



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6340/08

בפני : כבוד השופטת א' פרוקצ'יה  
כבוד השופט ס' ג'ובראן  
כבוד השופט י' דנציגר

המערערת : וילאר נכסים (1985) בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערעור על פסק דינה של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 15.5.08 בו"ע 8044/07 שניתן על ידי כבוד הנשיא (בדימוס) מ' סלוצקי, רו"ח נ' יחזקאלי ועוה"ד א' שניאור

תאריך הישיבה : ח' באדר תש"ע (22.2.2010)

בשם המערערת : עו"ד ז' שרון ; עו"ד מ' סולמונוביץ

בשם המשיב : עו"ד ש' הייזלר

### פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינה של וועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד הנשיא (בדימוס) מ' סלוצקי, רו"ח נ' יחזקאלי ועוה"ד א' שניאור) בו"ע 8044/07 מיום 15.5.2008.

## העובדות הצריכות לעניין

1. המערערת, חברת לוטן ייזום והשקעות בע"מ (להלן: לוטן) ופרוינדליך אורי חברה הנדסית לעבודות בנין ופיתוח בע"מ (להלן: פרוינדליך), היו הבעלים המשותפים של מקרקעין הידועים כחלקה 6 בגוש 10287 בחיפה (להלן בהתאמה: הבעלים המשותפים ו-המקרקעין). המערערת הייתה בעלת 50% מהמקרקעין, לוטן הייתה בעלת 30% מהמקרקעין ופרוינדליך הייתה בעלת 20% מהמקרקעין. המקרקעין נרכשו על ידי הבעלים המשותפים בשנת 2002. על פי שומת המשיב במועד רכישת המקרקעין כאמור היה שווי המקרקעין 6,556,200 ש"ח.

2. ביום 30.3.2003 התקשרו הבעלים המשותפים בהסכם עם עמידר-החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ (כשלוחתו של משרד הבינוי והשיכון) (להלן: עמידר), לפיו יוקם על המקרקעין מבנה שימש כמקבץ דיור ושיועמד לרשות עמידר, בעוד הבעלים המשותפים יספקו שירותי דיור לתקופה של עשר שנים בתנאים הקבועים בהסכם (להלן: הסכם עמידר). במועד כריתת הסכם עמידר, ייעוד המקרקעין היה בעיקרו לבניין ציבורי מסחרי.

3. ביום 29.3.2005 אושרה למתן תוקף תוכנית מספר חפ/2175 "שינוי בגוש 10827 חלקה 2 - מקבץ דיור" (להלן: התב"ע) לפיה שונה ייעוד המקרקעין לאזור מגורים המיועד למקבץ דיור עם מסחר.

4. ביום 4.8.2005 נכרת בין המערערת ללוטן הסכם לרכישת זכויותיה של לוטן במקרקעין תמורת סך של 2,037,601 ש"ח ולרכישת זכויותיה של לוטן על-פי הסכם עמידר תמורת סך של 1,440,000 ש"ח. באותו היום נחתם הסכם בין המערערת לפרוינדליך לרכישת זכויותיה של האחרונה במקרקעין תמורת סך של 1,364,131 ש"ח ולרכישת זכויותיה על פי הסכם עמידר תמורת סך של 900,000 ש"ח (להלן: העסקה ו-ההסכמים). במועד ביצוע העסקה טרם נבנה מקבץ הדיור ולא ניתן היתר בנייה.

5. המשיב חייב את המערערת בתשלום מס רכישה בגין התמורה הכוללת שנקבעה בהסכמים. המערערת הגישה השגות על כך, וביום 21.3.2007 נדחו השגות אלה, מן הטעם כי התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר הינה חלק בלתי נפרד משווי המקרקעין.

בעקבות החלטה זו הגישה המערערת ערר לוועדת הערר.

טענות הצדדים לפני וועדת הערר ופסק דינה

6. המערערת טענה לפני וועדת הערר כי אין להכליל בשווי המקרקעין את שווי הזכויות על פי הסכם עמידר לצורך שומת מס הרכישה, שכן זכויות אלה אינן בבחינת "זכויות במקרקעין" ואינן בנות מיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין, אלא נתונות לשומה על פי פקודת מס הכנסה.

7. מנגד, טען המשיב כי הסכם עמידר מהווה חלק משווי המקרקעין וכי התמורה ששולמה בגין רכישת זכויות לוטן ופרוינדליך על פי הסכם עמידר מהווה חלק מהתמורה בגין המקרקעין כולם.

8. וועדת הערר קבעה כי שווי השוק של המקרקעין נגזר מהתניות הקיימות בתב"ע לפיהן המקרקעין מיועדים לבניית מקבץ דיור. משכך קבעה וועדת הערר כי התשלום עבור הזכויות מכוח הסכם עמידר קשור במכירת המקרקעין, וכי המהות האמיתית של העסקה בין הצדדים היא מכירת נכס מקרקעין עליו בנוי מקבץ הדיור, כששניהם מהווים "חטיבה אחת שאינה ניתנת להפרדה". עוד נקבע כי חוק מיסוי מקרקעין חל על הזכויות המגולמות בהסכם עמידר שעל פיו ובהתאם לתב"ע נבנה מקבץ הדיור, שכן המדובר בזכויות אובליגטוריות שתכנון הכלכלי הוא "זכות במקרקעין". לפיכך, נדחה הערר.

9. מכאן הערעור שלפנינו.

טענות המערערת

10. לטענת המערערת, החלטת וועדת הערר התבססה על הנחתה של הוועדה כי מקבץ הדיור כבר היה בנוי על המקרקעין במועד ביצוע העסקה, בעוד מקבץ הדיור טרם הוקם.

11. עוד טוענת המערערת כי הוועדה התעלמה מתוכן הסכם עמידר; מהיות הסכם עמידר נכס נפרד ועצמאי מהמקרקעין הניתן להעברה לאחר בנפרד; ומהיות הסכם עמידר הסכם יזמי, שדרש ממנה ביצוע פעולות יזמיות שונות. לשיטת המערערת, אופיו של הסכם עמידר מלמד על כך שהזכויות על פי הסכם עמידר אינן מהוות זכויות במקרקעין שמכירתן חייבת במס רכישה.

12. מוסיפה המערערת וטוענת כי הוועדה התעלמה מכך ששווי המקרקעין בעת רכישתם בשנת 2002 גילם אפשרות לקיומו העתידי של מקבץ הדיור. לטענת המערערת,

הכרעתה של הוועדה מאפשרת למשיב לחזור בו משומתו הקודמת משנת 2002, בעוד לא חל כל שינוי במצב הדברים משנת 2002 ועד לביצוע העסקה.

13. בהמשך, טוענת המערערת כי הוועדה התעלמה מחוות הדעת שהוגשו מטעמה שהוכיחו כי שווי המקרקעין שווה לתמורה ששולמה בגין המקרקעין במסגרת העסקה, וכי הוועדה התעלמה מהעובדה שמנגד לא הציג המשיב כל חוות דעת לעניין שווי המקרקעין ולא חלק על שווי הסכם עמידר.

14. לבסוף, טוענת המערערת כי אף אם תתקבל עמדת המשיב הרי שיש להפחית משווי הסכם עמידר את השווי העתידי של הציוד והאביזרים אותם התחייבה המערערת להתקין על פי הסכם עמידר, נוכח העובדה כי מקבץ הדיור לא היה בנוי במועד ביצוע העסקה.

#### טענות המשיב

15. המשיב סומך את ידו על החלטת הוועדה וחוזר על טענתו המרכזית לפני הוועדה לפיה המשמעות הכלכלית האמיתית של העסקה, על אף פיצול התמורה בעסקה לשני רכיבים שונים, נלמדת מהתמורה הכוללת עליה הסכימו הצדדים. בהקשר זה טוען המשיב כי את ערכם של המקרקעין יש לקבוע לפי גובה התשואות האמורות להתקבל בהתאם להסכם עמידר, שכן על פי התב"ע השימוש המותר היחיד במקרקעין הוא למקבץ דיור.

16. לטענת המשיב, אין ללמוד מהשומה שאושרה על ידו בשנת 2002 באשר לשווי המקרקעין בשנת 2005, שכן במהלך תקופה זו אושרה התב"ע למתן תוקף וכתוצאה מכך גדלו אחוזי הבנייה במקרקעין והתקיים התנאי המתלה בהסכם עמידר, כך שהציפייה שהייתה בשנת 2002 ביחס לתשואה שניתן לקבל מהמקרקעין לפי הסכם עמידר הפכה לודאית.

17. באשר לטענת המערערת לפיה היה עליו להציג חוות דעת שמאית מטעמו ביחס לשווי המקרקעין, טוען המשיב כי מאחר שקיבל את התמורה הכוללת המוצהרת בהסכמים כמשקפת את שווי הזכות במקרקעין שנמכרה, לא היה צורך כי יציג חוות דעת שמאית מטעמו.

18. לחלופין, טוען המשיב כי התמורה בגין רכישת הזכויות על פי הסכם עמידר מהווה תמורה בגין השכרת נכס שאינה ניתנת לפיצול משווי המקרקעין, וכי קבלת

טענת המערערת בהקשר זה תביא להתחמקות נישומים ממס שכן בכל מכירה של זכות בעלות במקרקעין יטענו הצדדים לפיצול הזכויות הנמכרות כך שיחויבו במס על פי חוק מיסוי מקרקעין רק בגין מכירת זכות הבעלות.

19. כאשר לאופיו של הסכם עמידר, טוען המשיב כי הוא אינו הסכם למתן שירותים אלא הסכם שעיקר התשואות ממנו נובעות מהשכרת מקבץ הדיור. לפיכך טוען המשיב כי התמורה בגינו אינה ניתנת לפיצול ומהווה חלק משווי המקרקעין. כן טוען המשיב כי אין בהסכם עמידר כל מכירה של ציוד או מיטלטלין וכי הוא אינו כולל פעילות יזמית.

דיון והכרעה

20. על פי סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין חייב הרוכש בתשלום מס רכישה:

”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”.

21. בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מצויות ההגדרות ל”מקרקעין” ול”זכות במקרקעין”:

”מקרקעין” - קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים 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;...”

22. גובה המס בו חב נישום על פי חוק מיסוי מקרקעין נגזר מ”שווי המכירה”. סעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי שווי המכירה הוא “שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום”.

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כיצד תקבע שווי זכות במקרקעין:

"...שווי' של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל 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..."

על פי הוראות אלה, הכלל הוא כי שווי הזכות הנמכרת ייקבע על פי שווי השוק. כחריג לכלל זה נקבע כי אם שוכנע מנהל מיסוי מקרקעין כי התמורה עליה הסכימו הצדדים נקבעה בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - אז שווי הזכות ייקבע על פי התמורה המוסכמת [ראו: ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2)197, 203-204 (1985) (להלן: עניין Hotel Corporation)]. התכלית שברקע הוראה זו היא הרחבת "רשת המס" ומניעת התחמקות מתשלום מס באמצעות קביעת תמורה מוסכמת שאינה משקפת את ערך המקרקעין [ראו: עניין Hotel Corporation, עמ' 203; ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז נ' ברכת חביב בע"מ (בפירוק מרצון), פ"ד לז(3)449, 451 (1983); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ, (לא פורסם, 5.6.2005), פסקה 7 לפסק הדין; ע"א 3534/07 פרידמן חכשוורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (לא פורסם, 26.1.2010), פסקה 8 לפסק הדין (להלן: עניין פרידמן); יצחק הדרי (בהשתתפות ירדנה סרוסי) מיסוי מקרקעין כרך א' 384-385 (מהדורה שנייה, 2000); אהרן נמדר ושולה בנדל "הערכת שווי של מקרקעין לצרכי מס שבח" מקרקעין ו/3, 3-4 (2007), והאסמכתאות הרבות שם].

23. בענייננו, הצדדים מסכימים כי ההסכמים הועלו על הכתב, כי התמורה נקבעה בתום-לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים. ואולם, בעוד המערערת טוענת כי יש לחשב את מס הרכישה על בסיס התמורה החוזית עליה הסכימו הצדדים בגין המקרקעין, המשיב טוען כי יש ללמוד על שווי המקרקעין מהתמורה הכוללת עליה הסכימו הצדדים.

24. במחלוקת שהתגלעה בין הצדדים, סבורני כי הצדק עם המשיב, שכן את גובה התמורה עליה הסכימו הצדדים, יש לקבוע בשים לב לתוכנה הכלכלי "האמיתי" של

העסקה. בעניין זה כבר נקבע כי "אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית" [ראו: ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (לא פורסם, 16.8.2006), פסקה 7 לפסק הדין, וכן ראו: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3)735, 738 (1987); ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע נ' א.ד. אלירם בע"מ, פסקה 9 לפסק הדין; אהרן נמדר מיסוי מקרקעין כרך א' (בסיס המס) 64-62 (מהדורה שישית, 2009) (להלן: נמדר, בסיס המס)]. בהקשר זה אף נקבע כי "למילים בהן השתמשו הצדדים אין נפקות מכרעת; תחת זאת, יש לבדוק מה בפועל נעשה ומה היתה הכוונה האמיתית מאחורי הדברים" [ראו: ע"א 5934/02 טרז קוך נ' מנהל מס שבח נתניה (לא פורסם, 1.2.2005), פסקה 6 לפסק הדין, והשוו: ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1)802, 804 (1979); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (לא פורסם, 11.6.2008), פסקה 17 לפסק הדין; עניין פרידמן, פסקה 12 לפסק הדין].

25. כאן המקום להוסיף ולציין כי כאשר במסגרת עסקה אחת נרכשות מספר זכויות, יש הסוברים כי השאלה האם מדובר, מבחינת המהות הכלכלית של העסקה, ברכישת זכות במקרקעין או לאו, תוכרע, אף היא, בהתאם למבחן הכוונה:

"...הנושא של חיבור מספר זכויות או מספר נכסים לזכות במקרקעין אחת איננה עולה רק בהקשר של מחוברים לקרקע. שאלה דומה עשויה להתעורר כאשר נישום רוכש במעמד אחד מספר נכסים וזכויות. גם כאן עשויה לעלות השאלה: האם מדובר ברכישה של זכות אחת או ברכישה של מספר זכויות שהתרחשו במעמד אחד. יתר על כן, השאלה במקרה כזה יכולה להיות חמורה יותר אם הזכות האחרת איננה זכות במקרקעין והחיבור בין שתי הזכויות השונות עשוי להגדיל את ערך הזכות במקרקעין ולחייב גם את הזכות האחרת במס שבח. בהבדל מהשאלה לגבי מחוברים למקרקעין כאן ההכרעה לא תיפול על בסיס אובייקטיבי – האם המחוברים הם חלק מהמקרקעין – אלא על בסיס סובייקטיבי, דהיינו, מה הייתה כוונת הרוכש: האם הוא התכוון לרכוש זכות אחת או שתי זכויות שונות שבמקרה התחברו אצלו לכלל זכות אחת..." [נמדר בסיס המס, בעמ' 137].

26. לדידי, עצם העובדה שהצדדים בחרו להבחין בין התמורה בגין הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר אינה אלא אבחנה מלאכותית. בחינת העסקה שלפנינו מלמדת כי תוכנה הכלכלי האמיתי הוא מכירת הבעלות כולה במקרקעין כאשר שווים של אלו נגזר, בין היתר, מהסכם עמידר.

27. סעיף 2 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 קובע כי "הבעלות במקרקעין היא הזכות להחזיק במקרקעין, להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם". בכלל אלה יש למנות הגבלות תכנוניות לפי תוכנית בניין עיר [ראו: מוטי בניאן "האם קיים קשר בין זכויות תכנוניות לבין זכויות קנייניות?" מקרקעין ב/1 (ינואר 2003) 39, 40]. אפשרות ניצול המקרקעין על פי תכנית בניין העיר החלה "היא אחד הנתונים הקובעים את פוטנציאל ניצול הקרקע ולכן גם את ערכה" [ראו: רע"א 2821/95 לוטטיג נ' מיזלס פ"ד נו(1) 517, 527 (1996); והשוו: ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות (לא פורסם, 6.12.2006), פסקאות 14 ו-20 לפסק הדין (להלן: עניין ד.א.ד.); ע"א 3451/07 קאופמן נ' כהן (לא פורסם, 8.2.2010), פסקה 9 לפסק הדין והאסמכתאות הנוספות הנזכרות שם; אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן 215 (מהדורה שנייה, 2008) (להלן: נמדר מערכת המס)], ויש הסוברים כי "כל ערכה של קרקע נגזר מהתועלת שניתן להפיק ממנה, וזו נגזרת מאפשרויות ניצולה בהתאם לתכניות בניין עיר ולזכות הקניינית להפיק את מלוא ההנאה הכלכלית מהנכס" [ראו: מוטי בניאן ובוועז ברזילי "זכויות בנייה וסחירותן - היבטים קניינים ושמאיים" מקרקעין ב/2 61 (2003), בעמ' 74, והשוו: עניין ד.א.ד., פסקה 15 לפסק הדין והאסמכתאות הרבות הנזכרות שם].

28. בענייננו, התב"ע החלה על המקרקעין במועד ביצוע העסקה קובעת למעשה שימוש יחיד במקרקעין והוא למקבץ דיור (בשילוב עם מסחר). זו לשון ההוראה הרלבנטית בתב"ע:

13. רשימת התכליות

13.1 אזור מגורים המיועד ל'מקבץ דיור' מעורב עם מסחר

אזור מגורים מיוחד למקבץ דיור, הכולל יחידות בנות חדר או שניים - סה"כ 168 יחידות דיור - וכל השירותים הנלווים להם עפ"י הנחיות משרד הבינוי והשיכון ו/או משרד הקליטה. יותרו שטחים מסחריים למטרות מסחר קמעונאי בקומת הקרקע ובמבנה הקיים.

13.2 ד"ר

מעבר לכלי רכב, הולכי רגל ותשתיות.

[ההדגשות במקור - י.ד.]

מכאן, ששווי המקרקעין נגזר מייעודם כ"מקבץ דיור". על שווי זה יש ללמוד מהסכם עמידר שאינו אלא מימוש הייעוד הייחודי של המקרקעין על פי הנחיות המשרדים הממשלתיים הרלבנטיים. על כן, שווי המקרקעין כולל גם את שווי הזכויות



על פי הסכם עמידר, והתמורה הכוללת שנקבעה בעסקה היא התמורה שמשקפת את שווי הזכות במקרקעין שנמכרה.

29. בחינת הוראות ההסכמים והסכם עמידר, בשים לב למצב המקרקעין במועד ביצוע העסקה, מובילה למסקנה אליה הגיעה וועדת הערר ולפיה המהות הכלכלית האמיתית של העסקה הייתה מכירת המקרקעין עליהם בנוי מקבץ הדיור. משכך, שוויה של זכות הבעלות במקרקעין כולל גם את הפוטנציאל הטמון בייעודם כמקבץ דיור.

במועד ביצוע העסקה, טרם החלה בניית מקבץ הדיור. הוראות הסכם עמידר המתייחסות להעברת הזכויות קובעות כי לא ניתן להעביר את הזכויות על פי הסכם עמידר בטרם הוקם מקבץ הדיור.

כך נקבע בסעיף 17 להסכם עמידר:

17.1" למען הסר ספק יובהר כי עמידר לא תדון ולא תסכים כלל להעברת זכויות למארח שלא יעמוד בהתחייבותיו על-פי החוזה ובפרט העמדת המקבץ לרשות עמידר כשהוא מוכן לאכלוס במועד הנדרש ולאחר שיציג את כל האישורים המתחייבים.

17.2 מובהר ומוסכם בין הצדדים, כי המארח לא יחא זכאי להעביר את זכויותיו במקבץ הדירות או זכויות המארח על פי חוזה זה, אלא בהסכמת עמידר מראש ובכתב... [ההדגשות במקור - י.ד].

הצדדים לעסקה היו ערים לכך, ומכאן ההוראה הבאה בהסכמים:

"הצדדים מבהירים כי ידועות להם הוראות הסכם עמידר בקשר להעברת הזכויות על פיו. לפיכך מובהר ומוסכם כי מבלי לפגוע בתוקף מתן יפוי הכח כאמור בסעיף 8.2 לעיל, הצדדים ישתפו פעולה וינקטו בכל הליך נדרש לשם העברת הזכויות על פי הסכם עמידר ו/או הנובע ממנו מיד לאחר השלמת מקבץ הדיור והמוכרת מתחייבת בזאת לפעול ולנקוט ביחד עם הקונה בכל הליך נדרש כאמור. [סעיף 8.5 להסכם בין המערערת לפרוינדליך וסעיף 8.4 להסכם בין המערערת ללוטן; ההדגשה אינה במקור - י.ד].

על כך אוסיף כי בהסכם עמידר עצמו, בין מצגי הבעלים המשותפים נכלל

המצג הבא:

"... והמארח [קרי, הבעלים המשותפים - י.ד.] מצהיר, כי עפ"י חוזה שנערך ונחתם ב- 30.12.2002 בינו לבין חב' בן-שאול (חיפה 2000) בע"מ הוא כיום בעל כל הזכויות במקרקעין והמחזיק והמשתמש הבלעדי במקרקעין ונרשמה לטובתו הערה אזהרה ביום 1.1.2003 פעולת הערת אזהרה שטר מס' 214/931..."

ובהמשך לכך נקבע כדלקמן:

"... ומוסכם בין הצדדים, כי הצהרות המארח [לרבות ההצהרה המצוטטת לעיל - י.ד.], כאמור לעיל, ובמיוחד בעניין הזכויות הקנייניות של המארח בנכס ו/או במקבץ הדירות והתחייבויות המאחר בעניין המצאת אישורים, רישיונות הן תנאי בסיס מקדמי ומהותי להסכמת משרד הקליטה/ע"י עמידר, להתקשר עם המארח ה[ב]חוזה זה."

נוכח שילובן של הוראות אלה, המלמד כי קודם להשלמת בנית מקבץ הדירות לא ניתן היה להפריד בין הזכויות על פי הסכם עמידר לבין הבעלות במקרקעין, סבור אני כי מבחינה כלכלית תוכנה האמיתי של העסקה לא היה מכירה של שתי זכויות נפרדות - האחת, הזכות לתמורות על פי הסכם עמידר, והשנייה, זכות הבעלות - אלא מכירה של זכות אחת והיא הבעלות על המקרקעין, ששוויה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי הסכם עמידר.

30. למעלה מן הצורך אציין כי לדידי, אף אם הזכויות על פי הסכם עמידר היו ניתנות להעברה בשלב זה, הרי שעדיין משעה שנמכרה זכות הבעלות יחד עם הזכויות על פי הסכם עמידר לאותו הגורם, הרי שאלה האחרונות נבלעות בזכות הבעלות, והאבחנה בין התמורה בגין זכות הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר מלאכותית היא. יפים לעניין זה דבריו של המלומד נמדד:

"העובדה שהגדרת 'זכות במקרקעין' שבחוק מיסוי מקרקעין אינה כוללת את כל הזכויות המשפטיות המוכרות על ידי החוק, עשויה ליצור את האפשרות שנכס מסוים יכלול בתוכו זכויות מעורבות - זכות שחלקה 'זכות במקרקעין' וחלקה אינה 'זכות במקרקעין'. כך הוא המצב במקרה של שותף במקרקעין שרכש משותפו זכות חכירה שאינה עולה על 25 שנים. במקרה כזה היחידה הרישומית לפי דיני הקניין כוללת בתוכה זכות מעורבת המורכבת חציה מבעלות וחציה מחכירה שאינה עולה על 25 שנים. דהיינו, חציה תיחשב לזכות במקרקעין וחציה האחר לא תיחשב לזכות כזו."

אם כך, במקרה של מכירת הזכות לצד ג', תתעורר השאלה כיצד למסות זכות מעורבת שכזו.

כדי לענות על שאלה זו דיני המיסים פיתחו כללים מיוחדים. הכלל המקובל בדיני המיסים הינו כי היחידה הרישומית שלפי דיני הקניין מהווה נקודת מוצא לגבי מהותו והיקפו של הנכס, אך אין הכרח שהיא תהיה, בסופו של דבר, גם זהה ליחידה המיסויית. לגבי דיני המיסים יש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה, ולפי מבחן כלכלי זה יהיה ניתן לפצל את היחידה הרישומית הנ"ל למספר יחידות מיסוי. בלשון אחרת, לצורך דיני המיסים יהיה ניתן לפצל את הנכס הנ"ל לשני נכסים שונים, כאשר זכות הבעלות תיחשב לזכות במקרקעין החייבת במס שבח, ואילו זכות החכירה שאינה עולה על 25 שנים לא תחוייב במס שבח.

התוצאה תהיה, לכן, כי כאשר המדובר בשני נכסים שונים העומדים בפני עצמם מבחינה כללית, שנמכרו בנפרד לאנשים שונים, כי אז יהיה ניתן לחייב את מכירת יחידת הבעלות במס שבח אך לא את מכירת יחידת החכירה. ואולם, אם נכס מעורב שכזה יהווה יחידה כלכלית אחת, והוא יימכר לאדם אחד, כי אזי ניתן לומר כי החכירה שולבה וחבורה לזכות הבעלות והיא נעשתה זכות אחת שמכירתה חייבת במס [נמדר בסיס המס, בעמ' 135-136; ההדגשה אינה במקור - י.ד.].

31. לבסוף, יודגש כי אף בחוות הדעת השמאיות שהגישה המערערת לוועדת הערר נקבע ערך המקרקעין בהסתמך, בין היתר, על התקבולים שצפויים להתקבל מהסכם עמידר, והדבר מלמד כי אף לשיטתה יש ללמוד על שווי הבעלות משווי הזכויות הצפויות על פי הסכם עמידר.

32. נוכח מסקנתי זו, איני מוצא מקום להידרש לכל יתר טענות הצדדים, ואסתפק בכך שאתייחס לארבע מטענות המערערת.

33. ראשית, אבהיר כי איני שולל את טענת המערערת כי הסכם עמידר יכול שיהיה נכס עצמאי ונפרד מהמקרקעין הניתן למכירה לצד שלישי, בכפוף להסכמת עמידר. במצב דברים בו הבעלות במקרקעין נמכרת לפלוני, בעוד שהזכויות על פי הסכם עמידר היו נמכרות לאלמוני (או נותרות בידי המוכר) - באופן עקרוני, יש להניח כי התוצאה מבחינת דיני המס הייתה שונה מהתוצאה במקרה שלפנינו [ראו: נמדר בסיס המס, בעמ' 135-136 המצוטטים לעיל וכן נמדר מערכת המס, בעמ' 277 ובעמ' 284-285]. ואולם, לא זו העסקה שלפנינו, שכן בעסקה שלפנינו נמכרה הבעלות המלאה על המקרקעין לרבות הזכויות על פי הסכם עמידר לאותו גורם.

34. שנית, איני סבור כי היה על המשיב להציג חוות דעת שמאית נגדית לחוות הדעת שהציגה המערערת. כפי שציינתי בפתח חוות דעתי, אין מחלוקת בין הצדדים כי התקיימו כל התנאים לפיהם חייב המשיב לקבוע את שווי הזכות שנמכרה על פי התמורה החוזית. ודוק: עצם העובדה כי המשיב אינו מקבל את האבחנה בין רכיבי התמורה אינה מונעת ממנו להסתמך על התמורה החוזית בגין כל אחד מרכיבים אלה, על פי עקרון "צירוף כל התמורות" בטענתו כי התמורה הכוללת שנקבעה היא המחייבת [ראו: עניין פרידמן, פסקאות 12 ו-17 לפסק הדין].

35. שלישית, איני סבור כי משמעות דחיית הערעור היא מתן אפשרות למשיב לחזור בו משומתו שנקבעה בשנת 2002. בשנת 2002 קיבל המשיב את השומה העצמית שהוגשה לו בגין מכירת המקרקעין. במהלך התקופה שחלפה בין שנת 2002 למועד ביצוע העסקה, אושרה התב"ע המאפשרת את הוצאתו לפועל של הסכם עמידר. אכן, אישור התב"ע הינו רק אחד מהתנאים המקדמיים לכניסתו לתוקף של הסכם עמידר; בנוסף, מתן היתר הבנייה והקמת מקבץ הדיור מהווים אף הם תנאים מקדמיים. אולם, דומה כי אין מחלוקת כי חל שינוי במצב המקרקעין בין מועד רכישת המקרקעין על ידי הבעלים המשותפים בשנת 2002 לבין מצבם בעת ביצוע העסקה. ברם, אף ניתוח זה הינו משום למעלה מן הצורך, שכן כאמור, ככל שהמשיב סבור כי מתקיים החריג לקביעת שווי זכות במקרקעין על פי שווי השוק - עליו לקבוע את השומה בהתאם לתמורה החוזית עליה הסכימו הצדדים.

36. לבסוף, אבקש להתייחס לפסקי הדין עליהם ביקשה המערערת להסתמך.

בו"ע (ת"א) 1167/00 זקס נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם, 23.9.2004) קבעה וועדת הערר כי אין כל מניעה למכור בנפרד את יתרת זכות הבעלות במקרקעין בכפוף לחכירה הקיימת באותו נכס לצד ג' שכן יתרת זכות הבעלות מהווה נכס עצמאי הניתן למכירה (סעיף 2 לפסק הדין הנ"ל). ברם, במקרה שלפנינו נמכרה הבעלות כולה - על הזכויות על פי הסכם עמידר - לאותו הצד. כפי שציינתי לעיל, במצב זה סבור אני כי זכות הבעלות מחילה לתוכה את הזכויות על פי הסכם עמידר. אדגיש שוב כי כאשר בעלות במקרקעין נמכרת לפלוני וזכות השכרה נמכרת לאלמוני יכולה תוצאת המס להיות שונה, מאשר תוצאת המס במקרה שלפנינו כאשר שתיהן נמכרו לאותו הגורם.

באשר לעמ"ה (מחוזי ת"א) 1226/02 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (לא פורסם, 14.11.2007); אציין כי פסק הדין לא עסק במיסוי מקרקעין

אלא בהכרה בהפסדים הנובעים מעסקאות בניירות ערך. אף אם לצורך הדיון אניח כי פסק הדין רלבנטי לעניין שלפנינו, הרי שאין בכך כדי לשנות מהמסקנה אליה הגעתי. במסגרת פסק הדין נקבע כי יראו בנכס כנכס שהתשואה הופשטה ממנו במצב בו מבחינה כלכלית ומשפטית ניתן לראות בזכות לקבלת התשואה כ"זכות ודאית שניתן לסחור בה". כאמור, נוכח הוראות הסכם עמידר, לפיהן העברת הזכויות מותנית בהסכמת עמידר ולפיהן הסכמה כאמור לא תינתן עד להקמת מקבץ הדיור, איני סבור כי התשואה, בדמות התמורות מהסכם עמידר, הופשטה, במועד ביצוע העסקה, מהמקרקעין.

37. נוכח האמור לעיל, הייתי מציע לחבריי לדחות את הערעור, ולחייב את המערערת בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, כ"ח בסיון תש"ע (10.6.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט