



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 204/07

בפני : כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט ס' גובראן

המערער : מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

נגד

המשיבים : 1. בני וינר ובניו ביין והשקעות
2. רחל וינר
3. בניהו וינר

ערעור על פסק-דין של ועדת ערר מס שבח מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 בתיק ו"ע 1182/05 מיום 21.11.2006, שניתן על-ידי יו"ר הועדה השופט (בדימוס) ז' עמוס, רו"ח ט' גרינברג ורו"ח י' מונד

תאריך הישיבה : י"ב באלול התשס"ט (1.9.2009)

בשם המערער : עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבים : עו"ד רבקה שפרינצק

פסק-דין

השופט ס' גובראן:

1. המשיבים 2 ו-3 כרתו באותו יום שני הסכמים. האחד, לרכישת קרקע המהווה 16.3% ממגרש לבניית דירת גג בקומה חמישית בבית משותף שייבנה על-ידי המשיבה מס' 1. השני, להזמנת שירותי בנייה מהמשיבה מס' 1 לבניית דירת הגג בבית המשותף שייבנה. המחלוקת שלפנינו היא על נשוא העסקה ושוויה לצורך מס רכישה: האם שני ההסכמים מגבשים עסקה אחת, שמהותה מכירת דירה מוגמרת כטענת המערער, או שמא הם מגבשים שתי עסקאות, האחת של רכישת זכויות בקרקע לבנייה בלבד

והשנייה של מתן שירותי בנייה, כטענת המשיבים? זו השאלה המרכזית הדורשת הכרעה בערעור שלפנינו.

העובדות

2. המשיבה מס' 1 הינה חברה קבלנית לבניין. המשיב מס' 3 הוא בעל השליטה במשיבה מס' 1. המשיבה מס' 2 הינה אשתו של המשיב מס' 3.

3. ביום 19.2.2003 נערך ונחתם הסכם מכר - חלקו עסקת קומבינציה וחלקו רכישת מקרקעין במזומן - בין כל המשיבים, הם הרוכשים, ובין הבעלים הרשום, הם המוכרים של המגרש (להלן: המגרש), הידוע כחלקה 1082 בגוש 3703 (להלן: הסכם הקומבינציה או ההסכם הראשון).

4. לפי הסכם הקומבינציה, המשיבה מס' 1 רכשה מן הבעלים הרשום 83.7% מהמגרש ובתמורה התחייבה לבנות עבור הבעלים הרשום 3 דירות בנות 4 חדרים כל אחת (להלן: דירות התמורה). המשיבים 2 ו-3, שהינם כאמור בני זוג, רכשו מהבעלים הרשום קרקע המהווה 16.3% מהמגרש לבניית דירת גג בת 5 חדרים בקומה החמישית בבית המשותף, אשר ייבנה על המגרש (להלן: הקרקע) ובתמורה התחייבו המשיבים 2 ו-3 לשלם לבעלים הרשום סכום של 90,000 דולר במזומן, כל זאת מחשבונו האישי.

5. עוד באותו היום (19.2.2003) נחתם הסכם נוסף בין המשיבים 2 ו-3 לבין המשיבה מס' 1, אשר לפיו המשיבים 2 ו-3 הזמינו מהמשיבה מס' 1 שירותי בנייה לבניית דירת הגג שרכשו בבניין שייבנה על המגרש בהתאם לעסקת הקומבינציה, וזאת תמורת סך של 615,314 ש"ח כולל מע"מ בעבור עלויות בנייה; החלק היחסי של אגרות הבניה והחלק היחסי של היטל ההשבחה (להלן: ההסכם השני).

6. מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות החליט, שלא לקבל את השומה העצמית שערכו המשיבים מס' 2 ו-3 הואיל והוא סבור, כי שני ההסכמים מגבשים, על-פי מהותם, עסקה אחת במקרקעין לרכישת דירת גג מוגמרת. שכן, מאחר והמשיבים 2 ו-3 לא רכשו את דירת הגג ישירות מהבעלים הרשום, יש לראות את רכישת דירת הגג כאילו נעשתה מהמשיבה מס' 1, כך שלטעמו יש לערוך את שומת מס הרכישה כשומה לרכישת דירה ולא לרכישת קרקע בלבד. מטעם זה, הוציא מנהל מס שבח (להלן: המערער) למשיבה מס' 1 שומה וקבע את שווי הרכישה לבניית הדירות בהתבסס על שווי הקנייה לחדר ולפי 15,000 דולר ובסך-הכל שווי של 300,000 דולר. לחילופין,

ביקש מנהל מס שבח לראות בפיצול העסקה לשני הסכמים משום "עסקה מלאכותית" לפי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק). בהתאם לכך, הוא ביקש להתעלם מהפיצול ומיתרון המס שביקשו הצדדים להשיג באמצעותו. משנדחתה השגת המשיבים, הם ערערו על כך לוועדת הערר שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

פסק הדין של ועדת הערר

7. ועדת ערר מס שבח מקרקעין (יו"ר הועדה השופט (בדימוס) עמוס זמיר ז"ל, רו"ח ט' גרינברג ורו"ח י' מונד) (להלן: ועדת הערר) קיבלה, ביום 21.11.2006, את הערר שהגישו המשיבים על החלטת המערער, אשר דחה את השגתם.

8. עיקר הדיון בוועדת הערר התמקד בשתיים: האחת, לגבי המשיבה מס' 1 – מהו שווי הזכויות שנרכשו על ידה? שכן, המערער קבע שווי קנייה לחדר של 15,000 דולר ובסך-הכל שווי של 300,000 דולר, כאשר חישוב שווי הקנייה לחדר נעשה לפי ערך הקרקע לדירת גג שנרכשה ונבנתה עבור המשיבים 2 ו-3, בעוד המשיבה מס' 1 טוענת לשווי קנייה לחדר של 13,125 דולר ובסך-הכל לשווי של 262,500 דולר לפי שווי קרקע של דירה רגילה. והשנייה, לגבי המשיבים 2 ו-3 – האם יש לראותם כמי שרכשו דירה מהמשיבה מס' 1, כגרסת המערער, או כמי שרכשו זכויות בקרקע לבנייה בלבד (16.3%) מהבעלים הרשום של המגרש, כגרסת המשיבים 2 ו-3.

9. ועדת הערר קיבלה את טענת המשיבים לגבי שווי הקנייה לחדר בהתבסס על חוות דעתו של השמאי גלעד מאירי, לפיה שווי הקנייה לחדר צריך להיות מבוסס על שווי קרקע של דירה רגילה ולא של דירת גג. כמו-כן, קיבלה ועדת הערר את טענת המשיבים בנוגע לעסקה שנערכה בין המשיבים 2 ו-3 לבין המשיבה מס' 1. אשר לעסקה זו, קבעה ועדת הערר, כי מדובר בהסכם שנערך כדין בין שתי אישיות משפטיות ולא הובאה כל ראיה, המעידה כי לכאורה מדובר בעסקה מלאכותית. כן נקבע, כי רק העובדה, כי המשיב מס' 3 הוא בעל שליטה במשיבה מס' 1, אינה יכולה לגרור אחריה מסקנה, כי מדובר בעסקה מלאכותית, זאת במיוחד כאשר המשיבים 2 ו-3 שילמו למוכרים מכספם הפרטי ולא מכספי החברה. וכך קבעה ועדת הערר:

"...אם נאמץ את גירסת המשיב [המערער], הרי בכל מקרה שבו מתקיימת עיסקה שבה שותפים אדם פרטי וחברה שבשליטתו כקונים קרקע, חלקה בתשלום מזומנים וחלקה כעיסקת קומבינציה, כי אז אף פעם לא

תוכל עיסקה כזו להיחשב כעיסקה אמיתית. מסקנה כזו אין הדעת סובלת. הכלל הוא שכל אישיות משפטית – אדם או גוף משפטי אחד כגון תאגיד – יכולה ורשאית לעשות עיסקה, ואין כל חשיבות אם מדובר בשני זרים או באדם ובחברה שבשליטתו, ובתנאי שמתקיימים התנאים שלא מדובר בעיסקה מלאכותית.”

לאור דברים אלה, קיבלה ועדת הערר את הערר.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

10. לטענת בא-כוח המערער, חרף העובדה, כי בעלי השליטה פיצלו כביכול בין רכישת הקרקע לבין בניית הדירה, יש להתייחס לעסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית, קרי עסקה אחת לרכישת דירת מגורים גמורה על-ידי בעלי השליטה מהחברה הקבלנית, המשיבה מס' 1, כך שלמעשה, כשהמשיבה מס' 1 רכשה את הקרקע מהבעלים המקוריים לצורך בניית בית משותף, היא רכשה גם את החלק של דירת הגג ולאחר-מכן מכרה לבעלי השליטה את דירת הגג שיוחדה עבורם מראש.

כמו-כן טוען בא-כוח המערער, כי בחינת טענת המלאכותיות בהתאם למבחנים הקבועים בהלכה הפסוקה לעניין זה מובילה למסקנה, כי פיצול העסקה לשני הסכמים מהווה עסקה מלאכותית שמטרתה להפחית מס.

לטענת בא-כוח המערער, עיון בהסכם מוכיח, כי מדובר בהסכמים שלובים ושזורים זה בזה. שכן, בהסכם הזמנת שירותי הבנייה נקבע במפורש כי: “הסכם זה כפוף לחוזה שנחתם בין הקבלן ובין הבעלים הרשום של הנכס”; כל העסקאות וההתחייבויות לפי ההסכמים הותנו באותו תנאי מתלה והוא קבלת אישור של הועדה לתכנון ובניה, כי ניתן לקבל היתר בנייה לבנות על הנכס בית משותף בן 9 יחידות דיור במקום ההיתר הקיים שאפשר 6 דירות בלבד. לטענתו, התליית ההתקשרויות כולן באותו תנאי, יוצרת כשלעצמה, תלות הדדית בין ההסכמים ומגבשת עסקה אחת כוללת ולא מפוצלת. תלות זו מתחזקת עוד יותר נוכח העובדה, כי גם תוקפו של ההסכם בין המוכר לבעלי השליטה לרכישת חלק בקרקע, הותנה בקיום התנאי המתלה. בנוסף, בהסכם הרכישה סוכם במפורש, כי בקרות אחת ההפרות על-ידי הקבלן עצמו, בכל מה שקשור לבנייה, גורר ביטול ההסכם של המוכר, לא רק עם הקבלן, אלא גם עם בעלי השליטה לגבי החלק במגרש שכביכול רכשו בנפרד (סעיף 19(א) להסכם).

עוד טוען בא-כוח המערער, כי לפי ההסכם, החברה הקבלנית היא לבדה זו שבחרה את האדריכל; היא זו שקובעת את טיב החומרים; היא זו שפעלה לקבלת אישור להגדלת מספר יחידות הדיור שניתן לבנות על המגרש; היא זו שהגישה את תכנית בניין העיר והיא שעמדה בכל ההוצאות הנלוות ועשתה על חשבונה את פעולות ההכנה. עוד לפי ההסכם נקבע, כי החברה הקבלנית היא זו שתישא בארנונה עירונית ובמס רכוש מהרגע שהקרקע נמסרה לה ועד להשלמת הבנייה ומסירת דירות המוכר. גם בשל כך נראה, כי החברה היא שרכשה גם חלק זה במסגרת עסקה כוללת להקמת בית משותף ומכירת דירה מתוכו לבעלי השליטה.

מנגד, באת-כוח המשיבים תומכת בפסק-הדין של ועדת הערר ומבקשת לדחות את הערעור. לטענתה, המערער לא הציג בפני ועדת הערר כל ראיה המעידה על עסקה מלאכותית, פרט לעובדה שמדובר בבעל שליטה. מנגד, המשיבים הציגו ראיות לאמיתות העסקה ועל סמך ראיות אלה נתנה ועדת הערר את פסק-דינה.

לטענת באת-כוח המשיבים, המשיבים 2 ו-3 רכשו את הקרקע לבניית דירת גג שתשמש להם למגורים מכספם הפרטי. לטענתה, מדובר בעסקה אמיתית, בה המשיבים 2 ו-3 עצמם רכשו קרקע בלבד מהבעלים ובמקביל הזמינו שירותי בניה מהמשיבה מס' 1, פעולה לגיטימית מכל בחינה שהיא.

כמו-כן, טוענת באת-כוח המשיבים, כי המשיבים הוכיחו, כי ל"פיצול העסקה" טעמים משפטיים, כלכליים ועסקיים כבדי משקל ובין היתר: תשלום במזומן לבעלים מהמשיבים 2 ו-3, בנוסף לדירות שבנתה עבורן המשיבה מס' 1 במקום קבלת חלק נוסף בדירה; המשיבים 2 ו-3 רכשו זכויות בעלות בחלק מהמגרש ולא הסתכנו ברישום הערת אזהרה בלבד על זכויות המשיבה מס' 1; למשיבים 2 ו-3 הייתה וודאות להבדיל מהסיכון והסיכוי של עליית או ירידת מחירי הקרקע ומחירי הבנייה; המשיבה מס' 1 קיבלה מראש מקור בטוח לתזרים מזומנים; חיסכון של המשיבה מס' 1 בעלויות מימון שיווק ופרסום; חיסכון של המשיבה מס' 1 בביצוע שינויים בתכנית בניית דירה לקונה פוטנציאלי לעומת ביצוע בנייה לקונה ידוע מראש, בסטנדרט ידוע מראש ללא תוספות ושדרוגים ואף הן למשיבה מס' 1 והן לבעלים נחסך חיסכון הכרוך באי מכירת הדירה ולפיכך אפשרות עיכוב בהשלמת הבנייה.

עוד טוענת באת-כוח המשיבים, כי המשיבים הוכיחו בפני ועדת הערר, כי הטעם הסביר ל"פיצול" לשני חוזים היה הטעם הפשוט שמדובר בחוזים עם שני גורמים

שונים: חוזה רכישת חלק מהמגרש – ההתקשרות היא עם הבעלים; והסכם שירותי בניה – ההתקשרות היא עם קבלן בניין מנוסה, הבונה בכל רחבי הארץ מעל 33 שנים. לו היה מדובר ברוכשי קרקע שאינם "בעל קירבה" לחברת הבניה, לא הייתה עולה או נשאלת כל שאלה בדבר הפיצול וברי, כי הפיצול לשני חוזים נעשה מאחר וההתקשרות הינה עם שני גורמים שונים.

דיון

המהות הכלכלית האמיתית של העסקה

המסגרת הנורמטיבית

11. הלכה פסוקה היא, כי התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס ולא הלבוש בו הלבישו הצדדים את ההסכם. כך למשל קבע הנשיא (בדימוס) א' ברק בע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (לא פורסם, 21.5.2006) (להלן: מלונות צרפת):

"תוצאות המס נגזרות על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה. הצורה הפורמאלית איננה קובעת את תוצאות המס. הצורה הפורמאלית היא אך נקודת התחלה אך לא נקודת סיום. עמדתי על כך באחת הפרשות באומרי:

'מהותה של עיסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של העיסקה. שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס" (ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347).

דברים דומים נקבעו על-ידי השופט בכור בע"א 175/79 מנהל מס שבח אזור

ירושלים נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, בעמ' 804:

"... כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; 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".

ברוח דברים אלה קבע גם השופט גולדברג בע"א 614/82 מנהל מס שבח

מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735, 738:

"התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס, ועל פיהם עלינו לפרש את המונח 'מכירת זכות במקרקעין' שבסעיף 1 לחוק".

בעניין זה ראו גם: ע"א 328/79 מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות נ' ישראל גפני, פ"ד לד(4) 115, 120; ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור, פ"ד לט(2) 757; רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 403; ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877; ע"א 7489/01 די רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35, 38.

12. הפסיקה גיבשה פרמטרים מנחים, על-מנת לבחון האם מדובר בעסקה מפוצלת, הן בהתאם למערכת החוזית והן בהתאם לנסיבות האופפות את העסקה. הפרמטר העיקרי והחשוב עליו הושם הדגש הינו התלות, הקשר והזיקה שיצרו הצדדים או התכוונו ליצור בין שני ההסכמים. כך, שמקום בו נמצאה תלות וזיקה בין ההסכמים ורוכש הקרקע היה מחויב להתקשר בהסכם אחר להזמנת שירותי בנייה באופן שקיומו של הסכם אחד תלוי בקיומו של הסכם אחר, או שביטולו של הסכם אחד יגרור את ביטולו של ההסכם האחר, ראו בכך בתי המשפט עסקה אחת לרכישת דירה גמורה ולא שתי עסקאות נפרדות. לצד פרמטר זה, נקבעו פרמטרים נוספים, המסייעים להכריע בשאלת המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. כך נקבע בו"ע 1237/01 מיכאל שטיין נ' מנהל מס שבח נתניה (לא פורסם, 29.3.2005):

"בחינת המהות הכלכלית של העסקה נשוא הערר נעשית הן בהתאם למערכת החוזית כפי שהוצגה ע"י העורר, והן בהתאם לנסיבות האופפות של העסקה. כך, בין היתר, יש לבחון אם קיימת זיקה בין החוזים שנחתמו לבין עצמם והאם תנאי לחתימה על חוזה מסוים הינה חתימה על יתר החוזים; האם כל החוזים נחתמו באותו מועד או שקיים פער זמנים בין חתימתם; האם ביטולו של אחד מבין החוזים יגרור, בהכרח, גם את ביטולם של הסכמים נוספים וזאת במפורש או במשתמע; האם

פרסום והצגת הפרויקט הינם למכירת דירות מגורים ולא קרקע פנויה בלבד; האם בפני הרוכש קיימת אפשרות לרכוש את הקרקע בלבד מבלי להזמין את שירותי הבנייה; האם לרוכש יש אפשרות לתכנן או לבנות את הדירה בעצמו או באמצעות קבלן שהוא, ורק הוא, בוחר; האם הרוכש הוא זה שמבצע את הליכי התכנון וקבלת האישורים ביחס לבנייה או שהדבר נעשה עבורו; האם היתרי הבנייה מוצאים, מלכתחילה, על שמו של הרוכש וכיו"ב".

כך למשל, בפרשת מלונות צרפת נדונה סוגיה של חברה שכרתה באותו יום שני הסכמים: האחד לרכישת מגרש שעליו הוקם שלד של בית מלון והשני להשלמת הבניין על-ידי המוכר. בית-משפט זה קיבל את ערעור המדינה וקבע, כי שני ההסכמים נעשו במסגרת הסכם מסגרת אחד והם קשורים ושלוכים ביניהם כך, שביטולו של אחד גורם לביטולו של השני ומשכך הגיע בית-משפט זה למסקנה, כי שני ההסכמים מגבשים עסקה אחת, אשר מהותה הכלכלית הוא מכר של בית מלון מוגמר (ע"א 390/80 תעש מוד נ' מנהל מס שבח, פ"ד לז(1) 449; ו"ע 1262/02 קווי נדל"ן נ' מנהל מס שבח (לא פורסם, 15.7.2007); פרופ' א' נמדר "מיסוי הסכמים מפוצלים לרכישת קרקע, הזמנת בנייה, מימון ושיווק: מתי הם עולים כדי רכישה של זכות במקרקעין" מיסים טז/4, א-16).

13. פסק-דין מרכזי בו עלתה שאלת התלות בין החוזים הינו עניין עמ"ש 5024/99 לנג ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים יד/2 (אפריל 2000), ה-320. שם, 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 לתכנית טיפוס הבית שהוצעה מתוך מספר אלטרנטיבות. לבסוף, חתמו העוררים על הסכם שיתוף בין כל המשתכנים שרכשו זכויות כאמור. שם קבע בית-המשפט, כי אם קיימת זיקה הדוקה בין כל החוזים, יש לראות בהם הסכם אחד של רכישת דירת מגורים. בית-המשפט שם את הדגש על התלות שיצרו הצדדים בין החוזים השונים וציטט את הסעיף הבא מתוך חוזה ההצטרפות למושב נורדיה:

"המשתכן מאשר מסכים ומתחייב כי הפרה מצדו של אחד החוזים תיצור זיקה (Linkage) בין אותה הפרה לבין יתר החוזים והפרת אחד החוזים תחשב כהפרה של כל החוזים מצידו. הפרה יסודית כאמור לעיל תחשב כהפרה יסודית של כל החוזים והפרה רגילה תחשב כהפרה רגילה של כל החוזים".

על משקלה של הוראה בדבר ביטול האחד בעקבות האחר, אומר פרופ' אהרן נמדר במאמרו: "מיסוי הסכמים מפוצלים לרכישת קרקע, הזמנת בנייה, מימון ושיווק: מתי הם עולים כדי רכישה של זכות במקרקעין" מיסוי טז/4 (אוגוסט 2002) בעמ' א-18 ו-א-19:

"סעיף זה מדגיש, כי למעשה דובר בעסקה אחת של רכישת דירת מגורים מושלמת ולא ברכישת קרקע בנפרד מהזמנת הבנייה. לדעתנו, האלמנט החשוב ביותר היוצר זיקה בין ההסכמים הינו ההוראה, כי ביטולו של הסכם אחד יגרום לביטולם של שאר ההסכמים, בבחינת "נפל הסוס – נפל רוכבו". הזיקה של ביטול הדדי של ההסכמים הינה זיקה ברורה ומוגדרת, ומוכיחה על כוונת הצדדים כי בעסקה אחת קא עסקינן, וכי אין להם עניין בקיומו של הסכם בודד. למבחן זה יש לתת חשיבות לא רק בגלל שהוא מכריע מבחינה מהותית, אלא שהוא מוכיח כיצד ראו הצדדים את מכלול העסקאות.

בהתאם לאמור לעיל, בתי המשפט לא שללו את מערכת החוזים מעצם קיומה, אלא בדקו בכל מקרה לגופו, האם היו קשר ותלות בין הגורמים השונים והאם חויב הרוכש, למעשה, להתקשר עם אותו גוף או עם שני גופים קשורים באופן שבסופו של דבר יקבל דירה מושלמת. ואולם, מכלל לאו אתה שומע הן: מקום בו לא קיימת תלות בין החוזים והרוכש חופשי להתקשר עם איזה קבלן שיחפוץ – לא ניתן יהיה להתייחס לרכישת המגרש על ידו כרכישת דירת מגורים, גם אם הגורם שתיווך בינו לבין בעל הקרקע היה קשור או זהה לקבלן שבנה עבורו את הבית."

יפים לעניין זה גם דברי המלומדים ד"ר א' רפאל ול' פיינגולד במאמרים "עסקאות מפוצלות", מיסוי טז/1 (פברואר 2002), א-17:

"אל לצדדים לקשור בין עסקה אחת לבין עסקה שניה. בביטוי "קשירת קשר" כוונתנו למידת היכולת לבטל עסקה אחת בעקבות כשל בעסקה השניה. כאשר צד יכול למצוא עצמו קשור רק באחת העסקאות, בעוד השניה לא מתממשת, ספק אם ניתן לראות באותן עסקאות עסקה אחת המפוצלת באופן מלאכותי."

ומן הכלל אל הפרט

14. אם כן, השאלה הנשאלת הינה מה מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה שלפנינו. הסכם הקומבינציה הראשון וההסכם השני נחתמו באותו מועד (19.2.2003).

הצדדים להסכם הראשון ולהסכם השני חופפים חלקית ואף חלקם צדדים קרובים. בהסכם הראשון מופיעים הבעלים הרשומים של המגרש כמי שמוכרים את זכויותיהם במגרש לחברה הקבלנית, היא המשיבה מס' 1 ולבני הזוג וינר, המשיבים 2 ו-3. בהסכם השני מופיעה המשיבה מס' 1, שוב, כמי שנותנת שירותי בנייה לבניית דירת גג עבור בני הזוג וינר, המשיבים 2 ו-3. כלומר, בהסכם הראשון רכשו בעלי השליטה חלק ממגרש ואילו החברה שבשליטתם רכשה את החלק הנותר במטרה להקים בית משותף בן 9 דירות ובתוכו תיוחד דירה ספציפית לבעלי השליטה, כאשר בעלי השליטה חויבו במקביל לחתום על הסכם להזמנת שירותי בנייה מהחברה הקבלנית לצורך בניית אותה דירת גג שיוחדה להם. בנסיבות אלה, לפיהן נרכש חלק בלתי מסוים מהמקרקעין, כשהחלק הנותר נרכש על-ידי חברה קבלנית שבבעלות הרוכש, הוא המשיב 3, וכבר באותו היום מתקשר הרוכש עם החברה שבבעלותו להזמנת שירותי בנייה של דירת גג בתוך אותו בית משותף שהחברה הקבלנית התחייבה לבנות, נראה כי מדובר בעסקה אחת שעניינה רכישת הקרקע על-ידי החברה הקבלנית, בניית בית משותף ומכירת דירת גג לבעלי השליטה. הדברים מלמדים, כי כבר מראש ראתה המשיבה מס' 1 לנגד עיניה בית משותף ואילו בעלי השליטה ראו לנגד עיניהם דירת גג גמורה. דברים אלה עולים מה"הואיל" מס' 1 בהסכם הראשון, הקובע בין היתר, בהצהרות הקונה, כי:

"... הוא ראה את המגרש ומצא אותו מתאים למטרת בניית בית משותף במקום בית".

כמו-כן, ב"הואיל" מס' 3 בהסכם השני נקבע, כי:

"והואיל וברצון המזמין [המשיבים 2 ו-3] להזמין מן הקבלן [המשיבה מס' 1] שירותי בניה לגבי בניית דירה שתיוחד למזמין".

15. חיזוק לסברה זו, ניתן למצוא במערכת ההסכמית שבין הצדדים: הצדדים כרתו הסכם קומבינציה, המלמד על מטרת ההתקשרויות בין הצדדים. הסכם הקומבינציה הגדיר "מערכת הסכמים" אשר נכרתה בין הצדדים. המשיבים מנסים לטעון, כי ההסכם הראשון בלבד הוא חלק ממערכת ההסכמים, אך ההסכם השני איננו חלק מהמערכת, כך שכאשר דובר על מערכת הסכמים, אין לכלול בה את ההסכם השני. ברם, לטענה זו לא הונחה כל תשתית עובדתית. עיון בהסכם הראשון ובהסכם השני נשוא דיוננו מלמד, כי שני ההסכמים שלובים וקשורים בקשר הדוק היוצר עסקה אחת לרכישת דירת מגורים גמורה על-ידי בעלי השליטה מהחברה הקבלנית, המשיבה מס' 1, כך שלמעשה, כשהמשיבה מס' 1 רכשה את הקרקע מהבעלים המקוריים לצורך בניית בית משותף,

היא רכשה גם את החלק של דירת הגג ולאחר-מכן מכרה לבעלי השליטה את דירת הגג שיוחדה עבורם מראש. כך למשל, בסעיף 2 להסכם השני נאמר במפורש, כי:

”הסכם זה כפוף לחוזה שנחתם בין הקבלן ובין הבעלים הרשום של הנכס”.

16. זאת ועוד. בהסכם הראשון נאמר בסעיף 19(א) במפורש, כי בקרות אחת ההפרות על-ידי הקבלן עצמו בכל מה שקשור לבנייה, הדבר גורר ביטול ההסכם של המוכר לא רק עם הקבלן, אלא גם עם בעלי השליטה לגבי החלק במגרש שרכשו בנפרד. כך נאמר בסעיף 19(א) להסכם הראשון:

”בקרות אחד מהמקרים המפורטים להלן, המוכר יהיה רשאי לבטל את החוזה לאחר שיתן לקונה התראה בכתב לפחות 30 יום מראש וזאת מבלי לגרוע מהוראות החוזה ו/או מכל דין המאפשר למוכר לבטל את החוזה...”.

17. על הקשר ההדוק בין ההסכמים ניתן עוד ללמוד מהסכמות הצדדים, לפיהן נקבע, כי אם יבוטל החוזה על-ידי המוכר, גם זכותו של בעל השליטה [הקונה] לקבל את דירות הקונה בבית המשותף – תבטל. וכך נאמר בסעיף 20(ה) להסכם הראשון:

”אם יבוטל החוזה על-ידי המוכר כאמור לעיל יחולו ההוראות כדלקמן:

...

ה. זכותו של הקונה [בעלי השליטה והחברה הקבלנית] לקבל את דירות הקונה בבית המשותף – תבטל.”

18. יתרה מכך. כל העסקאות לפי הסכמים אלה הותנו באותו תנאי מתלה והוא קבלת אישור של הועדה המקומית לתכנון ובניה, כי ניתן לקבל היתר בנייה לבנות על הנכס בית משותף בן 9 יחידות דיור במקום ההיתר הקיים אשר אפשר 6 יחידות דיור בלבד. נראה, כי התליית ההתקשרויות באותו תנאי יוצרת אף היא תלות הדדית בין ההסכמים ומגבשת עסקה אחת כוללת. חיזוק לתלות זו עולה גם מהעובדה, כי תוקפו של ההסכם בין המוכר לבין בעלי השליטה לרכישת חלק בקרקע הותנה בקיום התנאי המתלה, שעה שגם במצב שלפני קיום התנאי ניתן היה לבנות 6 דירות על הקרקע

ודירתם של בעלי השליטה בכלל זה גם ללא קיום התנאי המתלה. כך נאמר בסעיף 3(א) להסכם השני:

"תנאי מתלה להסכם זה הינו קיום תנאי מתלה בחוזה שבין הקבלן ובין הבעלים הרשום של הנכס דהיינו – קבלת אישור של הועדה המקומית לתכנון ולבניה רחובות עד ליום 31.12.03 כי ניתן לקבל היתר בניה לבנות על נכס בית משותף בן 9 יחידות דיור ב- 5 קומות מעל קומת עמודים – 2 דירות בקומות א', ב', ג', ד' ודירת גג בקומה ה', חניות ומחסנים (להלן "התנאי המתלה")."

ובסעיף 4 להסכם השני המוסיף וקובע, כי:

"עם קבלת היתר הבניה, יהיה הסכם זה תקף ומחייב את הצדדים. המזמין [המשיבים 2 ו-3] מתחייב בזאת להזמין שירותי בנייה בעבור בניית דירת הגג אצל הקבלן [המשיבה מס' 1]. " [ההדגשה הוספה – ס.ג.]."

19. ואם באלה לא די, קבעו הצדדים בסעיף 19(ב) להסכם הראשון, כי בקרות אחת ההפרות על-ידי הקבלן, הקונה ייפה את כוחה של עו"ד שרון שפרינצק רפופורט, באת-כוח המשיבים, למחוק את הערת האזהרה שנרשמה לטובתו. וכך נאמר בסעיף 19(ב) להסכם הראשון:

"..... הקונה [בעלי השליטה והחברה הקבלנית] ייפה את כוחה של עו"ד שפרינצק למחוק את הערת האזהרה שנרשמה לטובת הקונה (להלן "יפוי כח הקונה")."

20. לכך יש עוד להוסיף את הסכמות הצדדים, לפיהן המשיבה מס' 1 היא זו שתישא בארנונה עירונית ובמס רכוש מהרגע שהקרקע נמסרה לה ועד להשלמת הבנייה ומסירת דירות המוכר. כך נאמר במפורש בסעיפים 11(ו) ו-11(ז) להסכם הראשון:

"11(ו) ארנונה לעיריית רחובות – חשבון מים, אגרת תיעול וניקוז וכל חוב אחר הקיים לגבי המגרש ו/או הבית, למעט היטל השבחה – עד יום מסירת החזקה במגרש לידי הקונה יחול על המוכר, וממועד מסירת החזקה במגרש ועד למסירת החזקה בדירות המוכר לידי המוכר – יחולו וישולמו על-ידי הקבלן;

11(ז) מס רכוש – אם יחול – ישולם על ידי הקבלן החל ממועד מסירת החזקה במגרש לידי הקונה ועד להשלמת הבית המשותף ומסירת החזקה בדירות המוכר לידי המוכר; [ההדגשות במקור – ט'. ג.].

נראה, כי נשיאת המשיבה מס' 1 בתשלום הארנונה לעיריית רחובות ובתשלום מס רכוש בגין החלק שרכשו לכאורה בעלי השליטה, מלמדת אף היא, כי המשיבה מס' 1 היא שרכשה גם חלק זה במסגרת עסקה כוללת להקמת בית משותף ומכירת דירת גג מוגמרת מתוכו לבעלי השליטה.

21. בחינת מכלול הנסיבות במקרה דנן מובילה למסקנה, כי בין ההסכם הראשון וההסכם השני קיים קשר הדוק ובל ינותק ושניהם יחד מגבשים עסקה משולבת אחת, אשר מהותה הכלכלית והאמיתית היא רכישת דירת גג גמורה על-ידי בעלי השליטה מהמשיבה מס' 1 ובהתאם לכך יש לקבוע את מס הרכישה שחל על העסקה.

"עסקה מלאכותית" לפי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, רכישה ומכירה), התשכ"ג-1963

22. סעיף 84 לחוק קובע, כי אם סבור מנהל מס שבח, כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על-ידי אדם פלוני או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, הוא רשאי להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה.

23. במקרה שלפנינו, לחילופין, ביקש המערער לראות בפיצול העסקה משום "עסקה מלאכותית" לפי סעיף 84 לחוק, שכן לטענתו הפיצול לשני חוזים היה בגדר ביצוע עסקה מלאכותית, כי צריך היה לראות את העסקה, על שני ההסכמים בהם מצאה ביטויה, כשלמות אחת, אשר עליה יש להטיל מס בתור שכזאת, מכיוון שהיא מייצגת – כל כולה – מכירת זכות במקרקעין.

ואולם, משהגעתי כאמור למסקנה, לפיה שני ההסכמים יחד מגבשים עסקה משולבת אחת, אשר מהותה הכלכלית והאמיתית היא רכישת דירת גג גמורה על-ידי בעלי השליטה, מתייטר הצורך לדון בטענה החלופית של המערער, לפיה פיצול ההסכמים לשניים הוא "עסקה מלאכותית" לפי סעיף 84 לחוק.

סוף דבר

24. לסיכום, ומכל האמור לעיל, אציע לחבריי לקבל את הערעור ולבטל את פסק-הדין של ועדת הערר.

כמו-כן, אציע לחבריי לחייב את המשיבים בשכר טרחת עורך הדין של המערער בסכום כולל של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ח' באב התש"ע (19.7.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט