

ועדת עררים לפי חוק מיסוי מקרקעין**בשבתה בבית המשפט המחוזי תל-אביב****וע 1353-03**

הרכב הועדה: דוד בר אופיר, שופט (בדימוס), יו"ר הועדה
אלי מונד, רו"ח, חבר הועדה
דן מרגליות, עורך דין ושמאי מקרקעין, חבר הועדה

בענין: תפוח פז פיתוח נדל"ן בע"מ על ידי עו"ד ורד שפרן
נגד
מנהל מיסוי מקרקעין רחובות על ידי עו"ד אלפא ליבנה

פסק דין**דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר הועדה**

בהרכב המקורי כיהן יו"ר הועדה כבוד השופט בדימוס יהושע בן שלמה אשר נפטר לבית עולמו לפני שניתנה ההחלטה. ולכן ההרכב השתנה ובראשו עומד כבוד השופט בדימוס דוד בר אופיר.

רקע עובדתי:

1. העוררת שימשה כמארגנת של קבוצה רוכשים של 24 מגרשים לעניין השתתפות לרכישת צובר מגרשים המיועדים לבניית יחידות דיור צמודות קרקע במתחם יא-1 המהווה חלק מחלקה 221 בגוש 3946 בראשון לציון. אין מחלוקת על כך כי לא ניתן היה לרכוש חלק מהמגרשים בנפרד אלא רק את כל הקרקע במכרז, אם על ידי רוכש אחד או על ידי רוכשים במשותף.

2. במסגרת המכרז הציע מנהל מקרקעי ישראל חוזה פיתוח ל-3 שנים שבעקבותיו ייחתם הסכם חכירה מרוכזת של 24 מגרשים פנויים, ואם העסקה נערכת באמצעות נאמן, יש להצהיר את שמות האנשים שעבורם הוא נאמן בפני המנהל כבר במועד הגשת הבקשה להשתתף במכרז. מודעת פרסום המכרז וחוברת המכרז צורפו כנספחים ד' ו-ה' לכתב הערר.

3. ביום 10.12.2000 הגיש עו"ד כספי כנאמן המציעים-רוכשים, את ההצעה למכרז (נספח ט') לכתב הערר) בשם כלל חברי הקבוצה, תוך צירוף רשימה שמית מלאה של כלל החברים כדרישת המכרז. ביום 19.12.2000 זכתה הצעת הרוכשים במכרז לפי רשימת הזוכים הפרטנית שהוגשה על ידי עו"ד כספי (נספח י' לכתב הערר). לאחר הזכייה נחתמו, בין המנהל לבין כל אחד מיחיד

החוכרים, חוזי פיתוח ל-3 שנים וכן הסכם חכירה. כמו כן נחתם בין עו"ד כספי כנאמן הרוכשים לבין החברה הכלכלית ראשון לציון בע"מ הסכם תשתית להקמת תשתיות הצמודות למתחם.

4. המשיב החליט לחייב את העוררת, המארגנת כאמור, במס רכישה, מס מכירה ומס שבח מקרקעין, כאילו הייתה מי שרכשה את הקרקע ממנהל מקרקעי ישראל, בנתה עליה ומכרה את הבתים ולא הייתה בתפקיד המארגנת בלבד.

המחלוקת בין הצדדים:

5. המחלוקת העובדתית בערר זה הינה, האם מעורבותה של העוררת ברכישת מגרשים בראשון לציון, ובהקמת בתי מגורים עליהם, הצטמצמה לארגון קבוצת רוכשים, אשר רכשו את המגרשים ממנהל מקרקעי ישראל, כאשר לאחר מכן הקים כל אחד מהם על המגרש שרכש את בית חלומותיו, בלא מעורבות של העוררת; או שבאמת כל אחד מהרוכשים קנה מהעוררת בית, לפי תכנון ומפרט טכני שנקבעו מראש, והתחייב לשלם תמורתו סכום מסוים שנקבע אף הוא מראש על ידי העוררת.

6. במישור החבות במס, אם לא הייתה העוררת אלא "מארגן", אשר יצא מהתמונה עם זכיית הקבוצה במכרז המנהל, אין לראותה כמי שמכר זכות במקרקעין. ואולם אם התקשרו הרוכשים עם העוררת בעסקאות בהן רכשו בתים, מוצר מוגמר, ואם הייתה העוררת מעורבת בהקמת אותם בתים, יש לראותה כמי שרכשה את המגרשים ממנהל מקרקעי ישראל ומכרה בתים לרוכשים, ויש למסותה בגין רכישה ומכירה של זכות במקרקעין.

סיכום טיעוני העוררים

7. שמה של העוררת לא נזכר בשום שלב בחתימת ההסכמים אל מול המנהל ואו אל מול החברה הכלכלית, והתשלומים בעבור רכישת המגרשים ובעבור הוצאות הפיתוח של המתחם בוצעו מחשבון הבנק של הרוכשים ולא על ידי העוררת, מכיוון שהעוררת הייתה מתווכת בלבד ובאף שלב לא הוקנו לה, והיא לא הקנתה, איזושהי זכות במקרקעין. קבלה של מנהל מקרקעי ישראל כנגד תשלום הקרקע צורפה כנספח יד' לכתב הערר. עם זכיית הרוכשים במכרז הסתיים כאמור תפקידה של העוררת כמתווכת ומארגנת הקבוצה ושולם לה שכ"ט על ידי החוכרים. לאחר ההודעה על הזכייה במכרז, החלו חברי הקבוצה להתארגן לבנייה העצמית של בתיהם, באמצעות עו"ד כספי, פעלו לקבלת היתרי הבנייה. הרוכשים מינו חברי ועד, וייפו את כוחם לפעול בשם כל חברי הקבוצה. הועד מנה 6 אנשים.

8. כשלושה חודשים לאחר בחירת הועד ושבעה חודשים לאחר הזכייה במכרז, מצאו חברי הקבוצה מפקח הנדסי, שאינו קשור לעוררת, וחתמו עמו על הסכם. על המפקח הוטל לסייע לוועד בעריכת מכרז לבחירת קבלן מבצע, להכין מפרטים טכניים מפורטים הדרושים לבנייה, ולפקח על קצב התקדמות הבנייה. ההצעות השונות הוצגו בפני חברי הקבוצה, ומאחר והצעתה של חברת

כ"א והבנים בע"מ הייתה לדעת הועד ההצעה הטובה ביותר - ובנוסף לעובדה שחברה זו בנתה במתחם צמוד - בחרו בה רוב חברי הקבוצה, באסיפה מיום 30.8.2001, כקבלן מבצע.

9. חברי הקבוצה ניהלו באופן עצמאי את בניית בתיהם, מול הקבלנים שבחרו, מול העירייה ובשיתוף עם המפקח שגם הוא נבחר על ידם. בסמוך לאחר הזכייה במכרז לרכישת הקרקעות דיווח עו"ד כספי לרשויות מיסוי מקרקעין, בנאמנות הרוכשים, על רכישת המגרשים בנאמנות עבור הרוכשים, ועל העברת כל מגרש לרוכש הרלוונטי, בהעברה פטורה מנאמן לנהנה. כל רוכש שילם את מס הרכישה המתחייב מרכישת המגרש שרכש.

10. חרף העובדה כי העוררת היוותה מתווכת בלבד בין הרוכשים - ויצאה זה מכבר מהתמונה ואף לא נטלה כל חלק במכירה/רכישה של הקרקעות פרט לתיווך כאמור - הוצאו לעוררת "דרישות הצהרה" לפי סעיפים 73 ו-96 לחוק בהן נדרשה להצהיר על רכישת המגרשים ומכירת 24 בתי מגורים. העוררת דחתה את הדרישה האמורה והבהירה כי לא ביצעה כל עסקה במקרקעין וכי לא יכלה לבצעה, שכן מעולם לא היו לה זכויות במקרקעין.

11. ביום 23.9.01 החליט המשיב, חרף כל האמור לעיל, למסות את העוררת במס רכישה, מס מכירה ומס שבח, בטענה משוללת יסוד כי העוררת היא שרכשה את המגרשים מהמנהל ומכרה 21 דירות מגורים ועוד 3 מגרשים. העוררת מוסיפה וטוענת כי אין בעניינו זיקה בין ההסכמים באופן שהפרת הסכם אחד גוררת בהכרח את הפרת מכלול ההסכמים. אותם ההסכמים במקרה שבפנינו אינם תלויים זה בזה, והם נחתמו במועדים שונים ובמעמדים שונים. ההסכמים לא חייבו רוכש זה או אחר להעסיק בעל מקצוע מסוים והחברים היו חופשיים לבחור כראות עיניהם.

12. עוד טענה העוררת כי אין בעניינו קשר בין הצדדים לעסקאות, לא היה קשר בין העוררת למנהל מקרקעי ישראל, ולא היה כל קשר בין העוררת לקבלן שנבחר על ידי חברי הקבוצה. רכישת המגרשים בוצעה בו זמנית על ידי כלל חברי הקבוצה. הרוכשים לא חויבו לחתום על הסכם עם קבלן במעמד רכישת הקרקע. לעוררת לא היה חלק בתכנון הדירות, היא הציעה דוגמת תכנון אפשרי כדי לתת מושג כלשהו לרוכשים לגבי יכולות הניצול של השטח שלהם לבנייה עצמית של בתים פרטיים ותו לא. היתרי הבנייה וגם תעודות הגמר הוצאו על שמות חברי הקבוצה.

13. מכלל הראיות עולה בבירור כי לעוררת לא היה כל מעמד ונוכחות בשלבים שלאחר הזכייה במכרז. לגרסתו השגויה (כך נטען) של המשיב לא היו יחסי נאמנות אמיתיים בין הנאמן לרוכשים אלא בין הנאמן לעוררת. העוררת סבורה כי הרוכשים ראו בעו"ד כספי נאמן שלהם וגם הוא ראה עצמו נאמן שלהם. הרוכשים הם אלה שנשאו בכל עלויות הבנייה והפיקוח ובכל התשלומים. הרוכשים רכשו את המגרשים ומימנו את הבנייה מהונם העצמי וחלקם נעזרו בהלוואות שלקחו מבנק אדנים וללא קבלת ליווי פיננסי כלשהו מצד המנהל, העוררת או הקבלן המבצע. אופציית המימון ניתנה לרוכשים ולא לעוררת.

14. העובדה שהרוכשים הסמיכו את העוררת לקבוע את סכום ההצעה במכרז, אין בה כדי לקבוע את חולשת זכותם של הרוכשים בקרקע. ההסמכה הייתה מחויבת המציאות מכיוון שהעוררת הייתה המארגנת ותנאי המכרז חייבו הצעה מרוכזת של 24 המגרשים. גם טענת המשיב כי אין בידי הרוכשים "לבחור" את שותפיהם למגרש המסוים שהם רוכשים, אין בה כדי להעיד על "חולשת" זכותם.

15. מהסכמי השיתוף בין הרוכשים עולה כי הם בעלי הזכויות הבלעדיים במקרקעין ולא העוררת. לגבי הפרסום כפרייקט למכירת דירות, היה ברור ל-24 הרוכשים שהעוררת הינה רק מארגנת למכרז. באתר לא היה משרד מכירות אלא בסמיכות לאתר. יתר על כן: העוררת לא נתנה כל התחייבות לרוכשים לפי חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות). מחיר הקרקע נקבע על ידי המנהל; מחיר שירותי הבנייה נקבע זמן רב לאחר הזכייה בקרקע; ולעוררת לא הייתה כל נגיעה אליהם. מסקנתה של העוררת היא כי החלטתו של המשיב לחייב אותה במיסי רכישה, מכירה ושבח הינה שגויה. המיסוי עולה על הכנסותיה ורווחיה של העוררת. העוררת מושתת על רווחיה מפרייקט זה במס הכנסה, וכאן מחייבים אותה גם במיסוי מקרקעין. מכל מקום: מול החיוב במס הכנסה בגין הכנסות, עומדת לה הזכות לניכוי כל הוצאותיה בגין עלויות הבנייה. וברור כי אין זה ישים לענייננו לגבי העוררת.

16. לחילופין: במידה ותידחה טענת העוררת כי לא מכרה לחברי הקבוצה כל זכויות במקרקעין ובפרט לא דירות מגורים, הרי שבכל מקרה יש לתקן את שומות מס השבח והמכירה שהוצאו לה, ולקבוע את שווי הרכישה לפי מגרש פנוי ללא שירותי הבנייה שאין חולק שלא ניתנו על ידי העוררת.

17. לחילופין חילופין: יש לפטור את העוררת מתשלום מס שבח לאור היותה נתונה לשומת מס הכנסה ולפי סעיף 50 לחוק.

18. גם מבחן האדם הסביר היה מעלה שכאשר היו מציגים בפניו את הנתונים העובדתיים היה מבין מכך שמדובר ברכישה של מגרש ולא דירת מגורים.

סיכום טיעוני המשיב

19. ריכוז המבחנים שנקבעו בפסיקה, לפיהם יש להכריע במחלוקת שבפנינו, נקבעו ב- וע' 1262/02 קווי נדל"ן גינדי-מידן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (תקליטור מיסים עמ' 19-17):

כדי לבדוק האם הרוכש רכש קרקע לחוד ושירותי בנייה לחוד או שמא רכש דירת מגורים מושלמת, יש לבחון את מכלול ההתקשרויות כפי שעוצבו על ידי הצדדים בהתאם לתוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה. לצורך כך ניתן למצוא, בין היתר, בפרמטרים הבאים כמוכחים קיומה של עסקה אחת לרכישת דירה: הרוכש לא היה עצמאי לבנות את דירתו באופן שונה ונפרד מרוכשי הדירות האחרים, הרוכש ראה בעסקה כרכישה של דירת מגורים, ולא היה

חופשי לרכוש קרקע בלבד. מערכת החוזים קשרה בין החוזים השונים ויצרה זיקה בין כל הגורמים שהיו מעורבים בהקמת הפרויקט; הרוכשים לא היו זכאים לחתום על חוזה לרכישת מגרש מבלי לבנות מייד את הדירה, הרוכשים לא היו רשאים לבחור להם קבלן אחר ויועצים אחרים מאלה שנבחרו על ידי היוזם, הפרסום שנעשה לפרויקט התייחס למכירה של דירת מגורים וכיוצ"ב."

20. ריכוז המבחנים בנוגע לזהותו ומיחותו של ה"מתווך"/ה"מוכר":

"משהגענו למסקנה שאכן רכש הקונה נכס גמור, עלינו לבחון מי הוא ה"מוכר" של אותו נכס (שכן, מטבע הדברים אם יש רוכש יש גם מוכר)...אחת מאמות המידה לבדיקת זהותו של המוכר הוא מיהו אותן גוף הנושא בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה. לצורך כך ניתן להשתמש במבחנים הבאים: האם יש לאותו גוף היכולת לקבוע את המחיר; האם יש לאותו גוף היכולת לבחור את הקבלן המבצע; האם אותו גוף הוא המחויב העיקרי בעסקה; האם הרווח שיש לאותו גוף הוא רווח יזמי מקובל ועוד. ככל שמידת מעורבותו של אותו גוף ומתחם שיקול דעתו בעניינים הקשורים לעסקה גדולים יותר, וככל שהרווח המגיע לאותו גוף שואף לרווח יזמי המקובל, וככל שאותו גוף רשאי לקבוע את מחיר העסקה בכללותה – תיטה הכף לעבר המסקנה שהוא המוכר של הנכס המוגמר.

...ואין בכך כל פסול בקיומו של גוף כלכלי העוסק בארגון ויזמות של קבוצות רכישה. ואולם באותם מקרים שבהם מעורבותו ואחריותו של ה"מארגן" היא כה גדולה עד כי תוכן העסקה אינו עולה בעליל עם צורתה, עד כי אין בין הצורה ובין התוכן ולא כלום, אין מנוס מלזנוח את הצורה הפורמלית של העסקה ולמסותה לפי התוכן הכלכלי."

21. גם בעמ"ה 2069/98 משאבי נדל"ן בע"מ נ. פקיד השומה חיפה (מיסים ט/1 (פברואר 2002) ה-16) אמרו כי "המערערת הייתה הרוח החיה של הפרויקט...למערערת היתה שליטה בכל שלבי הקמת הפרויקט באמצעות הנאמנים, המפקח והאדריכל. היא שלטה בחשבון שבו הופקדו הכספים, היא נטלה על עצמה סיכונים דומים לשל קבלן, שהתבטאו בקביעת מחיר קבוע לדיירים, בעוד שלה סיכויי רווח, אם יישארו ההוצאות בתחום ידוע; וסיכויי הפסד, אם יתברר כי ההוצאות עולות על המצופה. העובדה שהמערערת עצמה לא השקיעה כספים משלה בפרויקט, אינה מונעת ממנה להיות קבלן. במקום כספים היא השקיעה עבודה בארגון, ניהול ופיקוח, למרות שהועסקו קבלנים שכרתו הסכמים במישרין עם הדיירים. המערערת שלטה על קבלנים אלה באמצעות המפקח..."

22. בהסכם ההצטרפות, התחייב הרוכש כלפי העוררת לשלם את מחירו המלא של הבית. בהסכם ההצטרפות אין מחיר שיוצע על ידי הרוכשים, והמארגן הוסמך לקבוע את הסכום אשר יוצע למינהל. גם הקבלן שנבחר היה הקבלן שהוצע על ידי העוררת. חברת כ"א והבנים חברה לבניין. בין יו"ר הוועד שנבחר, מילשטיין, לבין המארגן הייתה היכרות קודמת. בהסכם הבנייה נקבע המחיר על פי הצעת העוררת.

23. הנאמן עו"ד כספי מונה לתפקידו על ידי העוררת והוא משרד עמו עבד המארגן. ר"ח טל כרמלי, חבר ילדות של המארגן, הופקד על הצד ההנדסי ופעל בחשבון הבנק. המהנדס יוסי צחור, שלוחו של המארגן, הופקד על הצד ההנדסי וביצע את הפיקוח על הבנייה; ואילו הקבלן שבנה צוין על ידי העוררת בפרסומיה מראש. באמצעות עו"ד כספי היה המארגן בתמונה לאורך כל הדרך, עד לרישום הזכויות. העוררת לא הציגה כל מסמך, הנוגע לחשבון הבנק שניהל רואה החשבון שלה, ולתנועות הכספים בכלל. מתוך המסמכים שנערכו קודם הזכייה במכרז הותירה העוררת את שכרה בערפל ולא נקבה בסכום מסויים. העוררת אינה מבטיחה חסכון בעלויות כלשהן. אין היא מבטיחה מחיר מפתיע, למשל, מחיר שאינו כולל רווח יומי. ההצעות שנשפח כ"ב לכתב הערר אינן אלא מראית עין. האמת מסתתרת במילים "כ.א.הסכס", שציין צחור במ/16 מתחת למילה מחיר. הועד עסק בשינויים ותוספות בלבד. רוכש שלא חפץ בהם, נבנה עבורו בית מדגם אלון/ברוש, לפי המפרט שבנספח להסכם ההצטרפות, ובמחיר שב"רשימה".

24. העוררת, וגם הרוכשים, התחייבו לבנות באמצעות קבלן אחד. העוררת ביקשה להסתיר את מהות העסקה מפני המשיב וצרפה לדיווח חלק ממסמכים. וכן נמנעה מלהציג מסמכים רלבנטיים נוספים. לשלושת המגרשים של כ.א. והבנים יוחס מחיר נמוך יותר מזה שיוחס למגרשים האחרים. עו"ד כספי, הנאמן של הרוכשים, לא היה כל כך נאמן לאינטרסים של הרוכשים (כך טען המשיב) אלא היה עושה דברה של העוררת ולא של הרוכשים. עו"ד כספי לא עמד על כך שמחירי המגרשים ייקבעו על בסיס שמאות אובייקטיביות, ושנטל מחיר הקרקע (ומס הרכישה) יחולק באופן הגיוני וענייני בין כל הרוכשים. הוא עשה מה שהורתה לו העוררת.

25. העוררת חויבה במס שבח ומס מכירה, כיוון שלא המציאה אישור פקיד השומה במסגרת טופס 50. אין היא מתכוונת לשלם את המס ורוקנה את עצמה מפעילות ונכסים.

סיכומי התשובה של העוררת:

26. לגבי זכות העוררת לבטל את העסקה אם לא חתמו המצטרפים על המסמכים הנדרשים, אין כאן כל עסקה לבטל אלא את הבקשה בלבד. מהעדויות הרבות ומכלל הראיות שהוצגו מטעם העוררת, עולה כי הסכמי הבנייה לא היו באישור העוררת ואף הייתה דיירת מסוימת שבנתה עם קבלן אחר. עסקה נבחנת על פי המצב בפועל ולא על פי ניירת. חשבון הבנק שנוהל על ידי הועד לא היה של העוררת ולכן אין לה גישה אליו. הטענה כי לעוררת הייתה שליטה בכספי חברי הקבוצה באמצעות רואה החשבון שלה - מטעה מכיוון שאין קשר בין הגופים ור"ח יכול לתת שירותים למסי גופים ואנשים שונים. חברת כ"א והבנים מכרה יחידות דיור כיוזמים, ולכן לא יכול להיות שהעוררת היא היזם. צרוף 2 דפים של הסכם ההצטרפות אינו יכול להעיד על הסתרת מידע, כיוון שניתן היה בקלות לבקש את יתרת המסמך אם רצה המשיב בכך.

דיון ומסקנות

27. הנושא העקרוני בו אנו עוסקים כבר נדון בוע 1262/02 קווי נדל"ן גינדי-מידן בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בתקליטור מיסים). להלן ציטוט מדברי חברי, ר"ח צבי פרידמן, המסביר את הסוגיה בה עסקין:

"חוק מיסוי מקרקעין כחוק כלכלי:

1. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") הינו חוק פיסקאלי כלכלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים וחתר לתפישת התוכן הכלכלי של העסקאות. כחוק כלכלי פורש החוק על ידי בתי המשפט לפי מבחנים מהותיים ולפי מבחן התוכן הכלכלי של העסקה. בהתאם לכך גם המונח "מכירה" קיבל משמעות "כלכלית", תוך התעלמות מהצד הצורני והפורמאלי בו הולבשה העסקה על ידי הצדדים הפורמאליים.

2. כך, למשל, בע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ (פד"י לד(1) 802), המדובר היה בחברה קבלנית שהתקשרה בהסכם עם בעלת מגרש לפיו התחייבה האחרונה להעמיד לרשות החברה הקבלנית את המגרש כדי שזו תקים עליו בנין, והוסכם בין הצדדים כי כאשר הדירות תימכרנה יחלקו הצדדים ביניהם את הרווחים (לאחר שכל צד קיבל את השקעתו) 1/3 לבעלת המגרש ו- 2/3 לחברה הקבלנית. בית המשפט העליון קיבל את עמדת מנהל מס שבח וראה בהסכם האמור מכירת זכות במקרקעין וחייב את החברה הקבלנית בתשלום מס רכישה וכך אומר שם, בין היתר, כב' השופט בכור:

"הלכה פסוקה היא שעסקה נבחנת לצורכי הטלת מס על פי טיבה, כמות שהצדדים עשו אותה ולא על פי טיבה כפי שיכלה להיות לו עשו הסכם שונה. בהסכם בין המשיבה לבין מילשטיין לא מופיעה המילה מכירה או הקניית זכות בחלקה למשיבה, ונאמר שזה הסכם לפעולה משותפת אחת; אבל כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את הסכם... ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי".

בע"א 265/79 ו- 329/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי ואח' (פד"י לד(4) 701) אומר כב' הנשיא לנדוי:

"אולם חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקאות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשט הרחק מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין".

בע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ (מיסים א/5) (להלן: פס"ד ש.א.פ.) המדובר היה בעסקה להעסקת קבלן שמבחינת מהותו ראה בו בית המשפט העליון כהסכם למכירת זכות במקרקעין, וכך אומר, בין היתר, כב' השופט א. גולדברג:

"התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס, ועל פיהם עלינו לפרש את המונח "מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין".....

סבורני כי המשקל המצטבר של עובדות מקרה זה מתיישב יותר עם המסקנה, כי על אף לבושו החיצוני של החוזה, טיבו האמיתי הוא עשיית עסקה משותפת בין הבעלים והמשיבה בכל הנוגע לבניית הדירות ולמכירתן, וככזו נכנסת העסקה, כפי שכבר קבע בית משפט זה, לגדר מכירת זכות במקרקעין. שכן, אחת מאמות המידה לבדיקת המשמעות האמיתית של עסקה כגון זו היא בחינת היקפו ושיעורו של הכוח המסור לקבלן על פי החוזה בכל הנוגע לבניה עצמה ולמכירת הדירות. וככל שחופש פעולתו, מידת מעורבותו ומתחם שיקול דעתו בעניינים אלה גדולים יותר, כן תיטה הכף לעבר המסקנה, כי לא במבצע בנייה ובמורשה גרידא עסקינן, אלא במי שגם רכש, מאחורי המסך הלשוני של החוזה, זכויות בנכס באופן אישי". (ההדגשות לא במקור)

כמו כן ראה ע"א 1444/90 דרעד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים ו/6) עמ"ש, 1835/95 חס.ח.צ. קרדיט (1994) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים יא/5) ועוד.

עמדת הפסיקה בנוגע לחוזים מפוצלים:

3. בערר שלפנינו טוען המשיב כי לפנינו מערכת הסכמים בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים, המפצלת בין שתי התקשרויות עיקריות: רכישת הקרקע ממנהל מקרקעי ישראל (המנהל) מצד אחד ורכישת מכלול שירותים אחרים, ובתוכם שירותי בניה, מצד שני. לטענת המשיב לאור מערכת הסכמים מפוצלים אלו, אין ספק כי חבר בקבוצה רכש למעשה בית מגורים, ובמקום שקיים רכש דירת מגורים, יש גם "מוכר" הדירה. לטענת המשיב, שליטתה ועומק מעורבותה של העוררת בנכדי העסקה והיבטיה השונים מצביעים על היותה "מוכר" דירת המגורים (ולא כ"מתווך" בלבד כטענת העוררת).

בטרם נתייחס לגופו של עניין ונדון בטענות הצדדים, נבדוק תחילה את עמדת הפסיקה בנושא של חוזים מפוצלים וקבוצות רכישה, ונתחקה אחר הקווים המנחים שיש לבחון לאורם את המקרה דנן.

4. פסק דין מעניין וחשוב בו נדרש בית המשפט לשאלה של פיצול חוזים הינו עמ"ש 5024/99 לנג יהודה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים יד/2). בעניין לנג התקשרו העוררים בהסכם לפיו רכשו מגרש ממושב נורדיה וכן חתמו על חוזה להצטרפות למושב. בנוסף, התקשרו בחוזה להזמנת שירותי בנייה מחברת בוני נורדיה וחברה קבלנית, כאשר הקבלן התחייב לבנות את הבית בהתאם לתוכנית טיפוס הבית שהוצעה מתוך מספר אלטרנטיביות. לבסוף, חתמו

העוררים על הסכם שיתוף בין כל המשתכנים שרכשו זכויות כאמור. בית המשפט קבע, כי אם קיימת זיקה הדוקה בין כל החוזים, יש לראות בהם הסכם אחד של רכישת מגורים.

בית המשפט בחן את מכלול ההתקשרויות כפי שעוצבו על ידי הצדדים בהתאם לתוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, ובהתאם לכך הוא מצא בפרמטרים הבאים יחדיו כמוכחים קיומה של עסקה אחת לרכישת דירה חלף מספר עסקאות מפוצלות: (א) הרוכש לא היה עצמאי לבנות את דירתו באופן שונה ונפרד מרוכשי היחידות האחרים. (ב) היוזמים נטלו על עצמם את התכנון, הבניה, הביצוע והמכירה של הפרויקט; (ג) הרוכש ראה בעסקה כרכישה של דירת מגורים; (ד) מערכת החוזים קשרה בין החוזים השונים ויצרה קשר בין כל הגורמים שהיו מעורבים בהקמת הפרויקט; (ה) הרוכשים לא היו זכאים לחתום על חוזה לרכישת מגרש מבלי לבנות מיד את הדירה; (ו) הרוכשים לא היו רשאים לבחור להם עורך דין או קבלן אחר מאלה שנבחרו על ידי היוזם; (ז) הפרסום שנעשה לפרויקט התייחס למכירת 270 קוטג'ים על קרקע פרטית ול-5 טיפוסים בתיים. כלומר, למעשה פרסמו היוזמים, כי הם מוכרים בתים מושלמים. (ח) ביטולו של הסכם אחד גרם לביטולם של שאר ההסכמים.

בע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים, מלונות צרפת ירושלים בע"מ (מיסים כ/3) נדונה הסוגיה של חברה שכרתה באותו יום שני הסכמים - האחד לרכישת מגרש שעליו הוקם שלד של בית מלון והשני להשלמת הבניין על ידי המוכר. בית המשפט העליון קבע כי שני ההסכמים נעשו במסגרת הסכם מסגרת אחד והם קשורים ביניהם כך שביטולו של אחד גורם לביטול השני. ההסכמים מדברים על היותם שלובים זה בזה, וכללו גם הסבת הזכויות כמלון מול מרכז ההשקעות לקונה. לפיכך, הגיע בית המשפט לכלל מסקנה, ששני ההסכמים מגבשים עסקה אחת, שמהותה הכלכלית היא מכר של בית מלון מוגמר (זאת בניגוד לפס"ד של ועדת הערר שראתה טעם עסקי לפיצול החוזה).

28. אין כל ספק שכל רוכש במקרה בו עסקין חויב לחתום על חבילת מסמכים שנועדה לקשור את הקבוצה מבחינה משפטית על מנת שניתן יהיה לגשת למכרז המנהל כגוף מגובש. העובדה שהמארגנת- העוררת באמצעות מר חנן מור יצרה את התשתית המשפטית הנ"ל יוצרת לכאורה שליטה של המארגן בכל מה שיקרה בעתיד. כפי שמציין חברי אנו עוסקים במהות כלכלית ולא בלבוש פורמלי צורני. השאלה היא האם הוכיח המשיב שאכן המארגן היה מעורב בכל ההליכים וההחלטות שקרו מאז החתימה על ה"חבילה" ועד לגמר הפרויקט וסיום בניית היחידות. הנטל מוטל על המשיב, שכן הוא זה שהחליט לראות בכל ה"חבילה" כפי שפורטה במסמכים וראויות, משום רכישת הקרקע מהמנהל ומכירת יחידות דיור מוגמרות לרוכשים.

29. לטעמי, העוררת הצליחה לשכנע אותי כי מרגע הזכייה במכרז פעלו הרוכשים באופן עצמאי, קיבלו החלטות כקבוצה מגובשת והוציאו אותן לפועל. עד הזכייה מעמדו של המארגן היה נחזה להיות כיוזם המוכר דירות מגורים, כיוון שהוא יצר את חבילת המסמכים השונים לחתימה וגם פרסם את הפרויקט על מנת למשוך מצטרפים.

30. כל האירועים שקרו לאחר הזכייה במכרז לא היו לטעמי בשליטה כלשהי של המארגן, בעוד שהמשיב לא הצליח להוכיח מעורבות צמודה של המארגן לאורך מסלול ההתקדמות בפרויקט. ההיפך הוא הנכון. במקרה דנן, הופיעו מצד העוררת עדים רבים שתמכו בקו של פרשנות האירועים: שליטה של הקבוצה מרגע הזכייה במכרז. העובדה שחלק מהדמויות המככבות בדרכה הזאת הומלצו או היו בקשרים עם המארגן קודם לכן, היא כשלעצמה אינה מסייעת לגרסת המשיב. אני מאמץ את מרבית הטענות שהועלו על ידי העוררת בסיכומיה כמתקבלים על הדעת בגדר הסבירות.

31. לעוררת לא הייתה כל זכות במקרקעין שאותה העבירה כביכול לרוכשים. כל הפגמים והחשדות שצוינו על ידי המשיב בסיכומיו כיוצרים תשתית כלכלית אחרת, שבו המארגן מכר לרוכשים יחידות מוגמרות, לא הוכחו ונשארו בגדר פגמים וחשדות. בעניין לג הנ"ל, הייתה זיקה הדוקה בין כל ההסכמים שנחתמו עם כל הגורמים המעורבים בהקמת הפרויקט, עד כי הפרת הסכם אחד עם אחד מהם הייתה גוררת אחריה בהכרח הפרת מכלול ההסכמים. באותו מקרה נקבע

כי התלות בין החוזים היא סממן עיקרי לכך שנמכרו דירות מגורים, וכן העובדה כי כל המעורבים בפרויקט היו צדדים קשורים; הרוכשים לא יכלו לבנות על ידי קבלן אחר מזה שבנה את כל הדירות; ותכנון וביצוע הבנייה בוצע על ידי היזם. ההסכמים במקרה שלפנינו אינם תלויים זה בזה ונחתמו במועדים ובמעמדים שונים: חברי הקבוצה חתמו על בקשת הרשמה לקבוצה ולהשתתפות במכרז. כעבור מספר ימים חתמו על הסכם הצטרפות ועל הסכמי שיתוף בין הרוכשים. לאחר הזכייה נחתמו הסכמי פיתוח, ולאחר מכן הסכמי חכירה עם המינהל. רק 7 חודשים לאחר מכן נחתם הסכם בין מפקח הנדסי על העסקתו, ורק לאחר עוד 3 חודשים נחתם הסכם עם קבלן לצורך מתן שירותי בנייה, כאשר אחת מחברי הקבוצה חתמה על הסכם עם קבלן אחר לצורך מתן שירותי בנייה.

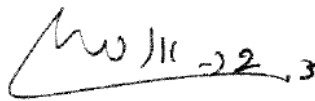
32. לא היה קשר בין העוררת לבין מנהל מקרקעי ישראל שהוא בעל הקרקע. לא היה קשר כלכלי בין הקבלן, שנבחר על ידי חברי הקבוצה, ולקבלן נוסף שנבחר על ידי אחת מחברי הקבוצה. בע"א 5332/08 עמוס גולן ואח' נ' מנהל מס שבח (פורסם בהוצאת נבו אינטרנט) התעוררה השאלה האם הקבלן שבנה את פרויקט ההרחבה במושב רגבה מכר דירות בהרחבה למעוררים או שמא רכשו המעוררים קרקע והזמינו שירותי בנייה. כבוד השופט יצחק עמית, שנתן את פסק הדין העיקרי, קובע:

"המעוררים לא רכשו מידי הקבלן זכות במקרקעין לפי החוק, וממילא אין לחייבם במס רכישה בגין העסקה שנכרתה בינם לבין הקבלן". ועוד מוסיף: "טענתו של המשיב לפיה יש לבחון את התוכן הכלכלי ואת המהות האמיתית של העסקה, חלף הסתפקות בבחינת צורתה הפורמלית, מעוגנת בפסיקה ונכונה כשלעצמה, והדברים ידועים. ואולם, בנסיבותיו של הערעור דנן אין בהעלאתה כדי להעלות או להוריד, ואין בה כדי להביא ליצירתה של 'רכישת זכות במקרקעין' יש מאין"

33. אשר על כן הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ולחייב את המשיב לשלם לעוררת שכר טרחת עו"ד בסך 25,000 ₪ בצירוף מע"מ, הפרשי הצמדה וריבית צמודה מהיום ועד תשלום בפועל. ניתן היום



דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר הועדה



דוד בר-אופיר, שופט וסג"נ בדימוס
יו"ר הועדה

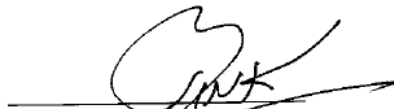
אני מסכים



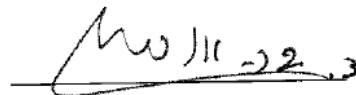
אלי מונד רו"ח, חבר הועדה

אני מסכים

עיקר הדברים: הערר מתקבל בזה. המשיב ישלם לעוררת שכ"ט עו"ד בסך 25,000 ₪ בצירוף מע"מ, הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לפירעון. ניתן היום 23.2.11 בהעדר הצדדים ובאי כוחם.



אלי מונד רו"ח, חבר הועדה



דוד בר-אופיר, שופט וסג"נ בדימוס
יו"ר הועדה



דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר הועדה