



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 11125/08

בפני : כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' הנדל

המערערת : קווי נדל"ן גינדי- ירון בע"מ

נ ג ד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו מיום 15.07.2007 בתיק וע 1262/02 שניתן על ידי חברי הועדה: השופט (בדימוס) יהושע בן שלמה – יו"ר, עו"ד דן מרגליות, רו"ח צבי פרידמן

תאריך הישיבה : כ"ד באדר א' התשע"א (28.02.11)

בשם המערערת : עו"ד ברזלי אהוד

בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח מקרקעין ו"ע 1262/02 (להלן: הועדה); אשר קיבלה באופן חלקי את עמדת המשיב, וחייבה את המערערת במס רכישה על רכישת מקרקעין ובמס מכירה על מכירת דירות בנויות באותם מקרקעין. המערערת טוענת לכשלים בפסק הדין ובביצועו, והמשיב מצידו טוען שלא נפלה כל טעות.

2. חברת קווי נדל"ן גינדי-מידן בע"מ (להלן: המערערת) יזמה וארגנה חכירה מרוכזת של שמונה עשר מגרשים ממנהל מקרקעי ישראל, בשטח הידוע כגוש 3946, חלקה 221, במתחם יא/2 בקרית חתני פרס נובל בראשון לציון. המכרז לא אפשר הגשת הצעות למגרשים בודדים, אלא רק הצעה כוללת לכלל המתחם. על כן, 18 יחידים (להלן: הרוכשים) חברו להם יחדיו במסגרת הסכם הצטרפות, שבו כונתה המערערת "המארגן". ביום 19.12.2000 זכתה קבוצה זו במכרז. לאחר הזכייה במכרז, חתמו הרוכשים על הסכמי בנייה עם קבלן.

3. בניתוחן הפיסקאלי של עובדות אלו נפלה מחלוקת בין המערערת למשיב. המשיב סבר שבחינתה של המהות הכלכלית האמיתית מגלה כי מדובר ברכישה של קרקע על ידי המערערת, בניית בתי מגורים עליה, ולבסוף – מכירתם של בתי המגורים ליחידים. בהתאם לכך, חייב המשיב את המערערת בתשלום מס רכישה בשיעור של 5% בגין רכישת הקרקע, בתשלום מס מכירה בשיעור של 2.5% בגין מכירתה ובתשלום מס שבח בשיעור ממוצע של כ-38% בגין השבחה (כמו כן חייב המשיב את רוכשי הבתים במס רכישה על רכישת דירות בנויות. הרוכשים לא חלקו על חבות זו). מנגד, המערערת טענה שהיא איננה צד ברכישות המדוברות, אלא גורם מארגן בלבד, אשר סייע ליחידים להתאגד, לרכוש מקרקעין ולבנות עליהם בתי מגורים. מחלוקת זו הגיעה לדיון בפני ועדת הערר.

4. ועדת הערר קיבלה את ניתוחו של המשיב לעובדות המקרה. כיוון שכך, היא הסכימה לחיובה של המערערת במס רכישה של 5%, בסכום של 576,628 ₪.

אולם, באשר למס המכירה, הכריעה הועדה, חל סעיף 72ד(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: החוק) בנוסחו דאז, אשר קבע כי "על מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי... יוטל מס בשיעור של 0.8% משווי המכירה". על כן, הועדה הפחיתה בהתאם את סכום החיוב, מלבד ארבע בתים אשר נמכרו כשלד בניין בלבד.

אשר למס השבח, הועדה קבעה כי המשיב נהג שלא כשורה בכך שלא ניכח משיעור השבח את עלויות הבנייה (ר' סעיף 39(1) לחוק). בנוסף, העלתה הועדה, כיוון שמדובר בעסק וברווח פירוטי אשר מחויב במס לפי פקודת מס הכנסה, חל כאן סעיף 50א) לחוק, הקובע כי "מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון

לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה, תהא פטורה ממס". פטור זה מותנה באישור פקיד שומה על חבות המס בנוגע לרווח הנידון, לפי הפרוצדורה הקבועה בתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין הנתון לשומת מס הכנסה), תשכ"ד-1963. לשם כך, על המערערת להשיג מפקיד השומה את הטופס המכונה "טופס 50".

טענות הצדדים בערעור

5. המערערת טוענת כי שגתה הועדה בהכרעתה שמדובר בעסקה של רכישה ומכירה. על פי ההלכה שנקבעה בע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים ואח' נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, באר שבע פ"ד סא(3) 290 (להלן: עניין מפלסים), לא התקיימה במקרה דנן "מכירה" כהוראתה בסעיף 1 לחוק. גם על פי "מבחן הרווח והסיכון היזמי" עסקינן בעסקת תיווך ולא בעסקת מכר, משום ששכרה של המערערת היה קבוע: 2% מעלות הקרקע, כרווח תיווכי רגיל. הכנסתה של המערערת מן הפרויקט מסתכמת ב- 420,000 ₪ בלבד; ועל כן אין כל הצדקה לחבות המס האסטרונומית, כהגדרתה, שהוטלה עליה.

בנוסף, מטעימה המערערת, נטל הראיה על כך שמהותה הכלכלית של העסקה שונה ממהותה הפורמאלית מוטל על כתפי הטוען כן.

אשר להפנייתה אל פקיד השומה להוצאת טופס 50, המערערת טוענת שאין היא יכולה לקיים הוראה זו; שכן לשם כך עליה להצהיר על היותה קבלן הרוכש מקרקעין ומוכרם, ולדווח על הוצאות הבנייה שלה, בעוד שלטענתה אין היא קבלן ולא נשאה בהוצאות הבנייה, אשר היו נחלת הרוכשים. לדבריה, אין לה נתונים שעליהם היא יכולה לדווח.

6. מנגד, המשיב גורס כי צדקה הועדה בהכרעתה שבבחינת המהות הכלכלית של העסקה מדובר ברכישה ובמכירה, וכי אין להקיש מעניין מפלסים למקרה דנן. אשר לטענות בדבר רווחיה הקבועים והמצומצמים של המערערת, טענות אלו לא הוכחו, ונטל הראיה בכגון זה רובץ על הנישום.

באשר לקושי בהשגת הפטור לפי סעיף 50 לחוק, מקומה של טענה זו אינו בערעור על פסק דינה של ועדת הערר, שכן אין מדובר בטעות בהכרעת הועדה. לגופו

של עניין, המערערת תוכל לקבל פטור זה אם תמסור דיווח כדין על הכנסותיה והוצאותיה העסקיות.

דיון

7. דין הערעור להידחות. להלן אפרט נימוקיי בקצרה.

אכן, "שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס" (הנשיא א' ברק בע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). עיקרון יסודי זה, כשלעצמו, מקובל על שני הצדדים בערעור זה. המחלוקת שביניהם נתגלעה בנוגע להשלכותיו למקרה זה.

מהי מהותה הכלכלית של העסקה שלפנינו? האם הרוכשים רכשו בתי מגורים מוגמרים, או שמא לא רכשו אלא קרקע ועליה בנו את ביתם בעזרת מספקי שירותים שונים? ומנגד, מה היה תפקידה של המערערת? האם, כדבריה, היא לא הייתה צד בעסקת רכישה כלשהי, אלא עסקה בארגון בלבד, או שמא היא רכשה מקרקעין, בנתה עליהם בתים ומכרה את אותם בתים לרוכשים? שאלות אלו, מטבע הדברים, כרוכות זו בזו.

הועדה מצאה שמעיון בהסכמים שבין הצדדים ובנספחיהם, משמיעת העדים ומראיות נוספות, עולה כי הרוכשים שהצטרפו לפרויקט אכן רכשו בית מגורים מוגמר. הם ידעו מראש את עלותו הכוללת, ובכלל זה עלות הקרקע ועלויות הבנייה. הם הודרו מהתהליך עד לסיומה של הבנייה, ולנגד עיניהם עמדה רכישה של מוצר מוגמר. על כן, הסיקה הועדה, הרוכשים לא היו מעורבים בעסקת רכש של קרקע אלא של בית מגורים. יצוין, שעל הרוכשים הוטל מס רכישה בהתאם לכך, והמס שולם ללא עוררין.

ומה באשר לצד השני של המטבע, דהיינו מעורבותה של המערערת כצד בהליכי הרכישה? לטעמה של הועדה, המסמכים הצביעו על מעורבות ישירה של המערערת בקביעת המחירים, ועל שליטה ומעורבות בכל שלבי הקמת הפרויקט. שליטה זו, כדברי הועדה, הושגה באמצעות מנהלת הפרויקט והנאמן, אשר מונו על ידה.

צא ולמד, עסקינן בעסקת מכר, ולא בעסקת תיווך, מנקודת מבטה של המערערת. צדקה הועדה אפוא בהכריעה שמבחינה כלכלית מהותית, סיפור האירועים

הבלתי-רשמי היה כדלהלן: המערערת רכשה מקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל, הקימה עליהם בתי מגורים ומכרה את אותם בתים לרוכשים. עסקאות אלו חייבות על פי החוק במס רכישה, מס מכירה ומס שבח מקרקעין.

למותר לציין, שמסקנתי זו מבוססת על ממצאיה העובדתיים של ערכאה קמא. חלה במקרה זה ההלכה הכללית, לפיה לא תתערב ערכאת הערעור בממצאיה העובדתיים של הערכאה הדיונית אלא במקרים חריגים. יצוין, כי בנוגע לערעור על ועדת ערר מס שבח מקרקעין אין מדובר רק בהלכה פסוקה, אלא בסמכותה העניינית הסטטוטורית של ערכאה זו, שצומצמה בסעיף 90 לחוק לערעור על "בעיה משפטית". ודוק: בעיה משפטית ולא עובדתית.

8. אשר לעניין מפלסים שאותו הזכירה המערערת בטיעוניה, חוששני שאף הוא אינו מסייע לעניינה. בפרשה זו מדובר היה בקיבוץ שביצע פרויקט הרחבה, והתקשר בחוזה עם קבלן. הקבלן התחייב לתכנן, לבנות ולשווק את הפרויקט, ולשלם לקיבוץ 50% מרווחיו. חוזה נוסף נחתם בין המיועדים להתגורר בהרחבה לקבלן, שבו הוא התחייב לעבודות פיתוח סביבתי ולהקמת תשתיות ומבני ציבור לשכונה. רשויות המס סברו כי העסקה שנכרתה בין הקיבוץ לקבלן מהווה "מכירת זכות במקרקעין" לקבלן, כמשמעה בחוק. בית המשפט (מפי השופטת א' חיות) קבע כי אף שלא היה מדובר בעסקה למתן שירותי בנייה גרידא, וזאת לאור היקף סמכויותיו של הקבלן, לא התקיימה "מכירת זכות במקרקעין" החייבת במס שבח ובמס רכישה. זאת, משום שהקיבוץ לא העביר את זכותו לקבלת חכירה לקבלן או למשתכן. הקיבוץ הותיר זכות זו בידיו עד לרגע שבו נחתם הסכם פיתוח בין המשתכן הספציפי ובין המינהל.

אין בסיס להיקש שמציעה המערערת לערוך מפרשה זו למקרה דנן. בנידוננו אין כל ספק באשר לזכויות במקרקעין שהיו בידי המנהל מלכתחילה. כמו כן, אין כל ספק באשר לזכויות במקרקעין שהגיעו לידי הרוכשים בסופו של הליך. השאלה היחידה העומדת לדיון היא אם לאור מהותה הכלכלית של העסקה התרחשו שלבי ביניים שבהם רכשה המערערת את המקרקעין ומכרה מבני מגורים. לשאלה זו לא נותנת הלכת מפלסים כל מענה, כיוון שהיא לא עמדה לדיון במסגרתה.

נטל הראיה

9. גם בנושא זה דינן של טענות המערערת להידחות. יפים לעניין זה דבריו של השופט ד' לויין:

"ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוהו לכל דבר ועניין כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע", הוא המשיב. המערער, אשר נחשב כתובע לצורך העניין... עליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו המוציא מחברו. דינו כדין כל תובע גם לעניין נטל השכנוע... תובע נחשב למוציא מחברו, אפילו אם אינו בא לשנות כלל את המצב, אלא דורש להצהיר על מצב משפטי מסוים, או המאשר מצב עובדתי קיים, מבלי להוציא דבר הנמצא בידי הנתבע. הכלל שהתובע הוא "המוציא מחברו" חל גם כאשר בתביעה מבקש התובע להשאיר מצב עובדתי ו/או משפטי מסוים על כנו, ואינו מבקש סעד נוסף של אכיפה או של תשלום כסף. היות רשות המס בגדר "נתבעת", המתגוננת, והנישום בגדר "תובע" נובע מהחזקה, שפעולתה של הרשות כדין היא, וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכויותיה הסטטוטוריים" (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד מו(5) 101, 107-108).

דברים אלו נאמרו, אמנם, בנוגע לערעורי מע"מ ומס הכנסה, אך ודאי שכוחם יפה גם למיסוי מקרקעין. על כן, רובץ על המערערת הנטל להוכיח שמהותה של העסקה אינה כפי שזו מצטיירת בעיני רשויות המס. היה עליה לשכנע את הועדה בטענתה אודות שכרה הקבוע מראש ורווחיה המצומצמים, טענה שלא נראתה סבירה לאור היקף מעורבותה בהקמת הפרויקט.

50 ט 910

10. אף בנושא זה דין הערעור להידחות. תפקידה של ערכאת הערעור הוא לבחון אם נפלה טעות בהכרעתה של הערכאה הדיונית. טעות שכזו לא נפלה. כל שעשתה הועדה הוא הפניית המערערת לפקיד השומה, להוצאת טופס 50, כהוראת סעיף 50 לחוק. ברי, כי לא ניתן לקבוע כלל ולפיו אין הנישום מחויב להשיג טופס 50 מפקיד השומה. קביעה שכזו תסתור את הוראת החוק. מטרת הדרישה היא לשמור על יכולת האכיפה והמעקב של רשויות המס. ודאי, אין לקבל את טענת המערערת לפיה אין היא יכולה למלא טופס 50, מהטעם העקרוני שלשיטתה היא פעלה כמתווכת ולא כרוכשת. קביעת הועדה אינה בגדר הכרעה שהשלכותיה המעשיות אינן חלות על צד אלא אם הוא מסכים לה. אם בידי המערערת השגות על דרישותיו של פקיד השומה במקרה הנידון, ועל אי-יכולתה להצהיר הצהרה כזו או אחרת או לדווח על נתונים, שלטענתה אינם קיימים, עליה להפנות את טענותיה לרשויות המתאימות.

11. על כן, הייתי ממליץ לחבריי לדחות ערעור זה. כמו כן, אני מציע להטיל על המערערת הוצאות משפטיות בסכום של 25,000 ₪.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, י"ט בתמוז תשע"א (21.7.11).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת