



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8863/07

בפני: כבוד השופטת א' פרוקצ'יה  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערת: ב.מ.כפריס דדו בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בע"ש  
1039/05, מיום 14.8.07, שניתן על ידי כבוד השופטת ש'  
וסרקרוג

בשם המערערת: עו"ד יהודה פלק

בשם המשיב: עו"ד שלומי הייזלר

### פסק-דין

השופט ע' פוגלמן:

האם מוטלת חובת שלום מע"מ בגין פיצוי המשתלם עקב שינוי ייעוד הקרקע  
מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבנייה)?  
זוהי השאלה העומדת ביסוד הערעור שלפנינו.

(א) העובדות

1. המערערת, חברה בע"מ, רכשה בחודש מאי 1998 זכות חכירה לדורות  
במקרקעין ששטחם 16,345 מ"ר הידועים כחלקה 5 בגוש 10876 (להלן: המקרקעין),  
שעליהם ממוקם בית מטבחים שבבעלותה. בחלוף כחודשיים, פורסמה למתן תוקף  
תכנית חפ/1970-א'-גשר חירם (להלן: התכנית). במסגרת תכנית זו, שונה ייעוד שטח  
של 4 דונמים מתוך המקרקעין לצרכי ציבור: מייעוד לתעשייה שונה הייעוד לדרך

ושטח ציבורי פתוח. שטח זה יועד להפקעה. המערערת מיאנה לפנות את המתחם, ובעקבות כך עתרה הועדה המקומית לתכנון ולבנייה חיפה (להלן: הועדה המקומית) לבית המשפט המחוזי בחיפה בבקשה לסילוק ידה של המערערת מן הקרקע ולמסירת החזקה בה לידה. ביום 30.11.00 הגיעו הצדדים לידי הסכם פשרה, שאליו הצטרפה כצד גם עיריית חיפה (להלן: העירייה). בהסכם נקבע כי המערערת תקבל פיצוי בגין הנזקים שנגרמו לה. גובה הפיצוי, שלא יפחת מסך של \$ 450,000 (להלן: סכום המינימום), ייקבע על-ידי בורר. להסכם ניתן תוקף של פסק דין. על יסוד הסכם הפשרה, העבירה העירייה למערערת את סכום המינימום שעמד על 1,869,300 ש"ח, תוך הותרת יתרת הפיצוי להכרעת הבורר. המערערת מצדה דיווחה על קבלת סכום המינימום לרשויות מע"מ כ"עסקת 0", קרי כזו המאפשרת ניכוי מס תשומות הגם שאינה חבה במס (להרחבה, ראו אהרון נמדר מס ערך מוסף 493-536 (2003) (להלן: נמדר-מע"מ). ביום 28.10.03, ניתן פסק הבוררות (השופט בדימוס ש' ברנר) שלפיו חויבה העירייה בפיצוי בשל עילות שונות, לרבות "בגין ירידת ערך המתחם עקב שינוי ייעודם של 3,918 מ"ר משטחו לדרך וש.צ.פ.". בעקבות מחלוקת שנפלה בין הצדדים, הבהיר הבורר כי ראה שלא לפסוק מע"מ בגין חלק מרכיבי הפיצוי, וביניהם רכיב ירידת ערך, היות שסבר כי רכיבים אלה אינם חייבים במע"מ לפי הדין. בחודש אוקטובר 2004, העבירה העירייה למערערת סכום של 701,547 ₪, על חשבון הפיצוי שנקבע בפסק הבוררות. המערערת שילמה בגינו, לאחר התדיינות מה, את סכום המע"מ. בחודש דצמבר 2004, הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות שלפיה חויבה בתשלום מע"מ בגין סכום של 1,899,975 ₪ המורכב מסכום המינימום וסכום נוסף שהשלים, לפי פסק הבורר, את הפיצוי בגין ירידת ערך עקב התכנית. המערערת עמדה על דעתה כי אין היא מחויבת בתשלום מע"מ בגין סכום זה וערערה על השומה בפני בית המשפט המחוזי.

(ב) פסק דינו של בית המשפט קמא

2. בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' ס' הנשיאה ש' וטרקורוג) דחה את הערעור וראה לחייב את המערערת בתשלום מע"מ בשל הפיצוי שקיבלה בגין ירידת ערך עקב התוכנית. בית המשפט סבר כי יש לראות פיצוי זה כפיצוי בגין הפקעה, בקובעו כי כל ניסיון להבחין בין חלקי הפיצוי הדו-שלבי, כך שבשלב הראשון ניתן פיצוי עקב תוכנית פוגעת ואילו בשלב השני ניתן פיצוי הפקעה, הוא משום הבחנה מלאכותית שאין בה כדי לשנות את מהותה האמיתית של העסקה כעסקת מכר נכפה החייבת בתשלום מע"מ. לפי קביעת בית המשפט, ניתוח המסכת העובדתית שליוותה את האירועים בתיק זה מלמד כי לא ניתן במקרה זה פיצוי נפרד בשל הפקעת הקרקע ולא נערכה הבחנה בין פיצוי בגין ירידת ערך לבין פיצוי בגין הפקעה. למסקנה זו הגיע בית המשפט על יסוד

כך שלגבי חלקות אחרות, עדיין עומדת למעוררת הזכות להגיש תביעה לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, דבר שאין היא יכולה לעשות לגבי הקרקע שהופקעה, היא הקרקע נשוא הדיון. עוד נבעה מסקנתו מהיעדרו של פער זמנים בין התביעה לירידת ערך לבין הפיצוי בגין ההפקעה; מכך שכנגד הפיצוי שניתן, יימסרו לעירייה הזכויות בקרקע שלגביה ננקטו הליכי הפקעה לשם מימוש מטרת ההפקעה; מכך שבאופן מהותי מדובר ב"תכנית מפקיעה"; ומכך שהפיצוי שנקבע לפי פסק הבוררות ניתן על בסיס ההנחה שמדובר בשטח שהופקע. עוד הפנה בית המשפט למסמכים שונים, לרבות קבלה שהמעוררת עצמה נתנה, שמהם עולה כי בפועל, אף זו האחרונה ראתה את הפיצוי כפיצוי הפקעה. בנוסף, ציין בית המשפט כי בתמורה להתחייבות העירייה לבצע את התשלום, היא זכאית לפנות ולסלק ידה של המעוררת מן השטח המופקע. גם בכך יש כדי לתמוך, להשקפתו, בהתבוננות על העסקה כעל עסקת מכר החייבת במע"מ.

3. לצד קביעותיו אלה, וכאפשרות חלופית להן, קבע בית המשפט, תוך שהוא מפנה לפסק הדין שניתן בע"ש (חי') 870/02 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (לא פורסם, 11.11.04) (להלן: פרשת תנובה), כי פיצוי בגין ירידת ערך עקב תכנית הינו למעשה פיצוי בגין עסקת מכר נכפה באשר הוא מהווה נדבך ראשון בהסכם למכירת זכות החזקה והבעלות במקרקעין. פיצוי זה נבדל מפיצוי הניתן לצורך החזרת הנכס למצבו עובר לפגיעה בכך, שלהבדיל מהמקרה שלפנינו, לאחר קבלת פיצוי אחרון זה, נותר בעל הזכות כשבידו נכס מתוקן, על מלוא ערכו קודם לפגיעה. עוד הזכיר בית המשפט כי הפקעת מקרקעין על-ידי רשות ציבורית עשויה להיעשות גם בשלב אחד וכי גם החלוקה לשני שלבים בחוק התכנון והבנייה, אינה מבטלת את אופיו של התשלום כפיצוי כולל בגין שלילת הזכויות הקנייניות בנכס. לבסוף, עמד בית המשפט על מספר אינדיקציות התומכות – להשקפתו – בכך שניתן לראות את שלב התכנון כשלב ראשון בגדר המהלך הכולל של ההפקעה; ובכלל זה העובדה כי טענת הגנה בדבר הפחתת השווי עקב ההפקעה יש להעלות כבר בשלב ההתנגדות לתכנית, שבו נקבעים גם ייעוד המקרקעין להפקעה, היקף ההפקעה המיועדת, התכלית שביסוד ההפקעה והצורך הציבורי שלשמו היא נדרשת; והעובדה שגם במסגרת הניתוח שנעשה בע"מ 1975/01 ועדה מקומית לתכנון ולבניה נ' רובינשטיין, פ"ד נו(6), 638 (2002) (להלן: עניין רובינשטיין) נקבע כי על אף היותה של ההפקעה "עסקת מכר נכפה אחת" מהווה היא מהלך דו-שלבי.

על הכרעתו זו של בית המשפט המחוזי הוגש הערעור שלפנינו.

4. המערערת סבורה כי שגגה יצאה מלפני בית המשפט קמא בקובעו כי ההבחנה בין פגיעה במקרקעין עקב תכנית לבין פגיעה במקרקעין עקב הפקעה הינה הבחנה מלאכותית. לדידה, לא קיימים סימוכין בפסיקת בתי המשפט לקביעה זו, מה גם שההבחנה האמורה מתחייבת נוכח הוראותיהם של סעיפים 188(א), 197(א) ו-190(א) לחוק התכנון והבנייה, היוצרים דיכוטומיה ברורה בין השלבים השונים. עוד מוסיפה המערערת כי הדין מבהיר שכל אחת מן הפגיעות מהווה עילת תביעה שונה ואירוע מס נפרד שלו תקופת התיישנות נבדלת, בציינה כי ייחודה של הפגיעה הנגרמת עקב תכנית, התעצם נוכח חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו והתפתחותו של מושג ה"עוולה החוקתית".

5. ענף אחר של טענות המערערת עניינו בקביעתו של בית משפט קמא כי פגיעה הנגרמת עקב תכנית, שלא בדרך הפקעה, מהווה מכר חלקי בכפייה, ועל-כן מהווה עסקה לצורך חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). לגישתה, כל הפעולות שאותן מונה חוק מע"מ בהגדירו "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ הן פעולות ששני צדדים לוקחים בהן חלק. פעילות חד-צדדית כמו מתן פיצוי בגין פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, אינה כלולה בהגדרת מכר ולכן לא ניתן לראות בה משום עסקה החייבת במע"מ לפי סעיפים 1-2 לחוק מע"מ. עוד מוסיפה המערערת כי כדי לקבוע שפיצוי הניתן לפי סעיף 197 לחוק הוא משום עסקת מכירת נכס, יש לעמוד בבירור על מהותו של ה"נכס" נשוא העסקה, על מיהותם של הצדדים לעסקה ועל השאלה איזו "מכירה" בוצעה בה. שאלות אלה נותרות לוטות בערפל כשמדובר בפיצוי כגון זה שלפנינו, שבו אין בנמצא "קונה" או "הקניה", ואפילו ה"נכס" אינו מוגדר בצורה המקובלת. המערערת חולקת על קביעתו של בית המשפט הרואה הבדל בין פיצוי לפי סעיף 197 לחוק, שהוא בגדר "מכר", לבין פיצוי המשולם על-ידי מבטח, אשר ניתן לנפגע כדי שיוכל לתקן את הנכס שנפגם או לרכוש נכס שווה תחתיו. לטעמה, נכס מתוקן אינו זהה לנכס המקורי והפיצוי הנזיקי הניתן טומן בחובו גם רכיב ממשי של ירידת ערך שאינה ניתנת לתיקון; בפועל לא קיים הבדל בין הפיצוי המתקבל מן הוועדה המקומית בגין תכנית שיוצרת מטרד לבין פיצוי מצד ג' בעבור מטרד שכזה; ואף לא קיים הבדל בין נפגע שמקבל פיצוי ממבטח ונמנע מלתקן את הנכס, לבין נפגע מתכנית. לסיכום נקודה זו, טוענת המערערת כי אין מקום לאבחנה בין פיצוי הניתן בגין שינוי ייעוד של מקרקעין המיועדים להפקעה, לבין פיצוי בגין פגיעות אחרות במקרקעין, וכי יש לקבוע שכל פגיעה עקב תכנית אינה חייבת במס.

6. בתגובה לטענות אלה, טוען המשיב, בראש ובראשונה, כי יש מקום לדחות את הערעור באשר הוא מופנה כלפי ממצאים עובדתיים שנקבעו על-ידי בית המשפט קמא, שבהן לא תתערב ערכאת הערעור. לגופו של עניין, טוען המשיב, תוך שהוא מפנה, בין היתר, גם לפסק הבורר, כי הפיצוי שניתן למערערת בגין שינוי הייעוד היה שלב ראשון בתכנית שייעודה נטילת מקרקעין מידי המערערת והעברתם לידי העירייה תוך תשלום מלוא ערכם טרם שינוי הייעוד. לדבריו, התשלום שאותו הגדיר הבורר כתשלום בגין פגיעתה של התכנית במתחם, לא נועד במהותו אך לפצות את המערערת על הפגיעה בערך המקרקעין, אלא היווה למעשה גם תשלום תמורת סילוק ידה מהמקרקעין עקב ההפקעה. עוד מצביע המשיב על מסמכים שאליהם הפנה בית המשפט, שמהם יש ללמוד, להשקפתו, כי המערערת עצמה התייחסה לתשלום כאל פיצויי הפקעה. על יסוד כל אלה סבור המשיב כי יש לראות בפיצוי זה משום פיצוי בגין הפקעה אשר מחויב בתשלום מע"מ.

7. המשיב מוסיף וטוען כי אף אם נשקיף על הפיצוי האמור ככזה הניתן מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, הרי שלעניין תשלום מע"מ יש לבחנו על-פי מהותו הכלכלית. כאשר לפנינו רצף של אירועים המתחיל בשינוי ייעוד המקרקעין לצרכי ציבור ומסתיים בהפקעתם, באופן מהותי יש לראותם כעסקה אחת כוללת של העברת המקרקעין מידי בעליהם לידי הציבור כנגד תמורה השקולה למלוא ערכם. עמדה זו, גורס המשיב, מונעת מצב של אפליה, שכן אם תתקבל עמדת המערערת, ייווצר מצב אבסורדי שבו חרף תוצאה סופית זהה, קרי העברת קרקע מידי בעליה לציבור, תחויב הפקעה שבוצעה בשלב אחד בתשלום מע"מ, ואילו הפקעה שבוצעה בשני שלבים תחויב במע"מ אך בגין פיצויי ההפקעה עצמו, שערכו היחסי נמוך.

לכל אלה מוסיף המשיב כי אף אם כטענת המערערת, יש להשקיף על הפיצוי שניתן בשלב הראשון בגין ירידת הערך במנותק מן ההפקעה, הרי גם פיצוי המשתלם לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה שמקורו בנטילת זכויות בנייה מבעל המקרקעין הינו תמורה בשל מכר זכות במקרקעין החייבת במע"מ. לעניין זה, מפנה המשיב לסעיף 1 לחוק מע"מ הכולל בגדר המונח מקרקעין גם זכות במקרקעין, אשר על-פי הפסיקה כוללת גם זכויות בנייה. להשקפתו, עם שינוי ייעוד המקרקעין בוצעה למעשה במקרה זה הפקעה של זכויות בנייה, שהיא משום הפקעה בתמורה של מקרקעין. לפיכך, יש לחייב את התשלום שהתקבל בגין ההפקעה במע"מ. לטענת המשיב, יש לדחות את ההשוואה שעורכת המערערת בין פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה לבין פיצוי הניתן מכוח דיני הנזיקין שכן זה האחרון, שאינו חייב במס, מטרתו להשיב את

הניזוק למצב שבו היה לפני אירוע הנזק, ואילו הפיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה - מטרתו לפצות את בעל המקרקעין על זכויות שניטלו ממנו לבלי שוב והוענקו לציבור כולו. מעבר לכך, באירוע נזיקי אין העברה של נכס מצד אחד לצד שני, זאת בשונה ממקרה של שינוי ייעוד שבו ניטלו זכויות של בעל המקרקעין והועברו במכר כפוי לידי הציבור. כמו-כן, ואף זאת בשונה מן המקרה הנזיקי, פסק הבוררות שקבע את הפיצוי במקרה דנן, מקורו בהסכם רצוני בין הצדדים לסילוק ידה של המערערת מהמתחם בתמורה לקבלת פיצוי.

(ה) דיון

שתי טענות עומדות ביסוד הדיון בערעור. הראשונה נסבה על שאלת סיווגו של הפיצוי שניתן במקרה דנן בגין שינוי ייעוד הקרקע: האם מדובר בפיצוי בגין הפקעה, שאין מחלוקת כי הוא חייב במע"מ; או שמא מדובר בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה. השנייה, שאליה נידרש ככל שייקבע כי לפנינו פיצוי לפי סעיף 197 לחוק, הינה האם פיצוי מעין זה חייב במע"מ. נדון בטענות אלה לפי סדרן.

(1ה) האם הפיצוי שניתן בענייננו בשלב הראשון בגין שינוי ייעוד הקרקע הוא משום פיצוי הפקעה?

8. השאלה שבכותרת נבחנת על בסיס מאפייניו של הפיצוי במקרה דנן, לרבות האופן שבו הוא הוגדר על-ידי הצדדים בהסכם ביניהם, ועל-ידי הבורר, שמכוח פסקו הוא ניתן. עיון בהסכם בין הצדדים מיום 30.11.00, שמכוחו הובאה המחלוקת ביניהם להכרעת הבורר, מלמד כי בתחמם את גדר המחלוקת ביניהם, ציינו הם במפורש כי זו כוללת את "היקף ושווי הפגיעות ו/או הנזקים-הישירים ו/או העקיפים (...)" שנגרמו ו/או ייגרמו לחברה מחמת ו/או בעקבות התכנית ו/או הצורך לפנות את השטח ו/או המבנים המצויים בו ובניית אחרים תחתיהם, לרבות תשתיות, אולם למעט עצם הפקעת השטח" (ההדגשה הוספה- ע.פ.). בעניין זה ייאמר כי להסכמת הצדדים שעוגנה בחוזה כתוב, שהדעת נותנת כי עריכתו לוותה ביעוץ משפטי, והוא העוגן להליך הבוררות, יש ליתן משקל ממשי, הגובר על ההתייחסות לפיצוי במסמכים שנכתבו על-ידי המערערת עצמה בשלב מאוחר יותר, שם ההתייחסות היתה לתקבול בגין הפקעה. הדבר נובע מכך שהסכמה זו משקפת את עמדת שני הצדדים למחלוקת בדבר אופי הפיצוי בטרם הוכרע גובהו, שניתן לה ביטוי פורמלי על-ידי גורמים משפטיים ועל בסיסו הוגדרה סמכות הבורר. יצוין עוד כי אף הבורר סבר שהפיצוי שפסק בגין שינוי הייעוד אינו מהווה

פיצוי בגין הפקעה, כפי שניתן ללמוד הן מפסק הבורר, הן מהכרעתו כי הפיצוי האמור אינו חייב במע"מ.

9. זה מכבר נפסק כי המינוח שבו משתמשים צדדים לעסקה - אין די בו כדי להכריע בשאלת חיובה של העסקה במס, והוא מהווה אך ראייה לכאורה לתוכנה של ההסכמה בין הצדדים. על מנת לפסוק בשאלת חבות העסקה במס, יש לעמוד על המהות הכלכלית האמיתית של העסקה (ראו למשל ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 7489/01 די רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35, 38 (2004); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (לא פורסם, 21.5.06)). נבחן אפוא את מהותה הכלכלית של ה"עסקה" נושא הבוררות. טענותיו של המשיב בהקשר אחרון זה, התמקדו בדין הכללי החל על הנושא, תוך היזקקות לדיני התכנון והבנייה. המשיב הצביע, בעיקר, על סמיכות הזמנים שבין שני השלבים, שלב התכנית ושלב ההפקעה, כביטוי להיותם מהלך כולל אחד בנסיבות המקרה שלפנינו. נעמוד בתמצית על האבחנה בין שלבים אלה, ככלל, ובמקרה שלפנינו בפרט.

10. חוק התכנון והבנייה אינו מבדיל בין פגיעות במקרקעין על-ידי תכנית על יסוד השאלה אם הן עומדות בפני עצמן או שהן צופות פני הפקעה עתידית, ואפילו פרק זמן קצר עומד בין התביעה לירידת ערך והפיצוי הניתן בגינה לבין הפיצוי המשתלם בגין ההפקעה. אף פסיקת בתי המשפט מדגישה את אופיה הנבדל של תביעה בגין פגיעה על ידי תכנית שלא בדרך הפקעה, לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה לבין התביעה לפיצויי הפקעה; הבחנה שמקורותיה מצויים עוד בפקודת בניין ערים משנת 1936 שקדמה לחקיקתו של חוק התכנון והבנייה. הבחנה זו מוסיפה להתקיים גם אם הפגיעה מכוח תכנית "צמודה אל, או מלווה את, הפקעתו של הרכוש" (ראו בג"צ 62/61 זקס נגד הועדה המקומית לבנייה ולתכנון עיר, ירושלים, פ"ד ט"ו (2) 1516, 1521 (1961) (להלן: עניין זקס)). באותו עניין הוסבר הצורך במתן פיצוי בשני שלבים נפרדים ברצון למנוע מהלכים מניפולטיביים מצד גורמי התכנון, אשר כצעד ראשון ישנו את ייעודו של השטח תוך מתן הודעה על הפקעתו העתידית, ובהמשך יבצעו את ההפקעה עצמה, כך שהפיצוי ייקבע כשערכו של המגרש נמוך עשרות מונים בעטיו של שינוי הייעוד (שם, בעמ' 1521). יצוין, כי לפי עמדת הנשיא מ' שמגר בע"א 474/83 הועדה המקומית לתכנון ובנייה ראשון לציון נ' חממי, פ"ד מא(3) 370, 380 (1987) (להלן: עניין חממי), במקרה שבו ביצעה הרשות את ההפקעה מייד עם תחילתה של התכנית ובמקביל לכניסתה לתוקף, ניתן יהיה למנוע את כפל הטיפול בנושא הפיצויים). וכך נפסק בע"א 7959/00 עזר נ' הועדה המקומית לתכנון ובנייה, פ"ד נו(2) 365, 371 (2001) -

"לפי תפיסתו של בית משפט זה, הפגיעה בבעל מקרקעין בעקבות מתן תוקף לתכנית חדשה, המייעדת את המקרקעין להפקעה, היא דו-שלבית: פעם אחת הוא נפגע מעצם שינוי הייעוד של הקרקע על-פי התכנית החדשה, ופעם נוספת הוא נפגע כאשר מבוצעת ההפקעה בפועל (...). במילים אחרות, בשלב הראשון זכאי בעל הקרקע לפיצויים על ירידת ערך הקרקע בשל התכנית הקובעת את שינוי הייעוד; בשלב השני, מגיעים לו פיצויים על עצם שלילת הבעלות שבאה כתוצאה מביצוע ההפקעה בפועל" (ראו גם ע"א 511/88 מנדלבאום נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ראשל"צ, פ"ד מד(3) 522 (1990)).

הלכה זו היכתה שורש בפסיקת בית משפט זה ואין עליה עוררין (ראו ע"מ 1975/01 ועדה מקומית לתכנון ולבניה נ' רובינשטיין, פ"ד נו(6), 638, 653 (2002)).

11. מדובר, אם-כן, בשני שלבים שונים: שלב תכנוני, שבו ישונה ייעוד הקרקע לייעוד לצרכי ציבור, ושלב קנייני, שבו יופקעו המקרקעין לפי ייעודם החדש (ראו גם אהרון נמדר ומאיר מזרחי מיסוי הפקעת מקרקעין 48 (1999) (להלן: נמדר ומזרחי). ההבחנה בין שלבים אלה אינה מצטמצמת לשאלת תשלום המע"מ, אלא מתפרסת – בין היתר – גם על שאלות של התיישנות (ראו סעיף 197(ב) לחוק התכנון והבנייה; אהרון נמדר פגיעה במקרקעין (פיצויים בגין נזקי תכנית) 660 (2008) (להלן: נמדר)), ולסוגיית האפשרות להפקיע 40% מן הקרקע ללא תשלום פיצויים, הקיימת רק בנוגע לפיצוי בגין ההפקעה עצמה (ראו סעיף 190(א)(1) לחוק התכנון והבנייה; עניין חממי; ע"א 6826/93 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר סבא נ' חייט, פ"ד נא(2) 286 (1994)).

12. ביסוד ההבחנה האמורה וקביעתו של פיצוי בגין כל שלב בנפרד עומדים, בין היתר, הרצון לצמצם את נזקו של בעל המקרקעין המופקעים, שפגיעתו מתגבשת עוד בטרם בוצעה ההפקעה בפועל, ועם פרסומה של התכנית; העובדה שלא תמיד תכנית הצופה הפקעה בעתיד אמנם מסתיימת בביצוע הפקעה, ויש ליתן מענה לנזקיו של בעל המקרקעין שערך מקרקעיו עלול לרדת באופן משמעותי כתוצאה מן התכנית; ובעיקר אופיין השונה של הפעולות, שהרי גם אם שינוי הייעוד המתבקש מהוראות התכנית נועד ליצור את הבסיס המשפטי לביצוע ההפקעה, אין זה אלא מהלך תכנוני הצופה פני עתיד, שאין בו כדי לגבש את מעשה הנטילה עצמו ששולל בפועל את זכות הבעלות מבעל המקרקעין (ראו עניין חממי, בעמ' 378; ע"א 511/88 מנדלבאום נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ראשל"צ, פ"ד מד(3) 522, 525 (1990)). ואמנם, אף המשיב



עצמו ציין כי "באופן עקרוני מדובר בפגיעות שונות המתרחשות לא פעם במועדים שונים" (סעיף 42 לסיכומיו).

טעמים אלה שביסוד ההפרדה אינם נסתרים גם כשבין התכנית לבין ההפקעה עצמה עומד פרק זמן של 5 חודשים כבענייננו, שאף בו משתמרת הדיכוטומיה העניינית בין שני השלבים כשם שהוגדרה על-ידי המחוקק; גם בו שומרים הם על מאפייניהם השונים; וגם בו, גם אם במידה פחותה, מתגבשת פגיעה בבעל המקרקעין כבר בשלב התכנית ונשמרת מידה של אי ודאות עד לביצוע ההפקעה עצמה, המצדיקה את ריפוייה בדרך של פיצוי כבר בשלב הראשון. קביעה אחרת עלולה לעורר אי-ודאות וחוסר יציבות בכל הנוגע לפרק הזמן המרבי להגדרתם של שני מהלכי הפיצוי כעסקה אחת.

13. נחזור שוב מן הכלל אל הפרט. נוכח התשתית הנורמטיבית שעליה עמדנו, אין בידי לקבל את מסקנת בית המשפט המחוזי כי החלוקה הדו – שלבית היא למעשה "חלוקה מלאכותית". ככלל, זהו המשפט הנוהג במאטריה שבה עסקינן. בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו אין מנוס מן המסקנה, נוכח הסכמת הצדדים המפורשת שעליה עמדנו ונוכח קביעת הבורר, כי הפיצוי שנפסק בגין שינוי הייעוד הינו פיצוי לפי סעיף 197 ולא פיצוי בגין הפקעה. עיון בפסק דינו של הבורר מעלה, באופן שאינו יכול להשתמע לשני פנים, כי הפיצוי נושא המחלוקת שלפנינו נפסק עקב שינוי ייעודם של 3,917 מ"ר לדרך ושטח ציבורי פתוח, זאת לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה. גם אם בנסיבות העניין המיוחדות מוסיף הבורר וקובע כי שוויה של רצועת הקרקע הנדונה לאחר שיועדה לדרך ושצ"פ הוא אפס, אין בכך כדי לשנות את סיווגו של הפיצוי שנפסק עקב שינוי הייעוד (השלב הראשון).

משהגענו למסקנה כי הפיצוי נושא המחלוקת הינו פיצוי שנפסק לפי סעיף 197 לחוק, שומה עלינו להכריע בשאלה הכללית, החורגת מנסיבותיו המיוחדות של המקרה שלפנינו, האם פיצוי מעין זה חייב במע"מ.

(ה) האם פיצוי מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה חייב במע"מ?

14. לדידו של המשיב, גם במקרה שבו נפסק פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה יש לחייב את הפיצוי במע"מ, שכן יש לראות בפיצוי מעין זה ביטוי לעסקת מכר. האם בדין טענתו?

15. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי-

על עסקה בישראל (...) יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה (...), כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת.

התיבה "עסקה" מוגדרת בחוק מע"מ בסעיף 1, בין היתר, כ-

מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד

כבר עתה ייאמר כי בין הצדדים לא נפלה מחלוקת בדבר היותה של המערערת, חברה בע"מ אשר רכשה את זכויות החכירה במתחם שעל גביו הוצבו באותה עת בית מטבחים, מבני הנהלה, ומבני שירות שונים, משום "עוסק", ובדבר היותה של הפגיעה שבנדון כזו שבוצעה במהלך עסקיה. הפלוגתא המרכזית נפלה סביב רכיב ה"מכר" שבהגדרה. הגדרתו של מונח זה מובאת בסעיף 1 לחוק מע"מ בזו הלשון:

" לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין...."

רואים אנו כי ההגדרה בנויה כך שאינה כוללת ביאור מהותי-פוזיטיבי שיהיה בו כדי להבהיר את משמעותו של המושג "מכר", ותחת זאת, קיימת הנחה לגבי משמעות "רגילה" של המונח, אשר לצדה מובאות משמעויות נוספות באמצעות המילה "לרבות". כדי ללמוד על מאפייניו הכלליים של המושג, ניתן להיעזר בסעיף 133 לחוק מע"מ הקובע חזקת "מכירה" שלפיה-

"עוסק שמסר במהלך עסקו נכס של עסקו לאחר (...). יראהו כאילו מכר אותו אם לא הוכח היפוכו של דבר. לענין זה, "מסירה"- כמשמעותו בסעיף 8 לחוק המכר, התשכ"ח-1968."

16. בלב מעשה המכירה וכסממן חיצוני מרכזי לו עומד, איפוא, מעשה של העברת נכס מאדם אחד למשנהו. ואולם ברי שבחזקה זו אין כדי למצות את מאפייניו של המכר, וכל שנאמר בסעיף הוא שבהתקיים הסממנים האמורים, ניתן להניח את התקיימותם של מאפיינים נוספים המשלימים את הגדרתו של המונח. הפנייתו של הסעיף לחוק המכר, התשכ"ח-1968 (להלן: חוק המכר) לענין הגדרת "מסירה", היוצרת זיקה בין שני דברי החקיקה, פותחת פתח אפשרי להתבוננות רחבה יותר על

ההגדרות בחוק זה, ובעיקר על העיקרון הכללי שעומד ביסוד המושג "מכר" בהיעדר הגדרה כללית בחוק מע"מ (ראו נמדר- מע"מ, בעמ' 87). מכר מוגדר בחוק המכר כ"הקניית נכס תמורת מחיר". הגדרה זו יכולה לספק נקודת מוצא לשונית, ואמנם העיקרון הבסיסי של ההגדרה בחוק המכר, קרי הקניית נכס ממוכר לקונה, הינה משותפת גם לחוק מע"מ (נמדר, בעמ' 88). עם זאת, כפי שנפסק, נקודת מוצא זו אינה יכולה להיות נקודת הסיום, שכן משמעות המונח "מכר" לעניין חוק מע"מ רחבה יותר מזו שבחוק המכר (ראו ע"א 782/86 חברת אוטובוס מטאר אל קודס נ' מנהל מע"מ, פ"ד מג(2) 564, 569 (1989) (להלן: עניין מטאר אל קודס)). ואמנם, כפי שעולה מהגדרת "מכר" בחוק מע"מ, משמעות המונח כוללת גם מצבים שאינם נכללים בהכרח בהגדרה שבחוק המכר.

חוק מע"מ נמנע מלנקוב בפיצוי הניתן בגין פגיעה עקב תכנית ככזה המגבש עסקת מכר. במצב דברים זה נשאלת השאלה, האם ייעוד של מקרקעין לצרכי ציבור בתכנית הינו בבחינת מכר? האם יש זהות בין הפגיעה האמורה לבין הפקעה? האם הרשימה המנויה בצד המונח מכר בחוק מע"מ הינה רשימה סגורה, או שמא חרף אי אזכורו של פיצוי מן הסוג שניתן בענייננו בגדר המונח מכר, נכלל הוא במסגרת ההגדרה. ההכרעה תיפול לפי כללי הפרשנות המקובלים.

(ה 2.1) פרשנות דיני המס-כללי

17. פרשנות דיני המסים ידעה תמורות בעשורים האחרונים. בעוד שבעבר מקובל היה לפרש את חקיקת המס באופן ייחודי שהיה דווקני ומצמצם, אשר פעמים היטיב עם הנישום, ופעמים לא נטה עימו חסד (ראו אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 41-42 (1969); ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (לא פורסם, 21.11.06)), ההלכה הנוהגת כיום הינה כי לא קיים עוד הבדל בין פרשנותו של כל חוק לפרשנותם של חוקי המס. ואמנם, כפי שנקבע בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2) 70 (1985)-

"כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (...). כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד

היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי" (שם, בע' 75-76; בעניין זה ראו גם אהרון ברק "פרשנות דיני המסים" מיסים יא/4 א-1 (1997); יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים" עיוני משפט י(2) 429 (תשמ"ד)).

18. המרכיב הראשון הינו, איפוא, מרכיב הלשון, המהווה נקודת מוצא לתהליך הפרשני. במסגרת זו, יינתנו למילותיו של דבר החקיקה רק אותן משמעויות המצויות ב"מתחם האפשרויות הלשוניות", קרי כאלה שהמילים יכולות לשאת מן הבחינה הלשונית. בהיעדר כל עיגון לשוני, לא תוכל הפרשנות לעמוד והיא תיפסל כבר בשלב זה (ראו למשל רע"א 3899/04 מדינת ישראל נ' אבן זוהר (לא פורסם, 1.5.06); עניין חצור, בעמ' 74-75; אהרון ברק פרשנות במשפט-פרשנות החקיקה 97-100 (1993) (להלן: ברק)). לאחר שצלחנו את שלב קביעת משמעותו הלשונית של דבר החקיקה, נתקדם הלאה אל עבר בחינת המשמעות המשפטית. במסגרת זו, תיבחר מבין קשת האפשרויות השונות שהלשון פותחת, אותה אפשרות המגשימה את תכלית החוק. אכן, "חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי מטרה הגלומה בו" (השופט זוסמן בע"א 481/73 רחנברג נ' שטסל, פ"ד כט(1) 505 (1974)). תכלית החוק תילמד מכל מקור אמין, ובכלל זה ממקורות פנימיים כגון ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי, וממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, לרבות ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית ועקרונות היסוד של השיטה המשפטית שבגדרה הוא פועל (ראו למשל עניין חצור; בג"צ 909/08 A.I.M.D LTD נ' המפקח על היהלומים, סעיף 12 (לא פורסם, 29.12.09); ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית-קרן הפיצויים לנפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 27 (2001); ע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפיינים בע"מ, פ"ד נט(1) 499 (2004)).

(ה 2.2) מן הכלל אל הפרט

19. אין מחלוקת בין הצדדים כי הקטגוריה שלפנינו אינה עונה על הגדרת המונח "מכר" שבחוק המכר, שיכולה לשמש, כאמור, נקודת מוצא לדיון בחיוב עסקה במס. המחוקק אף לא מנה פיצויים המשולמים בשל פגיעה על-ידי תכנית, בין הקטגוריות הפרטיקולריות המפורטות בתחומיה של הגדרת מכר בחוק מע"מ. על התיבה "לרבות" המופיעה לפני המקרים הקונקרטיים הנמנים בסעיף, נאמר בהלכה הפסוקה כי היא יכולה להצביע על אחת מבין שתי אפשרויות: שהמקרים אשר מנויים ברשימה שנפרסת אחריה כלולים ממילא בעקרון הכללי והם הוזכרו באופן מפורש אך לשם הבהרה, או

שמקרים אלה נועדו להוסיף על העיקרון הכללי ולכלול בגדרו מקרים אשר אינם באים בקרב המשמעויות ה"רגילות" המשתמעות ממנו (ראו ע"א 48/50 היועץ המשפטי נ' ריבקינד, פ"ד ח(1) 254, 259 (1954); ע"א 406/72 קולנוע רנה בחולון בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד כז(2) 630, 632 (1973)). המלומד פרופ' יורן הביע עמדתו כי פרשנותו הנכונה של המונח "לרבות" בענייננו הינה בהתאם לאפשרות השנייה שנסקרה, קרי יש לראות במקרים המנויים כאלה החורגים מן המשמעות הרגילה של המונח. לדבריו-

"ה'ריבוי' שבהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות שאינן נופלות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, כמו השכרה, מתן רשות שימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי ומתנה, וכן פעולות בלתי רצונית מסוימות, הפקעה חלוט והחרמה. מהריבוי של הפקעה, חלוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על-כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר 'מכר' כהגדרתו הרגילה. הואיל ומימוש כפוי על-ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה אינו כלול בריבויים, התוצאה היא שקבלת פיצוי או שיפוי בגין פגיעה בנכס אינה בגדר 'מכר' כהגדרתו בחוק מע"מ" (אהרון יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין 83 (תשמ"ח) (להלן: יורן- פיצויי נזיקין)).

עינינו הרואות, פרשנות זו מבוססת על המשמעות הלשונית של החוק ומסקנתה נובעת מעצם הופעתה של המילה "לרבות", שכן, לדידה, אילולא היו משמעויות אלה מתווספות לעיקרון הכללי וחורגות ממנו, לא היה כל צורך בריבוי. ואולם, כפי שהוסבר, המהלך הפרשני אינו יכול להתמצות בבחינת הרובד הלשוני, וכדי לעמוד על "המשמעות המשפטית" של הטקסט, יש לתת את הדעת גם לתכלית החקיקה, ובכלל זה על עקרונות ורציונלים העומדים בבסיסו. אכן, אף שלעיתים ניתן ללמוד מן העניינים שהמחוקק הסדירם בחוק מסוים משמעות משתמעת בדבר קיומו של הסדר שונה לעניינים שלא הוסדרו בו, בבחינת "מכלל ההן אתה שומע את הלאו", אין הדבר הכרחי ויש לבחנו על יסוד התכלית העומד ביסוד הלשון (ראו למשל בג"צ 6446/96 העמותה למען החתול נ' עיריית ערד פ"ד נה(1) 769, 791 (1998) ברק, בעמ' 114-115). משכך, נבקש לבחון את התאמת מאפייניה של הפגיעה להגדרת המונח "מכר" מן הבחינה המהותית.

20. מס ערך מוסף מוטל על הערך המוסף על-ידי כל פירמה לכלכלה הלאומית והוא מחושב באמצעות ההפרש שבין מכירותיו של הנישום לבין רכישותיו במסגרת פעילותו.

בלשון דברי ההסבר להצעת החוק-

"המונח הכלכלי, ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל" (אשר לתכליות בבסיס חקיקת החוק ראו גם ד"ר כ" 73 2422-2421 (תשל"ה); ראו גם אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 16-15 (2005); ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 753-754 (1983); ע"א 19/86 עזריאלי נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מג(3) 537 (1989).

המחוקק הראשי ראה לכלול הוראה מפורשת המחייבת מע"מ על פיצוי המשולם בגין הפקעה. נראה כי יסודה של הוראה זו בזהות התוכן הכלכלי שבין עסקת מכר לבין מעשה הפקעה שסופו בקבלת פיצוי כספי (יורן, בעמ' א-24-א-25; נמדד ומזרחי, בעמ' 236). הדבר מתיישב גם עם התכלית הכללית שבהרחבת בסיס המס כשמדובר בהטלת מע"מ.

21. ואולם להוראה זו אין תחולה בכל שאמור בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק שניתן בגין פגיעה "על ידי תכנית שלא בדרך הפקעה" (ההדגשה אינה במקור). המשיב מבקש לראות באישור תכנית המייעדת קרקע לצרכי ציבור, משום עסקת מכר לציבור של זכויות בנייה, שעמדו לבעל הקרקע עובר לאישור התכנית. אין בידי לקבל השקפה זו. עמדנו בהרחבה על האבחנה הנהוגה כדיני התכנון והבנייה בין השלבים השונים המובילים להפקעת מקרקעין, שלב התכנון מזה והשלב הקנייני מזה. הדברים יפים גם לענייננו. אכן "כל חוק אינו עומד בפני עצמו (...). החוקים כולם מהווים מערכת אחת, והם משתלבים בתוכה אלה באלה, תוך הרמוניה חקיקתית" (ראו בג"צ 399/85 כהנא נ' הוועד המנהל של רשות השידור, פ"ד מא(3) 255, 306 (1987); בג"צ 9634/08 מועצה אזורית חוף השרון נ' שר הפנים, סעיף 17 (לא פורסם, 5.10.09)). ההנחה הפרשנית הינה שחוקים שונים אינם עומדים בסתירה האחד לשני וכי אין לתת לאותו עניין מובנים שונים בהופיעו בדברי חקיקה נבדלים (בג"צ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז(1) 749, 766-767 (1993)) אהרון ברק פרשנות

במשפט-פרשנות החקיקה 327-335 (1993) (להלן: ברק). ככלל, יש איפוא להעדיף פירוש היוצר שילוב בין החוקים, על פני כזה המעלה ניגוד ביניהם (ע"א 624/88 גולד נ' מעוז, פ"ד מד(1) 497, 502 (1990)). נכון הוא כי לעיתים תיסתר הנחה זו, ולא תושג הרמוניה חקיקתית, בין אם מן הטעם שלעיתים חוקים שונים עומדים בכל זאת בניגוד האחד לשני, בין אם משום שהשוני ביניהם מבחינה נושאת מכתוב מערכת משמעויות שונה לאותם מובנים, הנעוצה בתכליתה הנבדלת של כל הוראת חוק (ברק, בעמ' 335-334). ואולם, לא מצאתי כי במקרה דנן קיימת הצדקה להימנע מיישום תפיסות היסוד הנוהגות בענייננו בדיני התכנון והבנייה, גם בהקשרם של דיני המס, או כי יישום תפיסות יסוד אלה גם בענייננו מביא לידי חריגה ממהותה הכלכלית האמיתית של העסקה שעל הפרק.

22. בנוסף לאמור יש לזכור, את הבעייתיות הכרוכה במיסויו של מימוש הנעשה בכפייה. הקושי הטמון בהטלת מס על פיצוי המשולם בגין פגיעה על-ידי תכנית נובע מעצם הטלת נטל על מי שהמימוש, מועדו, תמורתו וצורתו נכפו עליו. אכן, בבסיס הרעיון של מכר, כשל כל חוזה, עומדת האוטונומיה של הרצון (ראו איל זמיר חוק המכר, תשכ"ח-1968 9-10 (1987) (להלן: זמיר)), וזו נשללת במהלך כפוי. המחוקק הראשי אמר דברו בהתייחס לסוגים מסוימים של פעולות כפויים ומנה אותם בשפה מפורשת בגדר הסעיף, הגם שאינן בהכרח נכללות בגדר "מכר" לפי הדין הכללי (ראו זמיר, בעמ' 31-32). ואולם, הבעייתיות הכרוכה במיסוי הפיצוי הניתן בגין פעולות מעין אלה שוקלת נגד הכללת פעולות בלתי רצוניות אחרות שהמחוקק ראה שלא להיזקק להן, בתחום ההגדרה. בשימורה של ההפרדה בין שני השלבים, המתקיימת בדין הכללי, גם בתחום המיסוי יש, איפוא, כדי לצמצם את הפגיעה בפרט, שכן החיוב במע"מ בשל ההפקעה נעשה רק לאחר שחלק ניכר מערכה של הקרקע כורסם זה מכבר על-ידי שינוי ייעוד בצידו עומדת הזכות לפיצוי מלא. במצב דברים זה, ובשים לב לכך שחוק מע"מ ביקש לחזק את מימד ההוגנות והצדק שבגביית המס, ולמנוע עיוותים (ראו דברי ההסבר להצעת החוק שלפיהן "מע"מ כשיטת מס עקיף היא הוגנת, צודקת ויעלה מכל שיטות מסי העקיפין (...)) היא מסוגלת למנוע עיוותים ואפלויות ולהיות נייטרלית כלפי גורמי המשק ופעילותם", מתחזקת הנטייה לראות בעסקאות המכר הכפוי המנויות בסעיף משום חריג לעיקרון הכללי, אשר יש להתוות לו היקף התפרסות מוגבל.

תכלית החקיקה מצטרפת אפוא למימד הלשוני עליו הצביע, כאמור, פרופ' יורן.

23. זאת ועוד. מס ערך מוסף מבוסס, כאמור, על העיקרון שלפיו מוטל על כל עוסק מס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר למן תחילתו ועד למכירתו, בתום שרשרת הייצור, לצרכן הסופי. בדרך זו, מוטל המע"מ על ערך המכירות בכל אחד משלבי הייצור כשכל רוכש זכאי לנכות את המס שבו חבו קניותיו מזה שבו יחוב הוא בגין מכירותיו. בסופו של תהליך, מוטל המס על הצרכן הסופי על יסוד התוספת להוצאותיו בעבור צריכת המוצר (נמדד-מע"מ, בעמ' 37). פיצוי בגין פגיעה על-ידי תכנית אינו עונה לרציונאל זה. פיצוי שכזה לא ניתן בגין פעולת העברה או הקנייה של נכס מאדם למשנהו היוצרת שרשרת שבסופה מתווסף ערך לפעילות המשקית, והוא אינו מהווה חלק מעסקה. שינוי ייעודו של נכס המלווה בפיצוי אינו מצב שבו יצא נכס מרשותו של קונה ו"נכנס" לרשותו של מוכר, שכן אף אם יעלה בידינו להגדיר נכס במקרה זה (ראו נמדד-מע"מ, בעמ' 182) - חסרה העסקה שלפנינו מימד של העברה והקנייה של הנכס ממוכר לקונה, ולמעשה, אין לפנינו קונה. אין מדובר רק בעניין צורני. בהיעדר העברה של נכס (או שירות) לקונה לא התווסף נדבך לשרשרת העסקאות ולא הוקנה נכס מקרקעין לגורם אחר. כל עוד מצויים אנו בשלב התכנית, לא נתקבל על-ידי המדינה כל נכס. כל שהתרחש הוא אך שינוי תכנוני חד-צדדי אשר לווה בפיצוי שערכו משקף את גובה ההפרש בין הייעוד קודם לשינוי לעומת הייעוד החדש. אין מדובר אפוא בעסקה ממניין העסקאות במשק, שיש לחייבה במע"מ כחלק מן התכלית העומדת בבסיס חוק מע"מ "להרחיב את בסיס המס ולהחילו על שורה גדולה ככל הניתן של פעילויות כלכליות".

24. במאמר מוסגר נזכיר כי קיימים אמנם מצבים שבהם הכיר חוק מע"מ כ"מכר" חרף היותם פעולה חד-צדדית, אישית, בין המוכר לבין עצמו, הנעדרת קונה (ראו למשל "שימוש לצורך עצמי" הכלול בהגדרת מכר שבסעיף 1 לחוק מע"מ). ברם, המקרה שלפנינו הוא בעל מאפיינים השונים מ"שימוש לצורך עצמי". משכך, ומשממילא לא העלה המשיב טענות לעניין זה, לא נרחיב בו, אפוא, מעבר לאמור.

25. המערערת ביקשה בטענותיה ללמוד היקש מן הדין החל בהתייחס לפיצוי נזיקי שאינו חב בתשלום מע"מ (ראו למשל אהרון נמדר "מע"מ על אבידה, גניבה, נזק ופגיעה במקרקעין: העיקרון של יציאה מרשותו של מוכר וכניסה לרשותו של קונה" מסים טו(1) א-8, א-9 (2001)). לשיטה זו יש ללמוד גזירה שווה מן הדין המיסוי החל על פיצויי נזיקי על זה החל על פיצוי הניתן עקב פגיעה על-ידי תכנית: אלה וגם אלה אינם תוצאה של עסקה רצונית והם משולמים בעטיה של פעולה שהינה, במהותה, חד-צדדית, שלא כללה העברה או הקנייה של נכס מאדם אחד למשנהו, ואינה כרוכה ב"כניסתו" של נכס לרשותו של אדם אחר. בנוסף, כפי שהוסבר, פעולות אלו אינן



יוצרות אירוע מס; קרות הנזק אינו מהווה "מכירה" החבה במס; וכמוה אין הפיצוי המשולם, שנועד להשיב את הניזוק למקום שבו היה טרם שארע הנזק, מהווה תמורה לה (ראו ע"א 1694/92 חברת אול שירותים נ' מושיק, פ"ד מט(2) 397, 410 (1995); אהרון יורן "מיסוי פיצויי נזיקין" מיסים ב(4) א-14 (1988); כך גם נקבע, בהתייחס לפיצויים נזיקיים, בהוראות המקצועיות של רשויות מע"מ, ראו משה שקל, יניב שקל ואופיר לוי "דינם של פיצויים בגין נזק לעניין החבות במס ערך מוסף, מיסים יז(1) א-44, א-48). בשני המקרים מדובר בפעולה המנותקת ממהלך העסקים העיקרי של העוסק, והתמורה המשולמת בגינה אינה תמורה בגין נכס המהווה חלק מן הפעילות העסקית, אלא היא נועדה לרפא פגם שנפל בנכס, ולהשיבו למצבו, קודם שנפל הפגם, ולו מן הבחינה הכלכלית. לפי הטענה, זו הייתה המגמה בפסיקתו של בית המשפט המחוזי (ראו ע"ש 4/88 מזרחי נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ב(6) ה-94 (1988); ע"ש 166/00 אבי צמיגים נ' ממונה אזורי חיפה, מיסים טו(6) ה-253 (2001)). ואולם, קיימות גם דעות שונות בשאלה זו, שעליהן עמד, בין היתר, גם בית המשפט קמא, ובנסיבות העניין, משהכרענו כי הפיצוי לפי סעיף 197 אינו מהווה מכר על יסוד טעמים אחרים, לא ראיתי להכריע בשאלה, אשר תותר לעת מצוא.

26. לסיכום הדברים, תכליותיו של חוק מע"מ כפי שהן נלמדות מדברי ההסבר להצעת החוק, מן הפסיקה שפירשה אותו, מן הדין הכללי ומדברי המלומדים מצביעה על כך שאין לראות בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה משום פיצוי בגין עסקת מכר המחייב תשלום מע"מ, גם אם המקרקעין מיועדים להפקעה.

אם תתקבל עמדתו, אציע, איפוא, לחבריי לקבל את הערעור, לבטל את פסק הדין קמא ולקבוע כי הפיצוי שניתן למערערת בגין פגיעה על ידי התכנית אינו חייב במע"מ.

המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. לא בלי התלבטות מסוימת אני מצטרף לחוות דעתו המאלפת של חברי השופט פוגלמן. התלבטותי נבעה מכך שאכן הנטיה השיפוטית בתיקי מס היא להידרש למהות הכלכלית של הנושא שבמחלוקת, ופחות לצורה הפורמלית שהוא לובש. יש בכך הגינות בסיסית כלפי כולי עלמא, וגישה זו עמדה ביסוד פסק דינו של בית המשפט קמא בדברו ב"הבחנה מלאכותית" בין חלקי הפיצוי הדו-שלבי. הרי אין גבול ליצירתיות האנושית, ואין חקר לתבונתם של מתכנני מס, והם עשויים – או עלולים, הכל לפי המקום ממנו אתה בא – לבנות מבנה משפטי הנוח למי שנדרש לשלם מס הכנסה, מע"מ או כל מס אחר. ואכן יכלה להישאל השאלה, משבגוף עסקי אחד ובשטח קרקע אחד עסקינן, מדוע לא נראה את מכלול הכספים המשולם על-ידי הרשות כמכלול אחד במישור הכלכלי; שהרי יהא אשר יהא השם שניתן לתשלומים מטעם הרשות, הריהם רכיב עסקי במהות מבחינת המערערת, ועל כן תיכבד האחרונה ותשלם מע"מ.

ב. ואולם, אוי לי מיוצרי ואוי לי מיצרי. מנגד עומדת לשונו של החוק, כפי שציין חברי בפסקאות 19-21 לחוות דעתו, שהרי הגדרת "נכס" בסעיף 1 לחוק מע"מ מדברת ב"לרבות הפקעתו", ואילו סעיף 197 לחוק התכנון והבניה מדבר בפגיעה "על-ידי תכנית שלא בדרך הפקעה". כדי להכניס את הפיצוי לפי סעיף 197 תחת כנפי חוק מע"מ היה עלינו ליתן פירוש לא טבעי למונח "מכר", שגם אם נתן לו המחוקק משמעות רחבה בסעיף 1 לחוק מע"מ, בהגדירו פעולות בנכס בהגדרות שונות לרבות פעולות כפוינות, אין להעמיס עליו - כפי שעולה גם מדברי חברי - "יצורי כפיה" נוספים בעולם המכר שיסודו ברצון חופשי. אין איפוא מקום להרחיב יתר על המידה את משמעות הדיבור "לרבות", שאכן בא להוסיף בסעיף "יצורי כפיה" אחדים - אך לא פתח את יריעת הכפיה למחוזות שמעבר לכך. אם יעלה רצון מלפני המחוקק, יהא עליו לתקן את ההגדרה.

ג. אודה, כי גם משאמרתי זאת, עדיין איני חש בנוח מן ההפרדה בין רכיבי התשלומים; אך סבורני אחרי ככלות הכל, כי גם אם ככלל עסקינן בנידון דידן במכר בכפיה, החריגות והייחודיות שבכפיה מחייבת ספציפיות ובהירות מטעם המחוקק לכל רכיביה, ואין לראותם בהכרח כמצויים בקצרה אחת. זו היתה גם, כפי שהבינותי, תחושת הבורר שלום ברנר בהכרעתו.

ד. סוף דבר, גם למהות הכלכלית יש גבולות, והם תוחמים את היצירה שיצאה מתחת ידי המחוקק, אשר אולי לא הביא כל מצב אפשרי בחשבון, וייטיב אם יתן דעתו במבט צופה פני העתיד. לכן, כאמור, מצטרף אני לחברי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' פוגלמן.

ניתן היום, י"ג בניסן התש"ע (28.3.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט