



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1829/13

לפני:

כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט צ' זילברטל  
כבוד השופט מ' מזוז

המערערת:

ישיבת ויז'ניץ בית ישראל ודמשק אליעזר

נגד

המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
בתיק ו"ע 6026/03 שניתן ביום 17.12.2012 על ידי כבוד  
השופט ע' קמא, רו"ח ש' מדהלה ושמאית אי אקשטיין

תאריך הישיבה:

ט"ו בשבט התשע"ה (04.02.2015)

בשם המערערת:

עו"ד גד ויסקינד ועו"ד דורית ויסקינד  
עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיב:

### פסק-דין

השופט י' עמית:

1. הערעור שלפנינו נסב על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין בירושלים, בתיק וע' 6026/03 ישיבת ויז'ניץ בית ישראל נ' מס שבח ירושלים (17.12.2012) (בראשות כב' השופט (בדימ') ע' קמא) (להלן: החלטת ועדת הערר) בשאלת מרכיביו ואופן מיסויו של סכום אשר התקבל על ידי המערערת במסגרת הסכם בינה לבין עיריית ירושלים, כפיצוי בגין פגיעה והפקעת זכויותיה במקרקעין שבבעלותה.

רקע עובדתי

2. השטחים נשוא הדיון הינם חלקה 2 בגוש 30239 (להלן: חלקה 2) בשטח של 104,646 מ"ר וחלקה 3 בגוש 30237 (להלן: חלקה 3) בשטח של 5,023 מ"ר. המערערת הינה עמותה שבמועדים הרלוונטיים הייתה הבעלים של 1/12 חלקים

מהחלקות הנ"ל, שהופקעו על ידי הועדה המקומית לתכנון ולבניה בירושלים (להלן: הועדה המקומית).

3. התכנית שבעקבותיה ניתן פיצוי למערערת, תב"ע 4573, פורסמה בי"פ 4789 ביום 29.7.1999, וייעדה שטחים בשטח החלקה לצורך הרחבת דרך ועיצוב נוף (להלן: התכנית או תכנית 4573). לצורך יישום התכנית, פורסמה הודעה לפי סעיפים 5 ו-7 לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943 ולפי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: החוק או חוק התכנון והבניה). במסגרת התכנית הופקעו 32,735 מ"ר מחלקה 2. בהתאם, מתוך 104,464 מ"ר אשר היו בבעלותם המקורית של כלל בעלי חלקה 2, ובעקבות תוכניות קודמות לתכנית 4573, נותרו 19,558 מ"ר בבעלותם על פי התכנית, ועוד 1,104 מ"ר שיועדו לצורך תחנת משנה של חברת החשמל (להלן: יתרת החלקות). מוסכם כי יחסי הפקעה ושינוי ייעוד זהים חלים בכל הנוגע לחלקה 3.

4. ביום 20.12.2000, נחתם הסכם בין עיריית ירושלים, בשמה ובשם הועדה המקומית (להלן יחד: העיריה) לבין המערערת, במסגרתו הסכימו הצדדים כי העיריה תשלם למערערת פיצויים כדין בגין ההפקעה של זכויותיה בחלקות והפגיעה בשווי נכסיה (להלן: הסכם הפיצויים או ההסכם). נוכח חשיבותו של ההסכם לענייננו, אקדים ואביא כלשונן את ההוראות הרלוונטיות לענייננו. בהואיל הראשון, מצהירה המערערת כי היא הבעלים של 1/12 מהמקרקעין, ובהמשך:

"והואיל: והועדה המקומית לתכנון ובניה הפקיעה את החלק הארי של חלקה 2 בגוש 30239 ושל חלקה 3 בגוש 30237.

והואיל: ובעל הקרקע דרש מהועדה המקומית כי תשלם לו פיצויים כדין בגין הפגיעה בשווי הנכס, תוך מימוש זכותו, ללא כל ויתור עליה, על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה ובעקבות ההפקעה של זכויות בחלקות על פי התוכניות הרלבנטיות.  
והואיל: ובעל הקרקע דרש בנסיבות הענין כי העיריה תרכוש את מלוא זכויותיו בחלקות כאילו החלקות הופקעו בשלמותן.

[..]

4.א. מוצהר על ידי העיריה כי לפי הערכת שמאי מטעמה סכום הפיצויים שמגיע לבעל הקרקע בגין הפקעת

זכויותיו בחלקות, הכולל גם פיצויים בגין הפקעת זכויותיו ביתרת החלקות שלא נכללו בהפקעה ופיצויים בגין הפגיעה במקרקעין על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה וכן הוצאות משפטיות והוצאות נלוות אחרות כדין, מסתכם לטענת העיריה בכ-750,000 דולר בלבד. אולם נוכח טענות שונות מצד בעל הקרקע, מדגישה העיריה את עמדתה כי יש בתשלום סכום הפיצויים כדי לסלק את כל תביעות בעל הקרקע ומעבר לזה. ב. מוסכם ומובהר כי הצהרות ועמדות העיריה אין בהן כדי לחייב, לפגוע או להגביל את בעל הקרקע בצורה כלשהי לבעל הקרקע נשמרות מלוא הזכויות לתבוע ולטעון בגין כל הפרש שמגיע לו לטענתו מעבר לסכום הפיצויים שמשולם על פי הסכם זה ועד למלוא סכום הפיצויים המגיע לו לטענתו, בגין הפגיעה בזכויותיו בנכס והפקעתו".

ובסעיף 4ג להסכם ויתרה המערערת על כל טענה לעניין תוקף ההפקעה או התכניות שבבסיס הפגיעה במקרקעין. בהסכם נקבע כי כנגד רכישת מלוא זכויות המערערת במקרקעין תשלם העיריה למערערת סך בשקלים השווה ל-1,072,972.5 דולר ארצות הברית (4,368,071 בש"ח).

5. הסכם הפיצויים מונה אפוא במפורש את רכיבי הפיצוי השונים, כדלקמן: פיצוי בגין הפגיעה בשווי נכסי המערערת על פי סעיף 197 לחוק; פיצוי בעקבות ההפקעה של זכויות המערערת בחלקות על פי התכניות הרלבנטיות; פיצוי בגין הפקעת זכויות המערערת ביתרת החלקות שלא נכללו בהפקעה שבתכנית; וכן הוצאות משפטיות והוצאות נלוות אחרות כדין. עם זאת, בהסכם לא נקבעו הסכומים בגין כל אחד מרכיבי פיצוי אלה.

6. בעקבות שומה מיום 19.4.01 שהוציא המשיב למערערת בגין הסכם הפיצויים, נתגלעה מחלוקת בין המערערת למשיב באשר לסיווג ראשי הפיצוי שבהסכם ואופן המיסוי הראוי של הסכומים ששולמו במסגרתו. מחלוקת זו הגיעה לפתחה של ועדת הערר, אשר הכריעה במחלוקת בפסק דין שניתן ביום 12.11.2006. בעקבות ערעור וערעור שכנגד שהגישו הצדדים על החלטת ועדת הערר (ע"א 7834/07) בוטלה החלטת ועדת הערר והוחזרה לדיון מחדש. החלטה חדשה בנושא, מושא ערעור זה, ניתנה על ידי ועדת הערר ביום 17.12.2012, כך שזו הפעם השנייה שהעניין מובא לפתחו של בית משפט זה.

7. המחלוקת שהוצבה בפני ועדת הערר נסבה, בשנית, על מרכיבי הפיצוי ועל הסכום ששולם למערערת בעד כל אחד ממרכיבי הפיצוי, ובהתאם, שיעור המס החל על כל רכיב. וזאת יש לדעת, כי שיעור המס החל על כל רכיב פיצוי הוא שונה. על תמורה שנתקבלה מהפקעה חל מיסוי בשיעור מופחת של 50%, על פיצוי בגין פגיעה לפי סעיף 197 לחוק המיסוי באותה תקופה נקבע מיסוי במסגרת מס הכנסה, ואילו על תמורה ממכירה מרצון של המקרקעין חל מיסוי מלא. ועדת הערר מיקדה את המחלוקת בשתי שאלות: האחת, האם יתרת החלקות הועברה לעירייה כמכר מרצון (כטענת המשיב) או שמא הופקעה כיתרת מקרקעין שנפגעו, בהתאם לסעיף 190(א)(1) לחוק (כטענת המערערת)? השנייה, האם לצורך קביעת שיעור הפיצוי ששולם לפי סעיף 197 לחוק נדרש להביא בחשבון גם את הפגיעה במקרקעין שנבעה מתכניות קודמות לתכנית 4573?

על מנת להבין את השאלה השנייה, נפתח מאמר מוסגר ונספר כי במרוצת השנים, שונה ייעודם של חלקים משטחי חלקות אלו, כדלקמן: תכנית 1988 מיום 4.3.76 ייעדה חלק מחלקה 2 לדרך וסלילת דרך; תכנית 2191 מיום 23.9.76 ייעדה תחנת טרנספורמציה על חלק מחלקה 2; תכנית 3132 שאושרה ביום 7.11.84 ופורסמה למתן תוקף בילקוט הפרסומים מס' 3111 מיום 7.11.84 ייעדה תחנת טרנספורמציה והתוויית כביש חדש. כמו כן, תכניות בנין העיר ייעדו חלק מזכויות המערערת להפקעה. כך, מתוך שטח חלקה 2 המקורי, 104,464 מ"ר, יועדו להפקעה על פי תכניות 1988 ו-3132 בסך הכול 26,267 מ"ר ועוד 24,800 מ"ר אשר יועדו להפקעה עבור חברת החשמל. מוסכם על הצדדים כי היקף שינויי היעוד שבוצעו לאורך השנים זהים בין חלקות 2 ו-3.

בנוסף לשתי שאלות אלה, נדונה שאלת עצם סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין להתערב בסיווג עסקת המקרקעין על פי ההסכם.

8. ועדת הערר העדיפה את עמדת המשיב, וקבעה כי במקרה דנן לא חלה הגנת "יתרת המגרש", הקבועה בסעיף 190(א)(1) לחוק, על פיה: "לא יופקע חלק ממגרש, בתשלום או ללא תשלום, אם כתוצאה מכך יפחת שוויה של יתרת המגרש". בהתאם, נקבע כי אין לראות בפיצוי שניתן בגין רכישת יתרת החלקות על ידי העירייה כפיצוי הפקעה, אלא כמכר מרצון. בנוסף, השטחים שהופקעו על ידי חברת החשמל בתכניות 2191 ו-3132 הוצאו מגדר הפיצויים בהסכם, וכימות הפיצוי בוצע בהתאם לעמדת המשיב. עוד נקבע לגבי השטח שיועד לדרך בתכנית 4573 ובכך שונה ייעודו משמורת טבע לדרך, כי יש לקבוע את שוויו לפי 10% משווי השטח כסחיר בסביבתו. טענת המשיב לפיה יש לקחת בחשבון כי הרשות המפקיעה יכולה הייתה להפקיע ללא תמורה 40% מהמקרקעין, נדחתה, וכן נדחתה טענת המשיב בדבר חוסר סמכותה של הרשות המקומית להפקיע 1,104 מ"ר שיועדו עבור חברת החשמל ועל כן יש להפחיתם משטח ההפקעה. עוד נקבע כי יש להחיל על העסקה דנן שיעור מס מכירה מופחת של 2.5% (בשל טעות קולמוס נכתב 25%). באשר ליתרת החלקות, נקבע כי ערכן לא נפגע בעקבות התכנית.

המערערת חולקת על הכרעות ועדת הערר, ומכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

9. המערערת טוענת, בתמצית, כי ההסכם כולל פירוט של רכיבי הפיצוי השונים וכן את הצהרת הרשות המפקיעה, המבוססת על חוות דעת שמאית מטעמה, לפיה ההסכם כולל רכיב פיצוי בגין הפקעת יתרת החלקות. לטענתה, חזקה כי הצהרה זו ניתנה כדין, ועל כן יש להתייחס לרכיב פיצוי זה בעת קביעת השומה. בנוסף, טוענת המערערת כי טענתה ועדת הערר בכך שאפשרה למשיב להתערב בהסכם הפיצויים, תוך חריגה מסמכותו על פי דין, תוך התערבות בשיקול הדעת המקצועי והבלעדי של הועדה המקומית, ותוך שהמשיב שם בפי הרשות טענות שלא נטענו על ידה, כגון התיישנות תביעות לפי סעיף 197, העדר פגיעה במקרקעין ותחולת סעיף 200 לחוק. לעמדת המערערת, סמכותו של המשיב להתערב בהסכם הפיצויים חלה רק בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף 84 לחוק

מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), אשר לא התקיימו בענייננו.

המערערת מוסיפה וטוענת להשתק שיפוטי ולחוסר תום לב של המשיב, לאור תצהירו של נציג המשיב, גיל קובץ, שניתן בהליך מקביל שעניינו פיצוי שניתן בגין הפקעות באותם המקרקעין ממש, בו"ע 2051/01 גולובנצ'י נ' מנהל מס שבח (להלן: פרשת גולובנצ'י). באותו תצהיר, הבחין קובץ בין הפיצוי ששולם לאותו גולובנצ'י לבין הפיצוי ששולם על ידי העירייה והועדה המקומית למערערת על פי ההסכם מושא דיוננו, באומרו לגביו כי: "אכן היתה זו הפקעה כדין, ולא מו"מ אמיתי עם יתרון למוכר". מתצהיר זה עולה, לטענת המערערת, כי לעמדת המשיב ההסכם דנן לא כלל מכר מרצון, ועל כן הוא מושקע מלטעון אחרת בהליך שבפנינו. בנוסף, לדידה של המערערת, משא ומתן אמיתי בין המערערת כמוכר מרצון לבין העירייה לא נתאפשר, מכיוון שהקרקע נשוא ההסכם יועדה ממילא למטרה ציבורית של שמורת טבע, ומשכך היוותה מטרה ציבורית להפקעה על פי סעיף 188 לחוק.

עוד חולקת המערערת על קביעותיה של ועדת הערר כי חל עליה נטל ההוכחה לעניין "הגנת יתרת המגרש" שבסעיף 190(א)(1) לחוק וכי ערך המקרקעין לא נפגע בעקבות התכנית. לאור קביעתה של ועדת הערר לפיה בחישוב הפיצויים אין להפחית 40% מהמקרקעין כשטח שניתן להפקיעו ללא תמורה וכי אין להפחית את שטח התכנית אשר יועד לחברת החשמל (1,104 מ"ר), טוענת המערערת כי יש להגדיל את שיעור פיצויי ההפקעה (עליהם חל שיעור מס מופחת) מכלל הפיצוי. עוד נטען כי לא רק שהמשיב לא היה רשאי להעלות טענות התיישנות בשם הרשות המפקיעה, אלא שגם לגופם של דברים, היה מקום לחרוג מתקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 197 לחוק. זאת, לאור ההלכה שנקבעה בע"א 6539/09 הוועדה המקומית לתו"ב "לב הגליל" נ' כמאל מוחמד נסאר (4.4.2012), ולפיה במקרים בהם הוכרה הגנת יתרת המגרש, תוארך תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק, כך שניתן לתבוע פיצויים בגין נזק שנגרם בעקבות התכנית עצמה גם בשלב ההפקעה.

סיכומו של דבר, כי לעמדת המערערת, בהסכם קיימים ארבעה ראשי פיצוי, אשר היקף כל אחד מהם הוא בהתאם להערכת השמאי ג' אנגלהרט מטעמה, שנערכה על פי החלוקה של השמאי ש' פן מטעמה של העיריה.

10. לעמדת המשיב, סתם הסכם הפיצויים ולא פירט את הסכומים השונים ששולמו עבור כל אחד מרכיבי הפיצוי, ולכן, יש לפרש את ההסכם באופן שלוקח בחשבון את התוכניות הקודמות שחלו על המקרקעין וכן את תקופת ההתיישנות של שלוש שנים על פי סעיף 197 לחוק. לטענתו, ענייננו בשאלה עובדתית של שווי מקרקעין, ועל פי סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, יש לדחות על הסף את טענות המערערת בנוגע לקביעות העובדתיות של ועדת הערר, לפיהן שווי יתרת המקרקעין לא פחת כתוצאה מההפקעה. לגופן של טענות אלה, טוען המשיב כי המערערת לא עמדה בנטל הוכחתו. לדידו של המשיב, התערבותו בפרשנות ההסכם מוצדקת ואף מתחייבת מהדין, לשם סיווג העסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמתית. אשר לטענת ההשתק שהעלתה המערערת, נטען כי אין בעובדה שנסיבות המקרה שבפנינו קיצוניות פחות מאלו שהתקיימו בפרשת גולובנצ'יק, כדי לגרוע מסמכותו לסווג חלק מהתשלום בהסכם כמכר מרצון. לשיטת המשיב, דווקא פרשנות ועדת הערר להסכם היא המתיישבת עם חזקת הכשרות המנהלית, מתוך הנחה שהרשות לא שילמה פיצוי הפקעה או פיצוי מכוח סעיף 197 לחוק, מקום בו המערערת לא הייתה זכאית לפיצוי שכזה על פי דין. לסיום, טוען המשיב כי הפגיעה בערך הקרקע, באשר התקיימה, הייתה שולית ובתחום הסביר, ועל כן פטורה מפיצוי מכוח סעיף 200 לחוק. לעמדת המשיב, סיווג הפיצויים ששולמו למערערת על פי ההסכם הוא כדלקמן:

(-) פיצוי בגין פגיעה בשווי הנכס על ידי תכנית ביחס לכ-30% מהמקרקעין, לפי סעיף 197 לחוק – סך 1,655,847 ש"ח, המהווים 37.9% מסכום הפיצויים. סכום זה פטור ממס שבח ומס מכירה;

(-) פיצוי בגין הפקעת הנכס ביחס לכ-15% מהמקרקעין, לפי סעיף 190 לחוק – סך 798,157 ₪, המהווים 18.3% מסכום הפיצויים. על סכום זה חל מס שבח ומס מכירה בשיעור מופחת;

(-) תשלום בעד יתרת המקרקעין כאילו נמכרו מרצון ביחס ל-18% מהמקרקעין – סך 1,914,067 ₪, המהווים 43.8% מסכום הפיצויים. על סכום זה חלים מס שבח ומס מכירה בשיעור מלא.

(-) פיצוי בגין הוצאות משפטיות ונלוות בסך 515,524 ₪, המהווים 11.8% מסכום הפיצוי (סכום זה אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים).

דיון והכרעה

11. אקדים ואומר כי דין הערעור להתקבל. הפרשנות בה בחר המשיב להסכם לצורך קביעת השומה למערערת אינה מוצדקת במקרה הייחודי שלפנינו, כפי שאפרט להלן.

12. זכות הערעור לבית משפט זה, על פי סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, מוגבלת לשאלות משפטיות. ככלל, נושאים הנוגעים לשווי מכירה של מקרקעין הם עניין שבעובדה, ובית משפט זה לא נדרש להם (ראו, לדוגמה, ע"א 9539/05 אב נ' מנהל מס שבח חיפה בפסקה 6 (25.7.2006)). ברם, ענייננו אינו בשווי המקרקעין, אלא במחלוקת לגבי פרשנותו המשפטית של הסכם הפיצויים באשר ל"פילוח" הסכומים ששולמו במסגרתו, ובכגון דא, יש מקום לדון בערעור לגופו (השוו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג' 282 (2007)).

13. עקרון יסוד בשיטת המס הישראלית הוא כי מיסוי אמת נקבע על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה. ראו, למשל: ע"א 2330/04 מנהל מס שבח באזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, פסקה 9 (21.5.2006); ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, פסקה 14 (2.8.2010). כך, גם במקרים בהם הרשות המפקיעה הייתה צד להסכם ההפקעה. לעניין זה ראו



ע"א 8863/07 ב.מ.כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, בפסקה 9 לפסק דינו של השופט פוגלמן (28.3.2010) (להלן עניין ב.מ.כפריס):

"זה מכבר נפסק כי המינוח שבו משתמשים צדדים לעסקה - אין די בו כדי להכריע בשאלת חיובה של העסקה במס, והוא מהווה אך ראייה לכאורה לתוכנה של ההסכמה בין הצדדים. על מנת לפסוק בשאלת חבות העסקה במס, יש לעמוד על המהות הכלכלית האמיתית של העסקה (ראו למשל ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 7489/01 די רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35, 38 (2004)..."

14. אם כן, השאלה העומדת לפתחנו היא מהי מהותה הכלכלית של העסקה שנערכה בין המערערת לעירייה, ואם יש מקום לסיווג שונה או לסיווג מחדש של העסקה נשוא ההסכם, לצרכי גביית מס אמת. ככלל, בחינה זו תתבצע בשלושה שלבים:

"ראשית יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין הכללי. אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס הרלבנטיות סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס. הפנייה לשלב השלישי של הסיווג מחדש על פי הנורמות האנטי-תכנוניות תיעשה רק לאחר שלא היה בידי הסיווג השונה למנוע את תכנון המס" (דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 19 (1990)).

לרשותו של פקיד השומה המבקש לראות עסקה באור שונה מהאופן בו הוצגה על ידי הצדדים לעסקה, עומדים אפוא שני מסלולים. האחד, הוא מסלול הדין הכללי, ובנסיבות המקרה, דיני התכנון והבניה. השאלה הנדרשת היא, האם בבחינת העסקה בצורה מהותית ואובייקטיבית על פי דינים אלה, אכן הייתה זכאית המערערת לפיצוי בהתאם לראשי הפיצוי המופיעים בהסכם ובהיקפים הנטענים על ידי המערערת. המסלול השני, הוא מסלול הנורמה האנטי-תכנונית בדיני המס, הקבועה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, בעמ' 6

(31.7.2003)) ובסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. יודגש אפוא, שלא כטענת המערערת, כי אין צורך להכריז על עסקה כמלאכותית על מנת לבחון את המהות הכלכלית-האמיתית של העסקה (ע"א 1381/13 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים בפסקה 212 והאסמכתאות שם (24.8.2015)).

בענייננו, מוסכם כי אין הוראות ייחודיות בדיני המס המאפשרות סיווג שונה של העסקה נשוא הערעור, ואין מדובר בתכנון מס המצריך סיווג מחדש באמצעות פניה לנורמות האנטי-תכנוניות של "עסקה מלאכותית" הקבועות בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה ובסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, יש לבחון האם הסכומים שהעיריה והועדה המקומית התחייבו לשלם למערערת פוצלו באופן שרירותי, בניגוד לדין ולמהות הכלכלית שבבסיס ההסכם.

15. ככלל, מיסוי עסקת הפקעת מקרקעין דורש התייחסות מיוחדת למצבו של הנישום, אשר לרוב אינו בוחר מרצון לוותר על זכויותיו בקרקע: "בטיפול המיסוי בהפקעות על הפרשן לראות לנגד עיניו את העובדה כי המכירה נכפתה על הנישום וכי היא מבוצעת במועד אשר הוא לא היה מוכן, מבחינה פיננסית, לשאת בעול המס. מכאן ניתן להבין את הטבות המס השונות הניתנות להפקעה..." (אהרן נמדר ומאיר מזרחי מיסוי הפקעת מקרקעין פתח דבר (1999) (להלן: נמדר ומזרחי)).

חוק התכנון והבניה מתיר לוועדה המקומית להפקיע מקרקעין המיועדים לצרכי ציבור, אך אינו מאפשר הפקעה במקרים בהם המקרקעין מיועדים לצרכים פרטיים. הפקעתם של האחרונים דורשת שינוי יעוד הקרקע בתכנית, ורק לאחריה תתאפשר ההפקעה. בהתאם, נקבע בהלכה הפסוקה כי פיצוי בגין הפקעת מקרקעין יינתן, במקרים המתאימים, כפיצוי דו-שלבי: תחילה בגין הפגיעה שנגרמה לקרקע בגין שינוי ייעודה לפי סעיף 197 לחוק, ובהמשך, פיצוי בגין עצם ההפקעה (למנגנון הפיצוי הדו-שלבי של "פגיעה עקב תכנית" ו"פגיעה עקב הפקעה" ראו, לדוגמה, ע"א 4955/13 חגולי נ' עיריית ראשון לציון בפסקה 5 והאסמכתאות שם (29.12.2014); עניין ב.מ.כפריס; וכן ראו נמדר ומזרחי, עמ' 25).

באשר לפיצוי בגין הפקעת יתרת החלקות, קובע החוק בסעיף 190(1)(א) סיפא את הגנת "יתרת המגרש", על פיה:

"...לא יופקע חלק ממגרש, בתשלום או ללא תשלום, אם כתוצאה מכך יפחת שוויה של יתרת המגרש".

הגנה רחבה זו פורשה בצמצום בפסיקה. בין השאר, הובהר כי האיסור על הפחתת שווי היתרה נוגע ליחס שבין שווי היתרה עצמה טרם ההפקעה ובין שוויה לאחריה. קרי, לא קיימת דרישה לפיה שווי היתרה ישתווה לשווי החלקה כולה בטרם הופקעה. בנוסף, נקבע כי על הפגיעה בשווי המקרקעין להיות תוצאה ישירה של ההפקעה עצמה, ועליה להתייחס לשטחה הפיזי של יתרת הקרקע (בג"ץ 189/83 סלים בילדינגס בע"מ נ' עיריית ירושלים – הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים פ"ד לז(3) 215, 233-234 (1983)). הבחנה רלוונטית נוספת, אשר מקורה במנגנון הפיצוי הדו-שלבי שהוזכר לעיל, נקבעה בע"א 5735/93 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה (1.4.1996), ולפיה ההגנה חלה רק על הפחתת שווי שהינה תוצאה ישירה של ההפקעה, ואינה חלה מקרים בהם הפגיעה נגרמה עוד בשלב אישור התכנית (לפרשנות סעיף 190(1)(א) סיפא לחוק ראו עע"מ 1975/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, כרמיאל נ' רובינשטיין, פ"ד נו(6) 638, 649-661 (2002) (להלן: עניין רובינשטיין); כן ראו דפנה לוינסון-זמיר פגיעות במקרקעין על-ידי רשויות התכנון 220-227 (התשנ"ה)). מכל מקום, צמצום ההגנה בפסיקה אינו שולל את הגנת יתרת המגרש, מקום בו ההפקעה עצמה היא שגרמה להפחתת שווי הקרקע.

מן הכלל אל הפרט

16. הפיצוי בגין פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק משתלם על ידי הוועדה המקומית לתכנון ובניה, בעוד שהפיצוי בגין ההפקעה משתלם על ידי הרשות המקומית. גם הליכי הערר והערעור ופורום הדיון שונים בשני המסלולים - הסמכות לדון בתביעה בגין ירידת ערך מסורה לוועדה המקומית לתכנון ובניה, בעוד שהסמכות לדון בפיצויי הפקעה מסורה לבית המשפט המחוזי. במקרה דנן,

העיריה והועדה המקומית הגיעו להסכם עם המערערת, הוא הסכם הפיצויים מושא דיוננו, ובכך חסכו הצדדים הליכים משפטיים.

מקובלת עלי טענת המערערת, כי על ההסכם חלה חזקת הכשרות והחוקיות מבחינת העיריה והועדה המקומית, וחזקה עליהן כי הסכמתן לפצות את המערערת בהתאם לארבעת ראשי הפיצוי שבהסכם – שאינו כולל ראש פיצוי בגין מכירה מרצון – ניתנה כדין, תוך התייחסות לשיקולים עניינים בלבד (רע"פ 1088/86 מחמוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הגליל המזרחי, פ"ד מד(2) 417, 419 (1990); יצחק זמיר "ראיות בבית המשפט הגבוה לצדק" משפט וממשל א 295, 307-303 (התשנ"ג)). אמנם חזקה זו אינה מוחלטת וניתנת לסתירה (וראו בג"ץ 4146/95 עיזבון דנקנר נ' מנהל רשות העתיקות, פ"ד נב(4) 774, 793 (1998)), אולם בעניין שלפנינו לא רק שלא הובאו ראיות לסתור את החזקה, אלא שהחלוקה לארבעה ראשי פיצוי, מעוגנת היטב בחוות הדעת שניתנה לעירייה, על פי הזמנתה, על ידי השמאי אינ' ש' פן ביום 5.9.2000. בחוות דעת זו, מפרט השמאי פן את חלקו של כל אחד ואחד מהבעלים בחלקה 2 (המהווה למעלה מ-95% מהמקרקעין מושא דיוננו), ואת הפיצוי המגיע לו על פי שלושת הרכיבים הבאים: פיצויי הפקעה; פיצויי הפקעה בגין יתרת השטח שלא הופקע; ופיצויים לפי סעיף 197 לחוק. לטעמי, לפנינו ראייה חותכת לאומד דעת הצדדים ולכוונה ולתכלית שבבסיס ההסכם, באשר אלו הם בדיוק שלושת הרכיבים שפורטו בהסכם (בצירוף רכיב ההוצאות, לגביו אין מחלוקת בין הצדדים). ראשי הפיצוי המופיעים בחוות הדעת של השמאי פן, עולים אפוא בקנה אחד עם לשון ההסכם, שאינה כוללת כל התייחסות לרכיב של "מכר מרצון".

17. חזקה על העיריה ועל הועדה המקומית, כי לא פעלו כמתנדבות. חזקה עליהן, כמי שהיו מלוות בייעוץ משפטי צמוד, כי אילו סברו שהשמאי פן מטעמן טועה, או שיש תוחלת בהעלאת טענות שונות כנגד מתן פיצוי ליתרת השטח שלא הופקע, או בהעלאת טענות התיישנות לגבי הפיצוי לפי סעיף 197 לחוק, היו עושות כן.

לא נטען, וממילא לא הוכח, כי לעיריה היו שיקולים נסתרים. לא נטען ולא הוכח כי העיריה פעלה מול המערערת תחת לחץ זמן או תחת אילוצים, עקב פעולות לא חוקיות שעשתה, כפי שהוכח בעניין גולובנצ'יק, כך שלא הייתה סיבה לעיריה ולועדה המקומית לרכוש את יתרת המקרקעין כ"רוכש מרצון" שלא במסגרת ההפקעה ואגב ההפקעה. ההסכם מהווה מעין הודאה של העיריה והועדה המקומית כי יתרת הקרקע נפגעה ויש לראותה כאילו הופקעה, מה עוד שיתרת הקרקע מיועדת ממילא למטרה ציבורית. הלכה למעשה, המשיב התיימר להיכנס בנעליהן של הועדה המקומית והעיריה, להעלות את כל הטענות האפשריות שיכולות היו להעלות לשיטתו – כמו טענת התיישנות תביעות לפי סעיף 197 וטענה לתחולת סעיף 200 לחוק – ולפסוק על-פי טענות אלה, משל המשיב עצמו היה הרשות המפקיעה. זאת, למרות שההסכם משקף מהות כלכלית אמיתית, ולא שרירותית.

אין לפנינו כל ראיה שהצדדים להסכם פעלו, חלילה, שלא בתום לב. מבחינתה של המערערת היא קיבלה פיצויי הפקעה כדין, אף תוך שמירת זכויותיה לטעון לסכומים נוספים. בהיבט זה, המשיב כמוהו כגורם זר מתערב, שבניתוח מדוקדק לאחור קובע כי לא בפיצויי הפקעה עסקינן אלא במכר מרצון. אכן, הצדדים להסכם עשו קפנדריא והגיעו להסכמה ללא צורך בהליכים משפטיים ממושכים, אך תופעה זו, יש לטעמי לעודד, והיא אינה צריכה להיות בעוכריה של המערערת.

18. הזכרנו את עניין גולובנצ'יק, שם החלה העיריה בביצוע העבודות עוד טרם היתה לה הרשות החוקית לעשות כן, והעבודות הופסקו על פי דרישתו של גולובנצ'יק, עד שנחתם עמו הסכם פשרה. באותו מקרה, הגיע המשיב למסקנה כי ההסכם בין העיריה לבין גולובנצ'יק לא היה הסכם להפקעת הקרקע אלא מכירת הקרקע במחיר מופרז על ידי גולובנצ'יק, תוך שהעיריה רוכשת את הקרקע תחת אילוצים רבים. בתצהירו של נציג המשיב, מר גיל קובץ, שניתן בתמיכה לעמדת המשיב בפרשת גולובנצ'יק בנוגע לאותם המקרקעין ממש, נאמר:

"...למרות כל האמור, הבעלים הנוספים [ובהם המערערת – י.ע.] קיבלו סכומים נמוכים משמעותית

מהמערער, שכן בעניינם אכן היתה זו הפקעה כדין, ולא מו"מ אמיתי עם יתרון למוכר. ולשם המחשה: [...] ישיבת ויז'ניץ קיבלה פיצוי של [מושחר] עבור שטח של כ- 9.1 דונם... [ההדגשה במקור] (סעיף 30 לתצהירו של מר קובץ, הדגשה הוספה – י"ע).

איני רואה להידרש לטענת המערער, כי לאור האמור לעיל, המשיב מושתק מכוח כלל ההשתק השיפוטי, היוצר השתק כלפי טענה עובדתית או משפטית הנשמעת מפיו של בעל דין, לאחר שטען בהליך קודם טענה הפוכה (וראו ע"א 5315/12 בדיחי נ' מיוסט, עמ' 12-15 (17.2.2015)). החשוב לענייננו, כי בתצהירו זה טוען מר קובץ כי בעניינה של העותרת בוצעה הפקעה כדין, תוך שהוא מתייחס במפורש לסכום שקיבלה המערערת כפיצוי עבור יתרת השטח, וקובע כי התעריף למטר רבוע אשר שולם למערערת הינו תעריף "הפקעה". זאת, בניגוד לתעריף גבוה יותר, ממנו נהנה גולובנצ'יק. בכך יש כדי לתמוך בסבירות ההחלטה אשר קיבלו העיריה והועדה המקומית, להעניק פיצויי הפקעה למערערת בגין יתרת החלקות.

19. לאור הסכמתן של העיריה והועדה המקומית, לשלם למערערת פיצוי עבור ראשי הפיצוי עליהם הסכימו הצדדים בהסכם, פיצוי שהוגדר על ידי המשיב בעניין גולובנצ'יק כפיצוי שנקבע כדין, פיצוי שנקבע על פי "ראשי הנזק" שפורטו בחוות דעתו של השמאי 9, קרי: מתן פיצוי בגין ראשי הנזק של הפקעת הקרקע, הפקעת יתרת המגרש ו-פגיעה על ידי תכנית (לצד פיצוי בגין הוצאות משפטיות ונלוות) – בהתחשב בכל אלה, אני סבור כי ההסכם אכן משקף את מהותה הכלכלית-האמיתית של העסקה, בהתאם לעמדת המערערת.

20. משכך, איני רואה להידרש לכל פרטי הטענות שהעלה המשיב באספקלריה של דיני התכנון והבניה. עם זאת, ולמעלה מן הצורך, אציין כי מקובלת עלי טענת המשיב כי יש לראות בכל תוכנית פוגעת כתוכנית בפני עצמה לצורך תביעת פיצויים לפי סעיף 197 לחוק ולצורך תקופת ההתיישנות לפי סעיף זה. דהיינו, לא ניתן להתייחס לרצף תכניות כאל תכנית אחת מתמשכת, לצורך חישוב הפיצוי בגין הפקעה ויש לבחון את השפעתה של כל אחת מתכניות הבניין על המקרקעין בפני

עצמה (כחריג לכלל זה ראו בר"ם 3781/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה נתניה נ' הר (7.8.2006)). במקרה דנן, אין בכך כדי לפגוע בהערכת הצדדים את גובה הפיצויים ששולמו למערערת בשלושת ראשי הפיצוי שפורטו בהסכם, ומשכך, אף איני רואה להידרש לטענת המערערת כי תוכנית 4573 היא התכנית הרלוונטית הממצה היחידה בענייננו, בשל הסטת תוואי הכביש והרחבתו בתחומי חלקה 2 ומאחר שהגשר והמחלפים הותוו אף הם רק במסגרת תוכנית זו בתוך תחומי חלקה 2.

20. סוף דבר, שאנו מבכרים עמדתה של המערערת כי הסכם הפיצויים בינה לבין העירייה והוועדה המקומית משקף את ארבעת רכיבי הפיצוי עליהם הוסכם בהסכם, וכי לא היה מקום להתערבות המשיב ברכיבי הפיצוי תוך הוספת רכיב של מכירה מרצון.

21. הערה בשולי הדברים.

בדיון שנערך בפנינו, הקשינו על המשיב, האם זו הייתה גם עמדתו, אילו חלף ההסכמה של העירייה והוועדה המקומית בהסכם, היה נערך דיון שבסופו הייתה מתקבלת החלטה פורמלית לפרוטוקול לתשלום פיצוי בגין יתרת הקרקע שלא הופקעה. על מנת למנוע אי בהירות בעתיד, ייתכן כי יש מקום לגבש ולפרסם נוהל סדור לגבי אופן מיסוי הסכמים לתשלום פיצויי הפקעה, תוך תיאום עם הגורמים הנוטלים חלק בתהליך ההפקעה.

22. הערעור אפוא מתקבל. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ"ה בתשרי התשע"ו (8.10.2015).

שופט

שופט

שופט