



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8116/08

בפני : כבוד השופט א' גרוניס  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערות : 1. נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ  
2. א.דורי חברה לעבודות הנדסיות בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח שלייד בית המשפט המחוזי בתל-אביב בו"ע 1479/01 מיום 23.6.08 שניתן ע"י כב' השופט (בדימו') י' בן שלמה וחברי הוועדה ד' מרגליות וצ' פרידמן

תאריך הישיבה : כ"ו בתמוז התש"ע (8.7.2010)

בשם המערערות : עו"ד מאיר מזרחי  
עו"ד אופיר סעדון

בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

### פסק-דין

השופט א' גרוניס:

1. ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח שלייד בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט (בדימוס) י' בן שלמה, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן), בגדרו נדחה ערר שהגישו המערערות על החלטת המשיב בהשגה שהגישו.

2. המערערות 1, נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ (להלן - נדבך), היא חברה בת של בנק דיסקונט לישראל בע"מ (להלן - הבנק) ואחראית לניהול נכסיו. לטענת המערערות,

לפני מספר שנים החליטה הנהלת הבנק לרכז את משרדי ההנהלה, שהיו פזורים במקומות שונים, בבנין אחד. לצורך כך נבחנו חלופות רכישה ובנייה שונות. בסופו של דבר הוחלט לרכוש שטח מקרקעין במתחם הבורסה ברמת גן (להלן - השטח), ועליו לבנות בנין משרדים בו תשכון ההנהלה. על פי הנטען, הועדפה חלופה זו על פני רכישת בנין קיים, וזאת כדי לחסוך את "הרווח היזמי" המגולם במכירה של בנין קיים. ביום 16.12.99 נחתם הסכם לפיו רכשה המערערת 2, א. דורי חברה לעבודות הנדסיות בע"מ (להלן - דורי), את השטח מידי בעליו (להלן - המוכרים). ביום 29.12.99 חתמו נדבך ודורי על שני הסכמים: האחד, הסכם בו הוצהר, כי רכישת השטח על ידי דורי נעשתה בנאמנות עבור נדבך (להלן - הסכם הנאמנות). השני, הסכם למתן שירותי בנייה, בגדרו התחייבה דורי, בין היתר, לבנות על השטח בנין משרדים עבור נדבך (להלן - הסכם הבנייה). ביום 13.1.00 הגישו הצדדים למשיב הודעה על הנאמנות, לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין). ביום 16.1.00 הגישו נדבך ודורי הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, בה דיווחו על העברת הזכויות בשטח מדורי לנדבך. העברת הזכויות סווגה על ידן כהעברה ללא תמורה מנאמן לנהנה. בהצהרה ישנה התייחסות הן למס שבח והן למס רכישה. סוגיית מס השבח אינה רלוונטית לערעור שבפנינו ועל כן לא נתייחס להשתלשלות הדברים בנוגע אליה. באשר למס הרכישה, צוין בטופס ההצהרה כי מבוקש פטור מתשלום המס לפי תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן - תקנות מס רכישה). תקנה זו קובעת, כי מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס שבח לפי סעיפים מסוימים בחוק מיסוי מקרקעין, פטורה גם מתשלום מס רכישה. הסעיף הרלוונטי לענייננו הוא סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, המעניק פטור ממס שבח במקרה של העברת זכות מנאמן לנהנה, ואשר נזכר בתקנה 27(א) הנ"ל.

3. ביום 18.5.00 הוציא המשיב שומה זמנית לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. בשומה נקבע, כי שווי הרכישה של השטח הוא 75,438,000 ש"ח, ועל העברת הזכויות בשטח מדורי לנדבך חל מס רכישה בסך 3,394,710 ש"ח. ביום 30.7.00 הגישו המערערות השגה על השומה, לפי סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין. בהשגה נטען, כי העברת הזכויות בשטח מדורי לנדבך פטורה ממס רכישה, בשל כך שמדובר בהעברה מנאמן לנהנה כהגדרתה בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. ביום 23.7.01 ניתנה החלטתו של המשיב בהשגה. בהחלטה קבע המשיב שדין ההשגה להידחות, ולא זו בלבד אלא שיש לתקן את השומה כך ששווי הרכישה ישקף גם את ערך הבנין שעתיד להיבנות על השטח ולא רק את ערך הקרקע. ביום 31.7.01 שלח המשיב למערערות הודעה על תיקון השומה, וזאת בהתאם לסמכותו לפי סעיף 85 לחוק

מיסוי מקרקעין. בשומה המתוקנת נקבע, כי שווי הרכישה הוא 49,960,000 דולר, שהם 207,383,960 ש"ח, וסכום מס הרכישה הועמד על סך 9,332,278 ש"ח. על החלטת המשיב בהשגה הגישו המערערות ערר לפי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין.

4. ביום 23.6.08 ניתן פסק דינה של ועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן). בפסק הדין, שעיקרו ניתן מפי חבר הוועדה עו"ד ד' מרגליות, ציינה הוועדה, כי מן הראיות עולה שהסכם הנאמנות נוצר רק לאחר רכישת השטח על ידי דורי. עוד הוסיפה הוועדה, כי אף אם היו ראיות המלמדות על כך שהנאמנות נוצרה עוד קודם לביצוע העסקה, ספק אם מדובר בנאמנות מהותית אשר על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה יש בה כדי לפטור מחובת תשלום מס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. לבסוף, נדחתה טענתן החלופית של המערערות, כי בגין העברת הזכויות מדורי לנדבך יש להשית מס רכישה בהתחשב בערך הקרקע בלבד. הוועדה קיבלה את עמדת המשיב, כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת בנין משרדים מוגמר. מטעמים אלה, דחתה הוועדה את הערר שהגישו המערערות.

על פסק דין זה הוגש הערעור שבפנינו.

5. בטרם ניכנס לגופו של הערעור נתייחס בקצרה לטענת המערערות, לפיה לא היה המשיב רשאי לתקן את השומה כך שהיא תתייחס גם לשווי הבנייה. טענה זו הועלתה לראשונה בשלב הערעור דנא ודי בכך כדי לדחותה. מעבר לדרוש נציין, כי גם לגופה אין לקבלה. סעיף 85(3) לחוק מיסוי מקרקעין מסמיך את המנהל לתקן שומה בתוך ארבע שנים, אם "נתגלתה טעות בשומה". מבחינת השיקולים שעל המנהל להביא בחשבון ומרחב שיקול הדעת הנתון לו, דומים הכללים החלים בעת הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 85(3) לחוק מיסוי מקרקעין לאלו החלים שעה שמופעלת הסמכות הכללית הנתונה לרשות מינהלית לשנות את החלטתה (ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991)). העובדה שהמנהל עמד על טעותו אגב דיון בהשגה אינה מונעת את הפעלת סמכות התיקון (ראו, ע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' סטלה, שרותי מכוניות בע"מ, פ"ד לט(3) 413 (1985)). בהתחשב בשיקולים הצריכים לעניין, סבורים אנו כי לא הייתה מניעה שהמשיב יפעיל את סמכות התיקון הנתונה לו לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

6. ומכאן להשגות המערערות לגופם של דברים. שתי שאלות מרכזיות מתעוררות בגדר הערעור שבפנינו: האחת, האם במועד הרלוונטי שררו בין דורי לנדבך יחסי נאמנות, כך שהעברת הזכויות על השטח נחשבת להעברה מנאמן לנהנה, הפטורה ממס

רכישה. השנייה, בהנחה שחלה חובה לשלם מס רכישה, האם יש להתחשב בשווי הקרקע בלבד או שיש להתחשב גם בשווי הבנין העתיד להיבנות עליה.

### נבחן שאלות אלו אחת לאחת.

האם נעשתה העברת השטח מדורי לנדבך בגדר יחסי נאמנות

7. סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:

"(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.  
 (ב) לענין סעיף זה -  
 "נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;  
 "נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.  
 (ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור."

הסעיף קובע פטור ממס שבח במקרה של העברת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה (וכאמור, לפי תקנה 27(א) לתקנות מס רכישה חל הפטור גם לגבי מס רכישה). התכלית שהנחתה את המחוקק להעניק פטור ממס במקרה של העברה מנאמן לנהנה ברורה מאליה. כאשר הנכס המועבר נרכש עבור הנהנה מלכתחילה, הרי העברתו לנהנה אינה אלא השלמה של עסקת הרכישה הראשונה שנעשתה על ידי הנאמן. אין בפנינו שתי עסקאות, אלא עסקה אחת בשני שלבים. ובלשונו של השופט מ' חשין, "מכירה שנייה אינה אלא הד למכירה ראשונה, ומס יש וראוי להטיל על מכירה ולא על הד מכירה" (ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156, 174, מול האות ג (1994) (להלן - ערעור חזון); ראו גם, דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 718-720 (השופט א' מצא) (1995) (להלן - דיון נוסף חזון)). על מנת ליהנות מן הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין נדרש, כי הנאמנות תתקיים כבר במועד בו נרכשו המקרקעין על ידי הנאמן. זאת, שכן רק במקרה כזה ניתן לומר כי רכישת הזכות על ידי הנאמן והעברת הזכות מהנאמן לנהנה אינן אלא שני חלקים של עסקה אחת (ראו, ע"א 7508/03 כהן נ' מנהל מס שבח אזור המרכז, פ"ד נט(4) 39, 43, מול האות ה (השופט מ' חשין) (2005)). הנטל להוכיח קיומה של נאמנות מונח על כתפי הטוען לה (ערעור חזון, עמ' 164, בין האותיות ו-ז (הנשיא שמגר, בדעת מיעוט אך לא בעניין זה)).

8. לטענת המערערות, אף שהסכם בכתב לא נחתם עד יום 29.12.99, היינו כשבועיים לאחר הסכם רכישת השטח על ידי דורי, הרי למעשה נוצרו ביניהן יחסי נאמנות עוד קודם לכן. לטענתן, נדבך פעלה באמצעות דורי כדי להסוות את העובדה שבנק דיסקונט ניצב מאחורי הרכישה, דבר שלו היה נודע למוכרים היה מביא לעליית המחיר שהם דרשו עבור השטח. המערערות מוסיפות, כי אין זה הגיוני להניח שהן עיצבו את המיזם באופן שנוצרו שתי עסקאות מכירה של המקרקעין, אחת מהמוכרים לדורי והשנייה מדורי לנדבך, אשר כל אחת מהן מחויבת במס רכישה. זאת, בעוד שהייתה להן אפשרות להשיג את אותה מטרה תוך ביצוע רכישה אחת בלבד.

9. דעתי היא, כי בדין נדחתה טענת הנאמנות על ידי ועדת הערר. ראשית יצוין, כי הנתון המכריע בדיני המס הוא כיצד התנהלו הדברים בפועל ולא כיצד היו יכולים להתנהל. "...לא מה שנישום יכול היה לעשות ולא עשה, אלא רק מה שהוא עשה, קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס" (ע"א 521/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3) 625, 626, בין האותיות ו-ז (השופט א' ויתקון) (1966); ראו גם, ע"א 810/06 שיכון עובדים בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 8 לפסק דינו של השופט פוגלמן (לא פורסם, 7.9.08); ע"א 4255/98 שופרסל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והבלו, פ"ד נד(3) 798, 806 (2000)). כדאיות כלכלית עשויה להיות אינדיקציה ראייתית מסוימת כאשר העובדות או פרשנותן שנויות במחלוקת, אולם אין בה כדי ליצור מציאות השונה ממה שאירע בפועל. במציאות החיים גם התנהלות שאינה אופטימלית מבחינה כלכלית עשויה להתרחש. המס מושת על יסוד האירועים כפי שהתרחשו, ולא על בסיס מציאות מדומה. זאת, כמובן, למעט מקרים בהם ראה המחוקק להביא בחשבון כיצד היו עשויים הדברים להתנהל תחת מערך שונה של שיקולים, כגון לעניין קביעה שעסקה היא מלאכותית (ראו, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]). באשר למקרה שבפנינו, מקובלת עליי מסקנתה של ועדת הערר כי המערערות לא השכילו להוכיח כי מערכת היחסים שהוצהרה בהסכם הנאמנות התקיימה עוד קודם לכן. אף אם לא קיימת דרישה מחייבת להסכם בכתב, הרי היעדרו של הסכם כזה, במיוחד בהתחשב במעמדם של הגופים המעורבים, אומר דרשני. כמו כן, כפי שציינה ועדת הערר, אילו הייתה כוונת הצדדים מלכתחילה לכונן יחסי נאמנות ניתן להניח שהדבר היה בא לידי ביטוי במסמכים שונים של הבנק בהם נדון הפרויקט, ולא כך היה. ממכלול הנתונים מסתמן, כי בתחילת הדרך פעלה דורי כיזם עצמאי, גם אם תוך שיתוף פעולה עם נדבך, ורק בהמשך החליטו הצדדים להגדיר את היחסים ביניהם כנאמנות. זאת, ככל הנראה, לאחר שהבינו את ההשלכות שעשויות להיות לכך מבחינת דיני המס. מכל מקום, המערערות לא הצליחו

להוכיח שההסכמה על קיומם של יחסי נאמנות התגבשה קודם לחתימת הסכם הנאמנות.

10. עד עתה הנחנו, כי אילו נחתם הסכם הנאמנות קודם לרכישת השטח על ידי דורי היה עומד למערערות הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. הנחה זו אינה נקייה מספקות. נאמן מוגדר בסעיף 69(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כך: "אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד". על פי הגישה שהתקבלה בפסיקה, הגדרה זו אינה חופפת בהכרח לנאמנות לפי הדין הכללי (ראו, דיון נוסף חזון, עמ' 716-718 (השופט א' מצא); ע"א 1613/92 זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור ירושלים, פ"ד נ(1) 485 (1996)). באשר למאפייניו של נאמן לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין נאמר בפסיקה, כי מדובר במי "ש'השאל את שמו' לאדם אחר ברכישת המקרקעין או ברכישת זכות באיגוד, בלי שיש לנאמן הנאה או אינטרס כלכלי משלו במקרקעין" (ע"א 269/65 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פלדמן, פ"ד כ(2) 78, 81, מול האות ז (1966)). היינו, תנאי לקיומם של יחסי נאמנות לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין הוא כי לנאמן לא יהיה אינטרס כלכלי אישי במקרקעין. השאלה באלו מקרים יש לומר כי לנאמן אינטרס כלכלי במקרקעין, ועל כן הוא למעשה אינו נחשב ל"נאמן", אינה פשוטה תמיד (ראו למשל, חילוקי הדעות בערעור ובדיון הנוסף בעניין חזון).

במקרה דנא, ספק רב אם ניתן לראות את דורי כמי שאין לה עניין במקרקעין. כפי שנראה בהמשך, מבחינה מהותית רכישת השטח על ידי דורי עבור נדבך והבנייה על השטח נחשבות לחלק מעסקה אחת. עוד יש לציין, כי מהסכם הבנייה ניתן ללמוד שלדורי נותרה זיקה מסוימת למקרקעין גם לאחר העברתם לנדבך. בסעיף 10.1 להסכם הבנייה נקבע, כי להבטחת התחייבויות מסוימות של דורי לנדבך לפי ההסכם תמציא דורי ערבויות בנקאיות. עוד נקבע, כי נדבך מסכימה שזכויותיה על הקרקע ישועבדו לבנק לצורך הוצאת הערבויות הבנקאיות (סעיף 10.1.1 להסכם הבנייה). הסכמתה של נדבך לשעבוד הזכויות שלה בשטח, לשם הוצאת ערבויות בנקאיות שיבטיחו את התחייבויות דורי כלפיה, מעוררת תהייה. לכאורה, נוצר כאן מעגל חסר היגיון, בגדרו שיעבדה נדבך את נכסיה לטובת עצמה. אין זאת אלא, כי הצדדים יצאו מנקודת הנחה שלדורי יש זכות או אינטרס כלשהם במקרקעין, אף אם אינם מעוגנים פורמאלית. עם זאת, לאור קביעתנו לעיל כי לא הוכח שההסכמה שהתבטאה בהסכם הנאמנות התגבשה קודם לחתימת שני ההסכמים ביום 29.12.99, אין צורך להכריע בשאלה האם יצרה הסכמה זו יחסי נאמנות לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

מן האמור עולה, כי יש לדחות את הטענה לפיה העברת הזכויות מדורי לנדבך חוסה תחת הפטור שבסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

התחשבות בשווי הבנייה לעניין החבות במס הרכישה

11. המערערות טוענות, כטענה חלופית, כי גם אם העברת הזכויות מדורי לנדבך מקימה בסיס לחיוב במס רכישה, הרי לצורך קביעת בסיס המס יש להתחשב בשווי הקרקע בלבד ואין להביא בחשבון את שווי הבנייה. את טענות המערערות בעניין זה ניתן לחלק לשתיים: טענה אחת היא, כי בכל מקרה של רכישת בנין שאינו בית מגורים יש לחשב את מס הרכישה על בסיס רכיב הקרקע בלבד, בלא להביא בחשבון את ערך הבנין. זאת, גם אם בזמן הרכישה הבנין כבר עומד על תילו והן הקרקע והן הבנין נרכשו באותה עסקה. טענה זו לא הועלתה בהליכים דלמטה, אלא נשמעה לראשונה בגדר ערעור זה. כבר מטעם זה ניתן היה לדחותה. עם זאת, נוכח חשיבותה העקרונית של הסוגיה מצאתי לנכון לדון בה לגופה. הטענה השנייה אותה מעלות המערערות היא, כי במקרה שבפנינו יש להבחין בין הרכישה של השטח, שהתייחסה לקרקע בלבד, לבין העסקה הנפרדת שבגדרה נרכשו שירותי בנייה. לשיטת המערערות, הזכות שנרכשה, ואשר בגינה חלה חובה לשלם מס רכישה, היא הבעלות בקרקע בלבד. הבנייה שהייתה מתוכננת על הקרקע אינה חלק מן הרכישה ועל כן אין להתחשב בה לעניין גובה המס. נבחן תחילה את הטענה הראשונה, אשר הבנתה מחייבת פירוט מה בנוגע לתשתית החקיקתית המונחת ביסוד החיוב במס רכישה.

12. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע בזו הלשון:

”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”.

מכוח הסמכות הקבועה בסעיף הותקנו תקנות מס רכישה. יצוין, כי בהיבטים רבים הקשורים למס רכישה קובע סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין מסגרת בסיסית בלבד ועיקר המלאכה נותרה בידי מחוקק המשנה (לביקורת על מצב דברים זה ראו, יצחק הדרי מיסוי מקרקעין - מס רכישה ומס מכירה עמ' 27-28 (כרך ד', 2008)). הבנת טענתן של המערערות מחייבת פירוט מסוים של ההיסטוריה החקיקתית בנוגע לקביעת שיעור מס הרכישה. תחילה נקבע שיעור המס לגבי כל סוגי המקרקעין בתקנות מס רכישה. תקנה 2 לתקנות הבחינה, לעניין שיעור המס, בין שלושה סוגים של זכויות במקרקעין: האחת,

"זכות במקרקעין שהיא בניין כהגדרתו... למעט דירת מגורים"; השנייה, "זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים"; השלישית, "זכות במקרקעין אחרים". לגבי כל אחד מסוגי המקרקעין נקבע בתקנות שיעור שונה של מס רכישה. המצב לפיו גובה מס הרכישה מוסדר בתקנות בלבד השתנה בשנת 1995, עם תיקונו של חוק מיסוי מקרקעין, בשמו הקודם (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 31), התשנ"ה-1995). בגדר התיקון נוסף סעיף 9(ג) לחוק, שבו נקבע שיעור מס הרכישה לגבי דירת מגורים. במקביל, תוקנה תקנה 2 לתקנות מס רכישה, כך שלגבי שיעור המס ברכישת זכות במקרקעין שהם דירת מגורים מפנה התקנה לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. עם תיקון החוק והתקנות נוצר מצב חריג למדי, סוג של שעטנוז, בגדרו סוגיית שיעור מס הרכישה מוסדרת בחלקה בחוק ובחלקה בתקנות, וזאת ללא כל טעם ענייני נראה לעין לפיצול זה. בשנת 1998 תוקנו התקנות פעם נוספת (להלן - תיקון 1998). בגדר תיקון זה בוטלה ההבחנה בתקנה 2 לתקנות מס רכישה בין מקרקעין שהם בנין שאינו דירת מגורים לבין מקרקעין אחרים. כיום קובעת תקנה 2 לתקנות מס רכישה כך:

"במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים – 5%;

(2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:

(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;

"...

בעוד שקודם לתיקון 1998 הכירו תקנות מס רכישה בשלוש קטגוריות של מקרקעין - בנין שאינו דירת מגורים; דירת מגורים; ומקרקעין אחרים - הרי לאחר התיקון מוכרות 2 קטגוריות בלבד: "זכות במקרקעין... למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים" (תקנה 2(1)); ו"זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים" (תקנה 2(2)).

13. טוענות המערערות, כי תיקון 1998 הביא לכך ששווייה של זכות במקרקעין שאינם דירת מגורים, אשר לגביה מושגת מס רכישה, אינו כולל את שווי הבנין. בתיקון 1998 השמיט מחוקק המשנה את ההתייחסות לזכות במקרקעין שהם "בנין", ומכאן שכוונתו הייתה שלא יושג מס בגין רכיב זה. לשיטת המערערות, מדובר במהלך שנועד להקל בנטל מס הרכישה, וזאת על ידי אי הכללת שווי הבנייה בבסיס המס. טענה זו אין



בה כל ממש. בנוסחה הנוכחי, קובעת תקנה 2(1) לתקנות את שיעור המס בגין "זכות במקרקעין", שאינם בנין מגורים. השאלה הטעונה הכרעה היא האם ה"מקרקעין" בהם מדוברת התקנה כוללים גם בנין הבנוי עליהם. התקנות אינן מגדירות "מקרקעין". הגדרה של מונח זה מצויה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, המגדיר "מקרקעין" באופן הבא: "קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע". כלומר, המונח "מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין כולל גם בנין. ברי, אפוא, כי הביטוי "זכות במקרקעין" בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את עצם החיוב במס, מתייחס גם לבנין הבנוי על המקרקעין. אין ספק שזו גם משמעות הביטוי "זכות במקרקעין" בתקנה 2(1) לתקנות מס רכישה, הקובעת את שיעור המס. יוער, כי אילו ה"מקרקעין" בהם עוסקת תקנה 2(1) לתקנות לא היו כוללים אלא את הקרקע עצמה, לא היה צורך למעט מהם בנין שהוא דירת מגורים. במאמר מוסגר נציין, כי בסעיף 9 לחוק מופיעה הגדרה של המושג "בנין", לפיה נכללת במושג אף "חלקת הקרקע שעליה הוא עומד". גם מבחינה תכליתית, אין כל היגיון בטענה לפיה תיקון 1998 בא לצמצם את בסיס המס לעניין מס רכישה לגבי בנין שאינו דירת מגורים. ראשית, תכלית התיקון הייתה לאחד את שיעורי המס לגבי זכויות במקרקעין, כך שההבחנה היחידה שתיוותר היא בין דירת מגורים לבין מקרקעין מסוג אחר. על כן, בוטלה ההבחנה בין רכיב ה"בנייה" לבין רכיבי הקרקע האחרים. לא הייתה כוונה לבטל את המס לגבי החלק הבנוי במקרקעין, אלא להשוותו למס המוטל על מקרקעין שאינם בנויים. מטרה זו משתקפת בבירור גם מהדיון בוועדת הכספים של הכנסת בעניין תיקון 1998 (ראו, פרוטוקול הדיון מיום 5.1.1998). שנית, קבלת עמדתן של המערערות תביא לתוצאה לפיה שיעור המס על בנין שאינו דירת מגורים יהיה, בנסיבות מסוימות, נמוך מזה שהיה מושג אילו היה מדובר בדירת מגורים. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם מגמת המחוקק להקל בנטל המס לגבי מקרקעין שהם דירת מגורים ביחס למקרקעין שאינם כאלו. מגמה זו באה לידי ביטוי בהקלות ובפטורים שונים, ואין סיבה להניח שבתיקון 1998 התכוון מחוקק המשנה לפעול בניגוד לה.

אין לקבל, אפוא, את טענת המערערות, כי לשם חישוב מס רכישה על בנין שאינו דירת מגורים יש להתחשב בערך הקרקע בלבד.

14. טענתן הנוספת של המערערות היא, כי במקרה שבפנינו התייחסה עסקת הרכישה לקרקע בלבד, ולא לבנין שהיה אמור להיבנות עליה. בשונה מקו הטיעון הקודם, בגדר טענה זו אין המערערות כופרות בכך ששוויו של בנין הבנוי על מקרקעין הוא חלק מבסיס המס, לעניין מס רכישה. טענתן היא, כי במקרה הנוכחי עסקת הרכישה של השטח וההסכם לפיו ייבנה עליו בנין משרדים הן שתי עסקאות נפרדות. השאלה

מהו תוכנה של "זכות במקרקעין" שנמכרה בגדר עסקת רכישה נבחנת על פי המהות הכלכלית של העסקה ולא לפי ההגדרה שהעניקו לה הצדדים (ראו, ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, פסקאות 9-10 (לא פורסם, 21.5.06), וההפניות שם (להלן - עניין מלונות צרפת)). בעניין מלונות צרפת התעוררה השאלה האם שני הסכמים, הסכם לרכישת שטח שעליו שלד של מלון והסכם להשלמת בניית המלון, מגבשים עסקה אחת שביסודה מכירת מלון מוגמר או שמא מדובר בשתי עסקאות שונות. ישנם נתונים שונים המבחינים בין המקרה שנדון בעניין מלונות צרפת לבין עניינו, אולם השאלה הבסיסית דומה היא. בית המשפט, מפי הנשיא א' ברק, קבע, כי השאלה המכרעת היא האם מבחינה כלכלית-מהותית מדובר בעסקה אחת או בשתי עסקאות. יוער, כי בפסק הדין בעניין מלונות צרפת ייחס בית המשפט חשיבות לכך ששני ההסכמים נחתמו בגדר "הסכם מסגרת" אחד. במקרה שבפנינו לא קיים הסכם מסגרת, אולם לטעמי אין מדובר בדרישה הכרחית. הסכם מסגרת מהווה אינדיקציה לכך שמכלול ההסכמים שנכרתו בגדרו הם חלק מעסקה אחת. מדובר באינדיקציה בלבד. היעדרו של הסכם מסגרת אינו מלמד בהכרח שאין מדובר בעסקה אחת, כשם שקיומו של הסכם מסגרת אינו מהווה הוכחה מוחלטת שאין עסקינן בשתי עסקאות (על האינדיקציות שיש להביא בחשבון ראו, ע"א 204/07 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני ויינר ובניו ביין השקעות (לא פורסם, 19.7.10), וההפניות שם (להלן - עניין ויינר)).

15. במקרה דנא, מכלול הנתונים והאינדיקציות מוביל למסקנה כי רכישת השטח וההסכם לבנות עליו נחשבים לעסקה אחת, לעניין החיוב במס רכישה. את הזכות שנרכשה על ידי נדבך יש לראות ככוללת הן את הקרקע והן את הבנין העתיד להיבנות עליה. האינדיקציות המכריעות בעיניי הן אלו: ראשית, הצדדים לשני ההסכמים זהים הם. שנית, שני ההסכמים נחתמו באותו מועד (לעניין שתי אינדיקציות אלו, ראו עניין מלונות צרפת, פסקה 10). שלישית, תוכן ההסכמים מלמד על זיקה מסוימת ביניהם. במבוא להסכם הבנייה, תחת ה"והואיל" הרביעי, נכתב במפורש, כי: "ובהסתמך על הצהרות והתחייבויות דורי כאמור בהסכם זה, נתן המזמין [נדבך] את הסכמתו לכך שדורי תרכוש עבורו בנאמנות את המקרקעין...". כלומר, הצדדים העידו על עצמם כי בעיניהם הסכם הנאמנות והסכם הבנייה כרוכים האחד בשני (השוו, עניין ויינר, פסקה 14). על הזיקה בין שני ההסכמים ניתן ללמוד גם מתניות שונות הקבועות בהסכם הבנייה. כך, בסעיף 8.2 להסכם הבנייה נקבע, כי עד למועד מסירת החזקה בבנין תישא דורי במיסים החלים על המקרקעין. הטלת חבות המס על דורי לגבי זמן הבנייה אינה משתלבת, לכאורה, עם הטענה כי דורי פעלה בשלב זה כקבלן מבצע ללא זיקה כלשהי לקרקע (השוו, עניין ויינר, פסקה 20). עוד יש לציין את הסכמתה של נדבך לשעבוד

זכויותיה בשטח לשם הוצאת ערבות בנקאית על ידי דורי (סעיף 10.1.1 להסכם הבנייה, ראו לעיל פסקה 10) ואת ההסכמה כי במקרים מסוימים תהיה נדבך זכאית לדרוש מדורי לרכוש את השטח (סעיף 10.1.4.ב להסכם). בכל אלו יש יותר מלרמוז כי הצדדים לא ראו את הבנייה כמנותקת מסוגיית הרכישה של השטח והזכויות בו.

יש לדחות, אפוא, את הטענה כי יש לפצל בין הרכישה של הקרקע לבין הרכישה של שירותי הבנייה. מדובר בעסקה אחת, שבגדרה נרכשו המקרקעין ובנין המשרדים שצפוי להיבנות עליהן.

16. התוצאה היא שהערעור נדחה. המערערות ישאו יחד ולחוד בשכר טרחת עורך דין בסך 75,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' גרוניס.

ניתן היום, כ"ב באב התש"ע (2.8.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט