



ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקראען (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מיסוי מקראען רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקראען

בפני כב' השופט בנימין ארנון
מר דן מרגוליות, עו"ד ושות' מיסוי מקראען
מר דב שמואלביץ', עו"ד

העוררת
יבולים ש. שרון בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שם

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקראען - רוחבות
ע"י ב"כ עו"ד גלית פאה
elperkliyot@mol.gov.il (אזרחי)

פסק דין

1

2

יור' הוועדה, השופט בנימין ארנון:

3 מונה לפניו ערד על החלטת המשיב בהשגה בקשר לשומות מס רכישה שהוצאה לעוררת. במסגרת
4 העורר טעונה העוררת לפגמים שנפלו בהליך השומה; לכך שהחברה אשר את מנויותה רכשה אינה
5 בוגדר "איגוד מקראען"; וכי שווי הרכישה נמוך מזה שנקבע על ידי המשיב.

6

7

I. רקע עובדתי

8 1. חברת בית קירור משמר בע"מ היא בעליים של מקראען היודעים כחלקה 91 בגוש 3942 (להלן :
9 "חברת בית קירור" ו- "המקראען" בהתאם). עובר לאירוע המס נושא ערד זה, היו מנויותיה
10 של החברה בית קירור מוחזקות באופן הבא :

11 62.5% - בידי העוררת, חברת יבולים ש. שרון בע"מ;

12 12.5% - בידי כל אחד מה"ה דוד בן ברוך, רם מורגנשטרן וטובה שפי (סה"כ 37.5%).

13 2. ביום 24.11.96 התקשרה חברת בית קירור עם חברת דור אנרגיה (1988) בע"מ בהסכם להפעלת
14 תחנת תדלוק (להלן: "חברת דור אנרגיה"), בגין נקבע כי חברת דור אנרגיה תקיים ותפעיל



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסויים מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויים מקרקעין

- 1 תחנתת תדלוק בשטח המקרקעין בתמורה לתשלומי דמי שכירות חודשיים בסך של \$23,000
2 (נספח 4 לתצהיר המשיב).
- 3 ביום 10.2.10 התקשרה העוררת עם ה"ה בן-ברוך ושפוי (להלן: "המודריס") בהסכם לרכישת כל
4 מנויותיהם בחברת בית קירור, המהוות יחדיו 25% מכלל המניות שהונפקו בחברה זו, וזאת –
5 בתמורה לתשלום סך של 1,650,600 ש"ח לכל אחד מבין שני ייחידי המוכרים (נספח 1 לתצהיר
6 המשיב).
- 7 ביום 14.11.10 הוציא המשיב שומת מס רכישה לעוררת – מבלי שנשלחה לה קודם לכן דרישת
8 הצהרה. המשיבקבע בשומה כי העסקה מהוות "פעולה באיגוד מקרקעין" וכי שווי המכירה
9 לעניין מס רכישה הוא 5.5 מיליון ש"ח. המשיב מצין כי למד על קיומה של העסקה בעקבות
10 הצהרה על "פעולה באיגוד מקרקעין" שהוגשה על ידי המוכרים.
- 11 ביום 26.12.10 הגיעה העוררת השגה על השומה שהוצאה לה המשיב, בגדירה טעונה, בין היתר, כי
12 היה על המשיב לשולח לה דרישת הצהרה.
- 13 ביום 4.9.11 הוציא המשיב לעוררת דרישת הצהרה, בהתאם לסעיף 82 בחוק מסויים מקרקעין
14 (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מסויים מקרקעין"). ביום 13.9.11 הגיבה העוררת
15 וטענה כי אין לטענה כי "איגוד מקרקעין", כהגדרתו של מונח זה בחוק מסויים מקרקעין, ועל כן
16 אין היא חייבת במסירת הצהרה (דרישת הצהרה ותגובה העוררת צורפו כנספח 2 לתצהיר
17 המשיב).
- 18 במסגרת הדיונים בהשגה הצינה העוררת חוות דעת מיום 12.8.09 שנערכה על ידי **שמעאי
19 המקרקעין, מר שאול רוזנברג** (להלן: "חוות הדעת השמאית"), עברו בעלי הזכויות במקרקעין
20 על מנת ללמוד את "שווי השוק" של המקרקעין, וזאת "למטרת חילקה בין בעלי המניות בדרך
21 של מכילת מניות" (עמ"י 1 חוות הדעת השמאית; נספח 5 לתצהיר המשיב). חוות הדעת
22 השמאית נקבע כי שווי המקרקעין עומד על סך של 20,045,000 ש"ח. כתוצאה מכךקבע המשיב כי
23 שווי הזכויות הנמכרות (25% ממניות חברת בית קירור) עומד על סך של 5,011,250 ש"ח.
- 24 ביום 24.10.11 דחה המשיב את ההשגה לפי סעיף 87 בחוק מסויים מקרקעין בקובעו, בין היתר,
25 **בדלקמן :**
- 26 א. אי משלוח בשוגג של דרישת הצהרה לפי סעיף 82 בחוק מסויים מקרקעין איננה מהוות עילה
27 לביטול השומה;
- 28 ב. העוררת הינה "איגוד מקרקעין", כהגדרת מונח זה בחוק מסויים מקרקעין, וחייבת בתשלום
29 מס רכישה בהתאם לשווי הרכישה הנazor משווי זכויות האיגוד במקרקעין;
- 30 ג. נקבע כי שווי מס הרכישה "תנוון בהתאם לשווי שהוערך בחוות דעת השמאית שאלל רוזנברג
31 מיום 9/8/2009 לסה"ק 5,011,250 ש"ח ול- 25% מהמקרקעין" (עמ"י 2 בהחלטה בהשגה – צורפה
32 כנספח א' לכתב העرار).
- 33



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מסויים מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויים מקרקעין

- העוררת מפנה לו"ע 11297-04-2013 וינברג נ' מנהל מסויים מקרקעין תל אביב (פורסם ב번호, 1.7.2013) בו נפסק כי "ניתן ורואין להבחין בין הזכויות השונות המגולמות באותו נכס ומוצדק להתייחס אל אחת מן הזכויות כרוב נפל", וכן לע"א 6340/08 וילאר נסדים (1985) בע"מ נ' מנהל מסויים מקרקעין חיפה (פורסם ב번호, 10.6.2010) בו נקבע כי זכות הקשורה במקרקעין, בגון זכות שכירות, יכולה להיחשב לנכס עצמאי, ככל שניתנו למקרה בנפרד, וככל שלא נמכרה באותה עסקה עם זכות הבעלות. באשר לע"א 924/12 מדינת ישראל מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בנייה ופיתוח בע"מ (פורסם ב번호, 13.1.2014) – טענת העוררת כי באותו מקרה "איגוד המקרקעין" לא היה בא לעולם אלמלא הסכם השכירות והסכם מכירת המניות חיבו גם את מכירת המקרקעין; ואילו במקרה דנן – הנسبות השונות. כן טענת העוררת כי הוראה 11.3 להסכם הפעלה מאפשרת את המוחאות של הסכם הפעלה.
- טענת העוררת, יש לראות בצד תחנת התדלוק חלק מזכויות האיגוד לפי סעיף 1 בחוק המקרקעין ובחוק מסויים מקרקעין – וכי ציוד זה מוציא אף הוא את החברה מהגדת המוניה "איגוד מקרקעין".

שווי המכירה

- המשיב אימץ את חוות הדעת השמאית של השמאלי רוזנברג לשם קביעת שווי מקרקעי חברות בית קירור (ע" 30, שי 22-23). לטענת העוררת לא היה מקום לעשות כן בשל הסיבות הבאות:
- א. חוות הדעת השמאית נועדה לקבוע את שווי המקרקעין לצורך מכירת מנויות מבעל אחד לרעהו, ולא לצורך קביעת גובה החיוב במס רכישה;
- ב. במסגרת חוות הדעת השמאית לא נלקח בחשבון החיוב בהיטל השבחה המוטל על המקרקעין (סעיפים 8.9 ו- 11.2 לחוות הדעת השמאית) על אף שה לצורך חישוב מס רכישה יש לקבוע את שווי המקרקעין לפי "השווי הנקוי" שלהם, קרי – לאחר ניכוי עלויות הקשורות ברכישתם ובהשכחתם [עמ"ש 232/99 בפ"ר נ' מס שבח ת"א 2, מיסים י"ח/3 (יוני 2004) ה- 44; ו"ע 1253/02 קונטיננטל חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מרכז (פורסם ב번호, 8.5.2007)]. מ"ר אחד קפלן העיד (מטעם המשיב) כי שווי זכויות הבניה שטרם נצלו מסתכם בסך של 7.8 מיליון ש"מ (ע" 31, שי 14-15) וכי היטל השבחה יכול להגיע לממחית מסכום זה (ע" 32, שי 24-25), דהיינו, לסך של 3.9 מיליון ש"מ. העוררת מצינית כי מ"ר קפלן ניסה לטעון כי מימוש הזכויות עשוי להיות פטור ממיס שבח בעקבות קיזוז הפסדים (ע" 33, שי 1-4) אולם לבסוף הפסדים כי לחברת אין הפסדים (ע" 50 שי 9) כך שווי כולל המקרקעין שבבעלות האיגוד אינו עולה על 13.8 מיליון ש"מ (שווים גולמי), ובנכוי סך של 3.9 מיליון ש"מ (היטל השבחה), ובנכוי סך של 2.3 מיליון ש"מ (שבח כלוא) – סעיף 16 בתצהיר שרון].
- חוורת מצינית כי "מקדם היחס הנמוך" נקבע בסעיף 9(ב)(נא) בחוק מסויים מקרקעין כך שהחלק היחסי האמור בפסקה (ג) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמוכות באיגוד המקרקעין



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- לכלל הוציאות באיגוד". לטעתה העוררת, יש לפרש סעיף זה **באופן תכלייתי וככלבי** [ע"א 4666/06].
- נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם בנו, 11.3.2009), סעיף 9 בפסק 3 הדין].
16. לטעתה העוררת, **הוכת כי שווי השוק של מנויות המיעוט** בחברת בית קירור **נמוך יותר מחלוקת pro rata**; כי התשואה אותה מקבלים המוכרים בפועל הייתה נמוכה מאוד – פחותה מ- 1% (ע' 35, ש' 10); כי חלק מנכסי החברה לא הגיעו כל פרי (ע' 31, ש' 7-10, ע' 38, ש' 13-14); וכי למוכרים לא היו האמצעים להביאו לידי ניצול יתרת הזכויות (סע' 10 לתצהיר שרון, ע' 13, ביאור 6 למאזן); כי העוררת קיבלת מעלה מ- 70% מהרווח הגלומי בחברה וכן גובה דמי ניהול (ע' 13, ביאור 8; ע' 14 ביאור 9.3.2 למאזן; ע' 35 ש' 6); וכי העוררת ממנהנת את מלאה הנדרש לחברה (ע' 13 ביאור 6 למאזן; עדות שרון בדבר חסר יכולתם של המוכרים להשפיע לא נסטרה – סעיף 11 לתצהיר שרון). לפיכך, לשם קביעת שווי השוק של **מנויות המיעוט** יש לבצע הפקחתה הנΚראת "ニיכנון המיעוט" נ' הדרי מיסוי מקרקעין (מהדורה שנייה), עמ' 46; ה' רוסטובי מיסוי מקרקעין בישראל, עמ' 158]. לטעתה העוררת, המשיב אומנם הודה בכך שהחזקת קרקע בבעלות משותפת פוגעת בשווי השוק של בעלי הזכויות (ע' 44, ש' 7-11) והעריך **גורם זה כיווץ הפקחתה בשיעור של 10% מהשווי**, אך טען כי אין לערך הפקחתה דומה למניות במרקחה דין (ע' 44, ש' 31 – ע' 45, ש' 1-2). לשיטת העוררת, יש להשוות החזקה מנויות מיעוט בחברה פרטית לכל הפחות **לבועלות משותפת** בנכס מקרקעין, ולבצע **הפקחתה דומה משווין**. לטעתה העוררת, מנתה בחברה פרטית, וכל וחומר מנתית מיעוט, היא נכס הסובל **מחוסר סחריות** (ראו לדוג' – י' **בהת חברות החדש והדין מהדורה 12** (תש"ע – 2011)). לפיכך, יש לקבוע את מקדם היחס לפי סעיף 9(ב)(א) בחוק מיסוי מקרקעין בהתאם **לשווי הכללי של מנויות המיעוט, שחרורתו מועטה**, ל- 12.5% לפי קביעת המומחה מטעם העוררת, ובהתאם לכך יש לקבוע את שווי המכירה לכך של 1,725,000 ₪.
17. באשר לטעתה המשיב לפיה המניות שנמכרו במסגרת עסקת המכירה לא נמכרו במחיר נמוך – מדגישה העוררת כי לעניין מס רכישה אין משמעות למחיר ששולם בפועל עבור המניות אלא יש לקבוע את השווי בהתאם לסעיף 9(ב)(א) בחוק מיסוי מקרקעין המתיחס לשווי השוק של הזכויות במקרקעין השויות לאיגוד. באשר לטעתה המשיב כי המומחה מטעם העוררת לא בחר את נסיבותיו של המקרה דין – משיבה העוררת כי על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, קביעת גובה מס הרכישה בגין פעולה באיגוד תעשה באמצעות בוחינת שווי האובייקטיבי של החלק היחסי שנמכר, ללא קשר לסכום ששולם עבורו בפועל.
18. לטעתה העוררת, המשיב לא המציא חוות דעת מומחה מטעמו – רוויח גdag, עובדה הנתקפת לחובתו [ע"א 465/88] הבנק למימון וסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה (4) 651 (1991); תקנה 172(א) בתנכות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984].



וועדת ערד לפיקוח מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מבחן מרכזי
שלידי בית המשפט המחייב מרכז-לנד

ויע-11-12-14291 יבוליט ש. שרון בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : מיסוי מקרקעין

הרחבת חזית אסורה

19. לטענת העוררת, אין לקבל את טענת המשיב בדבר הרוחבת חזית אסורה בחוק מטענותיו, שכן
בהתאם לקביעת ועדת הערר מיום 14.10.13 (עי' 10, ש' 8-10) אין להישמע לטענה זו מקום בו
המשיב בחר להתמודד עמה לגופה – וכך נהג המשיב במקורה הנוכחי.

ב. טענות המשיב

פוגמים שנפלו בהליכי השומה

8. טענת המשיב, המשלו המאוחר של דרישת החזרה לרווח הוצאות במרקען תיקן את הפגם
9. שנפל בשל אי שילוח דרישת זו בטرس הוצאה השומה הראשונית. באשר לאמור בעמ"ש 521/94
10. עלי השرون חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבך ממרקען נתניה מיסים ט/6 (דצמבר 1995) בעמ' 33 – טוען המשיב כי בפסק דין זה לא הוכרע האם יש צורך בדרישת החזרה בתנאי מוקדי
11. להוצאה שומה, ואף צוין בו כי גם אם אין צורך כאמור, התוצאה תהיה בטלות השומה
12. והוצאה שומה בהליך חדש – לאחר בקשה החזרה.
13. 21. באשר לטענת העוררת כי לא נתקבלו בידיה נימוקי השומה הראשונה – טוען המשיב כלהלן:
14. א. טענה זו לא הוכחה, ומנהל העוררת אף העיד כי איןנו יודע אם השומה נומקה אם לאו (ע' 17,
15. ש' 24-28);
16. ב. פגס נטען זה ונרא מילא בכך שהתנהל הליך השגה בו נדונה סבירות החלטת המשיב,
17. וביחס להליך החשגה – אין לעוררת טענות כלשון [ז"ע 1235/01 רות נ' מנהל מס שבך
18. נתניה; בש"א-06-1247-2011 החקלאי תלמי מנשה אגודה שיתופית להתיישבות חקלאית בע"מ
19. נ' מנהל מיסוי ממרקען רוחבות מיסים כה/1 (פברואר 2011) ה-28 מיסים כה/1];
20. ג. סעיף 108 בחוק מיסוי ממרקען קובע כי "הודעה שניתנה או כל פעולה אחרת שמעשתה לפי
21. חוק זה, לא יגרע תקפן בגין פגס בוצרה או בגין טענות, ליקוי או השמטה שאין בהם כדי
22. לפגוע בעיקך או להטעות". נכון סעיף זה – אין בהשمات הנימוקים כדי לפגוע בשומה.
23. בהתייחס לווי"ע 11-04-16761 הילר נ' מנהל מיסוי ממרקען נצרת (פרסום בכתב, 4.7.2013)
24. שהזוכר על ידי העוררת – טוען המשיב כי באותו מקרה מדובר בתיקון שומה שנעשה בחוסר
25. סמכות לפיקח אין הוא רלבנטי לעניינינו.

העוררת הינה "איגוד מקרקעין"

- 23.טענת המשיב, המונח איגוד מקרקעין כפוף "למבחן נכסי", קרי – היה וכל נכסי החברה הם
24.נכסים מקרקעין, הרי היא בוגדר "איגוד מקרקעין". העובדה שההמקרקען רשמו במאזן החברה
25.במלאי עסקית אין בה די כדי להוציא את החברה מהגדתנה כאייגוד מקרקעין, אלא לצורך
26.כך יש להוכיח שבבעלויות החברה מצוינים נכסים נוספים שאינם מקרקעין המשמשים לייצור



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- הכנסתה ואינם טפלים למטרותיה העיקריות [ו"ע 01/1027 עוזד נ' מנהל מיסוי מקרקעין באර
שבע מיסים יח/3 (יוני 2004) ; ו"ע 03/1086 לוי נ' מנהל מס שבח רוחבות מיסים כד/2 (אפריל
2010) ה-48 ; ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רוחבות (פורסם בנבו, 23.4.2010) ; א' נמדד
מיסוי מקרקעין (מהדורה רביעית), עמ' 569].
- לטענת המשיב, החיוב במס רכישה בגין פעולה ב"איגוד מקרקעין" מבוסס על עיקרונו "הרמת
מסך" לפיו יש לראות את מכירת מנויות האיגוד כמכירת המקרקעין עצמה [א' נמדד מס שבח
מקרקעין – כרך א' בסיס המש (מהדורה 7, 2012), עמ' 555], וכי הטלת מס רכישה על פעולה
באיגוד מהוות ביטוי למוגמה של עצום ההבדלים מבחינה תוצאתית החיוב במס רכישה בין מכר
זכות רגילה במקרקעין לבין מכר זכות באיגוד מקרקעין [ע"א 4666/06 נאות הארץ בע"מ נ'
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם בנבו, 11.3.2009) ; ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר
אחזקות בע"מ נ' מנהל מקרקעין מיסים כ/4 (אוגוסט 2013) ה-37, עמ' 318].
- לטענת המשיב, התמורה הכלולת שנקבעה בעסקה במקרקעין היא זו המשקפת את שווי הזכות
במקרקעין, ולא ניתן לפחות ממנו רכיבים במוניין, הסכמי שכירות או מחוברים נתיקים [ע"א
924/12 מדינת ישראל מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בניה ופיתוח בע"מ (פורסם בנבו,
13.1.2014) (פסקה כא' בפסק הדין של כבי השופט א' רובינשטיין) ; ו"ע 8086/07 באוהאו בע"מ
נ' מיסוי מקרקעין חיפה מיסים כ/1 (פברואר 2009) ה-41 ; ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר
אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מיסים כ/4 (אוגוסט 2013) ה-37, פסקה 21 ; ע"מ
33750-02-11 רואל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים מיסים כ/1 (פברואר 2013) ה-27].
- לטענת המשיב יישום עקרונות אלה במרקחה דן מוביל למסקנה כי החברה הינה בגדר "איגוד
מקרקעין" שכן: הנכס היחיד שהוחזק על ידי חברת בית קירור במועד קשיית המכר הינו
המקרקעין שהושכרו לחברת דור אנרגיה לצורך קבלת דמי שכירות; חברת בית קירור לא
החזיקה ציוד, לא ביצעה פעולות, ולא החזיקה נכסים אחרים המשמשים לייצור הכנסתה.
באשר לתחנת הדלק – מדגיש המשיב כי היא נבנתה על ידי חברת דור אנרגיה, והופעלה על ידה
על פי שיקול דעתה הבלעדי, בכפוף לתשלום דמי שכירות לחברת בית קירור, מהוות הנסנה
פאסיבית בלבד אצל חברת בית קירור.
- לטענת המשיב, ההסכם להפעלת תחנת תדלק הינו במחותו הסכם שכירות, ואין להפריד ביניהם
לבין זכות הבעלות במקרקעין. כן טוען המשיב כי על פי הסכם הפעלה, הציוד בתחנה אינו שייך
 לחברת בית קירור אלא לחברת דור אנרגיה, ולכן אין בו כדי להוציא את חברת בית קירור
מהגדרת "איגוד מקרקעין". באשר לטענה בדבר קיומו של מוןיטין – מדגיש המשיב כי טענה זו
וננחתה על ידי העוררת בסיכון, וכי מכל מקום, על פי הסכם הפעלה – המוןיטין שייך לחברת
דור אנרגיה ולא לעוררת.
- באשר להוראות ביצוע 8/8 מיום 14.7.2003 – טוען המשיב כי אין בה כדי להשפיע או לשנות
את הגדרת "איגוד מקרקעין" המפורטת בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין. הוראה זו הינה הוראה



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 מקרה לפיה מאפשר המשיב לחברות המกฎหมาย תנאים מסוימים (ומctrבים) המפורטים
2 בהוראת הביצוע שלא להיחשב כ"איגוד מקרקעין". חברת בית קירור אינה עומדת בתנאים
3 אלה ולפיכך אין היא רלבנטית לעניינו.
- 4 29. באשר לפסק דין ו"ע 11-04-11297 ינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם ב公报,
5 1.7.2013) אליו מפנה העוררת – טוען המשיב כי פסק דין זה אינו עוסק בהגדרת "איגוד
6 מקרקעין" כי אם בשאלת מה זכות במקרקעין, ולפיכך אינו רלוונטי לעניינו.

שווי המכירה

- 7 30. לטעתה המשיב, על פי סעיפים 9(ב)(1) ו- 9(ב)(ג) בחוק מיסוי מקרקעין שייערו של מס הרכישה
8 בגין פעולה ב"איגוד מקרקעין" קבוע במספר שלבים: **בשלב הראשון** – יש לקבוע את שווי של
9 כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד, **ובשלב השני** – יש לקבוע מהו חלקו היחסי של
10 הרוכש בשווי הכלול של הזכויות במקרקעין השויות לאיגוד. במרקחה דן, שווי המקרקעין הינו
11 20,045,000 ₪, בהתאם לחוות הדעת השמאית שהוצאה על ידי הצדדים עסקה (עמ' 113, ש' 1-4)
12 ולפיכך הינה אובייקטיבית. בהתאם לכך שווי הרכישה לפי חוויה העוררת בתשלום מס
13 רכישה לסך של 5,011,250 ₪ השווה לשווי של 25% משוויין של כלל הזכויות במקרקעין נושא
14 ערך זה.
- 15 31. באשר לטעתה העוררת כי המניות שנמכרו הינו **מניות מעוט** ולפיכך שוויון הכלכלי נמוך מחלוקת
16 בשווי היחסית של כלל הזכויות במקרקעין השויות לאיגוד – טוען המשיב כדלקמן:
17 א. במסגרת בוחנת פעולה באיגוד מקרקעין אין **לבחון את החלק היחסית** בהתאם **לשוויו הכלכלי**
18 של המכר, שכן **בנישא זו** לocket בקשרים מעשיים ואין היא עולה בקנה אחד עם הוראות
19 החוק **לפייה בפעולה ב"איגוד מקרקעין"** יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה
20 חייבת בו מכירת **זכות במקרקעין** ששויה הוא חלק היחסית של הזכויות במקרקעי האיגוד
21 ביחס לשוויון הכלול של כלל הזכויות במקרקעין השויות לאיגוד;
22 ב. העוררת לא הוכיחה כי השווי הכספי של הזכויות שרכשה נמוך מהשווי היחסית (באחוזים)
23 של כלל הזכויות במקרקעין השויות לחברת בית קירור. לכך יש מספר נימוקים:
24 ראשית, העוררת נמנעה מלהציג על איינדיקציה חיצונית כלשהי המוביל לשווי שקבע
25 בעסקת המכירה, כמעט עדות מנהל העוררת, ובכלל זאת לא הביאה עדות את רואה החשבון
26 וערך הדין שהוא שותפים לעריכת העסקה (עמ' 12, ש' 14-23), ובכך קמה חזקה כי עדויות
27 אלה היו פועלות נגדה;
28 שניית, ההנחה לפיה שוויון של המניות שנמכרו בעסקה נושא הערע נמוך יותר בשל העובדה
29 מניות מעוט – נסתירה על ידי עדותו של מנהל העוררת שהעיד כי המחיר ששולם עבורן היה
30 גבוה מהמחיר שהוא משלם עבורן **אילו היה** נמכרות לצד שלישי שאינו נמנה על **בעלי**
31 **המניות של החברה** (עמ' 14, ש' 4-6);
32



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסויים מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויים מקרקעין

- שלישית,** חוות דעת המומחה מטעם העוררת, בר סימון גdag, חסרת כל משקל ואינה רלבנטית: המומחה לא בחר את הסוגיה של קביעת שווי המכירה לצורך תשלום מס רכישה; המומחה לא הביא בחשבון כי מדובר ב"איגוד מקרקעין" (עמ' 18, ש' 29-29 ; ע' 19, ש' 1-3) והתייחס להערכת שווי של מנויות מיעוט בחברת מיעוטים; המומחה לא הוכיח כי מדובר במקרה דן בסיטואציה של קיפוח בעלי מנויות מיעוט (עמ' 19, ש' 6-7); המומחה התבבס על תיאוריות ולא בחר את העובדות הספרטניות של המקורה הנובי (עמ' 22, ש' 3 ; ע' 23); המומחה לא בחר את תקנון חברות בית קירור (עמ' 19, ש' 20-20 ; ע' 23, ש' 8) – מסמך חיווני לצורך בחינת זכויותיהם ומעמדם של בעלי מנויות המיעוט בחברה זו; המומחה לא בחר האם מנויות המיעוט בחברת בית קירור הין סחרירות, נושא שהצריך בחינה של תקנון החברה; המומחה עצמו לא שאל המשיב לפיה כאשר הצדדים פועללים על פי חוות דעת של שマイי מקרקעין בחברה שרכשה העיקרי הוא נדלין, השווי הנדלין הוא זה המשקף את השווי של כל המניות, וכי את השווי היחסני משקף שווי המניות של כל אחד מבין מוחזקי מנויות החברה בהתאם לחלקיו היחסית במניות החברה – הנקבע בתיקוס לשווי הכלול של מקרקעי החברה (עמ' 22, ש' 27-32 ; ע' 23, ש' 1); המומחה לא עין בחוות הדעת השמאית לצורך הכנת חוות דעתו (עמ' 24, ש' 23-30) על אף שהייתה את הבסיס לקבעת שווי המקרקעין בהשגה נושא ערך זה;
- רביעית,** המשיב מצין כי שווי המניות כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית תואם אף את הנתונים העולים מחדורי"חות הכספיים של חברת בית קירור: על פי מאזנה של חברת בית קירור ליום 31.8.2008 שווים של כולל נכסיה הסתכם של כ-20 מיליון ש"ח, סך כל התחביבותיה הסתכם בסך של כ- 6.8 מיליון ש"ח, ומכאן ששווי הון המניות נכון לאותו מועד הסתכם בסך של כ- 13.2 מיליון ש"ח, ולפיכך השווי של 25% מהון המניות נכון לאותו מועד הסתכם בסך של כ- 3.3 מיליון ש"ח – סכום שווה ערך לסכום שנקבע על ידי המשיב כתמורה בעסקת המכרך. מכאן שהשווי הריאלי של המניות שנרכשו בעסקה אינו צריך לגלם "ኒכיון למניות מיעוט" בטענת העוררת.
32. באשר לטענת העוררת לפיה החזקת קרקע בעלות משותפת פוגעת בשווי השוק של החלקים השיעיים לבעלי הזכויות ועל כן יש לעורך הפחתה דומה גם במקרה של מכירת מנויות ב"איגוד מקרקעין" – משיב המשיב כי טענה זו אינה נתמכת באסמכתא כלשהי, והיא אינה רלבנטית לעניינו, מקום שהמקרקעין הוחזק על ידי בעליים אחד (עמ' 45, ש' 1).
33. באשר לטענת העוררת לפיה יש לקבוע את שווי המקרקעין לצורך מס רכישה לאחר ניכוי עלויות הקשורות ברכישת והשבחת המקרקעין – טוען המשיב כי טענה זו סותרת את חוות הדעת השמאית מטעם הצדדים לעסקה (שאומצה על ידי המשיב) – מבלי שהעוררת הציגה נתונים המפריכים חוות דעת זו, ובבלתי שהוכיחה את שווי המקרקעין הנטען על ידה.



ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : מיסוי מקרקעין

הרחבת חזית אסורה

34. לטענת המשב, העוררת ביצעה הרוחבת חזית אסורה בנושא קביעת החלק היחסי הנזכר, בנושא
הចורך הנטען בקביעת "השוו הנקי" של המניות הנרכשות, ובנושא הចורך לנכות את העליות
הכספיות לרוכש המניות באיגוד, לרבות החיבור הצפוי בהיטל השבחה.

III. עיקר השאלות שבחלוקת

VII. דיון והכרעה

א. האם יש לבטל את שותת מס הרכישה בשל פגמים שנפלו בהליך השומה?

36. סעיף 82 בחוק מיסויי מקרקעין קובלע כדלקמן:
לא נמסרה למנהל ה策ורת המוכר או עשה פעולה באיגוד, או ה策ורת הרוכש והמנהל סבור
שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשיין המנהל לדודש את מסירת ה策ורת ומשלא מענה
רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטהו את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי
הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו".

סעיף זה פורש בעמ"ש 1280/92 **חמי נ' מנהל מס שכח רוחבות**, מיסים ג/5 (אוקטובר 1993) ה- 37, עמי 218 (להלן: "פסק דין חממי") על ידי כב' השופט א' הו מניר כמחיב את המשיב לפנות תחילת אל הנישום בדרישה למסירת הצהרה – בטרם יוצאה לו שומה (ככל שהנישום לא מסר תחילת הצהרה):

26 "מלשון סעיף 82 לחוק (בין מונחיו המקורי ובין מונחיו המתקן) עליה בעלייל המסקנה, כי
27 תנאי מוקדם לספקתו של המשיב להוציא שומה מכוח סעיף 82 הינו, כי יפנה תחילת
28 לשימוש בדרישה למיסור העצירה וрок אם הנישום לא השיב ומסר העזרה. רק אז קמה
29 ספקתו להוצאה שומה; אחותה לא היה קובלע המחוקק שם את התנאי ימשלא מענה ...
30 משמעותו של דיין הדיבור ימשלא מענה. הביע המחוקק מפורשת את בכוונתו כי ללא משפט



וועדת ערד לפיקוח מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מוח'ן מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד

ויע-11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 דרישה למסירת הצהרה, לא תקום למשיב סמכות להוציא שום סעיף 82 לחוק.

2 (ההדגשות אין במקור – ב' א').

3 37. העוררת הגישה השגה על השומה בגין טענה כי המשיב היה חייב לשלווה לדרישת מותן
4 הצהרה טרם הוצאת השומה. בעקבות הגשת ההשגה הוציאו המשיב דרישת לדרישת מותן הצהרה –
5 אשר נדחתה על ידי העוררת בטענה כי אין לסוגה כ"איגוד מקרקעין", ולפיכך אין היא חיובית
6 במסירת הצהרה למשיב. שאלת השאלה: האם באמצעות משלוח הדרישת המאוחרת לדרישת
7 הצהרה על עסקת המכר עליה בידי המשיב "לפרא" את הפגם שנפל בהוצאה השומה, או שמא
8 מוטל היה עליו לבטל תחילת את השומה שהוצאה טרם דרש מהעוררת לממציא לו הצהרה
9 ולהוציא לה שומה חדשה, שכן דרישת למותן הצהרה הינה תנאי מקדים להוצאה שומה עי"י
10 המשיב שלא ניתן לקיומו בדיעבד?

11 38. אקדמיים ואומרים כי נושא של סעיף 82 בחוק מיסוי מקרקעין מתייחס למקרה בו "לא נסלה
12 למנהל העזרה המוכר אן עשויה פעללה באיגוד, אג העזרה הרווח", דהיינו – ככל שנסלה
13 למנהל הצהרה של המוכר אן של עשויה פעללה באיגוד (כמו במקרה דן) – די בכך כדי להוות
14 בסיס להוצאה שומת מס רכישה (לרכיש) ואין צורך לדרש דוקא מהרוכש ליתן הצהרה מטעמו
15 בתנאי מקדים להוצאה השומה. תימוכין לעמיה זו ניתן למצוא בדבריו של פרופ' יי' הדרי בספרו
16 מיסוי מקרקעין (פרק ג', מהדורה שנייה, 2007) בנוגע לסעיף 82 בחוק מיסוי מקרקעין:
17 "מתעוררת השאלה: מהו דין של שומה שהוצאה המנהל אף על פי שלאשלח לפני פניו בן דרישת
18 למסירת הצהרה על ידי הנישום? נראה שבמצב זה השומה שהוצאה ללא דרישת למסירת
19 הצהרה בטלה. הטעם לכך הוא שהשומה שהוצאה הינה סתמית ולא הסתמכת על פרטי
20 העסקה, שהרי הנישום לא מסר הצהרה כלל. השלב הראשון בהליך השומה אינו מתקיים
21 במקרה זה, והשומה הנכונה תעישה רק לאחר השגה. מכל מקום, המנהל רשאי להוציא
22 שומה בהליך חדש, וזאת לאחר בקשת ההצעודה מהnishום, שאז יתקיים הליך השומה
23 במלואו" (עמ' 209-210; ההדגשה אינה במקור – ב' א').

24 פרופ' הדרי מנמק את הדין בדבר בטלות שומה שהוצאה מבלי שנשלחה לפני בן דרישת למסירות
25 הצהרה על ידי הnishום בכך "שהשומה שהוצאה הינה סתמית ולא הסתמכת על פרטי העסקה,
26 שהרי הנישום לא מסר הצהרה כלל". מכאן ניתן ללמוד ולהסיק כי במקרה בו השומה התבessa
27 על פרטי העסקה, בהסתמך על הצהרה שניתנה על ידי צד אחר בעסקה (המוכר או עשויה פעללה
28 באיגוד – ולא הרוכש) די בכך על מנת שהשומה לא תבטל. יתרה מזו: אני סבור כי רציוון זה
29 תואם את לשונו המפורשת של סעיף 82 בחוק מיסוי מקרקעין.

30 39. מכל מקום, גם אם יצא מנקודת הנחה לפיה המשיב לא היה רשאי להסתמך על ההוצאה
31 שקיבלה מהሞכנים, ומשלא שלח לעוררת דרישת למותן הצהרה נפל פגס בשומה – המדבר בפוגם
32 פרוצדורלי ושולי, שאין בו כדי להוות פגעה מוחותית בעוררת, ולפיכך – איןנו מצדיק את
33 ביטולה של השומה. אנמק להלן קביעתי זו:



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

א. כמפורט לעיל, השומה לא הייתה סטמית אלא הסתמכה על פרטי העסקה כפי שנמסרו ע"י ה恂ורט, ולפיכך מבחינה מהותית כל פרטי העסקה נמסרו למשיב קודם להוצאת השומה ו מבחינה זו לא נגעו זכויותיה של העוררת;

ב. לאחר הוצאה השומה, ובטרם הדיוון בהשגה, שלח המשיב לעוררת דרישת למסירת הצהרה, אך היא הודיעה כי היא מסרבת לעשות כן. מכאן שגם מהיבט זה לא נגעו זכויותיה של העוררת;

ג. גם אם היה המשיב מבטל את השומה שהוצאה על ידו טרם משלווה דרישת ההצהרה ולאחר מכן היה מוציא לעוררת שומה חדשה (ואין מחלוקת כי בכך היה מרפא את הפגם הנטען) – אין בפי העוררת כל טענה כי במרקחה זה השומה החדשה הייתה שונה מזו שהוצאה לפני משלווה דרישת ההצהרה. מכאן שהפגם הנטען היה פרוצדורלי גרידא, ואינו פוגע בזכויותיה המהותיות של העוררת.

בקשר זה מוצא אני לנכון להביא מדבריו של צבי השופט י' דנציגר בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנוב' 17.11.2014) (פסקה 21) (להלן: "פסק דין שלמי"):

"לענין תורת הבטולות היחסית שהשתרשה היטב בפסקתו של בית משפט זה בתחום המשפט המנהלי, במיוחד במקרים בהם הפגם שנפל בחלוקת הרשות המנהלית נגע לפגעה בוכות הטיעון [ראו: דינה ברק-ארוז משפט מינימליך ב-802-804/2010] להלן: בرك-ארוז], נראה כי מסקנותו הנטענת של המערע הינה מרחיקת לכת ושויה. תורת הבטולות היחסית מעניקה לבית המשפט מידת לא מבוטלת של גמישות בבואר לקבוע מהי התוצאתה המחייבת במרקחה הקונקרטי מקיומו של פגם מסוים בחיליך המנהלי, תוך הסתכלות על ההליך מכלול, ובין היתר תודח הבדיקה בין פגמים מהותיים לפגמים שליליים. זאת ועוד, השכל החישר מוביל למסקנה כי גם אם נפל פגם פרוצדורלי מסוים בחיליך, הרי שאין מקום להחמיר יתר על המידה עם הרשות המנהלית אם התברר כי התקנים בהמשך תחליף סביר שריפה את הפגם [ראו: בرك-ארוז בעמ' 837-839/2010] (ההדגשה אינה במקור – ב' א').

אצין כי עיקרונו זה אף עולה בקנה אחד אף עם הוראת סעיף 108 בחוק מיסוי מקרקעין הקובל כי:

"הודהה שניתנה או כל פעולה אחרת שמשתה לפי חוק זה, לא יגרע תקפן בכלל גם בזורה או בכלל טעת, ליקוי או השטחה שאין בהם כדי לפוגע בעיקר או להטעות".

לאור כל האמור, דין העטנה לפיה יש לבטל את השומה בשל אי משלווה הדגישה למוטן הצהרה לפני הוצאה השומה – להידחות.

הטענה לפגם בשומה בשל אי משלווה נימוקי השומה לעוררת

41. בתצהיר עדותו הראשית (סעיף 18) טען מנהל חברת בית קירור, מר יהושע שרון, כי "בימים 32 33 14/11/2010 הוציא המשיב לעוררת שומה בהעדך הצהרה בהתאם לסעיף 82 לחוק וזאת מבלי



**ועדת ערכFI לפי חוק מסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסויי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויי מקרקעין

1 **שנשלחה דרישת העברה ומוביל שהשומה לוותה בנסיבות כמתחיב.** בחקירהו העיד מר שרוו
2 בעניין זה כדלקמן עי' 17, ש' 24-28):

3 **"ש. מפנה אותה לסעיף 18 לתחבירך, על סמך מה כתבת שהשומה לא לוותה בנסיבות, אני
4 מתיחסת לשומה הריאונה שהוצאה:**

5 **ת. כך מסר לי מהייעץ המשפטי שלנו, כוונתי לעז'ך הרבה שמש.
6 ש. האם ראיית את השומה שיצאה:
7 ת. לא זכר ליל".**

8 טענה זו, אשר הועלתה על ידי מר שרוו לא מידיעתו האישית (כך לדבריו) אף אינה נכון להפנו
9 של עניין, שכן כפי שהוכח לפני – השומה שהוצאה המשיב לעוררת ביום 14.11.10 הייתה
10 מנוקת, **כעהה מהשומה המנוקת שהוצאה לפני** (ת/2) ומדוברו של מר קפלן לפיה השומה
11 ונימוקיה "שיהם נשלחו באותו מועד דהינו ביום 10.11.14" (עי' 29, ש' 3).

12 42. בסיכוןיה שניתה העוררת גרסתה וטענה כי נימוקי השומה לא נשלחו לכטובה הרשותה אצל
13 רשם החברות, אלא לבתוות שוגיה, ולפיכך יש לראות את המשיב כמו שלא המציא לה את
14 נימוקי השומה שכן בכך פעל בניגוד לאמור בסעיף 79א(א) בחוק מסויי מקרקעין, הקובע כי:
15 "מעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב)(2) או (א), יפרט המנהל, נסף על
16 הנימוקים לאי-אישור השומה העצמית, את הדרך שלפיה מעשתה השומה".

17 43. דין טענה זו להידחות.

18 **ראשית**, השומה נשלחה לעוררת לכטובה "מושב פרדסיה 42815" (כעהה מ- ת/2) – שהינה
19 כתובתה הרשותה של העוררת, עלת מנויות בחברה, כעהה מודפס רשם החברות של חברת
20 בית-קיור מיום 14.3.3.14 (ת/3) – בו גם רשותים פרטיה של העוררת כבעלheiten מנויות. נכון העולה
21 ממוצגים אלה אני קובע בזאת כי לא עלה בידי העוררת להוכיח את טענתה בדבר פגס בשומה
22 בשל אי משלוח נימוקי השומה לעוררת או לכטובה הנכונה;

23 **שנית**, באשר לאפשרות להביא לידי בטלותה של שומה שלא נומקה כנדרש – מציע פרופ' יי הדרי
24 בספריו **מסויי מקרקעין** (פרק ג', מהדורה שנייה, 2007) את הדברים הבאים:

25 **"נראה שגנית הבטולות היחסית** הנהוגה במשפטים המינימי מתאימה במקרה גם במקרה זה.
26 לפיה, יש לבחון את חומרת ההפרה, את התתמכותה וכולי בבואה השופט להכריע אם לפסול
27 את השומה או לאשרה. לפ גישה זו, אם הנימוקים לא נמסרו או נמסרו באחור, **תינדק**
28 **מידת הפגיעה** בודאות הכלכליות של הנושם. **הצד המינימי שיניקט יהיה כעוצמתה הפגיעה,**
29 **והוא לא יביא לידי בטלות אוטומטית של השומה**" (עמ' 195; ההדגשה אינה במקור – ב'
30).

31 במקרה דין, נכון הטענות שהעולה העוררת במסגרת ההשגה שהגישה על השומה (ובבחן
32 טענותיה בעניין اي הוצאה דרישת לפי סעיף 82 בחוק מסויי מקרקעין, בעניין שאלת הגדרתה
33 וסיווגה של העוררת כ"איגוד מקרקעין", ובעניין קביעת השווי לצורך חיבור העוררת במס
34 הרכישה) – ניתן להיווכח כי העוררת הייתה מודעת היטב לשומה ולנימוקיה, ומכאן שגם אם



ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

1 היה עליה בידה להוכיח כי נימוקי השומה לא נשלחו לכטובה הרשותה, בפועל – לא נגרמה לה
2 כתוצאה לכך אי וודאות כלכלית. לפיכך, גם אם קיבל טענת העוררת לפיה נפל פגס בשל אי
3 משולח הנימוקים – החדרה, נסיבות העניין, בוגם פרוצדוראל ושולוי, שאין בו כל פגעה
4 מהותית בעוררת, ואשר איןנו מצדיק ביטולה של השומה (ראו – פסק דין שלמי, פסקה 21; סעיף
5 108 בחוק מיסוי מקרקעין).
6

7 **ב. האם העוררת הינה בגדר "איגוד מקרקעין" כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי
8 מקרקעין?**

9 **ב(1) הגדרת "איגוד מקרקעין"**
10 44. סעיף 9(ב) בחוק מיסוי מקרקעין קובע כי רכישה של זכות באיגוד מקרקעין (בדומה לרכישת
11 זכות במקרקעין) תהיה חייבת בתשלום מס רכישה – תוך הרמת מסק ההתאגדות וחיבור הפעולה
12 באיגוד המקרקעין" לפי שווי המקרקעין עצם.
13 "הוראות החוק הנוגעות להטלת מס רכישה על פעולה באיגוד מקוון ברצון לחיבב במס גם
14 מי שרכש מקרקעין אך בעקבין, על ידי רכישת מנויותיו של איגוד מקרקעין המחזיק בהם.
15 אי הטלתו של מס רכישה על פעולה באיגוד עשוי היה להביא לתכנון מס פשוט יחסית, לפיו
16 יירכשו המקרקעין דה פקטו באמצעות רכישת מנויות האיגוד, ללא צורך לשאת בתשלום מס
17 הרכישה ... הטלת מס הרכישה על פעולה באיגוד מתבצעת על דרך "הרמת מס"
18 סטוטוריות", המהווה ביטוי למגמה של שימוש ההבדלים בתוצאות המס בין העברת זכות
19 רגילה במקרקעין לבין העברת זכות באיגוד מקרקעין" [ע"א 4666/06 נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (পোর্সেম বন্বো, 11.3.2009) (להלן: "פסק דין נאות הארץ")]
20 פסקה 7 בפסק דין של כבי השופט (כתוארו אז) א' גורניש].
21

22 45. המונח "איגוד מקרקעין" מוגדר בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין באופן הבא:
23 "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו
24 רשומות למסחר בבעיטה כהגדotta בפקודה; ולענן זה לא יראו נכסיו של האיגוד –
25 מזומנים, מנויות, אינגורות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלין, שאינם ממשים לאיגוד
26 לייעזר הכנסתו, או שהם ממשים לייעזר הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טיפולים למתורנות
27 העיקריות של האיגוד המבוצעת למעשה ולא בדרך אידית".
28

29 46. פרופ' י' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין (פרק ב' – חלק ראשון, מהדורה שנייה) (עמ' 318) מפרש
30 את הגדרת איגוד מקרקעין באופן הבא:
31 "מחוקק מיסוי מקרקעין חפץ, כאמור לעיל, לחיבב במס גם מי שמכר מקרקעין בעקיפין, אף
32 על פי שהחזקיק בהם באמצעות חברה (או איגוד אחר). לשם כך כינה אותה חברה 'איגוד
 מקרקעין'. ההגדרה חוצה איגוד נכסיו הם מקרקעין. בום, לאחר שוגם לאיגוד כזה



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

1 כפי שייחיו נכסים נוספים, משנים וטיפים למקרקעין, קובעת ההגדורה כי האיגוד הוא
2 "איגוד מקרקעין אם הנכסים הננספים למקרקעין הם משני סוגים:
3 (1) מזומנים, מנויות, אינגורות חוב, ניירות ערך אחרים או מיטלلين, כאשר נכסים אלה
4 איןם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתן (להלן: נכסים ניטוליים);
5 (2) הנכסים הניטליים משמשים לייצור הכנסתן של האיגוד, אולם לדעת המנהל, הם
6 טיפלים למטרותיו העיקריות של האיגוד, כפי שהן מוצעות למעשה, ולא באורח ארעין
7 (להלן: נכסים טפילים).
8 בפועל דומה מצין פרופ' אי גמדר בספרו מס שבת מקרקעין – **בסיס המש** (מהדורה שביעית,
9 תשע"ב – 2012) (להלן: "גמדר – **בסיס המש**") כי "ההגדורה כוללת הוראה הקובעת שנכסים
10 מהסוג של 'מזומנים, מנויות, אינגורות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלליין לא ייחשבו נכסיו של
11 האיגוד אם הם איןם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתן, או שהם משמשים לייצור הכנסתן אולם
12 לעת המנהל הינם טפילים" (עמ' 596).

14 **ב (2) הטענה כי הסכם השכירות מוציאה את חברה בית קירור מהגדורת "איגוד מקרקעין"**
15 47. לטעת העוררת, **הסכם להפעלת תחנת התדלק** שבין חברת בית קירור לבין חברת דור
16 אנרגיה, המקנה לה, בין היתר, זכות **לקבלת דמי שכירות חדשים בסך של 23,000 \$**, היו בדר
17 **נכס עצמאי ונפרד**, אשר איןנו מוכיחו חלק מזכות הבעלות במקרקעין וכי לפיכך הוא מוציא את
18 חברת בית קירור מגדר תחולתה של הגדרת "איגוד מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין.
19 48. אקדמי ואומר כי ככל שתתקבל טענת העוררת כי ההסכם להפעלת תחנת התדלק מזוהה נכס
20 נפרד מזכות הבעלות שלה במקרקעין – יש ממש בטענה כי יש בכך כדי להוציא את חברת בית
21 קירור מתחולת הגדרת "איגוד מקרקעין", שכן הסכם הפעלת תחנת הדלק **משמש לייצור**
22 **הכנסתה של חברת בית קירור, אינו טפל** למטרות העיקריות של האיגוד, ואך משמש למטרה
23 העיקרית של השכורת המבנה אשר על מקרקעה לשוכרים חיוניים בשכירות חופשיות לטווח
24 ארוך.
25 49. מכאן שנדרשת הכרעה בשאלת האם ההסכם להפעלת תחנת התדלק הדומה במחותו **להסכם**
26 **שכירות**, היוו חלק מזכות הבעלות של חברת בית קירור במקרקעה, אם לאו.
27 נושא זה נידון בע"א 6340/08 וילאר **נכדים** (1985) בע"מ נ' **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (פorrect)
28 בnbsp; 10.6.2010 (להלן: "הלכת וילאר"). באותו מקרה הייתה המערערת, יחד עם שתי חברות
29 נספות, בעליים של מקרקעין. שלוש החברות (בעלות המקרקעין) התקשו עם חברת עמידר
30 בהסכם להקמת מכבץ דירות על המקרקעין אשר יועמד לרשות עמידר, ולאספקת שירותים דירות
31 לעמידר. בהמשך התקשרה המערערת בהסכם נפרדים לרכישת זכויות מסומי חברות
32 הנוספות. הסכם אחד עסק ברכישת זכויותיהן של חברות אלה במקרקעין, ואילו ההסכם השני
33 עסק ברכישת זכויותיהם לפי ההסכם עם עמידר. רשותה המש קבעה כי המערערת חייבת במס



ועדת ערכי לפקודת מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- רכישה בגין התמורה הכלולת שנקבעה בשני החסכמים גם יחד. השגה (הרשויות המסים) וערר (لوועדת הערכות) שהגיעה המערערת – נדחו. בית המשפט העליון דחה את הערער שהוגש על החלטת ועדת הערכות וקבע בין היתר, כדלקמן:
28. בענייננו, התביעה החלה על המקרקעין במועד ביעור העסקה קובעת למעשה שימוש יחס במרקען והוא מקבץ דירות (בשילוב עם מסחר) ... מכאן, שווי המקרקעין נזק מייעודם כ"מרקץ דירות" ... על כן, שווי המקרקעין כולל גם את שווי הזכויות על פי הסכם עמידר, והתמורה הכלולת שנקבעה בעסקה היא התמורה שמשקפת את שווי הזכות במרקען שנמכרה.
29. בחינת הוראות החסכמים והסכם עמידר, בשים לב למעב המקרקעין במועד ביעור העסקה, מובילה למסקנה אליה הגיעו ועדת הערכות ולפיה המחות הכלכלית האמיתית של עסקה היהת מכירת המקרקעין עליהם בני מקבץ דירות. משכך, שוויה של זכות הבעלות במרקען כולל גם את הפוטנציאלי הטמון בייעודם כמרקץ דירות.
- ...
30. לטענה מן העורך אצין כי לדידי, אף אם הזכויות על פי הסכם עמידר היו נתנות להעברה בשלב זה, הרי שעדיין משעה שנמכרה זכות הבעלות יחד עם הזכויות על פי הסכם עמידר לאותם הנורם, הרי שאלה האחוריות ובלעות בזכות הבעלות, והאבחנה בין התמורה בגין זכות הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר מלאכותית היא. לפיכך לענין זה דבריו של המלומד נמדד:
- "העבודה שהגדרת זכות במרקען שבוחק מיסוי מקרקעין אינה כוללת את כל הזכויות המשפטיות המוכרות על ידי החוק, עשויה ליורר את האפשרות שנכס מסויים יכלול בתוכו זכויות מעורבות - זכות שחקה זכות במרקען וחלוקת אינה זכות במרקען. כך הוא המצב במרקען של שותף במרקען שרכש מושתפו זכות חכירה שאינה עולה על 25 שנים. במרקען כזה היחידה הרישומית לפי דיני הקניין כוללת בתוכה זכות מעורבת המורכבת חכיה מבעלות וחכיה מחייבת שאינה עולה על 25 שנים. דהיינו, חכיה מחייבת לזכות במרקען וחכיה האחר לא תיחס זכות כזו. אם כך, במקרה של מכירת הזכות לצד י', תתעורר השאלה ביצד למסות זכות מעורבת שכזו. כדי לענות על שאלת זו דיני המיסים פיתחו כללים מיוחדים. הכלל המקובל בדי המיסים הינו כי היחידה הרישומית שלפי דיני הקניין מהוות נסודות מוציא לגביה מחות ותקפו של הנכס, אך אין הכרה שהיא תהיה, בסומו של דבר, גם זהה ליהיחידה הmissouri. לגבי דיני המיסים יש לבחן את המוחות הכלכלית של העסקה, ולפי מבחן כלכלי זה יהיה ניתן לפחות את היחידה הרישומית הניל למספר יחידות מיסוי. בלשון אחרת, לצורך דיני המיסים יהיה ניתן לפחות את הנכס הניל לשני נכסים שונים, כאשר זכות הבעלות תיחס לזכות במרקען החייבת במס שבת, ואילו זכות החכירה שאינה עולה על 25 שנים לא תחויב במס שבת.



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחייב מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- התוואה תהיה, לכן, כי כאשר מדובר בשני נכסים שונים העומדים בפני עצם מבחינה כללית, שנמכרו בנפרד לאנשים שונים, כי אז יהיה ניתן לחיבב את מכירת יחידת הבעלות במס שכח אך לא את מכירת יחידת החכילה. ואולם, אם נכס מעורב שכוה יהווה יחידה כללית אחת, והוא ייכר לאדם אחד, כי אז ניתן לומר כי החכירה שולבה וחוברה לזכות הבעלות והיא עשתה זכות אחת שמכירתה חייבות במס [נמדד ביסוד המשפט, בעמ' 135-136/2] (פסקאות 28-30 בפסק הדין של כב' השופט י' דניאיגר; ה杳גות אינן במקור – ב' א').
- ניתן לסכם כי על פי ההלכת וילאר, קיימים שני תנאים מצטברים על מנת שהסכם (עם צד ג') לשימוש או לשכירות במקרקעין ייחשב כנפרד מזכות הבעלות במקרקעין:
- האחד – כאשר מדובר בשני נכסים הניתנים לפיצול על פי מהותה הכלכלית של העסקה, קרי – זכות הבעלות במקרקעין אינה מkapלת בתוכה גם את שווי הזכיות לפי ההסכם לשימוש או לשכירות במקרקעין;
- השני – כאשר שני הנכסים נמכרו בנפרד לגורמים שונים.
50. הלכת וילאר, אשר עסקה בשאלת סיווג הזכיות בקשר לשווי המכירה,IOSMA בע"א 924/12 מדינת ישראל מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בנייה ופיתוח בע"מ (פורסם בנתנו, 13.1.2014) (להלן: "פסק דין אספן") בקשר לסתוoga של בעל המקרקעין כי איגוד מקרקעין. באותו מקרה דובר בשותפות של 4 חברות שהוקמה לשם הקמת פרויקט על מקרקעין לצורך מתן שירות להשכלה למגורים בהתאם למכוון. בהמשך וכתה אספן את חלקה של אחת מהחברות בשותפות. ההסכם עם משרד השיכון. בהמשך וכתה חברות אספן את חלקה של אחת מהחברות בשותפות. רשות המס קבעו כי השותפות היא "איגוד מקרקעין" ולפיכך על חברת אספן לשלם מס רכישה. ועדת העורר היפה את התוואה וקבעה כי השותפות אינה מהוות "איגוד מקרקעין". רשות המס ערעו לבית המשפט העליון – אשר קיבל את העורר, תוך យישום הלכת וילאר.
- "האמור משמעו לנו, כי השותפות לא הייתה בא להיעיים אללא זכייתה במכוון והתקשרותה בהסכם עם משרד הבינוי והשיכון, וכי אין ניתן להפריד בין זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, כי שנקבע בפסק דין בעניין וילאר. ממילא יש לדחות את טענת המשיבה כי "הסכם שירותו הנהול וההשכלה מהוות נכס נפרד, שאינו מקרקעין"
- (פסקה כ"א בפסק הדין של כב' השופט אי' רובינשטיין; ה杳גה אינה במקור – ב' א').
- כן ראו – ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מיסים כ/4 (אוגוסט 2013) ה-37; ו"ע (хи) 10-11-54436 רויאל קונספט בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (פורסם בנתנו, 23.10.2014); ו"ע 11-02-33750 רויאל קונספט בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים מיסים כ/2 (פברואר 2013) ה-27).



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 51. במקרה דנן, לא עלה בידי העוררת להוכיח ولو את התקיימותו של אחד מבין שני התנאים
2 המצביעים שנקבעו בהלכת וילאר:
3 א. לא הוכח כי מדובר בשני נכסים הניטנים לפיצול על פי מהותה הכלכלית של העיטה.
4 ההפק הוא הנכון: במקרה הנוכחי זכות הבעלות במקרקעין מקפלת בתוכה גם את הזכויות
5 המוניות לבני המקרקעין על פי ההחלטה תחנת התדלוק (המקנה להם בין היתר
6 זכות לקבלת דמי שכירות חדשים בסך של \$23,000);
7 ב. לא נטען, ואף לא הוכח, כי שני הנכסים נמכרו בנפרד לאנשים שונים, אלא עסקין בהסכם
8 אחד למכירת מנויותיהם של שני המוכרים לעוררת, אשר נגזרת ממנה הופכת העוררת
9 לבעליים (באמצעות מנויותיה) בו זמנית חזן של מקרקעי החברה והן לפי ההחלטה להפעלת
10 תחנת התדלוק – עליו חתומה החברה.
11 52. באשר לטענה העוררת כי סעיף 11.3 בהסכם להפעלת תחנת תדלוק קובע כי חברת בית קירור
12 רשאית להעביר את זכויותיה לידי צד ג' "הבעליים" יהיה זכאי להעביר ואו להסביר ואו להמחות
13 ואו למכוור את זכויותיה והתחייבתיו שלפניהם זה, כולל או חלון, לאדם או לגוף משפט
14 כלשהו וזאת למעט העברת אן מכילה כאמור לחברות דלק או לחברות נטע ואו שלבות עם
15 חברות דלק") – אני סבור כי אין די בקיומה של זכות חוות כזו כדי לבסס פיקול כלכלי, אמיתי
16 ומהותי בין זכות הבעלות לבין הזכות להמחות זכויות על פי ההחלטה לתפעול תחנת התדלוק.
17 יתרה מזאת: ניתן להסביר קיומה של הוראה זו בהסכם דזוקא נוכח הזיהה החודשה שבין
18 זכויותיה של חברת בית קירור כבעל המקרקעין לבין זכויותיה על פי ההחלטה לתפעול תחנת
19 התדלוק עליו חתמה עם חברת דור אנרגיה, ועל מנת למנוע מצב לפיו חברת בית קירור תמכור
20 את זכויותיה במקרקעין יחד עם המוחאות זכויות עפיי ההסכם לתפעול תחנת
21 התדלוק לחברת דלק המתחירה בחברת דור אנרגיה. מכאן שאין בסעיף 11.3 בהסכם הנ"ל כדי
22 להוכיח התקיימותו של התנאי הראשון שנקבע בפסק דין וילאר בדבר אי התקיימותו של התנאי
23 נפרדים. מכל מקום, במקרה שלפני לא יכולה להיות מחלוקת בדבר אי התקיימותו של התנאי
24 השני שנקבע בפסק דין וילאר, דהיינו – בדבר העובדה שהמכירה נעשתה במועד אחד ולרכש
25 אחד בלבד.
26 53. לאור כל האמור, אני קובע בזאת כי דין הטענה לפיה קיומו של הסכם לתפעול תחנת הדלק מוציא
27 את חברת בית קירור מהגדלת "איגוד מקרקעין" – להיחות.
28
29 **ב(3) הטענה כי הצד של תחנת הדלק מוציא את חברת בית קירור מהגדלת "איגוד מקרקעין"**
30 54. לטענה העוררת, יש לראות בצד של תחנת התדלוק כחלק מזכויות האיגוד לפי סעיף 1 בחוק
31 המקרקעין ובחוק מיסוי מקרקעין – הצד זה מוציא את חברת בית קירור מהגדלת "איגוד
32 מקרקעין".
33 55. סעיף 4.6 בהסכם להפעלת תחנת תדלוק קובע כדלקמן:



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע-11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 "לקראת סיום הקמתה של תחנה תתקין דור, על חשבונה, ותשאל לתחנה את הצד
2 הדריש לתדלק כל רכב בתחנה שיכלול מכילים, משאבות ושלטים לפי המפרט המקובל
3 בדור, ובכפוף להיקף מכירות הדלקים בתחנה ולהלן: **" הצד המשאלא"**. הצד המשאלא
4 **יהיה בבעלותה המלאה של דור וישמש את תחנה אך ורק בשძק תקופת קיומו של הסכם**
5 **זה וככל עוד דור מספקת את הדלקים לתחנה".**
- 6 56. בנסיבות אלה, כאשר הבהיר כי הצד השיך לתחנת התדלק כלל אין שיק לעוררת – ברוי כי
7 אין בו כדי להוציא את חברת בית קירור מהגדלת איגוד מקרקעין. מעבר לכך, אין עסקין
8 בנכסים המשמשים לחברת בית קירור לייצור הכנסתה, שכן רוחחה של תחנת התדלק אינם
9 מוסברים לידי חברת בית קירור.
- 10 57. לפיכך, אני קובע בזאת כי גם טענתה זו של העוררת דינה להידחות.
- 11
- 12 **ב (4) הטענה כי חברת בית קירור הפעילה "עסק" ובכך יש כדי להוציא מהגדלת "איגוד**
13 **מקרקעין" על פי הוראת ביצוע 8/2003**
- 14 58. לטענת העוררת, על פי הוראת ביצוע 8/2003 מיום 14.7.2003 (להלן: "הוראת הביצוע") נקבעת
15 שאלת סיווגה של חברה כ"איגוד מקרקעין" לא רק על פי "הבחן הנכסי", אלא גם על פי
16 העיקרונות לפי הפעלת עסק מוציאה את החברה מהגדלת "איגוד מקרקעין". על פי הנטען, חברת
17 בית קירור מנהלת עסק מאז הקמתה, מזה עשרות שנים (סע' 1 ו 4 לתצהיר שרוו, משלם
18 לספקים, לעובדי חוץ, לאחזקה ולשירותי ניהול (עמ' 13, ביאור 8 ; ע' 12, ביאור 5 למאזן) ועסקות
19 בבנייה ובಹקמה של מבנים (עמ' 14 ביאור 1 למאזן) – ולפיכך אינה בגדר "איגוד מקרקעין".
- 20 59. באשר להגדלת "איגוד מקרקעין" על פי "הבחן הנכסי" מצין פרופ' הדרי כי "**הגדרת איגוד**
21 **בחולה עצם הנכסים (האקטיבה) של המאון בקנה מידה להכרעה אם לפניו איגוד מקרקעין**
22 **אם לאו**" [י' הדרי **מיסוי מקרקעין** (פרק ב' – חלק ראשון, מהדורה שנייה), עמ' 319]. אכן:
23 **"הגדרת איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין לא מעדת לתפוס בראשת איגודים עסקיים**
24 **גם אם רוב נכסיהם הינם נכסים מקרקעין. גם בכיה חברה עסקית לא תיחשב לאיגוד**
25 **מקרקעין מסוים שבדרך כלל היא תחזיק נכסים אחרים נכסים מקרקעין ליעזר**
26 **הכנסתה, ונכסים אלה גם לא יהיו טפלים למטרותיה. כך למשל, איגוד שבבעלותו בית מלאן**
27 **לא יהיה לאיגוד מקרקעין, היה והוא יחזק לצורכי יצור הכנסתו נכסים אחרים, כגון**
28 **והיחסים וצד יchter המושתתים את העסק של המalon ... בדומה לכך, איגוד שבבעלותו فردס**
29 **מניב לא יהיה לאיגוד מקרקעין אם הוא מחזק לצורכי הכנסתו ציד קלאי בצויה של**
30 **טרקטורים, כלים קלאיים וכלי הובלה המשמשים לאיגוד בייצור הכנסתו ... הבעיה**
31 **המתוארת לעיל תעורר לגבי איגוד רגיל, בשלבי ההקמה שלו, שזו הוא מחזק רק בנכסי**
32 **מקרקעין, וכן חברות קבלניות המחויקות בנכסי המקרקעין שהן כמלאי עסק, אך עדין**
33 **לא חלו בפעולות עסקית כפי שיפורט בהמשך" (נמדד, עמ' 604-605).**



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע-12-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 60. נוכחות הביעתיות הכרוכה בהגדתו של איגוד עסקיו כאיגוד מקרקעין, קבעו רשות המים
2 בהוראת הביצוע, אשר כוורתה "מעמדו של איגוד שבבעלתו זכויות במקרקעין שהין מלאי
3 עסקין את הדברים הבאים:
4 "סיוום של המקרקעין בידי האיגוד מלאי עסקיו או כרכוש קבוע אין בהם, כלעכמים, כדי
5 לפסל את האיגוד מהיחס איגוד מקרקעין". עם זאת, לאור המחלוקת הקיימת בנושא,
6 בחרה נזיבת מס הכנסה בפרשנות לפייה לא ייחשבו איגודים מסוימים לאיגוד מקרקעין,
7 באותם המקרים שבהם בנוסך לזכויות במקרקעין שבאיוג, المسؤولים עצמם מלאי עסקין,
8 קיימת באינגד פעילות עסקית ממשית bekommen בניין או סוחר במקרקעין, והכל נקבע
9 לקויתרונות המפורטים בהוראת ביצוע זו" (סעיף 1.3; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 10 61. במסגרת סעיף 2 בהוראת הביצוע מפורטים מרקמים ותנאים מצטברים אשר התקיימות
11 מאפשרות שלא לסתור איגוד אשר על פי המבחן הנכסי יכול להיחשב כאיגוד מקרקעין – ככה.
12 העיקרונות המנחה אשר נקבע בהוראת הביצוע הוא כי קיימת באותו איגוד פעילות עסקית ממשית
13 והקרקעין לא נועד לשמש בידי כרכוש קבוע.
- 14 62. במקרה הנוכחי – העוררת לא טענה, ולא הוכחה, התקיימות של התנאים המצטברים
15 המפורטים בסעיף 2 בהוראת הביצוע, ולא בצד – שכן אין היא עומדת בתנאים אלה. הנכס
16 היחיד שהחוקיקה חברת בית קירור במועד עסקת המכר הינו המקרקעין שהושכו לחברת דור
17 אנרגיה. במועדים הרלבנטי לעיר, חברת בית קירור לא הפעילה במקרקעין עסק כדוגמת בית
18 מלון או פרדס, אלא החזיקה את המקרקעין באופן קבוע, והשכירה אותו בשכירות/aromatic
19 טווח. חברת בית קירור לא החזיקה ציוד, לא ביצעה פעולות ולא החזיקה נכסים אחרים
20 המשמשים לייצור הכנסה אחרת (מלבד אותן שכירות). תחנת הדלק נבנתה והופעלה על ידי
21 חברת דור אנרגיה באופן עצמאי לחולוטין, ואילו מעמדה של חברת בית קירור הינה בשל
22 משכירה, ותו לא. הכנסתה של חברת קירור מהקרקעין הינה פאסיבית ואף אם המקרקעין hei
23 רשומים בספריה כ"מלאי עסקין", הרי שאין בכך כדי להשפיע על סיווגו כאיגוד מקרקעין
24 בנסיבות שהובחו בערך זה.
- 25 63. לאור כל האמור, דין הטענה כי חברת בית קירור הפעילה "עסק" באופן אשר, נוכח האמור
26 בהוראת הביצוע, יש בו כדי להוציאה מכלל תחולתה של הגדרת איגוד מקרקעין-להידחות.
- 27 64. לפיכך, לנוכח דחיתת טענותיה של העוררת בסוגיה זו – אני קובל בזאת כי המשיב فعل דין
28 כאשר סיווג את העוררת כ"איגוד מקרקעין", כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין.
- 29
30 ג. האם שווי המכירה שנקבע על ידי המשיב לעסקה גבוהה מהשווי אותו יש לקבוע
31 בעסקה של רכישת מנויות באיגוד מקרקעין?
- 32 ג (1) רקע נורמטיבי – חישוב מס רכישת פעולה באיגוד מקרקעין



**ועדת ערד לפיקוח מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מוח'ן מרכז
שליד בית המשפט המוחשי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרונ בע"מ נ' מיסוי מקרקעין ורחובות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין



**ועדת ערכות לפי חוק מסיסי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחווי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרון בע"מ נ' מסיסי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסיסי מקרקעין

9(ב)(1), בהתאם לפרשנות שניתנה לו בפסק דין **נאות הארץ**, והוראת סעיף 9(ב)(א) מוביל
למסקנה כי סדר הפעולות הנדרש כיים על פי חוק מסיסי מקרקעין לשם קביעת שיערו של מס
רכישה בגין פעולה באיגוד מקרקעין הינו כדלקמן:
א. קביעת שווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות איגוד המקרקעין;
ב. קביעת חלוקת היחס של הרוכש בשווי הכלול של הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד,
וזאת בהתאם כאמור בסעיף 9(ב)(א), כך שהחלק היחס של הרוכש ייקבע:
"כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכל הזכויות באותו איגוד,
ואם הזכויות הנמכרות, מלן או חלקן, מענקות וק' זכות לנכסים האיגוד בעת פרוקן ...
– כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפרוקן הנמכרות כאמור, לכל הזכויות
בפרוקן, לפי הגובה מביניהם".

ג (2) **האם בשלב הראשון בעת קביעת "שווי שוק" של המקרקעין, לשם חישוב מס הרכישה, יש להביא בחשבון ביצועו או אי-ביצוע של תלמידים נוספים כדוגמת היטל השבחה?**
67. המשיב חישב את גובה מס הרכישה אשר העוררת חייבת בתשלומו בהתבסס על חוות דעתו של
שםאי המקרקעין מר שאל רוזנברג מיום 12.8.2009 אשר הזמנה על ידי הצדדים לעסקה נושא
העדר (בעל המניות בחברת בית קירור) (עדות מנהל העוררת מר שרון, ע' 12, שי' 31 – ע' 13, שי'
4) – בגדירה נקבע כי שווי השוק של המקרקעין הינו כ- 20,045,000 ש"ח (לא כולל מע"מ) (סעיף
11.1 בחווית הדעת). המשיב כפל את שווי השוק של המקרקעין נושא חוות הדעת השמאית ב-
25% (בהתאם לאחיזו היחס של הון המניות שנרכש על ידי העוררת במסגרת העסקה) וחיבר את
העוררת במס רכישה בגין עסקה זו לפי שווי רכישה של 5,011,250 ש"ח.
68. המשיב קבע את חיוב העוררת במס הרכישה בהתאם לדוד הפעולות שנקבע בסעיפים 9(ב)(1) ו-
9(ב)(א) בחוק מסיסי מקרקעין ולפי החלטה שנקבעה בפסק דין **נאות הארץ**:
א. **בשלב הראשון** – קבע המשיב את שווי כל הזכויות במקרקעין שבבעלות חברת בית קירור
(איגוד המקרקעין) בהתבסס על חוות הדעת השמאית של השמאלי רוזנברג;
ב. **בשלב השני** – קבע המשיב את חלקה היחס של הרוכשת (העוררת) בשווי הכלול של
הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד בהתאם לנוסחה הקבועה כחלופה הראשונה בסעיף
9(ב)(א), דהיינו – **"כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכל הזכויות
באיגוד"** (וזהו גם אחד מהצדדים לא טען כי היה על המשיב להחיל בנסיבות
העניין את החלופה השנייה הקבועה בסעיף 9(ב)(א) בעניין החלק היחס בזכויות בפרוקן).
لتענית העוררת, בשלב הראשון הנדרש לשם חישוב גובה מס הרכישה החל בין ביצוע פעולה
באיגוד במקרקעין, קרי – לשם קביעת השווי הכלול של כל הזכויות במקרקעין שבבעלות
האיגוד דן, יש לקבוע את "השווי הנקוי" של המקרקעין, לאחר ניכוי עלויות הקשורות
בנסיבות, כדוגמת היטל השבחה. לא לモתר לציין בהקשר זה כי מכירת מנויות באיגוד



**ועדת ערכות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 מקרקעין אינה מהויה כלל אירוע של מימוש זכויות המבאסס הוצאה דרישת לתשלוט
2 היטל השבחה, שכן בעל המניות אינו בעל זכויות במקרקעי האיגוד (אלא באיגוד עצמו). מכאן
3 שרכוש מנויות באיגוד המקרקעין רוכש את המניות עד בטרם נפרע החיוב הצפוי של היטל
4 השבחה ע"י האיגוד עצמו, שכן היטל זה יפרע ע"י האיגוד רק בעת שימוש זכויותיו באוטם
5 מקרקעין בדרך של מכירה או בינה, לפי המקדים. לטענת העוררת, החיוב בהיטל השבחה צפוי
6 להסתכם במקרה דן בסך של כ- 3.9 מיליון ל"י ולפייך שוגה המשיב כאשר אימץ את חוות הדעת
7 השמאית לצורך קביעת שווי כל הזכויות במקרקעין, שכן במסגרת חוות זו לא הובא
8 בחשבון החיוב הצפוי בהיטל השבחה (בעניין זה ראו הערת השמאית רוזנברג בסעיף 11.2 של חוות
9 חוות השמאית).
- 10 אין בידי לקבל טענה זו. אקדמי ואומר כי אני סבור שיש ממש בטענת המשיב לפיה מדובר
11 ב"רוחבת חיות אסורה". בהקשר זה ראיו לציין כי במהלך הדיון בערור זה קבע מותב זה כי
12 "משישיב עד כלשהו לטענת אשר לגרסתו היהן בגדר חיות – ייחשב לממסים לשינוי חיית
13 המplibיה" (יע' 10, ש' 9-10). מכל מקום, במקרה דן בחר המשיב שלא לחקור את עדי המשיב
14 בסוגיה זו, ולפייך זכאי הוא לטען עתה לשינוי חיית מצד העוררת שאין להתייחס.
- 15 הולכה היא כי ערכאות ערעור רשאית לדון לראשונה בטענה אשר לא נתענה בפני הערכהה
16 הדינונית כאשר מדובר בטענה משפטית המבוססת על עובדות שונות במחלוקה. מאידך,
17 כאשר מדובר בטענה עובדתית חדשה, בטענה משפטית המבוססת על עובדות שונות במחלוקה,
18 או בטענה משפטית שיש בה מושום שינוי מהותי של חיית הטיעון – לא תדועה בה ערכאת הערעור
19 אם לא הועלה קודם لكن בפני הערכה הדינונית. כוחה של הולכה זו יפה גם לגבי ערי מס,
20 ובכללים גם ערים בנושא מיסוי מקרקעין על החלטות של נושא תפקיד באגף מיסוי מקרקעין
21 של רשות המיסוי נראו – פסק דין שניתן ע"י מותב זה בתיק ו"ע 10-13 44889-2013 זיון נ' מנהל
22 מיסוי מקרקעין מרכז (פורסם בנו, 21.1.2015), עמ' 9-10 בפסק הדין, והאסמכתאות שם].
- 23 במקרה דן, טענה של העוררת לפיה חישוב מס הרכישה בפועל באיגוד מקרקעין צריך
24 להתבצע לפי "השווי הנקי" של המקרקעין, דהיינו – לאחר ניכוי הוצאות השבחה המקרקעין
25 כדוגמת תשלום היטל השבחה, הינה טענה חדשה, אשר לא הועלה על ידי העוררת במסגרת
26 ההשגה על השומה, ואף לא נטענה בכתב הערר, אלא הועלה על ידה לראשונה במהלך הדיון
27 מיום 14.10.13 (יע' 9, ש' 11-16). טענה זו הינה טענה משפטית המבוססת על עובדות שונות
28 במחלוקה, הן בוגר לעצם החיוב בהיטל השבחה והן בוגר לגובהו,עובדות אשר המשיב מדגיש
29 כי לא הוכחו בפניו ולפייך אין הוא מקבלם (ראו סעיף 83 לסייעי המשיב).
- 30 בנסיבות אלה, אני קובע אני כי דין טענה זו להידחות בשל "הרחבת חיית אסורה".
- 31 מפאת חשיבות הדברים אציין כי גם לגופו של עניין דין טענה זו להידחות. סעיף 9(ב)(1) בחוק
32 מיסוי מקרקעין קובע כי "בפועל באיגוד מקרקעין יהיה הרושש חייב במס ובגישה שהיתה
33 חייבת בו מכילות זכות במקרקעין ששויה הוא חלק היחסי – כאמור בפסקה (א) – משויי



ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

1 **כלל הזכות במרקען שבבעלות האיגוד.** המזכיר **בפיקציה משפטית** לפיה יש לראות את
2 עושה הפעולה באיגוד (ובמרקעה דן – מוכר המניות באיגוד) כאילו הוא מוכר את המקרקעין
3 השיעים לאיגוד במחair שהאיגוד היה מקבל אילו היה מוכר את המקרקעין עצמו. וידגש:
4 המזכיר במכירה רעונית ופיקטיבית של המקרקעין, שכן בעת זה אין האיגוד מוכר את
5 מקרקעיו ואין לדעת אם ומתי יעשה כן. עניין הפיקציה המשפטית הקבועה בחוק מיסוי
6 מקרקעין ואופן המיסוי של פעולה באיגוד מקרקעין, נידונו בעבר בע"א 91/76 **פולינוסט**
7 אסתטישנט נ' מנהל מס שבך מקרקעין, פ"מ לא(1) 361 (1976) (להלן: "הlect
8 פולינוסט") – אשר בגדרו נקבע כי:

9 "סיכומו של דבר – **בהתילו את המס על פעולה באיגוד מקרקעין שתכנה מכירת זכות**
10 **במרקען ראה המחוקק את עשה הפעולה כמו שמוכר מקרקעין ממש ... זהה פיקציה**
11 **משפטית שלפיה יש לדאות את עשה הפעולה כאילו הוא מוכר את המקרקעין השיעים**
12 **לחכבה (ולא לו), בסכום שהחכבה היתה זוכה לו אילו הייתה היא עצמה מוכרת את**
13 **המרקען.** סכום זה שונה ממהותו מהסכום שעשה הפעלה זוכה לו למעשה, מפני
14 שהראשון מחושב על-פי מכירה פיקטיבית של מקרקעין, ואילו השני על-פי מכירה ממשית
15 של זכויות באיגוד; לכן, אפילו נקבע הסכם האחרון בכתב, אין לדאות בו את השווי לצורך
16 המכירה הפיקטיבית של מקרקעין" (החדשה אינה במקור – ב').
17 וכן – ע"א 4343/03 **חרמוני נ' מנהל מס שבך טבריה**, פ"ד נת(4) 85 (2005) (להלן: "פסק דין
18 חרמוני"). יזכיר כי פסק דין אלה ניתנו, אומנם, בנוגע לחיבורו של איגוד מקרקעין **במס שבת**, אך
19 זאת בהתייחס למצב המשפטי שקדם לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, בעת שהסדר החקיקתי
20 שחל לגבי איגוד מקרקעין בנוגע במס שבח דומה להסדר החל ביום על איגוד מקרקעין
21 בנוגע לחברו במס רכישה. לעניין זה ראו סעיף 80 להלן.

22 73. במקרה של מכירת מקרקעי האיגוד על ידי האיגוד עצמו (להבדיל מקרה של מכירת מניות
23 האיגוד) – אין בחויב בתשלומים הittel ההשבחה כדי להשפיע על "שווי השוק" של המקרקעין
24 הנכרים, שכן מדובר, מילא, בחויב המוטל על פי דין **על המוכר** בעת מימוש המקרקעין דהיינו
25 – בעת מכירת המקרקעין או בעת קבלת היתר בניה בתבasse על התכנית שאושרה, לפי
26 המוקדם. כאמור, עניינו של ערע זה בעסקה למכירת מניות האיגוד בגדרה ונתרים המקרקעין
27 עצם בידי האיגוד, אך לנוכח הפיקציה המשפטית הקבועה בסעיף 9(ב)(1) בחוק מיסוי
28 מקרקעין – **יחויב רוכש המניות באיגוד במס רכישה שגובחו יחויב כאיילו רכש את "החלק**
29 **היחסי" במרקעינו עצם.** לפיכך, **כשם שבעת מכירת המקרקעין מהאיגוד עצמו ייגזר מס**
30 **הרכישה מ"שווי השוק" של המקרקעין ללא התחשבות בחויב הצפי של הTEL ההשבחה**
31 **(המוטל ממילא על המוכר)** – כך גם בעת רכישת מניות באיגוד מקרקעין ייגזר מס **הרכישה**
32 **מ"שווי השוק" של המקרקעין שייקבע ללא התחשבות בחויב ציפוי של הTEL ההשבחה.**

33 74. באשר להחלטותיה של ועדת הערע בתל-אביב בעמ"ש 232/99 **בכור נ' מס שבך ת"א**, מיסים
34 י"ה/3 (יוני 2004) ה-44 ובו"ע 1253/02 **كونטיננטל חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מס**



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסויים מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויים מקרקעין

- 1 שבח מרכז (פורסם בנבו, 8.5.2007), בגדון הוטל ספק בתוקפה של הלכת פולינויוסט ונקבע כי
2 בעת חישוב מס הרכישה בין פעולה באיגוד מקרקעין "אין להעתלם מכך שמדובר בהחזקת לא
3 ישירה של מקרקעין וכן בכל אותם גורמים המשפיעים על שווי האמת אלמלא קיומן החבויות",
4 אצין כי הלכת פולינויוסט ושורה על ידי בית המשפט העליון בפסק דין צחורי ומאו לא
5 שונותה. מכל מקום, לטעמי, מסקנה זו של ועדת העורר בת"א בפסק דין הניל אינה עולה בקנה
6 אחד עם ההסדר הקבוע כיום בחוק מסויים מקרקעין בסוגיה זו, ולפיכך אין בידי לקבלה.
7 לאור כל האמור, הנני קובע בזאת כי דין טענת העוררת לפיה השלב הראשון בחישוב גובה מס
8 הרכישה (קרי – קביעת "שווי שוק" של המקרקעין), צריך להביא בחשבון עלויות הקשורות
9 בהשבחות המקרקעין, כדוגמת היטל השבחה – להידחות.
- 10
- 11 **ג (3) האם במסגרת השלב השני בחישוב מס הרכישה, קרי – בעת קביעת חלקה היחסית של**
12 **הרווחה בשווי הכלול של המקרקעין – יש להתחשב בעובdet היותו של המניות הנרכשות מנויות**
13 **מייעוט?**
- 14 76. העוררת טוענת כי "שווי השוק" של מנויות המיעוט אותן רכשה באיגוד המקרקעין נמוך יותר
15 מאשר "שווי השוק" של יתר המניות באיגוד. לפיכך, בשלב השני הנדרש לשם חישוב גובה מס
16 הרכישה, קרי – לשם קביעת חלקה היחסית של הרווחה בשווי הכלול של הזכיות במקרקעין
17 האיגוד – יש לנכונות מהשווי היחסית של המניות הנרכשות שני ניכויים נוספים:
- 18 א. "ኒכיון מנויות מייעוט" – שיש לבצע בשל העובדה שילבאל מנויות מייעוט אין השפעה על
19 התנהלות החברה אשר נמצאת בידי בעל להשכלה" (סעיף 18 בחוות דעת ר' ר' גdag);
20 ב. "ኒכיון בשל חוסר סחרות" – שיש לבצע בשל העובדה שחברת מעטים, זכויות המיעוט
21 סובלות מהיעדר סחרות" (סעיף 22 בחוות דעת ר' ר' גdag).
- 22 77. העוררת מבססת טיעוניה אלה על הנימוקים הבאים:
- 23 א. חוות דעתו של המומחה מטעמו, ר' סימון גdag, אשר המשיב לא העמיד נגדה חוות דעת
24 נדית;
- 25 ב. בפסק דין נאות הארץ (בפסקה 9) נקבע עיקרונו לפיו בעת רכישת זכות באיגוד מקרקעין יש
26 לקובע את "החלק היחסית" באופן תכלייתי וככלילי. מכאן, שאות החלק היחסית בזכויות
27 במקרקעין יש לחשב בהתאם ל"שווי השוק" האמתי של מנויות אלה במניות מייעוט, ולא
28 בגזרת אוטומטית של מכפלת אחוזו מנויות המיעוט מכל מנויות האיגוד.
- 29 ג. פروف' יי' הדרי בספריו מסויים מקרקעין (פרק ג', מהדורה שנייה - 2007) קובע כי "אם בעל
30 המניות הוא בעל מניות מייעוט בחברה, הCPF להחלטות הרוב, יש לקבוע למנה שווי
31 מופחת" (עמוד 46).



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

1. 78. אני סבור כי יש לדוחות גם טענה זו של העוררת. על פי סעיפים 9(ב)(1) ו- 9(ב)(גא) בחוק מיסוי
2. מקרקעין ועל פי פסק דין נאות הארץ, השלב השני הנדרש לשם קביעת גובה החיווב במס רכישה
3. בגין המניות אותן רכשה העוררת באיגוד המקרקעין, הוא קביעת חלקה היחסית של הרוכשת
4. בשווי הכלול של מקרקעי האיגוד באופן שיישקף את **"יחס החלק של הזכויות הנמכוות באיגוד**
5. **הקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד"**. משכך, יש לאמץ את הנוסחה "המעין מתמטית" אותה
6. קבע המחוקק ואשר לפיה גובה מס הרכישה החל בגין רכישת מניות באיגוד מקרקעין נקבע
7. בהתאם לתוצאה המתבקשת **מהכפלת שווי השוק של מקרקעי האיגוד** (כלל שמקרקען אלה היו
8. נמכרים על ידי האיגוד עצמו) **באחיזו אשר המניות הנרכשות מהוות מכלל מנויות האיגוד.**
9. בנסיבות אלה, אין כל רלבנטיות להוות הדעת שהמציאה העוררת לעניין הניכויים אותם יש
10. לבצע על מנת להעיר נוכנה את שווי השוק הריאלי של מניות מיעוט, שכן המחוקק קבע כי נתון
11. זה אינו משפיע על אופן החישוב של מס הרכישה שישולם בגין רכישת מניות באיגוד מקרקעין.
12. 79. באשר לדבריו של כבי השופט גורניס (כתוארו אז) בפסק דין נאות הארץ אשר צוטטו על ידי
13. העוררת – אני סבור כי אף בהם אין כדי לסייע בידי העוררת. בפסק דין נאות הארץ צוין כי
14. הוראותיו של סעיף 14(א) בחוק מיסוי מקרקעין הין מוקשות. המדבר בסעיף אשר במסגרתו
15. הוגדרה בעבר [לפני חקיקתו של סעיף 9(ב)(גא)] הדרך בה יחולש **חלוקת היחסי** מכלל הזכויות
16. במקרקעין אשר יהווה את הבסיס לחיווב רוכש המניות באיגוד במס רכישה. על פי הוראות סעיף
17. זה, "אם הזכות הנרכשת מזכה את הרוכש בחלק מנכסי האיגוד בעת פירוקו, הרי שהחלק
18. היחסי הינו אותו חלק בנכסי האיגוד שהרוכש זכאי לו מבין כלל נכסי האיגוד בעת פירוקו... אף
19. אם בנדוד העסקה מועדות זכויות נוספות מלבד הזכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו, הרי שהחלק
20. היחסי לא יושפע ממשיערין של זכויות אלה אלא ייקבע על פי שיעור הזכויות היחסית בעת פירוק"
21. (סעיף 7 בפסק הדין). השופט גורניס קבע בפסק הדין כי **"הकשי היעורי הגולם בחוראות**
22. **הסעיף הינו הפתח>Aboutן הן יוציאו לחיווב במס יתר, מחד, ולהיווב במס חסר ובין היתר בתוצאות**
23. **מתכנן מס**, מайдן. זאת במיוחד כאשר הוקצו באיגוד יותר מסווג מניות אחד" (סעיף 8 בפסק
24. דין; ההדגשה אינה במקור – ב' אי). על רקע זה מצין כבי השופט גורניס כי:
25. "אחד הפתורונות לקשיים הנכרים אשר הוצע על ידי מלומדים, היה **קביעת החלק היחסי**
26. **בהתאם לשווי הכלכלי של הזכויות אשר נרכשו, על סוגיהם השונים, מתוך שוויון של כל**
27. **הזכויות באיגוד**. בכך מושב זו מביאה לקבעת החלק היחסי על פי מה שהועבר לרוכש
28. בפועל מבחינה כלכלית. במילוי אחרות, הרוכש לא ימושה במקטר, מחד גיסא, אך גם לא
29. ימושה ביבגר, מайдן גיסא" (סעיף 9 בפסק דין; ההדגשה אינה במקור - ב' אי).
30. מכל מקום, השופט גורניס מציין כי:
31. "ניתן לתהות האם מתיישב פיתרון זה עם לשומו של סעיף 14(ג) לחוק, כנשוו בעת
32. הROLונטיות. זאת ועוד, נראה כי הפתרון האמור לוקה בקשאים מעשיים בלתי מבוטלים... על
33. רקע האמור, רואה אני לנכון **להותרי בצדיק עין** את השאלה האם ניתן וראוי לפרש את



**ועדת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע-11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- סעיף 14(מ) לחוק, כנשׁוּ במועד הרכולוני, באופן שהחלק היחסית ייקבע על פי שוויין הכלכלי של הזכיות שנמכרו" (סעיף 9 בפסק הדין; ההדגשה אינה במקור - ב' א').
מכאן שאין כאמור בפסק דין נאות הארץ כדי לסייע לעוררת, וזאת – בשל הנימוקים הבאים:
א. פרשנותו המוצעת של כבי השופט א' גורוני לפיה ייקבע החלק היחסית "בתה塔ם לשווי הכלכלי של הזכיות אשר נרכשו, על סוגיהם השונים, מתוך שוויין של כל הזכיות באיגוד" נאמרה בהקשר לקשי הקיימים בקביעת "חלוקת היחסית" במרקם בהם הון המניות של איגוד המקרקעין מרכיב מסוימים של מנויות. בהקשר זה הוצע כי "חלוקת היחסית" ייקבע בהתה塔ם לשווי הכלכלי של המניות שנרכשו, על סוגיהם השונים. בכך אין דבר וחצי דבר עם פרשנותה המוצעת של העוררת, המבקשת לקבוע את גובה מס הרכישה בעת ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין על פי שוויין הריאלי של המניות הנרכשות ביחס לשוויין של כל המניות – תוך התעלומות מוחלטת מההסדר אותו קבע החוק בסוגיה זו;
ב. הפרשנות שהובאה על ידי כבי השופט (כטואו א') גורוני בפסק דין נאות הארץ בנוגע לקביעת "חלוקת היחסית" הושארה בצריך עיון נוכח קשיים מהותיים הקיימים בפרשנות זו (ואשר פורטו בפסק הדין), ולפיכך אין היא בגדר הלכה מחייבת.
80. באשר לקביעתו של פרופ' י' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין (כר' ג', מהדורה שנייה - 2007) לפיה "אם בעל המניות הוא בעל מנויות מיינט בחברה, הכספי להשתתת הרכוב, יש לקבוע למניה שווי מופחת" (עמ"ד 46) – ראוי היה כי העוררת תציג את הקשרם הנכון של הדברים, אשר נכתב על ידי פרופ' הדרי בנוגע לדרך החישוב של מס שבת החל לגבי מכירות המניות, ולא בנוגע לדרך החישוב של מס רכישה. וודges: החל מתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, קיmis שוני מהותי בדרך החישוב של שווי הרכישה לצורך קביעת מס שבת ולצורך קביעת מס רכישה בגין ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין: לעניין מס שבת מחושב שווי הרכישה על פי העקרונות של חלק ה' לפકודת מס הכנסה, בעוד שעד לתקן מס רביעי מחושב שווי הרכישה בהתאם לסעיפים 9(ב)(1) ו- 9(ב)(א) בחוק מיסוי מקרקעין, אשר פורטו ובוארו בהרחבה לעיל.
כאמור, דבריו של פרופ' הדרי מတaris את דין בנוגע לחישוב שווי הרכישה בגין ביצוע פעולה באיגוד לעניין מס שבת ולאחר תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא לעניין מס רכישה, ולפיכך אינם רלבנטיים לעניינו.
לאור כל האמור, אני קובע בזאת כי גם טענת העוררת לפיה השלב השני בחישוב גובה מס הרכישה (קביעת חלקה היחסית של הרכישה בשווי הכולל של המקרקעין) צריך היה להיעשות בהתבסס על "שווי השוק" של המניות במניות מיינט – דינה להידחות.
משכך, דין טענת העוררת לפיה השווי שנקבע על ידי המטיב לעסקת רכישת המניות דין גובה מהשווי הנכון שיש לקבוע עסקה דין – דינה להידחות.
לסיום, ברצוני להתייחס לחותות דעתו של חבר הוועדה ע"ד דין מרגליות אשר הובאה לעוני בטרם חתמתי על פסק דין זה. בחותות דעתו מציין ע"ד מרגליות כי לטעמו "גם פיקציה כפי



ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסוי מקרקעין

- 1 שבאה לידי ביטוי בסעיף 9 ביחס לפעלה באיגוד דאי שחייב לה מעטה כלכלי שמאית ולא דרך
2 שרירותית לנביית מס". בהקשר זה אזכיר את הדברים הבאים:
3 א. ניתן לראות כי הסתייגותו זו של עwid מרגליות מותיקת לדין הרצוי, לשיטתו, ולא לדין
4 הקיימים – אותו פירושתי בהרחבה לעיל. מאידך, הפרשנות המוצעת על ידי עwid מרגליות אינה
5 נובעת מleshono של סעיף 9(ב)(1), אשר אינה עוסקת כלל בשווים של נכסיו התאגיד ובכלל זה
6 אף לא בחובותיו והתחייבויותיו (כדוגמת הittel השבחה) כי אם בשווי הזכויות במקרקעין
7 השVICות לתאגיד;
8 ב. באשר למאמרם של המלומדים **שלם חסידים ושם يولס** "מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין –
9 המצווי והרצוי" – מיסים יא/4 עמי-1111 (אוגוסט 1997), אליו מפנה עwid מרגליות – אזכיר
10 כי מאמר זה עמד בפניי כבי השופט אי גראוניס בפסק דין נאות הארץ בעת שהציג פרשנות
11 לסעיף 14(a) בחוק מיסוי מקרקעין לפיה קביעת החלק היחסי תעשה "בתהאמם לשווי
12 הכלכלי של הזכויות אשר נרכשו, על סוגיהם השונים, מתוך שוויון של כלל הזכויות באיגוד"
13 (סעיף 9 בפסק דין נאות הארץ). **פרשנות זו אינה רלבנטית לעניינו**, וזאת מן הנסיבות
14 שפורטו על ידי סעיף 79 לעיל;
15 ג. הפרשנות המוצעת על ידי תואמת אף את תכליתו של החוק אשר בדרך של פיקציה משפטית
16 מבקש להשווות רכישת מניות באיגוד מקרקעין לרכישה במישרין של זכויות במקרקעין.
17

ו. סוף - דבר

- 18 83. לאור כל האמור, אציג לחבריו כדלקמן:
19 א. לדוחות את הערך בשלמותו.
20 ב. לחיבב את העוררת לשלם למשיב שכ"ט עwid והוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 נק.

בנימין ארנון, שופט
י"ר הוועדה

22 **חבר הוועדה, דין מרגליות, עwid ושמאי מקרקעין:**

- 23 קראתי בעיון את חוות דעתו של יהי"ר הנכבד. אני מסכים כי במקרה דין, מדובר בפעולת באיגוד
24 מקרקעין ולכן התוצאה אליה הגיע בחוות דעתו נכונה.
25 יש לי הסתייגות ביחס לכך שיש לקבוע מס רכישה בפעולת באיגוד מקרקעין.
26 חוות הדעת השמאית (של השמאן רוזנברג) שנמסרה על ידי נציגי העוררים בעת הדיון בהשגה, מהווה
27 לכל הדעות מסמך המקובל על שני הצדדים בדיונים שבפניו.



**ועדת ערכות ביה"מ מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מיסויי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מיסויי מקרקעין

על העוררים היה לבקש מהשmai רוזנברג שיכלול בחוות דעתו פירוט של גורמים שיש להם השפעה על השווי.
ענין היטל החשبة המזוכר על ידי השmai כגורם שלא חשוב מבוסס על ההנחה שב"IMPLEMENTATION" על פי התוספת השלישית של חוק התקנון והבנייה אין לכלול העברת מנויות. על אף זאת היה על השmai, מבחינה כלכלית, לציין כיצד היה מחשב עבור הבעלים את היטל החשبة הצפוי ואיך היה הדבר משפיע על שווי הזכויות הנפשיות הקיימות במקרקעין האיגוד!
מכל מקום, בדיקת נושא זה לא נתבקשה ולא באהה לידי ביטוי בחוות דעת השmai, ולכן אין לעוררים אלא להלן על עצם בנזודה זאת. העוררים יכולים להביא חוות דעת משלימה בנושא זה, אך לא נAGO כך!
הנושא השני שברצוני להרחיב עליו את הדיבור הוא האם כאשר קובעים מס רכישה בפועל באיגוד יש להביא בחשבון הפקחת כלכלית שמאית כגון: מכירות חלק יחסית (מושע).
גם בנושא זה שותקת חוות הדעת של השmai רוזנברג, למרות שהיא ברור כי מדובר בהעברת מנויות חלקית באיגוד מקרקעין!!
מוסכם עלי כי העוררים לא טענו בנוגע החלופה השנייה של סעיף 9 הניל' הדנה בזכויות בפרוק בלבד. האם יש להביא בחשבון קביעת השווי לצורך מס הרכישה בפועל באיגוד גורמים כגון: השפעת החזקה בדרך של מנויות והצרוך בהסתורת מכשולים שונים הכרוכים בהגעה לרכוש האיגוד:
ביטול ו/או פרוק החברה גורמים בעלי השפעה כלכלית השווי. מובן, גם במקרים אלה שותקת חוות הדעת הניל' וכאמור לא הוגשה כל חוות דעת משלימה או אחרת מטעם העוררים.
אציין כי פרופ' הדרי בספרו "מיסויי מקרקעין", כרך ד', מגדירה שניתנה אומר ביחס לנושא זה:
"החייב במס הרכישה ממשיק את השיטה הישנה לחזב במס שבछטלה בתיקון 50 לחוק מיסויי מקרקעין, משנת 2002. שיטה זו נותרה באשר לחזב הקונה במס רכישה. המחוקק מרים לשם כך את המשך של איגוד המקרקעין ומביא לידי שיקוף האיגוד וחשיפת נכסיו, וייחוס החלק היחסיב של הרוכש באיגוד בהתאם להוראות סעיף 9(ב)(א)...".
כך ראה גם מאמרם של שלמה חזדים ורם يولס "מיסויי פועלה באיגוד", מיסים יא (א-111)(1997). אחד מהפתרונות המוצעים על ידם היה קביעת החלק היחסיב בהתאם לשווי הכלכלי של הזכויות אשר נרכשו.
במקרה דנן, נагו העוררים באופן שאינו אפשר לקבלת כל טענה בדבר הפקחת השווי הכלכלי ו/או מתן הפקחת בשל החזקה חלק יחסית במקרקעי האיגוד. אילו רצוי לעשות כן היה עליהם להמציא חוות דעת שמאית משלימה המפרטת את כל גורמי הփחתה המשפיעים על השווי, להבדיל מחוותות האיגוד שאינם רלוונטיים כלל!
המצב הרצוי הוא לחשב את שווי מקרקעי האיגוד, כאילו האיגוד מוכר אותו ולגביו החלק היחסיב להביא בחשבון את מכירת חלק מהמנויות בהקבלה למקרקעי האיגוד. זה פירושו שיש



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסויים מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסויים מקרקעין

להביא בחשבון הפחיתה נטעתת ומוכחת של מכירת חלק לא מסויים ואו בדיקת השפעת תשלומיים כגון: היטל השבחה, דמי היתר או דמי הסכמתה שיש להם השפעה על ערך המקרקעין.

בקשר זה יש לומר כי קיים הבדל משמעותי בגישה לחישוב השווי לעניין מס הרכישה לעומת מס השבת, כך נראה שאם מוכרים חלק מדירה, מס הרכישה יהושב על פי התקנות לפי החלק היחסי מכלל שווי הדירה ולא משווי החלק הנמכר. קיימת פסיקה ענפה בנושא זה בבית המשפט העליון. גם כאן התוצאה הכלכלית אינה צודקת מבחינה כלכלית ושמאית, אך זו הפרשנות המקובלת שנים רבות. (ראה למשל, ע"א 420/77 לוט נ. מנהל מס שבח, פ"ד לב(1) 793.)

המצב הרצוי הוא תשלום מס רכישה שיתבסס על שווי כלכלי וריאלי של החלק היחסי הנמכר בדרך של העברת מנויות, כאשר מרים את המסן של החברה ומסתכלים על החלק המעובד, אילו הועבר חלק לא מסויים עם כל המשמעות של הדבר, במקרקעי האיגוד.

גם פיקציה כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 9 ביחס לפועל באיגוד ראוי שהיה לה מעטה כלכלי שמאו ולא דרך שריוןות לגבייה מס.

לפיכך, בנסיבות המקרה ולאור העבודות הרלוונטיות והראיות שהובאו, אני מctrף לתוצאה אליה הגיע יה"ר הנכבד לדחיתת הערע על כל חלקיו.

**עו"ד דן מרגוליות, עו"ד
ושmai מקרקעין
חבר הוועדה**

15 **חבר הוועדה, דב שמואלביץ', עו"ד:**

16 מצטרף אני למסקנת יה"ר הוועדה כי השופט ארנון ולמסקנת חבר הוועדה עו"ד ושמאי מקרקעין דן
17 מרגוליות אשר שניהם דחו את הערע על שלל טענותיו.

18 קיימים הבדל מהותי בין גישת יה"ר הוועדה אשר הביאה להחלטתו לדחיתת הערע לבין גישת עו"ד
19 מרגוליות. גישת יה"ר הוועדה באח לידי ביטוי בסעיף 73 לחוו"ד.
20 יסוד הגישות השונות נובע מפרשנות סעיף 9(ב) (נ) לחוק:
21 "בפועל באיגוד מקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין
22 משמעותו הוא החלק היחסי – כאמור בפסקה (נא) – משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות
23 האיגוד; " הרישא של סעיף זה – "שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין" – הינה הנקודה לפיקציה
24 המשפטית אשר גדרה וגבלה תיה נתונים לפרשות שונה ומכאן הגישות השונות של חוות הדעת.
25 יה"ר הוועדה סבור כי המילים בסעיף דלעיל "שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין" – גדרה הינו
26 מכירה או רכישה של זכות במקרקעין המנותקת באופן מוחלט מכך שאחד מן הצדדים או שניהם



**ועדת ערכ לפי חוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-12-14291 יבולים ש. שרוו בע"מ נ' מסוי מקרקעין רוחבות

תיק חיצוני: מסוי מקרקעין

הינים איגוד מקרקעין. לגישה זו שווי המקרקעין יקבע באופן עצמאי על ידי שווי שוק של הקרקע
לא כל זיקה לכךשמי מן הצדדים הינו איגוד מקרקעין.
העורותיו של ע"ד מרגליות מלמדות כי תפיסתו להגדרת "מכירת זכות במרקען" הינה מכירת
זכות שאינה מנתקת מזחות הצדדים לעסקה ומרכיביהמושפעים מהיות מי מן הצדדים איגוד
מרקען. מכאן מסיק ע"ד מרגליות כי שווי המקרקעין ובקבותיו תשלום מס הרכישה יתבסס על
השווי הכלכלי הריאלי של המPAIR בכספי הוצאות מימוש הזכות במרקען הנובעות מכך
שעשה הפעולה הינו איגוד.
תכלית תיקון 50 אשר הביאה לתיקון סעיף 9 (ב)(1) הייתה הרצון לעקר את יכולתן של חברות
המחזיקות רק בנכסי מקרקעין מלאוות דרך עוקפת אשר תאפשר עריכת עסקאות אשר לא תהיה
חייבות בתשלומי מס בגין העברת שליטה בזכויות במרקען. ניתט ע"ד מרגליות כי לו היו
העורורים מוכחים את עלות היטל החשבה, ירידת ערך כתוצאה מהחזקה משותפת או הוצאות
דמי היתר היה מקום להכיר בהם לעניין שווי המPAIR. תוצאה גישה זו הינה כי לאחר תיקון 50 שבו
נחסמו "דלותות" הכנישה בדרך המאפשרת אי תשלום מס של חברות גוש חלקה הרי פרשנות זו
פותרת "חולנות" לחברות אלו ומאפשרת הקטנת שיעור המס כנגורת משווי עסקה חסר. תוצאה זו
עומדת בוגד לתוכלית תיקון 50.
מעבר לכך אזכיר כי הגישות השונות כאמור הין בהתייחס לדין תיאורטי שהרי טענות העוררת
לענין שווי הדיווח נדחו מחלוקת הרחבת חזות אסורה כאמור בסעיף 71 לחוות דעתו של היור. אולם
בכתב העור התיחסה העוררת לשווי המPAIR במישור של שווי מנויות מיעוט בלבד וכנגורת מרוחחי
החברה על פי דוחותיה הכספיים (סעיף 11.4 לכתב העור). טעון זה עומד בסטריה מוחלטת לסעיף
9(ב)(1) אשר מגדיר את מס הרכישה כנגורת מכירת זכות במרקען ולא על פי שווי מנויות הנובעות
מרוחחי החברה. מנגד בדיוני העור העלתה העוררת טיעונים לעניין שווי העיסקה כנגורת משווי
הקרקע באופן ישירות החשבה, בעלות משותפת. שינוי זה הינו שינוי המגיע ממישור אחר
לחולtin שלא בא זכרו בהשגה ובעדר ומשום כך הינו בקטgorיה של שינוי חזות האסור.
לאור לשון החוק כאמור ובמיוחד לאור תוכלית החקירה אשר נועדה למנעו עקיפת החובה לתשלום
מלא על עסקאות אשר מהותן הינה דומה לעיסקה רגילה במרקען מביך אני את פרשנותו של
יור הוועדה ומצטרף לגישתו הפרשנית של סעיף 9(ב)(1). כמו כן אני מצטרף להחלטה לתשלום
העוררת להוצאות המשפט ושכ"ט ע"ד בסך 25,000 ש"ח.

ע"ד דב שמולביין
חבר הוועדה

