



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 914/14

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט מ' מזוז

המערערת: מידטאון בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
מיום 11.12.2013 בו"ע 33596-09-12 שניתן על ידי כבוד
השופט מגן אלטוביה

תאריך הישיבה: ז' באייר תשע"ה (26.4.15)

בשם המערערת: עו"ד א' וקסלר; עו"ד א' סעדון

בשם המשיב: עו"ד ע' לינדר

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח א' מונד) בתיק ו"ע 33596-09-12 מיום 12.12.2013. במסגרת פסק הדין נדחה ערר שהגישה מידטאון בע"מ (להלן: המערערת) על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (להלן: המשיב) בהשגה מיום 7.8.2012, הנוגעת

להערכת "שווי המכירה" לצורך חישוב מס הרכישה בעסקה בה רכשה המערערת מגרש בתל-אביב-יפו.

תמצית הרקע העובדתי ופסק דינה של ועדת הערר

1. ביום 14.6.2011 נחתם הסכם בין המערערת ובין תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בע"מ (להלן: תנובה), לפיו מכרה תנובה למערערת את זכויותיה במקרקעין שבתל-אביב-יפו תמורת 530 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ בשלושה תשלומים: הראשון, 50 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ במעמד החתימה; השני, 82.5 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ כשישה חודשים לאחר החתימה; השלישי, 397.5 מיליון ש"ח כ-12 חודשים לאחר החתימה. ביום 20.7.2011 הגישה המערערת הצהרה על רכישת המקרקעין ובה שומת מס רכישה עצמית בשיעור של 5% מסך של 530 מיליון ש"ח ובסה"כ 26,500,000 ₪ (להלן: השומה המקורית). ביום 29.8.2011 פנתה המערערת אל המשיב בבקשה להעמיד את שווי רכישת המקרקעין על סך של 509,435,089 ₪, שהוא, כך נטען, השווי המהוון של העסקה לפי שיעור הריבית שנקבע בינה ובין בנק לאומי לישראל בע"מ (להלן: בנק לאומי), אשר התחייב לממן 65% מתמורת המקרקעין. בהתאם, ביקשה המערערת כי תחויב במס רכישה בסך 25,471,754 ש"ח בלבד. המשיב דחה את בקשת המערערת ואף קבע כי על הסכום של 530 מיליון ש"ח הנקוב בהסכם הרכישה, יש להוסיף 35 מיליון ש"ח, שהם עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה המערערת במסגרת ההסכם. על כן, נקבע כי שווי רכישת המקרקעין הינו 565 מיליון ש"ח ומס הרכישה שעל המערערת לשלם הינו 28,250,000 ש"ח. השגת המערערת על שומת המשיב נדחתה ביום 7.8.2012.

2. לפני ועדת הערר טענה המערערת שתי טענות מרכזיות: ראשית, נטען כי העסקה כוללת עסקת אשראי וכי ערכם של הסכומים המשולמים בתשלומים העתידיים נמוך יותר מהסכום הנקוב בהסכם, ולכן במסגרת חישוב התמורה ששולמה על פי ההסכם יש להוון את התשלומים השני והשלישי על פי המועדים בהם התחייבה לשלם. זאת, בהתאם לתקן החשבונאות הבינלאומי מס' 18 ובהתאם להוראת ביצוע 62/78 מיום 18.8.1978. שנית, המערערת טענה כי הגם שבמסגרת ההסכם נטלה על עצמה התחייבויות נוספות לתשלום בגין עבודות פיתוח עתידיות, אין להוסיפן לתמורת הזכויות במקרקעין, מכיוון שאלה טרם בוצעו ואף אין כל ודאות שתבוצענה.

3. מנגד, לפני ועדת הערר טען המשיב כי יש לדחות את שתי טענות המערערת. ראשית, נטען כי הסכם הרכישה אינו מלמד כי מדובר בעסקת מימון ולכן אין להוון את

התשלומים השני והשלישי, ודאי כאשר הסדר התשלומים שנקבע בהסכם הוא הסדר מקובל בעסקאות מסוג זה. שנית, נטען כי על פי עקרון "צירוף כל התמורות", יש להוסיף לסכום הנקוב בהסכם את עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה המערערת: 20.5 מיליון ש"ח עלות מימון מעודכן למועד כריתת ההסכם; 2.2 מיליון ש"ח עלות העתקת קו מתח גבוה; 6.6 מיליון ש"ח עלות בניית משרדים לשימוש עירונית תל-אביב-יפו; ו-6.5 מיליון ש"ח עלות תשלום נוסף בהתאם לסעיף 9 להסכם.

4. בפסק דינה קיבלה ועדת הערר את עמדת המשיב ודחתה את שתי טענותיה של המערערת. ראשית, ועדת הערר קבעה כי הגם שניתן להניח שלנוכח מועדי התשלומים השני והשלישי קיים פער כלכלי בין התמורה שנקבעה בסעיף 6 להסכם לבין השווי של התשלומים שנקבעו בהסכם, פער כלכלי אפשרי זה אינו מצדיק את שכתובו בדיעבד של ההסכם, במיוחד בהתחשב בכך שמדובר בהסכם מורכב מאוד וסביר להניח שלצד "ההטבה" הגלומה בהסדר התשלומים עמדו אינטרסים הדדיים נוספים עליהם ביקשו הצדדים להגן בקביעת מועדי התשלום והיקפם. על סמך סעיף 6.8 להסכם – המאפשר את הקדמת התשלומים השני והשלישי ללא אפשרות הפחתתם במידה ויוקדמו – ובהעדר ראיה לסתור, קבעה ועדת הערר כי בהסכמה על תנאי התשלום לא התכוונו הצדדים להסכם ליצור עסקת אשראי. בעניין זה הודגש כי המערערת נמנעה מלהביא לעדות נציג מטעם תנובה לתמיכה בטענותיה ועל כן פועל מחדלה בעניין זה לרעתה. משנקבע כי לא ניתן להסיק במקרה דנן על קיומה של עסקת מימון במקביל לעסקת המכר, לא ניתן כל משקל לאופן רישום התמורה בדוחותיה הכספיים של המערערת, תוך שהודגש כי דוחות אלה ממילא נערכו לאחר שפנתה המערערת אל המשיב בבקשה לשנות את שומתה העצמית ולהוון את התשלומים השני והשלישי. עוד נקבע כי הוראות הביצוע הינן בגדר הנחייה מקצועית פנימית של רשות המסים, ואין הן מצמיחות לנישומים זכויות הניתנות לאכיפה בבית המשפט כל עוד אין בהן משום הבטחה שלטונית, ממנה אין הרשות יכולה לחזור. בעניין זה קיבלה ועדת הערר את טענת המשיב לפיה נוסח הוראת ביצוע מס' 62/78 מלמד כי היוון התשלומים הנדחים אינו נעשה באופן אוטומטי, אלא על-פי בקשת "הצדדים". הוטעם כי בקשה כאמור לא הוגשה מטעם תנובה.

5. שנית, ועדת הערר קבעה כי בהסכם המכר התחייבה המערערת לקבל עליה את התחייבויות תנובה על-פי "ההתקשרויות המועברות" בהמחאה בלתי חוזרת תוך הפטרת תנובה באופן מלא מהתחייבויותיה (סעיף 5 להסכם). משכך, נקבע כי ככל שעל פי תנאי ההתקשרויות המועברות, על המערערת לשלם תשלומים כלשהם לגופים עמם התקשרה תנובה או לבצע עבודות עבורם, אזי יש להוסיף את התשלומים ועלות

העבודות האמורים לתמורה שנקבעה בסעיף 6 להסכם. על סמך ההסכם בין עיריית תל-אביב-יפו ובין תנובה מיום 6.11.2011 ועל סמך תכתובות שנערכו על-ידי מר דוד פרחי, מנהל חטיבת הנדל"ן בתנובה, קבעה ועדת הערר כי ההתחייבויות המוזכרות לעיל, שנטלה עליה תנובה כלפי עיריית תל-אביב-יפו, נועדו לאפשר ניצול של זכויות הבניה המתוכננות, שאם לא כן, לא ניתן היה לאשר זכויות בניה אלה. בתוך כך, מן ההסכם בין תנובה ובין העירייה עולה, כך נקבע, כי התחייבותה של תנובה לביצוע עבודות אלה הינה חלף סכומי כסף שהיה על תנובה לשלם כתנאי לאישור התכניות לניצול המקרקעין. משכך, נקבע כי יש לראות בהתחייבות זו "מעין היטל השבחה" (כטענת המשיב) ולא כ"עבודות פיתוח" (כטענת המערער) לגביהן נקבע בפסיקה שאין לצרפן לשווי הרכישה, וזאת הגם שיתכן כי חלק מן העבודות שהתחייבה תנובה לבצע הינן עבודות פיתוח במהותן.

תמצית טענות המערער

6. לטענת המערער – באמצעות באי כוחה עו"ד ארי וקסלר ועו"ד אופיר סעדון – קביעת הוועדה לפיה אין להוון את התשלומים השני והשלישי עומדת בניגוד לפסיקת בית משפט זה, לפיה התוצאה המיסויית נלמדת ממהותה ותוכנה הכלכליים של העסקה, העדיפות על צורתה ואופן ניסוחה. נטען כי אילו היה מנוסח ההסכם באופן המפריד בין חלקיו השונים ומורה על הפחתת התמורה במקרה בו יוקדמו התשלומים השני והשלישי, הרי שהייתה ועדת הערר מורה על היוון תשלומים אלה. לשיטת המערער, היוון שווי העסקה הוא הכרחי על מנת ליצור התאמה בין "האמת המיסויית" ובין "האמת הכלכלית", שכן תנאי ומועדי התשלום הינם גורמים מהותיים המשפיעים על סך התמורה. עוד טוענת המערער כי שגתה הוועדה כאשר קבעה שיש לצרף את העלויות הנוספות לשווי הרכישה. לשיטת המערער, כל התחייבויותיה על פי ההסכם הינן התחייבויות לביצוע עבודות פיתוח עתידיות. משכך ומן הטעם שטרם בוצעו עבודות אלה, אין לכלול את עלויותיהן כחלק משווי הרכישה. לטענת המערער יש להגדיר את התחייבויותיה כ"עבודות פיתוח" ולא כ"מעין היטל השבחה" – כפי שהגדירה הוועדה – מכיוון שאישור זכויות הבניה במסגרת תכנית בנין העיר נעשה למעלה משנתיים בטרם חתימת ההסכם בין תנובה ובין העירייה, וכחצי שנה לאחר חתימת הסכם המכר בין תנובה ובין המערער.

7. לטענת המשיב – באמצעות בא כוחו, עו"ד עמנואל לינדר – פסק דינה של ועדת הערר אינו נוגד את עקרון היסוד שנקבע בפסיקת בית משפט זה, לפיו התוצאה המיסויית נלמדת ממהותה של העסקה, אלא שלשיטתו אין די בכך שהסכם המכר קובע כי תמורתו תועבר בתשלומים על-מנת לקבוע כי מדובר בעסקת אשראי. ודאי כאשר זהו אופן התשלום המקובל בעסקאות כגון דא. נטען כי פרשנות ההסכם במקרה דנן, לאור התניה הנוגעת לאפשרות הקדמת התשלומים, מלמדת כי אין מדובר בעסקת אשראי, מכיוון שאילו היה כך ניתן היה לצפות שהקדמת התשלומים תביא להפחתתם, בניגוד לקבוע בהסכם המכר. עוד מדגיש המשיב כי בשומתה העצמית המקורית הצהירה המערערת על תמורה בסך 530 מיליון ש"ח ולא היוונה את התשלומים השני והשלישי. אשר לטענתה השנייה של המערערת, נסמך המשיב על קביעת ועדת הערר לפיה אין לראות בהתחייבויות העתידיות של המערערת כהוצאות פיתוח. המשיב חוזר וטוען כי הגם שהתחייבויות מהסוג בו עסקינן מוטלות דרך כלל במסגרת היטלי פיתוח, במקרה דנן עולות עלויות התשתית באופן ניכר על סכום היטלי הפיתוח שרשאית העירייה לדרוש מהיזמים. על-כן, לשיטתו מדובר בהשתתפות מרצון בעלויות הנוספות, המהוות חלק בלתי נפרד מן הממכר בעסקה. כן מדגיש המשיב כי המועד הרלוונטי בנוגע לעלויות אלה אינו מועד ביצוען, כנטען, אלא מועד העברת ההתחייבויות מתנובה למערערת – הוא מועד חתימת הסכם המכר.

דיון והכרעה

8. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובאסמכתאות שהונחו לפני, אמליץ לחברי לדחות את שתי הטענות שאותן מעלה המערערת. להלן אדון בטענות הללו כסדרן.

9. נקודת המוצא הרלוונטית לענייננו הינה הוראותיו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק). סעיף 9 לחוק מגדיר את החבות במס רכישה באופן הבא:

”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”.

בסעיף 17(א) לחוק מספק המחוקק הגדרה לתיבה "שווי מכירה":

"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום".

למען שלמות התמונה עלינו להידרש גם להגדרות של הביטויים "שווי" ו"זכות

במקרקעין" כפי שאלה מופיעות בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

"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 [...] '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".

שתי טענותיה של המערערת עוסקות, הלכה למעשה, בתוכן שיש לצקת לתוך

ההגדרה של "שווי המכירה". אפנה לדון בטענות אלה כעת.

(א) היוון התמורה

במסגרת טענתה הראשונה טוענת המערערת כי בנסיבות העניין ונוכח העובדה שהתמורה החוזית בענייננו מורכבת בין היתר מתשלומים עתידיים, כדי להגיע ל"שווי המכירה" כהגדרתו בחוק על המשיב היה לקחת את התמורה החוזית ולהוונה ליום המכירה. אם לא ייעשה כן, טוענת המערערת, נמצא עצמנו ממסים את העסקה בשווי גדול בהרבה מאשר שווי הזכות במקרקעין נכון ליום המכירה. רוצה לומר – היוון התמורה החוזית הינו חיוני, לשיטת המערערת, לצורך הבטחת מיסוי התמורה הכלכלית האמיתית שעליה הסכימו הצדדים לעסקה. לביסוס עמדתה מפנה המערערת לפסיקה ענפה של בית משפט זה, אשר מדגישה באופן עקבי את החשיבות שבמיסוי המהות הכלכלית של העסקה, ואת העדפת מהות העסקה על פני צורתה.

10. אומר כבר עתה כי מקובלת עלי הטענה לפיה ככלל, מיסוי אמת נקבע על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה. צודקת המערערת בטענתה כי זהו עקרון יסודי בשיטת המס הישראלית, והדברים אינם שנויים במחלוקת [ראו למשל: ע"א 2330/04 מנהל מס שבח באזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ פסקה 9 (21.5.2006) והאסמכתאות שם; ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז פסקה 14 (2.8.2010)]. לא זאת אף זאת, נדמה כי ישנה תמימות דעים על כך שהפרשי הצמדה וריבית – הם המרכיב המימוני של העסקה – אינם באים בגדרו של "שווי הרכישה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין [ראו: הוראת ביצוע מס שבח 7/82 (3.6.1982)]. ברם, השאלה העומדת לפתחנו איננה האם יש למסות את העסקה על פי מהותה הכלכלית האמיתית או האם יש למסות רק את חלקה הלא מימוני של העסקה – אין חולק כי התשובה לשאלות אלה היא בחיוב – אלא מהי מהותה של העסקה הספציפית שלפנינו. במילים אחרות, השאלה היא האם מדובר בעסקה הכוללת עסקת אשראי או אם לאו: אם נמצא כי יש לסווג את העסקה ככזו הכוללת עסקת אשראי, המסקנה המתחייבת הינה כי אמנם יש לבצע היוון כדי להתחקות אחר שווי הרכישה נכון ליום המכירה כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.

11. סוגיית הסיווג של עסקת מקרקעין – כעסקת מכר "רגילה" או לחילופין כעסקת מכר הכוללת רכיב של אשראי – לצורך ההכרעה בשאלה האם נדרש היוון במסגרת תשלום מס רכישה בגין העסקה לא נדונה במישרין על ידי בית משפט העליון. יחד עם זאת, תחת ידו של בית המשפט יצאה במרוצת השנים פסיקה הדנה בסוגיות משיקות, אשר ממנה נוכל להקיש לענייננו אנו. דוגמא אחת לפסיקה מעין זו ניתן למצוא בע"א 408/82 מפעלי תנועה לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מ(2) 693, (1986) (להלן: עניין מפעלי תנועה), אשר עסק בשאלה האם תשלום התמורה במסגרת עסקת מכר בתשלומים צמודים למדד היא בבחינת "עסקת אשראי" כהגדרתה בחוק הריבית, התשי"ז-1957 (להלן: חוק הריבית). באותו מקרה הביא השופט מ' בייטקי דברים שנאמרו במסגרת ע"א 448/62 סטרן נ' אפשטיין, פ"ד יז 1093 (1963) על ידי השופט א' מני שקבע כי: "עיסקת אשראי" מובנה הלוואה רגילה, הלוואת כספים ממש, וכי מכר שהותנה בו כי מחירו ישתלם בשיעורים אינו 'עיסקת אשראי' ואין בינו ובין חוק הרבית מאומה" (עניין מפעלי תנועה, בעמ' 697). בהמשך הדברים ציטט השופט מ' בייטקי גם מדבריו של השופט א' ויתקון בע"א 304/66 עזבון גורביץ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כ(4) 594, 598 (1966):

"הסברה שבכל מכירה (או מתן שירות) בתנאי הקפה כרוכות בעצם שתי פעולות, אחת של חיוב הלקוח

במחיר המקורי ואחת של החלפת אותו מחיר לחוב של הלוואה - סברה זו נראית לי דחוקה ורחוקה מהמציאות. במקח וממכר היום-יומי אין לך דבר שכיח מתשלום המחיר בשיעורים, וקשה לי לראות בכל מקרה כזה מקרה של הלוואה" (עניין מפעלי תנובה, בעמ' 697).

בפסק דין מאוחר יותר – רע"א 4230/90 יוסף כדורי נ' נעים כליף (גולן), פ"ד מה(5) 715 (1991) (להלן: עניין כדורי) – דן בית המשפט באישור פסק בוררות אשר חייב את המערערים לשלם תשלומים חודשיים, כאשר פיגור בתשלום הותנה בתשלום "דמי גביה". באותו מקרה, ביקשו המערערים לטעון כי דמי הגביה שנכללו בפסק הבוררות אינם אלא תשלום ריבית. בעת שסקרה את הפסיקה הרלוונטית התייחסה השופטת ש' נתניהו לשאלת סיווג עסקאות כעסקת אשראי:

"בפסיקה מאוחרת יותר צומצמה למעשה הפרשנות של 'עסקת אשראי' ל'הלוואה רגילה, הלוואת כספים ממש' ואף מכר שהותנה בו כי מחירו ישתלם בשיעורים לא נכלל ב'עסקת אשראי'." (שם, בעמ' 720).

הגם שהדיון בעניין כדורי, כמו גם בעניין מפעלי תנובה, נערך בהקשר של חוק הריבית ושל חוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961, בהתאמה, מפסקי הדין ניתן להסיק כי לצורך סיווג עסקת אשראי אין די בכך שהעסקה, מבחינת צורתה, תכלול תשלומים דחויים – אלא יש לייחס חשיבות לסוג העסקה ולהקשר בו נכרתה.

12. הגישה אשר שוללת את ההנחה הגורפת לפיה כל עסקה הכוללת תשלום בשיעורים היא גם עסקת אשראי ומאמצת תחתייה בחינה פרטנית של נסיבות המקרה מצאה את ביטויה בפסקי דין נוספים של בית משפט זה. כך היה בעניין ע"א 222/00 מדינת ישראל, מנהל המכס ומס בולים נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ, פ"ד נז(3) 353 (2003) (להלן: עניין שיכון ובינוי) בו דן בית המשפט במקרה שכלל תשלומים דחויים, הפעם בהקשר של חוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א-1961. באותו מקרה כרתה המערערת חוזה עם המדינה במסגרתו התמורה החוזית הוגדרה כתשלום חודשי של סכום כסף קבוע על פני תקופה של 20 שנה. לאור מאפייניה הייחודיים של התמורה בעניין שיכון ובינוי, טענה המערערת כי באותו המקרה היה על בית המשפט להוון את התשלומים לצורך קביעת מס הבולים אותה נדרשה לשלם. השופט י' אנגלרד קיבל את הטענה בקובעו כי:

"ההסתמכות על ערכו העכשווי של סכום כסף לצורך קביעת החיוב במס בולים מוצדקת גם מבחינה

עניינית. הדרך של קביעת סכום התשלומים באופן מצרפי-חשבוני על-אף פיזורם של התשלומים על פני עשרות בשנים, גורמת להפליה בין נישומים, כלומר על-אף השוני בערכם הממשי של סכומים גובה המס זהה. תוצאה זו אינה רצויה, ואין לאמצה אלא על-פי גזירה מפורשת של המחוקק" (שס, בעמ' 363).

יוער כי אין ספק שיש מקום להבחין בין פסק הדין בעניין שיכון ובינוי לבין המקרה דנן – לא רק בהיבטי השוני בתמורה – אלא גם בהיבטי הרקע הנורמטיבי שבמסגרתו מבוצע ההיוון: היוון לצורך תשלום מס רכישה למול היוון לצורך תשלום מס בולים.

13. פסיקה נוספת שעשויה לשפוך אור על ענייננו הינה ע"א 2462/97 הפועלים ליסינג בע"מ נ' טיפול שורש, ניהול ושירותים למרפאות שיניים (ישראל מספר 1) בע"מ, פ"ד נד(1) 529 (2000) (להלן: עניין הפועלים ליסינג), שם דן בית המשפט בשאלה האם יש לסווג עסקת ליסינג פלונית כעסקת אשראי. באותו מקרה עמד השופט ת' אור על השוני בין סוגי עסקאות הליסינג השונות:

"יש אפשרות לעצב עסקאות ליסינג מימוני מגוונים שונים, כשכל אחת שונה מהאחרות בהיבטים מסוימים רלוונטיים. על-כן, אין לשים על כל העסקאות הללו, יהיה תוכנן אשר יהיה, תווית זהה בשאלה אם הן מהוות עסקאות אשראי. אין לגזור גזרה זהה לעסקה שבה ההיבט המימוני הוא ההיבט הבולט ולעסקה שבה היבטי השכירות הם ההיבטים הבולטים. אין לקבוע כלל זהה לעסקה שבה אופציית הרכישה מותנית בתשלום מינימלי ולעסקה שבה אופציית הרכישה מותנית בתשלום משמעותי, בלי לאפשר שקילה ספציפית של הנסיבה האמורה על רקע כלל נסיבות המקרה [...] לגישתי, יש לבחון כל עסקת ליסינג מימוני לגופה ולהכריע על-פי מאפייניה" (שס, בעמ' 551).

בהמשך דבריו מנה בית המשפט מספר שיקולים רלוונטיים לצורך הכרעה אודות מהותה של עסקה:

"בבחינה זו יש לבחון את כלל הנסיבות ולשקול את כל השיקולים הרלוונטיים. לצורך ההכרעה האמורה, נזכיר להלן אחדים משיקולים אלה:
(א) היחס בין התשלום התקופתי ובין שווי השוק של דמי שכירות הנכס [...]"

- (ב) היחס בין שווי השוק הנוכחי של הנכס ובין היוון זרם התשלומים התקופתיים על-פי הסכם הליסינג [...] (ג) קיומה של אופציית הרכישה וערכו של התשלום הנדרש למימושה של אופציה זו [...] (ד) מספר הצדדים לעסקה [...] (ה) השיקולים אשר הביאו את מקבל הנכס לכריתת הסכם הליסינג [...] (ו) נסיבות כריתת העסקה " (שס).

ברי כי גם מקרה זה מובחן מענייננו שכן הוא עוסק בעסקה מסוג אחר לגמרי. ואולם, עניינו הרואות כי כאשר בוחנים את הפסיקה כמכלול מסתמנת נטייתו של בית המשפט להימנע מסיווג גורף של עסקאות, ולבכר על פניו בחינה פרטנית של כל מקרה, בשים לב לנסיבותיו, למאפייני העסקה ולהקשר המשפטי שבו נדרש הסיווג. בחלק מן המקרים, כמו בעניין שיכון ובינוי ובעניין הפועלים ליסינג, הבחינה הפרטנית הובילה את בית המשפט למסקנה כי נדרש היוון של התמורה. בכך אין כדי להשליך, בהכרח, על הסכמים הנערכים בהקשרים אחרים, ובכל מקרה אין לאמץ ברירת מחדל גורפת לפיה כל עסקה הכוללת תמורה דחויה הינה עסקת אשראי במהותה.

14. בשונה מפסיקתו של בית משפט זה, בתי המשפט המחוזיים התמודדו במישרין עם סיווג עסקאות מקרקעין לצורך שאלת היוון התמורה. בו"ע (תל-אביב-יפו) 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (3.4.2006) (להלן: עניין המכון הגיאופיסי) סקרה ועדת הערר, באופן מקיף וממצה, את הפסיקה, את ההוראות המקצועיות ואת דעות המלומדים הרלוונטיות לנושא. לאחר שעמדה על תכליתה וחיבותה של שיטת ההיוון כבסיס לתשלום מס אמת, עברה הועדה לבחון האם היה מקום לבצע היוון של התמורה בנסיבות המקרה הקונקרטי שהובא לפניו. בסופו של דבר החליטה הועדה כי יש לבצע היוון, וזאת בין היתר מן הטעם כי:

"בהסכם המכר נקבע בין הצדדים כי במידה ויוקדם תשלום מתשלומי התמורה יהיה הקונה זכאי להפחתה בשיעור הליבור בתוספת 1.5% בגין תקופת ההקדמה בביצוע התשלום. משמע: הצדדים לעסקה נתנו ביטוי למרכיב במימון שבעסקה ו'גילו את דעתם' כי התמורה הכוללת שיקבע בהסכם המכר מגלמת בתוכה את מרכיב המימון" (שס, בפס' 9).

הועדה לא הסתפקה בכך ואף בחנה האם סכום ההיוון בנסיבות אותו מקרה הינו סכום סביר, בהתחשב בהיקף העסקה ובהכנסות המימון של החברה המוכרת. הנה כי כן, הוועדה לא מצאה לנכון לנקוט בקביעה אפריורית אודות סיווגה של העסקה בהתבסס על עצם קיומם של תשלומים דחויים, אלא בחנה את מהותה של העסקה בהתאם לנסיבותיה הקונקרטיות. ניכר כי השיקול אשר היטה את הכף בנסיבות העניין היה העובדה כי הצדדים נתנו ביטוי מפורש לאומד דעתם כי התשלום הדחוי כרוך למעשה בתשלום פרמיה "בשיעור הליבור בתוספת 1.5%".

15. גם במסגרת ו"ע (תל-אביב-יפו) 1305/04 אברהם חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (3.10.2006) (להלן: עניין חכים) דנה ועדת הערר בשאלה האם עסקה פלונית כוללת בתוכה מרכיב של מימון. באותו מקרה דובר בעסקת קומבינציה, והוועדה קבעה שעסקאות מעין אלה, המושלמות לרוב תוך תקופה של מספר שנים, מגלמות מעצם טבען אלמנט של דחייה בתשלום התמורה. הוועדה הוסיפה כי להבדיל מעניין המכון הגיאופיסי, שם הצדדים נתנו ביטוי מפורש לאומד דעתם, הרי שכאן לא הייתה כל אינדיקציה לכך שהצדדים התכוונו לכרוך את עסקת הקומבינציה בעסקת אשראי. גם יתר נסיבות המקרה – ובכללן העובדה שהחלק המימוני כביכול לא דווח למס הכנסה כהכנסת מימון, והעובדה כי לא מדובר בתשלומים שנדחו מעבר למקובל בעסקאות מסוג זה – הצביעו על כך שמדובר בעסקה נטולת רכיב מימוני. לפיכך קבעה ועדת הערר באותו עניין כי אין לקבל את טענת ההיוון בנסיבות העניין.

16. כמו בית המשפט המחוזי, סבור גם אני כי ההבחנה שבין עניין המכון הגיאופיסי לבין עניין חכים רלוונטית ושימושית לענייננו. שני פסקי הדין הללו עולים בקנה אחד עם הגישה שבאה לידי ביטוי בפסיקתו של בית משפט זה, לפיה אין להסתמך על צורתה של העסקה – ולענייננו, קיומה של תמורה לתשלום לאחר יום המכירה – אלא יש להתחקות אחר מהותה. אשר על כן, כדי לסווג עסקת מקרקעין ככזו הכוללת מרכיב מימוני לצורך שאלת ההיוון במסגרת שומת מס רכישה, עלינו להידרש תחילה לאומד דעת הצדדים כפי שזה בא לידי ביטוי בחוזה. ככל שהחוזה מלמד על כך שהקדמה או איחור בתשלום כרוכים בהוזלה או ייקור של התמורה – כפי שארע בעניין המכון הגיאופיסי – הרי שלפנינו מרכיב מימוני. בהיעדר ביטוי מפורש לכך בחוזה, ברירת המחדל תהיה כי אין מדובר בעסקת אשראי, ושומת מס הרכישה תתבצע על בסיס נומינאלי. ברם, ברירת מחדל זו איננה בגדר "סוף פסוק", שכן הצדדים יוכלו לטעון כי נסיבות העסקה מלמדות על כך שכן קיים מרכיב מימוני. טענה שכזו תחייב בחינה פרטנית של המקרה לגופו, כפי שארע בעניין חכים. במסגרת בחינה זו יהיה

מקום להתחשב, בין היתר, באופן רישום ודיווח הכנסות מימון על ידי מוכר הנכס; במשך דחיית מועד תשלום התמורה, וסבירותה של דחייה זו ביחס לטבעה של העסקה ועסקאות דומות לה; וביחס בין שווי השוק של הנכס לבין סך התמורה הנומינאלית המשולמת בעדו.

17. ניתן להקשות ולטעון כי מסקנתי זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראת ביצוע מס שבח 62/78 (18.8.1978), וכך אכן טענה המערערת בסיכומיה לפני בית המשפט המחוזי. לכאורה, מלשון ההוראה עולה כי בעסקה שבה התמורה ניתנת בתשלומים ללא ריבית או הצמדה לתקופה העולה על ששה חודשים מיום המכירה יש להוון את התשלומים. ברם, נדמה כי המערערת זנחה את טענתה זו במסגרת ערעורה, ומשכך אני פטור מלדון בה. למעלה מן הצורך אציין כי הוראות הביצוע הן בגדר הנחיות פנימיות אשר, לשיטתי, ממילא אינן מחייבות את בית המשפט בכואו לפרש את הוראות החוק [ראו: חוות דעתי במסגרת ע"א 976/06 מרום נ' פקיד שומה באר-שבוע (6.11.2008); ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב פסקה 36 (16.10.2013) והאסמכתאות שם]. לגופו של עניין מקובלות עלי טענותיו של המשיב לפיהן הוראת הביצוע פורסמה בתקופה שאופיינה בשיעור אינפלציה משמעותי ביותר, מה גם שלשון ההוראה עצמה אינה מקנה זכות אוטומטית לבצע היוון, אלא מתנה את ביצוע ההיוון בהסכמת כל הצדדים.

18. משהתווינו את הכלל, בשלה העת לדון בפרט. כאמור, עלינו להתחקות אחר מהותה של העסקה הספציפית שלפנינו – על בסיס הסכמות הצדדים – ואל לנו להסיק מסקנות רק על בסיס צורתה, אשר כוללת במקרה הזה תשלומים דחויים. ועדת הערר ניגשה למלאכת פרשנות החוזה, ומסקנותיה מקובלות עלי. נקודת המוצא של הוועדה הינה סעיף 6.8 להסכם, בו התייחסו הצדדים באופן מפורש לאפשרות הקדמת שני התשלומים המאוחרים. על אף שסעיף זה כולל התייחסות מפורשת לאפשרות הקדמת התשלומים דנן, הסעיף איננו מציין אפשרות שבמסגרתה הקדמת התשלומים המאוחרים תגרור הנחה מסוימת במחיר – ומכלל הן שומעים לאו. ודוק – אין מדובר במקרה בו הצדדים לא התייחסו כלל לאפשרות של הקדמת תשלומים, שעשוי היה לעורר דילמה פרשנית גדולה יותר בשאלת הסיווג משום שאז לא היה ניתן לדלות את אומד דעת הצדדים ישירות מלשון החוזה. ברגע שהצדדים התייחסו לאפשרות הקדמת התשלומים, יש להניח שאם היו חפצים לבצע עסקת אשראי, היו בוחרים לתת לכך ביטוי מפורש במסגרת התניה החוזית העוסקת בהקדמת התשלום. מסקנה זו אף מתחייבת מכך שבנסיונות העניין, כפי שקבעה ועדת הערר, מדובר בהסכם מורכב בין צדדים מסחריים שממצה את כל הסכמות הצדדים, וסביר להניח שבבסיס ה"הטבה" הגלומה בהסדר התשלומים עמדה מערכת של אינטרסים ושיקולים שנלקחו בחשבון על ידי הצדדים

עובר לחתימה. בנסיבות הללו, בהן מדובר בשחקנים מתוחכמים אשר "תפרו" חוזה למידותיה של עסקה ספציפית, בית משפט זה לא ייטה להתערב בחוזה בדרך של יציקת תנאים בדיעבד – ודאי כאשר החוזה הינו מורכב ומפורט, וכאשר הפרשנות בה מצדד אחד הצדדים נעדרת עיגון בלשונו המפורשת של החוזה. אשר על כן, אין מנוס מהמסקנה כי בעניין הקונקרטי שלפנינו אין מדובר בעסקת אשראי, ודינה של טענה זו להידחות.

(ב) האם ההתחייבות הנוספת הינה חלק מהתמורה

19. טענתה השנייה של המערערת מתייחסת להתחייבות של תנובה כלפי העירייה, אשר הומחתה למערערת במסגרת ההסכם בינה לבין תנובה. התחייבות זו כוללת ביצוע של מספר עבודות ציבוריות בערך כולל של 35 מיליון ש"ח. לטענת המערערת, אין לכלול סכום זה – המתייחס לעבודות שבמהותן הן עבודות פיתוח שטרם בוצעו ואין זה ברור כי הן תבוצענה – בגדר "שווי המכירה" כהגדרתו בחוק המקרקעין. למעשה, נסמכת המערערת על הטענה כי התשלום בגין התחייבויותיה של תנובה אינו חלק משווייה של "הזכות במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק. למען הנוחות, אציג בשנית את ההגדרה הרלוונטית במלואה:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבישור לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור".

אם כן, מבקשת המערערת לסווג את ההתחייבות שהומחתה לה כ"הוצאות פיתוח" שאותן התחייבה לבצע בעתיד, ושאינן מהוות תמורה בעד הזכות במקרקעין. גישה זו, לפיה יש להבחין בין התשלום עבור "הזכויות במקרקעין" לבין התשלום עבור הפיתוח של אותם המקרקעין אכן מוצאת את ביטוייה בפסיקה מוקדמת של בית משפט זה [ראו למשל: ע"א 610/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ד"ר מרדכי מלמוד, פ"ד לג(2) 193 (1979) (להלן: עניין מלמוד); ע"א 225/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכט, פ"ד מ(1) 190 (1986) (להלן: עניין הכט); ע"ט 293/89 מנהל מס שבח מקרקעין נ' גרינבלט, פ"ד מו(4) 456 (1992) (להלן: עניין גרינבלט)]. פסיקה זו התמקדה בשאלת סיווגן של ההוצאות הכלולות בהסכם פלוני: ככל שהוצאות מסוימות סווגו כהוצאות פיתוח, נקבע שאין לראותן כחלק מסך שווי הרכישה של הזכויות במקרקעין המיועדים לפיתוח. בעניין מלמוד נקבע כי התחייבות לשלם דמי פיתוח לעירייה במסגרת עסקת מקרקעין היא התחייבות חוזית שאינה באה בתחומי הגדרת "זכות במקרקעין". באותו

מקרה דובר על מכירת מגרש בלתי מפותח, בצירוף התחייבות מצד הקונה לשלם דמי פיתוח לעירייה, ובית המשפט הדגיש כי הסיווג יכול היה להיות שונה אילו הזכות שנמכרה הייתה מוגדרת כדירה מוגמרת ובנויה על הקרקע שנרכשה. הגיון דומה הופעל על ידי בית המשפט במסגרת הנמקותיו בעניין גרינבלט. גם בעניין הכט הבחין בית המשפט בין התמורה בעד המקרקעין לבין הוצאות הפיתוח. בית המשפט ביסס את ההבחנה על פרשנות החוזה בין הצדדים, ממנה עלה כי הצדדים ראו את הפיתוח כתנאי מיוחד ונפרד שאיננו חלק מהעסקה העיקרית. בשולי הדברים הוסיף בית המשפט כי "אין פירושו של דבר, כי לא ניתן לבנות מערכת חוזית אחרת, אשר מוליכה גם למסקנה שונה. כל מקרה ונסיבותיו וכל חוזה ותנאיו" (הנשיא מ' שמגר, שם, בעמ' 193).

20. לאחר פסק הדין בעניין הכט, ניכר מעבר הדרגתי מהכרעה הנשענת על סיווג סוג ההוצאות להכרעה המתמקדת בבדיקה פרטנית של כל מקרה ומקרה. כך היה, לדוגמא, בע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ (02.11.1998). באותו מקרה חזר בית המשפט על העקרון לפיו יש להבדיל בין התמורה ששולמה בעד הזכות במקרקעין לבין התמורה בעד פיתוח המקרקעין. יחד עם זאת נקבע כי הרציונאל העומד מאחורי עקרון זה הינו איתור מהותה של העסקה על מנת שייגבה מס על שוויה הממשי ולא על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות ומהדבקת תוויות שונות עליהן. התחקות אחר מהותה של העסקה מחייב, כך נקבע, את בדיקת נסיבותיו של העניין הקונקרטי, כשנקודת המוצא הינה כוונת הצדדים כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות ולמציאות בשטח (שם, בפס' 7-6). באותו מקרה דובר בעסקה הנוגעת למקרקעין שבוצעו בהם עבודות פיתוח חלקיות. בשים לב לנתון זה, הגיעה השופטת ט' שטרסברג-כהן למסקנה כי:

"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, בפס' 9).

21. מגמת ההתחקות אחר מהותה הכלכלית האמתית של העסקה נמשכה גם בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ (16.08.2006) (להלן: עניין אורלי). במסגרת אותו עניין הוגש ערעור על החלטת ועדת הערר להגדיר את חוזה המכר שהונח לפניו כמורכב, מבחינה כלכלית, משתי עסקאות נפרדות – עסקת מכר הזכויות במגרש, לצד עסקה למתן שירותים שבמסגרתה פעלו

המוכרות כשלוחותיה של המשיבה לצורך הוצאת היתר הבניה. בערעור, כחן בית משפט זה את הנסיבות הקונקרטיות של המקרה וקבע כי על פי מהותה הכלכלית של העסקה, התשלום במסגרת עסקת השירותים הינו חלק בלתי נפרד מהתמורה הכוללת ששולמה בעד המקרקעין. בתוך כך התבסס בית משפט זה על כך שהוצאת היתר הבנייה בסמוך לחתימת החוזה היווה תנאי מהותי בעסקה כולה. למעשה, נקבע כי עסקת מכר הזכויות ועסקת מתן השירותים היו כה שלובות זו בזו עד שהעברת החזקה בנכס הותנתה בביצוע התשלומים שהוגדרו בעסקת מתן השירותים. לבסוף קבע בית המשפט כי "מבחינת תוכנה הכלכלי וטיבה האמיתי הייתה העסקה לרכישת מגרש שניתן לגביו היתר בנייה" (השופטת א' חיות, שם, בפס' 10). במילים אחרות, לא מדובר על הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח שלצידו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח – כפי שהיה המקרה בפסקי הדין הקודמים שנסקרו לעיל – אלא בעסקה לרכישת מגרש שאינו מפותח אך כולל "פוטנציאל בנייה".

22. רציונאל דומה הופעל כעבר מספר שנים בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיטוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010) (להלן: עניין פרידמן חכשורי), שם עלתה השאלה האם יש לכלול את הוצאות פינויים של תושבים שהתגוררו במגרש כחלק מ"שווי המכירה" של מקרקעין שיועדו לפרויקט פינוי-בינוי. בית המשפט הדגיש כי לצורך המענה על השאלה מהו "שווי המכירה", יש לבחון את כל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב הרוכש לשלם למוכר או למי מטעמו, על פי "עקרון צירוף כל התמורות". השופט ע' פוגלמן עמד על קשר הגומלין הקיים בין אלמנט פינוי המקרקעין לאלמנט פיתוחם של המקרקעין וקבע כי:

"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 הפינוי שבהן התחייבו המערערות לשאת כחלק מן התמורה החוזית המוסכמת. להשקפתי, בחינת העסקה בה עסקינן מלמדת כי התחייבות המערערות להביא לפינויים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין" (שם, בפס' 12).

הנה כי כן, בית המשפט יישם את "עקרון צירוף כל התמורות" על נסיבותיה של עסקת פינוי-בינוי והגיע לכלל מסקנה כי לא ניתן להפריד בין התמורות בעד הפינוי לתמורות בעד הקרקע עצמה. מסקנה זו אושררה במסגרת הדיון בבקשה לדיון נוסף, שם נקבע כי תשלום לצד שלישי במסגרת עסקת מכר – בין אם התשלום הינו בגין פינוי או בגין פיתוח – עשוי להיחשב חלק בלתי נפרד משווי העסקה, והכל כתלות בנסיבות המקרה [ראו: החלטת המשנה לנשיאה א' ריבלין לדחות את העתירה לקיום דיון נוסף במסגרת דנ"א 1047/10 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיטוי מקרקעין אזור תל אביב פסקה 9 (15.9.2010)].

23. מן המקובץ עולה כי הפסיקה החדשה התרחקה באופן הדרגתי מן הרציונאליים שעמדו בבסיסה של הפסיקה שקדמה לה. הפסיקה החדשה איננה עוסקת בשאלת הסיווג של ההוצאות, שכן סיווג של הוצאות כ"הוצאות פיתוח" לא יוביל למסקנה האוטומטית כי הוצאות אלה לא יכללו בסך שווי המכירה. במקום זאת, מתמקדת הפסיקה בשאלה האם מבחינת מהותה הכלכלית של העסקה העלויות הנוספות מהוות התקשרות נפרדת, או שמא מדובר בחלק אינטגרלי משוויה של הזכות במקרקעין. ודוק – כפי שניתן ללמוד מעניין אורלי ומעניין פרידמן חכשורי, הזכות במקרקעין מושא עסקה פלונית איננה מוגבלת בהקשר הזה לעצם הבעלות בקרקע כפי שהיא. לעתים, כמו בעניין אורלי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע הכוללת היתר בנייה, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור ההיתר. פעמים אחרות, כמו בעניין פרידמן חכשורי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע כשהיא פנויה מדיירים על מנת להוציא לפועל פרויקט של פינוי-בינוי, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור פינוי הדיירים. בשני המקרים, העובדה שמדובר בשתי התחייבות נפרדות אינה שוללת את המסקנה כי שתיהן מהוות חלק מעסקת רכישה כוללת אחת. למותר לציין כי אין מדובר בהבחנה פשוטה כלל ועיקר, אלא בשאלה הנגזרת מנסיבותיו של המקרה הקונקרטי [השוו: יצחק הדרי מיטוי מקרקעין כרך א 194-210 (מהדורה שלישית, 2012); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב 101-104 (מהדורה שביעית, 2012)]. במידה ונמצא כי מבחינה מהותית אכן מדובר בעסקה כוללת אחת, או אז עלינו להפעיל את "עקרון צירוף על התמורות" כדי להגיע לשווי רכישת הזכות במקרקעין כהגדרתה בחוק (השוו: עניין פרידמן חכשורי לעיל).

24. במקרה דנן, שוכנעתי כי צדקה ועדת הערר כאשר קבעה כי העלויות הכרוכות בהתחייבות שהומחתה למערערת הינן חלק מ"שווי המכירה". ראשית, כבר מסעיף 1.11 להסכם בין תנובה למערערת מיום 14.6.2011 אנו למדים כי ההתחייבות כלפי העירייה

הינה חלק בלתי נפרד מהממכר. גם סעיף 12.1.1 להסכם בין תנובה לבין העירייה מיום 6.11.2011, שעל פיו מכירת זכויותיה של תנובה במקרקעין לרוכש פלוני מותנית בהמחאת התחייבותה של תנובה כלפי העירייה לאותו רוכש פלוני, מלמדנו כי הניסיון להפריד בין עלות ההתחייבות כלפי העירייה לבין עלות המקרקעין הינו מלאכותי. לא זאת אף זאת, מן המבוא להסכם עולה כי הגדלת זכויות הבנייה במסגרת שינוי התב"ע הרלוונטית מחייב את שיפור התשתית העירונית בתחום התכנית, וזאת על מנת להימנע מפגיעה באיכות שימושי הקרקע הקיימים וברוחת התושבים באזור. מכאן יש להסיק, כפי שקבעה ועדת הערר, כי גם אם מבחינת סוג העבודות יש לסווג את ההתחייבות שהומחאה למערכת כ"עבודות פיתוח", הרי שמבחינת תכליתן הן נועדו לאפשר למערכת לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, וכי אם לא תבוצענה לא תוכל המערכת למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין. סבורני כי הדמיון בין עלויות אלה לעלויות בהן דן בית המשפט בעניין אורלי ובעניין פרידמן חכשורי הינו בולט לעין ומחייב להגיע למסקנה דומה גם כאן. לפיכך, מבחינת מהותה הכלכלית, יש להתייחס אל העסקה דנן כמכלול אחד: כשם שבצדה האחד של העסקה – צד הממכר – ניצבים המקרקעין, לרבות האפשרות לנצל את זכויות הבנייה בהם, כך בצדה האחר – הוא צד התמורה – ניצבים הן התשלום לתנובה והן שוויה של ההתחייבות כלפי העירייה. ודוק – יש להניח כי ניצול זכויות הבניה במקרקעין הוא זה שהניע את המערכת להתקשר בהסכם מלכתחילה – וכי ללא האפשרות לנצל את הזכויות לא הייתה מסכימה לעסקה. באופן דומה, יש להניח כי לתנובה לא היה כל אינטרס להיפרד מן המקרקעין תוך שהיא נותרת עם התחייבות משמעותית כלפי העירייה. ואמנם, מסקנה זו מקבלת משנה תוקף לאור מכתבו של מנהל חטיבת הנדל"ן בתנובה, מר דוד פרחי, מיום 27.7.2011, המצביע על כך שתנובה בחרה להמחות את ההתחייבות כלפי העירייה מטעמי נוחות, כאשר הייתה יכולה לחילופין לבחור להמשיך לשלם בגין ההתחייבות וברבד לבד לחייב את המערכת בעלויות הכרוכות בה. הנה כי כן, סבורני כי בנסיבות העניין נטילת ההתחייבות – בשווי 35 מיליון ש"ח – הינה חלק בלתי נפרד מהתמורה ש"שולמה" לתנובה על ידי המערכת.

25. משמצאתי כי מדובר בעסקה אחת, הרי ש"שווי המכירה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין יכלול את סך כל התמורות, הישירות והעקיפות, אשר הקונה התחייב לשלם למוכר או למי מטעמו – וזאת בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות. שקלול שני מרכיבי התמורה במקרה דנן מוביל למסקנה כי "שווי המכירה" עומד על סך כולל של 565 מיליון ש"ח. מסקנה זו מתחייבת, כאמור, מהגיונה הכלכלי של העסקה, ובשים לב לכך שבנסיבות המקרה אין מקום לפצל את העסקה לשתי עסקאות נפרדות.

26. לאחר דברים אלו, מצאתי לנכון להתייחס לטענת המערערת לפיה ההתחייבויות שנטלה על עצמה הינן התחייבויות עתידיות אשר לא ניתן להבטיח כי תמומשנה. היותן של ההתחייבויות עתידיות איננה מורידה מכך שמדובר בהתחייבויות לשאת בעלות של 35 מיליון ש"ח שאותן נטלה המערערת על עצמה כחלק מהתמורה המוסכמת בעסקה עם תנובה. נפקותה היחידה של הטענה היא כי חלק זה של התמורה הינו תשלום דחוי – אשר יבוצע בפועל רק בעת ביצוע העבודות. אכן, ניתן להעלות על הדעת תרחיש שבו חלק זה מן התמורה לא "ישולם" על ידי המערערת לעולם – וזאת, לדוגמא, אם תחליט למכור את זכויותיה במקרקעין לצד ג'. אולם, אין בכך כדי לשנות מחבותה של המערערת בתשלום מס גם על רכיב זה, בהיותו חלק מסך התמורה. תחת זאת, יש להניח כי בתרחיש היפותטי שבו רכיב זה לא ישולם, תוכל המערערת לפנות למשיב בבקשה לתיקון שומה מכוח הוראות סעיף 85(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. הנחה זו אינה, כמובן, בבחינת קביעת מסמרות בסיכויי הצלחתה של המערערת בפנייתה, ככל שתבחר לעשות כן [ראו: ע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה פסקאות טו-טז (12.4.2010)]. אציין רק כי על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות כאמור, מצב היפותטי שבו המערערת לא תבצע את התחייבותה בפועל איננו נכנס בגדר ביטול מכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין [השוו: ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות פסקה 33 (23.12.2011)]. לא מדובר בתרחיש של ביטול המכירה, ובלאו הכי סבורני כי מבחינת הגיונה הכלכלי כפי שבואר בפסקה 21 לעיל, חלק זה של העסקה אינו ניתן לביטול חלקי על פי הוראות סעיף 19 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973.

הערה בטרם סיום

27. בשולי הדברים ראוי לציין כי לא נעלם מעיני הדמיון בין נסיבותיו של המקרה דנן לבין הפרקטיקה הפסולה שבמסגרתה רשויות מקומיות מחייבות יזמים לשאת בהיטלי השבחה ופיתוח שלא בהתאם להוראות הדין [ראו: ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, מר צבי גוב-ארי (27.6.2011) (להלן: עניין דירות יוקרה)]. ברם, משהצדדים לא העלו לפנינו טענות לעניין זה, אינני רואה לנכון לקבוע מסמרות באשר לשאלה האם ההסכם בין תנובה לבין עיריית תל אביב וההסכם בין תנובה לבין המערערת עולים בקנה אחד עם ההלכה שנפסקה בעניין דירות יוקרה. אף על פי כן, ולמען הסר ספק, יודגש כי אין בפסק דין זה כדי להעניק "תעודת הכשר" לעסקאות אשר אינן עומדות בקריטריונים שהותוו בפסיקתו של בית משפט זה.

28. סוף דבר – אציע לחברי לדחות את הערעור מהנימוקים שפורטו לעיל. נוכח התוצאה שאליה הגעתי, יש לחייב את המערערת בהוצאות המשיב. עם זאת מכיוון שהערעור מעלה שאלות עקרוניות, אציע לחברי כי נעמיד את סכום ההוצאות על הצד הנמוך, בסך של 30,000 ש"ח בלבד.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו המקיף של חברי השופט י' דנציגר. אני מבקשת להוסיף כי הגישה לפיה לא כל חוזה הכולל תשלום לשיעורין צריך להיחשב כחוזה שיש בו יסוד של עסקת אשראי מתיישבת לא רק עם כללי הפרשנות ועם פסיקתו של בית משפט זה לאורך עשרות שנים, אלא גם עם ניסיון החיים. למעשה, המקרה הטיפוסי של רכישת דירה או בית כולל יסוד של רכישה בתשלומים, ובהעדר נסיבות מיוחדות המעידות על עסקת אשראי – מס הרכישה משולם כעניין שבשגרה בהתאם למחיר החוזי כערכו ביום חתימת החוזה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, י"ג בסיון תשע"ה (31.5.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט