



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10793/08

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט נ' הנדל

המערערת: נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 15.5.08 בו"ע 1137/00 שניתן על-ידי כבוד
השופט (בדימ') י' בן שלמה, עו"ד ד' שמואלביץ ורו"ח א'
הילמן

תאריך הישיבה: ט"ז בתמוז התש"ע (28.6.10)

בשם המערערת: עו"ד זיו שרון; עו"ד מיכל סלמונוביץ

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

1. לפנינו ערעור על פסק דינה של וועדת הערר שלפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), אשר דחתה ערר שהוגש מטעם המערערת. המחלוקת בין הצדדים עוסקת בפרשנות הסכם שערכה המערערת, חברת נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ (להלן: המערערת), עם חברת דיור ב.פ. בע"מ ועם פרדס א.ד.ס. בע"מ (להלן: המוכרות).

2. ביום 15.01.1990 התקשרו המערערת והמוכרות בהסכם קומבינציה. בהסכם נקבע כי המערערת תרכוש קרקע של עשרה דונמים, תמורת מתן שירותי בניה לחמישה דונמים נוספים שיישאו בידי המוכרות (להלן: ההסכם הראשון). ביום 30.01.1990 חתמו המערערת והמוכרות על מסמך נוסף הקשור בעסקה (להלן: המסמך הנוסף). לפי המסמך, תקבל המערערת את הקרקע במלואה – 15 דונם – ובתמורה תשלם למוכרות שליש מן הפדיון שתקבל בעד הדירות שייבנו בקרקע. נוסף על כך התחייבה המערערת במסמך נלווה כי הסכום שתעביר למוכרות לא יפחת מ-7.6 מליון דולר (שהם כ-14.8 מיליון ש"ח לפי שער ההמרה באותה עת). ביום 04.03.1990 דיווחה המערערת למשיב על העסקה, אך בדיווחה לא ציינה את קיומו של המסמך הנוסף. המערערת טוענת כי המסמך רק משלים ומבהיר את העסקה הראשונה, בעוד המשיב טוען כי מדובר בעסקה חדשה ושונה באופן מהותי.

3. בנוסף, ביום 19.08.1991 אישר הממונה המחוזי כי לצורך מס רכוש עומד שווי המקרקעין כולם על 12,500,000 ש"ח. בהמשך נאמד גם שווי הקרקע לצרכי מס רכישה בסכום זה, בעקבות הסכמה אליה הגיעו בעלי הדין. המערערת שילמה על כן מס רכישה המבוסס על הערכת שווי זו. ביום 19.10.1998 הוציא המשיב דרישת הצהרה למערערת עבור רכישת המקרקעין במלואם, לאחר שנודע לו על השינויים שנערכו במסמך הנוסף. ביום 3.2.1999 הוציא המשיב שומה זמנית, בגין העדר הצהרה, לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין. השומה הזמנית התבססה על שווי השטח כפי שהוערך בשומה המקורית. השגה שהגישה המערערת על שומה זו – נדחתה. ביום 17.2.1999 הוציא המשיב שומה נוספת, בה שונתה הערכת שווי הרכישה, כך שהוא נאמד ב-31,805,880 ש"ח. שווי זה מבוסס על הפדיון שהגיע בפועל כתוצאה ממכירת הדירות, כפי שהתאפשר בעקבות שינויים מאוחרים בתכנית הבניין החלה על הקרקע.

4. המערערת הגישה השגה על השומה הנוספת, אך השגתה נדחתה. לכן פנתה המערערת לוועדת הערר שלפי חוק מיסוי מקרקעין. המערערת טענה כי אין לחייבה במס נוסף מאחר שחלה ההתיישנות על השומה הקודמת. לשיטת המערערת, המסמך הנוסף רק מתקן ומבהיר את העסקה, לכן אין מדובר על אי-הצהרה. שינוי שווי העסקה עשוי להביא, אמנם, לתיקון שומת המס, אך רק מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר מגביל את התקופה בה ניתן לתקן שומת מס לארבע שנים. לכל היותר, טענה המערערת, היה על המשיב לשנות את השומה בתוך תקופת ההתיישנות הקבועה בדין הכללי. המערערת הוסיפה כי המשיב ידע בפועל על העסקה, ולכן אינו יכול לטעון

להשהיה של תקופת ההתיישנות. לחילופין טענה המערערת כנגד גובה ההערכה בשומה הנוספת. לטענתה, הערכת השווי צריכה להתבסס על הסכום שעליו התפשרו הצדדים עם המשיב, או לכל היותר על הסכום עליו הסכימו הצדדים בעת הרכישה – שווי מינימלי של 7.6 מיליון דולר כאמור.

המשיב טען כי המסמך הנוסף שינה באופן מהותי את אופי העסקה – מעסקת קומבינציה לעסקת תמורות – וכי נודע לו על המסמך רק בשנת 1998. מאחר שהעסקה השונה היא עסקה חדשה עליה לא דיווחה המערערת – לשיטת המשיב יכול הוא לערוך שומה לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, המסדיר מקרים של היעדר דיווח על פעולה המחייבת במס.

5. וועדת הערר דחתה את טענות המערערת ופסקה כי המסמך הנוסף שינה באופן מהותי את ההסכם הראשון. זאת משום שהעסקה שבמסמך שונה מההסכם הראשון הן מבחינת הממכר – השטח כולו ולא שני שלישי ממנו, הן מבחינת התמורה – תשלום בכסף ולא בשירותי בנייה. על כן, נפסק כי המערערת הייתה מחויבת לדווח על העסקה השנייה בדרך של דיווח על עסקה חדשה, על פי עמדת הרוב בפסק הדין. באשר לטענה כי המשיב היה מודע לרכישה המלאה פסקה הוועדה ברוב דעות כי אין בכך תחליף לדיווח מסודר וכי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי ביצעה דיווח שכזה. לפי פסיקת הוועדה, היעדר הדיווח על העסקה החדשה מקים עילה לעריכת שומה בהעדר הצהרה, על פי סעיף 82. כמו כן, מאחר שהמערערת לא דיווחה על העסקה – לא קמה לה גם טענת התיישנות או שיהוי, כך נפסק.

7. באשר לשומת המס, היו חברי הוועדה חלוקים ביניהם בנוגע לצורך בהתערבות בגובה השומה. עו"ד שמואלביץ', אשר היה בעמדת מיעוט, סבר כי המשיב ידע בפועל על העסקה ולכן קמה למערערת טענת "השתק" לגבי השומה הקודמת. עם זאת, קבע הוא כי על המערערת להוסיף ולשלם על שלישי הקרקע שהיה שנוי במחלוקת. מאחר שכך, לפי פסק דינו הבסיס לחובת תשלום זו הוא 7.6 מיליון דולר. רו"ח הילמן, שקבע כי היה על המערערת לדווח על העסקה החדשה במלואה, סבר כי המסמך הנוסף נותן אינדיקציה לשווי העסקה החדשה. על כן, קבע הוא כי בסיס המס צריך להיות 7.6 מיליון דולר נכון בערכם ליום הרכישה, והציע לקבוע סכום זה כשווי הקרקע. יו"ר הוועדה, השופט (בדימוס) בן שלמה, סבר כי אין מקום לעסוק בשאלת חישוב המס, אלא רק לבחון "אם נפל פגם בהחלטת המשיב". על שאלה זו ענה בשלילה. השורה התחתונה בפסק הדין ציינה כי ניתן פסק דין כאמור בחוות דעתו של רו"ח הילמן. לאחר מתן פסק הדין הגיש המשיב בקשה להבהרת פסק דין, וביקש כי יובהר מהו שווי

הרכישה לצורכי מס, לאור הבדלי הגישות בין שלושת חברי ההרכב. הוועדה דחתה את בקשת ההבהרה בציינה כי במקום שבו אין רוב לעמדה אחת בעניין אזרחי – תכריע עמדת אב בית הדין, שהיא כאמור כי אין לדון בגובה המס.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

8. המערערת שבה וטוענת כי המסמך הנוסף רק מבהיר ומשלים את העסקה הראשונה. לטענתה, השינויים שנערכו במסמך הנוסף נועדו להתאים את העסקה לדרישת הבנק לקבל שעבוד מלא במקרקעין, לצורך קבלת מימון. המערערת טוענת כי מאז ומעולם הייתה העסקה עסקה של מכירת מלוא החלקה תמורת שליש מהפדיון והתמורה עבור העסקה נשארה אותה תמורה בשני המסמכים. לשיטת המערערת המהות הכלכלית של שתי העסקאות היא זהה, ועל כן – לא הייתה מוטלת עליה החובה להגיש דיווח נוסף. המערערת גורסת כי מלכתחילה היה אומד דעתם של הצדדים לערוך עסקה שבה נמכרת כל הקרקע תמורת שליש מהפדיון העתידי, ועל כך גם הצהירה בדיווחה. מאחר שכך חוזרת המערערת וטוענת כי לא היה מקום לערוך שומה חדשה, וכי השומה שהוצאה ניתנה אחרי תום תקופת ההתיישנות, ולכן היא משוללת סמכות. המערערת טוענת עוד כי במשך השנים היא דיווחה על מכירת דירות שנבנו בקרקע, ובדיווחיה הצהירה כי היא הבעלים של הקרקע. כמו כן, היא שילמה את מס הרכוש על הקרקע כולה. לגישת המערערת, פעולות אלה מקימות ראייה לכך שהמשיב עצמו ידע כי אין בעלים אחרים בקרקע מלבדה. בנוסף, טוענת המערערת כי המוכרות דיווחו על העסקה לפקיד שומה מפעלים גדולים (פש"מ"ג) – זרוע אחרת ברשות המסים – ושילמו מס הכנסה עבור מכירת המקרקעין בשלמותם. תשלום המס, כמו גם ההצהרה בפני הפש"מ"ג, משתיקים את המשיב מלטעון כי לא ידע שכל הקרקע בידיה של המערערת, כך טוענת היא. לכל היותר, טוענת המערערת כי הדיווח שהגישה היה חלקי אך לא חסר לגמרי, שכן דיווחה היא על החלק הראשון בעסקה. במקרה של דיווח חלקי אין בידי המשיב לערוך שומה לפי סעיף 82, לשיטתה, אלא רק לתקן את השומה – בתוך מגבלת ארבע השנים שמציב סעיף 85 לחוק. בכל אופן, סבורה המערערת כי לא ניתן לשנות את השומה כשחלפה תקופת ההתיישנות הקבועה בדין הכללי.

9. באשר לגובה השומה טוענת המערערת כי שווי המקרקעין לצורכי מס צריך להיות 12,500,000 ש"ח, כפי שנקבע בעבר. לטענת המערערת, הסכום הקבוע בשומה החדשה מבוסס על תב"ע שטרם הייתה בתוקף בעת המכירה, על אף שבחישוב המס אין

להתחשב בשינויים מאוחרים מיום המכירה. על כן, אין לתקן בדיעבד את שווי הקרקע לשווי שהתקבל בפועל – בין אם שווי זה הוא גבוה מהשווי שהוערך בעת המכירה ובין אם הוא נמוך. לכל היותר היה על המשיב להעמיד את שווי העסקה על 7.6 מיליון דולר – כך נטען. עוד טוענת המערערת כי יש לבטל את חובתה בקנסות העדר הצהרה, מאחר שאף אם הדיווח שלה היה חלקי – לא ניתן להגיד כי לא דיווחה למשיב כלל.

10. המשיב סומך את ידו על הכרעת הוועדה לפיה התמורה והממכר שונו במסמך הנוסף ועל כן מדובר בעסקה חדשה ושונה באופן מהותי. העסקה הראשונה היא עסקת קומבינציה של מכר חלקי, בו התמורה המתקבלת היא שירותי בנייה על חלק המקרקעין שנשאר בידי המוכר. העסקה השנייה, להבדיל, כוללת מכר מלא של הקרקע תמורת סכום כספי – שלישי מהפדיון שיתקבל עבור הדירות שייבנו עליה (עסקה המכונה גם "עסקת תמורות"). על כן, טוען המשיב כי היה צורך להודיע על השינוי – היוצר למעשה עסקה חדשה. המשיב מוסיף כי גם לפי לשון המסמך ברור שכוונת הצדדים הייתה לשנות את ההסכם. שינוי ההסכם צריך להוביל לשינוי בגובה המיסוי המוטל על העסקה. המשיב טוען עוד כי אין דבר בסעיף 82 המגביל בזמן את עריכת השומה, וכי הגבלה מסוג זה תפגע במטרת הסעיף, שהיא לאפשר אכיפה של החובה להגיש הצהרות מלאות ומדויקות. בנוסף, טוען המשיב כי גם השוואה לעקרונות המס הכלליים מלמדת כי במצב של היעדר הצהרה – הסמכות להוציא לו שומה אינה מוגבלת בזמן. לכן כאשר נישום לא דיווח על עסקה אין הוא יכול לטעון כי קם לו אינטרס הסתמכות מוגן. בנוסף שולל המשיב את טענות המערערת לפיהן דיווחה בפועל על העסקה. לטענתו, הטענה כי שילמה המערערת מס רכוש עבור החלקה בשלמותה, והצהירה על הבעלות המלאה – אינן נכונות מבחינה עובדתית. בפועל חישוב המס נערך רק על חלק מהשטח, והאישורים בהם הצהירה המערערת כי השטח בבעלותה מכסים פחות משני שלישי משטח הקרקע, גורס המשיב.

11. באשר לגובה השומה, טוען המשיב כי השומה התבססה על "שווי המכירה". במקרה זה, שווי המכירה הוא השווי המוסכם: שלישי מהפדיון שהתקבל עבור הדירות, לפי הסכומים ששולמו בפועל. לטענתו, יש להעדיף את נתוני האמת על פני הנתונים שהוערכו בעת הרכישה, היות שהמערערת לא דיווחה על העסקה במלואה בעת הרכישה. מכל מקום, קביעת השווי הוא גם קביעה עובדתית, שאינה מקימה זכות ערעור, טוען המשיב. המשיב מוסיף כי אין להסתמך על שומת מס הרכוש שכן השווי שהוערך בה נקבע באמצעות פשרה וכן כי השווי שנקבע לצורך חישוב מס רכוש אינו יכול להשפיע על מס השבח ועל מס הרכישה בגלל אופן החישוב השונה שלהם.

12. עיון במסמך הנוסף אינו מותיר מקום לספק כי מדובר בהסכם אחר ושונה מזה שנכרת 15 ימים קודם לכן. הממכר השתנה משני שליש מהקרקע לקרקע במלואה; התמורה שונתה לקבלת שליש מהפדיון במקום בנייה על השליש הנותר. מלשון ההסכם ברור כי כוונת הצדדים הייתה לשנות את החוזה הקיים. במסמך הנוסף מצוין כי לאחר משא ומתן "הסכימו הצדדים לשנות מספר הוראות". נוסף על כך, המסמך מבטל סעיפים שלמים מהחוזה הראשון, ומחליפם בסעיפים אחרים. העסקה השתנתה באופן מהותי. ההסכם הראשון מגלם עסקת קומבינציה מהסוג של מכר חלקי. בעסקה כזו, מוכר בעל המקרקעין לקבלן רק חלק מזכויותיו במקרקעין. בתמורה בונה הקבלן דירה אחת או יותר על החלק שנשאר בבעלותו של בעל המקרקעין (הנקראות גם "דירות התמורה"). זאת להבדיל מעסקת מכר מלא, שבה מוכר בעל המקרקעין לקבלן את מלוא הזכויות בקרקע, ובתמורה מוסר הקבלן לבעל המקרקעין בעלות בדירה אחת או יותר מכלל הדירות שאותן יבנה (ראו למשל ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בניין בע"מ, פ"ד לב(2) 121, (1978); ע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה, בפס' 4 פד"א יג 197 (1985); דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין – חיפה נ' שדמי, בפס' 5 לפסק דינו של השופט א' גרוניס (טרם פורסם, 04.08.2009)). לעומת זאת, העסקה שמקים המסמך הנוסף היא עסקת "תמורות", הכוללת מכר מלא של הקרקע. היא שונה משני סוגי עסקאות הקומבינציה שכן התמורה בעבור המכירה אינה בעלות בשליש מן הדירות אלא סכום כסף השווה בערכו לשליש זה.

13. בעסקת קומבינציה של מכר חלקי שווי המכירה – התמורה שמקבל בעל המקרקעין עבור הקרקע – כולל את עלויות הבנייה של דירת התמורה או דירות התמורה. הרכיב של שווי הקרקע, למשל, אינו מובא בחשבון, אלא התמורה תחושב על-פי עלות בניית הדירות והרווח שיופק מהן בלבד (ראו עניין ברקאי, בעמ' 125; עניין יוניזדה, בפס' 4; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק ראשון 151 (מהדורה שנייה, 2003); עניין טובי, בעמ' 125. וזאת בניגוד לעסקת קומבינציה של מכר מלא, בה גם שווי הקרקע מובא בחשבון. ראו ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108, 116 (2003); דנ"א שדמי, בפס' 5 יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 289-290 (מהדורה שנייה, 2000) וראו גם את הביקורת על ההבחנה בין העסקאות בעניין טובי, בעמ' 126). בעסקה שמגולמת במסמך הנוסף, התמורה למוכרות הייתה תשלום כסף בגובה שליש מן הפדיון. שווי הרכישה יחושב לפי המוסכם בין הצדדים או לפי שווי השוק של הדירות כפי שנמכרו. הפדיון שמתקבל בעבור מכירת הדירות כולל

בתוכו גם את שווי הקרקע. כתוצאה מכך, בנוסף לשוני בסוג העסקה, בממכר ובתמורה – והעסקאות נבדלות זו מזו בגובה המס המוטל עליהן.

14. המערערת לא הציגה נימוק משכנע לשינוי העסקה, שיפיג את החשש המועלה על ידי המשיב כי החוזה הראשון נערך כדי להתחמק ממיסוי. המסמך הנוסף לא הועבר למשיב יחד עם הדיווח על יתר העסקה על אף שהשינויים היו ידועים למערערת בעת הדיווח. וועדת הערר קבעה כממצא עובדתי כי המערערת לא דיווחה על השינוי למשיב (ואף המערערת אינה טוענת עוד כי דיווחה על השינוי באופן מסודר, אלא לכל היותר כי הודיעה עליו בעקיפין). אין למערערת הסבר מניח את הדעת שיבהיר מדוע לא דיווחה על התוספות והשינויים שנערכו במסמך הנוסף. מדובר, על כן, בשינוי של העסקה במקרה הטוב, ובניסיון להערים על רשויות המס באמצעות דיווח שגוי במקרה הרע. מכל מקום, השומה שנערכה למערערת ולמוכרות לא התבססה על המס האמיתי המוטל על עסקה של מכר מלא תמורת תשלום, אלא על עסקת קומבינציה של מכר חלקי. העסקה האמיתית לא קיבלה ביטוי בתשלום המס.

עריכת שומה מתוקנת

15. כאמור, העסקה שנחתמה בין הצדדים ביום 30.01.1990 היא שונה במהותה ובתכנה מההסכם הראשון. המסמך הנוסף הוא על כן חוזה חדש, המגלם עסקה חדשה. עסקה זו לא דווחה למשיב. על כן, המקרה שלפנינו אינו נכנס לגדריו של סעיף 85 לחוק, המאפשר למשיב לתקן שומה שקיים בה פגם בתוך מגבלת זמן של ארבע שנים. במקום זאת, חל על ענייננו סעיף 82 לפיו יכול המשיב לדרוש מהרוכש למסור הצהרה על רכישתו (ראו ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס (לא פורסם), 29.04.1987)). סעיף 82 בנוסחו אז קבע כך:

לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת ההצהרה ומשלא נענה רשאי הוא לשום את שווי הרכישה של הזכות שנמכרה, את שווי המכירה שלה ואת סכום המס.

סעיף זה אינו מוגבל בזמן, ונראה כי לא בכדי. כאשר נמנע רוכש או מוכר מלדווח על העסקה – אין מקום להגביל את הוצאת השומה לתקופת ההתיישנות המצומצמת של ארבע שנים. המטרה העומדת מאחורי סעיף 82 – אכיפת חובת הדיווח – מצדיקה כי בנסיבות הרגילות לא יוגבל המשיב מלשום את שווי הרכישה במקום שבו

נישומים נמנעו מלדווח על עסקאות המחייבות במס. אין מקום, אפוא, להכניס את המקרה של היעדר הצהרה אל תוך מיטת הסדום של סעיף 85, שנועד להגן על הסתמכויות נישומים על השומה שנערכה בעניינם. נישום שלא דיווח על עסקאותיו אינו יכול להתחמק מתשלום המס המוטל עליו באמצעות טענות של הסתמכות על המצב הקיים. אשר על כן, מרגע שהמערערת לא נענתה לדרישת ההצהרה, היה רשאי המשיב לשום את שווי הרכישה ואת סכום המס.

יצוין כי כיום מבהיר החוק כי סעיף 82 חל גם במקרים של דיווח חלקי, ולא רק על היעדר דיווח. החוק מציין כיום במפורש כי רוכש שלא פירט בהצהרתו את הפרטים הנדרשים על פי חוק "יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה" (סעיף 73(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, שהוסף בתיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין, התשע"א-2011 ס"ח 2281 403). אולם, עוד לפני התיקון קבעה הפסיקה כי שינוי משמעותי בממכר ובתמורה הניתנת עבורו עשויים להיות עסקה חדשה ושונה מהעסקה המקורית (ראו עניין דודיט), שאז מובן הוא כי יש למשיב סמכות לערוך שומה נפרדת וחדשה. מבחינה זו, על כן, תיקון החוק רק מבהיר את שהיה קיים גם קודם ומדגיש כי אין הבדל בין דיווח חלקי לבין אי-דיווח.

אשר-על-כן, בדין ערך המשיב שומה חדשה על העסקה האמיתית בין הצדדים. טענות המערערת לגבי עצם עריכת השומה – נדחות.

שווי הקרקע לפי השומה החדשה

16. באופן כללי, שווי המקרקעין לצרכי מס הוא:

...הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -
 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה"
 (סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין).

כאמור, שווי התמורה בענייננו הוא שווי שלישי מהפדיון עבור הדירות. בעלי הדין חלוקים ביניהם בשאלה האם המס צריך להיות מחושב על בסיס ההערכה שניתנה בזמן המכירה, ex ante, או על בסיס השווי האמיתי כפי שהוא ידוע ex post.

המערערת טוענת לפנינו כי בפסק הדין קיימת דעת רוב לפיה שווי העסקה הוא 7.6 מיליון דולר. המשיב מסתמך, עם זאת, על ההחלטה בבקשת ההבהרה ועל עמדת ראש ההרכב. לגופו של עניין טוען המשיב כי המערערת לא העלתה טענות בנוגע לשווי שנקבע לה בהשגה, אלא רק בשלב הערר. כמו כן טוען הוא כי כאשר הסכומים האמיתיים שהתקבלו ידועים – יש לחשב את המס לפי הסכום שהתקבל בפועל ולא לפי השערות והנחות. זאת בעיקר במצב שבו לא הצהיר הנישום על עסקה שערך, שאז אין לאפשר לו ליהנות ממיסוי המבוסס על השווי שהיה צפוי בעת עריכת העסקה. המשיב מוסיף כי המערערת עצמה אף צפתה שינוי בגובה שווי הרכישה, שכן במסמך הנוסף הצהירה כי אילו תשונה תכנית המתאר החלה על הקרקע – תוסיף ותשלם למוכרות סכום הגבוה מ-7.6 מיליון דולר.

17. כאמור, פסיקת הוועדה בעניין זה לא הייתה אחידה. שניים מהשופטים אמנם הסכימו כי הבסיס למס צריך להיעשות לפי השווי של 7.6 מיליון דולר, אולם שופטים אלה היו חלוקים בדעותיהם בנוגע ליסודות אחרים בפסק הדין. השופט השלישי, אב בית הדין, קבע כי אין מקום לדון בשאלת גובה המס. בהחלטת הוועדה בבקשת ההבהרה היא הביעה דעתה כי במקרה שבו אין רוב לדעה אחת – דעת אב בית הדין תכריע. ספר אם ניתן להצביע על דעות מבוררות הצריכות הכרעה ביניהן, מה גם שאב בית הדין סבר כי אין צורך שיכריע בכלל בשאלת גובה המס. לדידי, הצדדים מעלים שאלות נכבדות שעליהן יש ליתן את הדעת במפורש, וראוי כי הסוגיות המועלות על ידיהם תובהרנה במפורש. לנוכח אי הבהירות בפסיקת בית המשפט קמא, ולאור כך שיו"ר הוועדה לא דן בשאלת שווי המקרקעין – ראוי כי תחזור וועדת הערר ותדון בשאלת הדרך הראויה לחישוב גובה המס. בתוך כך יהיה על הוועדה לדון בטענות המשפטיות והעובדתיות שמעלים הצדדים בפנינו.

18. אשר על כן, בכל הנוגע לפרשנות המסמך – הערעור נדחה. עם זאת, התיק יוחזר לוועדת הערר כדי שתכריע בשאלה האם חלה טעות בשומת המס החדשה שנערכה למערערת.

המערערת תישא בשכר טרחת המשיב ובהוצאות הערעור בסך 20,000 ש"ח.

המשנה-לנשיאה

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

שופט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, כ' בשבט התשע"ב (13.2.2012).

שופט

שופט

המשנה-לנשיאה