



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4378/11

לפני: כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

נגד

המשיבה: תפוח פז פיתוח נדל"ן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום  
23.02.2011 בתיק וע 1353/03

תאריך הישיבה: כ"ב בכסליו התשע"ג (6.12.2012)

בשם המערערת: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבה: עו"ד רונן קגן; עו"ד שגיא פרדו; עו"ד פנחס מור;  
עו"ד ערן כהן

### פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח בפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין). הועדה קבעה כי אין למסות את המשיבה, שפעלה כמארגן קבוצת רכישה, בגין רכישה ומכירה של זכות במקרקעין. מכאן הערעור שלפנינו.

העובדות הצריכות לעניין

2. מנהל מקרקעי ישראל פרסם מכרז לחכירת מתחם בראשון לציון, לבניית 24 יחידות דיור. על פי תנאי המכרז לא ניתן היה לרכוש מגרש בודד, אלא "בכל מקרה

שהמציע כולל יותר מאדם אחד במשותף - תיעשה ההתקשרות עימו על פי המכרז רק עם יחיד או יותר כולם ביחד".

המשיבה גיבשה קבוצת משתכנים, במטרה להגיש הצעה לרכישת כל המתחם (להלן: הקבוצה). עו"ד כספי, אשר שימש כנאמן, הגיש הצעה מאוחדת מטעם הקבוצה. בדצמבר 2000 זכתה הצעת הקבוצה במכרז. לאחר הזכייה נחתמו בין המנהל לבין כל אחד מהמשתכנים חוזה פיתוח ל-3 שנים, והסכם חכירה ל-98 שנים. בד בבד חתם הנאמן בשם הקבוצה על הסכם עם החברה הכלכלית ראשון לציון בע"מ (להלן: החברה הכלכלית), לביצוע עבודות פיתוח במתחם, וזאת בהתאם לדרישות המכרז. בהמשך בחרה הקבוצה נעד, ואף נשכרו מפקח הנדסי ומפקח פיננסי. באוגוסט 2001 בחרה אסיפת חברי הקבוצה בחברת כ"א והבנים בע"מ כקבלן מבצע לפרויקט המגורים (להלן: הקבלן).

בספטמבר 2001 החליט מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (להלן: המערער) למסות את המשיבה במס רכישה, מס מכירה ומס שבח. זאת משום שמבחינה מהותית – לשיטת המערער - המשיבה רכשה מגרשים, בנתה עליהם דירות ומכרה למשתכנים בתים מוגמרים. מכאן שיש למסותה בגין רכישה ומכירה של זכות במקרקעין. המשיבה הגישה ערר לוועדת הערר, וטענה שתפקידה התמצה בארגון הקבוצה, בעוד שלה-עצמה אין קשר לחכירת המגרשים ולבניית הדירות.

ועדת הערר קיבלה את הערר של המשיבה. זאת בעיקר משום שלא הוכח שהאירועים לאחר הזכייה במכרז היו בשליטת המשיבה, או שהיה קשר בינה לבין המנהל או בינה לבין מי מבעלי התפקידים שנשכרו על ידי המשתכנים (הקבלן, הנאמן והמפקחים). לפיכך נקבע כי מבחינה מהותית המשיבה אכן הייתה מארגן ולא רוכש ומוכר של זכות במקרקעין. מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

3. המערער סבור כי נטל השכנוע - לפיו אין למסות את המשיבה בגין רכישת ומכירת זכות במקרקעין - מוטל על המשיבה, והיא לא עמדה בו. לגופו של עניין נטען כי יש לבחון את העסקה לאור מהותה הכלכלית, ולא על פי הכינויים שנתנו לה הצדדים. בראייה זו מדובר ביזם שרכש מקרקעין, בנה עליהם דירות באמצעות קבלן שנבחר מראש, ומכר לחברי הקבוצה דירות גמורות. לחיזוק טענתו מצביע המערער על ממצאים עובדתיים שונים, שעליהם נעמוד להלן ביתר פירוט. בעיקרו של דבר הוא מציין שכל משתכן התחייב כלפי המשיבה לחתום על מערכת שלמה ומגובשת של

הסכמים, החל מהסכם ההצטרפות לקבוצה וכלה בבניית הפרויקט כולו על ידי קבלן אחד. כמו כן נטען שבעלי התפקידים השונים בפרויקט - הנאמן, מפקח הכספים, המפקח ההנדסי ובעיקר הקבלן - היו קשורים כולם למשיבה, ונבחרו על ידה ומטעמה. בנוסף צוין שהמשיבה פרסמה את הפרויקט כפרויקט למכירת דירות, הכינה מפרט טכני ושלושה דגמים, וקבעה מראש את מחיר הדירה הגמורה.

המשיבה, לעומת זאת, טוענת שתפקידה התמצה בארגון הקבוצה לשם הגשת ההצעה במכרז. לא היה קשר בין ההסכמים השונים שעליהם חתם כל משתכן, ואין מדובר במסגרת הסכמית אחת שפוצלה באופן מלאכותי. חברי הקבוצה בחרו בעצמם את בעלי התפקידים השונים, ולמשיבה לא היה קשר עימם. בנוסף, הסיכון הכלכלי של הפרויקט היה מוטל על כתפי המשתכנים, אשר לא ידעו מראש מה תהא העלות הכוללת המדויקת של רכישת המגרש, תכנון הבית ובנייתו.

דיון והכרעה

א. המסגרת הנורמטיבית

4. מיסוי המארגן תלוי בהגדרת העסקה – רכישה ומכירה של זכות במקרקעין, או תיווך בלבד. על פי חוק מיסוי מקרקעין - רק את הראשון יש לחייב במס רכישה, מס מכירה ומס שבח. ההגדרה של עסקת רכישה לעומת עסקת תיווך תיקבע מנקודת מבט כלכלית-מהותית, ואין להיצמד ללשון החוזים או לכינוי של העסקאות כפי הצדדים (ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804 (1980); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). עד כאן אין מחלוקת בין הצדדים. המחלוקת מתחילה ביישום של מבחני הפסיקה על המקרה.

5. מן הבחינה הדיונית, ראוי לתת את הדעת על שני כללים מנחים:

ראשית, בדיון בפני ועדת הערר המשיבה הייתה בבחינת "המוציא מחברו". גישה זו מקובלת עלי. הלכה היא כי על הנישום רובץ הנטל להוכיח שמהות העסקה שונה מן האופן שבו היא מצטיירת בעיני רשויות המס (ראו: ע"א 11125/08 קווי נדל"ן גינדי ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, פסקה 9 (21.7.2011); להלן: עניין קווי נדל"ן); השוו: רע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107-108 (1992)). אלא שועדת הערר קבעה שהנטל הורם על ידי המשיבה, ולכך נידרש בהמשך.

שנית, המחלוקת בין הצדדים תוכרע על בסיס הקביעות העובדתיות שבפסק דינה של ועדת הערר. המחוקק קבע כי ערעור לבית משפט זה על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח יהיה "בבעיה משפטית" בלבד (ראו סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין). הוראה זו מרחיקה לכת, במובן מסוים, יותר מהכלל הרגיל לפיו ערכאת הערעור לא תתערב בנקל בממצאים העובדתיים של הערכאה המבררת. ברם, החוק לא מונע מצד – בהליך אזרחי או פלילי – להגיש ערעור על ממצאים עובדתיים. ייתכן והשוני נובע מההבדל בין שני מצבים: בראשון – בית משפט שלערעור דן בפסק דין שניתן על ידי ערכאה מבררת של בית משפט, ובשני – בית משפט שלערעור דן בפסק דין שניתן על ידי ועדה מנהלית. במצב השני מדובר בתחום נקודתי, אשר נדון על ידי ועדה שכוללת חברים המתמצאים בתחום ואף צברו בו מומחיות – הגם שאינם בהכרח משפטנים. בתור שכזה תוצאת ההליך "סגורה" יותר, אלא אם כן מדובר כאמור בטעות משפטית. כמובן, תיתכן טעות משפטית בקביעת ממצא עובדתי. אך מקרים אלו – נדירים הם. בכל מקרה, הביקורת הערעורית בהליכים אלו שונה מן הביקורת הערעורית הרגילה. המיקוד הוא בבעיה משפטית.

6. לסיום חלק זה יוזכר כי בשלהי שנת 2010 התקבל בכנסת תיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין (ס"ח 2271, עמ' 163). תיקון זה הסדיר את חבות המס המוטלת על חברי קבוצת הרכישה, הן בהיבט של מס רכישה והן בהיבט של תשלום מע"מ. בנוסף נקבעו הוראות לעניין תשלום מס הכנסה על ידי המארגן. לפי גישת המשיבה, לנוכח התיקון החדש, ההכרעה בערעור הנוכחי – תהא מה שתהא – איננה משליכה כלל על מקרים עתידיים. במילים אחרות, הכללים הפסיקטיים ביחס למיסוי של מארגן קבוצות רכישה – כמתווך או כרוכש ומוכר של זכות במקרקעין – ישתנו ממילא בעקבות התיקון החדש לחוק. אינני רואה צורך להביע עמדה ביחס לטענה זו של המשיבה. זאת בעיקר משום שמוסכם על הצדדים כי התיקון החדש לא חל על העסקאות שבמוקד דיוננו, שהרי הן נכרתו לפני למעלה מעשר שנים (ראו עוד בסוגיה, ומבלי להכריע: אהרון נמדר מס שבח מקרקעין 430-433 (2011)).

ב. הפסיקה

7. שאלת מיסויו של מארגן קבוצת הרכישה, אשר עומדת בלב הערעור הנוכחי, נידונה לאחרונה בפסק הדין שאליו הפנו שני הצדדים – עניין קווי נדל"ן. מדובר היה על פרויקט מגורים באזור בראשון לציון, אשר אף שווק במסגרת אותו מכרז של המנהל. שם, כמו כאן, נוצרה מחלוקת האם המארגן הוא בגדר רוכש ומוכר של זכות במקרקעין, או רק מתווך.

בית המשפט פסק בעניין קווי נדל"ן שיש למסות את המארגן כרוכש ומוכר של זכות במקרקעין. זאת בהתבסס על מספר טעמים: ראשית, המשתכנים ידעו מראש את העלות הכוללת - לרבות עלות הקרקע ועלויות הבנייה. שנית, המשתכנים הודרו מהתהליך עד לסיום הבנייה. שלישית, המארגן היה מעורב ישירות בקביעת המחירים, ושלט בפרויקט באמצעות מינוי מנהלת הפרויקט והנאמן. מכאן הגיעה המסקנה שמבחינה כלכלית מהותית המארגן רכש מקרקעין מהמנהל, הקים דירות ומכר אותן למשתכנים. זאת על אף שהמארגן טען כי על פי "מבחן הרווח והסיכון" מדובר בעסקת תיווך, משום ששכרו היה קבוע ושווה ל-2% מעלות הקרקע, והכנסותיו הסתכמו בכ- 420,000 ₪ בלבד.

8. סוגיה נוספת שרלבנטית לכאן היא סוגיית פיצול עסקאות. במקרה שלפנינו, על פני הדברים, המשיבה לא הייתה צד להסכמי בניית הדירות אלא רק להסכם ההצטרפות לקבוצה. אולם לשיטת המערער מדובר בפיצול מלאכותי, ואילו לאמיתו של דבר זהו מארג חוזי אחד שנוצר על ידי המשיבה, ואשר כולל הן את הסכמי הבניה והן את הסכם ההצטרפות. סוגיית העסקאות המפוצלות בהקשר המיסוי נדונה בהרחבה בפסיקה, והעקרונות המשפטיים שנקבעו יכולים לסייע בניתוח הסוגיה שלפנינו.

בעניין רמת ויז'ניץ מדובר היה על הקמת פרויקט מגורים בחיפה (ע"א 6165/04 ועד הקהילה רמת ויז'ניץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (4.2.2009)). נפסק, על סמך מספר אינדיקציות מצטברות, שיש למסות את המארגנות בגין רכישה ומכירה של זכות במקרקעין: ראשית, שלוחים של המארגנות ביצעו חלק מן הפעולות המקדמיות - למשל פנייה לקבלת היתרי בנייה ופנייה לארכיטקט. שנית, הנציגים שפעלו בהמשך לקידום הפרויקט פעלו אף הם בשליחות המארגנות. שלישית, החזקה בקרקע הועברה למשתכנים 24 חודשים לאחר החתימה על ההסכמים מול המארגנות, וזכויות הבעלות - רק לאחר השלמת הליכי הרישום של בית משותף לגבי יחידות המגורים שייבנו. רביעית, הפרת הסכם השיתוף תביא גם לביטול הסכם המכר. חמישית, חלק מן המשתכנים חתמו על הסכם המכר לאחר שהפרויקט כבר היה בשלבי בניה.

בעניין מלונות צרפת חתמה המשיבה באותו היום על שני הסכמים עם המוכר: האחד לרכישת מלוא הזכויות במגרש שעליו היה שלד בית מלון, והשני להשלמת בניית המלון בידי המוכר (ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (21.5.2006)). נפסק שהמהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת בית מלון מוגמר, מהמוכר למשיבה, מהטעמים הבאים: ראשית, שני ההסכמים

נחתמו באותו יום בדיוק, והצדדים חופפים באופן כמעט מלא. שנית, הצדדים כרתו הסכם מסגרת שמציין בין היתר את שני ההסכמים כחלק מאותה מסגרת. שלישית, בתוך הסכם המגרש נכללה הוראה לפיה מדובר בהסכמים שלובים שקיומם מותנה זה בזה. מאידך, צוין כי המשיבה קיבלה זכויות קנייניות בשלד.

9. עולה מן המקובץ, שהמהות הכלכלית מאחורי צָבֵר העסקאות תתברר בסיוע מספר פרמטרים.

מן הפן האחד יש לבדוק את מבחן הרווח והסיכון הכלכלי. ככל שהסיכון שנטל על עצמו המארגן קטן יותר, והרווח שהפיק מן המהלך נמוך יותר - כך ניטה יותר לומר שהוא היה בגדר מתווך בלבד, ולא רוכש ומוכר של זכויות במקרקעין. במסגרת זאת יש לתת את הדעת גם על השאלה האם המארגן העניק ליווי פיננסי לפרויקט.

פן אחר בא לידי ביטוי במידת מעורבותו של המארגן בהקמת הדירות: החל בפעולות הבנייה עצמן, וכלה במעטפת שסובבת את הבנייה - תכנון, רישוי, פיקוח, תשתיות וכן הלאה. ככל שמעורבותו גבוהה יותר - כך ניטה יותר לומר שהוא היה בגדר רוכש ומוכר של זכויות במקרקעין. המעורבות יכולה לבוא לידי ביטוי בדרגות שונות על גבי סקאלה, שבקצה האחד שלה העדר מעורבות ובקצה השני שליטה מקסימלית וגלויה. בתוך הטווח יש לבדוק האם המשתכנים הקימו נציגות (מנהלת) מטעמם בעלת סמכויות של ממש, והאם מונו בעלי תפקידים לפקח על התקדמות הבנייה. יש לשים לב גם לפער בין הגלוי לבין הנסתר, דהיינו: גם אם בעלי התפקידים נחזים להיות עצמאיים ביחס למארגן, האם אכן כך הוא - האם התנהלו ביניהם מגעים מוקדמים, האם הם נתנו הצעות מחיר מראש למארגן, האם הם הוצגו על גבי הפרסומים וכן הלאה.

משקל מיוחד יש להעניק לטיב ההסכמים עליהם חתמו המשתכנים. כך, יש לבדוק האם מדובר היה לא רק בהסכם לרכישת מגרש אלא גם בהסכמים נוספים שסללו את הדרך להקמת פרויקט המגורים כולו - למשל הסכמים לבניית הדירות ולשכירת בעלי התפקידים. בהיבט אחר יש לבדוק את הקרבה בזמן ובמקום בין ההסכמים, כמה מהם הוכנו על ידי המארגן, והאם יש חפיפה בין הצדדים החתומים. כן יש לתת את הדעת למידת הזיקה בין ההסכמים השונים: האם יש הסכם מסגרת שמאחד את כל ההסכמים תחתיו, האם כל משתכן התחייב כלפי המארגן לחתום על מערכת הסכמים והאם ביטול או הפרה של הסכם אחד גוררים בעקבותיהם ביטול של כל יתר ההסכמים. היבט נוסף של סוגיה זו הוא לוח הזמנים להעברת הזכויות: מתי הועברו למשתכנים החזקה בקרקע וזכויות הבעלות על המגרשים.

פרמטרים אחרים אותם יש לבחון כוללים, בין היתר, את אופן הצגת הפרויקט למשתכנים (מכירת דירות או קרקע). באופן דומה יש לברר כיצד הפרויקט נתפס בעיניהם של המשתכנים, למשל: האם הם ידעו מראש את העלות הכוללת, והאם הם סברו כי מוצע להם בפועל לרכוש דירה מוגמרת או רק לחכור קרקע. בהקשר זה יש לבחון גם האם המארגן הפקיד בידי המשתכנים ערבויות לביצוע.

מובן שאין מדובר ברשימה סגורה. מקרים שונים מחייבים התייחסות שונה. על בית המשפט לקחת בחשבון הן את מכלול הפרמטרים שצוינו כאן, והן פרמטרים נוספים, לפי העניין (השוו: הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 7/2001 - "רכישת דירת מגורים המוצגת כרכישת הקרקע והזמנת שירותי בניה בנפרד" (15.11.2001, זמין בכתובת: [http://ozar.mof.gov.il/taxes/oraot\\_misui.htm](http://ozar.mof.gov.il/taxes/oraot_misui.htm)); עמ"ש 5024/99 לנג יהודה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (2.2.2000)).

לאור העקרונות האמורים, נבחן את פני הדברים בתיק הנוכחי.

ג. תמונת המצב העובדתית במקרה שלפנינו

10. נפתח את הברור בשאלת התלות בין ההסכמים השונים. עמדת המערער היא שכל משתכן התחייב כלפי המשיבה, במסגרת בקשת ההצטרפות לקבוצה, לחתום על מערכת הסכמים מוגמרת שבין כל מרכיביה יש תלות מובהקת. עמדת המשיבה לעומת זאת היא שאין קשר בל-יינתק בין ההסכמים השונים.

בסוגיה זו הגיעה הועדה לקביעות סותרות לכאורה. מחד גיסא, נקבע כי "אין כל ספק שכל רוכש במקרה בו עסקינן חויב לחתום על חבילת מסמכים שנועדה לקשור את הקבוצה מבחינה משפטית". מאידך גיסא, נקבע כי "ההסכמים במקרה שלפנינו אינם תלויים זה בזה, ונחתמו במועדים ובמעמדים שונים". מתבקשת הבהרה בנקודה זו: האם מדובר ב"עסקת חבילה" אחודה, בקבוצה מפורדת של חוזים שאין ביניהם קשר, או במצב ביניים שהכרעה לגביה מורכבת יותר ותלויה בנסיבות נוספות? אף הממצאים שהוצגו בפנינו אינם מבהירים את התמונה באופן מלא.

בבקשת ההרשמה - שהצדדים לה היו המשתכן, המשיבה והמתכנן - התחייב המשתכן לחתום על: הסכם הצטרפות; הסכם שיתוף בין יחיד המגרש; הסכם לרכישה, בניה וחלוקה במשותף עם יתר המשתכנים במתחם; והסכם לקבלת שירותי בניה מקבלן אחד (סעיף ב(2)-(3)). בנוסף הובהר בבקשה כי "היה ונסרב או נמנע מלחתום על

מסמך כלשהו ממסמכי הפרויקט... כי אז זכותכם לבטל את בקשתנו זו" (סעיף ג). תמונת מצב דומה למדי עולה מהסכם ההצטרפות שהצדדים לו היו המשתכן, המשיבה והמתכנן. במסגרת הסכם זה הוצהר כי המשתכן בדק את תכנון הבית ומצא אותו לשביעות רצונו המלאה (סעיף 2). המשתכן התחייב לחתום על הסכמי פיתוח וחכירה עם המנהל, חוזה ביצוע עם קבלן בנוסח שיאושר על ידי המארגן, וחוזה שיתוף עם יתר המשתכנים (סעיפים 8.3, 21 ו-28). המשתכן הסמיך את המארגן לבחור את הקבלן (סעיף 12.4), והסמיך את הנאמן לחתום על הסכם עם החברה הכלכלית (סעיף 25). כמו כן נקבע בהסכם כי "היה והמשתכן יפר איזה מהוראות הסכם זה, ו/או הסכמים אחרים בקשר עימו" - יוכל הנאמן לגבות פיצוי מוסכם ולהעביר את הזכויות במגרש לגורם אחר (סעיף 23).

הנה כי כן, הרושם המתקבל מכך הוא שלכאורה המשיבה יצרה מערכת סדורה ומשוכללת של הסכמים. כבר בעת ההצטרפות לקבוצה התחייבו המשתכנים לחתום על מכלול ההסכמים בשלמותו, שיוביל אותם "צעד אחר צעד" במסלול הבטוח - כל הדרך אל הדירה המוגמרת. הסכם ההצטרפות היה מעין הסכם מסגרת, ובו הובהרה במפורש עובדת קיומה של סדרת ההסכמים. כל משתכן התחייב כלפי המשיבה לחתום על כל ההסכמים, והודגש כי הפרה של הסכם אחד תגרור בעקבותיה ביטול של כל יתר ההסכמים. נראה כי זהו גם המצג שהוצג כלפי המשתכנים: מיזם שמטרתו רכישת דירות, לא מיזם לחכירת מגרשים עירומים. כך, במהלך גיוס חברים לקבוצה פרסמה המשיבה את הפרויקט כפרויקט למכירת דירות, הציגה דירה לדוגמא ואף הכינה מפרט טכני ומחיר לשלושה דגמים של דירות (מ/7). רושם זה מתחזק לנוכח קביעתה של ועדת הערר, לפיה "עד הזכייה מעמדו של המארגן היה נחזה להיות כיוזם המוכר דירות מגורים", ולנוכח העובדה שהזכויות בקרקע הועברו על שם המשתכן רק לאחר סיום עבודות הבנייה בפרויקט כולו (סעיף 22 להסכם ההצטרפות).

ועדיין, לא ניתן להגיע למסקנה חד-משמעית - מן הטעם שהוועדה חייבת לומר את דברה תוך התייחסות לנתונים הלכאוריים שצוינו לעיל. בכל מצב, יש לבדוק האם המשיבה היא אשר מכרה למשתכנים את הדירות המוגמרות. מרבית ההסכמים נחתמו בפועל במועדים אחרים, ובעיקר - המשיבה כלל לא הייתה צד להם: כך ביחס להסכם ההתקשרות עם הקבלן ועם המפקח ההנדסי, וכן ביחס להסכמי החכירה והפיתוח וההסכם להקמת התשתית במתחם מול החברה הכלכלית. לכאורה יש בכך כדי לערער את הרושם לפיו המסגרת החוזית שנוצרה על ידי המשיבה - חלשה על הפרויקט כולו, מרגע ההשקה ועד גמר בניין הדירות.



למה הדבר דומה? לפלוני שרשם בעיפרון כמה קווים גסים על גבי בד ציור. לאחר מכן הגיעו אנשים אחרים, השלימו את השרטוט לכדי תמונת נוף יפה ומילאו את התמונה בצבעים עשירים. המשיבה, במשל זה, היא אותו פלוני. היא זו שרשמה תחילה את הסכם ההצטרפות, ועל ידי כך יצרה את המסגרת החוזית. אלא שמדובר רק בקווי מתאר גסים. נותרה עוד מלאכה רבה - כגון בניית החוזים הפרטניים עם בעלי המקצוע, והכנת חוזי החכירה והפיתוח מול המנהל. ייתכן שהמסגרת החוזית שיצרה המשיבה בתחילה הייתה בבחינת רישום ראשוני, בסיסי, מעין מסגרת שאחרים מילאו מאוחר יותר בתוכן של ממש. אם כך הם אכן פני הדברים, קשה לראות את שלל ההסכמים כמערכת אחת מלוכדת שנוצרה על ידי המשיבה. ועדיין, השלמת ההסכם על ידי גורם אחר איננה מוכיחה בהכרח כי הגורם הראשון יצא מן התמונה או פועל כמתווך בלבד. יש לתת את הדעת גם לתרומתו להסכמים המשוכללים. מהי, אם כן, התשתית העובדתית? על מנת לקבל תמונת מצב ברורה יותר יש לבחון את יתר האינדיקציות שעולות מן התיק. אלא שבנקודה זו מתגלה קושי משמעותי, כפי שיוסבר.

11. המערער ממקד חלק גדול מטיעונו בקשרים שבין המשיבה לבעלי התפקידים בפרויקט, כאשר לשיטתו המשיבה שלטה באירועים מאחורי הקלעים. מנגד, המשיבה מצביעה על כך שהמשתכנים בחרו באופן עצמאי ומושכל נעד, מפקח הנדסי, מפקח פיננסי וקבלן מבצע.

ועדת הערר נתנה דעתה על השאלה האמורה, והגיעה למסקנה הבאה:

"מרגע הזכיה במכרז פעלו הרוכשים באופן עצמאי, קיבלו החלטות קבוצה מגובשת והוציאו אותן לפועל... [המערער] לא הצליח להוכיח מעורבות צמודה של [המשיבה] לאורך מסלול ההתקדמות בפרויקט. ההיפך הוא הנכון. במקרה דנן, הופיעו מצד [המשיבה] עדים רבים שתמכו בקו של פרשנות האירועים: שליטה של הקבוצה מרגע הזכיה במכרז. העובדה שחלק מהדמויות המככבות בדרמה הזאת הומלצו או היו בקשרים עם [המשיבה] קודם לכן, היא כשלעצמה אינה מסייעת לגרסת [המערער]. אני מאמץ את מרבית הטיעונים שהועלו על ידי [המשיבה] בסיכומיה כמתקבלים על הדעת בגדר הסבירות".

קביעה זו של ועדת הערר מהווה, על פני הדברים, ממצא עובדתי, שהתגבש לאחר שמיעת עדויות רבות. בין היתר העידו ונחקרו בעל השליטה במשיבה, היא החברה המארגנת; שניים מן המשתכנים, לרבות יו"ר הוועד הנבחר; מפקח הבנייה, המפקח הפיננסי והנאמן; ושניים ממנהלי החברה הקבלנית.

הכלל הוא שערכאת הערעור לא תתערב בממצאים עובדתיים של הערכאה הדיונית. אולם אין זה בבחינת כלל בל-יעבור. הדברים נכונים אף ברמה של הביקורת הערעורית כלפי ועדת הערר. כפי שצוין, הבדיקה של העובדות תיערך על פי אמות מידה משפטיות. כך תצטמצם יריעת הביקורת, אך לא עד כדי סגירה הרמטית. במקרה שלפנינו וועדת הערר אכן קבעה ממצאים עובדתיים, אך קביעות אלו אינן מנומקות ואינן מפורטות בדרגה כזו שמתעוררת בהן אף "בעיה משפטית" (כלשון סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין). הבעיה המשפטית נשענת גם על כך שבמהלך פסק הדין נקבע כי נטל ההוכחה הוא על המערער, בעוד שכפי שהובהר לעיל לא זה המצב.

ביסוד המחלוקת בין הצדדים עומדת השאלה: באיזו מידה החזיקה המשיבה ב"מפתחות השליטה" של הפרויקט. בפי המערער טענות עובדתיות רבות אודות הקשרים שנרקמו בין המשיבה לבין בעלי התפקידים בפרויקט, ובעיקר בין המשיבה לבין הקבלן. כך נטען שהקבלן ש"נבחר" בסופו של דבר על ידי המשתכנים העביר למשיבה מראש - עוד לפני הזכייה במכרז של המנהל - הצעת מחיר. אותו קבלן אף הוצג מלכתחילה בפרסומים מטעם המשיבה כמי שעתיד לבנות את הדירות בפרויקט. המערער טוען שהנאמן, מנהל הכספים והמנהל ההנדסי היו קשורים למשיבה, ונבחרו על ידה ומטעמה. כמו כן נטען כי הועד שמינו המשתכנים עסק רק בתוספות ובשינויים בתוך הבניין. הוועדה דחתה את הטענות והגיעה למסקנה כי השליטה הייתה בידי המשתכנים ולא בידי המארגן. אלא שלא ברור מהי התשתית העובדתית עליה נשענת מסקנה זו, מדוע נדחו כל אחת ואחת מטענותיו של המערער, ומהם הנימוקים שהביאו את הוועדה להעדיף - ביחס לכל אחת מהטענות - את גרסת המשיבה על פני גרסתו של המערער. ויזכר שוב כי נטל הראייה בפני הוועדה היה מוטל על כתפי המשיבה.

12. המשיבה טוענת שהסיכון הכלכלי היה מוטל על כתפי המשתכנים: הם לא ידעו מראש מה תהא בסופו של דבר העלות הכוללת לרכישת המגרש, תכנון הבית ובנייתו, אלא רק את העלות המשוערת. כמו כן, בהסכם ההצטרפות שעליו חתם כל משתכן נקבע כי "היה ולאחר גמר הפרויקט יוותרו בחשבון הבנק כספים, כי אז יוחזרו כספים אלו לחברי הקבוצה" (סעיף 11.2.1). דהיינו: כל כסף שיישאר בחשבון הקבוצה יוחזר למשתכנים. בנוסף, המשיבה לא העניקה למשתכנים ערבויות ביצוע ביחס לבניית הבתים. ולבסוף - הכנסותיה של המשיבה מהפרויקט הסתכמו בכ-750 אלף ₪, סכום שמשקף הכנסות בגין ארגון בלבד.

מנגד, המערער טוען שכל משתכן ידע מראש את המחיר הכולל של הבית, והדבר נכתב באופן מפורש הן בבקשה להרשמה והן בהסכם ההצטרפות (כך למשל

בסעיף 6 לבקשה להרשמה, וסעיף 11.1 להסכם ההצטרפות). בנוסף נקבע בהסכם שכל מה שיישאר בחשבון יועבר כעמלה לידי המשיבה (סעיף 6 ו-8.4 להסכם ההצטרפות). ועוד, הוראות ההסכם קובעות כי במידה והקבוצה לא זכתה במכרז-יושבו לחברי הקבוצה סך הכספים ששולמו על ידם (סעיף 10 להסכם ההצטרפות). כן טען המשיב שנמסרו למשתכנים ערבויות לפי חוק המכר.

בנקודה זו אין בידינו ממצאים עובדתיים ברורים של ועדת הערר. לא נקבע כיצד יש ליישב בין ההוראות הסותרות לכאורה שקבועות בהסכם ההצטרפות, בדבר חלוקת היתרה: האם הכסף שיישאר בחשבון יועבר כעמלה לידי המשיבה, או שיחולק בחזרה למשתכנים באופן יחסי. בנוסף, לא הובהרה שאלת הערבויות שמסרה המשיבה - או לא מסרה - לידי המשתכנים. לשאלות אלו יש חשיבות, כפי שהוסבר. מבחן הרווח והסיכון הכלכלי הוא בעל משקל, וביכולתו להוות אינדיקציה חזקה לשאלה האם המשיבה פעלה כמתווכת או כרוכשת ומוכרת של זכויות במקרקעין. אלא שלהוותנו ועדת הערר לא נתנה לשאלה זו תשובה של ממש.

13. לסיכום, נראה לכאורה שהמשיבה יצרה מסגרת הסכמית שמכילה את כל הדרוש להקמת דירה מוגמרת. זהו גם המצג שיצרה המשיבה כלפי המשתכנים במסגרת מסע הפרסום, והדבר משתלב עם לוח הזמנים להעברת הזכויות בקרקע. על הוועדה להביע את עמדתה ביחס לאמור, ולהבהיר כנדרש את טיבה של המסגרת ההסכמית. בהקשר זה על הוועדה לתת את דעתה גם על מידת שליטתה של המשיבה באירועים שלאחר הזכייה במכרז, לרבות טיב היחסים בינה לבין בעלי התפקידים שלכאורה מונו כדי לנווט את הפרויקט לחוף מבטחים. יש לשקול מה מידת ההשפעה בפועל של המסגרת ההסכמית הראשונית על התוצאה הסופית. שאלת הרווח והסיכון גם היא לא הובהרה עד תומה, לרבות אופן חלוקת היתרה ושאלת הערבויות. קיימים, אם כן, פערים משמעותיים בתמונת המצב העובדתית, אשר עשויים להטות לכאן או לכאן את ההכרעה המשפטית שאיננה פשוטה כלל ועיקר.

מאחר ואלו הם פני הדברים, דעתי היא כי אין מנוס אלא להחזיר את התיק לוועדת הערר על מנת שזו תקבע ממצאים עובדתיים מנומקים בשאלות שטעונות הכרעה. מכיוון שההכרעה בכגון דא בנויה על סינתזה בין ממצאים עובדתיים ומבחנים משפטיים, מצאתי לנכון להבהיר את המצב המשפטי ולהצביע על הסוגיות העובדתיות שעשויות להיות רלבנטיות ואשר דורשות התייחסות והכרעה. אין בכך כדי להצביע על תוצאה זו או אחרת, שכן אם ניתן היה לגבש עמדה על יסוד הממצאים הקיימים – לא הייתי מציע דיון חוזר. בדומה, אין בהנמקה דלעיל כדי להוות רשימה סגורה של

פרמטרים, הגדרת סלע המחלוקת או שיטת ניקוד לשיקולים הרלבנטיים במקרה הקונקרטי. עם זאת, ההכוונה עשויה למקד את הדיון.

הנני מציע אפוא לחבריי לקבל את הערעור באופן שפסק הדין של ועדת הערר יבוטל, והתיק יוחזר לוועדה על מנת שתשלים את הבירור העובדתי ותיתן פסק דין חדש. ועדת הערר תקבע מועד להגשת סיכומים משלימים בכתב או דיון בעל פה על פי שיקול דעתה. מעבר לכך, הסמכויות הרגילות בדבר שמיעת הדיון מוענקות לוועדה על פי שיקול דעתה לרבות השתלשלות ההליכים. לנוכח התוצאה אליה הגעתי, הייתי מציע שלא לעשות צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, כ"ב ניסן התשע"ג (2.4.2013).

שופטת

שופט

שופט

---

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 11043780\_Z13.doc מא  
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)