



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3534/07

בפני : כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערעות : 1. פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ
2. אביוד חברה לבנין ועבודות עפר בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כב' השופט (בדימוס) ע' זמיר, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח א' מונד) שניתנה ביום 23.1.2007 במסגרת תיק וע 1055

תאריך הישיבה : ד' בחשון התש"ע (22.10.2009)

בשם המערעות : עו"ד עוזי שוחט

בשם המשיב : עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט ע' פוגלמן:

לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כב' השופט (בדימוס) ע' זמיר, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח א' מונד), אשר במסגרתו נדחה עררן של המערעות על אופן חישובו של מס הרכישה המוטל עליהן בגין התקשרותן בהסכם "פינוי-בינוי" עם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל).

1. בחודש דצמבר 1998 פרסם המינהל, ביחד עם עיריית תל-אביב-יפו וחברת מבני תעשייה, מכרז פומבי לביצוע פרויקט "פינוי-בינוי" במתחם המכונה "שכונת הארגזים" בתל-אביב (להלן: המכרז). במסגרת המכרז, הוזמן הציבור להציע הצעות לחכירת מגרשים לצורך בניית מבנים המיועדים למגורים ומסחר, במתחם תכנית המתאר מס' 2620 ב.מ. 55 (להלן: המקרקעין). כחלק מתנאי המכרז, הוטלו על הזוכה הן החובה לדאוג לפינויים של התושבים שהתגוררו במקרקעין עובר לתחילת ביצועו של הפרויקט, הן החובה לשאת בעלויות פיצוים של התושבים המפונים - פיצוי שיינתן באחת משתי דרכים חלופיות שנקבעו בתנאי המכרז. יצוין כי תכנית המתאר התנתה את מתן היתרי הבנייה על המקרקעין בפינויים של התושבים המתגוררים שם. בהתאם לתנאי המכרז, הגישו המערערות, בצוותא, הצעה לשלם למינהל סך של 1,250,000 ש"ח, בצירוף מע"מ, עבור חכירת המקרקעין, וביום 20.1.1999 נודע להן כי הצעתם נבחרה כהצעה הזוכה במכרז. בהתאם לכך, ביום 22.9.1999 נחתם הסכם הפיתוח בין המערערות למינהל (להלן: ההסכם). במסגרת ההסכם, הוגדר "הערך היסודי של המגרש" בתור "ערך המגרש ליום אישור העסקה, דהיינו 1,373,626.37 ש"ח". "התמורה" בהסכם הוגדרה כ"תשלום עבור דמי שימוש שנתיים מהוונים עבור השימוש במגרש לתקופת החכירה כהגדרתה בחוזה החכירה" ונקבעה על סך של 1,250,000 ש"ח, בצירוף מע"מ.

2. ביום 23.6.1999, טרם החתימה על ההסכם, הגישו המערערות לשלטונות המס הצהרה בדבר רכישת זכויות במקרקעין, שבמסגרתה נקבו ב"תמורה ששולמה במזומן למינהל מקרקעי ישראל" כשווי העסקה לצרכי מס. ביום 14.7.1999 נשלחו למערערות הודעות שומת מס רכישה ראשונות, שלאחר מכן בוטלו והוחלפו בהודעות שומה מעודכנות. במסגרת אחרונה זו, העריך המשיב את שווי העסקה לרכישת הזכויות במקרקעין, בסכום של 104,187,800 ש"ח. מעיון בנימוקי המשיב שצורפו להודעות שומה אלו, עולה כי שווי העסקה שבו נקב המשיב בשומות היווה סכום של התמורה ששולמה במזומן למינהל, ביחד עם עלויות הפינוי הצפויות במסגרת הפרויקט, לרבות העלויות הכרוכות בהקמת דירות חלופיות לתושבים המפונים (מרכיב שנכלל באחת משתי מחלופות הפיצוי שהוגדרו בתנאי המכרז). ביום 1.9.1999 הגישו המערערות השגה על הודעות השומה המעודכנות, ובמסגרתה טענו כי התמורה לצרכי חישוב מס הרכישה הינה הסכום ששולם במזומן למינהל וסכום זה בלבד. בהחלטה שניתנה ביום 25.7.2000 על-ידי מינהל מיסוי מקרקעין נדחתה השגתן של המערערות, ונקבע כי יש

לראות בכל התשלומים שמשלמת המערערת עבור הקרקע, לרבות בהוצאות הפינוי, כחלק משווי המכירה של הזכות.

3. על החלטה זו הגישו המערערות את הערר נושא ערעור זה. טרם הדיון בערר, הגישו הצדדים לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הודעה בדבר עובדות ופולגתאות מוסכמות. מעיון בהודעה זו עולה כי לפי גישת המשיב, ובהתאם להודעות השומה המעודכנות שהוציא, יש לראות את שוויה של עסקת מכר המקרקעין נושא הערר, לצורך חישובו של מס הרכישה המתחייב ממנה, ככוללת הן את סכום התמורה במזומן שהועברה על-ידי המערערות למינהל, הן את סך הוצאות הפינוי שבהן צפויות לשאת המערערות במסגרת מילוי התחייבויותיהן בהסכם. עמדת המערערות המובעת בהודעה זו היא כי יש לחשב את שווי העסקה רק על-בסיס התמורה במזומן שהועברה למינהל במסגרת ההסכם (סכום של 1,250,000 ש"ח). לשיטת המערערות, ההסכם מעגן מכר של מקרקעין תפוסים, והתשלום במזומן שהועבר למינהל משקף את שוויים של המקרקעין ככאלו. את הוצאות הפינוי יש לראות, לטענת המערערות, כהוצאות להשבחת המקרקעין, ותו לא.

פסק דינה של ועדת הערר

4. בפסק דינה מיום 23.1.2007 דחתה ועדת הערר את מכלול טיעוני המערערות, וקבעה כי יש להעמיד את "שווי המכירה", לצורכי חישובו של מס הרכישה המתחייב מן העסקה, על סכום של 90,900,000 ש"ח.

בכל הנוגע לאופן חישובו של מס רכישה בעסקאות "פינוי-בינוי", קבעה הועדה כי על-מנת להגיע לשווי מכירה המייצג באופן ממשי את שוויים של המקרקעין המועברים לידי היזם בעסקאות מעין אלה, יש לראות את המינהל כאילו מכר ליזם מקרקעין פנויים, ונשא בעצמו בכל ההוצאות המתחייבות לצורך פינויים של המקרקעין מתושבים. השווי האמיתי של המקרקעין כולל בחובו את כל ההתחייבויות החוזיות שהיזם לוקח על עצמו לבצע כתנאי למימוש הפוטנציאל הטמון בהם. על היזם בעסקת "פינוי-בינוי" מוטלת החובה להגיע להסדר פינוי עם הדיירים, ואין לו יכולת להוציא את העסקה לפועל ללא נשיאה בעלויות אלו. לפיכך, לשיטתה של ועדת הערר, יש לראות את עלויות הפינוי כחלק משווי העסקה.

בקביעתה זו, דחתה הועדה את טענתן העיקרית של המערערות, שלפיה הוצאות הפינוי בעסקת "פינוי-בינוי" שקולות להוצאות פיתוח שמתחייב רוכש מקרקעין לשלם

למוכר מקרקעין או לצד שלישי. דחיית טענה זו התבססה, בעיקרה, על הרציונל "הכלכלי" שהוצג לעיל, שעניינו הרצון לעמוד על שווים "האמיתי" של המקרקעין המועברים במסגרת חוזה המכר.

הועדה אף ראתה להפנות לממצאיו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בערעור אחר שהגישו המערערות על החלטת ועדת הערר לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: חוק מס רכוש), אשר דנה בשווייה של העסקה המדוברת לצורך חישוב גובהו של מס הרכוש המתחייב מן העסקה (ע"ש (מחוזי ת"א) 1150/02 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנייה בע"מ נ' מס רכוש תל-אביב-יפו (לא פורסם, 22.8.2004) (להלן: ע"ש 1150/02)). אף בהליך זה קבע בית המשפט המחוזי (כב' השופטת ד' קרת-מאיר) כי הבסיס הראוי לחישובו של מס הרכוש המתחייב מן העסקה הוא שווי השוק של המקרקעין, הכולל הן את סך התמורה שהועברה למינהל במזומן, הן את היקפן של הוצאות הפינוי הצפויות. בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית משפט זה על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי – נדחתה (רע"א 9003/04 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנייה בע"מ נ' מס רכוש תל-אביב-יפו (לא פורסם, 2.11.2006)).

טענות הצדדים

5. על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הגישו המערערות את הערעור שלפנינו. במסגרת ערעורן חוזרות המערערות על הטענה העיקרית שהעלו בפני ועדת הערר. טענה זו נסמכת על ההלכה שנקבעה במסגרת ע"א 2960/95 מינהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ (לא פורסם, 11.2.1998) (להלן: עניין שרביט או הלכת שרביט), אשר לפיה:

"...כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול את הוצאות הפיתוח ב'שווי המכירה' ואילו כאשר כבר בוצעו עבודות הפיתוח בעת הרכישה, באופן מלא או חלקי, יש לכלול את הוצאות הפיתוח באופן מלא או חלקי, ב'שווי המכירה'" (שם, בפסקה 9 לחוות דעתה של השופטת ט' שטרסברג-כהן).

לטענת המערערות, הדמיון הרב שבין הוצאות פיתוח להוצאות פינוי מחייב להחיל את הלכת שרביט אף על הוצאות הפינוי בענייננו. את ההשוואה בין מהותן של שני סוגי ההוצאות מבססות המערערות, על מספר היבטים: שני סוגי ההוצאות מיועדים להשבחת הנכס; שני סוגי ההוצאות אינם מיועדים לרכישת זכות במקרקעין;

וכן, מקורה של הדרישה לשאת בשני סוגי ההוצאות היא בהתחייבות חוזית. המערערות מוסיפות וטוענות כי בפסק דינה לא התחשבה ועדת הערר בעובדה שהאחריות לפינויים של התושבים מן המקרקעין, וממילא הסיכונים הכלכליים הטמונים באחריות זו, מוטלים כולם על המערערות, ולא על המינהל; וכי בפועל העסקה מעגנת מכר של מקרקעין תפוסים ומכאן היקפה הנמוך של התמורה המוסכמת.

עוד טוענות המערערות כי שגתה ועדת הערר כאשר יישמה את קביעותיו של בית המשפט המחוזי במסגרת ע"ש 1150/02 - הליך אשר עסק באופן חישובו הראוי של מס הרכוש הנגזר מההסכם נושא ערעור זה - לצורך חישובו של מס הרכישה. להשקפת המערערות, הערכת שווי המקרקעין לצורכי חישובו של מס רכוש לפי חוק מס רכוש אינה רלוונטית לעניין חישובו של מס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין. כך הן מסבירות, כי לעניין חישובו של מס רכוש, שווי המקרקעין מוערך לפי שווי השוק, בעוד שלעניין חישובו של מס רכישה, "שווי המכירה" נקבע לפי התמורה המוסכמת בין הצדדים לחוזה המכר.

המערערות מוסיפות וטוענות כי טעתה ועדת הערר כשקבעה את "שווי המכירה", לצורך חישובו של מס הרכישה, על פי שווי השוק של המקרקעין, ולא על-פי התמורה המוסכמת שבה נקבו הצדדים בהסכם שנחתם ביניהם. חישובו של מס הרכישה על-בסיס שווי השוק של הזכויות במקרקעין שנרכשו, מנוגד, לטענת המערערות, לעקרון-העל המעוגן בהוראות חוק מיסוי מקרקעין, שלפיו יש לקבוע את "שווי המכירה" של המקרקעין לפי התמורה המוסכמת בחוזה, מקום שבו מתקיימים שלושת התנאים המצטברים הבאים: הסכם המכר הועלה על הכתב; ההסכם נעשה בתום-לב; והיקף התמורה שנקבעה בהסכם לא הושפע מיחסים מיוחדים שהתקיימו בין הצדדים להסכם.

לבסוף טוענות המערערות כי אי-הכללתן של הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" שעל-בסיסו מחושב מס הרכישה בעניינן, מתחייבת אף מעמידה על הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: פרק חמישי 4), אשר קובע את הסדרי המיסוי החלים על עסקאות "פינוי-בינוי" במתחמים שהוכרזו כ"מתחמי פינוי-בינוי במסלול מיסוי" החל מיום 7.11.2001 (ראו סעיפים 49כח ו-49כט לחוק מיסוי מקרקעין). לטענת המערערות, תכליתם של ההסדרים הקבועים בפרק חמישי 4 היא לפטור את היזם שהינו צד לפרויקט "פינוי-בינוי" ואת התושבים המפונים במסגרת הפרויקט, מחבות בגין כל מס הכרוך בהוצאתו לפועל של פרויקט מסוג זה, וזאת חלף חבות מיסויית אחת ויחידה המוטלת על היזם – והיא חבות במס רכישה המחושב על בסיס כלל התמורות שנדרש

היזם לשלם עבור רכישת הזכות במקרקעין (ראו סעיף 49 כה לחוק מיסוי מקרקעין), לרבות הוצאות הפיננסי שעליו לשאת בהן לפי הסכם הפיתוח. מסקנתן של המערערות מעיון בהוראות פרק חמישי 4, ובפרט בהוראת סעיף 49 לפי זה, היא שלגבי עסקאות "פינוי-בינוי" שעליהן לא חלות הוראות פרק זה - כדוגמת העסקה שבענייננו – אין לחשב את מס הרכישה גם על-בסיס הוצאות הפיננסי. אחרת, טוענות המערערות, יזמים שנכנסו בהסכמים כאלה יחויבו במס יתר – מחד גיסא, הם יאלצו לשלם מס רכישה גם עבור הוצאות הפיננסי שבהן הם נושאים, ומאידך גיסא, הם לא יהנו מן הפטור הניתן במסגרת פרק חמישי 4 מחבויות מיסויות אחרות.

עוד יצויין כי מלכתחילה, השיגו המערערות אף על קביעתה של ועדת הערר הנוגעת לשאלה האם יש לכלול את המע"מ שהוטל על המערערות (לטענתן) בגין תשלום הוצאות הפיננסי בגדר "שווי המכירה", או שמא אין להתחשב בגובה המע"מ במסגרת חישוב זה. ואולם, בדיון שנערך בפנינו שוב לא עמדו המערערות על טענתן זו.

6. המשיב, מצידו, סומך ידיו על קביעותיה של ועדת הערר, וטוען כי דין הערעור להידחות, וזאת ממספר טעמים.

ראשית, כך הטענה, שאלת מהותה של העסקה בענייננו – האם עסקה למכר של זכויות במקרקעין פנויים או עסקה למכר של זכויות במקרקעין תפוסים – כבר זכתה למענה במסגרת ההליך שהתנהל בפני ועדת הערר לפי חוק מס רכוש (ע"ש 1150/02). קביעות ועדת הערר במסגרת הליך זה מהוות פלוגתאות פסוקות גם בענייננו. לטענת המשיב, הן ועדת הערר לפי חוק מס רכוש, והן בית המשפט המחוזי שדן בערעור על קביעותיה, פסקו כי הזכויות המועברות במסגרת העסקה הן זכויות במקרקעין פנויים, וכי התמורה המוסכמת בעבור רכישת המקרקעין כוללת אף את עלויות הפיננסי. מכאן שהצדדים להליך זה כבולים לקביעות עובדתיות אלה ומושתקים מלטעון אחרת. המשיב גורס כי מאחר שבמקרה שלפנינו נקבע אף שווי השוק לצורך חישובו של מס הרכוש על-יסוד התמורה המוסכמת בעסקה, הרי שאין בסיס להבחנה שמבקשות המערערות לבצע בין הבסיס לחישובו של מס הרכוש (שנקבע בדרך כלל על בסיס שווי השוק ולא על-בסיס התמורה המוסכמת) לבין הבסיס לקביעתו של מס הרכישה (שהמערערות טוענות שיש לקבעו, במקרה זה, על-בסיס התמורה החוזית המוסכמת).

שנית, ולגופו של עניין, טוען המשיב, כי מבחינה של תכנית המתאר החלה על המקרקעין נושא ההסכם - אשר מתנה את מתן היתרי הבניה על המקרקעין בפניו התושבים מהבתים הבנויים עליהם, כמו גם מעמידה על תנאי המכרז ותניות הסכם

הפיתוח שנחתם בין הצדדים – בהם נקבע כי אי-ביצוע הפינוי מהווה הפרה יסודית של ההסכם – עולה כי לא ניתן להפריד בין ההתחייבות לרכוש את המקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפינוים. לשיטת המשיב, עסקאות "פינוי-בינוי" בכלל, והעסקה שבפנינו בפרט, הן למעשה עסקאות לרכישת קרקע פנויה, שבמסגרתן מתחייב היזם אף לבצע את הפינוי על חשבוננו עבור המוכר, כאשר הפינוי מהווה תנאי יסודי לביצוע העסקה כולה. משכך, אין לקבל את הטענה לפיה קיים "נתק" בין ההתחייבות לרכוש את המקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפינוים של המקרקעין מהתושבים המתגוררים בהם. מכאן שיש לכלול את עלויות הפינוי בחישוב התמורה המוסכמת, המהווה בסיס לחישובו של מס הרכישה.

בהמשך לכך, מבקש המשיב להיתלות בפסיקה ענפה, שבמסגרתה נקבע כי אם בגדריה של עסקה פלונית מתחייב רוכש המקרקעין לשאת בחיוב המוטל על מוכר המקרקעין ביום העסקה, בזיקה לזכויות הנמכרות במסגרת העסקה, הרי שיש לכלול חיוב זה במסגרת "שווי המכירה", המהווה את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה. עקרון זה חל, להשקפת המשיב, גם בעניינה של התחייבות רוכש הזכויות במקרקעין לשאת בהוצאות לפינוי דייר.

בהתייחס לטענה בדבר תחולתה של הלכת שרביט גם על הוצאות פינוי שרוכש מקרקעין נושא בהן במסגרת עסקאות "פינוי-בינוי", טוען המשיב כי הלכה זו חלה רק על הוצאות פיתוח, ורק בהתקיים הסייגים המדויקים שנקבעו באותו עניין.

לבסוף, לעניין טענת המערערות הנוגעת להשלכה של הסדרי פרק חמישי 4 על שאלת חיובן של המערערות במס רכישה עבור הוצאות הפינוי שבהן הן נושאות, טוען המשיב כי הוראת סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיה יש לחשב את מס הרכישה על בסיס כלל התמורות שנדרש היזם לשלם בשל רכישות הזכות במתחם, היא הוראה מבהירה, ולא מחדשת – ולפיכך היא חלה אף על עסקאות שנעשו לפני יום 7.11.2001, ועל מתחמים שלא הוכרזו כ"מתחמי פינוי-בינוי במסלול מיסוי" כמשמעות דיבור זה בהוראת סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין.

מס רכישה ו"שווי מכירה"

7. במכירת זכות במקרקעין חב רוכש הזכות במס רכישה, וזאת מכוח הוראת סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, המורה כדלקמן:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

ליבה של המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים לערעור זה נסבה על פרשנותו של הביטוי "שווי מכירה", המהווה את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה שבו מתחייב רוכש הזכות במקרקעין. לכך נפנה עתה.

8. התיבה "שווי המכירה", הקבועה בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, מוגדרת בסעיף 17(א) לחוק כך:

"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום" (ההדגשה שלי - ע"פ).

הגדרתה של התיבה "שווי" קבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, שזו לשונו:

"שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -
 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המינהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה".

נראה אפוא כי ככלל, יש לראות את שווייה של זכות במקרקעין, לצורך חישובו של "שווי המכירה", כשווי השוק של הזכות הנמכרת. לכלל זה מעמיד חוק מיסוי מקרקעין שני חריגים: החריג הראשון, עניינו במצב שבו שוכנע מינהל מיסוי מקרקעין

כי התמורה שעליה הסכימו הצדדים להסכם מכר שנעשה בכתב, נקבעה על-ידם בתום-לב ומבלי שהיקפה הושפע מדבר קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים. במקרה זה, ייקבע "שווי המכירה" על-בסיס תמורה חוזית מוסכמת זו, והיא תהווה את הבסיס לחישובו של מס הרכישה; החריג השני עוסק במקרים שלעניינם נקבעה בחוק הגדרה פרטנית ל"שווי המכירה", וממילא אין לו תחולה בענייננו.

בבסיס קביעתה של קבוצת המקרים שבהם יחושב "שווי המכירה" על בסיס התמורה החוזית המוסכמת, כחריג לכלל המורה על קביעת "שווי המכירה" על-סמך שווי השוק של הזכות הנמכרת, עומדת תכלית המבקשת "...להרחיב את רשת המס ולא לצמצמה... [ולאפשר] למינהל מס שבח לא לראות עצמו ככול בסכום הנקוב בהסכם שבין הצדדים ובכך למנוע מן הצדדים לעסקה הימנעות מתשלום מס הולם" (ע"א Hotel Corporation of Israel 188/82 נ' מינהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 203 (1985) (להלן: עניין Hotel Corporation)). ראו גם ע"א 5245/04 מינהל מס שבח מקרקעין באר-שבוע נ' א.ר. אלירם בע"מ, בפסקה 9 לפסק דינה של השופטת א' חיות (לא פורסם, 24.10.2006) (להלן: עניין אלירם); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין באר-שבוע, בפסקה 39 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (לא פורסם, 11.6.2008) (להלן: עניין סלובר)). תכלית זו הינה "נגזרת" של תכליתם הרחבה יותר של דיני המסים - קביעת גובהו של מס המתחייב בגין ביצועה של עסקה פלונית, בשים לב לתוכנה הכלכלי הממשי ומהותה "האמיתית" של אותה עסקה, ולא לפי הכותרת שהעניקו הצדדים להסכם שכרתו ביניהם, או לאופן עיצובו על-ידם (ראו עניין אלירם, בפסקה 9 לפסק דינה של השופטת א' חיות; ע"א 5025/03 מינהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, בפסקה 7 לפסק-דינה של השופטת א' חיות (לא פורסם, 16.8.2006) (להלן: עניין אורלי)).

ואולם מקום בו שוכנע מינהל מיסוי מקרקעין כי מתמלאים תנאיו המצטברים של החריג הקבוע בהוראת ס"ק (1) להגדרת "שווי" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אין הוא רשאי לקבוע את שווי המכירה על-בסיס שווי השוק של הזכות הנמכרת, והוא חייב להתבסס בשומתו על התמורה החוזית המוסכמת (ראו עניין Hotel Corporation, בעמ' 203-204). עוד יצוין, כי גם במקרה שבו לא מקבל מינהל מיסוי מקרקעין את השומה העצמית המבוססת על התמורה החוזית המוסכמת, תהווה תמורה חוזית זו "נקודת מוצא" שממנה תחל מלאכת הערכת "שווי המכירה" (ראו עניין אלירם, בפסקה 9 לפסק דינה של השופטת א' חיות; עניין סלובר, בפסקה 39 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה).

9. עקרון מרכזי החל על קביעת "שווי המכירה", לו נודעת חשיבות בענייננו, מכונה לעתים בשם "עקרון צירוף כל התמורות". עקרון זה, שמקורו בהלכה הפסוקה, תואר בספרות כך:

"...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר, חובות לצד ג', או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הן [כך במקור] מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר" (אהרן נמדר, מיסוי מקרקעין כרך ד (חישוב המס ותשלומי) 303 (מהדורה חמישית, 2007) (להלן: נמדר, חישוב המס)).

(ראו גם יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב – חלק ראשון 174 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי ב-1)).

כך, למשל, הוכרו, כחלק מ"שווי המכירה" של זכות במקרקעין: דמי היתר בגין שינוי ייעוד או ניצול והיטל השבחה שבהם התחייב לשאת רוכש מקרקעין במקום מוכר המקרקעין, במסגרת עסקת קומבינציה שנתבצעה בין הצדדים (עמ"ש (מחוזי ת"א) 980/88 יצחק דובדבני ובניו, חברה להשקעות ובנין בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין, פד"א יט 458; ע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מינהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם, 13.11.1995) (במסגרתו אושר פסק הדין שניתן במסגרת עמ"ש 980/88 הנ"ל)); ע"א 4791/99 מינהל מס שבח תל-אביב-יפו נ' אלון חברה להשקעות ובנין בע"מ, פ"ד נו(4) 810 (2002). אך עיינו הדרי ב-1, בעמ' 177-178); חובות מס רכוש של מוכר המקרקעין, אשר רוכש המקרקעין התחייב לשאת בהם במסגרת הסכם רכישת הזכות במקרקעין (ע"א 5080/90 קפלן נ' מינהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מו(4) 561, 571 (1992)); תשלומי מס שבח שבהם מתחייב מוכר המקרקעין בעת מימושה של עסקת מכר מקרקעין, אשר רוכש הזכות במקרקעין התחייב לשאת בהם במקומו (ע"א 95/77 יעקב ללצ'וק ובניו, חברה לבנין בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין – אזור המרכז, פ"ד לא(3) 499 (1977) (אם כי יצוין שההכרעה באותו מקרה לא התבססה על קביעה זו); ע"א 295/88 מינהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' זנזורי, פ"ד מה(3) 635, 642 (1991)).

הוצאות פינני

10. הפלוגתא העיקרית שהתעוררה, כאמור, במסגרת ערעור זה, נסבה על סיווגן של הוצאות הפינני שבהן התחייב לשאת יזם אשר נכנס להתקשרות עם המינהל, לצורך

הוצאתו לפועל של פרויקט "פינוי-בינוי". ראינו כי טענת המערערות הינה כי בשל הדמיון הרב בין הוצאות פינוי מעין אלה להוצאות פיתוח עתידיות שבהן מתחייב יזם לשאת, דינן של הראשונות שקול לדינן של הוצאות פיתוח שטרם בוצעו בעת ההסכם. הווי אומר - אין להתחשב בהן במסגרת קביעת "שווי המכירה". עמדת המשיב, מנגד, היא כי מעצם טיבו של הסכם שעניינו ביצועו של פרויקט "פינוי-בינוי", לא ניתן להפריד בין התחייבות היזם לרכוש את הזכות במקרקעין, לבין התחייבותו לבצע את פינוי התושבים. לפיכך יש להעריך את "שווי המכירה" על בסיס שווין של שתי התחייבויות אלו.

עמדתו של המשיב מעוגנת בהוראת ביצוע שהוצאה על-ידי נציבות מס הכנסה ומס רכוש ("התחייבות הרוכש לפינוי דייר - חלק משווי המכירה" הוראת ביצוע מס שבח 19/96 (התשנ"ז) (להלן: ה"ב 19/96)). ה"ב 19/96 מורה כדלקמן:

"קיימים מקרים בהם יש לבעל זכות במקרקעין, התחייבות כלפי דיירים השוכנים באותם מקרקעין, לא למכור אותה זכות במקרקעין אלא לאחר שישולמו להם דמי הפינוי הראויים, לשם פינויים...
כאשר נמכרת זכות במקרקעין ובהסכם המכירה נקבע במפורש, כי הרוכש מתחייב לפנות את הדיירים המחזיקים במקרקעין, יש לנהוג כדלקמן:
1. הוצאות הפינוי ששילם הרוכש או שהתחייב לשלם יהוו חלק מן השווי לצורך חישוב מס השבח ומאידך יוכרו כהוצאה מותרת לניכוי ע"פ סעיף 39 לחוק מס שבח, אצל המוכר.
2. דמי הפינוי יהוו חלק מן השווי לצורך מס הרכישה".
(ההדגשה שלי - ע"פ).

נציין במאמר מוסגר כי בית המשפט אינו כבול, כמובן, לפרשנות שמעניקים שלטונות המס לדברי חקיקה שונים במסגרת הוראותיהם המקצועיות (ראו ע"א 256/80 לאוב נ' מינהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פ"ד לז(2) 163, 166 (1983); ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין, רחובות (לא פורסם, 6.12.2006)). עיינו גם עמ"ש 230/98 חברה לבנין מריו לזניק בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין - אזור תל-אביב (לא פורסם, 25.5.2005); אהרן נמדר, מיסוי מקרקעין כרך א (בסיס המס) 50-51 (מהדורה שישית, התשס"ט 2009) (להלן: נמדר, בסיס המס)). זאת, בפרט, כאשר ענייננו בפרשנות העומדת להכרעה שיפוטית.

עמדה דומה לזו העולה מה"ב 19/96 מציג המלומד אהרן נמדר. לגישתו:

"...אם הקונה מתחייב לפנות דייר הנמצא במקרקעין כחלק מהסכם המכירה כי אז יש לכלול את דמי הפינוי שמשלם הקונה בשווי המכירה. התחייבות כזו של המוכר לשלם לדייר דמי פינוי, המגולגלת על הקונה מהווה חלק מהתמורות שהקונה משלם בעבור המימכר, ושווי המימכר למעשה לוקח בחשבון כי קרקע פנויה נמכרת ולא קרקע תפוסה. נכון שלענין מס שבח דבר זה לא יהיה לו השפעה, אך לענין מס רכישה ומס מכירה הקונה יחוייב במס על שווי המכירה שיכלול גם את דמי הפינוי" (נמדר, חישוב המס, בעמ' 303; ראו גם הדרי ב-1, בעמ' 188 – שם מובעת עמדה דומה).

עוד ראוי להבהיר, בהקשר זה, כי הן לפי השקפה זו, הן לפי ה"ב 19/96, הכללת הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" מותנית בכך שעובר לכריתת הסכם המכר, הייתה קיימת התחייבות של מוכר המקרקעין שלא להביא לפינויו של דייר המתגורר בנכס, מבלי שפינוי זה ילווה בדמי פינוי שישולמו לאותו דייר. כלומר, הכללת הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" היא, לפי גישה זו, נגזרת של "עקרון צירוף כל התמורות" שהוצג לעיל.

מן הכלל אל הפרט

11. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים ובחנתי את המסמכים הנוגעים לעניין, לרבות מסמכי המכרז, הסכם הפיתוח שנחתם בין הצדדים והוראות תכנית המתאר הרלוונטית, הגעתי לכדי מסקנה כי "שווי המכירה" במקרה שלפנינו כולל אף את עלויות הפינוי בהן התחייבו המערערות לשאת. להלן אעמוד על הטעמים לכך.

12. כפי שהובהר, הגדרת המונח "שווי", הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מורה אותנו כי ככלל יש להעריך את "שווי המכירה" על סמך שווי השוק של הזכות הנמכרת. אך דומה שבמקרה זה אכן מתקיימים תנאיו המצטברים של החריג הקבוע בס"ק (1) להגדרה זו, שכן ההסכם שנחתם בין המערערות למינהל הועלה על הכתב, ואין חולק על כך שהתמורה שבו נקבעה בתום-לב, ומבלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים כלשהם בין הצדדים. במובן זה, מקובלת עלי טענת המערערות שלפיה יש לקבוע את "שווי המכירה" בעניינן על-בסיס התמורה החוזית שנקבעה בהסכם - טענה שאף המשיב אינו חולק עליה. בצד האמור - וזהו העיקר - אין בידי לקבל את טענת המערערות שלפיה ה"תמורה", כהגדרתו של דיבור זה בהסכם, הינה אך אותו סכום שאותו התחייבו המערערות להעביר למינהל בגין דמי חכירה שנתיים, בסך

1,250,000 ש"ח. את מהותה והיקפה של התמורה שעליה הסכימו הצדדים לחוזה הפיתוח יש לקבוע כפועל יוצא של פרשנות החוזה. זאת תיעשה על רקע התכלית החקיקתית עליה עמדנו לעיל, שעניינה קביעת גובהו של מס המתחייב מביצועה של העסקה, בשים לב לתוכנה הכלכלי "האמיתי".

בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות" עליו עמדנו. בענייננו, סבור אני כי יש לראות את הוצאות הפיננסי שבהן התחייבו המערערות לשאת כחלק מן התמורה החוזית המוסכמת. להשקפתי, בחינת העסקה בה עסקינן מלמדת כי התחייבות המערערות להביא לפינוים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין.

13. כך, כבר במבוא למכרז שפרסם המינהל לצורך הוצאתו לפועל של הפרויקט המדובר (אשר מהווה, על נספחיו, חלק בלתי נפרד מהסכם הפיתוח שנחתם בין המערערות למינהל, כאמור בהודעה על אישור עסקה שנקלטה במשרדי המערערות ביום 31.1.1999 – נספח מע/5 ה' למוצגי המערערות), מובהר כי:

"מטרת מכרז זה לרכז 'ביד אחת' קרי: בידי הזוכה במכרז הקמת השכונה בפיקוח חברת מבני תעשיה בע"מ, מטעם מינהל מקרקעי ישראל ועיריית ת"א, תוך מתן פתרון הולם ונאות לצרכי האוכלוסייה המתגוררת במתחם המיועד לבניה. המכרז כולל התחייבות הזוכה במכרז לפינוי התושבים, ולאחר מתן פיצוי כאמור בתנאי המכרז, לצורך הקמת מבנים ולפיתוח כל התשתיות הציבוריות..." (נספח א' למכרז מספר ת"א/250/98; ההדגשה שלי – ע"פ).

ובהמשך, בחלק המפרט את תנאי המכרז, נקבע כדלקמן:

"ב. קבלת היתרי בניה:

קבלת היתרי בניה במגרשי הבניה בתחום התכנית שבמכרז זה, מותנה בביצוע הפינויים על-פי סעיף 21 לתקנון התכנית שבנספח ט', למעט היתר בניה בעבור 100 יח"ד הראשונות...

ג. ...

ד. התחייבויות הזוכה במכרז

הזוכה במכרז יודע ומתחייב כדלקמן:

1. לשלם למינהל את המחיר שיוצע על ידו בהצעה עבור הקרקע (נספח ב').
2. לבצע על חשבוננו את כל הפינויים (למעט דיירי הקרוונים) ולשלם את כל ההוצאות הכרוכות בפינוי ובהכשרת המגרשים במתחם התכנית נשוא מכרז זה (לרבות בשטחים הציבוריים) על-פי ההוראות והתנאים המיוחדים לביצוע פינויים (נספח ז' – להלן).
3. "... (שם).

בנוסף על אלו, מבטיחים תנאי המכרז עדיפות בקביעת הזוכה למציע המצליח להמציא ייפוי כוח מטעמם של לפחות 60 אחוזים מהדיירים במקרקעין המועדים לפינוי (ראו סעיף א.1. לתנאי המכרז). כמו-כן, נדרש הזוכה במכרז, במסגרת תנאי המכרז, להמציא ערבות בנקאית בסכום ניכר אשר נועדה, בין היתר, להבטיח את ביצוע הפינויים (ראו סעיף 7 לתנאי המכרז). ניתן לראות, אם כך, כי תכלית המכרז היא להפקיד בידי היזם הזוכה את דבר הוצאתו לפועל של פרויקט שעניינו הבאת המקרקעין נושא המכרז למצב המאפשר בניה ופיתוח, וזאת על-ידי פינויים של המקרקעין מתושבים, בהתאם לדרישות תכנית המתאר החלה על המקרקעין. בשל כך, מתנה המכרז את מתן היתרי הבניה המתייחסים לחלק הארי של פרויקט הבניה, בביצועם הקודם של הפינויים, ואף מעניק עדיפות ליזם המראה כי הוא בעל הסיכויים הטובים ביותר להביא להשלמת משימת הפינוי.

קשר הגומלין הקיים בין אלמנט פינוי המקרקעין לאלמנט פיתוחם של המקרקעין בא לידי ביטוי, בהמשך, בתניות הסכם הפיתוח שנחתם בין הצדדים ביום 22.9.1999, שזו לשונו:

"והואיל והמינהל יהיה מוכן להחכיר ליוזם את המגרש בתנאי מוקדם ורק לאחר שהיוזם יפתח את המגרש ויבנה עליו את המבנים תוך תקופת הפיתוח כדי שישמשו למטרת ההקצאה ובתנאי שימלא את כל יתר התנאים של חוזה זה" (נספח ח' למוצג מע/5; ההדגשה שלי – ע"פ).

ובמסגרת תנאי חוזה הפיתוח אלו נכללים אף "התנאים המיוחדים" הקבועים בנספח ז' למכרז, שכותרתו "נספח לביצוע פינויים ועבודות פיתוח התשתיות הציבוריות ע"י היוזם הזוכה במכרז על-פי תכנית ב.מ. 55 תל-אביב 2620" (להלן: נספח ז'; ראו סעיף א.1. לנספח ז'), שאף לפיהם משימת הפינוי מהווה את הנדבך הראשון להתקשרות בין היזם למינהל (ראו סעיף א.3. לנספח ז'). חובתו של היזם לעמוד בתנאי הפינוי המיוחדים שנקבעו בנספח ז', מעוגנת אף בנספח ב' למכרז, שבו קבוע נוסח ההצעה

שעל יזם המבקש להשתתף במכרז לשלוח למשרדי המינהל. וכך קובע סעיף 7 לנוסח ההצעה המותווה בנספח ב' המדובר:

"ידוע לי כי רק לאחר שאמלא התחייבויותי ב'חווה הפיתוח' על תנאיו המיוחדים בדבר ביצוע הפיננסיים ועבודות פיתוח התשתיות הציבוריות, תחתמו איתי או עם המשתכנים אשר יופנו אליכם על חווה חכירה ל-49 שנה, בנוסח המצורף".

לבסוף, אף תכנית המתאר המתייחסת למקרקעין המדוברים ("תכנית מתאר מס' 2620 ב.מ. 55 שכונת הארגזים" (נספח ט' למכרז; להלן: תכנית המתאר)), קובעת קשר ברור בין מלאכת הפיננסי למלאכת הפיתוח, בקובעה, במסגרת מטרות התכנית, את המטרה שעניינה:

"תכנון מחדש של השטח הכלול בתכנית וקביעת שטח לאיחוד וחלוקה מחדש שלא בהסכמת הבעלים על מנת למצות את פוטנציאל האזור להגדלת מצאי המגורים תוך בנית כ-1200 יח"ד במקביל לפינוי השטחים התפוסים..." (סעיף 1.9 לתכנית המתאר).

ולא למותר לציין כי אף תכנית המתאר מתנה הוצאת היתרי הבניה בביצועה ההדרגתי של מלאכת הפיננסי (ראו סעיף 21 לתכנית המתאר, שכותרתו "תנאים להוצאת היתר").

14. נוכח מכלול הנתונים שנסקרו לעיל, התקשיתי למצוא בסיס לטענת המערערות לפיה "קיים נתק מוחלט בין עסקת רכישת הקרקע כתפוסה, לבין עסקאות הפיננסי, אשר נחתמו בין כל אחד מהמחזיקים לבין המערערות" (סעיף 18 לסיכומי המערערות). המכרז שפורסם לבחירת היזם וההסכם שנחתם בין המערערות למינהל מעגנים מערכת חוזית המסדירה בכפיפה אחת את פיננסי של המקרקעין המדוברים ואת רכישת הזכויות במקרקעין: ליזם אשר מוכיח כי עומדים לו הסיכויים הטובים להביא לפינוי המקרקעין, מובטחת עדיפות במכרז; על היזם הזוכה להפקיד בטחונות שבחלקם באים להבטיח כי הפינוי יבוצע באופן המתחייב מתנאי ההסכם; מתן היתרי הבניה הנדרשים לצורך פיתוח המקרקעין מותנה בביצועה של מלאכת הפיננסי; לבסוף, אי-הוצאתה לפועל של מלאכת הפיתוח במועד הקבוע בחווה – מלאכה אשר ביצועה יתאפשר רק לאחר שיבוצעו הפיננסיים - מהווה הפרה יסודית של החווה, ומקימה עילה לביטולו על-ידי המינהל (ראו סעיפים 5 ו-12 לתנאי חווה הפיתוח – נספח ג' למכרז). התכלית העומדת בבסיס המכרז האמור וההסכם שנחתם עם המערערות בעקבות זכייתן בו, היא פיתוחם של נכסי המקרקעין המהווים את "שכונת הארגזים", וזאת בדרך של פינוי המקרקעין

מהמתגוררים בהם והוצאתו לפועל של פרויקט בניה על גבי המקרקעין שיפוננו. על רקע תכלית זו אין בידי לקבל את טענת המערערות שלפיה מהותו של ההסכם שנחתם בינן לבין המינהל הוא רכישת הזכות במקרקעין תפוטטים.

15. חלק ניכר מטיעונן ייחדו המערערות, כאמור, לפסיקת בית משפט זה בנושא הוצאות פיתוח, ממנו מבקשות הן לגזור גזירה שווה לענייננו. נעמוד אפוא בתמצית גם על קטגוריה זו. בעניין שרביט - אליו מפנות, כאמור, המערערות - נידונה השאלה מה דינן של הוצאות פיתוח שבהן התחייב רוכש הזכות במקרקעין לשאת במסגרת ההסכם לרכישת הזכות; והאם אף הן נכללות ב"שווי המכירה" לצורך חישובו של מס הרכישה (זאת בהמשך לפסיקה קודמת של בית משפט זה: ע"א 610/78 מינהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד, פ"ד לג(2) 193 (1979); ע"א 225/84 מינהל מס שבח מקרקעין נ' הכט, פ"ד מ(1) 190 (1986) (להלן: עניין הכט); ע"א 293/89 מינהל מס שבח מקרקעין נ' גרינבלט, פ"ד מו(4) 460, 456 (1992) (להלן: עניין גרינבלט)).

בעניין שרביט, שם נידונה – כאמור – סוגיית קביעת "שווי המכירה" של מקרקעין מקום בו התחייב הרוכש אף לבצע עבודות פיתוח במקרקעין, עמדה השופטת ט' שטרסברג-כהן על הרציונל המנחה קביעה זו. וכך נקבע שם:

"בכל מקרה ומקרה מתחייבת בדיקת נסיבותיו של העניין הנדון, על מנת לקבוע אם מדובר ברכישת זכויות במגרש מפותח או אם העיסקה היא לרכישת זכויות במגרש בלתי מפותח תוך התקשרות נפרדת לפיתוח המגרש. המבחן לעריכת בדיקה זו הוא מבחן משולב, שנקודת המוצא לו היא, כוונת הצדדים כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות למציאות בשטח ולעבודות הפיתוח שכבר בוצעו בעת הרכישה... הרציונל העומד מאחורי קביעת 'שווי הרכישה', הוא איתור מהותה של העסקה על מנת שייגבה מס על שוויה הממשי ולא על השווי המדומה הנובע מפיצול עסקאות והדבקות תוויות שונות עליהן... (שם, בפסקאות 7 ו-9 לחוות דעתה של השופטת ט' שטרסברג-כהן).

(עיינו עוד הדרי ב-1, בעמ' 175-177; נמדר, חישוב המס, בעמ' 307).

במחלוקת הקונקרטית שעמדה להכרעה בעניין שרביט, נקבע כי לעניין חישוב "שווי המכירה" של זכויות הנמכרות במקרקעין במסגרת חוזי הפיתוח הסטנדרטיים שנידונו באותה פרשה, אין להתחשב בהוצאות הפיתוח שנטל על עצמו רוכש הזכויות. דא עקא, שקביעה קונקרטית זו נעשתה על יסוד אמירה נורמטיבית רחבה יותר שלפיה

ההכרעה נגזרת מפרשנותה של המערכת החוזית הקיימת בין הצדדים, תוך מתן משקל לכוונת הצדדים ולנסיבות ההתקשרות (ראו עניין הכט, בעמ' 193; עניין גרינבלט, בעמ' 460; עניין שרביט, בפס' 7 לחוות דעתה של השופטת ט' שטרסברג-כהן). לשון אחר – התשובה בענייננו לא תלמד מהשוואה מוכנית עם ההכרעה בנושא הוצאות הפיתוח, כי אם מפרשנות ההתקשרות העומדת לבחינה. בעוד שההכרעה בעניין שרביט נסמכה – בין היתר – על האפשרות האמיתית להפריד, בעניינם של חוזי הפיתוח הסטנדרטיים שנידונו שם, בין ההתחייבות להעניק זכויות במקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפיתוחם של המקרקעין, הרי שבענייננו, כפי שפורט לעיל, נוכח מאפייניו הייחודיים של ההסכם המעגן התקשרות לביצוע פרויקט "פינוי-בינוי", לא ניתן להפריד בין ההתחייבות להעביר לזים זכויות במקרקעין לבין התחייבותו לשאת בהוצאות פינוי המקרקעין.

16. הקביעה שלפיה אין מקום ליישום התוצאה של עניין שרביט בענייננו אינה מסיימת את הדיון. עלינו להוסיף ולעמוד על היקפה של התמורה החוזית המוסכמת שנקבעה בין הצדדים לחוזה הפיתוח, ולבחון האם יש לראות את עלויות הפינוי כנכללות בתמורה חוזית מוסכמת זו. רק אז נוכל לתת מענה לשאלת הכללתן של הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" של הזכויות במקרקעין המדוברים.

17. כפי שכבר הובהר, מיסויה של עסקה צריך להיעשות על יסוד תוכנה והגיונה הכלכליים. כפי שנפסק, "על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו אותה" (עניין אורלי, בפסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות. עיינו גם נמדר, בסיס המס, בעמ' 245). מכאן נובע כי בבואנו לברר את היקפה של התמורה החוזית המוסכמת, לצורך חישובו של מס הרכישה החל על העסקה, אין אנו מוגבלים בהגדרת "התמורה" בהסכם הפיתוח שנחתם בין הצדדים (עיינו בהגדרת "התמורה" במבוא להסכם הפיתוח). מסקנה זו נובעת אף מהחלת "עקרון צירוף כל התמורות" שנזכר לעיל על ענייננו – עקרון אשר מיישם את תפיסת היסוד שלפיה יש למסות עסקה פלונית על רקע תוכנה הכלכלי "האמיתי". במקרה שלפנינו, סבורני כי במסגרת קביעת התמורה החוזית המוסכמת, המהווה את הבסיס לקביעתו של "שווי המכירה", יש לקחת בחשבון אף את הוצאות הפינוי המתחייבות מן ההסכם.

כבר עמדתי בהרחבה על כך שההסכם שנחתם בין המערערות למינהל דומה במהותו להסכם לרכישת זכויות במקרקעין פנויים, וכי התחייבותו של המינהל להעניק

למערערות זכויות במקרקעין איננה ניתנת להפרדה אמיתית מהתחייבותן של המערערות להביא לפינוים של המקרקעין. במסגרת היחסים החוזיים שנרקמו בין המינהל לבין המערערות התחייבו האחרונות להעניק לראשון תמורה במזומן בסך 1,250,000 ש"ח, ובנוסף התחייבו לבצע את מלאכת פינוים של המקרקעין ואת פיתוחם. בין הצדדים לערעור זה אין פלוגתא כי הוצאות הפיתוח בהן התחייבו המערערות לשאת אינם כלולים ב"שווי המכירה", ומסקנה זו הולמת את מצוותה של הלכת שרביט, כפי שפורט לעיל. ואולם, "גורלן" של הוצאות הפינוי בענייננו שונה מזה של הוצאות הפיתוח. שכן בהתחייבן לשאת בעלויות הנובעות מביצועה של מלאכת הפינוי, לקחו על עצמן המערערות, הלכה למעשה, מחויבות מצד המינהל כלפי הדיירים המתגוררים בנכס. משלקחו על עצמן המערערות (רוכשות הזכות במקרקעין) מחויבות שהייתה מוטלת על המינהל (מוכר הזכות) כלפי צד שלישי, מחויבים אנו לבחון את ערכה הכלכלי של מחויבות זו במסגרת התמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים; זאת בהתאם ל"עקרון צירוף כל התמורות" (עיינו נמדר, חישוב המס, בעמ' 303; הדרי, ב-1, בעמ' 174).

מקורו של חיוב זה של המינהל לדאוג לפיצוים של התושבים המתגוררים במקרקעין עובר לפינוים מעוגן בהחלטת ועדת הפינויים העליונה של המינהל, מיום 30.5.1993, אשר עוגנה במסמך שכותרתו "קריטריונים לקביעת דמי פינוי – שכונת הארגזים", המהווה חלק ממסמכי המכרז (נספח י"ב למכרז; להלן: נספח י"ב). במסגרת נספח זה, שפורסם מספר שנים עובר לפרסום המכרז ולחתימת הסכם הפיתוח עם המערערות, נקבע כדלקמן:

"בהתאם להחלטת ועדת פינויים עליונה בישיבתה מיום 30.5.93 החל מיום 1.6.93 ישולמו דמי פינוי בשכונת הארגזים בעיר ת"א לפי הקריטריונים הרצופים בזה. דמי הפינוי נקבעו בתיאום עם שמאי מקרקעין מטעם המינהל והושתתו על ערכי דיור חליף נאות בשכונות אלטרנטיביות מתאימות שנבחרו בעיר ת"א. גישה זו נבחרה בשל הצורך בשיקום המתפנים בעיקר לאור הבעיה החברתית הקשה בתחום השכונה וכן בשל ההחלטה לתיכנון ופיתוח מסיבי של אזור זה וזאת על אף שברור כי דמי הפינוי בשיטה זו גבוהים משווי זכויות הדיירים או השווי הפיזי של המבנים המוחזקים על ידם".

בהמשך המסמך מפורטים הקריטריונים לקביעת דמי הפינוי שישולמו לכל תושב מתושבי "שכונת הארגזים", אשר יפונה מביתו (סעיפים 2-3 למסמך זה). ניתן לראות, אם כך, ששנים מספר לפי פרסום המכרז, גמר בדעתו המינהל להעניק פיצוי לכל מפונה

מתושבי "שכונת הארגזים", וזאת בצורת דמי פינוי שגובהם נקבעו בקריטריונים ברורים שפרסם המינהל. לא זו בלבד, אלא שהמינהל אף הביע את מחויבותו להעניק דמי פינוי בהיקף הגבוה משווי הזכויות של התושבים המפונים בנכסי המקרקעין שבהם הם מתגוררים, וזאת נוכח השיקולים החברתיים והשיקומיים הייחודיים המשפיעים על אופן עיצובה של תכנית פיתוח עירונית שעתידה להיות מיושמת בשכונה שחלק נכבד מתושביה משתייכים לשכבות סוציו-אקונומיות חלשות. מחויבות זו של המינהל לספק פיצוי הולם לתושבים המפונים הועברה, מכוח תנאי המכרז (המהווים, כאמור, חלק בלתי נפרד מתניות חוזה הפיתוח), אל כתפיו של היזם הזוכה במכרז. כך, במסגרת נספח ז' למכרז (הקובע, כזכור, "תנאים מיוחדים" הנוגעים לאופן ביצוע הפינויים על-ידי הזוכה במכרז) נקבע כי:

"(4) היוזם מתחייב לשלם לכל מפונה שיתפנה סכום שלא יפחת מהמגיע לו על פי הקריטריונים לפיצוי שכונת הארגזים, כמפורט בנספח י"ב, או, וזאת על פי שיקול דעתו, ובהסכמת המתפנה, מתן דירה בת 4 חדרים בשטח רישוי כולל..."

(5) היוזם מתחייב לשלם למפונה סכום של \$500 (דולר ארה"ב) לחודש, ועד לתקופה של שלוש שנים. זאת בעבור תשלום דמי שכירות לתקופת הביניים שבין היום בו יפנה 'המפונה' את דירתו ועד ליום קבלת אפשרות הכניסה לדירה חלופית.

(6) היוזם מתחייב לשלם לכל מפונה כהגדרתו לפי הוראות מכרז זה, סך של \$50,000 (דולר ארה"ב) בש"ח... וזאת כתשלום נוסף לאמור בסעיפים 4; 5 לעיל."

היוצא מכך הוא שבמסגרת חוזה הפיתוח התחייבו המערערות לשאת בעלויות הפינוי שנבעו ממחויבותו של המינהל להביא לפיצויים של התושבים שעתידיים להיות מפונים ממקום מושבם במקרקעין שעליהם חלה תכנית המתאר. על רקע קביעתי הקודמת שלפיה ההסכם שנחתם בין המערערות לבין המינהל מקביל במהותו להסכם לרכישת מקרקעין פנויים, דעתי היא כי התמורה החוזית לה התחייבו המערערות במסגרת ההסכם, הינה סכום של התמורה במזומן שהתחייבו להעביר, בצירוף כל התחייבות אחרת של מוכר המקרקעין – המינהל – שהסכימו המערערות לקחת על עצמן במסגרת חוזה הפיתוח (עיינו באסמכתאות המובאות בפסקה 10 לעיל). משהביע המינהל את מחויבותו להביא לפיצויים של התושבים המתגוררים ב"שכונת הארגזים" אם ייאלצו האחרונים להתפנות ממקום מגוריהם, הרי שמקום בו הסכימו המערערות לקחת על עצמן את מימושה של מחויבות זו, יש לראות במשאבים הצריכים לכך כחלק

מהתמורה החוזית המוסכמת (ודוק: לעניינה של השאלה הניצבת לפנינו, אין צריך לומר כי החישוב שיערך הוא לפי שיעור הפיצוי המעודכן שנקבע במכרז, אותו נטלו המערערות על עצמן בהתאם לתנאיו, ולא לפי השיעור ההיסטורי שנקבע בנספח י"ב, בשנת 1993). אינני מוצא הבחנה של ממש בין התחייבות זו שאותה נטלו המערערות על עצמן, שלה שווי כלכלי ברור ומוגדר, לבין התחייבותן של המערערות להעביר למינהל את הסכום המזומן בהיקף שנקבע בהסכם.

במאמר מוסגר מבקש אני להדגיש כי אין באמור משום קביעת מסמרות באשר לסיווגה של המחויבות האמורה של המינהל במערכת היחסים בינו לבין תושבי השכונה, נושא שלא התלבן בטיעונים שלפנינו.

טיכום

18. על יסוד כל האמור, מסקנתי היא כי "שווי המכירה" צריך לכלול הן את התמורה במזומן שהתחייבו המערערות להעביר למינהל תמורת קבלת הזכויות במקרקעין, הן את ערכה הכלכלי של ההתחייבות לשאת בהוצאות פינויים של התושבים המתגוררים במקרקעין הנדונים. לפיכך, החלטת ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בדין יסודה.

19. נוכח מסקנה זו מתייחר הצורך לדון בטענת המשיב כי קביעותיה של ועדת הערר לפי חוק מס רכוש במסגרת ע"ש 1150/02 מהוות פלוגתאות פסוקות בענייננו, ואינני רואה להביע כל עמדה בסוגיה זו. כמו כן לא עולה הצורך להיזקק לשאלה האם הוראת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין מהווה הוראה "מבהירה" או "מחדשת", וניתן להשאיר את הדיון בשאלה זו לעת מצוא (אך עיינו ע"א 4343/03 חצרוני נ' מינהל מס שבח טבריה, פ"ד נט(4) 85, 96 (2005)).

20. אם תשמע דעתי הערעור ידחה, וקביעתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין תעמוד בעינה. המערערות ישלמו למשיב הוצאות בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט א' רובינשטיין:

א. מצטרף אני לחוות דעתו של חברי השופט פוגלמן. הגם שלפנינו מקרה לא שיגרתי בתחום מס הרכישה, שהרי מחד גיסא התמורה במזומן לידי המוכר היא קטנה (1,250,000 ₪ לשטח בניה בן דונם בדרום תל אביב), אך לצדה עומדת - מחד גיסא - עסקה רבתי של כ - 100 מיליון ₪. שאם תצלח תניב רווחים גדולים למערערת. ועדת הערר מעידה על עצמה כי התלבטה; התלבטותה נבעה - דומה - מאי השיגרתיות. אך הניתן לומר באופן מתקבל על הדעת כי שווי המכירה דנא הוא 1,250,000 ₪? האם זה מחיר העסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון כהגדרת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963? התשובה אינה יכולה להיות בחיוב כל עיקר. המדובר בעסקה שאם תצלח תניב 1196 יחידות דיור על פני כמעט 70 דונם. אכן, היא כרוכה טרם בינוי במאמץ עצום של פינוי הדיירים הקיימים, שעל כן שמה "פינוי בינוי", אך ברי כי שוויה כולל למצער שני מרכיבים אלה - הסכום הצנוע, כמעט "מחזיק מפתחות" בנסיבות, המשולם למינהל, והסכום העיקרי של דמי הפינוי, שאם יצלח מימושו עתידיים כמובן לצמוח בעקבותיו למערערות רווחים גדולים לעת בינוי.

ב. אוסיף, כי מתחילה שבתה את ליבי טענת המערערות בעניין פרשת שרביט (ע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט) (לא פורסם), "ספינת הדגל" של עו"ד שוחט שזכה באותו תיק. ואולם, מעיון למקרא חוות דעתו של חברי השופט פוגלמן נחה דעתי, כי נושא מס הרכישה צריך שיתברר בכל מקרה לגופו על פי נסיבותיו, גם על פי אותה הלכה. והנה בנידון דידן אי אפשר לטעמי להעלות על הדעת, כי הסכום הזעום - הזניח במונחי העסקה - ששולם למינהל הוא שיהיה שווי העסקה.

ג. חופה על אלה רעיון מס האמת, האמור להיות ביסודה של כל התדיינות מס, והמורה לעניות דעתי לכיוון אחד.

ד. חברי לא נדרש נוכח התוצאה לשאלה אם ההכרעה שנפלה במערכת שבין הצדדים לעניין מס רכוש (ע"ש (ת"א) 1150/02) פרידמן חכשורי נ' מס רכוש (לא פורסם)

וכן רע"א 9003/04 פרידמן חכשורי נ' מס רכוש (לא פורסם), יוצרת השתק פלוגתא בין הצדדים, כטענת המשיב. אף אני לא אטע מסמרות, אך לא אכחד, כי סבורני שיש ממש בטענה המקבילה בין שני המקרים, שהרי הגדרות השווי בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 חותרות לכיוון דומה של שווי וקרובות לענייננו, אם במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ואם בשווי השוק (סעיפים 11-13), והדבר מתישב גם עם הגיונם של דברים, בבסיסם.

ה. הערות אחדות בשוליים: כבר נזדמן לנו לומר, כי הפיצול בחקיקת המסים למינה מוצא את ביטויו בשוני בין הוראות הדין בנושאים שבהם היה מקום לאחידות מטעמים מערכתיים, ואפילו של שכל ישר רחמנא ליצלן; ראו לאחרונה בהקשר אחר הערתי בע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח (לא פורסם) (פסקה י"ג). בהקשר הפרוצדורלי, העובדה שהערעור על ועדת הערר הוא לבית משפט זה דווקא, לדידי אין לה טעם של ממש. לעניין זה, קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו. כך למשל, בחוק בו עסקינן, חוק מיסי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), הערעור על ועדת הערר, בנקודה משפטית, הוא – לפי סעיף 90 – לבית משפט זה; במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29(3)) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוק פתרונים. לשם התמונה ההיסטורית, אציין כי מקורה של הסמכות בענייננו בבית משפט העליון יסודו בסעיף 14 לחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. בהביאו את החוק לקריאה שניה ושלישית, (דברי הכנסת כרך 2 עמ' 1394, ישיבת ל' אב תשי"ט (25.8.49)), אמר ח"כ דוד צבי פנקס, יו"ר ועדת הכספים, כי על החלטת ועדת הערעורים לעניין המס, "אפשר יהיה לערער בפני בית המשפט העליון". היו ימים אחרים, ועל כתפי בית המשפט העליון לא היה מוטל אותו עומס שיש בו כיום; אך דור הולך ודור בא, והסעיף לעולם עומד (עד הנה). לטעמי, המקום הטבעי לסמכות זו הוא בית המשפט המחוזי, כפי שנקבע גם בחוקים אחרים שיש בהם ועדות ערר או ערעור, למשל חוק הנכים (תגמולים ושיקום) תשי"ט-1959 (נוסח משולב) - סעיף 34, וחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום) תשי"י-1950 - סעיף 25(ח). בשני אלה הערעור מועדת הערעור, התחום לנקודה משפטית, הוא לבית המשפט המחוזי. הנה אתגר, לא מורכב במיוחד, לעוסקים בחקיקה, ולא אאריך עוד שכן לא נטען לפנינו בנושא. אזכיר גם, כי הערעור בענייני מס הכנסה על החלטות פקיד השומה (פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), סעיף 153) הוא לבית המשפט המחוזי, והוא הדין לחוק מס ערך מוסף (תשל"ו-1975), (סעיף 83).

ו. ועוד, המחלוקת שנתגלעה בין בעלי הדין, הן באשר למס הרכוש בפני השופטת קרת - מאיר והן באשר למס רכישה בתיק דנא יכלה להיחסך אילו בירו כל הצדדים, ובמיוחד המערערות, את חיובי המס למינם מבעוד מועד. דברים אלה אינם בשמים, ובבירור מוקדם ניתן היה לעמוד על העלות באופן שיקל על תחשיביהן של המערערות. במבט לעתיד בכגון דא, הנה לקח.

ז. כאמור, תומך אני בחוות דעתו של חברי השופט פוגלמן.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' פוגלמן.

ניתן היום, י"א בשבט התש"ע (26.1.10).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט