



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5865/11

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס
כבוד השופטת (בדימ') ע' ארבל
כבוד השופט א' שהם

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נגד

המשיבה: דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה, מיום 9.6.2011, בו"ע 1419-12-08, שניתן על-ידי כב' השופט (בדימוס) מ' סלוצקי – נשיא; ג' יחזקאלי; ש' פסטנברג

תאריך הישיבה: א' בטבת התשע"ד (4.12.2013)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיבה: עו"ד נועה לב גולדשטיין; עו"ד אדם קדש

פסק-דין

השופט א' שהם:

1. המשיבה, חברת דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ (להלן: דגון), חכרה מקרקעין מהמדינה, ובתום תקופת החכירה, קיבלה מהמדינה סכום של 26,372,782 ש"ח. השאלה המרכזית העומדת לפתחנו, במסגרת הליך זה, נסובה סביב סיווגו של התקבול לצרכי מס: האם דגון חייבת בגינו בתשלום מס רווחי הון או מס שבח מקרקעין?

2. ביום 10.5.1951, נכרת חוזה חכירה בין המדינה לדגון, במסגרתו הוחכרו לדגון מקרקעין באיזור נמל חיפה, לשם הקמתן והפעלתן של ממגורות לתבואה, בשני אגפים (להלן: ההסכם הראשון). בשנת 1960, נערך הסכם נוסף, במסגרתו הסכימו הצדדים על הקמת אגף נוסף, שלישי במספר, לבית הממגורות (להלן: ההסכם השני). בשנת 1968, הוסכם על הרחבה נוספת של בית הממגורות, ונחתם הסכם לבניית אגף רביעי (להלן: ההסכם השלישי).

3. תקופת החכירה הסתיימה ביום 1.2.2003, ועל הפרק עמדה, בין היתר, שאלת גובה הסכום שמוטל על המדינה (לרבות חברת נמלי ישראל בע"מ) לשלם לדגון, בהתאם להתחייבויותיה במסגרת ההסכמים. בסעיף 45(א) להסכם הראשון נקבע, לעניין זה, כי: "הממשלה תשלם לחברה פיצויים עבור כל ההשקעות שנעשו על-ידי החברה במפעל, בהסכמת המדינה, תוך 14 השנים האחרונות לפני תום החוזה. שיעור הפיצויים ייקבע בהסכמת הצדדים ובהעדר הסכמה כזאת, על-ידי בוררות כנקוב בסעיף 53". בסעיף 9 להסכם השני נקבע כך:

"(א) בתום תקופת החוזה [...] יעבור האגף השלישי על מכוונותיו וצידו לרשות הממשלה ולבעלותה [...]. והממשלה תהיה חייבת לשלם לכם [לדגון – א.ש.] את התמורה כפי שתתקבל בהתאם לסעיף זה.

(ב) התמורה שהממשלה חייבת לכם כאמור בסעיף קטן (א) דלעיל תיקבע, תוך הנחה שהאגף השלישי – אם עד אותו זמן יהיה קיים בתור מפעל פעיל (working concern) – גם ימשיך להתקיים בתור שכזה לצרכי בית ממגורות לאחסון, על בסיס ערכו של האגף השלישי ביום העברתו לרשות הממשלה ולבעלותה [...].

(ג) [...].

(ד) מן התמורה שתיקבע [...] ינוכה – עבור התקופות שהאגף השלישי או חלק ממנו היה מושכר לממשלה – הפחת או חלק ממנו באופן יחסי לנפח שהושכר לממשלה".

הוראה דומה לזו, מצויה בסעיף 7(א) להסכם השלישי.

4. עניינו של הערעור דנן, הוא בתשלום ששולם על-ידי המדינה עבור אגפים 3-4 (להלן גם: האגפים), אשר נבנו והופעלו על-ידי דגון. כזכור, הקמת האגפים הוסדרה בהסכמים השני והשלישי, וכאן המקום לעמוד על היחס בין ההסכם הראשון להסכמים שבאו אחריו. בהסכם השני, נאמר כי הוראות ההסכם הראשון יחולו על ההסכם השני,

במידה שלא שונו או בוטלו על-ידו, והוראה דומה נקבעה גם בהסכם השלישי (בסעיף 1). לצד זאת יש לציין, כי בסעיף 8 להסכם השלישי, נאמר שהוראת סעיף 45(א) להסכם הראשון, לא תחול על האגף הרביעי.

5. כאמור, בתום תקופת החכירה נדרשו הצדדים לשאלת הסכום שאותו זכאית דגון לקבל מכוח ההסכמים השני והשלישי. בהתאם להוראת סעיף 53 להסכם הראשון, פנו הצדדים לקבל הערכות שווי, לעניין שיעורו של סכום זה. נוכח קיומו של פער גדול בין הערכות השווי שהתקבלו, הוחלט על מינויו של מעריך שווי שלישי, הוא פרופ' עפר. הערכת השווי שהוגשה על-ידי פרופ' עפר התייחסה "לפעילות העסקית בממגורות 3+4 בלבד", והיא נערכה על בסיס שיטת DCF (היוון תזרימי מזומנים). על פי הערכת השווי, שוויין של הממגורות 3-4 הוא 61,866,000 ש"ח. מסכום זה יש לנכות את הגידול בדמי החכירה הצפויים, ואת הפחת באופן יחסי לשימוש של המדינה בממגורות, ולאחר ניכויים אלה, הועמד גובה התמורה המגיעה לדגון על סך של 22,748,000 ש"ח. המדינה שילמה לדגון את הסכום האמור, בצירוף הפרשי ריבית והצמדה, ובסך הכל 26,372,782 ש"ח (להלן יכונה סכום זה: התשלום בפועל).

הליכי המיסוי

6. ביום 29.1.2006, הגישה דגון למנהל מיסוי מקרקעין חיפה, הוא המערער, הצהרת שומה עצמית, לפי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין). בהצהרה זו נאמר, כי דגון מכרה למדינה מקרקעין, ובתמורה קיבלה את התשלום בפועל. לשלמות התמונה יצויין, כי לטענתה של דגון, החבות במס שבח התקזזה במלואה על-ידי הפסדים. ביום 5.7.2006, הוציא המערער לדגון שומה זמנית למס שבח, אשר העמידה את שווי המכירה על סכום של 61,866,000 ש"ח, היינו בהתאם להערכת השווי במלואה, ללא ניכויים. בסמוך לאחר מכן, הגישה דגון השגה מנומקת על שומה זו, בטענה שהשומה הנכונה היא גובה התשלום בפועל; אך השגה זו נדחתה בהחלטת המערער מיום 26.7.2007.

7. ביום 5.10.2008, נשלחה לדגון הודעה בדבר תיקון שומת מס שבח, לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. בהודעה זו נאמר, כי לאור בחינה נוספת, נמצא כי החזרת המקרקעין לידי המדינה לא מהווה "מכירת זכות במקרקעין", ולכן סכום הפיצוי שהועבר לדגון, יחוייב במס רווחי הון, ולא במס שבח.

8. דגון הגישה ערר על החלטתו של המערער לדחות את ההשגה שהגישה, ועל ההודעה בדבר תיקון השומה. הערר הוגש לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' השופט (בדימוס) מ' סלוצקי – נשיא; רו"ח ג' יחזקאלי; רו"ח ש' פסטנברג) (להלן: ועדת הערר), אשר נתנה שתי החלטות נפרדות, בשתי השאלות השונות.

9. בהחלטה מיום 22.4.2010, נקבע כי המערער היה מוסמך לתקן את השומה שהוציא, מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. לגופו של עניין, נקבע כי בסיום תקופת החכירה לא נערכה עסקה ל"מכירת זכות במקרקעין". זאת, מכיוון שעם תום תקופת החכירה, לא היתה בידה של דגון כל זכות קניינית אשר ניתן היה למכור אותה למדינה. לצד זאת, הבהירה ועדת הערר, כי דגון זכאית לפיצוי בגין השקעתה בבניית הממגורות. בהקשר זה נקבע, כי למרות קיומו של הכלל לפיו "מחוברים הולכים אחרי המקרקעין", הרי שבמקרה הנוכחי יש להניח הנחה פיקטיבית בדבר נפרדותן של הממגורות מן המקרקעין. כתוצאה מ"הפרדה" מלאכותית זו, ניתן לומר שהבעלות בממגורות היתה בידיה של דגון בתקופת החכירה. בסוף התקופה, כאשר הועברה הבעלות בממגורות לידי המדינה, בוצעה למעשה עסקה במקרקעין, ולפיכך התמורה שהתקבלה בגין הממגורות חייבת במס שבת, ולא במס רווחי הון.

10. בפסק דין, מיום 9.6.2011, השלימה ועדת הערר את החלטתה הקודמת, והחליטה לקבל גם את הערר על דחיית ההשגה לעניין גובה התשלום. צויין, כי ההפחתות שבוצעו במסגרת הערכת השווי, נעשו בהתאם להסכמים שנערכו בין הצדדים. על כן, נקבע כי מחיר השוק הנכון של הממגורות בתאריך הקובע, הוא 22,748,000 ש"ח, כפי שנקבע ב"שורה התחתונה" של הערכת השווי, ואין מקום לפצל את הערכת השווי למרכיביה השונים. על סמך קביעות אלה, הגיעה ועדת הערר למסקנה, כי שווי המכירה הוא התשלום שהתקבל בפועל, ובגינו של סכום זה מחוייבת דגון לשלם מס שבת.

ערעורה של המדינה ותשובת דגון לערעור

11. על פסק דינה של ועדת הערר, הגישה המדינה את הערעור דנן. לטענת המדינה, שגתה ועדת הערר בכל נימוקיה, וכן במסקנה אליה הגיעה. נטען, כי אין אפשרות לערוך הפרדה מלאכותית בין המקרקעין לממגורות, באופן שיאפשר לקבוע כי דגון

היתה הבעלים של הממגורות, חרף בעלותה של המדינה במקרקעין. לשיטת המדינה, עם תום תקופת החכירה, פקעו כל זכויותיה הקנייניות של דגון במקרקעין, ומכאן שגם בממגורות. הפיצוי שקיבלה דגון הוא פיצוי חוזי, בהתאם להסכמים, ויש למסות אותו כרווח הון ולא כתמורה שהתקבלה במסגרת עסקת מקרקעין.

לחלופין, טענה המדינה, כי שווי התמורה שאותה יש למסות במס שבח, היא הערך הכולל לפי הערכת השווי, היינו 61,866,000 ש"ח, ולא גובה התשלום בפועל.

12. מנגד, ביקשה דגון לדחות את טענותיה של המדינה, ולהותיר על כנה את התוצאה שאליה הגיעה ועדת הערר. לשיטתה של דגון, התקבול ששולם לה איננו בגדר פיצוי, אלא מהווה תמורה שהתקבלה בעסקה למכירת מקרקעין, אשר מחוייבת בתשלום מס שבח ולא מס הכנסה. דגון טענה, כי עסקת החכירה כללה מנגנון BUYBACK; כלומר, בעת חתימת הסכם החכירה, המדינה עיגנה את זכותה לרכוש את הקרקע בתום תקופת החכירה, ובמועד זה אכן מכרה דגון את המקרקעין למדינה. נטען, כי הזכויות במקרקעין היו בידי דגון במשך כל תקופת החכירה, והדבר נלמד גם מהתנהגותה ואחריותה למקרקעין; מתשלום מס רכישה במועד הקניה; מן הרישום בלשכת רישום המקרקעין; ומאופן חישוב הפחת לצרכי מס, אשר מבטא את היותם של המבנים בבעלותה. אינדיקציות נוספות לכך שמדובר בעסקת מכר מקרקעין הם גובה התמורה, וגם העובדה שהערכת השווי מתייחסת לשווי שוק (לרבות היוון רווח עתידי) ולא לגובה ההשקעה בלבד (דבר שהיה יכול ללמד על כך שמדובר בפיצוי).

13. לצד זאת טענה דגון, כי גם אם תידחה עמדתה האמורה, עדיין ניתן יהיה להגיע לתוצאה דומה, באמצעות "הפרדתן" של הממגורות מן המקרקעין, כפי שנעשה בהחלטתה של ועדת הערר, שכן הממגורות היו בבעלותה של דגון. חיזוק לטענת ה"הפרדה", מצאה דגון בכך שעסקת החכירה נערכה לפני כניסתו של חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 לתוקף. בסיכומיה, הדגישה דגון את ההגדרות הרחבות שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין למונחים "מקרקעין" ו"מכירה"; ונטען, כי גם מכירתן של זכויות אובליגטוריות נחשבת "מכירה" לעניין מס שבח.

14. בנוסף, טענה דגון כי נוסח ההסכמים מהווה גם הוא חיזוק לשיטתה. בהקשר זה נטען, כי ההסכמים הרלוונטיים לענייננו הם ההסכם השני והשלישי, אשר נוקטים לשון "תמורה", ולא "פיצויים". ועוד נטען, כי לשון ההסכמים מורה כיצד בסוף תקופת החכירה יועברו אגפים 3-4 לבעלות המדינה, ומכאן שמדובר בעסקת מכר.

15. לצד טענות אלה, נטען על-ידי דגון כי הודעתה של המדינה על תיקון השומה, באופן המחייב את דגון לשלם מס הכנסה ולא מס שבח, איננה חוקית. זאת, מאחר שעבר פרק זמן ממושך, של למעלה משנה, עד שהמדינה הודיעה על שינוי עמדתה. נטען, כי במהלך הזמן שחלף, הסתמכה דגון על עמדתה הראשונה של המדינה, ומדובר ב"שינוי חזית" פסול מצד המדינה. הוראותיו של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, המקנות למדינה סמכות ליתן הודעה על תיקון השומה, אינן חלות במקרה דנן מכיוון שלא "נתגלתה טעות בשומה", ובפרט מאחר שדגון פעלה בשקיפות מלאה מול המדינה ולא הסתירה דבר. בהקשר זה, נטען בנוסף כי הודעת התיקון איננה כוללת הנמקה, וגם בכך נפל בה פגם מהותי.

16. לבסוף, נטען על-ידי דגון, כי גם אם תתקבלנה טענותיה של המדינה לעניין סיווג התקבול כפיצוי, עדיין אין מקום למסות אותו כמס רווחי הון, וזאת משלושה טעמים שונים. ראשית, מכיוון שמדובר בתמורה שהועברה לדגון בתום תקופת חכירה, בגין השקעה בקרקע, ועל פי הפסיקה תמורה מעין זו חייבת במס שבח. שנית, נטען כי מס רווחי הון, מוטל רק על מכירה של נכס שאינו זכות במקרקעין, ובענייננו, ככל שייקבע כי דגון מכרה נכס כלשהו – אין אפשרות אחרת אלא לומר כי מדובר בזכות במקרקעין. טענה שלישית היא, כי התקבול שהועבר לדגון מהווה החזר השקעות או פירעון חוב, וככזה, הוא פטור ממס, כיוון שלא צמח לה כל רווח ממנו.

17. המדינה הגיבה לטענותיה של דגון, במסגרת סיכומי תשובה שהוגשו מטעמה. אשר לסמכותו של המערער להוציא הודעת תיקון לשומה לפי סעיף 85, נאמר כי למערער מסורה סמכות רחבה לעניין זה, ולא נפל פגם בהודעת התיקון, שניתנה בליווי הנמקה מספקת. המדינה הבהירה, כי אין מחלוקת על כך שהיו לדגון זכויות במקרקעין במהלך תקופת החכירה, ואולם, לשיטת המדינה, תוקפן של זכויות אלה פג עם סיום תקופה זו. עוד נטען, כי גם מתוך ההסכמים השני והשלישי ניתן ללמוד כי התקבול שהועבר לדגון הוא בגדר פיצוי ולא תמורה. בין היתר, נלמד הדבר מכך שהפיצוי מתייחס גם למכונות, ומותנה בכך שהמפעל יהיה פעיל בתום תקופת החכירה. בנוסף, ההסכם השני מחיל על עצמו גם את הוראות ההסכם הראשון "אלא אם נאמר אחרת" (סעיף 1(א)); וכאמור, בהסכם הראשון מצויין כי הסכום שיועבר לדגון מהווה "פיצוי".

18. לשיטת המדינה, אין כל אפשרות "להפריד" באופן פיקטיבי את הממגורות מן המקרקעין, וגם אם היה ניתן לעשות זאת, הדבר מוביל למסקנה שמדובר במטלטלין, אשר תמורת מכירתם יש לחייב את דגון במס הכנסה ולא במס שבח. המדינה ביקשה לדחות גם את טענתה של דגון לעניין אי תחולתו של חוק המקרקעין בענייננו, וזאת

בנימוק שהמועד הרלוונטי, על פי חוק מיסוי מקרקעין, הוא המועד להתגבשות המס, ולא מועד חתימת ההסכם.

19. לבסוף, טענה המדינה כי אין ממש גם ביתר טענותיה של דגון, המופנות כלפי חיובה במס רווחי הון, ועל כל פנים הן צריכות לידון במסגרת ערעור מס ולא במסגרת הליך זה.

טענות הצדדים בדיון

20. בדיון שנערך בפנינו, חזרו הצדדים על טענותיהם. בא-כוח המדינה, עו"ד יורם הירשברג, הבהיר כי התקבול שהועבר לדגון מהווה פיצוי עבור ערכם הכלכלי של האגפים כ"מפעל פעיל", ולא מדובר בתמורה עבור ערך המקרקעין או המחברים.

21. באת-כוח דגון, עו"ד נועה לב גולדשטיין, טענה כי גם במקרים בהם מוחזרים מקרקעין למדינה בסיומו של פרויקט מסוג BOT (בנה-הפעל-העבר), הערכת השווי נעשית בשיטת DCF, ועסקה כזו מסווגת לצרכי מס כעסקה במקרקעין. נטען, כי בענייננו, רק מכיוון שהערכת השווי נעשתה בשיטת DCF, המדינה מבקשת לחייב את דגון במס הכנסה, אף שהדבר גורר שינוי בעמדתה של המדינה. עו"ד לב גולדשטיין הזכירה, כי דגון שילמה מס רכישה בגין הסכם החכירה, ולדבריה עובדה זו מחזקת את המסקנה כי עם תום החכירה, יש למסות את התמורה כמס שבח. עוד נטען, כי ההסכם הראשון, העוסק ב"פיצוי" עבור השקעה בהקמת הממגורות, איננו רלוונטי לדיון בענייננו, אשר נסוב סביב אגפים 3-4, וכי גם בהערכת השווי אין כל התייחסות להסכם הראשון אלא רק להסכמים המאוחרים יותר.

22. במענה לדברים אלה, טען עו"ד הירשברג, כי הכלל הוא, שבסוף תקופת חכירה, הנכס חוזר לידי הבעלים ללא תלות בהתפתחויות אחרות, ומכאן שהמדינה לא נצרכה "לקנות" את המקרקעין מידיה של דגון, והתקבול שניתן לדגון מהווה אך ורק פיצוי על הקמת האגפים. הודגש פעם נוספת, כי הוראות ההסכם הראשון חלות גם על ההסכמים השני והשלישי, ועל כן ניתן למצוא בהסכם הראשון אסמכתא לכך שמדובר ב"פיצוי" ולא ב"תמורה".

23. לאחר ששמענו את טענות הצדדים, הצענו לבאי-כוחם לנסות ולהגיע להסכם. ביום 2.1.2014 הודיעו הצדדים כי לא עלה בידם לגבש הסכם, וביקשו כי הערעור יוכרע בפסק דין.

24. בפתח הדברים יש לדון בטענתה של דגון, לפיה המערער לא היה מוסמך לשנות את עמדתו ולסווג את התקבול כרווח הון, לאחר שסיווג אותו כתמורה החייבת במס שבת. ככל שייקבע, כי תיקון השומה נעשה כדין, נעבור לבחון את הסיווג הנכון של העסקה, לעניין החבות במס. במסגרת זו, נבחן תחילה את השאלה, האם ייתכן שהמדינה שילמה לדגון עבור רכישת זכויות במקרקעין, ולאחר מכן נדון באפשרויות לפיהן התשלום ניתן עבור האגפים כ"מחברים" או כ"עסק פעיל", והכל בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה שנערכה בין דגון לבין המדינה.

סמכותו של מנהל מס שבח מקרקעין לתקן שומה

25. סמכותו של המערער לתקן שומה, מוסדרת בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר מורה כי:

"המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) [...]

(2) [...]

(3) נתגלתה טעות בשומה".

בענייננו אין מחלוקת, כי תיקון השומה נעשה בתוך מסגרת הזמן של ארבע שנים, לאחר שהמערער סבר כי נפלה טעות בשומה. מבחינה לשונית, אם כן, ברי כי סעיף 85(3) מעניק למערער את הסמכות להורות על תיקון השומה במקרה דנן.

26. לצד זאת נקבע בפסיקה, כי הכללים להפעלת הסמכות לפי סעיף 85(3) דומים במהותם לכללים המנחים את הרשות המינהלית בכואה לשנות החלטה קודמת שניתנה על ידה (ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז 2.8.2010); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005) (להלן: עניין חזן); ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991)). בתוך כך, נדרש מנהל מס שבח לשקול את הפגיעה האפשרית באינטרס של הפרט, כתוצאה משינוי ההחלטה, ומנגד עליו לתת משקל לאינטרס הציבורי בשינוי ההחלטה.

27. דגון טענה, כי תיקון השומה נעשה "תוך פגיעה בעקרונות ההסתמכות והציפייה", אך לא נטען להסתמכות אשר גרמה לדגון נזק כתוצאה מהתיקון, כשלעצמו. מנגד, עומד האינטרס הציבורי בתשלום מס אמת. בנוסף, ככל שאכן המס הנכון הוא מס רווחי הון, לא מן הנמנע כי השומה שהוציא המערער נגועה בחוסר סמכות, והדבר מטה את הכף לעבר מתן האפשרות לרשות לחזור בה מהחלטתה הקודמת (ע"א 433/80 נכטי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-אביב, פ"ד לז(1) 337, 351 (1983)). לנוכח האמור, וליתר השיקולים העומדים על הפרק, אני סבור כי לא היתה מניעה להוצאת השומה המתוקנת, ולפיכך נעבור לדון בסיווג הראוי של העסקה לצורך קביעת החבות במס.

מס רווחי הון ומס שבח מקרקעין

28. עיקר המחלוקת בין הצדדים, נסבה סביב השאלה האם התקבול שהעבירה המדינה לדגון, עם סיום תקופת החכירה, מהווה תמורה עבור מכירת זכויות במקרקעין, או פיצוי בגין זכות כספית של דגון. האפשרות הראשונה תוביל לחיוב התקבול במס שבח, לפי חוק מיסוי מקרקעין. על פי האפשרות השנייה, התקבול יסווג כרווח הון, לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה).

29. ברקע הדיון יש לזכור, כי מס שבח מקרקעין הוא מקרה פרטי של מס רווחי הון. ככלל, תקבול ממכירת נכס הוני חייב במס הכנסה, אך חלופה (4) בהגדרת "נכס" הקבועה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, מחריגה מתחולתה של הפקודה רווח המתקבל ממכירת זכויות במקרקעין (כמשמען בחוק מיסוי מקרקעין), וקובעת כי רווח מעין זה לא יחוייב במס הכנסה, אלא במס שבח. במקביל, מורה סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין: "א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47." ההגדרות הרלוונטיות ל"מכירת זכות במקרקעין", כפי שנקבעו בסעיף ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין, הן כדלהלן:

מכירה', לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה – (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה; [...]

מקרקעין' – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחברים לקרקע חיבור של קבע;

זכות במקרקעין – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים [...].

30. כלומר, נקודת המוצא היא, כי רווח ממכירתו של נכס הוני יחוייב ברווחי הון לפי פקודת מס הכנסה, אלא אם כן מדובר ברווח מ"מכירת זכות במקרקעין", או אז יחול עליו חוק מיסוי מקרקעין, והוא יחוייב במס שבח. במילים אחרות, "כל נכס שאינו נכנס לד' אמותיו של חוק מיסוי מקרקעין יוותר תחת חסותו של מס רווחי הון, ומכירתו תחוייב במס זה" (אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך א, 107 (מהדורה שביעית; 2012) (להלן: נמדר)). יש לציין, כי ניתן להצביע על קיומו של מתח מסויים ואי התאמות בין פקודת מס הכנסה לבין חוק מיסוי מקרקעין, וכבר נאמר, כי הוראותיהם של דברי חקיקה אלה יוצרות "דואליות נורמטיבית" החלה על רווחי הון בישראל. עקב קשיים אלו, ישנם רבים המצדדים באיחודם של שני דברי החקיקה הללו לכדי מסגרת נורמטיבית אחת אשר תחול על רווחי הון באשר הם, אך לעת עתה, הקשיים בעינם עומדים (עניין חזן, בפסקה 18; וראו גם נמדר, בעמ' 71-77; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א, 36 (מהדורה שלישית; 2012) (להלן: הדרי)).

מהות העסקה שנערכה בין המדינה לבין דגון

31. כידוע, את תחולתם של דיני המס ואת החיובים הנגזרים מהם, עלינו לבחון על פי התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, ובהתאם לכך יש לסווג את אירוע המס (ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, מא (3) 735, 738 (1987); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע, בפסקה 21 (11.6.2008); ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, בפסקה 16 (30.9.2013) (להלן: עניין שעלים)). בבואנו לבחון בנידון דידן האם בתום תקופת החכירה, נערכה עסקה ל"מכירת זכויות במקרקעין", עלינו לעמוד על תוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה בין דגון למדינה, ולבחון את השאלה "האם חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים" (עניין שעלים, בפסקה 16). בשלב זה, די בכך שנזכיר את הקווים הכלליים של העסקה. בשנת 1951 חכרה דגון מקרקעין מהמדינה, על מנת להקים ולהפעיל בהם בית ממגורות. נקבע, כי תקופת החכירה תסתיים בשנת 2003, ובמועד זה ישובו המקרקעין לידי המדינה, ודגון תזכה לפיצוי בגין השקעותיה במפעל ב-14 השנים האחרונות. בשלב מאוחר יותר, הקימה דגון שני אגפים נוספים על השטח

החכור, ונקבע כי עם סיום החכירה, יועברו אגפים אלה לידי המדינה, אשר תשלם לדגון את ערכם של האגפים, בתנאי שבאותו זמן האגפים ימשיכו להיות "מפעל פעיל".

32. הצדדים נחלקו בשאלה האם התקבול מושא דיוננו הוא "פיצוי" (כטענת המערער) או "תמורה" (כטענת המשיבה). מחלוקת זו מבוססת על ההנחה כי המונח "תמורה" מלמד על ביצוע עסקה, שעשויה להיות במקרקעין, ולעומת זאת "פיצוי" מרמז לתשלום שאינו בגדר עסקת מכר. כאמור, בבואנו לבחון עסקאות מס, השאלה איננה כיצד הוגדרה או מוגדרת העסקה על-ידי הצדדים, ותחת זאת עלינו לבחון את מהות העסקה. השאלה המרכזית שעלינו לבחון – והיא לב ליבה של המחלוקת – הינה: עבור מה שילמה המדינה לדגון בסיום תקופת החכירה? במידה שהתשלום ניתן בעבור זכויות (כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין) בקרקע או במבנים, הוא יחוייב במס שבח; וככל שהמדינה שילמה עבור השווי העסקי של האגפים, דגון תחוייב עבורו במס רווחי הון.

33. אחת הדרכים לעמוד על מהות העסקה היא לבחון את לשון ההסכמים שנערכו בין הצדדים. יש להדגיש, כי לשון ההסכם איננה קובעת כשלעצמה את סיווג העסקה מבחינת דיני המס, אך היא עשויה ללמד על כוונת הצדדים, ובכך לתרום להבנת ההיגיון הכלכלי של העסקה. בענייננו, לשון ההסכמים איננה חד משמעית, ומתווספת לכך אי בהירות אשר נובעת ממערכת היחסים בין ההסכמים, כאמור. כך למשל, מחד גיסא, בסעיף 2 להסכם השלישי, נאמר כי "הרשות" תעמיד לרשות 'דגון' ותחכיר ל'דגון' לתקופה המסתיימת ביום ראשון לחודש פברואר שנת 2003 [...] את השטח של 880 מ"ר". היינו, שטח האגף הועמד לרשות דגון, למשך תקופת החכירה, אך לא הועבר לבעלותה. מאידך גיסא נאמר בהסכמים, כי בסיום החכירה יועברו האגפים לרשות המדינה ולבעלותה, ובתמורה לכך תשלם המדינה את ערכם של האגפים (סעיף 9(א) להסכם השני וסעיף 7(א) להסכם השלישי).

34. על מנת שניתן יהיה להגיע לכלל מסקנה, כי התקבול חייב במס שבח, עלינו לקבוע אחת מן השתיים: או שהתקבול ניתן בתמורה ל"מכירת" בעלות או חכירה במקרקעין לידי המדינה; או שהמדינה שילמה לדגון בתמורה ל"מכירת" הבעלות באגפים, אשר נחשבים "מקרקעין", בשל היותם "מחוברים". טרם שנעבור לבחון את האפשרות השנייה, ניגש לבחינת האפשרות הראשונה, אשר לטעמי ניתן לפסול אותה ללא קושי מיוחד, כפי שנקבע גם בהחלטתה של ועדת הערר.

35. בכדי לבחון את השאלה, האם דגון העבירה למדינה זכויות בקרקע, בתום תקופת החכירה, יש להידרש, תחילה, לשאלה מקדימה והיא: האם היו בידיה של דגון זכויות כאלה. שהרי "לא תיתכן 'מכירה' כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם הזכות הנמכרת היא 'זכות במקרקעין'" (ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, פ"ד סב(1) 57, 82 (2006)). אין מחלוקת, כי לאורך תקופת החכירה, היינו עד לשנת 2003, היו לדגון זכויות במקרקעין, מכוח חוזה החכירה. לצורך הדיון, אינני נדרש לפרט את אופיין ומהותן של זכויות אלה, אך ודאי שהיה להן מעמד קנייני נכבד. יחד עם זאת, אני סבור שמכלול הנסיבות מורה בבירור, כי בתום תקופת החכירה לא נותרה לדגון זכות בעלות או חכירה במקרקעין (להסרת ספק, קיומה של זכות קדימה לדגון להפעלת בתי המגורות, אינו מעלה ואינו מוריד לענייננו). בין היתר, כך הובהר בסעיף 47 להסכם הראשון: "בתום תקופת החוזה או אם בוטל החוזה מאיזו סיבה שהיא, הרי ייגמרו ויטתימו כל הרשיונות, התקופות, החכירות והזכויות אשר ניתנו לחברה [דגון] לפי חוזה זה." ועוד יש להדגיש, כי ההסכמים לא כללו אופציה להארכת תקופת החכירה. הלכה למעשה, מדובר בהחזרת הקרקע לבעליה, עם תום תקופת החכירה, ולא בעסקה למכירת זכות בעלות או חכירה למדינה. כיוון שכך, אין בידי לקבל את הטענה כי החזרת הקרקע למדינה נעשתה במסגרת עסקת BUYBACK (מכר חוזר), אשר במסגרתה נמכרו למדינה זכויות בקרקע, מה גם שלעסקה מעין זו לא ניתן למצוא ביטוי הולם בהסכמים.

36. לעניין זה, מקובלת עליי קביעתה של ועדת הערר, לפיה "כשפגה זכות החכירה של דגון בתום תקופת החכירה, ממילא שלא יכלה למכור או להעביר למחכירה זכות חכירה בת תוקף משפטי. החזרת המקרקעין בתום החכירה אינה בגדר מכירת זכות במקרקעין". במילים אחרות, לאחר שהסתיימה תקופת החכירה, לא נותרה בידיה של דגון "זכות במקרקעין", כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, ומכאן שזכות כזו לא "נמכרה" על-ידה למדינה. יוער, כי ועדת הערר הגיעה לתוצאה זו לאחר שהניחה כי קיימת זהות בין עסקת החכירה בענייננו לעסקת שכירות, אשר בסיומה חב השוכר להחזיר את הנכס לידי המשכיר, גם בהעדר תניה חוזית מפורשת המורה לו לעשות כן. בנקודה זו יש לסייג ולומר, כי אמנם כזה הוא המצב בענייננו, אך לא כל עסקת חכירה, באשר היא, ניתן להקביל לשכירות, וכאן הוא המקום להבהיר את אופיה של עסקת החכירה שנערכה בענייננו.

37. ישנן חכירות אשר דומות לעסקת שכירות רגילה, ולצידן קיימות עסקאות חכירה אשר במהותן הן מתקרבות לכדי מכירת זכות הבעלות בקרקע. כך, למשל, במקרה שבו כוונת הצדדים היתה לבצע מכירה, והחווה נעשה בדרך של חכירה רק על מנת "לעקוף" מגבלה חוקית על מכירת הקרקע, יש לראות את זכויותיו של החוכר כקרובות לבעלות (רע"א 2821/95 לוטטיג נ' מייזלס, פ"ד נ(1) 517, בפסקה 9 (1996); וראו גם ע"א 355/76 בסו נ' מלאך, לא (2) 359 (1977); ע"א 8729/07 אירונמטל בע"מ נ' קרן קיימת לישראל, בפסקה 21 (2009); מיגל דויטש קניין כרך א, 311-302 (1997); מיגל דויטש קניין כרך ב 316, 320 (1999) (להלן: דויטש); לדיון נרחב בשאלת מעמדה של זכות החכירה ראו אמיר קמינצקי חכירה לדורות 162 ואילך (2011) (להלן: קמינצקי)). במסגרת פסק הדין בע"א 8301/04 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ, בפסקה 12 (28.10.2007) (להלן: ערעור פי גלילות), תוארו שני סוגי חכירות, וכך נאמר:

"כאשר מדובר בחכירה שתקופתה המצטברת עולה על 25 שנים תיערך הבחנה בין 'חכירה מימונית' ל'חכירה תפעולית'. תנאיה של חכירה מימונית מעניקים בידי החוכר זכויות הקרובות במהותן לזכויות בעלות, ובמסגרת זאת את כל הסיכויים והסיכונים הנובעים מהשימוש וההחזקה במקרקעין [...] על מנת לערוך את ההבחנה בין חכירה תפעולית למימונית ניתן להיעזר בעקרונות החשבונאות הבינלאומיים, וכן יש להתחשב במאפייניהן המיוחדים של חכירות בישראל" (ראו, בהקשר זה, גם קמינצקי, בעמ' 90).

בענייננו, הצדדים לא שטחו את טענותיהם בשאלת אופיה של החכירה, ולפיכך אסתפק בהסבר תמציתי ובציון שלושה מאפיינים בולטים של העסקה. בין דגון למדינה נערכה עסקת חכירה לצורך מוגדר מראש, כאשר ההסכם כלל גם חיוב של דגון להפעיל את בית הממגורות; החכירה נקבעה לתקופה קצובה, ללא אופציית הארכה; ונקבע הסדר מפורט לאופן שבו תסתיים החכירה, בשנת 2003. מאפיינים אלה מלמדים כי אין מדובר בחכירה שנועדה להעביר, הלכה למעשה, את זכות הבעלות בקרקע, אלא בחכירה מוגבלת בזמן ובהיקף. כלומר, עסקת החכירה שנערכה בענייננו דומה יותר לחכירה "תפעולית" מאשר לחכירה "מימונית". מסקנתי זו אינה משתנה, גם לאחר שנתתי דעתי לטענתה של דגון, לפיה היא זו אשר "נשאה בסיכונים ונהנתה מהסיכויים הקשורים לקרקע", שכן אינני סבור כי עלה בידי דגון להצביע על היבטים החורגים מזיקה סבירה של החוכר לקרקע במסגרת עסקת חכירה ממושכת.

38. על רקע הבחנה זו בין חכירות בעלות אופי שונה, יש להבין את הדברים שנאמרו בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ב' אופיר-תום), בעמ"ה 1009/99, מיום 6.5.2004 (להלן: עניין פי גלילות). פסק הדין עסק בסוגיות שונות מתחום דיני המס, בהקשר של עסקאות חכירה, ובמרכזן האפשרות לניכוי הוצאות שונות. ערעור על פסק הדין, נדחה על-ידי בית משפט זה (במסגרת ערעור פי גלילות). בעניין פי גלילות, הוזכרה המדיניות הנוהגת במינהל מקרקעי ישראל, להכיר בזכותו של חוכר לפיצוי בגין השקעותיו בקרקע, בסיומה של תקופת החכירה, ונאמר כי "בפיצוי זה, ניתן לראות, לדעתי, 'תמורה' בגין העברת הקרקע בחזרה אל המינהל" (פסקה כח). וכך נאמר בהמשך:

"בעת החזרת הזכות בקרקע למינהל, בתום תקופת החכירה, או במהלכה, או במכירתה לצד ג', תהא המערערת זכאית לקבל 'פיצוי' או 'תמורה' בגין המכירה, שיהווה את 'שווי המכירה'. במצב דברים זה, תחושב חבותה של המערערת במס שבח, כהפרש בין שווי הרכישה ובין שווי המכירה" (פסקה מ"ז; ראו גם ערעור פי גלילות, בפסקה 16).

בענייננו, ביקשה ועדת הערר להסתמך על דברים אלה, מתוך סברה כי גם במקרה דנן הסכום שקיבלה דגון מהווה תמורה אשר חייבת במס שבח. ואולם, לטעמי, עיון בפסק הדין שניתן בעניין פי גלילות, מלמד שלא היה מקום להגיע למסקנה מעין זו. בעניין פי גלילות, נדונה חכירה אשר קרובה באופייה להעברת בעלות מלאה, והדבר עובר כחוט השני לכל אורכו של פסק הדין (ראו בפרט פסקאות כז-לב ופסקאות לז-לח; וכן פסקה 17 בפסק הדין שבערעור). כאשר החוכר זכאי "לעשות בקרקע כל דבר וכל עסקה", וכאשר סיום החכירה איננו צפוי בעתיד הנראה לעין, נראה כי מדובר בעסקת חכירה שהיא "מעין בעלות", ובמקרה כזה ייתכן שניתן יהיה לסווג את התשלום שנמסר לחוכר בתום תקופת החכירה, כתמורה בגין זכויותיו בקרקע. לעומת זאת, במקרה דנן, חכירת המקרקעין לא הקנתה לדגון זכויות דומות לבעלות אלא זכויות קצובות בזמן, ומכאן שהתקבול לא ניתן בעבור זכויות לגבי מקרקעין, והוא איננו יכול להיכנס בגדריו של חוק מיסוי מקרקעין. אבהיר, כי אינני קובע מסמרות בדבר סיווג התקבול במקרים אחרים, והדברים נאמרים על מנת לתאר את התמונה בשלמותה, וליישב את האמור לעיל עם הפסיקה בעניין פי גלילות. עוד יש להדגיש, כי סיווגו של תקבול איננו תלוי, כמובן, רק בסוג החכירה, אלא הוא כרוך בהבנת המהות הכלכלית של העסקה, בנסיבות העניין הקונקרטי.

המסקנה היא, אפוא, כי בתום תקופת החכירה במקרה דנן לא בוצעה כל עסקה במקרקעין, כך שמבחינה זו לא היה מקום לחייב את התקבול במס שבח.

האם דגון מכרה למדינה את האגפים כ"מחוברים"?

39. לאחר שהגעתי לכלל מסקנה, כי הקרקע היתה בבעלות המדינה, ולא נמכרה לה, נותר לדון בשאלה האם היו בידי דגון "מקרקעין" אחרים שהזכות בהם נמכרה למדינה. כזכור, הגדרת מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין כוללת גם בניינים, וטענתה החלופית של דגון היא, כי היא מכרה למדינה את הבניינים בהם פעלו אגפים 3-4.

"הפרדה" בין המקרקעין למבנים לעניין החבות המס

40. ועדת הערר סברה, כי התקבול שהועבר לדגון ניתן כתמורה בעבור מכירת האגפים כ"מחוברים" לידי המדינה. על סמך זאת נקבע, כי התקבול מחוייב במס שבח, שכן על פי ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין, "מחוברים" הם בכלל "מקרקעין". כאמור לעיל, ברי כי עם סיום תקופת החכירה פקעו זכויותיה של דגון בקרקע, ועל מנת להגיע למסקנה כי נותרו לדגון זכויות ב"מחוברים", יש הכרח לראות את האגפים כנפרדים מן המקרקעין עליהם נבנו. על פניו, הנחה זו מנוגדת להוראת סעיף 12 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין), בו נקבע:

"הבעלות בקרקע חלה גם על הבנוי והנטוע עליה ועל כל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה, ואין נפקא מינה אם המחוברים נבנו, ניטעו או חוברו בידי בעל המקרקעין או בידי אדם אחר".

כלומר, הבעלות בקרקע מתפרשת גם על ה"מחוברים", ויישומו של הכלל בנסיבות המקרה, מורה כי הזכויות שהיו לדגון במשך תקופת החכירה בקרקע, התפרשו גם על המבנים, כאשר בסיומה של תקופה זו, חזרו הזכויות בקרקע ובאגפים לידי המדינה. על הוראת סעיף 12 לחוק המקרקעין הוסיף המחוקק וקבע, בסעיף 13, כי "אין תוקף לעסקה בחלק מסויים במקרקעין, והכל כשאין בחוק הוראה אחרת", ומכאן עולה, לכאורה, כי אין תוקף לעסקה של העברת הבעלות במבנים ללא הקרקע.

41. דיני הקניין מהווים את נקודת המוצא לדיון, אך לא את קו הסיום. ככלל, קיימת שאיפה להשתית את דיני המס על הדין הכללי, אך במקרים מסויימים יש צורך לסטות

מן ההגדרות המקובלות בענפי משפט אחרים, על מנת למלא את התכליות הייחודיות של דיני המס. כדברי השופטת א' חיות, בעניין ר.א.ר. T.7.א.:

"כידוע, מערכת ההכרעה בשאלות הנוגעות לחבות במס עקרונית משפטיים מן הדין הכללי (ראו דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 716-717 (להלן: עניין חזון)) ובדרך כלל, עד כמה שהדבר תואם את ההיגיון ואת התכלית שביסוד חוק המס הרלבנטי, תהא ההכרעה בשאלת המיסוי פועל יוצא של מהות העסקה וסיווגה על פי הדין הכללי (ראו יצחק הדרי ואברהם אלטר 'החקיקה האזרחית בדיני המיסים' עיוני משפט י 429, 456 (1984)). אולם, מקום שבו חוק המס מחייב פרשנות שונה ניתן לסטות מן הפירוש שניתן למונחים או למושגים כאלה ואחרים בדין הכללי על מנת להגשים את התכלית אליה חותרת חקיקת המס" (שם, בעמוד 88, וראו גם: ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 524 (1989); ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מז 689, 697 (1993); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, 890-891 (2001)).

כך הוא הדבר בדרך כלל, וכך גם לעניין מס שבח, שכן: "חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין" (ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, פ"ד לד(4) 701, 702 (1980); וראו גם נמדד, בעמ' 46).

42. לפיכך, חוזרת ועומדת בפנינו השאלה, האם ישנה אפשרות לערוך הפרדה מלאכותית בין הקרקע לבין ה"מחוברים", חרף הוראותיו של חוק המקרקעין, וזאת במטרה למלא את תכליתם של דיני המס, כך שעסקה תחוייב במס בהתאם לתוכנה הכלכלי האמיתי.

43. אפשרות זו נדונה בעבר, באמרת אגב, בע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' סטלה, שרותי מכוניות בע"מ, לט(3) 413 (1985). המשנה לנשיא מ' בן-פורת, סברה כי הבעלות במבנים שנבנו על-ידי החוכרת, הולכת יד ביד עם הבעלות במקרקעין, גם לעניין החיוב במס שבח, ואילו השופט ג' בך ביקש להותיר את השאלה בצריך עיון (ראו והשוו, בהקשר זה, לע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה,

בפסקאות 44-45 (27.4.2014) (להלן: עניין תופאפ). לעומת זאת, ראוי לציון פסק הדין בעמ"ש (מחוזי ת"א) 400/92 יצהר חרושת שמנים בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב-יפו (1.1.1992), במסגרתו קבעה ועדת הערר כי המהות הכלכלית של עסקה, לצרכי מס, היא מכירה של בעלות בקרקע, ללא המבנים שנבנו על פני הקרקע (בהקשר זה, ראו גם קמינצקי, בעמ' 381-382 ובעמ' 464; לדיון בשאלות מתחום דיני הקניין, בנוגע למעמדם של מחוברים שהוקמו על-ידי חוכר הקרקע, ראו יהושע ויסמן דיני קניין – חלק כללי, 152-148 (1993); דויטש, בעמ' 390-392; קמינצקי, בעמ' 300-310; שלום לרנר שכירות נכסים, 207-206 (1990); והשוו גם לע"א 463/79 ג'בראן נ' ג'בראן, פ"ד לו(4) 403 (1982); ע"א 234/70 גוטליב נ' לוי, כה (1) 389 (1971); ע"א 3071/91 ג'ברין נ' ג'ברין, פ"ד מז(3) 361 (1993). בשולי הדברים יצויין, כי במקורות הנזכרים, התשלום שניתן עבור המחברים נתפס כ"פיצוי" או "שיפוי" בגין ההשקעה, ולא כ"תמורה" להעברתם, וראו גם ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף, בפסקאות 38-39 (31.1.2013); ע"א 511/89 שחף שירותי תעופה בע"מ נ' רשות שדות התעופה, פ"ד מה(5) 643 (1991), בהם מודגש היסוד המשפטי של דיני עשיית עושר).

44. כאמור, ועדת הערר הגיעה למסקנה כי יש מקום להבחין בין הבעלות במבנים לבעלות במקרקעין, לצורך החבות במס. לשם כך הסתמכה ועדת הערר על פסק הדין בע"א 609/93 מרום שירותי תעופה בע"מ נ' רשות שדות התעופה, פ"ד מח(5) 381 (1994) (להלן: עניין מרום). בעניין מרום, הגיעו הצדדים להסכם, לפיו רשות שדות התעופה תרכוש מבנים אשר נבנו על קרקע שבבעלותה, מידיה של חברת מרום. בפסק הדין נאמר, בין היתר, כך: "אמנם לאור סעיף 12 לחוק המקרקעין לא תיתכן בעלות נפרדת במבנים, ובעלות נפרדת בקרקע. אולם אין זה מן הנמנע כי לצורך השומה תונח הנחה פיקטיבית כי ניתן להבחין בין הזכויות בקרקע והזכויות במבנים, לאור הסכמת הצדדים כי המבנים הם רכושה של המערערת" (פסקה 29). לטעמי, אין מקום להיקש שנעשה בהחלטתה של ועדת הערר. ניתן לראות בנקל, כי בעניין מרום, עמדה בבסיס הסכסוך הסכמה מפורשת לכך שהמבנים שייכים לחברת מרום, חרף הוראת סעיף 12 לחוק המקרקעין. הסכמה זו עולה כבר מן המצוטט לעיל, וביתר פירוט הובהר שם: "המערערת טוענת כי בהסכם הפשרה יצרו הצדדים מערכת זכויות מוסכמות, שלפיהן המבנים הם רכוש המערערת [...] המשיבה מסכימה כי זכות המערערת במבנים אמנם הוכרה, למרות הקבוע בסעיף 12 לחוק המקרקעין" (ההדגשה במקור – א.ש.). במקרה דנן, לא היתה הסכמה דיונית ל"הפרדה" של המבנים מן הקרקע, וגם בהסכמים שנערכו על-ידי הצדדים אין לכך אינדיקציה משמעותית, ולכן לא היה מקום להקיש לענייננו מן

התוצאה אליה הגיע בית המשפט בעניין מרום. עוד ראוי לציין, כי בעניין מרום נדונה הערכת שווי כלכלי בלבד, ללא דיון בהיבטי המיסוי של העסקה.

45. במסגרת הדיון הנוכחי, אינני נדרש להכריע בשאלת האפשרות העקרונית ל"הפרדת" מבנים ממקרקעין לצורך חבות במס. זאת, מכיוון שגם אם נניח כי במקרים מסויימים ניתן "להפריד" בין קרקע למבנים, אינני רואה מקום לתוצאה מעין זו בנסיבות המקרה דנן. כאמור, הכלל הוא כי דיני המס הולכים אחר הדין הכללי, והאפשרות לסטות ממנו שמורה למקרים בהם נדרש הדבר על מנת להגיע לתוצאה ראויה מבחינת דיני המס, נוכח תוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה. בענייננו, מוטל עלינו לשוב ולבדוק את תוכן העסקה, כאשר בשלב זה השאלה היא: האם התשלום הועבר לדגון עבור זכויות הבעלות באגפים 3-4 כ"מחוברים" או עבור האגפים בהיותם עסק פעיל המשיא רווחים לדגון?

46. נראה, כי התשובה לשאלה זו נעוצה בתוכנם של ההסכמים בין המדינה לדגון, ובפרט בהוראת הסעיף אשר עוסק בתמורה שתשלום לדגון בסוף תקופת החכירה. בשל חשיבותו, נחזור ונביא את הסעיף כלשונו:

"התמורה שהממשלה חייבת לכם כאמור בסעיף קטן (א) דלעיל תיקבע, תוך הנחה שהאגף השלישי – אם עד אותו זמן יהיה קיים בתור מפעל פעיל (working concern) – גם ימשיך להתקיים בתור שכזה לצרכי בית ממגורות לאחסון, על בסיס ערכו של האגף השלישי ביום העברתו לרשות הממשלה ולבעלותה".

תוכנו של סעיף זה מורה בבירור, כי העברת התמורה, בגובה "ערכו של האגף השלישי" מותנית בכך שבאותו המועד האגף יהיה פעיל, וסעיף דומה נקבע גם לגבי האגף הרביעי. תנאי זה מלמד על כך שהתשלום ניתן בעבור ערכם של האגפים כעסק פעיל, ולא כמבנים "מחוברים" לקרקע גרידא. נראה, לכאורה, כי אלמלא היו האגפים פעילים, לא היתה קמה למדינה חובה חוזית לשלם כל תמורה עבורם, וזאת, על אף שעדיין מדובר ב"מחוברים", אשר הוקמו על-ידי דגון בתקופת החכירה. ההיגיון הכלכלי העומד מאחורי תנאי זה, הוא האינטרס של המדינה שלא לשלם את ערכם של האגפים, במידה שאלה כבר אינם משמשים לייעודם, מסיבה כלשהי (למשל, הפסקת ייבוא תבואה דרך נמל חיפה), וזאת, כמובן, מפאת חוסר התועלת בהם, במצב עניינים מעין זה. מטעם זה, הנני סבור כי הכף נוטה לאימוץ עמדתה של המדינה, ולדחיית טענותיה של דגון. בנוסף לכך, המסקנה, כי מהות העסקה היא תשלום בעבור הפעילות העסקית של אגפים 3-4, זוכה לחיזוקים נוספים. ראשית, התשלום שהעבירה המדינה לדגון כלל את "מכונותיו וציודו" של האגף, וגם מכך ניתן ללמוד כי במוקד העסקה

עומד עסק פעיל, ולא מבנה פיזי, ככזה. שנית, הערכת השווי, אשר על-פיה נקבע גובה הסכום ששולם בפועל, מלמדת על עצמה כי היא מתייחסת ל"פעילות העסקית בממגורות 3+4 בלבד".

47. בבחינת למעלה מן הצורך ייאמר, כי גם אם הייתי מגיע למסקנה, לפיה ראוי ליצור "הפרדה" מלאכותית בין האגפים לקרקע, לצורך דיני המס, עדיין לא הייתה מתחייבת המסקנה כי התמורה עבור האגפים חייבת במס שבח ולא במס הכנסה. השאלה שהיתה מתעוררת, במצב כזה, היא האם הפיקציה המשפטית של "הפרדת" המבנים מן הקרקע, משליכה גם על סיווגם של המבנים כ"מחוברים", לפי חוק מיסוי מקרקעין. בענייננו, טענה המדינה, כי על מנת למנוע סתירות פנימיות, גישה אשר רואה את המבנים כנפרדים מהקרקע, לעניין הבעלות, תיטה לסווג אותם כ"מטלטלין" ולא כ"מחוברים", לעניין החבות במס. גם בספרו של המלומד הד"ר, נאמר כי "אם המחוברים נמכרים בנפרד מהקרקע, ממילא אין הם חלק ממנה, וחוק מיסוי מקרקעין לא יחול על מכירתם" (הד"ר, בעמ' 164), אך סוגיה זו איננה דורשת הכרעה בענייננו.

48. יוער, כי לו רצו הצדדים בכך, ניתן היה ליצור עסקה, במסגרתה תזכה דגון לתשלום עבור הקמת המבנים, לצד תשלום נפרד עבור ערכם של האגפים כעסק פעיל. אילו כך היה נעשה, אופיו של הדיון היה שונה בתכלית, ועל פניו ייתכן כי התוצאה היתה עשויה להיות מדוייקת יותר, מבחינת התאמת החיוב במס למהות הכלכלית של העסקה. אלא שלא כך נהגו הצדדים, וגם במסגרת הדיון בהליך זה, לא נטען על-ידי הצדדים כי קיימת אפשרות לפצל את התקבול למרכיבים שונים. לפיכך, אנו נדרשים להכריע בשאלה האם מדובר בתשלום שניתן בעבור "מחוברים" או עבור "פעילות עסקית". במצב דברים זה, אני סבור כי מהות העסקה היא תשלום בגין האגפים כעסק פעיל, כמפורט לעיל, ומכך נגזר גם סיווג החבות במס.

49. לאחר שהגעתי לכלל מסקנה, כי התקבול שולם עבור ערך הפעילות העסקית באגפים 3-4, נמצא כי זכותה של דגון היא זכות חוזית כספית, ולא היתה לה זכות קניינית (או אובליגטורית) במקרקעין. במצב עניינים זה, נראה כי מדובר ב"פיצוי" שהועבר לדגון וכי התקבול איננו מהווה "תמורה", אך כאמור, המינוח הלשוני איננו מהותי, מאחר שבכל מקרה לא נערכה עסקה ל"מכירת זכות במקרקעין". מן הראוי להזכיר, בהקשר זה, את העיקרון המנחה מבחינת דיני המס, לפיו דין הפיצוי כדין הפירצה, כלומר, יש לסווג את הפיצוי בהתאם לפירצה שהוא נועד למלא (ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, בפסקה 7 לפסק-דינה של השופטת א' חיות (2.2.2014); עניין תופאפ, בפסקה 44). על כן, כיוון שהפיצוי ניתן בשל כך שדגון לא

תפיק רווח מפעילותם העסקית של אגפים 3-4 בבית המגורות, דינו של הפיצוי כדין הפעילות העסקית, משמע – נכס הוני, אשר איננו "זכות במקרקעין".

50. לבסוף, לא למותר הוא לציין, כי ביקורת דומה על החלטת ועדת הערר, מושא הערעור דנן, נשמעה מפיו של המלומד נמדר:

"הועדה קבעה כי יש לראות בקבלת הפיצויים כאמור כמכירת זכות במקרקעין החייבת במס שבח. לנו נראה כי החלטה זו איננה עומדת בפני ביקורת משפטית. לדעתנו, המבנים שעל הקרקע הינם חלק מזכותו של החוכר בחכירה המסתיימת ממילא, ואין לראות בסיום החכירה לפי ההסכם כמכירה חוזרת של זכות במקרקעין. נראה כי אין לראות במבנים כעומדים בפני עצמם שהרי הם מחוברים לקרקע, ואם הם שייכים לבעלות כי אזי לא בוצעה מכירת הזכות בהם ואם הם שייכים לחכירה התוצאה תהיה דומה. מכאן עולה המסקנה כי פיצוי שכזה עשוי להתחייב במס הכנסה או במס ריווחי הון אך לא במס שבח מקרקעין" (נמדר, בעמ' 132).

51. לאור האמור, אציע לחבריי לקבל את הערעור, ולהורות כי התשלום שהועבר לחברת דגון יסווג כהכנסה הונית, לפי פקודת מס הכנסה. החלטת ועדת הערר תבוטל, ורשויות המס יוציאו שומה מעודכנת בהתאם לאמור לעיל. נוכח התוצאה אליה הגעתי, אינני נדרש לדון בטענתה של המדינה לעניין שוויה של העסקה, אשר נזכרה בהודעת הערעור רק כטענה חלופית, ואף נדמה כי היא נזנחה בשלב הסיכומים.

52. המשיבה תשא בהוצאות המערער בסך 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' גרוניט:

אני מסכים לדעתו של חברי, השופט א' שהם, כי בנסיבות העניין המס החל הוא מס רווחי הון.

ה נ ש י א

השופטת (בדימ') ע' ארבל:

אני מצטרפת בהסכמה לפסק דינו של חברי השופט א' שהם.

ש ו פ ט ת (בדימ')

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שהם.

ניתן היום, י"ח באב התשע"ד (14.8.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')

ה נ ש י א