

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7394/03

ע"א 6670/04

ע"א 8299/04

ע"א 9197/04

בפני :
כבוד הנשיא (בדימי) א' ברק
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות

המערערת בע"א 7394/03 : נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ

המערערים בע"א 6670/04 :
1. דב גוטסמן
2. רחל גוטסמן

המערעות בע"א 8299/04 :
1. נכסים ייזום ופיתוח (נ.י.פ.)
2. נת"מ נכסי תחבורה ומסחר בע"מ

המערערת בע"א 9197/04 : ישראלכרט (נכסים) 1994 בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 7394/03 : מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות

המשיב בע"א 6670/04 ובע"א 8299/04 : מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב

המשיב בע"א 9197/04 : מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז

ערעור על החלטתה של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק עמ"ש 1360/00, שניתנה ביום 29.6.2003 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וא' מונד ; בתיק עמ"ש 4771/98, שניתנה ביום 23.5.2004 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וד' מרגליות ; ובתיקים עמ"ש 4394/98, 4477/98, 4468/98, שניתנה ביום 13.7.2004 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וא' מונד

תאריך הישיבה : ה' באב התשס"ו (30.07.2006)

בשם המערערת בע"א : עו"ד אליעזר צוקרמן
7394/03 :

בשם המערערים בע"א : עו"ד שי פינס, עו"ד מיכל מנדלסון
6670/04 :

בשם המערעות בע"א : עו"ד עמית לוין
8299/04 :

בשם המערערת בע"א : עו"ד דן בן דרור

פסק-דיןהשופטת א' חיות:

כללי

האם זכויות בנייה הינן "זכות במקרקעין" כהגדרת מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין? מתי ניתן לומר כי התקיימה "מכירה" של אותן זכויות? אלו הן השאלות העומדות לדיון בארבעת הערעורים שבפנינו. הערעורים הוגשו על שלוש החלטות של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב (להלן: וועדת הערר), הפועלת מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) ולפיהן נדחו עררים על שומות-מס שערך המשיב בגין רכישה ומכירה של זכויות במקרקעין שביצעו המערערים. בשל השאלות המשותפות העולות בערעורים אלה החלטנו לדון בהם במאוחד.

רקע הדברים ותמצית ההליכים בערעורים שלפנינו

ע"א 7394/03 (להלן: עניין ר.א.ר.ד.)

1. המערערת בתיק זה (להלן: חברת ר.א.ר.ד.) היא הבעלים של חלקת מקרקעין ברובע ח' באשדוד. על פי הסכם מיום 9.3.1999 רכשה חברת ר.א.ר.ד. מחברת גוטנברג - בנין והשקעות בע"מ (להלן: חברת גוטנברג) זכויות בנייה תמורת סך של \$1,300,000. רשויות התכנון אישרו תוכנית מפורטת המסדירה את העברת זכויות הבנייה הנמכרות לחלקת המקרקעין שבבעלות חברת ר.א.ר.ד. וכן אישרו שינוי ייעוד של החלקה שבבעלות חברת גוטנברג לשטח ציבורי פתוח. בכך איפשרו רשויות התכנון את הגשמת העסקה. לאחר החתימה על ההסכם, שלחה חברת ר.א.ר.ד. מכתב למשיב בו ציינה כי לעמדתה יש למסות את העסקה על פי פקודת מס הכנסה, אך למען הזהירות בלבד צורפה למכתב הצהרה על מכירה ורכישה של זכות במקרקעין. המשיב קבע כי העסקה מהווה מכירת זכויות במקרקעין ולפיכך חייב את חברת ר.א.ר.ד. במס רכישה בסך של 235,013 ש"ח. חברת ר.א.ר.ד. חלקה על שומה זו אך השגה שהגישה נדחתה ועל כן הוגש על ידה ערר לוועדת הערר. במסגרת הדיון בערר הגדירו הצדדים בהסכמה את הפלוגתא שביניהם בזו הלשון:

האם רכישת זכויות הבנייה היא רכישת 'זכות במקרקעין', כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, החייבת בתשלום מס רכישה.

2. הערר נדחה על ידי וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וא' מונד) אשר קבעה כי יש לראות בזכויות בנייה "זכות במקרקעין" וציינה:

התפיסה הפרשנית המנחה בפרשנות חוק מיסוי מקרקעין מורה לנו לחתור "לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקאות" (ע"א 265/79, 329 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי פ"ד ל"ד(4) 701, 703 (מול האות ו')). כך גם בסוגיות הדומות לסוגיה שלפנינו (עניין הדרי החוף בעמ' 890 מול האות ז' ועמ' 891 מול האות א'). דומני כי מיצוי ערכם הכלכלי של המקרקעין (או לפחות מרבית ערכם הכלכלי) בזכויות הבנייה שלהם הופך זאת לראוי לקבוע כי אכן הבעלות ב"זכויות הבנייה" היא בעלות ב"זכות במקרקעין" לעניין חמ"מ [חוק מיסוי מקרקעין].

הוועדה הוסיפה וקבעה כי קיים בעניין זה ספקטרום של מקרים: בקוטב אחד מצויות עסקאות בהן נרכשות זכויות בנייה, למשל במסגרת עסקה חדשה בין מינהל מקרקעי ישראל לחוכר הקרקע או מי מטעמו, המסווגות כ"מכירת זכות במקרקעין" ובקוטב הנגדי מצויות הקצאות של זכויות בנייה על ידי רשויות התכנון שאינן מסווגות כך (ראו: ע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים י/71 (1995); ע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב, תק-על 97(4) 27 (1997) (להלן: עניין הבונה); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001) (להלן: עניין הדרי החוף); ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר שבע נ' קבוצת עין צורים, פ"ד נו(3) 481 (2001) (להלן: עניין עין צורים); ע"א 4791/99 מנהל מס שבח תל-אביב-יפו נ' ס' אלון חברה להשקעות ובניו בע"מ פ"ד נו(4) 810 (2001); ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז, פ"ד נו(6) 266 (2002)). הוועדה קבעה כי עיקר ההבדל בין שני הקטבים שהוצגו הינו בסממנים המסחריים של העסקאות לרכישת זכויות בנייה, סממנים שאינם מאפיינים מקרים של הקצאת זכויות בנייה גרידא על ידי רשות תכנונית. הוועדה דחתה בהקשר זה את עמדת המערערת לפיה יש לבצע את האבחנה בין הקטבים על פי רמת המעורבות התכנונית בעסקה, בציינה כי בעניין עין צורים סווגה העסקה שנערכה כ"עסקה במקרקעין" ולא כהקצאת זכויות בנייה על ידי רשות תכנונית, חרף העובדה שרמת המעורבות של רשויות התכנון בעסקה הגיעה לדרגת תנאי בלתו אין. אשר לטענה כי יש לאבחן בין הקטבים על פי השאלה האם נמכרו זכויות הבנייה במסגרת עסקה חדשה הנוגעת למקרקעין (הסכם פיתוח כבעניין הדרי החוף או אישור של המינהל להענקת הזכויות הנוספות כבעניין עין צורים), ציינה הוועדה:

חזקה עלי מצוות הפסיקה הקיימת כבר, על פיה הענקה זכויות בנייה הוגדרה כמכירת זכות במקרקעין ודומני כי האלמנט המאבחן פסיקה זו - קרי שלהענקה זכויות הבנייה נלוותה מסגרת משפטית נוספת המתייחסת למקרקעין בגינם הוענקו זכויות הבנייה - הוא אלמנט טכני במהותו שאינו מצדיק אבחנה מהותית. במהותן הכלכלית של העסקאות השוואת מצבם של רוכשי זכויות הבנייה לפני ואחרי העסקאות נשוא פסיקה זו תצביע על כך שאותם רוכשים היו ונשארו הבעלים של אותם מקרקעין (במובן 'רגבי העפר'). השינוי הכלכלי המהותי הוא תוספת זכויות הבנייה.

נוכח מסקנות אלה קבעה הוועדה כי מעורבותה של הרשות התכנונית בעניין ר.א.ר.ד. הייתה אכן אינטנסיבית והיותה תנאי בלתו אין לקיום העסקה, אך היא הוסיפה וקבעה כי העסקה מתאפיינת בסממנים מסחריים בולטים הכוללים עריכת הסכם בין "מוכר" ו"רוכש" של זכויות הבנייה ותשלום תמורה עבור המכר. על כן יש לראותה כעסקה לרכישת "זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה.

ע"א 6670/04 (להלן: עניין בני הזוג גוטסמן)

3. המערערים בתיק זה (להלן: בני הזוג גוטסמן) הינם בעלים של בניין ברחוב הס בתל אביב, המיועד לשימור על פי תוכנית מתאר מוצעת תא/2650. כתוצאה ממגבלות השימור, נותרו לבניין זכויות בנייה שאינן ניתנות למימוש. ביום 7.7.1997 נחתם הסכם להעברת חלק מזכויות הבנייה הללו למקרקעין אחרים שבבעלות החברות אלקנית פיתוח בע"מ (להלן: אלקנית) ורמח"ל השקעות פועלים בע"מ (להלן: רמח"ל); בתמורה הוסכם כי החברות אלקנית ורמח"ל ישלמו לבני הזוג גוטסמן סך של 1,723,827 ש"ח. התוכנית המפורטת (מק/תא/2548/א') המעבירה את זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות מהבניין ברחוב הס לחלקת המקרקעין שבבעלות אלקנית ורמח"ל אושרה ביום 28.4.1998 על ידי רשות התכנון ובני הזוג גוטסמן דיווחו לרשויות מס שבח על העסקה, וערכו שומה עצמית במסגרתה ניכרו כהוצאות השבחה את הכספים שהוציאו לשימור הבניין שברחוב הס. המשיב לא קיבל את השומה העצמית שהוגשה. הוא לא התיר את ניכויין של ההוצאות שהוצאו לשימור הבניין ברחוב הס על ידי בני הזוג גוטסמן וערך שומה מכוח סעיף 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, המחייבת אותם במס שבח בסך של 854,580 ש"ח בגין העסקה. בני הזוג גוטסמן הגישו השגה על אי ניכוי הוצאות השימור ולאחר פגישה עם נציגי המשיב הגישו תוספת נימוקים להשגה במסגרתה הלינו על עצם סיווג העסקה כ"מכירת זכות במקרקעין". המשיב דחה את ההשגה ועל כן הגישו בני הזוג גוטסמן ערר במסגרתו הוגדרו פלוגתאות מוסכמות בין בעלי הדין כדלקמן:

1. מהו הסיווג הנכון של הזכויות שהועברו בעסקה
נשוא הערר:

א. האם כעמדת המשיב, מדובר בזכויות במקרקעין' כהגדרתן בחוק מס שבח.

ב. האם, כעמדת העוררים, מדובר בזכויות בנייה, המנותקות מהמקרקעין, וככאלה אינן נכללות במסגרת הגדרת 'זכויות במקרקעין' על פי חוק מס שבח.

2. האם נוצר לעוררים שבח כתוצאה מהעברת זכויות הבנייה בעסקה נשוא הערר, וזאת לאור טענתם, בין היתר, כי מדובר למעשה בפיצוי בגין ירידת ערך שהעוררים היו זכאים לו לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.

3. האם רשאים העוררים להעלות בשלב זה את הטענה לפיה יש לראות בהעברת זכויות הבנייה כעסקת מכר כפויה ועל כן אין היא נכללת בהגדרת מכירה על פי חוק מס שבח, לאור העובדה כי טענה זו לא עלתה בשלב ההשגה.

באם התשובה לשאלה שלעיל חיובית, האם יש ממש בטענה זו.

4. לעניין ניכוי הוצאות השימור הבניין שברחוב הס: האם הוצאות אלו מותרות בניכוי על פי סעיף 39 לחוק מס שבח, במסגרת העסקה נשוא הערר (להעברת זכויות הבנייה).

5. מהו המשקל שיש לייחס לעובדת הדיווח על העיסקה כעסקת מכירת זכויות במקרקעין, על ידי העוררים במסגרת השומה העצמית שהוגשה על ידם ביום 20.8.1997.

6. מהו המשקל שיש לייחס לעובדה כי העוררים הגישו תיקון להשגה אשר הוגשה על ידם בעקבות פגישה שהתקיימה עם נציגי המשיב, ובהתאם להשגה מתוקנת זו נתן המשיב את החלטתו.

4. וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וד' מרגליות) דחתה את הערר על כל חלקיו בהסתמך על מה שכבר נקבע קודם לכן בעניין ר.א.ר.ד, בציינה כי גם לעסקה שבין בני הזוג גוטסמן לאלקנית ורמח"ל נלוו סממנים מסחריים כעריכת הסכם בין "קונה" ל"מוכר" ותשלום תמורה עבור המכר. סממנים אלו, כך נקבע, "הם המוליכים את המקרה שלפנינו אל תוך ההגדרה של מכירת זכות במקרקעין במובנו של חוק מיסוי מקרקעין". בנוסף קבעה הוועדה כי אין לראות בתמורה שקיבלו בני הזוג גוטסמן בעבור זכויות בנייה פיצוי על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה תשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבנייה), שכן בפועל בני הזוג לא תבעו פיצוי על פי סעיף זה וממילא לא יכולים היו לקבלו. בהקשר זה הדגישה הוועדה כי יש להבחין בין הפעולות שיכולות היו להתבצע בנסיבות דנן ובין הפעולות בהן בחרו הצדדים לנקוט בפועל. מנימוקים דומים קבעה הוועדה כי אין לראות בהעברת

הזכויות "מכירה כפויה". תוכנית השימור אכן יצרה הצדקה כלכלית למכירת זכויות הבנייה, אך זו לא נכפתה על בני הזוג גוטסמן. אשר לעניין ניכוי הוצאות השימור קבעה הוועדה כי שיפוץ הבניין ברחוב הס לא השביח את זכויות הבנייה שנוידו מהבניין לחלקה אחרת מבלי שמומשו ועל כן לא ניתן לייחס את ההוצאות שהוצאו בהקשר זה לזכויות הבנייה הנמכרות.

ע"א 8299/04 וע"א 9197/04 (להלן: עניין בית ישראלכרט)

5. המערערת 1 בע"א 8299/04 (להלן: חברת נ.י.פ) הינה בעלת מגרש ברחוב המסגר 38 בתל אביב עליו ניצב בניין משרדים ומסחר הידוע בשם "בית הפירמידה" (להלן: מגרש בית הפירמידה). המערערת 2 בע"א 8299/04 (להלן: חברת נ.ת.מ) והמערערת בע"א 9197/04 (להלן: חברת ישראלכרט) הינן בעלים משותפים של מגרש אחר הנמצא ברחוב המסגר עליו יועד לקום "בית ישראלכרט" (להלן: מגרש בית ישראלכרט). בתוכנית המתאר תא/2140/א שקיבלה תוקף ביום 26.6.1996, מופיעים שני המגרשים כחטיבה תכנונית אחת (מתחם סמטת בית עובד) והוקצו לה זכויות בניה כוללות בשיעור של 300%. חלוקת זכויות הבנייה שהוקצו למתחם כאמור בין שלוש המערערות לא נקבעה על ידי רשות התכנון בתוכנית והיא נותרה להסכמה שתושג ביניהן. חברת נ.י.פ לא יכולה הייתה לנצל את חלקה בזכויות הבנייה שנוספו למתחם ועל כן התקשרה ביום 20.4.1997 בהסכם עם חברות ישראלכרט ונ.ת.מ לפיו מכרה להן את זכויותיה אלה תמורת כעשרה מיליון שקלים.

העסקה דווחה על ידי החברות נ.י.פ ונ.ת.מ למס הכנסה כ"עסקה הונית", שאינה חייבת במס שבח ובמס רכישה. המשיב לא קיבל את עמדתן והוציא בגין העסקה שומה זמנית לפיה חויבה חברת נ.י.פ לשלם בגין העסקה מס שבח בסך 4,039,627 ש"ח וחברת נ.ת.מ נדרשה לשלם מס רכישה בסך של 263,096 ש"ח. השגות שהגישו החברות נ.ת.מ ונ.י.פ על שומה זו נדחו. ביום 9.6.1997 (חמישים ימים לאחר חתימת ההסכם) שלחה ישראלכרט שומה עצמית (שומת אפס) למשרדי מס שבח מקרקעין לפי סעיף 73(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, אך זו התקבלה במשרדי מס שבח רק ביום 10.6.1997. המשיב הוציא לישראלכרט שומה לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה חוייבה גם ישראלכרט במס רכישה בגין העסקה בסך של 247,495 ש"ח. כן חוייבה ישראלכרט בקנס על אי הגשת הצהרה במועד ובריבית והפרשי הצמדה בשל פיגור בתשלום. כתאריך תחילת צבירת הריבית וחובת ההצהרה נקבע יום 20.5.1997. השגה שהגישו חברת ישראלכרט על שומה זו נדחתה.

משנדחו השגותיהן הגישו המערערות דנן שלושה עררים אשר נדונו במאוחד בפני וועדת הערר. הפלוגתא המוסכמת באותו הליך הוגדרה כך:

סלע המחלוקת בין הצדדים הינו האם זכויות בנייה הנמכרות בנפרד מן הקרקע הינן או אינן בבחינת זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק.

היה והתשובה לפלוגתא הראשונה הינה כי המדובר בזכות במקרקעין הרי שקיימת מחלוקת לגבי מועד תחילת צבירת הריבית בגין חוב מס הרכישה ועל עצם הטלת הקנס לגבי אי הגשת הצהרה במועד. לעניין הריבית עוררת מס' 1 [ישראלכארט] טוענת כי התאריך הרלוונטי הינו 9.6.1997 בעוד שהמשיב הטיל ריבית מיום 20.5.1997.

6. בהחלטתה מיום 13.7.2004 דחתה וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וא' מונד) את שלושת העררים, בהסתמך על מה שכבר נקבע קודם לכן בעניין ר.א.ר.ד. ובעניין בני הזוג גוטסמן, בצינה כי גם במקרה דנן קיימים בעסקה סממנים מסחריים המוליכים את המקרה אל תוך הגדרת "מכירת זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין. וועדת הערר דחתה את טענת המשיבות כי הן הסתמכו על הוראת ביצוע של שלטונות מס שבח מקרקעין הקובעת כי מכירת אחוזי בנייה בנפרד מן המקרקעין אינה חייבת במס. בעניין זה ציינה הוועדה כי אמנם אחד הסעיפים בהוראות המעודכנות של רשויות המס מרמז לאפשרות שרכישת זכויות בנייה אינה מסווגת כ"מכירת זכות במקרקעין", אך לא הוצגה לוועדה הוראה מפורשת הקובעת כך ומכל מקום ההוראות המקצועיות האמורות מבוססות על החלטות של וועדות הערר משנות השישים, עליהן נמתחה ביקורת ולא ניתן להתבסס עליהן עוד במועדים הרלבנטיים לעסקה שבנדון. לעניין ריבית הפיגורים והקנס שהושתו על חברת ישראלכרט בגין אי-הגשת הצהרה במועד, קבעה הוועדה כי המסמך ששלחה ישראלכרט ביום 9.6.1997 איננו "שומה עצמית" שניתן להגיש בתוך 50 ימים מעת המכירה, אלא "הצהרה" שיש להגיש בתוך 30 ימים מאותו מועד. יחד עם זאת הוסיפה הוועדה וציינה כי בנסיבות העניין מן הראוי שהמשיב יפטור את המערערות מחיובי הריבית והקנס.

טענות המערערים

7. המערערים מלינים על הפרשנות שניתנה למונח "מכירת זכות במקרקעין" על ידי וועדת הערר ולפיה כולל המונח גם עסקה להעברת זכויות בנייה. לטענתם, מבחינה לשונית מכירת זכויות בנייה "במנותק מן הקרקע" איננה מהווה "מכירת זכות במקרקעין" ועוד הם טוענים כי המונח "זכות במקרקעין" הוגדר בחוק מיסוי מקרקעין באופן מצמצם והוא כולל בעיקרו של דבר זכות בעלות וזכות חכירה. עוד טוענים המערערים כי זכויות בנייה הינן זכויות בלתי מוחשיות ואינן מהוות "קרקע בישראל", כהגדרת המונח "מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין. זכויות הבנייה אף אינן "דברים אחרים המחוברים לקרקע בחיבור של קבע" כאמור באותה הגדרה, ולכל היותר ניתן לראותם כ"מחוברים" רגילים הנמכרים בנפרד מן הקרקע ואינם נחשבים לחלק ממנה.

אף תכלית החוק, כך טוענים המערערים, מלמדת כי חוק מיסוי מקרקעין אמור למסות רק זכויות שניתן לרשום את העברתן בלשכת רישום מקרקעין והעברת זכויות בנייה במנותק מן הקרקע אינה עונה על תנאי זה. לטענת המערערים העובדה שזכויות בנייה קשורות קשר הדוק למקרקעין ולהן ערך כלכלי רב אין בה כדי להוליך למסקנה כי יש לסווגן כ"זכות במקרקעין". המערערים מציינים בהקשר זה כי קיימות זכויות נוספות שלהן מאפיינים דומים ולמרות זאת לא סווגו כ"זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין (למשל זכות שכירות לתקופה שאינה עולה על 25 שנה וכן זיקת הנאה). המערערים מוסיפים וטוענים כי אין להקיש על המקרים שלפנינו מן המקרים הנוגעים לעסקאות בהן העניק מינהל מקרקעי ישראל זכות לחוכר חקלאי לנצל את הקרקע לייעוד שאינו חקלאי, שכן בעוד שבעניינים אלו זכויות הבנייה הועברו מהבעלים של המקרקעין לחוכר במסגרת הסכם חדש הנוגע למקרקעין, הרי שבמקרים שלפנינו אין מדובר בהסכם חדש המחליף הסכם קודם בקשר לאותם מקרקעין אלא בהעברת זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת. המערערים אינם חולקים על כך שזכות הבעלות במקרקעין מהווה "אגד של זכויות", אלא שלטענתם היא משקפת זכות מושלמת שאין אפשרות להגדילה או להוסיף עליה. גישתו של המשיב, כך הם מוסיפים וטוענים, תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה הענקה של זכויות בנייה על ידי הוועדה המקומית תהווה אף היא "מכירת זכות במקרקעין", בעוד שאין עוררין כי מדובר בהשבחה בלבד של הזכות הקיימת במקרקעין שאינה חייבת במס רכישה או במס שבח.

8. המערערות בעניין בית הפירמידה וחברת ר.א.ר.ד מוסיפות וטוענות כי המשיב מחויב לפעול בהתאם להוראות מקצועיות שפירסם בתקופה הרלבנטית מהן עולה כי העברת זכויות בנייה מחלקה לחלקה אינה מסווגת כ"מכירת זכות במקרקעין". כמו כן טוענים בני הזוג גוטסמן וחברת ר.א.ר.ד כי בעניינם כלל אין עסקינן בעסקה למכירת זכויות בנייה, משום שלא ניתן לסחור בזכויות בנייה במנותק מן הקרקע שאליה הם מתייחסים ומשום שהכוח והסמכות להעברת זכויות הבנייה מחלקה אחת לרעותה נתונים למוסד התכנוני. לטענתם הסכום שקיבל ה"קונה" בכל עסקה אינו אלא פיצוי בגין הפגיעה במקרקעין שמהם נגרעות זכויות הבנייה, ופיצוי זה איננו יכול להיחשב כ"אירוע מס" או כ"מכירת זכות במקרקעין". עוד טוענים חברת ר.א.ר.ד ובני הזוג גוטסמן כי העובדות המוסכמות שהוגשו והטוענות שהעלה המשיב בפני וועדת הערר מצביעים על רמת מעורבות גבוהה מצד רשויות התכנון בעסקאות שלהם ובכך יש כדי ללמד שלא התבצעה בהן מכירת זכות כלשהי. חברת ר.א.ר.ד מוסיפה וטוענת כי הסכום ששילם בעל המקרקעין שאליהם הועברו זכויות הבנייה, מהווה תשלום היטל השבחה וכי מבחינה מהותית לא קיימים למעשה "מוכר" ו"קונה" הסוחרים בזכויות בנייה אלא רשות תכנונית שהקצתה זכויות בנייה ל"קונה" אשר שילם בגינם היטל השבחה, והיטל זה שולם כפיצוי לבעל המקרקעין המופקעים או הנפגעים מתוכנית המתאר. בני הזוג גוטסמן טוענים כי אף אם מדובר במכירת זכות במקרקעין הרי שלא צמח להם כל רווח הוני מביצוע העסקה, נוכח ירידת ערך המקרקעין שבבעלותם כתוצאה מתוכנית

השימור. לחלופין טוענים בני הזוג גוטסמן כי תוכנית השימור חייבה אותם לשמר ולשקם את הבניין ועל כן, יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות שהוצאו לרכישת זכויות הבנייה ולהתיר את ניכויין לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. לבסוף טוענים בני הזוג גוטסמן, ואף זאת כטענה חלופית, כי יש לראות בהעברת זכויות הבנייה עסקת מכר כפויה החייבת בשיעורי מס מופחתים, כקבוע בסעיף 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין.

9. המערעות בעניין בית הפירמדה מסכימות כי הסממנים המסחריים בעסקה נשוא ערעוריהן מצביעים על כך שהיא מהווה אירוע מס הוני ואולם לטענתן אין מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" אלא ב"מכירה" של נכס אחר, הממוסה על פי חלק ה' לפקודת מס הכנסה. המערעות נסמכות לעניין זה על כך שזכויות בנייה המתווספות למקרקעין על פי תוכנית הקלה או תוכנית לשימוש חורג חייבות בהיטל השבחה וכן על כך שפיצויים המשתלמים בגין פגיעה בזכויות בנייה ממוסים כרווח הון לפי חלק ה' לפקודה. החברות נ.י.פ. ונ.ת.מ מוסיפות וטוענות כי במסגרת השומה שנערכה להן הטיל עליהן המשיב קנסות בגין כך שלא דיווחו במועד לרשויות מס שבח מקרקעין על העסקאות, ולטענתן מן הצדק להורות על ביטול קנסות אלה משום שהן לא ניסו להתחמק מתשלום המס ודיווחו על העסקאות במועד לרשויות מס הכנסה, בהתאם לראייתן את העסקאות. חברת נ.י.פ. מוסיפה וטוענת עוד כי שילמה היטל השבחה בגין התוכנית שהקצתה לה את זכויות הבנייה שנמכרו וכי לשם קביעת סכום השבחה יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין.

טענות המשיב

10. המשיב מצידו סומך ידיו על קביעותיה ומסקנותיה של וועדת הערר וטוען כי כל העסקאות נשוא הערעורים שבכאן אכן מהוות "מכירת זכות במקרקעין". המשיב מוסיף ומציין כי העסקאות שנערכו במקרים שלפנינו הינן אירועי מס הוניים וכי אין לקבל את טענתם של חברת ר.א.ר.ד ובני הזוג גוטסמן לפיה סכום הכסף שקיבלו בעלי הקרקע שנפגעו מהתוכנית ("המוכרים") מהווה פיצוי בגין הפגיעה בקרקעותיהם ואילו הסכומים שהעבירו מקבלי זכויות בנייה ("הקונים") מהווה תשלום היטל השבחה. טענה זו, כך מציין המשיב, אף חורגת מגדר העובדות והפלוגתאות המוסכמות ודי בטעם זה על מנת לדחותה. לגופם של דברים טוען המשיב כי זכויות בנייה מהוות "נכס" על פי הדין הכללי, קל וחומר במישור המס, ואין לראות בהם "הגבלה" גרידא שמטילות רשויות התכנון על בעל המקרקעין ובמקרים שלפנינו, כך הוא מוסיף וטוען, התבצעה "מכירה" של אותו הנכס תמורת סכומים נכבדים שהועברו מצד אל צד. המשיב אף מפנה בעניין זה אל הדין האמריקאי לפיו רואים העברת זכויות בנייה מחלקה לחלקה (מהלך "קלאסי" של TDR - Transferable Development Rights) כמכירה של נכס הוני. הסממנים המסחריים בעסקאות, הם המבדילים אותן מהקצאת

זכויות בנייה על ידי רשויות התכנון, שאלביא דכולי עלמא אינם מהווים "מכירה". עוד טוען המשיב כי בהתקיים יסוד המכירה אין כל נפקות לכך שחלק מן ההסכמים הותנו בתנאי מתלה (קבלת אישורים מרשויות התכנון). המשיב מוסיף וטוען כי אמנם על פי הדין הישראלי אין אפשרות לסחור באחוזי בנייה באופן המנותק לחלוטין מהמקרקעין, אך בענייננו זכויות הבנייה עברו ממקרקעי המוכרים למקרקעי הקונים במועד אישור התוכנית, ולא היו על כן מנותקות מן הקרקע בשום שלב.

11. אשר לחוק לפיו יש למסות את העסקאות (מס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה או מס שבח ומס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין), טוען המשיב כי נוכח ההלכות המחילות את חוק מיסוי מקרקעין על עסקאות בזכויות בנייה ונוכח התייחסותן של הוראות חוק מיסוי מקרקעין לזכויות בנייה בהקשרים נוספים, יש לראות במכירת זכויות בנייה "מכירת זכות במקרקעין", החייבת במס לפי חוק זה. עוד טוען המשיב כי אף מן הבחינה המושגית ניתן לראות מכירת זכויות בנייה כמכירת זכות במקרקעין. לטענתו שיטת המשפט הישראלית (כמו גם המשפט האנגלי והאמריקאי) אימצה גישה פונקציונאלית המפרשת את המונח "בעלות" כמגדיר "אגד זכויות" (Bundle of Rights) במקרקעין ולשיטתו זכויות הבנייה אינן אלא חלק מאותו אגד של זכויות. המשיב סבור כי כאשר נוספות למקרקעין זכויות בנייה, משתנה תוכנה של זכות הבעלות בהם, באופן המשקף זכות בעלות חדשה ושונה במהותה באותם מקרקעין. המשיב מוסיף וטוען כי ניתן להשקיף על זכויות הבנייה גם כ"הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות..." והרשאה זו נכללת אף היא בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין. המשיב מדגיש בטיעונו כי זכויות בנייה מהוות בדרך כלל מדד עיקרי לשווי המקרקעין ולטענתו אין בהקשר זה כל הבדל בין הגדלת אגד זכויות הקניין של חוכר להגדלת אגד זכויות הקניין של הבעלים במקרקעין. לפיכך יש להחיל על המקרים שבפנינו את ההלכות בעניין הבונה, הדרי החוף ועין צורים בהן נקבע כי עסקה שבה העניק המינהל לחוכר חקלאי זכות לנצל את הקרקע ליעוד שאינו חקלאי תוך מימוש זכויות הבנייה שהוקצו לה, מהווה "מכירת זכות במקרקעין". עוד טוען המשיב כי טענת המערערת לפיה חוק מיסוי מקרקעין נועד לחול אך על זכויות שניתן לרשום בלשכת רישום המקרקעין אינה תואמת את ההלכה הפסוקה ואין לקבלה. המשיב אף סבור כי מאחר ובדרך כלל עסקאות למכירת זכויות בנייה ועסקאות אחרות במקרקעין כרוכות אלו באלו, ייקשה מאוד להפריד בין הדבקים וגם מטעם זה יש לראות בזכויות הבנייה "זכויות במקרקעין". באשר להוראות המקצועיות שפורסמו על ידי שלטונות מס שבח טוען המשיב כי לא הועלתה על ידי מי מן המערערים טענת הסתמכות ספציפית על הוראות אלו ומכל מקום הדין נקבע על פי הוראות החוק וההלכה הפסוקה ולא לפי ההוראות המקצועיות. בסוגיית הקנסות שהוטלו על חברת נ.י.פ. ונ.ת.מ טוען המשיב כי נוכח האמור בעניין זה בהחלטת וועדת ערר לגבי ישראלכרט הוא אכן ישקול את ההמלצה לביטול הקנסות בעסקה זו. לעניין טענת חברת נ.י.פ. כי יש להכיר בתשלומים בגין

היטל ההשבחה ששילמה כהוצאות המותרות לניכוי, טוען המשיב כי לא הונח כל בסיס עובדתי לטענה זו והיא מועלית לראשונה בערעור שבכאן, אולם לפני משורת הדין מסכים המשיב כי חברת נ.י.פ תגיש לו בקשה בעניין זה אשר תישקל לגופה. לבסוף טוען המשיב כי מן הטעמים שפירטה ועדת הערר יש לדחות את טענת בני הזוג גוטסמן לפיה יש להתיר להם לנכות במסגרת השומה את ההוצאות שהוציאו בגין שימור ושיקום הבניין שברחוב הס ועוד יש לדחות את טענתם כי העברת זכויות הבנייה לחברות אלקנית ורמח"ל מהווה עסקת מכר כפויה, משום שלא הונח לטענה זו כל בסיס עובדתי וכן משום שהיא נוגדת את ההלכה הנוגעת לעסקאות מכר כפויות.

ד"ר

12. נקודת המוצא של המשיב בקובעו את שומות המס נשוא הערעורים שבפנינו הינה כי בכל אחת מן העסקאות נמכרו זכויות בנייה וכי מכירה זו מהווה "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות הביטוי בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. המערערים בכל הערעורים משיגים על נקודת מוצא זו שהיותה בסיס לשומות שערך המשיב וטענתם המרכזית-המשותפת היא כי "זכויות בנייה" אינן "זכות במקרקעין" וכי העברת זכויות כאלה מחלקה לחלקה אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין", החייבת במס שבח ובמס רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין.

המסגרת הנורמטיבית

13. חוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונחים "מקרקעין", "זכות במקרקעין" ו"מכירה" כך:

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

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

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

(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;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

הגדרה רחבה זו של המונח "מכירה" מבקשת להקיף מגוון רחב של פעולות משפטיות אותן ניתן לבצע במקרקעין ולהחיל עליהן את חוק מיסוי מקרקעין. היא מחילה עצמה על הענקה, על העברה, על ויתור, על הסבה, ואף על הזכות להורות על כל פעולות כגון דא, בין אם נעשו בתמורה ובין אם נעשו שלא בתמורה. אך כל אחת מחלופותיה של הגדרת המונח "מכירה" נושאת "בבטנה" את המונח "זכות במקרקעין" ובמילים אחרות, לא תיתכן "מכירה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם הזכות הנמכרת היא "זכות במקרקעין" (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א', 219 (מהדורה שנייה, 2000) (להלן: הדרי)). יש, אפוא, לבחון תחילה האם זכויות בנייה הן "זכות במקרקעין" וככל שהתשובה לכך חיובית יש להוסיף ולבחון האם העברתן בתמורה מקרקע אחת לאחרת מהווה "מכירה", כמשמעותו של ביטוי זה בחוק מיסוי מקרקעין.

זכויות בנייה - כללי

14. המונחים "זכויות בניה" או "אחוזי בנייה" מבטאים את אפשרות ניצול הקרקע לבנייה על פי תוכנית המתאר הרלוונטית. למעשה, צמחו מונחים אלו מתוך חיי המעשה וכדברי בית משפט זה: "אחוזי הבניה אינם מושג שהוגדר בחוק, אך ההיתר לבנות במקרקעין הניתן על פי חוק התכנון והבניה, תשכ"ח-1965, שהוא הקובע מגבלה חוקית להיקף הבניה במקרקעין, ניתן בהתאם לאחוזים המותרים לבניה על פי תכנית המתאר. זוהי, למעשה, אפשרות ניצול הקרקע לבניה על פי הדין, ואפשרות זו היא אחד הנתונים הקובעים את פוטנציאל ניצול הקרקע ולכן גם את ערכה" (רע"א 2821/95 לוסטינג נ' מייזלס, פ"ד נ(1) 517, 527 (1996); כן ראו ע"א 10322/03 ישעיהו נ' שטרדייכר, תק-על 2005(1) 3700, פסקה 2 לחוות דעתו של השופט טירקל (2005) (להלן: עניין שטרדייכר); והשוו: סעיף 71א לחוק המקרקעין תשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין); סעיף 49א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין; תקנה 1 לתקנות התכנון והבניה (חישוב שטחים ואחוזי בניה בתוכנית ובהיתרים), התשנ"ב 1992; מרדכי גלוסקה "זכויות בנייה - נכס עובר לסוחר?" מקרקעין א/6, 38, 46-48 (להלן: גלוסקה)).

"זכויות הבנייה" או "אחוזי הבנייה" במקרקעין נקבעים על ידי רשויות התכנון והבנייה בהתחשב במכלול השיקולים הרלבנטיים לעניין ובהם התנאים הסביבתיים, צרכי הציבור במקום, זכויות הקניין הפרטיות המעורבות וכן שיקולים כלכליים שונים ובכללם שיקולים הנוגעים לנטל הפיזיוני שיהא על הוועדה המקומית לשאת בו כתוצאה מפגיעה במקרקעין או כתוצאה מהפקעה (ראו והשוו: ע"א 151 219/87 ארצי נ' שמש,

פ"ד מג(3) 489, 504 (1989) (להלן: עניין ארצי); סעיף 61 לחוק התכנון והבנייה המונה את מטרותיה של תוכנית המתאר המקומית; גלוסקה, 40-41; יהושע ויסמן דיני קניין, בעלות ושיתוף, 418 (1997) (להלן: ויסמן, בעלות ושיתוף); בג"ץ 7250/97 טולימאני נ' שר הפנים, פ"ד נד(3) 783, 787 (2000); בג"ץ 16/50 איגרא-רמא בע"מ נ' מועצת עיריית תל-אביב, בתור ועדה מקומית לבנין ולתכנון ערים, פ"ד ה(1) 229, 233-234 (1951)).

15. על פי דיני הקניין הקלאסיים נתפסת זכות הקניין כזכות המקנה לבעליה שליטה מלאה במושא הזכות; היא מאפשרת לו להגשים את חירותו וליתן ביטוי לאישיותו ולאוטונומיה של רצונו הפרטי (ראו: רע"א 6339/97 רוקר נ' סלומון, פ"ד נה(1) 199, 280 (1997); חנוך דגן קניין על פרשת דרכים 15, 23-24 (2005) (להלן: דגן)). מעמדה של זכות הקניין הוא מעמד של זכות חוקתית על-חוקית וחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו פורש עליה את חסותו בקובעו בסעיף 3 כי: "אין פוגעים בקניינו של אדם". על פי תפישה זו, כל הגבלה שמטילות רשויות השלטון על זכות הקניין מהווה פגיעה בזכות משום שהיא מצמצמת את השליטה המלאה שהוקנתה לבעליה כאדון הזכות. "זכויות הבנייה" על פי תפישה זו אינן, אפוא, זכויות אלא "הגבלות" המוטלות על ידי מוסדות התכנון המצמצמות את יכולתו של בעל המקרקעין לעשות בהם שימוש ככל שיראה לנכון (ראו והשוו מוטי בניאן, דיני מקרקעין עקרונות והלכות, 788 (מהדורה שנייה, 2004) (להלן: בניאן, דיני מקרקעין)). עם השנים החלה תפיסה קלאסית זו באשר למהותה של זכות הקניין לפנות את מקומה לגישה גמישה יותר וזאת מטעמים פרגמטיים וכן מטעמים של צדק חברתי ומחויבות חברתית של הפרט לקהילה בה הוא חי. כך מציין פרופ' יהושע ויסמן כי:

הנטייה כיום היא לומר שהנחת המוצא אינה עוד שכל שימוש בקרקע מותר לבעלים, פרט לשימושים שנאסרו בחוק. לגבי מרבית השימושים האפשריים במקרקעין הנחת המוצא היא הפוכה, לאמור: בעל המקרקעין זכאי לעשות במקרקעיו רק את אותם דברים שהחוק התירם במפורש. בלא היתר שכזה אין הבעל רשאי לעשות כמעט דבר במקרקעיו. כך על פי המשפט הישראלי, וכך גם במשפטי עמים אחרים... לעניין הבעלות במקרקעין, מה שניטל מן הבעל על ידי החוק הוא כה רב עד שהתוצאה היא שהוא רשאי לעשות במקרקעין שבבעלותו כמעט אך ורק מה שרשויות התכנון יתירו לו (ויסמן דיני קניין, בעלות ושיתוף, 46-48 (1997) (להלן: ויסמן, בעלות ושיתוף)).

ואילו פרופ' חנוך דגן סבור כי:

...בני אדם נטועים בקהילה חברתית ובקשרי גומלין מתמשכים אחרים של "תן וקח". מערכות יחסים אלה מהוות (לפחות במידה מסוימת) מקור נורמטיבי ראוי של חובות כלפי אחרים אשר חיים, עובדים או מושפעים בדרך אחרת מרכושם גם אם חובות אלה אינן מעוגנות

בהתחייבויות רצוניות שבני אדם נטלו על עצמם או בעובדה שיש בעמידה בחובות אלה כדי לספק להם, כפרטים, יתרונות מידיים שווי ערך. עצם ההשתייכות לקהילה מטילה אחריות מיוחדת. לפיכך, גם הבעלות במקרקעין, שאני דן בה כאן, נתפסת לא רק כמקור לזכויות, אלא גם כבסיס לאחריות מיוחדת כלפי הקהילה וכלפי יתר החברים בה. תדירות, אחריות זו באה לכלל ביטוי במגבלות שונות המוטלות על אדנותם של בעלי מקרקעין (למשל, ביחס לשימושים שיעשו בהם) לטובת האינטרס החברתי. במקרים אחרים היא באה לכלל ביטוי בכך שאין זה ראוי לפצות בעל מקרקעין פלוני בגין נטל מסוים המוטל על מקרקעיו (או בגין נגיסה מסוימת בהם) לטובת קידומו של אינטרס הכלל. מבחן ההדדיות, כפי שתואר לעיל, מנסה להתוות גבול עדין זה של אחריות קהילתית שאינה גולשת לפגיעה מופרזת באינטרס הפרטי (חנוך דגן "שיקולים חלוקתיים בדיני נטילה שלטונית של מקרקעין" עיוני משפט כא 491, 503-504 (1998) וראו גם דגן, 156).

על פי גישה "ריאליסטית, פלורליסטית וליברלית" זו (דגן, 15), ניתן לראות בזכויות הבנייה חלק מאגד הזכויות המרכיבות את זכות הבעלות המובנות בה כחלק אינטגרלי ממנה. כך סבור המלומד רויטל ולדבריו: "[ד]יני הקניין ודיני התכנון והבנייה שלובים ושזורים זה בזה ואין כל מקום להפריד ביניהם. ... דיני התכנון והבנייה יוצרים ומגדירים את קובץ הזכויות של הבעלים על המקרקעין, הכולל זכויות בנייה, זכויות שימוש, וכן זכויות שבגדר זיקה למקרקעין גם כאשר הם מופקעים מידיהם של הבעלים." (שמואל רויטל "דיני התכנון והבנייה ודיני הקניין" מקרקעין א/6, 3, 21 (2002); לראיית זכויות הבנייה כזכויות בעלות מעמד קנייני ראו גם גלוסקה, 44-46).

בדנ"א 1333/02, 1346/02 הוועדה המקומית לתכנון והבניה, רעננה נ' הורוויץ, פ"ד נח(6) 289 (להלן: דנ"א הורוויץ) (2004) וכן בע"א 3901/96, 3937/96, הוועדה המקומית לתכנון והבניה, רעננה נ' הורוויץ, פ"ד נו(4) 913 (2002) (להלן: ע"א הורוויץ), נדונו התפישות השונות לעניין מהותה של זכות הקניין, בקשר עם הוראת סעיף 200 לחוק התכנון והבניה. בע"א הורוויץ ציין הנשיא ברק בהקשר זה כי זכות הקניין היא "זכות מורכבת וסבוכה" וכי בצד הביטוי הניתן בה לרצונו, לאישיותו ולחירותו של הפרט יש לקניין גם תפקיד חברתי ממנו צומחת מחויבות חברתית של בעל הקניין לשרת את האינטרס של טובת הציבור. על מנת שתוגשם אחריות מיוחדת זו של בעל המקרקעין לחברה "ניתן לפגוע בזכויות הקניין כדי להבטיח את אינטרס הכלל..." , למשל באמצעות דיני התכנון והבנייה אשר מכוחם ניתן להתקין תוכניות מתאר ברמות שונות התוחמות את השימושים המותרים בקרקע, בין השאר, על דרך של קביעת ייעודה (חקלאות, מגורים, תעשייה, ציבורי-פתוח, כבישים, חופים) (שם, 936-939). מבחינה קונספטואלית נראה כי תפישה זו דבקה בגישה המסורתית של דיני הקניין, שאינה רואה בזכויות הבנייה זכויות במובן הקנייני אלא פגיעה או הגבלה שהינן חיצוניות לאותה זכות ומוטלות עליה לצורך איזון בין

אינטרסים של הפרט לאינטרסים של הכלל. בפסיקתו של בית משפט זה לא ניתן מענה אחד לשאלת מהותם של "אחוזי בנייה" או "זכויות בנייה" בהיבט הקנייני (ראו: עניין שטרייכר פסקה 12 לחוות דעתו של השופט טירקל, פסקאות 2-3 לחוות דעתו של הנשיא ברק, פסקה 1 לחוות דעת; עניין ארצי, 503-504; ע"א 432/83 מזרחי נ' חביב, פ"ד מ(4) 673, 680 (1986); תאודור אוריין "אחוזי בנייה - זכות קניינית" הפרקליט ל"ב 526 (1978); מיגל דויטש קניין כרך א' 665 (1997); ויסמן, בעלות ושיתוף, 416-419) וכפי שאפרט להלן נראה כי הערעורים שבכאן אינם מחייבים הכרעה בשאלה מורכבת זו.

16. העסקאות נשוא הערעורים שבפנינו מעידות על פרקטיקה של ניווד זכויות בנייה שהתפתחה בארץ בשנים האחרונות לפיה מתקשרים בעלי קרקעות בהסכם מסחרי להעברת זכויות הבנייה מקרקע אחת לאחרת ורשויות התכנון מאשרות את התוכניות המגשימות את ההעברה ומאפשרות בכך את ביצועו של ההסכם. פרקטיקה זו אשר צמחה, בין היתר, על רקע צפיפות הערים ותוכניות שונות לשימור בניינים (ראו בניאן, דיני מקרקעין, 793), זכתה להתייחסות במאמרים שונים אשר ביקשו לבחון אותה על כל היבטיה (ראו: מוטי בניאן ובוועז ברזילי "זכויות בנייה וסחירותן - היבטים קנייניים ושמאיים" מקרקעין ב/2 61 (2002); וכן מוטי בניאן ובוועז ברזילי "זכויות בנייה וסחירותן - היבטים קנייניים ושמאיים (ב)" מקרקעין ב/6 47 (2003); גלוסקה, 38; שמואל רויטל דיני התכנון והבנייה 892א (מהדורה עשרים וחמש, 2006)). רעיון הניוד של זכויות הבנייה מוכר גם בארצות הברית שם הוא מעוגן בחקיקה כאמצעי לפיצוי בעלי המקרקעין בגין הגבלות שהוטלו עליהם בניצול קרקעותיהם, ונודע בכינוי *Transferable Development Rights* (TDR) (ראו: דפנה לוינסון-זמיר "היבטים חלוקתיים של שימור מבנים דיני הפיצוי הראויים וזכויות בנייה עבירות" (TDR) משפטים לא 10, 87 (2000) (להלן: לוינסון-זמיר); ויסמן, בעלות ושיתוף, 416-417). בערים מסוימות מתבצעת העברת הזכויות באמצעות "בנק" של זכויות בנייה, בו הן נשמרות וממנו הן נרכשות (ראו: ויסמן, בעלות ושיתוף, 416-417; לוינסון-זמיר, 67). עם זאת, ביסוד החקיקה הקיימת בעניין זה בארצות הברית עומד הרעיון כי זכויות הבנייה הנמכרות הן זכויות חדשות ולא זכויות הבנייה שנשללו מבעלי המקרקעין שנפגעו מתוכנית המתאר, וכדברי השופט Scalia:

TDRs, of course, have nothing to do with the use or development of the land to which they are (by regulatory decree) "attached." The right to use and develop one's own land is quite distinct from the right to confer upon someone else an increased power to use and develop his land. The latter is valuable, to be sure, but it is a *new* right conferred upon the landowner in exchange for the taking, rather than a reduction of the taking.

בארץ לא נתמסד ניווד זכויות הבנייה במסגרת חקיקתית ועל כן מתעוררים לא מעט קשיים וקושיות באשר ליישומן (ראו: ע"מ 3030/03 לב נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה באר שבע, פ"ד נט(1) 851, 863 (להלן: עניין לב); ויסמו, בעלות ושיתוף, 418; לעניין החשש לתחולה לא אחידה ולא שוויונית של המנגנון ביישום אד-הוק של ניווד זכויות בנייה לוינסון-זמיר, 89; לעמדה אוהדת יותר ראו בניאן, דיני מקרקעין, 796). בעניין לב שהוכרע לאחרונה, עלתה סוגיית חוקיות הניוד של זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת שבבעלות אותו גורם, כתחליף לפיצוי בגין פגיעה במקרקעין על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה. באותו עניין קבע המשנה לנשיא א' מצא:

נכון אני להסכים שככלל, ראוי כי פיצוי עבור פגיעות תכנון ייעשה בתשלום ממון ולא בהקניית זכויות שוות-ערך. ... אך משחוק התכנון והבנייה אינו מטיל איסור על ניווד זכויות בנייה, אינני סבור כי יש להטיל איסור גורף כזה בדרך שיפוטית. אין אפוא לומר כי ניווד זכויות בנייה הינו פסול מעיקרא ובכל מצב, משמע כי תיתכנה נסיבות שבהן תהיה הרשות התכנונית רשאית להשתמש בניוד כשיטת פיצוי, והשאלה אם ניווד זכויות במקרה פלוני הוא מהלך סביר, ראוי שתיבחן על-פי נסיבותיו של המקרה הנתון. (שם, 863).

17. הערעורים שבפנינו מעלים לדיון את שאלת מהותן של זכויות הבנייה מן ההיבט של דיני המס. כידוע, מערכת ההכרעה בשאלות הנוגעות לחבות במס עקרונית משפטיים מן הדין הכללי (ראו דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 716-717 (1995) (להלן: עניין חזון)) ובדרך כלל, עד כמה שהדבר תואם את ההיגיון ואת התכלית שביסוד חוק המס הרלבנטי, תהא ההכרעה בשאלת המיסוי פועל יוצא של מהות העסקה וסיווגה על פי הדין הכללי (ראו יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה האזרחית בדיני המיסים" עיוני משפט י' 429, 456 (1984)). אולם, מקום שבו חוק המס מחייב פרשנות שונה ניתן לסטות מן הפירוש שניתן למונחים או למושגים כאלה ואחרים בדין הכללי על מנת להגשים את התכלית אליה חותרת חקיקת המס. וכדברי השופט מצא בע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 525 (1989) (להלן: עניין מועצת פועלי חיפה):

הגיונם של דיני המס מתיישב לרוב עם הגיון הכלכלי והמשפטי של העיסקאות המהוות נושא למיסוי, וגם מושגיהם של דיני המס עשויים לרוב להתפרש - בלא להחטיא את מטרתם ואת תכליתם - באורח אחיד וזהה לפירושם של אותם מושגים בתחום המשפט הפרטי. אך סטייה ממושגי הדין הכללי, מקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס, ראויה להכרה כחריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית...

עמד על כך גם השופט אנגלרד בעניין הדרי החוף בהתייחסו לחוק מיסוי מקרקעין באומרו:

ביסודה, המחלוקת נוגעת למתח האופייני בסוגיות המס בין העולם של מושגי המשפט המסורתיים לבין המהות הכלכלית של עסקאות. אחת התוצאות של מתח זה היא כי לעיתים חקיקת המיסוי סוטה במודע מן המושגיות המסורתית של מוסדות משפט. כך, למשל, המושג מכר או מכירה בהקשר המיסוי אינו תואם את המושג המקביל המסורתי במשפט הפרטי. גם החקיקה הנדונה יכולה לשמש כדוגמא לתופעה הזו. (שם, 891).

משהצטיידנו בעקרונות פרשניים אלה, יש לבחון עתה האם זכויות הבנייה שהועברו על פי העסקאות נשוא הערעורים שבפנינו, מהוות "זכות במקרקעין" כמשמעותו של מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין והאם העברתן מהווה "מכירה", כמשמעותו של הביטוי באותו החוק.

זכויות בנייה כ"זכות במקרקעין"

18. השאלה האם זכויות בנייה מהוות "זכות במקרקעין" לעניין דיני מיסוי מקרקעין התעוררה בעבר בעיקר בהחלטות של וועדות הערר (ראו: עמ"ש 24/66 ברלצקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פס"מ נ"ח 226, 229 (1967) וע"ש 5042/98 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, מיסים יג/2 319 (1999)). בעניין הדרי החוף שכבר הוזכר לעיל עלתה סוגיה זו בקשר עם עסקאות שינוי ייעוד ואחת הטענות המרכזיות שהעלתה הנישומה באותו עניין הייתה כי "שינויי הייעוד, כשלעצמו, אינו מקנה זכות במקרקעין; זכות זו היא או בעלות או חכירה, לכן מבחינה מושגית, במקרה הנדון החכירה לא השתנתה גם אם דרכי הניצול של הקרקע השתנו" (ראו עניין הדרי החוף, 891). בית המשפט דחה את הטענה ופסק כי המונח "זכות במקרקעין" כולל גם הרחבה של אפשרויות השימוש במקרקעין וכן הסכמה של המינהל לשינוי מטרת החכירה. בין הנימוקים שעליהם ביסס בית המשפט מפי השופט אנגלרד את קביעתו, ציין הוא כי המהות הכלכלית של העסקה מעידה על קיומה של "מכירת זכות במקרקעין" והא ראה שהחוכר שילם למחכיר תמורה נכבדה עבור אפשרות הניצול החדשה וזכה לרווח ניכר ממכירת "זכויותיו" לצד שלישי. בית המשפט הוסיף וציין כי אף מן הבחינה המושגית ניתן לראות בעיסקת שינוי הייעוד "מכירת זכות במקרקעין", שכן העסקה הוסיפה זכויות שימוש לחוכר הקרקע ובכך הגדילה את "אגד הזכויות" של המקרקעין שבידו ושינתה את מהותה של זכות החכירה. השאלה האם "זכויות בנייה" הנמכרות במנותק מן הקרקע מהוות "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין, לא הוכרעה בעניין הדרי החוף ובית המשפט הותיר אותה בצריך עיון, באומרו:

חוזה הפיתוח אינו מצטמצם לתוספת זכויות בנייה, אלא הוא מעניק לחוכר זכויות מקיפות יותר לפיתוחה של

הקרקע. בכך כאמור עיסקת שינוי הייעוד משנה את תכלית החכירה ומתכונתה, לכן השאלה שלפנינו אינה האם הענקת "אחוזי בניה" כשלעצמה היא הענקתה של "זכות במקרקעין" אם לאו. איננו עוסקים במצב שבו זכויות בניה נמכרות מזכאי אחד לאחר במנותק מן הקרקע (שס, 892)

עם זאת, התפישה המושגית והפרשנות התכליתית שעמדה ביסוד הכרעתו של בית המשפט בעניין הדרי החוף, יש בה כדי להנחותנו ולהאיר את דרכנו בבואנו להכריע בשאלת מיסויין של העסקאות נשוא הערעורים שבכאן, בהן אכן עולה כסוגיה מרכזית שאלת מיסויין של זכויות בנייה הנמכרות במנותק מן הקרקע.

19. נקודת המוצא לצורך פירוש המונחים "מקרקעין" ו"זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין הינה לשון החוק, אשר מן הראוי לחזור ולפרטה:

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

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

ועדת הערר סברה כי ניתן לראות בזכויות הבנייה "קרקע בישראל" במובן הרחב של המילה "קרקע", שאינו מוגבל אך ל"רגבי העפר". יש הסבורים כי ניתן לראות בזכויות הבנייה מחוברים לקרקע (ראו: אהרון נמדר "מכירת 'אחוזי בניה' כאירוע מס הוני" מיסים יא/3, 63, 66 (להלן: נמדר, מכירת אחוזי בנייה) (1997)) או חלק מזכות הבעלות (ראו: מוקי גורפיין "זכויות בנייה כזכות במקרקעין" מיסים ז/6, א-89, 95 (1993) (להלן גורפיין); גדעון קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" מיסים יב/6, א-83, 85-87 (1998) (להלן: קריב)). אחרים סבורים כי זכויות בנייה "בנפרד מן הקרקע" אינן נופלות בגדר המונח "זכות במקרקעין" אף לא במובן הלשוני-מילולי (ראו: אברהם אלתר "שינוי יעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות לבנייה למגורים - האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין' לעניין חוק מס שבח מקרקעין" מיסים ז/4, א-1, 4 (1993); הדרי, 190-191). מדרך הטבע, האסוציאציה המיידית המתעוררת מבחינה לשונית למקרא המושגים "מקרקעין", "בעלות" ו"חכירה" הנכללים בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, היא אסוציאציה קניינית ומכאן הנטייה הראשונית לפרשם על פי המשמעות המיוחסת להם בדיני הקניין. נטייה זו תואמת את הכלל עליו עמדנו לעיל, המורה אותנו כי בבואנו לפרש דברי חקיקה בתחומים שונים יש לשאוף ככל הניתן להרמוניה נורמטיבית כוללת. מתוך כלל פרשני זה צומחת חזקה פרשנית ולפיה דיני המס משתלבים בדין הכללי וכדברי בית משפט זה בע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב נ' טיוון, תק-על 2005 (1) 28, פסקה 15 (להלן:

עניין סיוון): "על הפרשן להניח כי חוק המס מניח את קיומו של הדין הכללי - חוזים, נזיקין, קניין, שטרות - ומבקש הוא ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על כן יש לצאת מתוך ההנחה - הנחה הניתנת כמובן לסתירה - כי מושגי יסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי (א' ברק "פרשנות דיני המיסים" מיסים יא/4-א-1, 8 (1997))." אולם, ייתכנו מקרים שבהם פירושם של מושגים על פי הדין הכללי אין בו כדי לתת מענה ממצה לתכליתו של חוק המס. במקרים כאלה, ואף זאת כבר צוין, לא מן הנמנע כי הפירוש שיינתן לאותו מושג עצמו לצורך דיני המס ייסטה מן הפירוש הניתן לו על פי הדין הכללי (ראו: עניין מועצת פועלי חיפה, 525; עניין חזון, 718; אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין, בסיס המס, 44-45 (1998) (להלן: נמדר, בסיס המס)). סטייה כזו עשויה להיות מוצדקת, בין השאר, נוכח הדינאמיות של חיי המסחר והכלכלה במהלכם נוצרות כל העת תבניות חדשות של עסקאות במקרקעין שיש ליתן להן מענה מבחינת דיני המס. תכליתם של דיני המס החותרים להטלת מס בהתאם למהות הכלכלית של העסקה, מחייבת אותנו ליישם במקרים אלה פרשנות גמישה ככל שניתן למצוא לה עיגון מסוים בלשון החוק ועמד על כך פרופ' דוד גליקסברג בספרו גבולות תכנון המס (1990), באומרו:

דיני המיסים מעצם טבעם וטיבם נמצאים בזיקה הדוקה יותר לפעילות הכלכלית יחסית לענפי משפט אחרים. לפיכך, להיבט הכלכלי בהם חשיבות גדולה יותר. הדינאמיות בפעילות הכלכלית רבה מהדינאמיות של המשפט: הוא, בדרך כלל, מגיב על ההתפתחויות הכלכליות. כתוצאה מכך נוצר פער בין המשפט לבין הפעילות הכלכלית. פער זה בא לידי ביטוי מיוחד ביחס למוסדות וליחסים המשפטיים הבסיסיים של כל שיטת משפט שעוצבו במסגרת מסורת משפטית רבת שנים ומידת גמישותם לצורך התאמתם להתפתחות הכלכלית קטנה. ביטוי בולט וחריף לתופעה זו מצוי בנושא עסקאות השכר-מכר: שיטות המשפט השונות מתקשות להתמודד עם עסקאות אלה שנוצרו בעיקר משיקולים פיננסיים ופסיקליים. קשיי ההתמודדות נובעים מכך שאין ביכולת המוסדות הקלסיים של ה'שכירות' וה'בעלות' להעניק פיתרון משפטי מקיף ליעדים השונים שבבסיס עסקת השכר-מכר. הגמישות הנדרשת מושגת, בדרך כלל, באמצעות ההליך השיפוטי כאשר תפישת פרשנית פונקציונלית מהווה את המכשיר הדומיננטי בביצוע ההגמשה. דברים אלה יפים שבעתים ביחס לדיני המס שההיבט הכלכלי מקבל בתחומם חשיבות יתר. ככל שלהיבט הכלכלי משקל רב יותר כך מחריפה שאלת גמישות התאמת מוסדות המשפט להתפתחויות הכלכליות. התפישת הפונקציונלית ממלאת תפקיד מרכזי בהתאמת דיני המס למציאות הכלכלית הדינמית ומאפשרת להם להגיב באופן נאות ויעיל על תמורות כלכליות, תוך הגשמת מטרת החקיקה. כל זאת על אף שהמחוקק משתמש במונחים ובמושגים של הדין הכללי שלעיתים אין ביכולתם, על פי משמעותם המקובלת בדין

הכללי, להתמודד במישור דיני המיסים, עם השינויים הכלכליים. (שס, 12-13).

אכן, בית משפט זה יישם לא אחת גישה גמישה ותכליתית בכל הנוגע לפירוש מונחים בחוק מיסוי מקרקעין, או בשמו הקודם חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 בציינו:

...חוק מס שבח הוא חוק פיסיקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין. (ע"א 265/79, 329/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי פ"ד ל"ד(4) 701, 703).

(כן ראו: בניאן, דיני מקרקעין, 25; הדרי, 67-69; נמדד, בסיס המס, 42-43).

20. על פי גישה פרשנית זו ונוכח המשקל המכריע שיש לזכויות הבנייה בקביעת שוויה של הקרקע (ראו: ע"א 1736/91 סגל ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חדרה, תק-על 95(3), פסקה 6 (1995); חוות דעתו של הנשיא לנדוי בד"נ 4/80 טור נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת השרון, פ"ד לד(4), 600, 607 (1980); שטרייכר פסקה 1 לחוות דעתי; גלוסקה, 48; קריב, 87), ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של וועדת הערר אשר סברה כי ה"קרקע" לצורך חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה"קרקע" במובן הכלכלי של מונח זה והמונח "זכות במקרקעין" כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה (ראו: קריב, 86; גורפיינ, 6; עניין הבונה; עניין הדרי החוף, 892). המלומד נמדד תומך בגישה זו בציינו כי:

...אחוזי בנייה מהווים 'פאראמטר' חשוב של המקרקעין, אם לא החשוב ביותר שלהם, עד כי ניתן לזהותם כמקרקעין עצמם מבחינת תוכנם הכלכלי. היוצא הוא כי גם אם יהיה ניתן לנייד זכויות בנייה ולמוכרם ללא קשר לקרקע ספציפית - דבר שעדיין לא ניתן לעשותו לפי החוק בישראל - גם אז הן ייחשבו לזכות במקרקעין הכפופה לחוק מס שבח, וגם אז הן לא מהוות זכות קניינית לפי חוק המקרקעין (נמדד, בסיס המס, 225-226).

הנה כי כן, הגישה הרואה בזכויות בנייה "זכות במקרקעין", מתיישבת היטב עם המדיניות הפרשנית החותרת להגשמת התכלית שביסוד דיני המס כולם ודיני מיסוי מקרקעין בפרט לפיה יש לתור אחר המהות הכלכלית של העסקאות נשוא השומה

ולמסות את הרווחים שהופקו בהן (ראו: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ, פ"ד מ"א(3) 735, 738 (1987); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, תק-על 2006(2), פסקאות 9-10 (2006); נמדר, בסיס המס, 59-60). הפירוש המצמצם שביקשו המערערים לייחס למונח "זכות במקרקעין", כמבטא אך ורק את אותן זכויות הניתנות לרישום בלשכת רישום המקרקעין, פירוש כזה אינו מתיישב עם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין עליה עמדנו לעיל, והוא אף נדחה בעבר על ידי בית משפט זה אשר קבע כי "החוק בא לסתום את הפרצות ולכלול בגדריו את כל האירועים המהווים, מבחינה כלכלית, מכירה של זכות במקרקעין, וזאת אף אם אין מדובר בזכות רשומה..." (ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח נתניה, תק-על 2005(1) 1094, פסקה 6 (2005)). תמיכה לתפישה הרואה בזכויות הבנייה "זכות במקרקעין" ניתן למצוא גם בהוראת סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין הקובע "פיצול רעיוני" של דירת המגורים מזכויות בנייה נוספות הנתונות לשטח הכולל הנמכר, בקשר עם הפטור הניתן ל"דירת מגורים מזכה" (ראו: ע"א 5434/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ללזרי, פ"ד נד(5) 541-542 (2000); ע"א 10742/03 חדד נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, תק-על 2005(2) 3602 (2005)).

21. הצדדים התייחסו בטיעוניהם אל דיני המס האמריקאיים וניסו למצוא שם תימוכין לטיעוניהם, כל אחד כשיטתו. נראה כי דיני המס האמריקאיים משקיפים על זכויות בנייה ועל ניוון באופן שונה המקשה על אנלוגיה לענייננו. על פי הדין האמריקאי ממוסות במסגרת קודקס אחד עסקאות הוניות מכל הסוגים, לרבות עסקאות במקרקעין (ראו: הדרי, 49; ((Internal Revenue Code (1986) סעיף 1221)). מכירת זכויות הבנייה חייבת אף היא במס רווחי הון ככל עסקה הונית אחרת וסיווגה כמכירת זכות במקרקעין דווקא אינו נדרש כלל בהקשר זה (ראו *Warfield v. Commissioner of Internal Revenue*, U.S. Tax Court 1985, 84 T.C. 179). סוגיית מהותן של זכויות הבנייה והיותן חלק מ"אגד הזכויות במקרקעין", עלתה עם זאת בארצות הברית בהקשר מיסי אחר. בפסק דין Mitsui, הנזכר בעניין הדרי החוף, נדון היקף החבות במס החל על בעל זכויות במקרקעין ובאותו עניין קבע בית המשפט לערעורים בקליפורניה כי לצורך אותו המס (הדומה למס רכוש), שווי הקרקע כולל את ה-TDR (זכויות הבנייה הניתנות לניוד), הנחשבים כ-Real Property וכדבריו:

[TDR] are appropriately viewed as one of the fractional interests in the complex bundle of rights arising from the ownership of land... (Mitsui Fudosan v. Country of Los Angeles 219 Cal. App. 3d 525 (1990)).

(ראו גם החוק בעיר ניו-יורק NY TOWN 261-A הקובע בהקשר דומה כי TDR ייחשבו כ- "interest in real property", אך ראו: *Wilkinson v. St. Jude Harbors, Inc* 570 So. 2d 1332 (Fla. Ct. App. 1990)).

22. המערערים העלו שתי טענות נוספות לעניין הגדרת מהותן של זכויות הבנייה. האחת נוגעת להוראות המקצועיות שפירסם המשיב מהן עולה כי זכויות בנייה אינן "זכות במקרקעין" (חברת ר.א.ר.ד מצביעה על סעיפים 3 ו-4 בהוראות ביצוע מס שבח 16/98 "סעיף 39(1) לחוק - ניכוי הוצאות השבחה" מיום 29.6.1998 מיסים יב/4 ג-100; המערערות בעניין בית ישראל כרט מתייחסות לחוזר מק/21/13 מיום 15.12.1968)). טענה זו דינה להידחות. בית משפט זה הבהיר לא אחת כי ההוראות המקצועיות מהוות אחד האמצעים לפרשנות החוק, אך אין לייחס להן משקל מכריע ובית המשפט איננו "קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות המנהליות שניתנו על ידה, אם כי בנסיבות מסוימות הוא יכול לתת להן משקל. עם זאת פרשנות זו אינה מחייבת, ובית המשפט הוא שיכריע בעניין הפרשנות הנכונה" (ע"א 6357/99 פקיד שומה באר-שבע נ' שלם, פ"ד נו(4) 66, 70 (2002); כן ראו: נמדר, בסיס המס, 48; הדרי, 89; עמ"ש 230/98, 106/99 חברה לבניין מריו לזניק בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - אזור תל אביב, מיסים יט/4 ה-269, 272 (2005)). הטענה השנייה היא הטענה כי המסקנה שזכויות הבנייה הינן "זכות במקרקעין" תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה ניתן יהיה לחייב כל הקצאה "רגילה" של זכויות בנייה לחלקת מקרקעין על פי תוכנית מתאר במס שבח ובמס רכישה (השוו הדרי, 197). טענה זו אף היא דינה להידחות. על פירושו של המונח "מכירה" נעמוד בהרחבה בהמשך הדברים, אך ייאמר בתמצית כבר עתה כי מקום שהעברת זכויות הבנייה נובעת מפעולה תכנונית על פי חוק וממנה בלבד, לא מתקיים לגישתנו יסוד ה"מכירה" ועל כן אין חשש לתוצאה האבסורדית שעליה הצביעו המערערים (השוו: עניין הדרי החוף, 892-893; קריב, 86).

סיכום ביניים

23. זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים האפשריים בה ואף שוויה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית שביסוד חוק מיסוי מקרקעין החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה.

התקיימות יסוד ה"מכירה" במקרים שלפנינו

24. משקבענו כי לצורכי מיסוי מקרקעין יש להשקיף על זכויות הבנייה כעל "זכות במקרקעין", נבחן עתה את הטענות הנוספות שהעלו חלק מן המערערים באשר להתקיימות יסוד ה"מכירה", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. נקדים ונאמר כי שאלה זו אינה עולה בערעור הנוגע לעניין בית ישראל כרט. אין חולק כי באותה עסקה

חילקו המערערות את זכויות הבנייה שהוקצו בתוכנית לחטיבה תכנונית אחת (300%) בהסכמה ביניהן, ומבלי שנדרשה מעורבות תכנונית כלשהי לצורך מימוש העברת זכויות הבנייה מחברת נ.י.פ. לחברות נ.ת.מ. וישראלכרט. על כן משנקבע כי זכויות בנייה הינן "זכות במקרקעין", לא התעוררה לגבי עסקה זו כל מחלוקת באשר להתקיימותו של יסוד "המכירה". לעומת זאת, העסקה נשוא הערעור שהגישה חברת ר.א.ר.ד. וכן העסקה נשוא הערעור שהגישו בני הזוג גוטסמן, עניינן בניוד והעברה של זכויות בנייה מחלקה לחלקה, אשר לצורך הגשמתן נדרשו ואף בוצעו בפועל פעולות תכנוניות על ידי רשויות התכנון. לגבי שתי עסקאות אלה טוענים המערערים הנוגעים בדבר כי לא ניתן לראות בהעברת זכויות הבנייה "מכירה", משום שהסמכות והכוח לבצעה נתונים לרשויות התכנון ולא לצדדים בעסקה. עוד מוסיפים המערערים וטוענים כי הסכומים אותם קיבלו ה"מוכרים" (חברת גוטנברג בע"א 7394/03 ובני הזוג גוטסמן בע"א 6670/05) מהווים למעשה פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין פגיעה במקרקעין שמהם ניטלו הזכויות (בעניין בני הזוג גוטסמן) או פיצויים בגין הפקעה של הקרקע (בעניין חברת גוטנברג). חברת ר.א.ר.ד. אף טוענת כי משהוקצו זכויות בנייה בכל אחת מן החלקות על ידי הוועדה המקומית, יש להשקיף על הסכומים אותם שילמו ה"קונים" (חברת ר.א.ר.ד. בע"א 7394/03) כעל תשלום של היטל השבחה עבור זכויות הבנייה שנתווספו למקרקעין שלהם. מנגד טוען המשיב כי היטל השבחה ותשלום פיצוי בגין פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה הם עניינים שבין רשות לבעל הזכויות במקרקעין. על כן לא ניתן לשלם היטל השבחה אלא בדרך של תשלום לרשות ואף הפיצוי בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם אינו יכול להשתלם אלא באמצעות הרשות.

25. האמנם העסקאות לניוד זכויות בנייה נשוא ערעוריהם של בני הזוג גוטסמן ושל חברת ר.א.ר.ד., אינן מהוות "מכירה" של זכות במקרקעין משום שהסמכות והכוח בעניין זה מצויים בידי הרשות השלטונית? המערערים מדגישים את העובדה שזכויות בנייה אינן נכס עובר לסוחר אותו ניתן למכור בשוק החופשי לכל המרבה במחיר וכי הסכמת רשויות התכנון והפעולות התכנוניות שעליהן לבצע על מנת לאפשר את ניוד זכויות הבנייה, מהוות תנאי בלתו אין למימוש ההעברה. על מאפיין זה של ניוד זכויות בנייה, המערב מעצם טבעו פעילות תכנונית של רשויות התכנון עמד בית המשפט לענייני מיסים בקנדה באומרו:

It must be recognized that zoning, or density, is not a commodity that can be bought and sold at the open market. The transfer of density rights from one landowner to another involves an agreement between landowners whereby one surrenders a "higher" zoning or higher density and the other obtains what the former gives up. Such trades must necessarily involve the municipality which is the authority that can grant changes in zoning in respect of a particular parcel

אולם, העובדה שעסקה לניוד זכויות בנייה מקרקע לקרקע הנקשרת בין בעלי אינטרסים באותן קרקעות מותנית בהליך תכנוני, היא לבדה אינה נוטלת ממנה את אופייה המסחרי ואת היותה "מכירה" כהגדרתו של מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין. יש להבחין לעניין זה הבחן היטב בין שני סוגי מקרים שבהם הרשות מקצה או שוללת זכויות בנייה. במקרה הראשון מתקשרים הצדדים בהסכם להעברת זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת, והסכם זה מותנה בכך שרשויות התכנון יאפשרו את ניוד הזכויות באמצעות הליך תכנוני; במקרה השני הרשות מאשרת תוכנית, שבמסגרתה מוענקות או נגרעות זכויות בנייה מחלקת מקרקעין, אך זאת בלא שברקע הדברים מצוי הסכם בין בעלי הזכויות במקרקעין לניוד זכויות הבנייה שנוספו או נגרעו כאמור. במקרה השני ברי שאין מדובר בעסקה למכירת זכויות בנייה החייבת במס שבח או במס רכישה ואילו במקרה הראשון קיימת בצד הפעולה התכנונית עסקה מסחרית שהיא במהותה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס. יפים לכאן דבריו של בית משפט זה בעניין הדרי החוף אשר הדגיש כי המס אינו מוטל על שינוי הייעוד על ידי רשויות התכנון אלא על שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות וכדבריו:

אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית. (עניין הדרי החוף, 893).

מבחינת התבנית המשפטית תואמות העסקאות המסחריות דוגמת העסקאות בענייננו, חוזים על תנאי שהתחייבויות הצדדים מכוחם מותנות בכך שרשויות התכנון אכן תאשרנה את התוכניות הרלבנטיות ותאפשרנה באמצעותן את העברת הזכויות מקרקע לקרקע כמוסכם. סעיף 27(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 עוסק בחוזים מסוג זה המותנים בהתקיימותו של תנאי מתלה וקובע:

חוזה שהיה טעון הסכמת אדם שלישי או רשיון על פי חיקוק, חזקה שקבלת ההסכמה או הרשיון הוא תנאי מתלה.

ויודגש, חוזה על תנאי הוא חוזה לכל דבר ועניין והעובדה שעל מנת לבצעו נדרשת פעולה של צד שלישי (ובמקרים שלפנינו - פעולה תכנונית של הרשות), אינה גורעת מאופיו ההסכמי ומן העובדה שנוצר מתוך חופש ההתקשרות הנתון לצדדים בו (ראו גבריאלה שלו דיני החוזים חלק כללי, לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי, 472 (2005)). אומד דעתם של הצדדים כפי שהוא משתקף מתנאי החוזים בעניין חברת ר.א.ר.ד. ובעניין בני הזוג גוטסמן מלמד אף הוא כי עניין לנו בעסקאות מסחריות מובהקות לניוד זכויות בנייה, המותנות בתנאי מתלה - אישור התוכניות הקובעות את

הניוד על ידי רשויות התכנון. כך נקבע בהסכם שבין חברת ר.א.ר.ד. (המכונה בו ה"קונה") לבין חברת גוטנברג (המכונה בו ה"מוכרת") כי:

המוכרת מוכרת בזה לקונה את זכויותיה לבניית מבנה מסחרי בשטח של כ-2000 מ"ר תמורת סכום בשקלים השווה ל-\$1,300,000... (סעיף 3 להסכם)

וזאת לאחר שבמבוא להסכם פורט התנאי המתלה וכלשון ההסכם:

הואיל 1...

ה. הקונה מעוניינת לקנות והמוכרת למכור את זכויותיה בממכר בתנאים המפורטים בהסכם זה;
ו. הצדדים מצהירים ומאשרים, כי תוקפו של הסכם זה, מותנה בקבלת הסכמת עיריית אשדוד;

הוראות דומות אנו מוצאים גם בהסכם שבו התקשרו בני הזוג גוטסמן. בסעיף 4.1 שכותרתו "העסקה" נאמר:

בתמורה למילוי כל התחייבויות אלקנית בהסכם זה מתחייבים גוטסמן לוותר ולהסכים להעברה לקונה של זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות בשיעורים הנקובים להלן בהסכם זה מתוך הזכויות הבלתי מנוצלות במקרקעי גוטסמן ויפעלו תוך שיתוף פעולה עם הקונה ויתנו את הסכמתם לאישורה של התב"ע הממירה בפני מוסדות התכנון, באופן שהזכויות הלא מנוצלות הנקובות בהסכם זה תועברנה במלואן לחלקה המאוחדת.

בסעיף 5.1 לאותו הסכם שכותרתו "התמורה" נקבע עוד:

התמורה עבור הזכויות הבלתי המנוצלות אשר יועברו לחלקה המאוחדת מתוך זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות במקרקעי גוטסמן, תהיה כדלקמן... סכום התמורה הכולל הנו איפוא סכום השווה בשקלים ל-483,000 דולר ארה"ב....

ובסעיף 8.1 לאותו הסכם שכותרתו "תנאי מתלה אישור התוכנית" נאמר:

לא אושרה התוכנית או התב"ע הכללית במתכונת הזכויות נשוא הסכם זה תוך 15 חודשים ממועד חתימת הסכם זה, יהיה כל צד זכאי לבטל את העסקה....

תיאור העסקה על ידי הצדדים במסגרת ההסכם הנקשר ביניהם אמנם אינו חזות הכול ואין הוא הקריטריון הבלעדי לפיו נקבעת מהות העסקה לצורכי מס. אולם, תנאי ההסכם ופרטי העסקה מהווים בהחלט אינדיקציה מרכזית וחשובה לצורך קביעת מהותה של העסקה (עניין עין צורים, 492), ובמקרים שלפנינו מעידים גם ההסכמים

שצוטטו לעיל כי אכן מדובר בעסקאות מכר מסחריות שהותנו בתנאי מתלה הנוגע לאישור התוכניות המגשימות את הניוד על ידי הרשות.

26. טענה נוספת שהעלו בני הזוג גוטסמן וחברת ר.א.ר.ד היא כאמור הטענה כי הסכומים אותם קיבלו ה"מוכרים" מהווים פיצוי בגין הפגיעה במקרקעין (בעניין בני הזוג גוטסמן) או בגין הפקעתם (בעניין חברת ר.א.ר.ד). חברת ר.א.ר.ד מוסיפה וטוענת כי העסקה לניוד זכויות בנייה מבטאת למעשה תשלום של היטל השבחה על ידי ה"קונים", המועבר לידי ה"מוכרים" (חברת גוטנברג בעניינה). קונסטרוקציות אלו בדבר תשלומי היטל-פיצוי העוברים מיד אל יד במסגרת עסקאות מסחריות הנקשרות בין גורמים פרטיים במשק, הינן קונסטרוקציות מרחיקות לכת העומדות בניגוד מוחלט להוראות הדין בעניין תשלום היטל השבחה ובעניין פיצויים בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם (ראו: סעיף 196א' לחוק התכנון והבניה בעניין גביית היטל השבחה; סעיף 197 לחוק בעניין פיצוי בגין תוכנית הפוגעת במקרקעין שלא בדרך של הפקעה; וסעיף 190 לחוק המפנה אל סעיף 20 לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור) לעניין פיצוי בגין הפקעה). כל הוראות הדין בעניינים אלה מייחדות לרשות את הסמכות לגבות את היטל השבחה ואת החובה לשלם פיצוי בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם. אין בעיני דרך המאפשרת לגורמים פרטיים לשים עצמם בנעלי הרשות לעניין סמכויות וחובות אלה שנקבעו על פי דין, במסגרת עסקה הנקשרת ביניהם. בצדק דחתה, אפוא, וועדת הערר טענות אלה בקובעה, בין היתר, כי:

בפועל, לא תבעו ולא קיבלו העוררים פיצוי על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה (וכמצויין בסיכומי העוררים הם גם לא יכלו לקבל פיצוי כזה לאור התוכנית המפורטת). בפועל, הפעולה שננקטה היא פעולת מכר של זכויות במקרקעין וקבלת תמורה בגינן. וככזו יש לבחון את תוצאות המס הנובעות ממנה" (וועדת הערר בעניין בני הזוג גוטסמן).

למעלה מן הצורך ראוי לציין כי הקונסטרוקציה שניסו המערערים להציב בעניין זה אין לה גם בסיס עובדתי לעמוד עליו. זאת משום שסכומי התמורה הנקובים בהסכמים שבין הצדדים הם תולדה של משא ומתן מסחרי ביניהם ולא הוכחה כל תאימות בין סכומים אלה ובין סכומי היטל ההשבחה או הפיצוי המגיעים על פי דין בנסיבות המקרים דנן. נראה כי משוואה זו שבין ההיטל לפיצוי נדונה לכישלון גם משום שלא קיימת סימטריה בין סכומי היטל ההשבחה (העומדים לפי הוראת סעיף 3 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה על מחצית מסכום ההשבחה) ובין סכומי הפיצוי בגין תוכנית פוגעת או בגין הפקעה, הנקבעים על פי פרמטרים שונים לחלוטין. העובדה שבהסכם בעניין בני הזוג גוטסמן נכלל סעיף לפיו מותרים בני הזוג גוטסמן על זכותם לקבלת פיצוי מן הוועדה המקומית לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה בקשר להפחתת זכויות הבנייה במקרקעין שלהם (סעיף 4.4 להסכם), אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. ויודגש, בני הזוג גוטסמן היו חופשיים לבחור בין העסקה המסחרית שבה התקשרו ובמסגרתה הסכימו

לוותר על זכות הפיצוי, לבין תביעת פיצוי מידי הוועדה המקומית בגין גריעת זכויות הבנייה מן הבניין ברחוב הס עקב תוכנית השימור. הם בחרו באפשרות הראשונה על כל השלכות המס הנובעות ממנה. מטעם זה יש לדחות גם את הטענה החלופית שהעלו ולפיה מדובר בעסקה כפויה (ראו קמ"ד, 490-491). בני הזוג גוטסמן מוסיפים וטוענים לחלופין כי תוכנית השימור חייבה אותם לשמר ולשקם את הבניין וכי על כן יש להכיר במלוא ההוצאות שהוציאו בהקשר זה כהוצאות שהוצאו להשבחת זכויות הבנייה המועברות, ולהתיר את ניכויין לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. נראה כי בצדק קבעה הוועדה שאין לקבל טענה זו ולו משום שהוצאות השימור השביחו את מכלול הזכויות במקרקעין ואין על כן מקום לייחס אותן במלואן לזכויות הבנייה המועברות שלא מומשו ולא ניתן היה לממשן בשל תוכנית השימור.

27. אשר לטענות שהעלו חברות נ.י.פ. ונ.ת.מ לעניין ביטול הקנסות שהוטלו עליהן. טענות אלו אכן לא נזכרו ברשימת העובדות המוסכמות בפני וועדת הערר והוועדה לא דנה וממילא לא הכריעה בהן. יחד עם זאת ובייחוד נוכח העובדה כי העסקה דווחה על ידי חברת נ.י.פ. לשלטונות מס הכנסה כ"עסקה הונית" ושולם בגינה מס רווחי הון וכן נוכח העובדה כי הערעורים שבכאן מעלים שאלה עקרונית תקדימית שטרם ניתנה עליה הדעת בפסיקה, נראה כי מן הראוי שהמשיב ישקול את שאלת ביטול הקנסות כאמור. אשר לטענתה של חברת נ.י.פ. כי יש לאפשר לה ניכוי של היטל ההשבחה בו חויבה בעקבות אישור התוכנית המשביחה. גם טענה זו לא בא זיכרה ברשימת העובדות המוסכמות אשר על פיהן נתקיים הדיון בפני וועדת הערר, אך משהביע המשיב נכונות לשוב ולבחון את הדבר ככל שתוגש לו בעניין זה בקשה מתאימה ראינו עצמנו פטורים מלדון בה.

28. הערה לפני סיום: בעניין לב ציין בית המשפט כי אין להטיל בדרך של חקיקה שיפוטית איסור גורף על ניווד זכויות בנייה מקרקע לקרקע משום שהדבר לא נאסר בחוק התכנון והבניה. גישה זו מקובלת עלי. ניווד זכויות בנייה מקרקע לקרקע בעסקאות מסחריות הנקשרות בין בעלי אינטרסים באותן קרקעות אכן מעורר שאלות לא פשוטות בהיבטים שונים (ראו: עניין לב, 863-862; ויטמן, בעלות ושיתוף, 418; לויןסון-זמיר, 69-69, 89). יחד עם זאת ניתן להצביע על יתרונות לא מבוטלים המושגים באמצעות פרקטיקה זו. היא מאפשרת ניצול כלכלי מקסימאלי ויעיל של קרקעות; היא חוסכת במשאבי הרשויות; והיא אינה גורעת מהכנסותיה של הקופה הציבורית היוצאת נשכרת מתשלום היטלי השבחה, מיסי מקרקעין וכן מתשלומי אגרות ותשלומי חובה אחרים במישור המוניציפאלי ובמישור הארצי שהינם פועל יוצא מן הניווד ומן הפרויקטים השונים שביצועם מתאפשר כתוצאה ממנו (ראו: גלוסקה, 57; בניאן, דיני מקרקעין, 796; לויןסון-זמיר, 67-68). כפי שכבר צוין המציאות הכלכלית והמסחרית בארץ וגם בעולם מייצרת כל העת תבניות חדשות של עסקאות במקרקעין המקדימות את המשפט והמחייבות מענה הולם בהוראות סטטוטוריות או ככל הניתן

בדרך של פרשנות תכליתית. פרשנות כזו יושמה לעיל בעניין מיסוי מקרקעין של העיסקאות לניוד זכויות בנייה נשוא הערעורים שבכאן.

סוף דבר

29. מכל הטעמים המפורטים לעיל אציע לחברי לדחות את ארבעת הערעורים אך בנסיבות העניין אציע שלא לעשות צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

הנשיא (בדימ') א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתנה היום, ט"ו כסלו, תשס"ז (06.12.06).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א (בדימ')
