



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
כב' השופטת (בדימ') רות שטרנברג אליעז, יו"ר  
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות, חבר  
רו"ח צבי פרידמן, חבר

**העוררת**

**מגדלי מירב (1990) בע"מ**

ע"י בא-כוחה - עו"ד אנפיר סעדון

נ ד ד

**המשיב**

**מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב**

ע"י פרקליטות מחוז ת"א, באמצעות עוה"ד קרן יודי ולירון ארצי

**פ ס ק - ד ין**

רו"ח צבי פרידמן, חבר:

**א. פתח דבר**

1. הערר שבפנינו מתייחס למכירת "בית האיכרים" שברח' קפלן 8 בתל אביב לשני נאמנים שייצגו את חברת מגדלי מירב בע"מ (העוררת) וחברת גיל.אל.אי מרכז רוטשילד בע"מ שניגשו למכרו לרכישת "בית האיכרים", הגישו הצעות זהות והחליטו לגשת להליך של התמחרות ביניהם.
2. הערר נדון בפני מותב שכלל את כבוד השופט (בדימוס) יהושע בן שלמה ז"ל, רו"ח צבי פרידמן ועו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות. למגירת לב, יו"ר הועדה השופט יהושע בן שלמה נפטר לפני שהוגשו הסיכומים וטרם ניתן פסק דין בערר זה. את מקומו כיו"ר החליפה כב' השופטת רות שטרנברג אליעז סגן נשיא (בדימוס) שתזכה לאריכות ימים, אשר שמעה מחדש את העדות של מר מישאל יצחקי מטעם העוררת (ראה פרוטוקול דיון מיום 13/12/2011) ובאותו מועד גם נשמעו הסיכומים.



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

**ב. העובדות הרלוונטיות**

מכתב המוסכמות והפלוגאות שהגישו המשיב והעוררת לוועדה עולות העובדות הבאות:

1. בית האיכרים בישראל בע"מ (להלן: "**בית האיכרים**") פרסמה מכרז בו ביקשה לקבל הצעות למכירת זכויותיה בנכס מקרקעין ברח' קפלן 8 ת"א, הידוע כחלקה 575 בגוש 6111 (להלן: "**הנכס**").
2. עם פתיחת המעטפות שהוגשו במסגרת המכרז, התברר כי גי.אל.אי מרכז רוטשילד בע"מ (להלן: "**גי.אל.אי**") ומגדלי מירב (1990) בע"מ (להלן: "**מגדלי מירב**") הגישו הצעות זהות. הסכום שהוצע ע"י כל אחת מהחברות היה 5.5 מיליון \$.
3. ב-17/8/06 חתמו מגדלי מירב וגי.אל.אי (להלן: "**הצדדים**") על מסמך שכותרתו "פרוטוקול ישיבת התמחרות". באותו היום נחתם הסכם לפיו מכרה בית האיכרים את זכויותיה בנכס לעוה"ד יהושע דיאמנט ונילי קלי בנאמנות (בתמורה לסך המוצע בתוספת של \$50,000 - ס"ה \$5,550,000).
4. ב-21/8/06 נחתם ע"י מגדלי מירב (העוררת) וגי.אל.אי מסמך הוראות בלתי חוזרות המסדיר את מערכת היחסים בין הצדדים בכל הנוגע לנכס, לרבות נושא ההתמחרות ביניהם.
5. ב-10/9/06 נערכה ההתמחרות, במסגרתה נקבע כי מגדלי מירב הינה "הצד הפורש" ו"תמורת הויתור" נקבעה לסך של \$1,350,000.
6. ב-17/9/06 הוגשה למשיב "הודעה על נאמנות" לפיה הנאמנים עו"ד דיאמנט יהושע ועו"ד נילי קלי רכשו ב-17/8/06 זכות במקרקעין ברח' קפלן 8 ת"א בגוש 6111 חלקה 575 עבור מגדלי מירב (העוררת) ו-גי.אל.אי. להודעה זו צורף העתק מהליך ההתמחרות שנערך בין הצדדים ב-10/9/06.
7. ב-5/10/06 הגישו שתי החברות הצהרות משותפות למנהל מס שבח בדבר שתי עסקאות מקרקעין:  
הצהרה בדבר מכירת כל זכויות חברת בית האיכרים בנכס לחברת גי.אל.אי והצהרה בדבר מכירת זכויות מחברת מגדלי מירב (העוררת) לחברת גי.אל.אי בתמורה של \$1,350,000.
8. המשיב לא קיבל את האופן בו הוצגו לו שתי העסקאות וקבע כי בעסקה הראשונה מיום 17/8/06 מכרה בית האיכרים את זכויותיה בנכס לגי.אל.אי ולמגדלי מירב, מחצית לכל חברה, ובעסקה השנייה מיום 10/9/06 מכרה מגדלי מירב את מחצית הזכויות שרכשה בנכס לגי.אל.אי תמורת מחצית התמורה ששולמה לבית האיכרים בתוספת \$1,350,000 ובהתאם לכך קבע שומת מס רכישה לעוררת.



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

9. העוררת (מגדלי מירב) לא קיבלה את עמדת המשיב ומכאן הערר שלפנינו.

**ג. סלע המחלוקת**

המחלוקת בין המשיב לעוררת טמונה בשאלה האם יש לראות את מתווה העסקאות שבוצעו בממכר באופן המתואר ע"י המשיב, או האם כטענת העוררת בוצעו במקרקעין שתי עסקאות נפרדות: באחת מכרה בית האיכרים את מלוא זכויותיה לחברת גי.אל.אי ובשנייה מכרה מגדלי מירב את זכייתה במכרז לחברת גי.אל.אי תמורת \$1,350,000. המחלוקת מתבטאת למעשה בחיוב בתשלום מס רכישה על מחצית שווי הזכות בבית האיכרים שהמשיב השית על העוררת.

**ד. טענות העוררת**

1. הן לבית האיכרים והן למגדלי מירב ולגי.אל.אי היה ברור כי העסקה הינה למכירת מלוא הזכויות בבית האיכרים. לטענת העוררת באף לא אחד משלבי ההתקשרות והמשא ומתן לא הועלתה כלל האפשרות לפיה תמכור חברת בית האיכרים את מחצית הזכויות לחברה אחת ואת המחצית האחרת לחברה אחרת.
2. התוצאה המקרית של הגשת הצעות זהות אין בכוחה ליצור הסכמה חוזית לפיה כל אחת מן החברות רכשה דה פקטו מחצית מן הזכויות בבית האיכרים. לאחר פתיחת המעטפות התקיים הליך נוסף שבמסגרתו נחתם הסכם אשר כאמור לא התיימר לפצל את הזכויות בבית האיכרים.
3. שגה המשיב עת התעלם מן ההסכמים שנחתמו בין הצדדים, וקבע באופן שרירותי עסקה שלא באה ולא הייתה כלל במודעות הצדדים. המשיב יצר עסקה חדשה שאותה המציא יש מאין.
4. שגה המשיב עת לא הכיר בנאמנות אשר אותה ביסס, ככל הנראה, על פסיקה של בית המשפט העליון בע"א 7508/03 יוסף כהן (מיסים יט/2), לפיה לצורך הכרה בנאמנות מהותית, נדרש נחנה ספציפי וידוע, כבר ביום חתימת ההסכם.
5. שגה המשיב בפרשנות אותה העניק לדבריו של בית המשפט העליון הן ביישום הדברים והן בהבנת התכלית שנקבעה בבית המשפט העליון לסייג בעניין זהות הנהנה, שכן במקרה דנן הנאמנות אינה נסתרת, אלא ידועה וגלויה ולנאמנים לא היה כל שיקול דעת והם פעלו בהתאם לנוסחה שנקבעה מראש ע"י הצדדים.



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

6. לחלופין, יש לסווג את העסקה בין מגדלי מירב (העוררת) לגי.אל.אי – בהתאם לתוכנה הכלכלי – כעסקה להענקת אופציה אשר על פי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" "החוק") אינה חייבת במס, או למסות במס רכישה את שווי האופציה בלבד.
7. מההיבט הפרוצדוראלי לקה המשיב בשני כשלים:  
האחד - אם המשיב סבור שמגדלי מירב רכשה זכות מאת בית האיכרים, צריך היה להוציא דרישת הצהרה לגבי רכישת הזכות. על פי הפסיקה (פס"ד חממי) כאשר המנהל כושל בפרוצדורה זו, דין השומה להתבטל.  
השני - המשיב ניסה לעשות שימוש בסמכותו לסדר את העסקה מחדש, כאילו טען שהמדובר בעסקה מלאכותית ולפיכך על המשיב לעמוד בנטל זה של הוכחה ואולם המשיב לא עמד בנטל.

**ה. טענות המשיב**

1. המסמכים הקשורים לעסקה מצביעים בבירור כי העוררת וגיי.אל.אי רכשו שתיהן יחדיו את הזכויות בבית האיכרים, ולאחר רכישה זו מכרה העוררת את זכותה במקרקעין לגיי.אל.אי.
2. נאמר במפורש במסמכי הנאמנות וההתמחרות כי המדובר ב"רוכש משותף". שתי החברות ביחד שילמו את הסכום של 5.5 מיליון \$.
3. בהסכם ההתמחרות בין החברות מגדלי מירב (העוררת) וגיי.אל.אי נאמר במפורש שיתכן והצדדים יחתמו על הסכם שיתוף ביחס לממכר ואז יתבטל הליך ההתמחרות. דהיינו, גם הצדדים הביאו בחשבון אפשרות רכישה משותפת של הנכס.
4. המצג שהוצג כלפי בית האיכרים הוא שהעוררת וגיי.אל.אי שניהם רוכשים את הנכס ביחד.
5. עפ"י הסכם ההתמחרות מה-21/8/2006 בסעיף משנה 2 נאמר "אנו מתחייבים ביחד", משמע שני הרוכשים לקחו על עצמם על פי ההסכם לרכוש ביחד. כמו כן כל אחד מהצדדים התחייב להעביר לחשבון הנאמנות מחצית מסכום התמורה.
6. עו"ד דיאמנט היה הנאמן של העוררת ועו"ד קלי הייתה הנאמנה של גיי.אל.אי. כל אחת מהחברות רכשה מחצית מהזכויות בבית האיכרים באמצעות נאמן מטעמה.
7. במועד חתימת ההסכם לא הייתה ידועה הזהות של הנהנה הלכאורי.



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

8. עפ"י הלכת יוסף כהן של בית המשפט העליון (ע.א. 7508/03) אין נאמנות עבור נהנה נסתר, אין נאמנות פתוחה, אין נאמנות בשביל נהנה גמיש. הנאמנות חייבת להיות עבור ישות קיימת וספציפית (ראה גם הלכת לנדשפט ע.א. 365/80).
9. באשר לטענת האופציה - המוכר (בית האיכרים) לא נתן כל אופציה. אופציה אינה נוצרת בין שני קונים.
10. טענת האופציה לא הועלתה בשלב ההשגה, לא הוצהר עליה למשיב ואינה נתמכת בראיות ואסמכתאות. לכן מן הדין לדחותה.
11. גם טענת המלאכותיות שלא הועלתה בשלב ההשגה, יש לדחות.
12. באשר לטענה הפרוצדוראלית שהעלה ב"כ העוררת לאופן הוצאת השומה - המדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן טענה זו לא הועלתה במסגרת כתב ההשגה. לעניין הזהירות בלבד, השומה שהוציא המשיב הייתה כדין. לא היה צורך בבקשת הצהרה מהעוררת מאחר שנמסרה הצהרה אודות נאמנות.

**דיון ומסקנות**

1. טענות פרוצדוראליות:  
 בא כח העוררת העלה בשלב הסיכומים טענות פרוצדוראליות בדבר תקפות השומות שהמשיב הוציא לעוררת, לפיהן היה על המשיב להוציא דרישת הצהרה לגבי הזכות במקרקעין שרכשה העוררת, בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, ומשלא עשה זאת דין השומה להתבטל (וזאת לאור מה שנקבע בעמ"ש 1280/92 – מיסים ז/05). כמו כן טוען ב"כ העוררת כי המשיב לא עמד בנטל ההוכחה כי עסקינן בעסקה מלאכותית.  
 לעומת זאת, טוענת באת כח המשיב שהשומה שהוציא המשיב הייתה כדין, שכן לא היה צורך בבקשת הצהרה מהעוררת, מן הטעם שהצהרה זו נמסרה במסגרת ההודעה אודות הנאמנות. כמו כן טוענת ב"כ המשיב שהמדובר בהרחבת חזית אסורה היות וטענה זו לא הועלתה במסגרת ההשגה.  
 לדעתי, יש לדחות את הטענות הפרוצדוראליות של ב"כ העוררת מהנימוקים שהעלתה ב"כ המשיב. הודעת הנאמנות שהוגשה למשיב ב-7/9/2006 (נספח ו' לכתב המוסכמות והפלוגתאות) מובילה למסקנה כי הרכישה בנאמנות יתכן והינה גם עבור העוררת, והצהרות העוררת וגיי.אל.אי מיום 5/10/2006 בדבר עסקאות במקרקעין שביצעו שתי החברות, הכוללת הצהרה של מכירת זכויות מהעוררת ל- גיי.אל.אי, יש בהן כדי לאיין את הדרישה שבסעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת אף מבלי להיכנס כלל לשאלה של



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

הרחבת תזיט אסורה, מהנימוק שטענות אלו לא הועלו לא בשלב ההשגה ולא בכתב הערר.

באשר לטענת אי הוכחת המלאכותיות ע"י המשיב, סבורני כי גם טענה זו יש לדחות, משום שאין המשיב טוען לקיומה של עסקה מלאכותית לפי סעיף 84 לחוק, כי אם טוען לסיווג שונה של העסקה מכפי שדווח על ידי העוררת.

משכך הם פני הדברים, ומשנדחו טענותיה הדייוניות של העוררת, נבקש עתה לפנות אל הדין המהותי.

**2. השאלות הדורשות את הכרעתנו במקרה דנן הן כדלקמן:**

א. האם עוה"ד יהושע דיאמנט ונילי קלי שחתמו על ההסכם עם בית האיכרים (מה-17/8/2006), רכשו בנאמנות עבור העוררת וגיי.איי.אל במשותף (כטענת המשיב), או שמא הנאמנות היא עבור מי שיסכים לשלם את הסכום הגבוה יותר עבור הנכס לאחר שיסתיים הליך של התמחרות בין הצדדים (וזאת לאחר שבית האיכרים "יצא מהתמונה" - כטענת העוררת)

ב. אם אכן המדובר כאן בנאמנות עבור מי שיציע את הסכום הגבוה ביותר (אחד מתוך השניים), מבלי שהיה נהנה ספציפי "ביום המכירה" - האם נאמנות כזו עולה בקנה אחד עם הנאמנות שלפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, לאור המבחן שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון בעניין יוסף כהן (ע"א 7508 - מיסים יט/2), לפיו נאמנות לצרכי מיסוי מקרקעין תוכר רק אם ביום חתימת ההסכם קיים נהנה ספציפי וידוע, או שמא יש לאבחן בין המקרה דנן לעובדות בפרשת יוסף כהן.

**3. מר יצחק משעל, עד מטעם העוררת, בעדותו מה-13/12/2011 אומר, בין היתר:**

"...האם יש היתכנות שנקנה את הנכס ביחד ונשאר שותפים. דונן אשכנזי, שהיה מנכ"ל גזית ישראל אז, הרים טלפון לכצמן וכצמן בקו ואמר לו, אפילו עם אמא שלי אני לא עושה שותפות. או שהם קונים או שאנחנו קונים, תקבלו מנגנון כדי ששני הצדדים יצאו נשכרים, או יותר נכון, אחד נהנה ואחד לא חסר. זה בעצם היה המנגנון שניסינו למצוא... באותו מעמד אמר עורך דין של בית האיכרים ואני אפילו איננו זוכר שמו, אנחנו מבחינתנו היום מסיימים את התהליך. אין לנו בעיה, יש פה שני עורכי דין. הם קונים בנאמנות עבור מי שתחליטו שזוכה, תוסיפו לנו עוד חמישים אלף דולר ובזה אנחנו מסכמים את התהליך... בשום שלב לא היה רגע אחד נתון שאנחנו לכאורה קנינו חצי, כפי שמס שבח טען וגזית קנו חצי. כי אם הייתה במחשבה בזמן אמת, אז היינו חותמים בזמן אמת חצי וחצי...."



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"צ 1330-07 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

**הפתרון היה מבחינתנו להוציא את בית האיכרים קודם כל מהמשוואה.  
ואז אנו מחליטים בינינו מי קונה, ומה שווה הפיצוי עבור זה שאתה  
מוותר על הזכות שלך בהתמודדות..."**

גם בעדותו בפנינו ביום 5/5/2010 אמר העד דברים דומים.

4. אכן אמינים עלי דברי העד מטעם העוררת, כי מטרת רכישת הנכס בנאמנות היתה לצורך התמחרות בין הצדדים. ברי, שאם בית האיכרים, בעודה בעלת הנכס, היתה מבצעת את ההתמחרות בין הצדדים, אזי אין חולק שרק אותו צד שהיה זוכה בהתמחרות הוא שהיה הרוכש הבלעדי של הנכס, וכל עוד לא הסתיים הליך ההתמחרות לא הייתה מתבצעת "מכירה". ואולם הצדדים החליטו (בעצה אחת עם בית האיכרים), "להוציא מהתמונה" את בית האיכרים תמורת תוספת תשלום של \$50,000, כאשר שני עו"ד דיאמנט וקלי ירכשו את המקרקעין מידי בית האיכרים "בנאמנות". אין לי ספק שבמחאת המדובר ברכישה בנאמנות, שכן לעו"ד דיאמנט וקלי לא היה כל אינטרס אישי או כלכלי בנכס והשאלה היא איזו מן נאמנות זו: קרי, האם רכישה בנאמנות עבור 2 הצדדים בחלקים שווים שלאחריה יבצעו את הליך ההתמחרות ביניהם, או שמא המדובר ברכישה בנאמנות עבור מי שיזכה בהתמחרות בעתיד (אותו צד שיסכים לשלם את הסכום הגבוה יותר) ללא שלב מקדים של רכישה משותפת של הנכס.

5. לדעתי, טענת העוררת, לפיה הנאמנות הייתה לטובת מי שיזכה בהליך ההתמחרות, אין לה אחיזה במסמכים שהונחו בפני הועדה: פרוטוקול ישיבת התמחרות מה-17/8/2006 (נספח א' לכתב הפלוגתיות והמוסכמות), רכישה בנאמנות- הוראות לנאמנים על הליך ההתמחרות מה-21/8/2006 (נספח ג' לכתב הפלוגתיות והמוסכמות) ומכתב העוררת לגי.אל.אי בדבר תהליך ההתמחרות מ-10/9/2006 (נספח ה' לכתב הפלוגתיות והמוסכמות) כמפורט להלן:

א. בפרוטוקול ההתמחרות מה-17/8/2006 נאמר "ההסכם יהיה על שם שני נאמנים, עו"ד דיאמנט ועו"ד קלי בנאמנות עבור המציעים או מי שהם יורו" (ההדגשה - לא במקור). קרי, הנאמנות הינה בעבור המציעים (העוררת וגי.אל.אי).

ב. במסמך הרכישה בנאמנות (נספח ג') מה-21/8/2006 המסדיר את יחסי הנאמנות בין הצדדים ואת הליך ההתמחרות ביניהם (להלן: המסמך) נקבעו, בין היתר, ההוראות הבאות:

1) "אנו הצדדים- נקבע בינינו מי מאיתנו תרכוש את הממכר במלואו מבית האיכרים וכי עד למיצוי מנגנון ההתמחרות אתם תרכשו את הממכר בנאמנות עבורנו". (ההדגשה - לא במקור) (ראה סעיף ה"הואיליס").

2) בסעיף 2.4 למסמך נאמר: "בכלל זה אנו מתחייבים להעביר לחשבון הנאמנות, כל אחד בגין חלקו בממכר באתה עת, את סכומי התמורה שיהא



בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

- עליכם שלם בהתאם להוראות חוזה המכר ו/או כל סכום ו/או תשלום אחר החל עליכם" (ההדגשות - לא במקור). קרי, הצדדים מסכימים כי כל צד ששילם לנאמנות כספים (כל צד שילם מחצית מסכום המכירה - ראה בהמשך) ייחשב כמי שמשלם בגין חלקו בממכר באותה עת.
- (3) "כל אחד מאיתנו מתחייב להעביר לחשבון הנאמנות עד תאריך 22/8/2006 מחצית מסכום התמורה הנקיב בסעיף 11.1 לחוזה המכר..." (סעיף 4 למסמך).
- (4) "כל אחד מאיתנו - מתחייב להמציא לידכם עד תאריך 22/8/2006 ייפוי כח בלתי חוזר המניפה את כוחכם לפעול ביחד לשם חתימה בשמנו על כל מסמך הדרוש לצורך הוצאתו אל הפועל של הליך ההתמחרות (ההדגשות - לא במקור).
- (5) "אנו מתחייבים בזאת ביחד ולחוד, למלא ולבצע אחר כל התחייבויות "הקונה" על פי חוזה המכר, במקומכם ועבורכם..." (סעיף 2.1 למסמך) (ההדגשות - לא במקור).
- (6) סעיף 14 למסמך מעגן את היחסים בין הצדדים במידה והצדדים יחליטו לבטל את הליך ההתמחרות ולרכוש במשותף את הנכס וכך נכתב:
- "...על אף האמור בסעיפים 8-13 לעיל, היה ועד לתאריך 9.9.06 בשעה 24:00 יחתמו הצדדים על הסכם שיתוף ביחס לממכר, כי אז יבטל הליך ההתמחרות והצדדים ינהגו במסגרת הסכם השיתוף שנחתם, אם בכלל... במקרה זה נאמנותכם תמשיך לחול ביחס לשנינו בחלקים שווים עד להשלמת העסקה והעברת הזכויות בממכר על שמנו בחלקים שווים אלא אם תקבלו מאיתנו הוראות חדשות..." (ההדגשות - לא במקור).

אדרבא, לשון מסמכים אלה מעידה, כי הנאמנות נוצרה במועד מכירת הנכס על ידי בית האיכרים (ביום 21/8/06) עבור 2 הצדדים (העוררת וגיי.אל.אי) בחלקים שווים והיא תמשיך לחול במידה ויוחלט על הסכם שיתוף. נאמנות זו תפסיק לחול בחלקים שווים, רק לאחר ביצוע הליך ההתמחרות וקביעת הרוכש הבלעדי.

6. עיינו הוראות כי מסמך הנאמנות קובע הלכה למעשה כי הרכישה מיום 17/8/2006 מבית האיכרים בוצעה עבור מגדלי מירב (העוררת) וגיי.אל.אי בנאמנות בחלקים שווים, וזאת עד לביצוע הליך ההתמחרות.
- האם הייתה "תקלה" בניסוח מסמך הנאמנות? לדעתי התשובה היא שלילית. מסמך הנאמנות מיום 21/8/2006 הינו המסמך שמסדיר את מערכת היחסים והאחריות של הנאמנים בשל רכישת בית האיכרים ע"י הצדדים (מגדלי מירב וגיי.אל.אי).





### בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

בית האיכרים מכר את הממכר מכירה מוחלטת עפ"י חוזה מיום 17/8/2006 לעוה"ד יהושע דיאמנט ונילי קלי בטאמנות. באותה תקופת ביניים שבין "יום המכירה" לבין מיצוי תהליך ההתמחרות עולה השאלה מיהו הרוכש? מיהו האחראי לקיום כל התנאים שנקבעו בחוזה המכירה? מיהו האחראי במקרה ובאותה תקופת ביניים תהיה הפרה של החוזה? האם הנאמנים? בוודאי שהנאמנים לא יסכימו ליטול על עצמם אחריות וחשיפה, מעבר לעובדה שהם נאמנים ללא כל אינטרס אישי וכלכלי בנכס, ומשכך קבעו במסמך הנאמנות שבתקופת הביניים עד למיצוי תהליך ההתמחרות, הנאמנות הינה עבור הצדדים בחלקים שווים והצדדים מתחייבים ביחד ולחוד למלא ולבצע אחר כל ההתחייבויות שהנאמנים לקחו על עצמם לפי חוזה המכירה, כך שהנאמנים לא יהיו אחראים באופן אישי כלפי בית האיכרים.

7. אכן, בהודעת הנאמנות שהוגשה למשיב ביום 17/9/2006 (נספת ו' לכתב הפלוגתאות והמוסכמות) הוספה המילה "או" בפרק המתאר את פרטי הנהנה שבשבילו נרכשה הזכות, אך אין בתוספת מילה זו כדי לשנות כחוא-זה את רוח ההסכם ואת מהות העסקה בכללותה, עם הנאמנים.

8. באשר לטענת האופציה שמעלה העוררת, לפיה התוכן הכלכלי של העסקה הוא מתן אופציה ע"י בית האיכרים למגדלי מירב וג'י.אל.אר והסבתה של האופציה בין הצדדים לבין עצמם, אין לה על מה לסמוך ואין לה כל אחיזה, שכן בית האיכרים בע"מ מכרה את הנכס במכירה מוחלטת וסופית. טענה זו גם אינה עולה בקנה אחד עם דברי העד מטעם העוררת מר יצחקי משעל. כך אומר העד, בין היתר:

**"בית האיכרים רצה לראות את הכסף, היום, כאן ועכשיו. הוא בא ואמר, אני רוצה היום לחתוך את הסיפור... והפתרון היה מבחינתנו להוציא את בית האיכרים קודם כל מהמשוואה ואז אנחנו מחליטים בינינו מי קונה..."** (ראה פרוטוקול דיון מה- 13/12/2011).

נראה איפוא, כי העוררת מנסה לבנות קונסטרוקציה משפטית שאין לה אחיזה בעובדות המקרה דן. אין אפשרות לאחוז את החבל בשני קצותיו. מצד אחד "להוציא מהתמונה" את בית האיכרים ומצד שני לטעון שבית האיכרים העניקה אופציה לצדדים. גם תוכן כלכלי חייב שתהא לו אחיזה ולו ארכימדית בעובדות המקרה. ענין לנו, כאמור, במכר מלא של הנכס ואין בדל ראייה בדבר העברה של זכות לרכישה עתידית של הנכס בהסכם המכר. הרי לא יתכן מצב בו צד אחד מוכר זכות בעלות בנכס ואילו הצד האחר רוכש זכות לרכישה עתידית של הנכס ("אופציה").



### בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

יתכן ונטיית ליבם של הצדדים היתה לרכוש אופציה, אולם משביקשו מן המוכר "לצאת מן התמונה" ו"לצאת מן המשוואה" והמוכר הסכים "לחתוך את הסיפור" (תמורת \$50,000 נוספים), לא היה מנוס מלרכוש את הבעלות בנכס חלף התמודדות במרכז חדש.

9. הן המשיב והן העוררת מאזכרים את ההלכה שיצאה מבית מדרשו של בית המשפט העליון בעניין **יוסף כהן ואח'** (ע"א 7508/03 - מיסים יט/2), לפיה ולענין חוק מיסוי מקרקעין, פלוני יכל להיות נאמן רק בעבור נהנה ידוע וקונקרטי, ואין נאמנות עבור "נהנה נסתר". בעוד שהמשיב טוען שלא יתכן מצב שהנאמנות במקרה דנן היא עבור מי שיזכה בעתיד בהתמחרות, שכן אין נאמנות עבור נהנה שאינו ספציפי וקונקרטי, הרי שב"כ העוררת מבחין בין המקרה בפס"ד יעקב כהן למקרה דנן, שכן במקרה דנן הנאמנות אינה נסתרת היות ומתווה העסקה של ההתמחרות היה ידוע למשיב כבר במועד הגשת הודעת הנאמנות, והנאמנים פעלו בהתאם לנוסחה שנקבעה מראש ע"י הצדדים ללא כל הפעלת שיקול דעת שלהם.

לאור האמור לעיל, אין לדעתי כל רלוונטיות במקרה דנן, להלכת יוסף כהן, היות ובסופו של יום גם המשיב אינו חולק על עצם קיום הנאמנות אלא טענתו היא שהנאמנות היא עבור שני הצדדים בחלקים שווים.

באמרת אגב נוסיף כי יישום הלכת יוסף כהן במקרה דנן (לפי הגישה המחמירה), היה מביא ל"שילוש" מס הרכישה שכן אי הכרה בנאמנות משמעותו שהנאמנים רכשו את הנכס מבית האיכרים ו"מכרו" אותו לנהנים. תוצאה בלתי ראויה, שאין לי ספק שגם העוררת לא היתה רוצה בהתקיימותה.

10. אשר על כן, לדעתי, אין מנוס מלדחות את הערר.

#### סוף דבר

חברת בית האיכרים מכרה במכירה מוחלטת את הנכס, עפ"י חוזה מיום 17/8/2006, לעוה"ד דיאמנט וקלי בנאמנות. עפ"י מסמך הנאמנות שהסדיר את היחסים בין עוה"ד דיאמנט וקלי כנאמנים לבין מגדלי מירב (העוררת) וג'י. אל. אי בתקופת הביניים שבין "יום המכירה" ועד למיצוי הליך ההתמחרות שעליו החליטו הצדדים, הנאמנות הינה עבור שני הצדדים בחלקים שווים, כשהצדדים מתחייבים ביחד ולחוד למלא ולבצע את כל ההתחייבויות שהנאמנים לקחו על עצמם לפי חוזה המכירה.

בהתאם לכך, יש לראות את עסקת רכישת בית האיכרים כפי שהמשיב ראה אותה. קרי, בשלב ראשון מכרה בית האיכרים בע"מ את זכויותיה בנכס למגדלי מירב (העוררת) ולג'י. אל. אי. בחלקים שווים (באמצעות נאמנות עוה"ד דיאמנט וקלי). בשלב שני (בתום שלב ההתמחרות), מכרה מגדלי מירב את מחצית זכויותיה בנכס לג'י. אל. אי, תמורת מתצית התמורה ששולמה לבית האיכרים, בתוספת \$1,350,000. בהתאם לכך יש לקבוע את שומת מס הרכישה לעוררת.



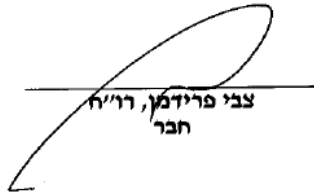
**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב

התוצאה קשה היות ומס הרכישה הינו מס עקיף, המוטל על המחזור ולא על הרווח, אך זאת התוצאה המשפטית והכלכלית המתבקשת נוכח מבנה העסקה אותה בחרו הצדדים לבצע והשתלשלות העניינים שעליה עמדתי בהרחבה.

אשר על כן, הייתי מציע לחברי להרכיב לדחות את הערר ולהשית על העוררת הוצאות משפטיות בסכום של 25,000 ₪, שתישאנה ריבית והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין.

  
צבי פרידמן, ר"ח  
חבר

**השופטת דות שטרנברג אליעז, יו"ר:**

מצטרפת לחוות דעתו המפורטת של חברי ר"ח צבי פרידמן.

אף אם התוצאה המיטוית לא נצפתה על-ידי העוררת, אין לה אלא להלין על עצמה. היא זו שבחרה בדרך לרכישת הנכס שבה הלכו שתי המועמדות, לרכישתו בשלמות. ה"מחיר" שנדרש מהעוררת הוא פרי תכנון העסקה אשר נקשרה בין הצדדים באמצעות הנאמנים, לבין בית האיכרים. הטענה בדבר קיומה של אופציה, אשר נטענה לפנינו מפי באיכות העוררת, אכן שובה לב, אך אין לה תימוכין בהסכמים שכרתו הצדדים.

משכך, נראית לי התוצאה אליה הגיע חברי ר"ח צבי פרידמן.

  
דות שטרנברג אליעז

**נו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות:**  
אני מסכים לתוצאה.

  
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין  
חבר



**בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו**

19 בינואר 2012

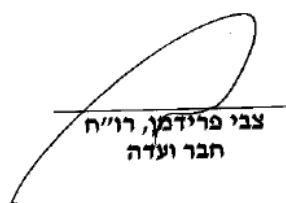
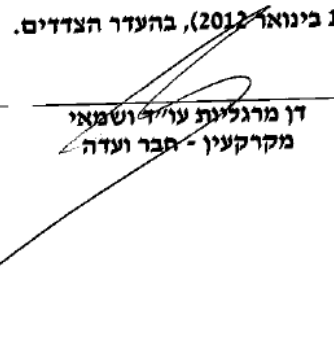
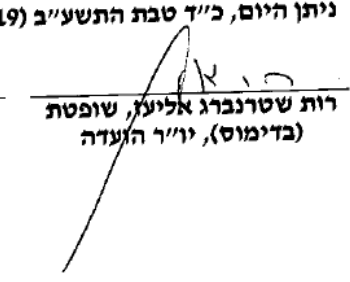
ר"ע 07-1330 מגדלי מירב (1990) בע"מ ואח'  
נ' מנהל מט שבח מקרקעין, תל-אביב

סוף דבר:

הערר נדחה. העוררת תישא בשכר טירחה בסך 25,000 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.

המוכירות תמציא פסק הדין לבי"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ד טבת התשע"ב (19 בינואר 2012), בהעדר הצדדים.

 צבי פרידמן, רו"ח חבר ועדה	 דן מרגלית עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר ועדה	 רות שטרנברג אליעז, שופטת (בדימוס), יו"ר הועדה
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------