

א אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ
נגד
מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז

ב בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[11.8.2003]

לפני הנשיא א' ברק, השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן והשופט י' טירקל

ג המערערת ביקשה לרכוש מקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל). תחילה קיבלה המערערת הודעה על אישור העיסקה (להלן – יום אישור העיסקה), שבו הותנה תוקף ההתקשרות בין הצדדים בתשלום התמורה על-ידי המערערת ובחתימת הצדדים על חוזה. במועד מאוחר יותר, לאחר שהמערערת שילמה את התמורה החוזית כנדרש, נחתם בין המערערת ובין המינהל חוזה (להלן – יום חתימת החוזה).

ד המשיב דחה את שומת מס הרכישה שערכה המערערת שבה העמידה את יום הרכישה כיום חתימת החוזה, והוציא למערערת שומת מס רכישה לפי יום אישור העיסקה. השגתה של המערערת לוועדת הערר נדחתה, ומכאן ערעור זה.

בית-המשפט העליון פסק:

ה (1) סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק) קובע כי "במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין". סעיף 19(3) לחוק קובע את "יום המכירה" כאשוי מדובר במכירת זכות במקרקעין על-ידי המינהל, ומעמידו על "יום אישור העיסקה" בידי המינהל (274, ד, 2 – 275ב).

ו (2) הגדרת "יום המכירה" בסעיף 19(3) לחוק מחייבת לכל דבר ועניין, ובפרט לעניין מס רכישה. פרשנות זו מתיישבת עם ההיגיון העומד בבסיס החוק, ויש לה גם עיגון פורמאלי בהוראותיו. מבחינה פורמאלית, אמנם סעיף 19 רישה לחוק מדבר על יום המכירה "לעניין חישוב השבח והמס", ו"המס" הוא מס שבח מקרקעין, אולם סעיף 9(ה) לחוק קובע כי דין מס הרכישה לכל דבר ועניין כדין מס שבח מקרקעין, ומכאן שהגדרה היא גם לעניין מס רכישה (275 – ד).

ז (3) מבחינה מהותית תכליתו של סעיף 19(3) לחוק היא לקבוע את "יום המכירה" במכירת זכויות מקרקעין על-ידי המינהל לכל זורכי החוק. בנוקבו ביום שבו ניתן אישור מוסמך של המינהל לעיסקה קבע המחוקק מבחן יחיד, חד וברור ל"יום המכירה", מבחן התקף גם למקרים שבהם כפוף האישור לחתימת על חוזה פורמאלי. מדובר בדין מיוחד, מעין חזקה

חלוטה, הפוטר את רשויות המס מהצורך לערוך בדיקה פרטנית לכל עיסקה לפי דיני החוזים הכלליים. הטעם לקביעת דין מיוחד לעיסקאות במקרקעי ישראל נעוץ במבנה ההתקשרות הייחודי המאפיין עיסקאות אלה וכן בעובדה כי אישור מוסמך של רשות ציבורית כדוגמת המינהל מקנה ודאות רבה למימושה של העיסקה. טעמים אלה יפים לכל צורכי החוק, ופיצול של "ימי מכירה" אינו רצוי, שכן קביעת "יום מכירה" אחד לעניין מס שבח ו"יום מכירה" אחר לעניינים אחרים של החוק הינה מסורבלת ועשויה אף לגרור עיוותים בהטלת המס (275ה – ז).

א

חקיקה ראשית שאוזכרה:

ב

– חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, סעיפים 1 (המונחים "מכירה", "פעולה באיגוד"), 6, 9(א), 9(ה), 19, 19(3), 37, 73(ג).

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

ג

[1] ע"א 665/85 נגד כדורי את דוד חי חברה להשקעות ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"ד מב(3) 25.

[2] ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר-שבע נ' קבוצת עין צורים, פ"ד נז(3) 481.

[3] ע"א 756/88 הממונה על מס רכוש וקרן פיצויים, ירושלים נ' שיכון עובדים בע"מ, פ"ד מז(3) 867.

ד

[4] ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366.

ספרים ישראליים שאוזכרו:

ה

[5] י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א, מהדורה 2, בהשתתפות י' סרוסי, תש"ס).

ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 7.7.1999 בעמ"ש 1771/95. הערעור נדחה.

ו

עוזי שוחט, אסי אלעז – בשם המערערת;

עמנואל לינדר, סגן בכיר לפרקליטת המדינה – בשם המשיב.

ז

פסק-דין

א

הנשיא א' ברק

לפנינו ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין או החוק) שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, אשר דחתה ערר על שומת מס רכישה שהוצאה למערערת בגין רכישת זכויות במקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל. המחלוקת היא בשאלה מהו "יום הרכישה" של הזכויות, וזאת לשם קביעת המועד לתשלום מס הרכישה בגין העיסקה.

ב

רקע

ג

1. במהלך שנת 1993 ביקשה המערערת, שנתאגדה כחברה לביצוע עבודות קבלניות, לרכוש ממנהל מקרקעי ישראל (להלן – ממ"י) מקרקעין בשטח של 3,300 מטר רבוע ביהוד לשם בניית 68 יחידות דיור (להלן – המקרקעין). המקרקעין הוחזקו אותה עת בידי מסיגי גבול, וממ"י הונזה את הסכמתו להקצאת המקרקעין למערערת ללא מכרו בפינויים של מסיגי הגבול על-ידי המערערת. לפיכך ניהלה המערערת משא ומתן עם המחזיקים, ובסופו הגיעו הצדדים להסכם פינוי, שבמסגרתו התחייבו המחזיקים לפנות את המקרקעין. כן נזנו הצדדים לממ"י בבקשה לקבל אישור לשינוי הייעוד של המקרקעין לייעוד לבנייה. בעקבות זאת שלח ממ"י למערערת ביום 3.8.1993 מכתב, ובו מפרט כספי של ערך הקרקע, דמי החכירה ותנאי התשלום. במכתב נתבקשה המערערת לאשר הסכמתה לערך העיסקה ולתנאי התשלום, ונאמר כי לאחר קבלת ההסכמה תועבר העיסקה לאישור הנהלת המשרד. ואמנם, המערערת אישרה כי היא מסכימה לביצוע העיסקה במחירי שצוינו.

ד

ה

אישור עיסקת שינוי ייעוד

ו

2. לאחר חודשים מספר הובאה העיסקה לאישור הנהלת ממ"י, וביום 2.12.1993 נשלחה למערערת הודעה על "אישו" עיסקת שינוי ניצול ו/או יעוד – חתימת הסכם פיתוח לחכירה" (להלן – אישור העיסקה), בנוסח הזה:

ז

"הנדון: אישור עיסקת שינוי ניצול ו/או יעוד –
חתימת הסכם פיתוח לחכירה

- א הננו להודיעך כי בשיבתו ביום 2.12.93 (להלן – המועד הקובע) אישר מינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) את בקשתך בדבר שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע הידועה כ: גוש 6693 חלקה 13, 14, 15, 48, 53, תכנית יד/2001 מגרש 223, מגרש 224 ב: יהוד בשטח של כ-3,300 מ"ר, (להלן – הקרקע) למטרת בניה עצמית, בכפוף לאמור בהודעה זו.
- ב פרטי העיסקה ותנאיה ייקבעו בהסכם הפיתוח (להלן – ההסכם) שיומצא לך על-ידי המינהל, וכל עוד לא יחתם ההסכם ע"י כל הצדדים ייחשבו כל מגעך עם המינהל בגין שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת ההסכם.
- ג ערך הקרקע למועד הקובע נקבע לסך של 2,284,797.75 שקלים חדשים + מע"מ ודמי החכירה יתבססו עליו.
- כפי שהובא לידיעתך קיימים שני מסלולי תשלום אפשריים. לשם כך, ולנוחיותך מצ"ב:
- א) שובר לתשלום מלא במזומן, או –
- ב) 1. שובר לתשלום של 50% + מע"מ על כל סכום העיסקה במזומן, 2. הפניה לבנק לביצוע יתרת התשלום (50%) באשראי.
- ד "...
- ה 3. למכתב אישור העיסקה צורפה חשבונית מס של העיסקה, ובה צוין סכום התמורה בסך 2,673,213 ש"ח, והמערערת נדרשה לפרוע אותה עד ליום 1.1.1994, כפי שאכן עשתה. כן צורפה למכתב אישור העיסקה הודעה בוו הלשון:
- ו "מנהל מס שבח מקרקעין ביקש להודיעך את ההודעה הבאה:
- מדינת ישראל/האוצר אגף מס הכנסה ומס רכוש
אורח נכבד,
- ז הריני להביא לתשומת לבך כי בהתאם לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, יום אישור העסקה בידי מינהל מקרקעי ישראל נחשב כיום המכירה. לפיכך אם תתבצע העסקה, יהיה מועד לתשלום מס רכישה תוך 50 יום מיום אישור העסקה.

את התשלום כאמור יהיה עליך לוצע ישירות במשרד האזורי של מס שבח
מקרקעין.

א

בכבוד רב,

(-)

מנהל מס שבח מקרקעין.

ב

חוזה פיתוח מהוון

4. ביום 31.1.1994, במסגרת 60 הימים שנקצבו לכך באישור העיסקה, נחתם
חוזה פיתוח מהוון בין ממ"י לבין המערערת. על-פי הוראות חוזה הפיתוח, לחוזה ניתן
תוקף רטרואקטיבי מתאריך אישור העיסקה, דהיינו מתאריך 2.12.1993 (סעיף 21
לחוזה, ראו גם סעיף 3(ב)(4) לחוזה). בהתאם לכך, במבוא לחוזה נקבעו תקופת
הפיתוח, המועד להגשת תכניות והמועד להתחלת הבנייה מיום אישור העיסקה. גם
הערך היסודי של המגרש הוגדר כ"ערך המגרש ליום אשר העיסקה".

ג

הסכם הקצאת המניות

ד

5. ביני לביני, לאחר תשלום דמי החכירה לממ"י, אך בטרם נחתם חוזה הפיתוח,
התקשרה המערערת בהסכם הקצאת מניות עם חברת מ.ל. בניה ופיתוח בע"מ (להלן –
חברת מ.ל.). על-פי ההסכם, שנחתם ביום 25.1.1994, הקצתה המערערת לחברת מ.ל.
מניות באופן שלאחר ההקצאה תחזיק חברת מ.ל. מחצית מהון המניות המונפק והנפרע
של המערערת. חברת מ.ל., מצדה, התחייבה להעמיד למערערת מחצית מהביטחונות
שידרוש הבנק אשר עתיד לממן את נורויקט הבנייה המתוכנן במקרקעין. כן הוסכם כי
בעלי המניות יעבירו למערערת את ההון העצמי הדרוש לשם ביצוע התשלום לממ"י,
וכי ניהול פרויקט הבנייה ייעשה על-ידי חברת מ.ל. בתמורה לדמי ניהול מוסכמים.

ה

ו

שומת מס רכישה

6. ביום 25.10.1994 הגישה המערערת למשיב – מנהל מס שבח – הצהרה בדבר
רכישת המקרקעין מממ"י, ובה היא העמידה את יום הרכישה על ה-31.1.1994, שהוא
כאמור יום חתימת חוזה הפיתוח. עמדת המערערת לגבי מועד הרכישה לא התקבלה על
דעתו של המשיב, וזה הוציא למערערת שומה זמנית, שבה מועד הרכישה הוא מועד
אישור העיסקה, והמערערת חויבה בהפרשי הצמדה וריבית ובקנסות. אך מעבר לנפקות

ז

א ישירה זו של קביעת יום הרכישה, קביעת המועד משליכה על חבות המס בגין הסכם הקצאת המניות: אם קדם יום הרכישה להסכם ההקצאה, הרי שבמועד ההקצאה כבר נחשבה המערכת איגוד מקרקעין, ופעולת ההקצאה היא "פעולה באיגוד", כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין. יצוין כי המערכת לא דיווחה על הסכם הקצאת המניות כפעולה באיגוד.

ב 7. המערכת השיגה בפני המשיב על השומה הזמנית, אך ההשגה נדחתה בעיקרה, בהתבסס על סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיו:

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם –

ג ...

(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל – יום אישור העסקה בידי מנהל מינהל מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך".

ד ועדת ערר

ה 8. עם דחיית ההשגה פנתה המערכת לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו. בוועדת הערר נחלקו הדעות בין חברי הוועדה בנוגע לקביעת יום המכירה לצורך קביעת המועד לתשלום מס רכישה. כל חברי הוועדה קיבלו את עמדת המערכת כי המונח "יום המכירה" בסעיף 19 לחוק הוא רק "לענין חישוב השבח והמס", כלשון הרישה לסעיף 19. הוועדה קבעה כי סעיף 19 רישה לחוק מייחד עצמו לנושא חישוב השבח והמס (מס שבח). מכאן, שסעיף 19(3) לחוק, החל על עיסקאות המתבצעות עם ממ"י, אינו חל על כל דבר ועניין, אלא על חישוב השבח והמס בלבד. בעניינים אחרים "יום המכירה" בעיסקאות אלה, כמו בכל עיסקה אחרת, ייקבע על-פי מועד גיבושו של חוזה בין הצדדים בין שהיה זה במועד "אישור העסקה", ובין שהיה בכל מועד אחר שבו השתכלל חוזה מחייב בין הצדדים.

ו 9. הגם שהייתה תמימות דעים בין חברי ועדת הערר באשר לפרשנותו של סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין, דעותיהם נחלקו בשאלה מתי התגבש החוזה לרכישת זכויות המקרקעין במקרה הנדון. יושב-ראש הוועדה, השופטת ב' אופיר-חום, סברה כי החוזה התגבש כבר במועד אישור העסקה, כיוון שאישור העסקה מקיים את דרישות

א המסוימות וגמירות-הדעת. באשר למסוימות, באישור יש פרטים מלאים המאפשרים זיהוי ממשי של הממכר, שוויו, התמורה הנדרשת ואף תנאי התשלום. התנאים המוצעים היו מקובלים גם על המערערת, והיא אף שילמה את המחיר הנדרש במועד שנקב ב"אישור העסקה".

ב 10. לעניין גמירות-הדעת, השופטת אופיר-תום בחנה את התנהגות הצדדים עובר להוצאת אישור העסקה אל מול ההכרזות המפורשות בגוף המסמך. האינדיקציות לגמירות-דעתה של המערערת היו תשלום מלוא התמורה בסמוך לאחר קבלת "אישור העסקה" וחתימתה על הסכם הקצאת המניות עוד לפני החתימה על הסכם הפיתוח. אינדיקציה נוספת מצאה השופטת אופיר-תום בחוזה הפיתוח עצמו, שממנו עולה כי הבסיס לעסקה כבר הונח קודם ב"אישור העסקה". אל מול אינדיקציות אלה לגמירות-דעת נאמר באישור העסקה כי "פרטי העסקה ייקבעו בהסכם הפיתוח... וכל עוד לא יחתם הסכם על-ידי כל הצדדים ייחשבו כל מגעין עם המינהל בגין שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת ההסכם". גם עדויות מפי הנציגים של הצדדים לעסקה תמכו בקביעה כי "אישור העסקה" הוא רק בבחינת שלב במשא ומתן. אך בסופו של דבר ביכרה השופטת אופיר-תום את הפן הכלכלי העומד מאחורי העסקה על פני הגישה הצורנית-הפוזיטיומאלית. הנימוק המכריע בעיניה לקיום גמירות-דעת היה תשלום התמורה על-ידי המערערת וקבלתו מצד מ"י. למצער, קבעה השופטת, כי אישור העסקה הוא בבחינת הסכם עם תנאי מתלה כאשר התנאי הוא החתימה על חוזה פיתוח. בסיכום דבריה אומרת השופטת אופיר-תום:

ה "בניסיון לעמוד על מקומו של האישור בתוך מערך היחסים העסקיים שנקשרו בין המינהל לבין העוררת בעניננו, ככלל, ועל משמעותו בקביעת יום המכירה, בפרט, גובר הפן העסקי, הכלכלי, העומד בבסיסו, על הפן הפורמלי.

ו התבוננות בנסיבות הוצאת האישור וההסתמכות עליו בהמשך, מובילות למסקנה כפי שהובהר, כי במקרה הקונקרטי הזה – על אף אי הבהירות והסתירות העומדות ברקע – הוכח קיומם של יסוד המסוימות ויסוד גמירת הדעת של שני הצדדים עובר לקבלת האישור, ההופכים אותו בעיננו להסכם בעל תוקף משפטי מחייב".

ז 11. מנגד, חבר הוועדה ד' מרגליות החזיק בדעת מיעוט שלפיה "אישור העסקה" אינו הסכם מחייב. הוא העניק משקל רב לאמירה ב"אישור העסקה", שלפיה מדובר במשא ומתן בלבד לקראת חתימת הסכם. לטעמו, כאשר מ"י, כרשות ציבורית, מנסח

מסמך, יש לקבל את תוכנו כמובן ובהיר, וכך גם העידו העדים מטעמו, ואין מקום לפרשנות אחרת. חבר הוועדה השלישי, רואה-חשבון מ' לזר הצטרף לעמדתה של השופטת אופיר-תום, כך שהערר נדחה ברוב דעות.

הטענות בערעור

12. הערעור שלפנינו מופנה כנגד קביעת ועדת הערר, ברוב דעות, כי מועד הרכישה הוא מועד אישור העסקה. הערעור מתבסס על שורה של נימוקים: ראשית, בפני המערער טענה דיונית שלפיה ועדת הערר דנה בטענה חדשה של המשיב שהועלתה לראשונה רק בסיכומיו. לכל אורך הדרך טען המשיב כי קביעת יום המכירה במועד אישור העסקה מבוססת על סעיף 19(3) לחוק, ורק בסיכומיו טען לראשונה כי גם על-פי דיני החוזים, יום המכירה הוא יום אישור העסקה. בכך נמנעה מן המערערת האפשרות להתגונן מפני טענה זו בשלב ההוכחות. שנית, לגוף העניין טוענת המערערת כי ההסכם שבין הצדדים נכרת רק עם חתימתו של הסכם הפיתוח, וכל המגעים שקדמו לו, לרבות אישור העסקה, נעשו בשלב המשא ומתן. לטענתה, אין לייחס חשיבות לתשלום לממ"י לפני החתימה על חוזה פיתוח; התשלום נעשה בהתאם לדרישות ממ"י ונהליו, אך הוא לא חייב אף לא אחד מהצדדים עד לחתימת חוזה הפיתוח, מה עוד שהתשלום בוצע חודש לאחר "אישור העסקה". בנוסף נטען כי לאחר שניתן "אישור העסקה" הועלתה מצד ממ"י סוגיה מהותית של תשלום היטל השבחה, ולא הייתה כל גמירות-דעת מצד המערערת לתשלום היטל השבחה, אלא ביום חתימת חוזה הפיתוח. נציגת ממ"י העידה בפני ועדת הערר כי ממ"י רואה בעסקאות כפתוחות עד מועד חתימת חוזה הפיתוח. גם גמירות-הדעת של המערערת התגבשה רק ביום חתימת החוזה, כפי שהעיד עורך-דין דנציגר. המערערת מדגישה, כי באישור העסקה נאמר מפורשות כי מדובר במשא ומתן בלבד. לדבריה, היא התעקשה שלא לשלם לפולשים עבור פינוי המקרקעין, אלא לאחר שייחתם חוזה הפיתוח, ואף הוציאה נגדם צו-מניעה לבל יממשו את הערכות הבנקאית שניתנה להם. היעדר הסכמה לשלם לפולשים משמש קנה מידה להיעדר גמירות-הדעת ומסוימות, בעוד שהתשלום לממ"י אינו תשלום בר סיכון, והוא אינו יכול לשמש קנה מידה.

13. המשיב, מצדו, תומך במסקנה של ועדת הערר כי יום הרכישה הוא מועד "אישור העסקה" הן מטעמיה של הוועדה הן מטעמים אחרים. עמדת המשיב היא כי סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין קובע חזקה חלוטה, שלפיה בעסקאות עם ממ"י "יום המכירה" הוא יום אישור העסקה, זאת לנוכח המאפיינים המיוחדים של ביצוע עסקאות במקרקעי ישראל עם ממ"י. במישור הלשוני הכלל הקבוע ברישה לסעיף 19

א והחריגים המפורטים בהמשך הסעיף קובעים את "יום המכירה" הן לעניין חישוב
השבח והמס הן לגבי נושאים אחרים, כגון מועד ההצהרה על הרכישה והמועד הקובע
להפיכת תאגיד לאיגוד מקרקעין. סעיף 19 אמור ליתן מענה לגבי מועדו של "יום
המכירה" לצורך החוק כולו. בחינת תכלית החקיקה מחזקת, לשיטתו של המשיב, את
המסקנה האמורה. התכלית הספציפית של סעיף 19(3) לחוק נגזרת ממאפייניה
המיוחדים של עיסקה עם ממ"י. מדובר במהלך תלת-שלבי ייחודי הכולל אישור עיסקה,
חווה פיתוח וחווה חכירה. המבנה הוזלת-שלבי מבטיח את ממ"י מפני רוכש שינסה
ב לקבל זכויות במקרקעין בלי לקיים את התחייבויותיו לאחר מתן האישור. מועדו של
אירוע המס הוא ביום אישור העיסקה, שכן במועד זה מתחילה תקופת הפיתוח
והחכירה. גם שיקולי תכלית כלליים הומכים במסקנה זו, שכן ריבוי "ימי מכירה" יוצר
חוסר ודאות בהפעלת החוק ומנוגד לשכל הישר. לחלופין טוען המשיב כי בנסיבות
ג המקרה הנדון נעשתה מכירה לצורך מז במועד אישור העיסקה.

המסגרת הנודמטיבית

ד 14. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "במכירת זכות במקרקעין יהא
הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין". השאלה שלפנינו היא מתי התבצעה "מכירת זכות
במקרקעין" במסגרת היחסים בין ממ"י לבין המערערת. בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין
מוגדרת "מכירה" באופן הזה:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

- ה (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של
זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

..."

ו הרוכש זכות במקרקעין חייב לזודיע לרשויות המס על הרכישה בתוך מועד נקוב
מיום הרכישה (סעיף 73(ג) לחוק) ולשלם את המס בגינה. המונח "יום הרכישה" (לענין
חישוב השבח והמס) מוגדר בחוק (סעיף 37) באמצעות הפניה למונח "יום המכירה"
ז שבסעיף 19 לחוק. הגדרת "יום המכירה" בסעיף 19 היא כאמור כדלקמן:

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו
נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד".

סעיף 19(3) לחוק, אשר הוסף במסגרת תיקון משנת 1984, קובע את "יום המכירה"
כאשר מדובר במכירת זכות במקרקעין על-ידי ממ"י, וזו לשונו:

א

"במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת
לישראל – יום אישור העסקה בידי מנהל מינהל מקרקעי ישראל או בידי מי
שהוא הסמיך לכך".

דיון

ב

15. על פרשנותו של סעיף 19(3) נטושה המחלוקת בין בעלי-הדין. בעוד
המערערת סבורה כי הגדרת יום המכירה היא רק "לענין חישוב השבח והמס", סבור
המשיב כי הגדרת "יום המכירה" מחייבת לכל דבר ועניין, ובפרט לענין מס רכישה.
במחלוקת זו דעתי כדעתו של המשיב. פרשנות זו מתיישבת יותר עם ההיגיון העומד
בבסיס החוק ויש לה גם עיגון פורמאלי בהוראות החוק. מבחינה פורמאלית אמנם
סעיף 19 רישה מדבר על יום המכירה "לענין חישוב השבח והמס" (גם בהגדרת המוצא
של "יום הרכישה" שבסעיף 37 לחוק מופיעות התיבות "לענין חישוב השבח והמס").
"המס" הוא מס שבח מקרקעין (ראו הגדרת "המס" בסעיף 6 לחוק), ואולם סעיף 9(ה)
לחוק קובע כי דין מס הרכישה לכל דבר ועניין כדין מס שבח מקרקעין, ומכאן
שהגדרה היא גם לענין מס רכישה.

ג

ד

16. מבחינה מהותית נראה כי התכלית של סעיף 19(3) לחוק היא לקבוע את "יום
המכירה" במכירת זכויות מקרקעין על-ידי ממ"י לכל צורכי החוק. השופט א' גולדברג
הביע דעה זו באימרת אגב בע"א 665/85 נגד כדורי את זוד חי חברה להשקעות ולבנין
בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות [1]. סעיף 19(3) לחוק קובע כי "יום המכירה"
הוא היום שבו ניתן אישור מוסמך של ממ"י לעסקה. בכך קבע המחוקק מבחן יחיד חד
וברור ל"יום המכירה", מבחן התקף גם במקרים שבהם האישור כפוף לחתימה על חוזה
פורמאלי. מדובר בדין מיוחד, מעין חוקה חלוטה, הפוטר את רשויות המס מהצורך
לערוך בדיקה פרטנית לכל עסקה לפי דיני החוזים הכלליים. הטעמים לקביעת דין
מיוחד לעסקאות במקרקעין ישראל נעוצים במבנה ההתקשרות הייחודי המאפיין
עסקאות אלה וכן בעובדה כי אישור מוסמך של רשות ציבורית מקנה ודאות רבה
למימושה של העסקה. טעמים אלה יפים לדעתי לכל צורכי חוק מיסוי מקרקעין. פיצול
של "ימי מכירה" אינו נראה רצוי. קביעת "יום מכירה" אחד לענין מס שבח ו"יום
מכירה" אחר לעניינים אחרים של החוק נראית מסורבלת ועשויה אף לגרור עיוותים
בהטלת המס. ראו ברוח זו י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א) [5], בעמ' 310:

ה

ו

ז

א "לדעתנו, לפי סעיף 73 לחוק, סעיפים קטנים (א)(1) ו-(2), חובה להגיש הצהרה בתוך שלושים או חמישים ימים מיום המכירה, ומאז מתקיים חיוב בהפרשי הצמדה וריבית לפי סעיף 94 לחוק; והרי 'יום המכירה' נקבע, בחזקה חלוטה של סעיף 19(3) לחוק, ליום אישור המנהל... 'יום המכירה' הוא מונח מוגדר בחוק לכל צורך ועניין. אין זה סביר שייקבעו מועדים שונים כיום המכירה, מועד אחד לשם מתן ההצהרה לרשויות מס שבח ומועד אחר לצורך החישוב של הפרשי הצמדה וריבית פיגורים. 'יום המכירה' הוא אחד לכל צורך ועניין, והוא נקבע בסעיף 19(3) לחוק."

ב

על רקע דברים אלה הנני סבור כי ההגדרה שבסעיף 19(3) לחוק מתפרסת על כל ענייני מיסוי מקרקעין, והיא אינה מוגבלת "לענין חישוב השבח והמס", ועל-כן דין הערעור להירחוט.

ג

17. לחוצאה זו ניתן להגיע גם מתוך עיון בהגדרה של "מכירה". לדעתי, כבר כמועד אישור העיסקה בממ"י התבצעה "מכירה" של זכויות במקרקעין, כמשמעותו של המונח בחוק. אישור העיסקה על-ידי ממ"י העניק למערערת זכות לקבל זכות במקרקעין. קבלת הזכות עונה להגדרה של "מכירה" בחוק (סעיף קטן (2) להגדרה). קבלת הזכות היא אירוע מס, כיוון שאישור העיסקה הגדיל את אגד הזכויות שבידי המערערת. ביטוי כלכלי להגדלת אגד הזכויות מצוי בעובדה כי המערערת התקשרה בהסכם הקצאת המניות לאחר קבלת אישור העיסקה ותשלום דמי החכירה, ובטרם נחתם חוזה פיתוח פורמאלי (ראו ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר-שבע נ' קבוצת עין צורים [2]). חוזה הפיתוח, שנחתם תוך 60 יום ממועד אישור העיסקה, גיבש סופית את רכישת הזכויות במקרקעין, כאשר הזכות לרכישתם הוענקה למערערת באישור העיסקה עצמו. קריאת המסמכים המשפטיים בכללותם מלמדת בדעבד שהזכות במקרקעין קמה למערערת כבר בעת אישור העיסקה (השווה ע"א 756/88 הממונה על מס רכוש וקרן פיצויים, ירושלים נ' שיכון עובדים בע"מ [3]). מחוזה הפיתוח עולה בעליל כי זכויותיה ותובותיה של המערערת בקשר למקרקעין, תחולתן מיום אישור העיסקה. יצוין כי ניתן להתגונן ב"אישור העסקה" כעל חוזה המותנה בתנאים מתלים (תשלום דמי החכירה וחתימה על חוזה פיתוח פורמאלי). מכל מקום, התוצאה המיסויית זהה, שכן לעניין מס שבח ומס רכישה, בחוזה על תנאי מתלה "יום המכירה" הוא יום כריתת החוזה (ראו ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין [4]). אשר לטענה הדיונית שבפי המערערת, לא השתכנעתי כי נפל פגם דיוני כלשהו בהיזקקותה של ועדת הערר לשאלה מתי נכרת חוזה מחייב בין המערערת לממ"י על-פי דיני החוזים הכלליים. העיון בפרוטוקול הדיונים בפני הוועדה מראה בבירור כי שאלה

ד

א זו עמדה לדיון בכל שלבי הערר. כך, דווקא בא-כוחה של המערערת אמר במהלך המשפט כי "השאלה שעומדת לדיון היא, האם היתה גמירות-דעת מוחלטת בין מינהל מקרקעי ישראל לבין העוררת" (עמ' 7 לפרוטוקול). יובהר כי שינוי החזית שבא-כוח המערערת התנגד לו (עמ' 18 לפרוטוקול), נגע לשווי הנכס (התחשבות בתשלום לפולשים בקביעת השווי), שאלה שאכן לא עמדה לדיון במסגרת הערר.

ב סוף דבר

ג 18. "יום המכירה" של המקרקעין ממינהל מקרקעי ישראל למערערת הוא יום אישור עיסקת שינוי הייעוד, דהיינו ה-2.12.1993, בהתאם להוראת סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין. במועד זה רכשה המערערת את הזכויות במקרקעין, ובמועד זה התגבשה החבות במס רכישה.

ד לאור כל האמור דין הערעור להידחות. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 25,000 ש"ח.

ה השופטת (בדימוס) ט' שטרסברג-כהן

אני מסכימה.

ו השופט י' טירקל

אני מסכים.

ז הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא ברק.

ניתן היום, י"ג באב תשס"ג (11.8.2003).