



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3678/13

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערות: 1. פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ
2. אביוד חברה לבנין ועבודות עפר בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מיום 4.4.2013 בע"מ 1274/06 שניתן על ידי כבוד השופטת
ד' קרת-מאיר

תאריך הישיבה: ח' באייר תשע"ד (8.5.14)

בשם המערערות: עו"ד עוזי שוחט
בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בת"א
1274-06 (השופטת ד' קרת-מאיר) מיום 4.4.2013, במסגרתו נדחה ערעורן של
המערערות לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך
מוסף) על החלטת המשיב בהשגתן על שומה שהוצאה להם ביחס לעסקת פינני ובינוי
שערכו המערערות עם מינהל מקרקעי ישראל.

1. בשלהי שנת 1998 פרסם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל), ביחד עם עיריית תל-אביב-יפו, מכרז פומבי לביצוע פרויקט פינני ובינני במתחם המכונה "שכונת הארגזים" בתל-אביב (להלן, בהתאמה: המכרז ו-המתחם), במסגרתו יוכרו המקרקעין שהוגדרו בו לצורך בניית מבנים למגורים ולמסחר (להלן: המקרקעין) בהתאם לתכנית המתאר מס' 2620 במ/55 (להלן: תכנית המתאר). בתנאי המכרז נקבע כי הזוכה בו מחויב לדאוג לפינויים של התושבים שהתגוררו במתחם עובר לתחילת הפרויקט, אשר מעמדם במקרקעין בהם החזיקו במתחם הוא של ברי רשות, ובתוך כך לשאת בעלויות פיצויים של התושבים, בדרך של מתן פיצוי כספי או בדרך של מתן דירה בבניינים העתידיים לקום במתחם, בתוספת דמי שכירות לתקופה שעד קבלת הדירה החלופית וכן סכום נוסף. עוד נקבעו כחלק מתנאי המכרז תנאים הקושרים בין קבלת היתרי הבנייה בחלקים שונים במתחם לביצוע פינויים של התושבים, כדלקמן:

"ב. קבלת היתרי בניה:

קבלת היתרי בניה במגרשי הבניה בתחום התכנית שבמכרז זה, מותנה בביצוע הפינויים על-פי סעיף 21 לתקנון התכנית שבנספח ט', למעט היתר בניה בעבור 100 יח"ד הראשונות (הכל לפי המבואר בנספח ט' (להלן) "ההדגשות הוספו – י.ד.).

בתכנית המתאר, שהינה נספח ט' שזכר בתנאי המכרז שלעיל, מפורט כי:

"21. תנאים להוצאת היתר:

1. היתרי הבניה יוצאו ב-4 שלבים:

א. יינתנו היתרי בניה למתחם הבניה שיוגדר ע"י מה"ע בעת הוצאת ההיתר לאחר שיבוצע בו פינני כולל של לפחות 25% מכלל הפינויים שבשטח התכנית ובלבד שישמרו העקרונות הבאים:

...

ב. מתן ההיתרים יינתן בהתאם להתקדמות הפינויים כנ"ל כל למתחם ומתחם בהתאם למפתח הבא:
שלב א' – מתן היתרים של עד 35% מיחידות הדיור בכלל התכנית לאחר השלמת לפחות 25% מכלל הפינויים כאמור לעיל. למרות האמור לעיל הרי לגבי 100 יחידות דיור ראשונות ינתן היתר בניה בתנאי שלחלק המגרש שעליו תוכננו היחידות הנ"ל יובטחו תשתיות כבישים, מים, ביוב, ניקוז, חשמל, תקשורת ותאורה" (ההדגשה הוספה – י.ד.).

2. בראשית שנת 1999 זכו המערערות במכרו, לאחר שהצעתן לשלם למינהל סך של 1,250,000 ש"ח בצירוף מס ערך מוסף בעבור חכירת המקרקעין התקבלה. ביום 22.9.1999 נחתם הסכם הפיתוח בין המינהל לבין המערערות (להלן: הסכם הפיתוח). במהלך חודשים אוגוסט-אוקטובר 2000 חתמו המערערות על הסכמי פינוי שונים עם תושבי "שכונת הארגזים" (להלן: הדיירים המפונים), אשר במסגרתם התחייבו חלק מן הדיירים לפנות את הנכסים המוחזקים על ידם במתחם בתמורה להתחייבות המערערות לספק להם דירות חלופיות בבניינים שיוקמו בשטח המתחם (להלן: עסקאות הפינוי). בהמשך, בחודש מרץ 2002, ניתן היתר בנייה להקמת בניין "דולב", בניין הממוקם בחלק הדרומי של המקרקעין ובו 66 יחידות דיור שיועדו לדיירים המפונים. בניית הבניין החלה בשנת 2002 ובשנת 2007 החל אכלוסו. יצויין, כי עד היום לא הוקמו בניינים נוספים במתחם, אף שבמסגרת הפרויקט תוכננה הקמתם של שני בניינים נוספים לשימושם של הדיירים המפונים.

3. ביום 23.6.1999, עובר לחתימת הסכם הפיתוח, הגישו המערערות לרשויות המס הצהרה אודות רכישת הזכויות במקרקעין שבמתחם, בה נקבו בסכום ששולם על ידן במזומן למינהל כשווי העסקה לצרכי מס. בהמשך נשלחו למערערות הודעות בדבר שומת מס רכישה, במסגרתן העריך מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (להלן: מנהל מיסוי מקרקעין) את שווי העסקה לרכישת הזכויות במקרקעין בסכום כולל של 104,187,800 ש"ח. שווי זה חושב על ידי צירוף עלויות הפינוי הצפויות במסגרת הפרויקט, לרבות עלויות הקמת דירות חלופיות לדיירים המפונים, לסכום התמורה ששילמו המערערות למינהל במזומן. במאמר מוסגר, יצויין כי בשנת 2000 נדחתה השגה שהגישו המערערות על שומה זו, וכמוה נדחה בשנת 2007 ערר שהגישו המערערות בעניין. בהמשך, במסגרת הליכים משפטיים שהגיעו לפתחו של בית משפט זה נדחו טענות המערערות ונקבע כי הן לעניין חישוב מס הרכישה בו חייבות המערערות בגין העסקה והן לעניין חישוב מס הרכוש המתחייב ממנה, יש לכלול בבסיס המס את התמורה במזומן שהועברה למינהל וכן את ערכה הכלכלי של התחייבות המערערות לשאת בהוצאות פינוי הדיירים מהמתחם, לרבות עלויות הקמת דירות חלופיות עבורם [ראו: ע"א 3534/07 פרידמן חכשוורי חברה להנדסה ולבנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב, פסקאות 3-4 (26.1.2010) (להלן: עניין פרידמן חכשוורי)].

4. לאור שומות מס הרכישה שהוציא להן מנהל מיסוי מקרקעין, פנו המערערות בשנת 2000 למנהל מס ערך מוסף (להלן: המשיב) בבקשה כי יבהיר את עמדתו ביחס לפרויקט. ביום 20.11.2000 השיב המשיב לפנייתן וציין כי הוא רואה את עסקת הפינוי

ובינוי כמערך עסקאות בין המינהל, המערערות והדיירים המפונים, החייבות, ככלל, במס ערך מוסף. מערך עסקאות זה כולל עסקה למכירת המקרקעין בין המינהל לבין המערערות ועסקאות חליפין בין המערערות לבין הדיירים המפונים, במסגרתן זוכים הדיירים לתמורה בעבור ויתור על זכויותיהם או תביעותיהם כמחזיקים בקרקע.

5. ביום 27.7.2005 פנו המערערות למשיב בבקשה לאישור הסדר, לפיו המערערות לא תוצאנה חשבוניות מס ולא תחויבנה בתשלום מס ערך מוסף בגין עסקאות הפינוי, עד למסירתן בפועל של הדירות החלופיות שהתחייבו לספק לדיירים המפונים. בפנייתן הדגישו המערערות כי עמדתן של מנהל מיסוי מקרקעין ביחס לעסקת הפינוי ובינוי – לפיה המערערות רכשו מן המינהל את מלוא הזכויות במקרקעין כאילו היו פנויים, בתמורה לשווי הכולל של הוצאותיהן לפינוי המקרקעין, וביניהן התמורה ששילמו למינהל במזומן, בסך של 1,250,000 ש"ח – שונה מעמדתו של המינהל. לשיטתן, לו היה המינהל שותף לגישת מנהל מיסוי מקרקעין, היה עליו, כעוסק, להוציא למערערות חשבונית בגין מלוא התמורה שנקבעה (בסך של 104,187,800 ש"ח), ולא חשבונית בגין התמורה במזומן בלבד, כפי שהוצאה בפועל.

6. בחודש פברואר 2006, בטרם השיב לפנייתן, הוציא המשיב שומה למערערות, במסגרתה ציין שעסקינן בעסקת פינוי ובינוי, בה מעורבים שלושה גורמים:

1. בעל המקרקעין – מינהל מקרקעי ישראל שפרסם מכרז למכירת הזכויות במקרקעין מיושבים, כאשר מימוש פוטנציאל הבנייה הגלום במקרקעין מותנה בהגעה להסדר בין היזם לדיירים, לפינויים מהמקרקעין.
2. הדיירים – הם אלו המחזיקים בפועל במקרקעין (לעיתים מכוח זכויות כדין או מכח ישיבתם במקרקעין אף ללא זכויות בדין).
3. היזם [המערערות – י.ד.] – אשר זכה במכרז... [וב] מבצע שתי עסקאות נפרדות: האחת עם בעל המקרקעין (ממ"י) המוכר את זכויותיו במקרקעין, השניה עם הדיירים המחזיקים במקרקעין, להם ניתנים שירותי בנייה".

המשיב המשיך ועמד על אופיין של העסקאות המתוארות וסקר את תנאיהן (שפורטו לעיל). בתוך כך, הדגיש המשיב כי המערערות ביצעו, למעשה, שתי עסקאות: (א) עסקה ל"רכישת הקרקע מאת המינהל", במסגרתה רכשו המערערות את זכויות החכירה בקרקע מהמינהל בתמורה לתשלום מזומן ולנטילת התחייבויות לשאת בעלויות פינוי המקרקעין ולבצע עבודות פיתוח בהם. ביחס לעסקה זו צויין בשומה כי מחיר המקרקעין לצורך חיובה במס ערך מוסף הינו הסכום ששולם במזומן על ידי

המערערות בלבד, ללא יתר עלויותיהן; (ב) עסקאות ל"פינוי הדיירים ובניית הדירות החלופיות", שבמסגרתן בונות המערערות עבור הדיירים המפונים דירות במתחם. המשיב הוסיף וציין כי עסקאות אלה משולות לעסקאות קומבינציה, בהן נותן היזם שירותי בנייה על קרקע לגביה יש לדייר זכויות מסוג כלשהו – זכויות כדין או זכויות מכוח ישיבתו במקרקעין – בתמורה להעברת זכויות הדייר במקרקעין ליזם. בהקשר זה, הבהיר המשיב כי שירותי הבנייה שמספקות המערערות לדיירים המפונים חייבים במס ערך מוסף, וזאת אף במידה ויטען כי שירותים אלו סופקו למינהל ולא לדיירים.

עוד צויין בשומה כי אף שבמסגרת הפרויקט מיועדים להיבנות שלושה בניינים בני 66 דירות כל אחד עבור המפונים, הרי שלפנים משורת הדין, חויבו המערערות במס ערך מוסף בגין בניין אחד בלבד (בניין "דולב"), שהיתר הבנייה להקמתו ניתן בחודש מרץ 2002. כן צויין כי החיוב במס בגין שני הבניינים הנותרים יבוצע במועד מתן היתר הבנייה עבורם או במועד העלייה על הקרקע, לפי המוקדם, בהתאם לסעיף 28 לחוק מס ערך מוסף. אחר כל זאת, פירט המשיב כי השומה – במסגרתה חויבו המערערות במס ערך מוסף בסך של כ-4,060,000 ש"ח – בוצעה לפי שיעור של 18% מס על יסוד 66 יחידות דיור שנמסרו בבניין, שעלותן הינה מכפלת שטחן (100 מ"ר) בעלות בנייתן בפועל (800 דולר ארה"ב למטר רבוע). לצד האמור, התייחסה השומה גם לחבות המערערות במס בגין ביצוע עבודות הפיתוח.

7. ביום 12.3.2006 הגישו המערערות למשיב השגה על שומה זו, במסגרתה הלינו הן על הקביעות שביסודה והן על יחסם השונה של שלטונות המס ושל המינהל לעסקה (להלן: ההשגה). בתוך כך, טענו המערערות כי הן מחזיקות במקרקעין מכוח רכישתם מן המינהל ולא בשל מתן שירותי הבנייה על ידן. לפיכך, נטען כי בשלב זה (בו טרם אוכלס בניין "דולב" והדיירים המפונים טרם פינו את המקרקעין שבחזקתם), טרם הגיע המועד לחיובן במס ערך מוסף בגין מתן שירותי הבנייה, כאשר לעניין זה אין רלבנטיות למועד הוצאת היתר הבנייה. לצד האמור, העלו המערערות טענות כלליות כנגד התחשיב שביסוד השומה, לרבות ביחס לגובה עלויות הבנייה שנקבע בו ולחיובן במס בגין עבודות הפיתוח שחוייבו לבצע במסגרת המכרז. ביום 12.9.2006 דחה המשיב את ההשגה, מבלי שקיים דיון במעמד המערערות בה ותוך שהוא חוזר על נימוקי השומה כנימוקים לדחיה.

8. המערערות הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי כנגד דחיית השגתן, במסגרתו חזרו על טענותיהן בהשגה, טענו כי אופן התייחסותם (השונה) של שלטונות המס ושל המינהל לעסקה מושא המכרז הסב להן נזק משמעותי וכן הלינו על כך שהחלטה בהשגתן התקבלה ללא דיון בעל פה. בתוך כך, הדגישו המערערות כי עסקאות הפינוי שחתמו עם הדיירים המפונים הינן עסקאות לרכישת שירותי בנייה, השונות מעסקאות קומבינציה, כאשר בנסיבות העניין המועד לחיוב המערערות במס ערך מוסף בגינן הינו מועד אכלוס בניין "דולב" ולא מועד מתן היתר הבנייה להקמתו. עוד נטען כי הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) פוטרות אותן מתשלום מס ערך מוסף.

בתגובתו טען המשיב כי עובר להוצאת השומה ולהחלטה בהשגת המערערות, נשמעו טענותיהן על ידי כל הגורמים הרלבנטיים וכן על ידו. לצד האמור, חזר המשיב וצייד בתחשיב מטעמו ובעמדתו ביחס לעסקה מושא המכרז, כפי שפורטה בשומה ובהחלטתו בדבר דחיית ההשגה. לפי עמדה זו, בין היתר, המועד לחיוב במס ערך מוסף של עסקאות הפינוי הינו המועד בו ניתן היתר הבנייה להקמת הבניין המיועד לדיירים המפונים או ביום העלייה על הקרקע, לפי המוקדם, ובענייננו – בחודש מרץ 2002, עם מתן היתר. עוד נטען כי על פי ההלכה הנוהגת אין מניעה לחייב במס ערך מוסף בגין עבודות פיתוח וכן כי הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין אינן חלות בענייננו.

9. באשר לטענה בדבר אי קיום דיון בהשגה; בית המשפט המחוזי עמד על כך שבנהלי המשיב אמנם נקבע כי "רצוי" להזמין את העוסק לדיון בהשגתו, לצורך קבלת הבהרות, אך הדגיש כי הדבר אינו מחויב בחוק וקבע כי בנסיבות העניין לא נשללה מן המערערות זכות הטיעון, ובוודאי שלא באופן המצדיק את ביטול השומה. בהקשר זה, ציין בית המשפט המחוזי כי על פי הלכה שנקבעה בע"א 4069/03 מ.א.ל.ד.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005) (להלן: עניין מ.א.ל.ד.ר.ז.) על רשות מנהלית להימנע מלהחליט בזכויותיו של אדם מבלי להעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו, אלא שניתן להגשים חובה זו בדרכים שונות, לרבות בכתב. עוד עמד בית המשפט על כך שחוק מס ערך מוסף אינו מקים זכות טיעון בעל פה במסגרת השגה על החלטות המשיב, אלא רק מחייב את המשיב לדון בהשגה ולהחליט בה, לאו דווקא בנוכחות המשיג או בכפוף לשמיעת טיעונים בעל פה. לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי כי במקרה דנא, אותו לא מצא כמקרה חריג בו קם הכרח לקיים דיון בעל פה, הוגשמה זכות הטיעון כנדרש בדרך של טיעונים בכתב.

10. כאשר לטענה בדבר מועד חיוב המערערות במס ערך מוסף בגין מתן שירותי בנייה לתושבי שכונת הארגזים; בית המשפט ציין כי על פי הכלל הקבוע בסעיף 28 לחוק מס ערך מוסף והחריג לו, הקבוע בסעיף 29 לחוק, מועד החיוב במס בעסקאות מקרקעין הוא מועד העמדתם לרשות הקונה או מועד סיום עבודות הבנייה, אלא אם התמורה עבור המקרקעין ניתנה עובר למועדים אלו, שאז יחול החיוב במס ערך מוסף במועד זה. בית המשפט הדגיש כי במסגרת עסקאות פיננסי ובינוי רוכש הזום זכות לבנות על מקרקעין תפוסים, כאשר מימוש הזכות מותנה בכריתת הסכמים עם הדיירים לפיננסי המקרקעין, אשר כבר במסגרתם מוותרים אלו על זכויות קיימות או על החזקתם במקרקעין. על רקע זה, מצא בית המשפט כי בענייננו, בעת חתימת עסקאות הפיננסי בשנת 2002 קיבלו המערערות את התמורה להתחייבותן כלפי הדיירים המפונים לספק להם דירות חלופיות, בדמות התחייבויות הדיירים למסור למערערות את זכויותיהם ביחס למקרקעין. התחייבויות אשר בזכותן – ועל בסיס התחייבות המערערות לבצע את פיננסי הדיירים – ניתן מלכתחילה היתר הבנייה להקמת בניין "דולב" בחודש מרץ 2002. לפיכך, קבע בית המשפט כי כבר במועד מתן היתר הבנייה קמה למערערות חבות במס ערך מוסף בגין עסקאותיהן עם הדיירים, ללא קשר למועד בו פיננסי הדיירים את דירותיהם בפועל או למועד מסירת הדירות החלופיות.

11. לצד האמור, דחה בית המשפט המחוזי את יתר הטענות שהעלו המערערות ביחס לשגיאות שנפלו בשומת המשיב ובתחשיב שביסודו; בתוך כך, קבע בית המשפט כי חוות דעת שהגישו המערערות לוועדת הערר בעניין מס השבח, אשר עליה נסמך תחשיב המשיב, מלמדת כי שומת עלויות הבנייה שביצע המשיב, לפי ערך של 800 דולר ארה"ב למטר רבוע, הינה על הצד הנמוך. כמו כן, נדחתה טענת המערערות כי בבניין "דולב", שבנייתו חויבה במס ערך מוסף, נמסרו 48 דירות בלבד. עוד נדחתה טענת המערערות כנגד עצם שומתן בגין עבודות הפיתוח הנדרשות במסגרת הפרויקט, לאחר שבית המשפט המחוזי מצא כי טיבן של העבודות, נוסחם של המכרז ושל הסכם הפיתוח ואופי מעורבותה של העירייה בפרויקט, מלמדים כולם כי מדובר בעבודות פיתוח מוניציפאליות, המבוצעות עבור העירייה, לפי דרישותיה ובפיקוחה, במסגרת ההתקשרות הכוללת המוסכמת בין המערערות, המינהל והעירייה (שהינה צד להסכם ואחד מבעלי המקרקעין). כמו כן, דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערערות בדבר זכאותן לפטור ממס ערך מוסף מכוח סעיף 49כב לפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שמצא כי פרק זה של החוק נכנס לתוקף רק לאחר חתימת עסקת הפיננסי ובינוי בשנת 1999 ועל כן ההסדרים שנקבעו בו אינם חלים בענייננו.

12. המערערות – באמצעות בא כוחן, עו"ד עוזי שוחט – עותרות לביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולהשבת התיק למשיב לצורך קיום דיון בהשגתן. ראשית, נטען כי בהתחשב בפרשנות הנוהגת בדיני מיסים, בתכליתם ובמגמות הקיימות בפסיקה, יש לשנות את הלכת מ.א.ל.ד.ז. ולהפוך את נוהגו של המשיב, לזמן משיגים לדיון לפניו לבירור השגותיהם, להלכה מחייבת. עוד נטען כי בנסיבות העניין – בהתחשב, בין היתר, בעובדה שהמחלוקת בין הצדדים נוגעת לסכום של מיליוני ש"ח, במורכבותה של העסקה מושא הדיון, בכך שהמערערות ביקשו מלכתחילה לקיים דיון בהשגה בהשתתפותן ובכך שבמסגרת דחיית ההשגה הוציא המשיב למערערות שומה זהה לשומתו המקורית – היו המערערות זכאיות לשימוע בעל פה בהתאם לנוהג הקיים, עובר להכרעה בהשגה. שנית, נטען כי המועד לחיוב עסקת מקרקעין במס ערך מוסף, ובפרט עסקאות למתן שירותי בנייה שנערכות במסגרת פרויקטי פינוי ובינוי, הינו המועד בו הועברה בפועל לידי היזם החזקה במקרקעין שנמכרו לו, שכן זהו המועד בו זוכה היזם לתמורה בעבור שירותיו. בהקשר זה, מצביעות המערערות על כך שהדיירים שהשתכנו בבניין "דולב" לא פינו את המקרקעין שבחזקתם במועד חתימת עסקאות הפינוי (בשנת 2000) או במועד מתן היתר הבנייה (מרץ 2002), אלא רק במועד בו קיבלו דירה בבניין, קרי בשנת 2007. כל זאת כאשר הבניין לא נבנה על מקרקעין בהם החזיקו הדיירים המפונים כלל וכאשר הדיירים המפונים לא מכרו למערערות כל זכות במקרקעין, כמשמעה בחוק מיסוי מקרקעין, אלא ויתרו על החזקתם במקרקעין. לפיכך, נטען כי חיוב המערערות במס ערך מוסף בגין עסקאות הפינוי במועד מתן היתר הבנייה להקמת בניין "דולב", גרם להן נזק משמעותי, בכך שהקדים את מועד החיוב וגרר חיוב בהפרשי הצמדה וריבית בשווי מיליוני ש"ח.

יצויין כי מלכתחילה, השיגו המערערות על כך שבית המשפט המחוזי אימץ את תחשיבו של המשיב ואת טענותיו בנוגע לעלויות הבנייה בהן נשאו המערערות בפועל, אף שאלו לא נתמכו לכאורה בתצהיר, כאשר במצב דברים זה היה עליו, לטענתן, לקבל את טענות המערערות בעניין, וכפועל יוצא לדחות את שומתו. ואולם, בדיון שנערך לפנינו לא עמדו המערערות על טענות אלה.

תשובת המשיב

13. המשיב – באמצעות בא כוחו, עו"ד עמנואל לינדר – עותר לדחיית הערעור וסומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. המשיב טוען כי הוראות חוק מס ערך

מוסף אינן מחייבות ביצוע דיון בעל פה בהשגות לפניו ואילו על פי הלכה שנקבעה בעניין T.T.L.A.M. – אשר אין מקום לשנותה – כמו גם הפרקטיקה הנוהגת על ידו, אף שבמקרים מסויימים רצוי לקיים דיון בעל פה, אין חובה לעשות כן. לפיכך, לשיטת המשיב, משעה שנערך דיון בכתב בהשגת המערערות שבסופו ניתנה החלטה מנומקת בהשגה, דין טענותיהן ביחס להכרח בקיום שימוע בהשגתן להידחות. כך בפרט כאשר העסקה מושא הדיון אינה מורכבת או מסובכת, כפי שמבקשות המערערות להציגה, וכאשר המערערות לא העלו טענות ממשיות לגוף השומה – לא במסגרת ההשגה ואף לא כשניתנה להן הזדמנות לעשות כן במסגרת הערעור. עוד נטען כי אף אם היה טעם לפגם בכך שלא קויים דיון בעל פה בהשגה, הרי שאין מדובר בפגם המצדיק את ביטול ההחלטה בהשגה, שכן ממילא על פי ההלכה, משעה שערעור המערערות נדון לפני בית המשפט המחוזי וטענותיהן נבחנו לגופן, יש בכך כדי לרפא את הפגם.

עוד מצדד המשיב בקביעת בית המשפט המחוזי ביחס למועד חיובן של המערערות במס ערך מוסף בגין עסקאות הפינוי. בתמצית, טוען המשיב כי בענייננו – ובדומה לעסקאות פינוי ובינוי בכלל, על פי טיבן – התמורה שמסרו הדיירים המפונים למערערות הינה עצם התחייבויותיהם לוותר על זכויותיהם או על החזקתם במקרקעין (בתמורה לפיצוי המוסכם). ערכה הכלכלי של תמורה זו נובע, כך על פי המשיב, מכך שהתחייבויות אלה הן שאפשרו למערערות לקבל את היתר הבנייה בשנת 2002 ולהתחיל בבנייה, וכן העניקו להן אפשרות לפנות לבית המשפט בבקשה לסעד אכיפה. על כן, נטען כי לאור מתווה העסקה שנקבע במכרז ובהסכם הפיתוח – במסגרתם הותנה מתן היתר הבנייה למערערות בחתימת עסקאות הפינוי – מועד מתן היתר הבנייה למערערות הוא אכן המועד בו שולמה התמורה למערערות, ועל כן על פי סעיף 29 לחוק מס ערך מוסף, במועד זה קם חיובן במס ערך מוסף בגין עסקאות הפינוי.

דיון והכרעה

14. אקדים לומר כי לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ולאחר שבחנתי את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה לפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל באופן חלקי, וכך אציע לחבריי שנעשה. אפרט טעמי להלן.

15. המחלוקת בין הצדדים שלפנינו – לגופם של דברים – נסבה על קביעתו של בית המשפט המחוזי בדבר מועד חיובן במס ערך מוסף של עסקאות הפינוי שנערכו בין המערערות לבין הדיירים המפונים, ואשר בוצעו במסגרת פרויקט הפינוי ובינוי במתחם, שבמכרז לביצועו זכו המערערות בשנת 1999. תמציתן של עסקאות הפינוי

הינה כי החזקה במקרקעין במתחם, בהם החזיקו הדיירים המפונים כברי רשות, הועברה למערערות בתמורה לדירות חלופיות שקיבלו הדיירים המפונים המצויות במקרקעין אחרים במתחם. ודוק, עסקאות הפינוי דנן נחתמו אמנם בשנת 2000, אך רק בשנת 2007, נמסרו הדירות החלופיות לדיירים ואלו פינו בפועל את המקרקעין. ביני לביני, בחודש מרץ 2002, ניתן היתר הבנייה להקמת הבניין ובו יחידות הדיוור שנמסרו לדיירים.

זכות טיעון בהליכי השגה על החלטות מנהל מס ערך מוסף

16. זכותו של נישום להשיג על שומה שהוציא המשיב מוסדרת בסעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף, הקובע:

”החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים.”

17. בית משפט זה עמד על טיבו של ההסדר שבסעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף בע"א 428/82 אל-דין נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מא(3) 339 (1987), שם הבהיר השופט א' וינוגרד כי:

”בחוק מס ערך מוסף אין הוראות בדבר שמיעה בפני המנהל, וחובתו של המנהל אינה אלא לדון בהשגה ולהחליט בה. דיון זה אינו חייב להתנהל בנוכחות המשיג ואף לא על-פי טיעונים בעל-פה. כדי שהמערער לא יהא מקופח בהבאת ראיות, נקבע, שבהליכי הערעור יהא המערער רשאי להביא ראיות, ובית המשפט בערעור אכן קובע מימצאים עובדתיים על-פי ראיות, שהובאו לפניו על-ידי שני הצדדים” (ההדגשות במקור – י.ד.) [שם, בעמ' 341. ראו גם: ע"א 734/86 מנהל מס ערך מוסף נ' שהינו, פ"ד מג(3) 566, 571 (1989)].

בכך הביע בית משפט זה עמדתו כי התייחסות המשיב להשגה של נישום על שומה שהוצאה לו בהליך המתנהל כולו בכתב אינה פסולה כשלעצמה ואינה פוגעת בחובתה של רשות מינהלית להימנע מלהכריע בזכויותיו של אדם מבלי להעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו [בעניין חובה זו ראו למשל: בג"ץ 3379/03 מוסטקי נ' פרקליטות המדינה, פ"ד נח(3) 865, 889-892 (2004); בג"ץ 654/78 גינגולד נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד לה(2), 649, 656-657 (1979)]. זאת משום

שאינן הכרח להגשים את זכות הטיעון בעל פה דווקא, כאשר אחת הדרכים המקובלות להגשמתה היא בדרך של העלאת טיעונים בכתב [ראו למשל: בג"ץ 161/84 חברת ווינדמיל הוטל בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד מב(1) 793, 796 (1984); בג"ץ 6437/04 טל תבורי (קטינה) נ' משרד החינוך והתרבות, פ"ד נח(6) 369, 378 (2004); עע"ם 4013/06 אקרשטיין צבי בע"מ נ' הועדה המקצועית לעניין תקנה 25 (29) לתקנות חובת המכרזים, פסקאות 43-45 (4.12.2008) והאסמכתאות הנזכרות שם; יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 819 (1996)].

18. בפסק הדין בעניין מ.א.ל.ד.ז., שניתן בשנת 2005 ועסק אף הוא במקרה בו הלינה מערערת על כך שהשגתה הוכרעה שלא בנוכחותה, נקבעה ההלכה המחייבת לעניין זכות טיעונו של נישום לפני המשיב. הנשיא א' ברק שב והדגיש שם כי הליך ההשגה "איננו הליך אדברסרי, מעין-שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד שלישי שמכריע ביניהם. אלא הליך ההשגה הוא הליך מינהלי שבו הרשות המינהלית בוחנת בשנית את החלטתה" [ראו: שם, בעמ' 848]. על רקע זה נקבע כי על דרך הכלל יש במתן זכות טיעון בכתב לנישום במסגרת הליך ההשגה כדי לקיים את כללי המשפט המינהלי וכי רק במקרים חריגים, על פי נסיבותיהם, קם הכרח להעניק לנישום זכות טיעון בעל פה בכדי להבטיח את תכלית הליך ההשגה ולהגשים את חובות הרשות המינהלית.

19. יש עוד לציין כי על אף היעדרה של חובה להעניק לנישומים זכות טיעון בעל פה במסגרת הליך ההשגה בכל מקרה ומקרה, הנחיה 67.137 בהנחיות מס ערך מוסף בענייני שומות וערעורים שכותרתה "הדיון בהשגה" קובעת, באופן התואם לרוח הלכת מ.א.ל.ד.ז., כי:

"החוק אמנם לא מחייב הזמנת העוסק לבירור ההשגה, אך רצוי להזמין אותו כדי לקבל ממנו הבהרות ופרטים בקשר להשגה. הדיון ייערך בנוכחות הרכז והמבקר" (ההדגשה הוספה – י.ד.) [ראו: עניין מ.א.ל.ד.ז., בעמ' 849].

20. כללם של דברים כי חובתו של המשיב בעניין ברורה. דיני מס ערך מוסף וההלכה מורים כי המשיב אינו מחוייב בקיום דיון במעמד הנישום בהליך השגה לפניו. על פי לשונם ומהותם של אלו, לאחרון עומדת הזכות כי טענותיו תובאנה לפני המשיב, אך לא קנויה לו הזכות להשמיע בעל פה דווקא [ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 952 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר – מס ערך מוסף); אבי פרידמן מס ערך

מוסף – החוק וההלכה 947-949 (2010) (להלן: פרידמן). כך עולה אף מנהליו הפנימיים המקצועיים של המשיב, הגם שאלו, כמובן, אינם כובלים את בית המשפט בבואו לפרש את חקיקת המס [בעניין זו ראו: ע"א 256/80 לאוב נ' מינהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פ"ד לז(2) 163, 166 (1983); ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד.חברה לבניין בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"ד סב(1) 57, 96-97 (2006); ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב-רו"ח ועו"ד, פסקה 36 לחוות דעתי (16.10.2012) והאסמכתאות הנזכרות שם (להלן: עניין מחלב)]. בד בבד, הכלל לפיו במסגרת ערעור לערכאות השיפוט על החלטת המשיב בהליך השגה רשאי נישום להביא ראיותיו, מסייע אף הוא להבטיח כי לנישום תינתן הזדמנות להביא טענותיו וכי התנהלות המשיב תעמוד, במידת הצורך, לבחינה ערעורית מקיפה.

21. יחד עם זאת, על יסוד כללי הצדק הטבעי וכללי המשפט המינהלי, ובראשם חובת ההגינות של הרשות המינהלית כנאמן הציבור, מוסיפה הלכת מ.א.ל.ד.ת. – העומדת בתוקפה גם כיום ואשר כוחה היום ככוחה בעת נתינתה – ומרחיבה את זכות הטיעון של הנישום מעבר להוראת סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף בקובעה כי במקרים חריגים, אפשר ותקום חובה לקיים דיון בעל פה בהשגה. בכך מבטאת הלכת מ.א.ל.ד.ת. הכרה בחשיבותה של זכות הטיעון, ובתפקידו של המשיב, ככל רשות מינהלית, לאפשר לנישום הבא בשעריו הזדמנות הוגנת להביא טענותיו לפני שלטונות המס [על חובת השימוע הנובעת מכללי הצדק הטבעי ונגזרת מחובת ההגינות הכללית של הרשות ראו למשל: ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 118-119 (2005) (להלן: עניין חנני); בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289, 322 (1998); בג"ץ 5621/96 הרמן – ראש עיריית אופקים נ' השר לענייני דתות, פ"ד נא(5) 791, 817 (1997)]. יש להדגיש כי בהתאם לרוחה של הלכת מ.א.ל.ד.ת. – הגם שהדבר נתון לשיקול דעתו של המשיב והוא אינו מחוייב לעשות כן, ראוי כי המשיב ישקול בנפש חפצה לקיים דיון בהשגה בהשתתפות הנישום. כך נדרש אף מהנחיותיו הפנימיות של המשיב, אשר המשיב מחוייב לפעול בהתאם להן [ראו: עניין מחלב, פסקה 36]. בתוך כך, סבורני כי על המשיב ליתן משקל משמעותי לרצונו של הנישום לקיים דיון בהשגה בנוכחותו ולכבדו, ככל שאין בנמצא שיקול הנוגד קיום דיון כאמור.

22. אוסיף ואעיר כי לפי דעתי, בבואו של בית המשפט להכריע בשאלה האם המקרה שנדון לפניו, על פי נסיבותיו, הינו מקרה חריג המקים חובה על המשיב לקיים דיון בהשגה בהשתתפות הנישום עובר להכרעה בה, עליו ליתן דעתו לטיב העסקה (או העסקאות) מושא ההשגה, ולמאפייניה, ובכלל זאת, בין היתר: להיקפה הכספי; למהות

הזכויות המועברות בה; למורכבות מערכת היחסים החוזית שנוצרה במסגרתה, המושפעת, בין השאר, ממספר הגורמים המעורבים בעסקה ומקיומם של תנאים מתלים בה; למשך התקופה מושא השומה; לעמדת שלטונות המס ביחס לעסקה; וכן לדינים השונים החלים בנסיבות העניין.

23. אציין – מבלי לקבוע מסמרות בעניין – כי בענייננו, הגם שחיוב המערערות במס ערך מוסף בגין פרויקט הפינוי ובינוי נשען על חישוב פשוט מבחינת "אריתמטית", ייתכן שהיה מקום לראות בעניינן של המערערות מקרה חריג המצדיק קיום דיון בעל פה בהשגתן. נוטה אני לסבור כי עסקינן בעסקת מקרקעין מורכבת וייחודית, כשבמסקנה זו תומכים: עובדת היותה של העסקה עסקת פינוי ובינוי, שמקורה במכרז ממשלתי רחב היקף שעניינו במקרקעין ייחודיים ששטחם כשל שכונה שלמה והוכרזו כמתחם פינוי ובינוי; וכן העובדה כי במסגרת העסקה כרוכות זו בזו עסקה בין יזם לבין בעלי המקרקעין (המינהל), עשרות עסקאות "משנה" בין היזם לבין מחזיקים נוספים במקרקעין, אשר זכויותיהם בהם אינן זהות, וכן התחייבויות לביצוע עבודות פיתוח עירוני במקרקעין.

24. על אף האמור, נוכח העובדה כי הכרעת בית המשפט המחוזי נשענה על בחינה של טענות המערערות אחת לאחת והכרעה בהן לגופן, אינני סבור כי בנסיבות העניין יש להכריע בשאלה האם המקרה דנן נכנס לגדרם של אותם מקרים נדירים. יש לזכור כי לבית המשפט הדין בערר על החלטה בהשגה על שומות מס ערך מוסף מוקנית סמכות רחבה לבחון את ראיות הצדדים (כמפורט לעיל) ולשנות את החלטת המשיב בהשגה בהתאם לשיקול דעתו (סעיף 83(ה) לחוק). לפיכך, בהתאם לתורת הבטלות היחסית, בין אם נפל פגם בהליך המינהלי שניהל המשיב ובהחלטתו להכריע בהשגת המערערות בכתב, כטענת המערערות, ובין אם לאו, סבורני כי בנסיבות העניין אין הצדקה לביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולהשבת עניינן של המערערות לדיון לפני המשיב [השוו: עניין חנני, בעמ' 119]. שהרי, משעה שבית המשפט המחוזי דן בפירוט בטענות המערערות לגופן במסגרת ערעורן – במהלכו ניתנה להן ההזדמנות להעלות טענותיהן ולהביא לפני בית המשפט את מלוא הנתונים הרלבנטיים לעניינן – הרי שיש בכך כדי להביא מזרז לפגם הנטען [השוו: ע"א 8669/07 א.ד.צ. א.חזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פסקה יג (29.12.2009) והאסמכתאות הנזכרות שם. ראו גם: ע"מ 9187/07 לוזון נ' משרד הפנים (24.7.2008), פסקה 68 לחוות דעתי והאסמכתאות הנזכרות שם].

25. אחר כל זאת, אציין כי לא נעלמו מעיני טענות המערערות בדבר הצורך בשינויה של הלכת מ.א.ל.ג.ד.ז. ואולם, טענות אלה נשענות על הוראות המסדירות הליכי השגה (וזכויות נישומים במסגרתם) לפני רשויות מס אחרות, הקבועות בחוקי מס אחרים וכן על פסיקותיהן של ערכאות שונות בסוגיות מיסוי שאינן מתעוררות במקרה דנן. אלה וגם אלה מלמדות, לשיטת המערערות, על חשיבותה של זכות הטיעון ועל "ערכאותה" של הלכת מ.א.ל.ג.ד.ז. ודוק, הדינים וההלכות אליהם מתייחסות המערערות – כגון הוראת סעיף 87(ז) לחוק מיסוי מקרקעין הקובעת כי "לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, מבלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו" – דווקא עולים בקנה אחד עם הלכת מ.א.ל.ג.ד.ז. ועם העקרונות שבבסיסה, שכן זו, כמפורט לעיל, מחזקת את כוחה של זכות הטיעון בהליכי השגה לפני המשיב.

יתר על כן, על אף השאיפה ליצירת אחידות והרמוניה בין דינים בכלל ובין חוקי מס שונים בפרט, דינים והלכות שעניינם בהסדרי מס אחרים אינם משליכים בהכרח על הסדריו המפורשים של חוק מס ערך מוסף. הוא הדין עם הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין ביחס לטיפול בהשגות במס שבח ומס רכישה, עליהן הצביעו המערערות, אשר בהיותן הוראות מקצועיות פנימיות אינן כובלות, כאמור, את בית המשפט. זאת בפרט כשהוראות אלה אינן נוגעות כלל למס ערך מוסף. נקודת המוצא לפירושן של הוראות מס ערך מוסף היא לשונו של חוק מס ערך מוסף, כאשר בגדריה יש לבחור בפרשנות המגשימה את תכלית חוק מס ערך מוסף באופן מיטבי תוך שאיפה להרמוניה פנימית בין סעיפי החוק [ראו למשל: ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, פסקה 12 לחוות דעתו של השופט זילברטל וכן חוות דעתי (30.9.2013) (להלן: עניין שעלים); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 12(ב) (20.11.2012); פרידמן, בעמ' 73-89. באשר לאימוץ גישת פרשנות תכליתית ביחס לדיני המס המבקשת להגשים את המטרות והערכים שבבסיס דיני המס ראו למשל: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005); ע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 38 (8.7.2014); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997); דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595, 603-604 (איל זמיר, ברק מדינה וסיליה פסברג עורכים, 2009)]. על רקע זה, נוכח לשונו הברורה של סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף – עליה אין הצדדים חולקים – ובהתחשב בכך שהוראתו מתייחסת להגשת השגות על שומה בכתב ואינה מכירה בחובה לקיים שימוע בעל פה לפני המשיב, לא מצאתי כי טענות המערערות מצדיקות בחינה מחודשת, כל שכן שינוי, של הלכת מ.א.ל.ג.ד.ז.

מועד החיוב במס ערך מוסף בעסקאות קומבינציה במקרקעין

26. בית משפט זה דן לא אחת בשאלות הנוגעות למיסויין של עסקאות קומבינציה, ובתוך כך הבחין בין שתי צורות של עסקאות הרווחות בשוק – עסקאות מסוג "מכר חלקי" ועסקאות מסוג "מכר מלא" [באשר לדיון בסוגיות הנוגעות לחיובה של עסקת קומבינציה במס שבח ראו למשל: ע"א 487/77 מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי, פ"ד לב(2) 121 (1978) (להלן: עניין אחים ברקאי); ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108 (2003) (להלן: עניין טובי)]. באשר לנפקותה של עסקת קומבינציה בסוגיות הנוגעות למס ערך מוסף, ראו למשל: ע"א 108/82 "ניכנ", חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' המנהל לעניין חוק מס ערך מוסף, פ"ד לט(1) 772 (1985) (להלן: עניין ניכנ); ע"א 13/81 מנהל המכס והבלו נ' ש.ש.ל. בע"מ, פ"ד לז(3) 253 (1983) (להלן: עניין ש.ש.ל.); ע"א 2981/92 כהן נ' צמד ע.א. בע"מ, פ"ד נ(2) 869 (1996) (להלן: עניין כהן); פרידמן, בעמ' 270-271; טלי ירון-אלדר ועופר שרון "מע"מ בעסקאות פינני ובינוי" מיסים טו(3), א-74, א-75-77 (2001) (להלן: ירון-אלדר ושרון)].

27. עסקה מסוג "מכר חלקי" היא עסקה בה בעלי המקרקעין מוכר חלק מהם לקבלן בתמורה להתחייבות הקבלן לבנות דירות עבור הבעלים על החלק של המקרקעין שנותר בידיו. לעומתה, עסקה מסוג "מכר מלא" היא, ככלל, עסקה במסגרתה נמכרים המקרקעין במלואם לקבלן בתמורה לדירות שבונה הקבלן במקרקעין ומעבירן לבעליהם. שתי העסקאות גם יחד הינן עסקאות חליפין בהן נמכר נכס אחד תמורת אחר, אותן יש לראות באורח "רעיוני" כשילוב של שתי עסקאות משנה נפרדות, אך התייחסות דיני המס אליהן שונה: עסקת "מכר חלקי" מורכבת מעסקת משנה בה רכש הקבלן חלק מן המקרקעין ומעסקת משנה נוספת, שהינה עסקת שירות (שירותי בנייה), במסגרתה התחייב לבנות על חלק מהמקרקעין שנותרו אצל הבעלים. מנגד, עסקת "מכר מלא" מורכבת משתי עסקאות משנה של מכירת מקרקעין – האחת, מכירת זכות הבעלות במקרקעין מבעליהם לקבלן, ו-האחרת, מכירת הדירות החלופיות שנבנו על גבי המקרקעין על ידי הקבלן לבעליהם (הקודמים) של המקרקעין [ראו: עניין אחים ברקאי; עניין ש.ש.ל., בעמ' 257-262; נמדד – מס ערך מוסף כרך א 121-123, 516-513 והאסמכתאות הנזכרות שם; יצחק הדרי "קביעת המחיר ומועד החיוב במס ערך מוסף בעסקת חליפין בין בעל קרקע לקבלן" עיוני משפט ח 512, 513-515 (1982) (להלן: הדרי); ירון-אלדר ושרון, בעמ' א-75-77].

במאמר מוסגר יצויין, כהערה מקדימה, כי על דרך הכלל, בעסקאות קומבינציה (על שני סוגיהן) הנערכות בין מוכר שאיננו עוסק לבין קבלן, האחרון הוא שנושא בנטל תשלום מס ערך מוסף הן בגין עסקת המשנה של מכירת המקרקעין לזום (מכוח תקנה ב(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976) והן בגין עסקת המשנה הנוספת של מתן שירותי הבנייה או מכירת הדירות החלופיות (מכוח סעיף 16 לחוק מס ערך מוסף) [ראו למשל: עניין כהן, בעמ' 878; נמדד – מס ערך מוסף כרך א, בעמ' 80-81, 269-270; הדרי, בעמ' 514-517].

28. השוני הצורני שבין עסקאות "מכר חלקי" לעסקאות "מכר מלא" מביא לשוני בהתייחסות דיני המס – יהיו אלו מס שבח, מס רכישה או מס ערך מוסף – אל עסקאות אלה. כך, למשל, בכל הנוגע למס רכישה בעסקת "מכר חלקי" התמורה עבור מסירת המקרקעין היא שווים של שירותי הבנייה של הדירות שמקבל הבעלים המוכר, לעיתים בצירוף רווח קבלני. לעומת זאת, בעסקת "מכר מלא" התמורה לבעל המקרקעין היא שווי השוק של אותן דירות, בתוספת שווי המקרקעין שעליהם נבנו הדירות [ראו למשל: עניין טובי, בעמ' 125-127. לדיון נרחב בעסקאות קומבינציה ובשוני בהתייחסות דיני המס לסוגיהן השונים ראו עוד: דוד אלקינס מיטוי עסקאות חליפין – תיאוריה, עסקאות קומבינציה והלוואות ללא ריבית 245-308 (2012)]. אלו הם פני הדברים גם בעניינים הנוגעים למועד חיוב עסקאות קומבינציה במס ערך מוסף.

29. מועד החיוב במס ערך מוסף בעסקאות במקרקעין, לרבות בעסקאות קומבינציה, מוסדר בסעיפים 28 ו-29 לחוק מס ערך מוסף, הקובעים:

"28. (א) בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם.

(ב) בעבודות בנייה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.

29. על אף האמור בפרק זה –
 (1) בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר האוצר – אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו;".

סעיף 28(א) לחוק קובע את מועד החיוב במס בעסקאות מכר מקרקעין, ואילו עניינו של סעיף 28(ב) לחוק בעסקאות של מתן שירותי בנייה, כאשר החריג הקבוע בסעיף 29 לחוק חל על הכללים הקבועים בשני הסעיפים גם יחד. תוצאתם של דברים היא כי מועד החיוב במס של עסקת המשנה הראשונה בעסקת קומבינציה – על שני סוגיה – אשר עניינה במכירת המקרקעין, או חלקם, לקבלן, יקבע על פי הוראתם המשולבת של סעיפים 28(א) לחוק ו-29(1) לחוק. לצד זאת, מועד חיובה במס של עסקת המשנה השנייה – שעניינה במתן שירותי בנייה על ידי הקבלן בעסקת "מכר חלקי" או במכירת הדירות החלופיות על ידו בעסקת "מכר מלא" – ייקבע לפי הוראות סעיף 28(ב) או סעיף 28(א), בהתאמה, בשילוב הוראת סעיף 29(1) לחוק [ראו: נמדד – מס ערך מוסף כרך א, בעמ' 123, 496-497 והאסמכתאות הנזכרות שם, וכן בעמ' 515-513]. בהקשר זה, יש לציין כי הן ביחס לעסקאות למתן שירותי בנייה והן ביחס לעסקאות מכר מקרקעין, נמנע המחוקק מלקבוע מועדים בעלי משמעות תכנונית, כגון מועד מתן היתר הבנייה, כמועדים המקימים כשלעצמם חיוב במס ערך מוסף.

30. המסקנה העולה מן הדברים, היא כי על דרך הכלל, מועד חיובה במס ערך מוסף של עסקת קומבינציה (על שני סוגיה) הינו יום מסירת הקרקע מושא העסקה לקבלן. זאת, אלא אם בטרם נמסרו המקרקעין הושלמו עבודות הבנייה בהם בעסקה למתן שירותי בנייה ("מכר חלקי"), או אם נרשמו המקרקעין על שם הקבלן בעסקת "מכר מלא", ובתנאי שלקבלן לא ניתנה תמורה קודם למסירת המקרקעין לידו. ברוח זו נקבעה ההלכה בסוגיית מועד חיובן של עסקאות קומבינציה במס ערך מוסף בעניין ניכר. באותו מקרה, אשר עסק בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", במסגרתה קיבל הקבלן חלק מן הקרקע והתחייב לבנות דירות על החלק שנשאר בבעלות המוכרים, קבע הנשיא מ' שמגר ביחס למועד החיוב במס, כי:

"ניתן ללמוד מדבר המחוקק, כי נתכוון להשוות, ככל האפשר, בין עיסקת חליפין, בה ניתנת תמורה בעין, לבין עיסקה, בה מועברים מזומנים מיד ליד. זאת ועוד, לצורך העניין שלפנינו יש גם מלוא ההצדקה וההיגיון ביישום של הוראותיו של סעיף 29(1). מכאן, כי מחיר העיסקה לצורך חישוב מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום מסירתה לקבלן, וזהו המועד, בו התגבש חיובה לשלם את המס" (שם, בעמ' 776) (ההדגשה במקור – י.ד.).

31. קביעה זו עולה בקנה אחד עם תכליתו של מס ערך מוסף למסות את תוספת הערך שתורמת כל יחידה כלכלית לכלכלה הלאומית, הנלמדת מן ההפרש שבין

המכירות והשירותים שביצע וסיפק העוסק לבין הקניות שביצע והשירותים שקיבל.
כלשון דברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 1178:

"המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל" [ראו: שם, בעמ' 235. ראו עוד: פרידמן, בעמ' 54-59].

32. קביעה זו אף מתחייבת במידה רבה מתכליתם הרחבה של דיני המסים ומן העקרונות שבבסיסם, המנחים לקבוע את גובה המס המתחייב בגין ביצועה של עסקה, על יסוד מהותה האמיתית של אותה עסקה ותוכנה הכלכלי הממשי, כאשר:

"מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על-ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס" [ראו: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 8863/07 ב.מ. כפריס דדו נ' מנהל מע"מ חיפה, פסקה 9 (28.3.2010) (להלן: עניין ב.מ. כפריס דדו)].

33. הלכת ניכר, כפי שמדגישים ירון-אלדר ושרון במאמרם, עליו נסמכו הן המשיב בשומתו ובהחלטתו בהשגה והן בית המשפט המחוזי בפסק דינו, שמה דגש, לעניין מועד החיוב במס, על מועד מתן התמורה ליזם. כמוסבר במאמר, בעסקאות הנערכות עם דיירים במתחמי פינוי ובינוי בנוגע לפינויים, תמורה זו הינה "ויתור בידי הדיירים על זכויותיהם, שהן זכויות במקרקעין או בהתייחס למקרקעין". מכאן מסקנתם כי:

"[בעסקאות אלה] חל מועד החיוב במס בשל שירותי הבנייה או המקרקעין הניתנים מאת היזם לדיירים במועד הקבלה בידי היזם של זכויות הדיירים במקרקעין או בהתייחס למקרקעין" (ההדגשה הוספה – י.ד.) (שם, בעמ' א-77).

34. משמעות הדברים, לשיטתם של ירון-אלדר ושרון, כי תחת ההנחה שזכויות הדיירים במקרקעין או בהתייחס אליהם מועברות ליזם באופן מיידי, הרי שעל היזם לשלם מס ערך מוסף בשל שירותי הבנייה שסיפק מיד לאחר שקיבל לידו את

המקרקעין, ולא במועד מאוחר יותר, בעת השלמת הבנייה במקרקעין (ראו: שם, בעמ' א-77). גישה זו, התואמת להוראות חוק מס ערך מוסף ולהלכה הנוהגת, מאמצת את התפיסה, לפיה המועד הקובע לעניין היווצרות חבות במס הינו היום בו מתרחשת תמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה ולצדדים נוצרת הנאה כלכלית, מועד שהינו שונה לעיתים מיום חתימת העסקה, מיום השלמת ביצוע ההתחייבויות שנקבעו בה, או מהיום שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין [השוו למשל: ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז, פ"ד נו(6) 266, 276 (2003); עניין שעלים, פסקה 14. על הצורך והמקום לסטות לעיתים מן הפירוש שניתנה למושגים שונים בדין הכללי על מנת להגשים את התכלית אליה חותרת חקיקת המס ראו למשל: ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 525 (1989); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, 891 (2001); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 12-13 (1990)]. שהרי, ההיגיון העומד מאחורי קביעת מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה (הקבלן) כמועד לחיוב במס ערך מוסף הוא שבמועד זה – בהנחה שלא קדמה לו התקיימותם של אחד המועדים האחרים הנזכרים בסעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף – נוצרה לקבלן, הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא "אירוע המס" אליו מכוון חוק מס ערך מוסף.

מן הכלל אל הפרט

סיווג עסקת הקומבינציה בענייננו

35. בענייננו, הוסכם בין המערערות לבין הדיירים המפונים כי החזקה במקרקעין מושא עסקאות הפינוי תועבר במלואה למערערות בתמורה לדירות חלופיות אשר נבנו על מקרקעין אחרים במתחם, שאינם המקרקעין בהם החזיקו הדיירים המפונים. כך גם נעשה בסופו של יום. לאור האמור, דעתי היא כי בניגוד לטענת המערערות, יש לראות בעסקאות הפינוי משום עסקאות קומבינציה של מקרקעין תמורת מקרקעין, דהיינו שתי עסקאות "מכר מלא" המורכבות משתי עסקאות משנה של מכר מקרקעין [השוו: אהרן נמדר פינוי ובינוי 118-121 (2013)]. יודגש עוד כי אין מדובר במקרה זה בעסקאות קומבינציה "קלאסיות", מן הסוג אליו השווה המשיב את עסקאות הפינוי במסגרת השומה שהוציא למערערות (כעולה מלשונה), שכן הדירות החלופיות שנמסרו לדיירים המפונים לא נבנו על המקרקעין בהם החזיקו האחרונים, והקמתן נעשתה מבלי שהמקרקעין, כולם או חלקם, פונו בפועל או נמסרו לידי המערערות. מטעם זה, שונות הן אף מן העסקה שנדונה בעניין ניכר ומן העסקאות אותן מנתחים ירון-אלדר ושרון

במאמרם בנוגע לשאלת מועד החיוב במס [השוו: עניין ניכן, בעמ' 773; ירון-אלדר ושרון, בעמ' א-78].

36. אוסיף ואציין כי אין ממש בטענת המערערות כי לנוכח אופי זכויות הדיירים המפונים ביחס למקרקעין – בהיותם ברי רשות בהם – יש הכרח לראות בעסקאות הפיננסי משום עסקאות למתן שירותי בנייה. העובדה כי הדיירים המפונים אינם בעלי המקרקעין בהם החזיקו עובר לביצוע העסקה, דווקא מקשה לראות בהם כמי שרכשו שירותי בנייה במקרקעין ומחזקת דווקא את המסקנה כי יש לראותם בעסקאות הפיננסי עסקאות מכר מקרקעין [לעניין זה ראו: ירון-אלדר ושרון, בעמ' א-78].

37. כך אף עולה מאופיים של המכרו ושל הסכם הפיתוח שנחתם בין המערערות למינהל ושל עסקאות הפיננסי שנחתמו בין המערערות לדיירים המפונים. אלו מעגנים מערכת חוזית המסדירה זה לצד זה את פינויים של המקרקעין המדוברים ואת רכישת הזכויות במקרקעין, במסגרתה נטלו על עצמן המערערות התחייבויות שונות כלפי המינהל וכן התחייבו להעניק לדיירים המפונים דירות חלופיות בתמורה לויתורם של אלו על החזקתם במקרקעין ולמסירת המקרקעין לידי המערערות. בתוך כך, זכויותיהם של הדיירים המפונים כברי רשות במקרקעין המדוברים, אשר נולדו מכוח שהותם במקרקעין, כמו גם זכותם של הדיירים לקבל פיצוי הולם בתמורה לויתור עליהן, הוכרו על ידי בעל המקרקעין – המינהל – במסגרת המכרו והסכם הפיתוח. כך, מספר שנים לפני פרסום המכרו, כבר גמר בדעתו המינהל להעניק פיצוי למפוני "שכונת הארגזים" בעבור ויתורם על זכויותיהם, בשיעור העולה על שווי זכויותיהם ביחס למקרקעין ואשר נקבע בקריטריונים ברורים שפורסמו. המערערות הכירו בזכויות אלה ובמסגרת חוזה הפיתוח התחייבו לשאת בעלויות הפיננסי הנובעות מן ההכרה בהן [לעניין זה ראו בפירוט: עניין פרידמן חכשורי, בפסקאות 14-17. באשר לאופייה ולמהותה של זכות בר רשות במקרקעין ראו למשל: ע"א 633/08 מינהל מקרקעי ישראל נ' חייטמן, פסקה כב (9.1.2014) והאסמכתאות הנזכרות שם; ע"א 32/77 טבוליצקי נ' בית-כנסת ובית-מדרש החסידיים, פ"ד לא(3) 210, 214-218 (1977); נינה זלצמן "רישיון במקרקעין" הפרקליט מב 24 (1995) (להלן: זלצמן – רישיון במקרקעין); נינה זלצמן "רשות חינוך במקרקעין כהשאלת מקרקעין" עיוני משפט לה 265, 267-276 (2012) (להלן: זלצמן – רשות חינוך)].

38. כפי שהובהר, על מיסויה של עסקה להיעשות לאור הגיונה הכלכלי ומהותה האמיתית, ולא לפי הכותרת שהעניקו הצדדים להסכם ביניהם או לאופן עיצובו על ידם [ראו למשל: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נגד משכנות כלל מגדלי

הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 346 (2004); ע"א 5025/03 מינהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ, פסקה 7 (16.8.2006); ע"א 5245/04 מינהל מס שבח מקרקעין באר-שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, פסקה 9 (24.10.2006). על רקע האמור, ולאור תכליתם של המכרז ושל ההסכמים עליהם חתמו המערערות לאחר הזכייה בו – לפתח את מתחם הפינוי ובינוי ב"שכונת הארגזים" על ידי פינוי המקרקעין מתושביו והוצאתו לפועל של פרויקט בנייה על גבי המקרקעין שיפנו ויועברו לרשות המערערות – אין קושי לראות בעסקאות הפינוי עסקאות מכר מקרקעין ולמסות אותן בהתאם לדינים החלים על עסקאות אלה. יש להוסיף כי בניגוד לטענת המערערות, אין בעובדה שבמסגרת עסקאות הפינוי ויתרו הדיירים המפונים על זכויותיהם ביחס למקרקעין ולא מכרו למערערות זכויות במקרקעין, כדי לשנות ממסקנה זו. בפסיקה נקבע זה מכבר כי ויתור על זכות המביא באופן עקיף לרכישת הזכות על ידי הנעבר נחשב כעסקה החייבת במס ערך מוסף [נמדד – מס ערך מוסף כרך א, בעמ' 106-107; ע"א 243/86 המלבלב, שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל, פ"ד מב (3) 547, 554 (1988)].

39. אשר על כן, ובהתאם להוראות סעיפים 28(א) ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף ולהלכת ניכון, בנסיבות העניין (כאשר שאלת רישום המקרקעין אינה רלבנטית לענייננו), מועד חיובן של עסקאות הפינוי במס ערך מוסף הינו מועד העמדת המקרקעין לרשותן של המערערות או לשימושן, אשר על פי טענת המערערות שאותה לא סתר המשיב, הינו מועד תחילת אכלוס בניין "דולב" בשנת 2007. זאת, משלא נמצא, כפי שיפורט להלן, כי עובר למועד זה זכו המערערות לתמורה כלשהי מהדיירים המפונים [השוו למשל: ע"פ 442/81 מכבש ירושלים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד לו(4), 683, 691-692 (1982)].

40. יצויין עוד כי בנסיבות העניין אין כל נפקות מעשית להבחנה שמבקשות המערערות לעשות בין "עסקת קומבינציה" לבין "עסקה למתן שירותי בנייה" (אשר, כאמור לעיל, הינה כשלעצמה עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי"). שהרי, אין מחלוקת כי יש לראות בעסקאות הפינוי עסקאות במקרקעין עליהן חלות הוראות סעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף. לפיכך, שעה שלא נטען כי עבודות הבנייה בבניין "דולב" הושלמו קודם להעמדת המקרקעין המדוברים לרשות המערערות, הרי שממילא, גם לשיטת המערערות, המועד לחיוב עסקאות הפינוי במס ערך מוסף הינו מועד מסירת המקרקעין למערערות או המועד בו קיבלו תמורה במסגרת העסקאות, לפי המוקדם.

מועד מתן התמורה למערערות במסגרת עסקאות הפינני

41. עמדת המשיב, היא כי עצם התחייבותם של הדיירים המפונים במסגרת עסקאות הפינני (שנחתמו עוד בשנת 2000) לוותר על זכויותיהם ביחס למקרקעין בהם החזיקו במתחם ולפנותם, מהווה תמורה שקיבלו המערערות עובר למועד פינני המקרקעין בפועל. עמדה זו סומך המשיב כאמור, על שני טעמים: ראשית, על כך שלהתחייבויות חוזיות אלה ערך כלכלי הנובע מיכולתן של המערערות לפעול לאכיפתן; שנית, כיוון שבהתאם למתווה פרויקט הפינני ובינני, כפי שנקבע במכרז ובהסכם הפיתוח, על יסוד התחייבויות אלה התקבל בחודש מרץ 2002 היתר הבנייה להקמת בניין "דולב". לשיטת המשיב, כעולה מסיכומיו בבית המשפט המחוזי, במועד זה – לכל המאוחר – התקבלה בידי המערערות התמורה לדירות החלופיות, שכן ממועד מתן ההיתר "היו בידי המערערות הזכות והאפשרות לעלות על המקרקעין ולבנות".

42. סבורני כי לא ניתן לקבל טענותיו אלה של המשיב ודעתי כי המערערות זכו לתמורה במסגרת עסקאות הפינני רק במועד בו העבירו הדיירים המפונים את המקרקעין בהם החזיקו לרשות המערערות בפועל, כמפורט להלן.

43. באשר למשמעות התחייבותם של הדיירים המפונים; ניתן לטעון כי לכל התחייבות חוזית, יש ערך כלכלי מסוים הנובע, בין היתר, מן האפשרות לפעול לאכיפתה. יחד עם זאת, ברי כי התחייבויות חוזיות למתן תמורה עתידית אינן מהוות כשלעצמן חלק מאותה תמורה עצמה. לפיכך, משנקבע בעסקאות הפינני כי התמורה שתקבלנה המערערות הינה ויתור הדיירים על זכויותיהם ביחס למקרקעין ופינויים, אין לראות בהתחייבותם לעשות כן משום "סכומים כל שהם [ששולמו – י.ד.] על חשבון התמורה לפני מועד החיוב", אשר נשיאה בתשלומם מהווה מועד לחיוב במס לפי סעיף 29 לחוק מס ערך מוסף. יצירת זהות שכזו הינה בבחינת הקדמת המאוחר ותוצאתה חיוב של המערערות במס בשלב בו טרם הפיקו תועלת כלשהי מעסקאות הפינני ובטרם יצרו עסקאות אלה ערך מוסף כלשהו, באופן הנעדר היגיון כלכלי. יתר על כן, גישה זו אף מנוגדת לטעמי להוראות חוק מס ערך מוסף, בהן מוסדר מועד החיוב במס בעסקאות במקרקעין והדיווח עליהן על בסיס שילוב בין שיטת המזומנים לבין השיטה המסחרית-מצטברת [ראו למשל: נמדר – מס ערך מוסף כרך א, בעמ' 484-486, 494-493]. להסבר על שיטות אלה ראו למשל: יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 249-251 (2008)]. מנגד, גישה זו הופכת, הלכה למעשה, מועד אשר לא נמצא לו זכר בסעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף – מועד מתן ההתחייבות או מועד חתימת העסקה –

למועד בו לעולם תחוייבנה עסקאות אלה במס, שכן ראשיתה של כל עסקה במתן התחייבויות חוזיות לתמורה מטעם הצדדים.

44. באשר למועד מתן היתר הבנייה; יש לחזור ולהדגיש תחילה את שצויין לעיל, כי במסגרת סעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף נמנע המחוקק מלקבוע את מועד מתן היתר הבנייה כ"אירוע מס" המקיים חבות במס ערך מוסף בעסקת מקרקעין. לפיכך, רק ככל שבנסיבות העניין אפשר לראות במתן היתר הבנייה מטעם המינהל משום תמורה שקיבלו המערערות במסגרת עסקאות הפינוי שחתמו עם הדיירים המפונים, אזי יש לראות במועד נתינתו את המועד לחיובן במס ערך מוסף בגין עסקאות אלה.

ואולם, בניגוד לטענת המשיב, מהנתונים שלפנינו לא ניתן להסיק כי היתר הבנייה להקמת בניין "דולב" – המכיל 66 דירות והינו הבניין הראשון (והיחיד עד כה) שנבנה במתחם – אכן ניתן על יסוד (או הותנה ב-) התחייבויות הדיירים המפונים במסגרת עסקאות הפינוי. כך עולה מן העובדה שתכנית המתאר מתנה את הוצאת היתרי הבנייה במתחם בביצועה בפועל, באופן ההדרגתי של מלאכת הפינוי, אך במיוחד מן העובדה שהן בתכנית המתאר והן בתנאי המכרז, היתר הבנייה עבור 100 יחידות הדיור הראשונות במתחם כלל אינו מותנה בביצוע פינויים במקרקעין [ראו: סעיף 21 לתכנית המתאר וסעיף ב לתנאי המכרז שנזכרו לעיל. ראו גם: עניין פרידמן חכשורי, פסקה 13]. מהדברים עולה כי אין מקום לכרוך את מתן היתר הבנייה להקמת בניין "דולב" עם פינויים של הדיירים המפונים, כל שכן עם התחייבותם לוותר על זכויותיהם. מכאן שאין לראות במתן היתר הבנייה משום תמורה שקיבלו המערערות במסגרת הסכם הפינוי, ולפיכך מועד נתינתו אינו המועד המתאים לחיוב עסקאות הפינוי במס ערך מוסף. חיזוק נוסף למסקנה זו נמצא בעובדה שבניין "דולב" הוקם על מקרקעין אחרים במתחם, שאינם המקרקעין בהם החזיקו הדיירים המפונים, ומכאן שבניגוד לטענת המשיב, מועד נתינתו לא הקנה למערערות את הזכות או את האפשרות לבנות על המקרקעין המדוברים, בהם המשיכו הדיירים המפונים להחזיק עד לאכלוסו של הבניין בשנת 2007.

45. להשלמת הדיון בשאלת התמורה לה זכו המערערות במסגרת עסקאות הפינוי, יש להתייחס גם לקביעות בית המשפט המחוזי, אשר אימץ את עמדת המשיב באשר למועד החיוב במס, אך עשה כן מטעם שונה. בית המשפט הגיע לכלל מסקנה כי המערערות קיבלו את הזכויות במקרקעין במועד חתימת עסקאות הפינוי וכי יש במתן היתר הבנייה להקמת בניין "דולב" כדי ללמד כי הדיירים המפונים ויתרו על החזקתם

במקרקעין, וזאת על יסוד הקביעה כי היתר הבנייה ניתן בכפוף להתחייבויות הדיירים לפנות את המקרקעין בהם החזיקו. ובלשונו:

"היזם, המערערות, קיבלו למעשה את הזכויות במקרקעין במועד בו התחייבו כלפי הדיירים לבנות את הדירות בבניין דולב. המערערות אף הבהירו עניין זה עצמן במסגרת הערעור. נאמר על ידן בסעיף 25 כי נחתמו הסכמי פינוי וכי על פי חלק מההסכמים 'התחייבו התושבים המפונים לפנות את הנכסים המוחזקים על ידם בתחומי המקרקעין, בין היתר, כנגד קבלת התחייבות המערערות למתן שירותי בנייה לדירות חלופיות'. כלומר, המערערות עצמן קשרו בין היתור לבין פינוי המקרקעין כלומר קבלת הזכויות בהם, ללא כל קשר למועד מסירת הדירות בפועל. היתר הבנייה ניתן כאמור בכפוף לאותה התחייבות. לכן, אין ספק כי במועד מתן היתר הבנייה כבר נעשה אותו ויתור של הדיירים בחזקה במקרקעין, תוך כדי קבלת התחייבות מאת המערערות לקבלת דירה חלופית. העובדה כי הדיירים לא פינו את המקרקעין בפועל באותו מועד, אלא במועד קבלת הדירה החלופית בפועל – אינה משנה את מועד קבלת הזכות על ידי היזם."

46. כלל ידוע הוא כי בית משפט זה ימעט להתערב בממצאי עובדה ובקביעות מהימנות שקבעה הערכאה הדיונית, שלה יתרון על פני ערכאת הערעור בקביעתם [ראו למשל: ע"א 7486/10 מחלוף נ' רשות הטבע והגנים, פסקה 12 (30.12.2012)]. במהלך השנים נקבעו לכלל אי התערבות זה שלושה חריגים מרכזיים: כאשר ממצאי העובדה שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית אינם מעוגנים בחומר הראיות; כאשר הגרסה העובדתית שאימצה הערכאה הדיונית אינה מתיישבת עם השכל הישר; וכן כאשר בנסיבות המקרה אין לערכאה הדיונית יתרון על פני ערכאת הערעור בקביעת הממצאים העובדתיים, למשל כשממצאיה נסמכו רק על עיון במסמכים או בראיות חפציות אחרות [ראו למשל: ע"א 3511/13 שוורצברגר נ' מרין, פסקה 38 (24.7.2014) והאסמכתאות הנזכרות שם]. ודוק, התערבות במסקנות המשפטיות שגזרה הערכאה הדיונית ממצאים ומקביעות אלה שכיחה יותר [ראו למשל: ע"א 1064/03 אליהו חברה לביטוח בע"מ נ' עיזבון המנוחה רחל שחר פיאמנטה ז"ל, פ"ד ס(4) 375, 384-385 (2006); ע"א 624/13 מורדכיוב נ' מינץ, פסקה יד (4.8.2014)].

47. סבורני כי קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי ביחס להכפפת מתן היתר הבנייה להתחייבויות הדיירים המפונים אינה עולה בקנה אחד עם חומר הראיות

עליו נשענה, אשר מורכב, רובו ככולו, ממסמכים – תנאי המכרז ותכנית המתאר. קביעה זו עומדת לטעמי בניגוד לסעיף ב לתנאי המכרז ולסעיף 21 לתכנית המתאר, המלמדים, כפי שצויין לעיל, כי קבלת היתרי בנייה כמתחם מותנית, אם בכלל, בביצוע של פינויים – להבדיל מקבלת התחייבויות לפינוי – כאשר ממילא, היתר הבנייה ל-100 יחידות הדיור הראשונות שתוקמנה כמתחם, עליהן נמנות 66 הדירות בכניין "דולב", כלל אינה כרוכה בפינויים, בכוח או בפועל. אשר על כן, אין היא יכולה לעמוד.

48. כמו כן, אני סבור כי אין לקבל את מסקנותיו המשפטיות של בית המשפט המחוזי באשר למועד בו ויתרו הדיירים המפונים על זכויותיהם כברי רשות במקרקעין ולמשמעותו של היתר הבנייה בהקשר זה, שכן הן מנוגדות למהותן של עסקאות הפינוי והן אינן עולות בקנה אחד אף עם טענות המערערות בסיכומיהן הכתובים, עליהן, בין היתר, נשענו מסקנות אלה.

ראשית, בשים לב למסקנתי כי היתר הבנייה לא היווה תמורה למערערות במסגרת עסקאות הפינוי ונתינתו, על פי תנאי המכרז ותכנית המתאר לא הותנתה בפינוי הדיירים, בנסיבות העניין אין בו כדי ללמד כי הדיירים המפונים ויתרו על זכויותיהם ביחס למקרקעין. שנית, בנסיבות העניין, משעה שאף לאחר מתן התחייבויותיהם החוזיות לפנות את המקרקעין בהם החזיקו, המשיכו הדיירים המפונים להחזיק במקרקעין ולעשות בהם שימוש – וכברי רשות, זו הרי תמצית זכותם ביחס למקרקעין [ראו: זלצמן – רישיון במקרקעין, בעמ' 53-56; זלצמן – רשות חינוך, בעמ' 267] – משמעם של דברים כי הללו המשיכו להחזיק בזכויותיהם ביחס למקרקעין ולא ניתן לומר כי ויתרו עליהן. לפיכך, אין לראות במועד בו העניקו הדיירים המפונים התחייבויות חוזיות לוותר על זכויותיהם כברי רשות במקרקעין את המועד בו קיבלו המערערות את הזכויות במקרקעין. ויודגש: עסקינן בהתחייבויות – להבדיל מהשלמת עסקאות הפינוי – אשר אף אינן התחייבויות להקניית זכות במקרקעין ואינן בעלות ערך כלכלי עצמאי [ראו: זלצמן – רשות חינוך, בעמ' 285; עניין כהן, בעמ' 876-877]. התמורה הכלכלית המהותית שעליה הסכימו הצדדים. כפי שהוסבר לעיל, על פי תכליתן של עסקאות הפינוי – אשר, כאמור, שונות מעסקאות קומבינציה "קלאסיות" – רק במועד בו הועברו המקרקעין המדוברים לידי המערערות כנגד מתן הדירות החלופיות לדיירים המפונים, נוצרה בנסיבות העניין הנאה כלכלית לצדדים לעסקאות הפינוי. עובר למועד זה, בשלב בו טרם יצא נכס כלשהו מרשותו של אחד הצדדים והגיע לרשותו של האחר, וטרם זכה מי מהם לתמורה כלשהי, חסרו עסקאות הפינוי

מימד של העברה והקנייה של נכס ממוכר לקונה [השוו: עניין ב.מ. כפריס דדו, פסקה 23].

49. סיכומם של דברים: נמצא כי המערערות לא זכו לתמורה במסגרת עסקאות הפיננסי עובר לקבלת החזקה במקרקעין בהם החזיקו הדיירים המפונים וכן כי בנסיבות העניין אין לראות במועד מתן היתר הבנייה כמועד בו הועברו לידי המערערות הזכויות במקרקעין המדוברים. תוצאתם של אלו היא כי על פי הוראות סעיפים 28 ו-29 לחוק מס ערך מוסף יש לראות במועד העברת המקרקעין לרשות המערערות בפועל, קרי תחילת אכלוסו של בניין "דולב" בשנת 2007, את המועד לחיוב במס בעסקאות הפיננסי.

סוף דבר

50. סוף דבר; כפועל יוצא מקביעתי דלעיל בדבר מועד חיובן במס של עסקאות הפיננסי קם צורך לתקן את השומה שהוציא המשיב למערערות, כך שזו תחושב בהתאם למועד החיוב במס החדש – תחילת אכלוסו של בניין "דולב" בשנת 2007. וזאת בהתחשב בנפקות שינוי המועד הן לעניין שיעור מס ערך מוסף החל על עסקאות הפיננסי, ככל שהדבר נדרש כתוצאה משינוי המועדים, והן לעניין חישוב הפרשי ההצמדה והריבית מהמועד החדש של החיוב במס. בנסיבות העניין, משלא עומדים לפנינו הנתונים בנוגע למועד אכלוסו המדויק של בניין "דולב", אציע לחבריי כי נקבל את הערעור באופן חלקי ונורה על השבת עניינן של המערערות למשיב, לצורך זה בלבד.

לאור התוצאה אליה הגעתי, אציע לחבריי לבטל את חיובן של המערערות לשאת בהוצאות המשיב בבית המשפט המחוזי ולהטיל על המשיב לשאת בהוצאות המערערות בערכאתנו בסך של 20,000 ש"ח.

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

שופט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, כ"א באלול התשע"ד (16.9.2014).

שופטת

שופט

שופט