



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

**פלפלון סנטר בע"מ**  
על ידי בא כוחה עו"ד הרי קירש ו/או  
עו"ד עניר חפץ ו/או עו"ד שי פחימה  
 ממשרד יגאל ארנון ושותי-עורכי דין

#### **המעעררת**

**פקידי שומה ירושלים 1**  
על ידי בא כוחה עו"ד חגי דומברובסקי  
מפרקיות מחוז ירושלים, אזרחית

#### **המשיב**

### **פסק דין**

#### **מהות העrüור**

1. לפני ערעור על החלטת המשיב מיום 29.07.2009 הדזזה את השגת המערערת על החלטתו, לפיו אין לסוג את המערערת כ"חברת בית" בהתחם לסייע 64 לפוקודת מס הכנסת, התשכ"א- 1961 (להלן: "הפקודה"). בignon לגישת המערערת, נקבע בהחלטה גם כי יש להשב את עלות חלק מתנהם מקרקעין שלמעעררת היו זכויות בו, ושנמכר בשנת 2004, באופן הבוחן תכונות המגרש הספציפי כפי המופיע בחוזות דעת שמאית של המערערת משנת 1991.

#### **הרקע העובדי**

2. המערערת היא חברת שהוקמה בשנת 1988 ובעל מנויותיה הם: חברת אוטו חן בע"מ המחזיקה ב- 62% מהון המניות, וחברת מרכדי אביב מפעלי בניה בע"מ המחזיקה ביתרת המניות (38% מהון המניות).

3. בשנת 1989 רכשה המערערת מחברת סולל בונה בע"מ, בלבד עם חברות אחרות (להלן), מתנהם מקרקעין שנמצא באזורי התעשייה תלפיות בירושלים, הידוע כגוש 30129 חלקה 5 (להלן: "המתחטט" ו/או "המרקען"). במתנהם מחזיקות יחד עם המערערת (החזיקה ב- 26.25% מהוצאותה), חברת אבוטס פרופרטיס ל.ט.ד. (חברה זרה, המחזיקה ב- 47.5% מהוצאותה), חברת תpzah מימון וכසפים בע"מ (מחזיקה ב- 16.275% מהוצאותה), וחברי מרכדי אביב מפעלי בניה בע"מ (שהיא כאמור, גם בעלת מניות במערערת ומחזיקה ב- 9.975% מהוצאותה) (להלן: "חברת אביב"). העסקה המשותפת כונתה ע"י הצדדים "מרכז בליליס". אין מחלוקת, כי המתנהם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

כולל מבני תעשייה ומלאכה, וכן **שטחים לא מבונים**. למעערת אין נכסים ממשיים בלבד המתחם.

4. בשנים 1994-2004 מכרו המעררת ושותפה חלקים מהמתחם. בגין מכירות אלה, בבקשת המעררת אישוריהם לפי סעיף 50 לחוק מסויי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), (התשכ"ג-1963) ולפיהם, הרוחות ממכירות הזכויות במקרקעין נתנו לשומה לפי סעיף 2 לפקודה. הינו, הכנסה ממכירות חלקים מחמקרקעין, היא הכנסה עסקית ולא משפטית (רווח הון) על פי חוק מסויי מקרקעין.

5. ביום 16.03.2004 נמכר אחד המגרשים במתחם בשטח של 4,175 מ"ר (להלן: "המגרש"). כפועל יוצא מן המכירה ובהתאם לדוח הכספי של המעררת לשנת 2004, נוצר לumarret רווח בשל המכירה בסכום של 1,454,000 ש"נ.

6. ביום 2.12.2004 הגישה המעררת למשיב בקשה להיחשב כ"חברת בית", על פי סעיף 64 לפקודה, החל משנת 2003. בהתאם חולקה הכנסתה של המעררת לבני מניותיה, כאשר חב' אוטו חן קיזוזה את הפסדה ממכוורות אחרים כנגד רווחי המעררת, אשר הועברו אליו. גם חברת אביב קיזוזה את הפסדה הציבורים כנגד ההכנסות המועברות מהumarret בשנים 2006-2003, כך שבסתורו של דבר לא שולם מס בגין רווחי המעררת בין השנים 2006-2003 (למעט, חובות מסוימות שנוכחה בשנת 2005 הנובעת מהכנסות ריבית).

7. ביום 12.12.2006 פנתה המעררת בבקשתה, כי הרוחות שנוצרו בידה ממכירת המגרש יהיה נתון לשומה בהתאם לפקודה (נספח יב' לתצהיר המשיב).

8. בחודש דצמבר 2007 הוציא המשיב שומה על פי מיטב השפיטה לגבי הכנסתותה של המעררת לשנות המס 2006-2003 (להלן: "שינוי המס הרלוונטיות").

9. ביום 17.01.2008 הגישה המעררת השגה בגין השומות שהוציא המשיב, וביום 15.01.2009 הוציא המשיב צוים במסגרותם קבע את הכנסתה של המעררת בהתאם למיטב השפיטה, וזאת לאחר שדחה את השגתה של המעררת. על צוים אלה נסוב העරעור.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני בbold הושפטת מרלים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

**עיקר המחלוקת**

10. המחלוקת בתיק נסבה על שתי שאלות עיקריות. האחת, שאלת סיווגה של המערעתה כ"חברת בית" בהתאם לסעיף 64 לפקודה הקובע, כי –

"חברות מעטימים כמשמעותו בסעיף 76, שבל רכושה עסקיה הם החזוקת בניינים, הכנסתה תיחסב, לפי בקשתה, בהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסתה, לעניין השומה, בין חברי החברה, ככלם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל".

לгинשת המערעתה, הפרשנות התכליתית של סעיף 64 לפקודה מחייבת את המסקנה, לפיה יש לראות בה חברת "שבל רכושה ועסקיה הם החזוקת בניינים", כאשר, לשיטתה, הפרשנות התכליתית של המונח "בנייה" מחייבת את המסקנה, לפיה יש לכלול בו גם בניינים אליהם צמודים שטחים לא מבונים שבמתחם (כגון: חצרות ווגם שטחים פנויים), אשר הם בגדר "אמצעי הדורש לשם ניהול הבניינים" הצמודים לבניין. כמו כן, לginשת המערעתה, היא עונה על הגדרת "חברות מעטימים" על פי ס' 76 לפקודה כנדרש בהגדרת "חברות בית". "חברות מעטימים" בהגדرتה, הינה –

"חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לפחות היוצר ואינה בת חברה ולא חברה שיש לציבור עניין ממש בה".

לginשת המשיב, המערעת אינה ממלאת אחר התנאי הבסיס של הוראות סעיף 64 לפקודה, ולא ניתן לראותה כחברה שככל עסקיה ורכושה הם החזוקת בניינים. על פי הנטען, עיקר רכושה הינו מגושים של חלקם פנויים לחלוון מבנים, ועל חלקם מבנים רעועים המועדים להריסה. כמו כן, עיקר המקורען שברשותה לא הוושך. רכוש זה, רשום אצל המערעת כמלאי עסקי, כאשר פעילותה העיקרית התמקדה במטרת השבחת המקורען כדי להפיך רוחחים ממימושם בעתיד. בנסיבות אלו, הרי, על פי הנטען, כי לא כל עסקיה הם החזוקת בניינים. עוד הוסיף בא כוח המשיב, כי המערעת אינה "חברות מעטימים" כהגדרת סעיף 76 לפקודה, בין השאר, מאחר שלציבור יש עניין ממש בفعاليתה, בעקבות היותה חברת פרטיה המוחזקת בעקבفين על ידי חברת ציב/orית.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

11. השאלה השנייה שבמחלוקת היא, כיצד יש לחשב את עלות חלק המתחם שנמכר בשנת 2004 - המגרש. לגישת המערערת, חישוב עלות המגרש שמכרה צריך להיעשות על פי עקרון השיווק הכספי, לפיו יש להעריך את שווי עלות המגרש על פי יחס השטחים - קרי, ליחס את המחיר המקורי הכלול של הנכס לחלקים הנמכרים על פי הכספיות היחסית (מחשתה) הנמכרת. לטענת המושב, את הערך הרלבנטי יש לחישות דעת שמאית שנערכה לביקורת המערערת ב-1991 בסמוך למועד הרכישה של המקרקעין, הקובעת עלות ספציפית לכל מגרש במתחם.

המעערערת טענה, כי אין כל מקום להסתמך על הערכת השווי משנת 1991 לאור הפסיקת הקובעת כלל אחר, וגם מהเหums שבתיקות הביניים שבין הערכת השווי ועד למכירת המגרש בשנת 2004 שונתה המצב התכנוני של המתחם. כך, הופקע חלק ממשי ממנו ונמכרו חלקים נוספים. כמו כן, חלו שינויים כלכליים בשוק המדלין.

### **שאלת סיווג המערערת כ"חברת בית"**

12. עיקר העורור נסוב על שאלת סיווגה של המערערת כ"חברת בית". מההגדרה בסעיף 64 לפוקודה שהובאה לעיל עולה, כי כדי שהמעערערת תיחשב לחברת בית צריכים להתקיים בה שני תנאים מצטברים. הראשון, על המערערת להיות חברת מניות מפעילה המקיים את התנאים הבאים :

- א. חברת בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היוטר- כהגדורת המונה בסעיף 76(ב) לפוקודה ;
- ב. איננה בת- חברת כהגדורת המונה בסעיף 76(א) ;
- ג. אין לציבור עניין ממשי בחברה.

התנאי השני, על המערערת להיות חברת של רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים. תנאים אלה מעמידים שתי שאלות מרכזיות (האם המערערת "חברת מפעלים", והאם כל רכושה ועסקיה בניינים) שיידונו בחלקו הראשון של פסק-הדין.

13. שני הצדדים טעו, כי תכילת סעיף 64 לפוקודה תומכת בגישתם בהקשר לשתי השאלות שבמחלוקת האמורה. לשיטת המערערת, תכילת החקיקה בנושא זה הייתה ליתן הקללה במס' לחברה הנמצאת בשליטתם של לא יותר מחמשה בני אדם ואשר עסקה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

החזקת בניינים. המערערת הפנתה בהקשר זה, להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה תשתיו-1955, שבמסגרתה נוסף לפקודה סעיף 52א אשר הפך תוך שינוי מסוים – סעיף 64 בניסוחו המקורי –

**"התיקון המוצע תכליתו לקבוע כי חברה פרטית קטנה הנמצאת בשליטתם של לא יותר מחמשה בני אדם, הכנסתה תהחשב כהכנסת חברה."** (ח'ח 232, 55.3.20).

המעערערת טעונה, כי פירושו הצר של המשיב להוראות החוק (המ招投标ת בין השאר על המילים "חברה פרטית קטנה" שנאמרו בהצעת החוק), שס לא את תכילת מנתן החקלה. התכילת היא עצם מנתן החקלה. המערערת הדגישה, כי אין בנוסח ההוראה הגבלה על "חברה קטנה", אלא ניתנת ל"חברות מעטות", מונח שהיקפו איננו מצומצם (ראו להלן). בא כוח המשיב טען, כי תכילת הטעין היא, לאפשר ליחידים המחזיקים בניינים ליהנות מה יתרונות של פעילותם במסגרת חברה בע"מ תוך שמירת היתרונות של מיסוי היחיד. לדבריו בא כוח המשיב, המחוקק ביקש ליתן הטבה  **לחברות קטנות** שככל פעילותן העסקית נובעת מהחזקה של בניינים כרכוש קבוע. בא כוח המשיב הדגיש, כי בעת שהוסף סעיף זה לפקודה, שיעורי מס החברות על עלי שיעורי המס של היחיד ולכון, ביקש המחוקק להקל עם  **לחברות קטנות** המחזיקות בניינים המניבים להן הכנסה, בכך ששיעוריו המס על הכנסות אלה יהיו כשיעוריו המס של בעלי המניות ('א') רפאל בספרו מס הכנסה (פרק ב', עמ' 185-186). ولكن, אם מתאפשר גישת המערערת שישומה מביא לתוצאות, לפיה כל קבלן בניין הבונה בניינים והורושים אותם כמלאי עד למוכרותם וمبקש להירשם כחברות בית, יהנה משיעורי המס של היחיד ולא משיעורי המס שהחלים על חברות, ימודד הדבר בניגוד לתכילת החוקה. לדבריו, בעניין הנדון אין מדובר בחברה קטנה אשר פעילותה מסתמכת בחזקת בניינים והנבנת הכנסה מבנים אלה, אלא בחברה קבוצת גודלה אשר מחזיקה במקרקעין כדי להשבחים ולהביא להריסה המבנים הקיימים תוך בניית מבני מגורים ומשרדים חדשים בעtid.

הדיון בשתי השאלות העולות לעניין תחולת סעיף 64 לפקודה, ייערך בנפרד להלן על רקע טענות הצדדים.



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בבוח השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

#### **נושא ראשון – האם כל רכושה ועסקיה של המערעתה הם החזקת בניינים**

##### **המחלוקות**

14. אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים, כי המתחם כולל בנוסף למבנים המצוים בו גם שטחים לא מבוונים. בהישען על עובדה זו, טعن המשיב, כי אין ספק שהמערעת אינה עומדת בהדרגת הסעיף. לדבריו בא כוח המשיב, לשון הסעיף הדורשת כתנאי לחברת בית "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים", אינה מאפשרת החלתו על חברות שכושן אינם כוללים בניינים בלבד, ועסקיהם וחבריהם מהחזקה בניינים, כגון המערעת.

##### **טענות המערעת**

15. המערעת טענה, כי אין בעובדה שיש במתחם המקרקעין שטחים לא מבוונים כדי למנוע את סיועה לחברות בית, בין היתר בהתחשב בעובדה הנטענת על ידה, כי שטחים אלה מהווים חלק בלתי נפרד מכל המתחם והם נחוצים לתפעול המבנים שבו. לטענותה, הביטוי "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים" לא בא להוציא מתחולתו של סעיף 64 לפકודת חברות שכושן ובושים בניינים אליהם צמודים גם שטחים לא מבוונים, וכן לא בא להגביל את תחולות הסעיף רק לחברות שכושן בניינים ללא צורך. לשיטת המערעת, את המונח "בניינים" יש לפרש בהתאם לתכילת החוקה ומטרת הנחה כי כוונת המחוקק הייתה ליצור כלייעיל ולא חסר ערך להשגת התכילת להעניק את החקלה.

16. בהקשר זה הוסיפה המערעת (לענין הטענה שחלק מהמבנים במתחם ראויים להריסה), כי סעיף 64 לפקדזה אינו מתנה את תחולתו במצב המבנים ולפיכך, חברות שכושן מקרקעין עליהם בניין מבנה המיועד לשיפוץ ואף להריסה או לבניה בעתיד רשאית להיחשב, בכפוף לקיום יתר התנאים המנוונים בסעיף, לחברות בית בשנים בהן החזיקה במקרקעין ובמבנה הבני עליו.

17. עוד הוסיפה המערעת, כי על פי הפרשנות המקובלת והראوية לביטוי "שכל רכושה בניינים", קיומו של רכוש שאינו "בניין" לא ישולב את זכאותה של חברה להיחשב לחברת בית, ככל שרמוש נוסף זה נדרש לה לצרכיו ניהול בניינית. המערעת הפגנה לספרו של דוד אלקינס, מיסטי חברות ובעלי מנויותיהם (כרך ב', עמ' 1055-1054) שבו :

6 מתוך 37



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בbold הושפטת מרלים מזרחי

עמ"ה 27-09

"ספק ובי אט חבורה מסוגלת כל לנוהל עסק של החזקתה בנייניות מבלי שייהיה לה רכוש בלבד לשוה בלבד אותם בנייניות...חבורת אשר לה השקעות בלבד בנייניות עשויה להיכל בגדה של חברות- בית אט היא תוכיה, שמדובר באמצעים הדורשים לה או הצפויים להיות זרושים לה לשם ניהול הבנייניות".

- .18 המערערת נשעה גם על העובדה, שרות המיסים עצמה קבעה בחב"ק (קובץ הפרשנות לפקוות מס הכנסת, ד- 19), כי "חברה שברשותה רכוש אחר הטפל לבנייניות שברשותה בגין פקיזונות בבניין, אגרות- חוב ומזומנים, עשויה להיחשב לחברת בית". עוד נקבע שם, כי "רכוש, המהווה חלק בלתי נפרד מן הבניינים, בגין ריהוט, מערכת מיזוג אויר וכי, לא יפסול את החברה מלאיות חברה- בית". לטענתה המערערת, רשות המיסים השתמשה במילים "בגון" ו-"וכו" כדי למסדו שרכוש המהווה חלק בלתי נפרד מהבניינים, איינו מוגבל לריהוט ומערכת מיזוג אויר. לשיטתה, עולה מהאמור בחב"ק כי אליבא דרשת המיסים עצמה, יחויבו דווקא מחוברים לבניינים וניתנים למסחרו באופן נפרד ועצמאי מן הבניינים, יחויבו בהקשר זה חלק "בלתי נפרד מבניינים". ולפיכך לשיטתה, מתבקשת בדרך של "קל וחומר" המשקנה כי החיצות שבבעלות המערערת הימס חלק בלתי נפרד מהבניינים שבבעלותה, הויאל והמתהט השׂוע למכירה נמקשה אחת, והמערערת לא יכולה לרכוש את המבנים בלאזיהן. עוד טענה המערערת, כי חברת המחזיקה בבית פרטי צמוד קרקע, לא יישל סיווגה כחברת בית ורק מושם שהמבנה שברשותה כולל חצר שטח גדולה מהשתח הבניין, שכן החצר מהווה חלק בלתי נפרד מהנכט, ולא ניתן לרכוש או למכור אותה בנפרד. כך, גם לא ניתן כי חברות המחזיקות בנכס הכלול מבנה וחצר נמקשה אחת, סיווגן כחברות בית יישל, בעוד שחברות המחזיקות בקניונים ובקניונים מכוורים תחשבנה לחברות בית. לדברי המערערת, תוכאה זו סותרת את תכלית החוקה.

- .19 בסיסו טענות המערערת, מונחת הטענה העובdotית שהחיצות והשתחים הפנויים במתהום משרתים את הבניינים. המערערת תיארה את המתהום ככולל מבנים המיועדים לתעשייה המושכרים לעוסקים בתעשייה או מלאכה הנזקיקות לחצר, לצד המבנה אותו הם שכרים מהמעערערת לצרכי עסקיהם. נציג המערערת העיד, כי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בbold הושפטת מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

למגרשים הצמודים למבנים חשיבות רבה בהחלטה של השוכרים האם לשכור את המבנים מהמערתת (עמ' 9 לפ"ז). המעררת הדגישה, כי מחקירת העדה מטעם המשיב עליה, שהעובדת שכלה רכושה של חברת הינו מוגרש ששתחו פי ארבעה יותר גדול משטח המבנה הבניין עליו, אינה שוללת לכשעצמה את סיווגה של חברת בית, ויש להמשיך ולבוחן את מאפייניה לגופם של דברים ולשאול האם היא ראויה להיחשב כ"חברת בית לפי כל נסיבות המקורה".

.20. עוד הדגישה המעררת, כי אין בעלותה נכסים ממשיים כלשהם למעט המקרקעין, וכל המקרקעין שבבעלותה נמצאים באותו המתחם והוא אינה מפיקה הכנסתה שוטפת כלשהי, אלא מהשכורת הנכסים במתחם. למעשה, עיקר הכנסתותה נובע מהשכורת המבנים (76%) והכנסותיה מהשכרת השטחים הלא מבנים הן זניחות (24%). لكن לדבריה, עובדה זו עולה בקנה אחד עם עדות המשיב לפיה, רכוש שהינו טפל לבניינים שבבעלות החברה לא ישול את סיווגה כחברת בית.

.21. בהקשר להשכרת חלקו המתחם, הוסיף המעררת, כי יש לדוחות את טענת המשיב לפיה, מאחר שי"יעיר שטח המקרקעין שבבעלות המעררת כלל אינו מושכר", אין לטווגה לחברת בית, שכן, החטינה נטולת כל עיגון לשוני בתנאים המנוונים בסעיף 64 לפוקודה גם נטולת היגיון. לשיטת המעררת, לא יעלה על הדעת כי חברת בית תחדל להיות כזו מאחר שבמהלך תקופה מסוימת לא הצליחה למצוא שוכר ליחידה לבנייה שבבעלותה. לדברי המעררת, היא פועלה להשכרת כל השטחים הרואויים להשכרה באמצעות מגנון שהוקם לצורך זה בלבד. כך, ההשכרת חלקו המתחם כרוכה בהפעלת מגנון הכלול החזקתן משוד שכירות במתחם, העסקת כוח אדם ייעודי לטיפול בשוכרים ובשטחים המושכרים, עיסוק בתחזקה ותיקונים של המבנים ודרך הגישה אליהם וכן, גביה של תשומתי דמי השכירות. כפועל יוצא מפעילות זו, חלק ניכר מתחום המשיב. בתקופה הרלוונטיות לשנות המס שבענייננו, מספר השוכרים בכל רגע נתון נע בין 25 ל-30, כאשר דמי השכירות הכוללים של המתחם, כולל הבעלים, הסתכמו בממוצע של למעלה מ- 240,000 ש"ח לחודש (סעיף 6.3 לנפקה 1 לתצהיר המעררת). המעררת הדגישה, כי עדות המשיב אף הוזתה בחיקורתה, כי המשיב לא ערך כל בדיקה ביחס לנצח המבנים (עמ' 32 לפ"ז).

עוד נטען, כי נדרת מסעיף 64 לפוקודה הוראה ממנה ניתן להסיק כי השכורת כל נכסיו הנדיין לצדים שלישים הינה תנאי לתחולת הסעיף. על-כן, חברת שכלה רכושה



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בbold הושפטת מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

ועסקיה בניינים, רשאית ליהנות מתחולת הסעיף, גם אם מרבית נכסיה אינם מושכרים לצדדים שלישיים.

#### **טענות המשיב**

.22 המשיב טען מנגד, כי לשון סעיף 64 לפוקודה ותכליתו מובילים למסקנה, כי על החברה המבקשת להיות חברת בית להחזיק אך ורוק **בבניינים**, ומאחר שרכושה של המועירות אינו כולל בניינים בלבד וUSESOKKAH אינו החזקת בניינים בלבד, הרי שאינה יכולה להיחשב כ"חברות בית". בא כוח המשיב הפנה לעמ"ה 3/91 ימיר חב' לסתור והשיקות בע"מ נ. פקיז שומה אשקלון (מיסים), שם עתמה לדין השאלה, האט חברה שמקבלת דמי שכירות מחברה שרכושה הנם בניינים נחשבת גם היא כחברת בית. בהתבסס על לשון החוק, שמצויה בה ניסוח קלוקל, קבוע בפרשא זו כבוד השופט ריבליין, שבתוון בבית המשפט המחווי באאר-שבע, כי מדובר בשתי דרישות – גם הריכוש צריך להיות בניינים בלבד, וגם הפעולות העסקית צריכה להתמקד אך ורוק **בבניינים**.

.23 בא כוח המשיב הדגיש קודם כל את לשון ההורה. לדבריו, אין-liitan למילוט החוק המשמעות שאין חן יכולות לשאת. לדבריו, השופט מפרש טקסט שנוצר על ידי המחוקק ו גם הgesmota מטריה נעה מכל שתיהה, מהייבות נקודת אחזקה "ארכלימדיית" בלשונה של החוקה. סטייה מעקרון זה יורדת לשורשים של דברים ואינה עולה בקנה אחד עם עקרונות הפרשנות המקובלם. לטענתו, במקרה דין לשון החוק תואמת את תכליתו ובהתאים לה חברת בית זו רק חברה שכל רכושה ועסקיה הנם בניינים, ואין להידרש כלל לשאלת פרשנות דבר החוקה הבورو. לשון החוק תואמת את תכליתו החוקה, שכן המחוקק בקש להקל על חברות המוחזקות על ידי מספר מצומצט בעלי מנויות ואשר כל לרשות ועסקיהם הנם החזקת בניינים, ועל-כן, הכנסתויהן ממושות על בסיס המס האישי של כל בעל מנויות. משכך, לדבריו, הרי כי חברת בית אינה יכולה לכלול חברות גודלות אשר יש להן פעילות של נדלין מניב מסוגים שונים **בנוסף על החזקת בניינים**. יתר על-כן, על פי הטען, אילו רצה המחוקק חברות המוחזקות בndl'in מסוגים שונים (חברות קבלניות כגון: **חברות מודכי איבר וקבוצת ביליאוט**) יכנסו לגדר "חברות בית", הוא היה קובע זאת במפורש. משבחור המחוקק לצמצם את לשון החוק, החקלה ניתנת רק לחברות שכל רכושן מסתכם בניינים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

בא כוח המשיב ביסס טיעונו על הפנייה לשורת מלומדים שהציגו בכתביהם, בין השאר, כי הכנסות חברות בית אין יכולות לבוא ממקרקעין פנויים, אלא מבניינים בלבד.

.24 עוד טען בא כוח המשיב, כי יש לדוחות את טענת המערערת, לפיה השטחים הפנויים טפלים לבניינים. לדבריו, עליה מהראיות כי מתוך כל שטח המקרקעין שבבעלות המערערת רק 35% הם מבנים, ואילו 65% הם מגרשים פנויים (עמ' 9 לפ"ר), ולמעשה אין מדובר במגרשים פנויים הטפלים להחזקת הבניינים אלא להיפך (שם). מדובר במגרשים פנויים (شمורות חצרות מהעברית), מבנים וסככות הרוסים ונטושים, וכן בחצרות פנויות לחוטין ללא כל מבנה (שם), אשר חלקן מושכרות וחלקן לא מושכרות, ובמקרה כזה בר, על פי הנטען, שלא ניתן לקבל את הטענה לפיה החצרות משמשות את המבנים.

.25 בא כוח המשיב הבדיל בין מיטלلين המצוים בבניין, לבין שטחי קרקע. לדבריו, בעוד שמטלلين כגון: ריהוט, אפשר שייהיו טפלים לבניין, מגרשים המיועדים לבניה – אינם יכולים להיות בשום אופן טפלים לבניין. כך, לא ימנעו מחבירה שכלה רכושה הוא החזקת בניינים ובבניינים מצויים מיטלلين לצורך השימוש בבניין, להיחשב חברות בית. ברם, בענייננו, המערערת אינה מחזיקה רק בניינים והרכוש הנוסף אינו מיטלلين המהווה חלק מהבנייה. רכוש המערערת כולל לא רק בניינים, אלא נדל"ן, ובכללים מגרשים פנויים ובניינים. על כן, אחזוקותיה של המערערת במגרשים ובבניינים, וחוקה מלאה תואמת את פרשנות רשות המיסים לטעוף חוק זה, קטעה.

.26 הראיות המוכחות את טענתו שהמערערת אינה מלאת אחר התנאי הבסיסי האמור, הם לשיטת בא כוח המשיב, הדוחה הכספי של המערערת לשנת 2001 (מש/1) בו ציינה המערערת תחת כתורת "3. השקעות באתר", כי –

"בשנת 1988 רכשה החברה עם אחרים... מקרקעין..."  
וככללים גם מבנים תעשייתיים המיועדים לשיפוץ,  
הרישה ובנייה. בשנת 2002 אושרה בוואזות התכנון  
והבנייה תוכנית שינוי ייעוד המקרקעין מתעשייה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בבד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 27-09

**לשימושים מעורבים (בנייה למגורים, מסחר, משרדים,  
בתים מלון ותעשייה).**

כמו כן, **דו"ח ההשכירות מהשנים 2006-2004** (נספח ח' לנצהיר המשיב) העיד על כך, שუיקר המקרקעין המוחזק על ידי המערערת הוא מגרשים פנויים והם אינם טפليس לבניינים לאור גודלם : –

- א.** **בדו"ח של שנת 2004 צוין, שכ- 6,252 מ"ר** הם מבנים בניois מושכרים ואילו, **14,341 מ"ר** הם מגרשים פנויים ללא בניה.
- ב.** **בדו"ח של 2005 צוין, כי 4,862 מ"ר** הם מבנים בניois מושכרים ואילו, **4,641 מ"ר** הן מגרשים פנויים ללא בניה.
- ג.** **בדו"ח של 2006 צוין, כי 3,094 מ"ר** הם מבנים בניois מושכרים, ואילו **9,674 מ"ר** הן מגרשים ללא בניה.

לדברי בא כוח המשיב, דו"ח זה מבahir כי רק חלק מתוך כל המקרקעין בתלפיות שמצויקת המערערת הם מבנים, **ומרבית המקרקעין הם שטחים פתוחים/פנויים (שחלקים ריקים ובחלקם מבנים וסככות נטושים)**. על פי דו"ח ההשכירות רק 35% מכלל השטח שבבעלות המערערת הם מבנים, ואילו כ- 65% מהשטח הם מגרשים פנויים ללא כל בניין עליהם (לכל היותר יש עליהם מבנים וסככות הרוסים וכן, חצרות פנויות חלקן מושכורות וחולק לא) (עמ"ג 9 לפניו).

עוד עולה מהדו"ח, כי עיקר הרכינה של המערערת בא מהשכירות של השטחים הפתוחים (חריקים מבניינים) ולא מבניינים. בא כוח המשיב הוסיף, כי רק 20 דונם מכלל המקרקעין (ששטחים הכוללים 57 דונם) מושכר, כאשר גם מתוך החלק המושכר **הוכת כי המערערת משכירה הן בניois והן שטחים פתוחים שאינם מבנים**.

יש לציין, כי בנוסף לטענות העוסקות בשאלת ההיסטוריה למקרקעין ללא מבנה, העלה בא כוח המשיב שורת טענות נוספות כגון: הטענה שהמערערת לא רשמה את הבניינים כרכוש קבוע, אלא **כמלאי עסק**, וכוונתה המוצהרת הייתה להסביר את המותחים עיי' בניה לצורך מכירה. לשיטות בא כוח המערערת, המערערת השיבה על טענות אלו. לא ראייתי לכך לפרט את הטענות והניסיונות, מאחר שהעובדות הנוגעות למצב המתחם שבו מדובר, שאינו במחוקקת, מובילות למסקנה ברורה, שתוצג להלן.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

**דין והכרעה בשאלת האם כל רכושה ועסקיה של המערurat הם החזקת בניינים**

.28. לבחינת קיומו של תנאי זה, יש להידרש לפרשות הביתיי-”כל רכושה ועסקיה החזקת בניינים”. פרשנות ימיר הניל עולה, כי לביטוי האמור פירוש אחד ולפיו ”**שכל רכושה בניינים, וכל עסקיה הם החזקת בניינים**” (שם), דהיינו, כתעט בא כוח המשיב, לתנאי האמור יש שני חלקים. **האחד**, על חברה להיות כזו שכל רכושה הוא בניינים. **השני**, שכל עסקיה של החברה הם החזקת בניינים. בפרשנות ימיר היה מדובר בחברה אשר לא היו לה מקרקעין, אך היא נירה מקרקעין של אחרים (בעל זכות להכנסות דמי שכירות בגין מקרקעין). בית המשפט פסק, כי החברה אינה ”**חברת בית**”. העיקרונו שאומץ בפסק דין זה מוביל למסקנה, כי חברה שרכושה כולל שטחי קרקע שאין עליהם בניינים או שעוסקת בעיסוק אחר מלבד החזקת הבניינים, אינה ”**חברת בית**”.

.29. מקובלים עלי גם דברי בא כוח המשיב לפיהם, הספרות המשפטית תומכת בעיקרה בפירוש כי מדובר בחברות שהכנסותיהם מהשכורת בניינים (אך לא ממקרקעין פנויים). המלומדים אי רפאל ו-ד' אפרתי כתבו בספרם ”**Զ'יני מס הונטה**” (פרק שני – 1986)

”**יוצא אפוא, שענינו של סעיף 64 ר' בחרבות בטנות**  
**במיוחד, אשר רכושן מצטמצם לנכסיו בלבד נידי.** אלה הן  
 לרוב חברות שבשתוטו נהוג היה לכנותן על שם הגוש  
 והחברה שבו נמצא הנכס העיקרי שלהן....סעיף 64 דורש  
 כי ”**כל**” רכוש החברה הם בניינים אך ביטוי זה מוסב גם  
 על עסקיה של החברה, ולפיכך מן הראוי לפרשו באופן  
 רחב ואין לראות ברוכש נוסף כגון איגרות חוב או מזומנים  
 המשמשים למטרות החברה, משום רכוש שיש בו כדי  
 להוציאיה מתחוללת סעיף .64.

סעיף 64 נלמד כאילו נדרש שלחברה יהיה ”**עסק**” וכי  
 להוראותיו לא תהיה תקופה שעה שלחברה בעל נכס  
 בלבד נידי אין ”**עסק**” של ממש. אלא שפירוש זה של  
 הוראות סעיף 64 הוא צר במיעוד ואינו הכרחי. בסעיף 64  
 נאמר ”**שיעורה הם החזקת בניינים**” למדוד, שכונת



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני בבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

החוק לא הייתה לחברת בעלות עסק פעיל של ממש, אלא חברת שnitן לתאר את פעילותה בהפקת הבנשה מנכסי דלא נידי. קיצורו של דבר: מדובר בסעיף 64 בחברות שהכנסותיהן מהשכרת בניינים (אך לא מקרקעין פנויים) אף אם זמי ההשכרה אינם מתחייבים במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה" (שם, ע"מ 185-186).

(ההדגשות אינן במקור).

וגם אי נודר בספרו חושן למשפט, פקוחות מס הכנסה (מסים) חלק אי, מהד' שלישית, תשנ"ה-1994, בע"מ (385) כתוב, כי –

"כמו כן, ברור מהסעיף שנכסי החברה צריכים להיות בניינים גמורים ולא מקרקעין פנויים".

וגם יי פלומין במאמרו "חברות בית" (مיסים) א/5 (ספטמבר 1987), בע"מ א-14) צין –

"ambil להתייחס לניסוח הקלוקל מבחינת הלשון העברית נובע מהדברים כי כדי שהחברה תוגדר "חברות בית" רכושה ועסקה צריכים לב buoy מהחזקת בניינים. במילים אחרות, אין כאן התייחסות לנדלין במובנו הרחב, ועל כן החברות קרקע לעיבוד חקלאי אינה עונה על תנאי הסעיף". (ההדגשה אינה במקור).

המלמד יוסף גרש ציין בספרו מיסוי חברות (מהד' 3, 1987), כי הרצינול של הסעיף אינו מצדיק אבחנה בין בניינים לבין מקרקעין שאין עליהם בניינים. עם זאת, אין הוא אומר שפירוש ההגדלה סובל גם מקרקעין ללא בניינים. גרש גם התייחס ל"רכוש אחר" הכלול במונח –

"הסעיף זו בהכנסה מבניינים. הכנסה מקרקעין לא בניינים עלייה לא תכלל, בראות, בוגור הסעיף. מבחנת הרצינול של הסעיף אין מקום להבדיל בין שתי קטגוריות אלה והוא קו שהנחתה את החוקן לגבי הכנסות מבניינים חייב לחול גם על הכנסות מקרקעין.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

חברת בית שיש לה אג"ח או השקעות אחרות, הרי לכוארה נפגם העיקרונו של רכושה אם החזקת בניינים. יחד עם זאת, עדמת הנכיבות הינה כי אם ההכנסה ממוקורות אחרים, כגון אג"ח טפלה לעיקר לא יפגע הדבר במעמד החברה. הוא הדין באשר לרכוש אחר כגון פיקדונות בبنקים, אג"ח ומזומנים שהנים טפלים לעומת הבניינים ונרכשו בעיקר מההכנסות משכ"ז וזאת במוגמה לשמר על ערך הכספי. אלה לא יפסלו את מעמדה של החברה לחברות בית. חברת א' של רכושה הוא מנויות בחברה ב' שהיא חברת בית ספק אם תוכר על-ידי החוק לחברות בית, אף כי לכללית היא למעשה חברת בית. מאידך, החזקות מנויות בחברה אחרות תפטלן את מעמדה של החברה לחברות בית...". (שם, עמ' 60-61).

ודוד אלקינס (בספרו הנזכר) הדגיש גם הוא את התנאי הדורש, שככל עיסקי החברה יהיו החזקות בניינים משלה. עם-זאת, הותיר מקום לרכוש אחר הדורש לשם ניהול הבניינים –

"זומני, כי כוונתו של המחוקק, בתగזיריו את המונח "חברות-בית" הייתה לחברת אשר כל עסקיה החזקות בניינים משלה וכל רכושה משמש או נועד לשמש אותה בעסקליה האמוריהם. על פי פרשנות זו, חברת המנהלות בניינים של אחרים (וגם אם היא עשויה כן נסח על ניהול בניינה או בניינה שלה), חברת אשר יש לה עסקים אחרים מלבד החזקות בניינים או חברת שלה רכוש בלבד מה שדרוש לה או צפוי להיות זרוש לה לצורך ניהול בניינה – לא תוכל להיחשב לחברת-בית. מנגד, חברת אשר לה השקעות מלבד בניינים עשויה להיכל בגדורה של חברות – בית אם היא תוכית, שמדובר באמצעות הדרושים לה או הצפויים להיות דרישים לה לשם ניהול הבניינים". (שם, עמ' 1055).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בבד השופטת מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

"הרשות האח"ר" אשר ניתן למצוא בדברי המלומדים עיגנו להיכלותו בגדיר המונח "בנייה", הוא רכוש אשר לבניו ניתן לומר במידה רבה של וודאות שהוא דרוש לניהול הבניינים.

30. המחלוקת מזמנית, אפוא, הכרעה לעניין היקפו של המונח "בנייה". המונח "בנייה" אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה, אך בחוקים האחרים ההתייחסות היא לרוב לבנה המחוור לקרקע באורך קבוע. בהקשר זה נכתב במאמר שפלמינו, ע"ז ור'ית, "חברות בית", (מיסים) –

"אין הפקודה מתייחסת להגדרת 'בנייה' ואולם, בחקois  
אחרים ההתייחסות היא בורך כלל לבנה המחוור  
לקרקע באורך של קבוע. מכאן לא ברור מעמדם של  
מבנים המותקנים דרך או ראי אם הם עוניים על  
ההגדרה." (שם, סעיף 1.2).

בחוק התכנון והבניה (התשכ"ה-1965) הנדרת המילה "בנייה", הינה –  
"כל מבנה, בין שהוא בניין אבן ובין שהוא בניין ביטון,  
טייט, ברזל, שיש או כל חומר אחר, לרבות - (1) כל חלק  
של מבנה כאמור וכל דבר המחוור לו חיבור של קבוע; (2)  
קיר, סוללות עפר, גדר וכיוצא בהלה הגדרים או  
תוחמים, או מיועדים לפחות, או בתחום, שטח קרקע או  
חלל;".

הגדרה זו, שנתקקה בהקשר אחר לחלוtin, מבירהה למצער, כי באותו הקשר "בנייה"  
הוא מבנה שהינו כבר בניין על הקרקע. מדובר בתוצר של בניית ע"י אדם. יש לציין, כי  
הביטויי "אדמת בניין", מונח מרכזיו בתחום הארכנוגיה (ראו סי 8 לחוק החסדרים במקץ  
המדינה) הינו רחב יותר, אך גם הוא אינו מסיע לקביעת היקף המונח בהקשר הנדרן  
כאן. מכל מקום, במרכז המונח האמור, מطبع העניין, מונחת עובדות קיומו של מבנה  
על המגרש. ואולם, לאחר שברגיל לא ניתן למצוא בנינים המגיעים עד קצה החלקה,  
יש מקום לקבל את הטענה שהמונח כולל גם את החלק הטעף, הלא מבונה, החצר.  
אבל האם ניתן לראות בחצר שהיקפה גדול באופן משמעותי, חלק מהבניין, והאם  
הדבר כך רק. אם המחזיקים במבנה עושים בה בפועל שימוש? ומהו השימוש הנדרש?



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בבד השופטת מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

או יותר מזה – האם גם חצר המזודה בחלוקת אחרת, יכולה להיחשב לטפלת לבניין שבמוגרש סמוֹך?

.31. טענהה הגורפת של המערערת לפיה, החלק הלא מבונה במתוחם בו עסקין טפל בחלוקת המבונה, מדובר על השטח בכללתו, תוך התעלמות מהעובדת שהוא מורכב מחלוקת נפרדות (אין מחלוקת, כי נועתה פרצלציה). לכל חלקן מקרען, מטבע העניין, גבול התווחם אותה. כל להסכים, כי השטח הפנוי מבונה בכל אחת מן החלקות במיעוד אם היקפו קטן וסביר משרת את החלק המבונה בה, לאחר שלפי עצם טיבו שטח כזה מצוי בשולי החלקה. שונה המצב כאשר הטענה מתיחסת לחצר גדולה ממדים ביחס לבניין או כאשר מדובר בעינה המתיחסת ל"חצר" המזודה למעשה בחלוקת מקרען אחרת. מצבים עיגיטיים אלו, דורשים בחינה של המבחן החולם.

נראה, כי קבלת טענת המערערת במצבים הביעיתיים כאמור, דורשת קודם כל הוכחה קונקרטית על קשר של תלות בין בניית מסויים לבין החצר שגדולה בלתי רגילה שבאותה חלקה, או בין החצר לשבלה אחרת. טענת התלות, היא טענה עובדתית שיש להוכיחה. במקרה דן לא הובאה ראייה כזו. אולם, עדויות המערערת תהייחסו לכך שקיים החצרות היה חיוני לשוכנים, אבל קשר זה יש להוכיח ברמה של כל חלקה, ולא באומרה כללית. אילו הובאה ראייה, היה מקום לבחון אם די בקשר של תלות בשימוש ואפיו זה החורג מגבולות החלקה. ברם, אין ראה לנכון לקבוע מסמורות לעניין המצבים הביעיתיים, לאחר שהמערערת הסתפקה בטענהה הכללית הנזכרת, אף כי מדובר בעינה עובדתית.

ויתעם, לשיטתי, לא ניתן לדבר על סך השטח המפונה בכל החלקות כמשרת את החלק המבונה בהן ללא הוכחה קונקרטית. אין מחלוקת שבמתוחם מצויים מגרשים (כנראה לא מעטים) שאין בהם כל מבנה. ככל האם יוכלים להיחס "מקרען" או נכי דלא נידי, אבל לא "בנייה". משайн מחלוקת, כי מצויים במתוחם מגרשים לא מעטים מהם ריקים מבנה, היה על המערערת להוכיח את הטענה שהשטח הלא מבונה המצו依 בסמוך לבניין נדרש את הבניינים וטפל בהם. לא זו בטענהה שככל השטחים נרכשו ייחודיים כמקרה אחד, עובדה שלא הוכחה, אלא היה עליה להביא ראיות מפורטות הלמדות על קשר התלות בכל חלקה, ולהבהיר כי אין מדובר בחצר בשולי הבניין בלבד.

16 מטוֹך 37



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

לאור האמור, אין בידי לקל את עמדת המערערת, לפיה עמדה בדרישת החזקהה בבניינים בלבד, והכונסוטיה הון הכנסתות מהשכרת בניינים אלו. אילו די היה ב"מרקען" ולא ב"בניה", היה החוק מבטא רצונו אחרת ואומר "声称 וכושא שטחי קרקע וכל עסקיה מהחזקת שטחי קרקע". על פי נוסח ההוראה, אין הכוונה לנדיין במובן הרחב, אלא דזוקא לבנייניות. אם למעערעת שטחים ריקיים מבניינים, אזיא אין היא עומדת בתנאי הסעיף. כפי שהוכחה בראיות, רcosa של המערערת הוא למעשה נכס נדיין - קרי, בחלוקת מגרשים פנויים לחליון, בחלוקת מגרשים עליהם מבנים הרושים שספק אם ניתן לקרוא להם בניינים ובחלוקת מגרשים שעלייהם בניינים.

לאור האמור, דין הערעור בנושא האמור להידוחות.

### **נושא שני – האם המערערת היא "חברת מעיטים"**

#### **מחלקות**

32. הגדרת המונח "חברת מעיטים" הובאה לעיל (ס' 10). אין מחלוקת בין הצדדים, כי מאחר שחברת אותו חן (שהינה "חברת מעיטים" (חברה משפחתייה) בעצמה מחזיקה ביותר מ- 20% (מעל 60%) מהון מנויות המערערת, הרי שהמעעררת אינה "בת-חברה". הגדרת המונח "בת-חברה" בסעיף 76(ג) לפקודה, הינה –

...חברה שהמנויות שלה, המיצגות לא פחות מאשר מושונות  
אוחז של הון מנוותיה, הון בידיהן או בשליטתו של חברה  
או חברות שאין הוראות פרק זה חולות עליהם.

לענין תחולת הגדרת "חברת מעיטים" – הצדדים חלוקים בשתי שאלות. האחת, האם מדובר בחברה שהינה בשליטתם של יותר מחמשה בני אדם, כאשר לשיטת המשיב, כוונת החוק הייתה ל"יחידים" המחזיקים בבניינים ול"חברות קטנות" בלבד. השנייה, האם לציבור יש עניין במעעררת.

הפלוגתא העיקרית לענין הייתה המערערת "חברת מעיטים" עוסקת בשאלת, האם המערערת עונה על התנאי לפיו, היא חברה שאין לציבור עניין ממשי בה. הפוקודה אינה מפרטת מהו המבחן המלמד אם לציבור יש עניין ממשי בחברה מסוימת. לטענת המערערת, אין לציבור עניין ממשי בה. לדבריה, רק כ-15% מהון מנויות של



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 27-09

חברת מרדכי אביב תעשיות בניה (1973) בע"מ, שהיא בעלת 98.8% מהמניות בחברת מרדכי אביב מפעלי בניה בע"מ, שהיא בעלייה של 38% מהמניות במערעת, מוחזקות על ידי הציבור. כך שהציבור מוחזק בעקבין בכ- 5.6% בלבד מהן המניות של המערעת, ובהתאם, מוחזק לפחות מ- 1.5% מהמתמחים. גישת המערעת, אפוא, נוקטת בבדיקה כמותית לגבי הפרמטרים הנוגעים לציבור ולפיה, התוצאה המספרית המשקפת את החזקת הציבור וענינו בה מתבטאת באחיזות מעטים.

#### טענות המערעת

לענין השאלה הראשונה, המערעת טענה כי המחוקק לא קיבל פוזיטיבית את עמדת המשיב, לאחר שדחה את הצעת החוק לתיקו פקודת מס הכנסת (מיס' 69), (התשמ"ו- 1986) שקבעה, כי תחולת סעיף 64 לפקוודה תצומצם רק לחברות המוחזקות בידי יחידים, בעוד מספרו הנזכר של גורס, עמי' 64, וכן מדברי שלמה פיגו ושותיא גרשגורן – במאמרם "חברות בית- הראת חוק ישנה נקלות מבט חזשה", (מיסים) כה/א- 55 (2011). בספרוות זו מודגשת, כי הסעיף אינו מזמין "יחידים", אלא בני אדם הכללים על פי ההגדירה גם "תאגידים". כך, בסעיף 1 לפקוודה נקבע לעניין הגדרת "אדם" לרבות "חברה" ו"חבר בני אדם".

המערעת הדגישה, כי כאשר חփו המחוקק לצמצם תחולתו ל"יחידים" בלבד, עשה- כן מפורשות (למשל סעיף 104 ב(3) וסעיפים 122 ו-122א לפקוודה). המערעת הosiיפה, כי טענת המשיב לפיה תכלית סעיף 64 לפקוודה מצומצמת ל"חברות קטנות" דינה להידחות, שכן הגדרת המונח "חברה קטנה" אינה ברורה, והפקודה אינה קובעת תנאים למדיות גודלה (לפי המחוור הכספי, לפי שווי נכסיה או כל תנאי אחר). יתרה מכך, לא זו בלבד שבתיקון המאוחר לפקוודה לא הוגבלה תחולת הסעיף לחברות קטנות בלבד, אלא שאחת התכליות המשמעותיות של הסעיף היא – שמירת "הצורה הזאת של החברה שבה יש רואה חשבון והנהלת ספרית יותר מסודרת מאשר בשותפות פשוטה" (דברי הכנסת, ישיבת רعيיה מיום 27.3.1957, עימ' 1571). היינו, תכלית המתקיימת גם במקרה לחברות "גזלות" או "בינוניות". על פי הנטען, מלשון הפקוודה נובע, כי חברה המוחזקת בידי חמיש חברות, עשויה להיחשב כ"חברות בית", אף אם חמיש החברות מוחזקות כל אחת בידי 1000 יחידים, וזאת ככל שיתקיים יתר התנאים המנוים בפקודה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בבוד השופטת מרilm מזרחי

עמ"ה 27-09

המעוררת טענה, כי יש לדוחות את הטענה שפירוש הסעיף מוביל למצב אבסורדי בטענת המשיב, בו קבלני בגין יבקשו להיחס לחברות בית ו'לייהנות משיעורי המט של יחיד ולא משיעורי המט שחלים על חברות'. על פי טענת המשיב, "חברות מרכדי אביב (הן הציבורית והן הפרטית) ובקבוצת בלילויס אשר מחזיקות במעוררת הינה חברות קובלניות ידועות ברוחבי הארץ ומכאן שקבלת הפרשנות של המעוררת תביא לאבסורדי שחברה קובלנית הנה חברה בית". המעוררת טענה בהקשר זה, כי לאחר שישיעורי המט החלים על יחיד מגעים ל- 48%, בעוד ששיעור המט החל על חברות הוא 25% וככל שמדובר בחברות בעלות הכנסות גבוהות יותר, נטל המט שיחול על אותן "קובלניות גזוליות" יהיה גדול יותר ככל שימושו **יחידים**, בהשוואה לנטל המט שיחול אם יפעלו במסגרת חברה רגילה (מס חברות ומס על דיבידנד), ולכן אין ממש בטענת המשיב. אשוב לפוגטה זו בהמשך הדברים.

34. המעוררת מצינית, כי רשות המיסים ביטהה בקובץ הפרשנות לפקודה שתי עדמות שונות ביחס לפירוש הביטוי, אך אימצה את העמדת הנוקשה מבניהן. לפי עמדה אחת, "**ענין ממש לציבור**" מתקיים כאשר יש לציבור לפחות **25%** מכוח ההצבעה בחברה, ואילו על פי העמדת השניה, כאשר יש לציבור לפחות **10%** מכוח ההצבעה או הרוחחים בחברה. בקובץ הפרשנות לפקודת המיסים ד- 63 בוטאה עמדה אחת –

"חבה שיש לציבור עניין ממש בה (ומשות כן אין ההווארותחולות עלייה) הינה חברה הממלאת אחר התנאים הבאים:

- (א) מננותיה, שטחיה לפחות **25%** מכוח ההצבעה, הוקצו או נרכשו ללא התנאות תנאים כלשהם על-ידי הציבור ומוחזקות על-ידי הציבור בתום שנת-המט שהיא נשוא- היליכים;
- (ב) המניות נכללו ברשימה **ניירות-הערך** שנשcharו **באמצעות הבורסה** במשך אותה תקופה."

הו, כדי שהמעוררת תחשב לחברת לציבור עניין ממש בה, נדרש כי הציבור יחזק במנותיה בשיעור שלא יפחות מ- 25% מכל הון מנותיה של חברה, אשר מנותיה היו רשומות למסחר בבורסה באותה התקופה.

37 מ附 19



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 27-09

המעוררת הוסיפה, כי מבחן זה שנשאוב על ידי רשות המיסים ככל הנראה מהפסיקה האנגלית, אינו מעוגן בהוראות הפקודה ולא בפסקה הישראלית. יתר על כן, עדות הרשות מנוגדת לפסיקת בית המשפט בעניין אלקוי (עמ"ה 221/71 "אלקוי" חשות אלקטرومכנית ישראלית בע"מ נ. פקיד שומה מפעלים גדולים (ນບ), שקבע זאת מפורשות באומרו – "התגוררה של 25 איננה קיימת אצלנו". בא כוח המעוררת הפנה בהקשר זה גם לספרו הנזכר של יוסף גروس בע"מ 104-103 (1985) שבו נאמר – "תמונה על שום מה ראה מנסח ההוראות המקצועית בתחום עצמו לעניין שהחוק במשמעותו לא רצה בו". גROS הדגיש, כי סעיף 76 מדבר על הון המניות ולא על זכויות הצבעה או רווחים, וכי "אין בסעיף כל התיאחות להחזקת 'בקיפין' כפי שהדבר חדש בנסיבות אחרות בפקודה...".

המעוררת הטעימה, כי הרשות נקטה עדשה שנייה חמורה יותר שאף היא מנוגדת לפסיקה, ואינה מעוגנת בחקיקה. העמדה **השנייה** שביטהה רשות המיסים היא, כי "**עניין ממש לציבור**" מתקיים כאשר יש לציבור לפחות 10% מכל החביעה או הרווחים בחברה. עדותה זו הוצאה במסגרת חוזר 26 במיום 10.07.1986 ולפיו,

**עניין ממש קיים** כאשר –

"חברה אחד מבעלי מנויות היא חברה שמנויות  
כלן נשות בברורה והיא מחזיקה בחברות הבית  
 למ�לה מ- 10% מזכויות החביעה או הרווחים בחברות  
 הבית, בין במישרין ובין בעקיפין, לא תוכל להיחשב  
**כחברת בית**".

על פי הנטען, גם לשיעור של 10% אין כל בסיס לשוני בהוראת החוק. בא כוח המעוררת הפנה גם לדבריו של רואה החשבון פלומין (במאמרו הנזכר) אשר הביע בהקשר זה תמייתו, כיצד מפרסמת רשות המיסים אמות מידת פרשנית ללא כל עיגון לשוני.

על פי טענת המעוררת, ל מבחנים של רשות המיסים אין כל בסיס בפקודה, הם מנוגדים לתכליתה, סותרים את פסיקת בית המשפט וඅסוטרים האחד את השני. לשיטת המעוררת, בוחנת קיומו של "**עניין ממש לציבור**" צריכה להיעשות באמצעות מבחן **aichti** המשקף "הלכה למעשה" את עניין הציבור במעוררת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

**עמ"ה 27-09**

ובמתחם, ובעניינו הבדיקה מעלה כאמור, כי הציבור מחזיק באופן עקי בלבד בכ- 5.6% בלבד מהון המניות של המוערטת, ובהתאם בפחות מ-1.5% מהמתחם, והמסקנה המתחייב לשיטתה היא – הציבור אין בה עניין ממשי.

המערטת הוסיפה, כי טענות המשיב בדבר הגשת הדוחות המאוחדים על ידי חברת מודדי אביב מפעלי בנייה וחברת מודדי אביב תעשיות בנייה אין רלבנטיות. זאת, לדבריה, מהטעם, שהדווח החשבוני אינואמת מידה לקומו של עניין הציבור, שכן, איןנו נובע מחשיבות הנכס, אלא מחשיבותו הציבורי. עוד הדגישה המוערטת, כי בדוחות המאוחדים אף דוח, במסגרת אותו ביאור, על החזקה בנכס קטן משמעותית מן המתחם, והרי לא ניתן לומר שהוא עניין בנכס הקטן الآخر.

#### **טענות המשיב**

בליבת טענות המשיב בנושא העניין לציבור מונחת העבודה שחברות מודדי אביב מפעלי בנייה המחזיקה בשיעור של 38% במניות המוערטת, מוחזקת בשיעור של 98.8% בידי חברה שמנותה כולל נסחרות בבורסה לנירות ערך והוא חברה מודדי אביב תעשיות בנייה (1973) (להלן: "החברה הציבורית"). החברה הציבורית מגישה דו"חות מאוחדים יחד עם החברה הפרטית (בהחותם לגילוי דעת מס' 57 (להלן)) אשר במסורותם, בכל השנים האחרונות יש פירוט ספציפי זה למקרהין שבבעלויות המוערטת והן להשקעות בה. כך לדוגמה, בביורו 8 לזרות המאוחדים (נספח ד' לተichier המשיב), תחת הכותרת "מקראין" מציניות החברה הציבורית והפרטית, כי – "א. חברה מאוחדת מחזיקה ביחד עם אחרים, מקרעין באיזור התעשייה תלפיות בירושלים בשטח כולל של 49 دونם נכון ליום 31.12.04." בתיאור נכללות שתי החזקות במקרעין שהאותן מון היא המקרעין שבבעלויות המוערטת (והשניה, מקרעין אחרים בשטח קטן של 49 دونם אחד (לעתות 49 دونם של המוערטת) במ�לה אדומה). כמו כן, בביורו 9 לזרות המאוחדים, מצינה התייחסות נרחבת להחזקת של מנויות המוערטת (ר' סעיף ב.1).

בא כוח המשיב הדגיש, כי הדוחות מוגשים לבורסה לנירות ערך ולציבור המשקיעים הרואה שלחברות המאוחדות החזקה במקרעין בתלפיות בשיעור של 49 دونם (ביחד עם חברות נוספות), דבר שיש בו כדי להביא את הציבור להשיקע בהן מניות החברות המאוחדות. לפיכך, ברι כי הציבור עניין ממשי בהנהלות החברה הציבורית עצמה וכן בהנהלותן של חברות הבת שלה והחברה הקשורה - המוערטת, שכן להנהלות זו

37 מתוך 21



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בבוד השופטת מרilm מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

יש השפעה ברורה על שווי המניות וההשקה בחברה הציבורית. בא כוח המשיב הטיעם, כי הרצינול העומד בסיסו הגשת דוחות מאוחדים פורט בגיליון דעת מס' 57 – של כללי החשבונאות לפיו, יש להתייחס לקבוצת חברות כאלו ישות כלכלית אחת –

"**הדווחות הכספיים המאוחדים נועדו להציג מידע כספי המתייחס לקבוצת החברות כאלו ישות כלכלית אחת, תוך התעלמות מהיותן של החברות ישות משפטיות נפרדיות.** איחודה זוחות כספיים מוגבלים על הגישה הרווחות בחשבונאות המודרנית של העדפת המהוות הכלכלית של העסקאות על צורתן המשפטית-הפורמלית" (סעיף 22 לגיליון דעת).

גישה זו, לדברי בא כוח המשיב, מלמדת שיש לראות את כל פעילות החברה הציבורית ובנותיה כמקרה אחד, ועל כן, ברור כי לציבור המחזיק במניות החברה הציבורית יש עניין ממשי בפעולות המערעת.

### **דיון והכרעה בשאלת האם המערעת היא חברת מיעטים**

37. מקובלת עלי עמדת המערעת, לפיה אין עיגון לשוני לדרישת שהחטהה וינוון ל"יחידים" בלבד, וכן גם לדרישת כי מקבל החטהה יהיו חברים ב"חברה קטנה". ההפנייה להיסטוריה החוקנית בסוגיה זו, תהיה כדי לשכנע (ראו לעיל). עם זאת, ניתן לבסס את הדרישה על יסוד תכליות החטהה, ולא בכך שורת מלומדים כתובות בהקשר זה על "חברה קטנה" (ראו לעיל). כאמור, כך גם עלתה מהצעת החוק (ראו להלן).

מכל מקום, אין צורך להזכיר בסוגיות מקבל החטהה, לאחר שהתנאי המתייחס לעניין שיש לציבור במערעת, מביא מכוח עצמו למסקנת המשיב. המחוקק סתם ולא פירש ביטוי זה. בספרות המשפטית נקשרת ההוראה, לפיה "**חברה שיש לציבור עניין ממשי בה**", לא תוכל להיות "**חברה מיעט**" לחשש אי-חולקת הרוחחים ע"י "חברת המיעטים", כאשר תוכאת אי-חולקה היא הימנעוט ממיס. **נ动员**, בספרו הנזכר (עמ' 424-423) כותב בהקשר לסעיף 76 ולסעיף 77 המותר לנציג מיס הכנסה לפלא את ריווחה ולהזיב את החברה במיס, כאילו חולקו הרוחחים –



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

"ההוראה בדבר פילוג ריווחים איננה חלה על חברה שיש לציבור עניון בה, היות ובמקרה זה אין חשש לאי חלוקת רווחים, או בכלל שהאינטראס הציבורי לאו אי חלוקת הרווחים עשוי להיות חשוב יותר מאשר האינטראס המחייב את חלוקתם".

גם גוטס בספרו הנזכר (עמ' 69-73) כותב –

"התיחסות המיוחסת מהיבט המס ל'חברות מעטיים', מוקדזה בעבר בנושאים הקשורים לחלוקת רווחים והסתמכות להורות על פילוגם... בסיס ההוראה הינה האפשרות המקנית לנכיב מס הבנסה לראות ברוחוי חברות מעטיים שלא חולקו כאילו ציבידנד לבני המניות וזאת אם ראה כי יש בידה לחלק רווחים או חלק מהם מבלי להזיך לקיומו ולפיזורו של עסקה, וכי תוצאה אי-החלוקת היא הימנעות ממש או הפחתת מס. החוקק מאפשר, במקרה, במקורה כזה, להתעלם מקיומו העצמי של התאגיד, להרים את מסך התהagements לראות בתאגיד ובבעל המניות ישות מיסויית אחרת".  
(שם, עמ' 69).

גוטס התעכבר גם על המבחנים שניתנו לביטוי "חברה שיש לציבור עניין ממש בה" בהוראת החוק הרלבני באנגליה. לדבריו, מבחנים אלו נקבעו בהוראות המقتועות של רשות המס, ללא עיגון לשוני –

"מקורות של הסעיף הוא ב-Finance act 1952  
באנגליה, אשר בסעיף 256(5) לחוק זה נקבע –  
"Company which the public are substantially  
interested"

החוק הגדרו את העניין הציבורי בשני תנאים:

(א) 25% מהון המניות והחכבה מוחזק על ידי הציבור.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

(ב) מנויות החברה רשומות ונசורות בבורסה לניירות ערך באנגליה.

החוק הישראלי לא העתיק מבחנים אלה לפקודת. חurf זאת נקבע בהוראות המקצועיות של מס הכנסה כי חברת שלציבור עניין ממשי בה, חייבת למלא אחר התנאים הבאים:

(א) מננותיה.. המוקנות לפחות 25% מכלו הצעעה, הוקטו או נרכשו ללא התנאי תנאים לשם על-ידי הציבור ומוחקות על ידי הציבור בתום שנת המסל שהיא נושא ההליכים.

(ב) המניות נכללות ברשימה ניירות הערך שנשחרו באמצעות הבורסה במשך אותה תקופה". (שם, עמ' 73).

גורוס הדגיש, כי בשל היעדר בסיס לשוני בהוראה, ההוראות המקצועיות האמורות אינן מונעות מtower פירוש אחר למונח הנדון, ויש לראותן כהנחות בלבד. (שם).

דו"ה אלקין בספרו הנזכר (עמ' 816-817) ציין, כי ההגדרה של "חברה אשר חמשה בני אדם או פחות שליטים בה" היא רחבה, ועל-כן מבחינה מעשית, הוצאהה של חברת מחוץ לגדרה של "חברת מיעטים", תלולה ביתר חלק ההגדירה –

"...רוב רובן של החברות בישראל- אפילו החברות הציבוריות- עונות על ההגדרה של חברת אשר חמשה בני אדם או פחות שליטים בה. מבחינה מעשית הוצאהה של חברת מחוץ לגדרה של חברת מיעטים תהיה תלולה אףו בהיותה בת-חברה או חברת אשר יש לציבור עניין ממשי בו".

.38 בהיעדר הנחיה בורורה בלשון החוק אשר תבסס מבחן חולם ל'עניין הציבור' למונח הנדון נותר, אפוא, לבחון את כוונתו של המחוקק בקביעת ההוראה שבגדра מופיע הביטוי האמור. ابن היסוד לגישה הפרשנית בדיני מסים מצויה ביום בע"א 165/82


**בית המשפט המחוזי בירושלים**
**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**
**עמ"ה 27-09**

קייבוץ חצור נ. פקיד שומה רוחבות. בפסק-דין זה שונתה ההלכה הקודמת ונקבע, כי אין הבדל בין פרשנות כל חוק לבין פרשנות דיני המס, דהיינו יש לצאת מלשון החוק ולבחור מבין האפשרויות את האפשרות המבשילה את מטרת החוקה. תהליך זה תואר בע"א 10554/02 **ערבים וכי השקעות (1993)** בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (מיסים) כדלקמן :

... ההלכה באשר לכללי פרשנות דין הכספי שונתה בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רוחבות פ"ד לט(2) 70 וככלל אין כוות הבדל בין פרשנות כל חוק לפרשנותם של חוקי המס: "כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודות המוצאת היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשריות השונות יש עיגון, ولو מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשריות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרויות, המבשילה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ועתים מטרתה היא פטור מס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמה תכילת החוקה. אין עליו לפרש את החוק לטובות הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעונו. טובתו של נישום אחד היא לעיתים רעונו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דזוקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליברלי" (ענין חצור לעיל, בע' 76-75)."

הסדר המס הקבוע בסעיף 64 לפקודה חוק לראושונה בשנת 1955 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסת, תשטי'-1955) ותוקן לאחר מכן בسنة 1957 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסת, תש"ז-1957). לעיל הובאו דברי ההסביר של הצעת החוק משנת 55 מהם עולה, כי תכילת התקיקון ליתן החיטה לי'חברה פרטיטת קטנה". לאור הצעת החוק, ברורה המגמה שהנחתה את המחוקק בעת חקיקתו והיא, הענקת החיטה לחבריו החברה (שאים רבים) בעת קביעת שיעורי המס שייחלו על הכנסתותיהם, כך שרוחני החברה ימוסו כאילו החברה לא הייתה קיימת כלל וכאילו במקומה הייתה שותפות של בעלי מנויותה. ההקללה ניתנה במסגרת הסדרים ספציפיים החלים בנסיבות מיוחדות. המחוקק הגדר את המוגדרת, ועל פניה אין מדובר במסגרת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני בבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 27-09

רחהה. א' רפאל ו-מ' סייסטר במאמרם **חברות שkapות** (מיסים כד/6) כתבו בהקשר זה –

"זיני המסאפשרים ביום לשני סוגים חברות לאחר את אינטראס המיסוי שלהם עם זה של בעלי מנויותיהם, ורואים בהן, לבקשת בעלי המניות, שkapות לצורכי מס. כך יכולים בעלי המניות להנחות מגבלות האחריות בפעולות באמצעות חברה, אך שלטם את המס אליו הכנסה הופקה על ידם באופן אישי. אלו הן החברות המשפחתיות וחברות הבית. מדובר בהסתירות סכיפיות החליט נסיבות מיווזות: חברה משפחית; כאשר נכסים כל בעלי המניות הינם בני משפחה אחת; וחברות בית, כאשר כל נכסים החברה הם בניינים".

(ראו: גם דבריהם של המלומדים רפאל-אפרתי, **זיני מס הכנסה**, כרך שני, ע"מ 188, שהובאו לעיל).

לשיטתי, אין מקום להרחיב את המוגנות הנחנית מהחקלה, מאחר שאין סיבה לקבוע שהמחוקק בקש **ליפזר** אותה באופן נרחב. מקובל עלי, כי צודק בא כוח המשיב בטענתו שהמחוקק ראה נגד עינוי הטבה לחברות קטנות שכטרען לחפיק הכנסות מהחזקת בניינים, ובוודאי לא חף ליתן הטבת מס לחברות ציבוריות אשר להן פעילות ענפה כקבלי בניין. בהקשר זה הדגיש בא כוח המשיב, כי בהתאם לדוחות המאוחדים, חברת מרדיqi אביב **הפרטיה** המחזיקה ב-38% מניות המערעת – והמוחזקת ע"י חברת מרדיqi אביב **הציבורית** בשיעור העלה על 98% – עוסקת בקבלנות בנין. וויטעם, אפשר שגמות הצמצם לא מצאה ביטוי בהגדרת "חברות מיעטים". ואולם, יש לה ביטוי בהגדרת הנסיבות המיוחדות מצדיקות את החקלה, והיא באה **לביטוי** במטרה הבסיסית לממן ההקללה שהשתקפה בהצעת החוק ותחימתה לחברות שעיסוקן בניינים בלבד.

40. גם את פרשנות המושג **"עינוי ממש"**, ראוי לפרש באופן מצומצם לאור תכלית החוקה הבאה להטיב עם חברות שאין חברות גדולות. אין ספק, כי **לציבור עינוי ממש** בפעולות **חברות מרדיqi אביב תעשיות בנייה** (1973) בע"מ שמנויות נסחרות



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בbold הושפטת מרלים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

בברוסה. עניין זה קיים גם לגבי חברת מזרחי אביב מפעלי בניין בע"מ (המחזיקה ישירות במערכות) שכנ, היא חברה הנשלטת כולה על ידי החברה הציבורית, ומאותה חברת זו מחזיקה במערכות (ב-38% ממניותיה) נובעט המסקנה, כי לציבור יש עניין ממשי גם במערכות ובעסקה. החישוב המספרי שהציגו המערערת, אינם נתונים משקל חולם לעובדה שהחברה מזרחי אביב מפעלי בניין בע"מ מוחזקת באופן מלא ע"י החברה הציבורית, ולחשייבות שמייחסים כליל היגיון הנאות לדוח' המאוחד של חברות אלו. על פי כללים אלו יש לראות בחברות אלו ישות כלכלית אחת. הדוח' המאוחד משפיע על עניינו של הציבור במניות החברה הציבורית. החברה הציבורית הציגה דוחות מאוחדים המציגים בבירור, כי המקרקעין שנרכשו מוחזקים יחד עם המערערת. ויוטעם, החלק שיש לumarערת במרקען שנרכשו הוא נכבד – כ-1/4 מהמרקען (26.25).

מסקנתי מהאמור לעיל היא, שהumarערת אינה מקיימת את התנאי הקבוע בס' 76 לפוקודה, לפיו אינה חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה". מסקנה זו, תומכת אף היא, במסקנה שהוסקה לעיל מטעמים אחרים (לענין ההחזקה בבניינים) לפייה, נכון המשיב בקובעו שאיןumarערת ממלאת אחר תנאי "חברת בית".

### **שאלת אופן חישוב עלות המגרש שנמכר בשנת 2004**

#### **המחלקות**

41. שאלת נוספת שיש להזכיר בה, היא כאמור, כיצד יש לחשב את שווי הרכישה של המגרש (מגרש מס' 15 (שטח 4,175 מ"ר) אשר נמכר לצד שלישי בשנת 2004). על פי טענתumarערת, בהיעדר הוראה בפקודה לעניין זה, יש לאמצז בדרכ שלהיקש את העיקרונו הקבוע בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין ( Sabbath וריכשה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") האומר, כי –

"שווי הרכישה במכירת הזכות בחלק מסוימים או בלתי מסוימים במרקען-הוא חלק יחסית משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, ביחס שבין החלק הנמכר לכל הזכות".



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בבז השופטת מרilm מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

המשיב ביסס את הערכת שווי המגרש על **חוות דעת שנערכה על ידי המערעת ושותפותיה בשנת 1991**, במועד הסמוך לרכישת המתחם. המערעת טענה, כי על פי הפסיקה יש להישען על עיקרונו השיווקי הכספי היחסי, לפיו חושבה עלותו של המגרש, לפי חלקו הכספי של שטחו ביחס לכל שטח המתחם שנוטר בעת המכירה (10.96% ממחיר הרכישה של שטח המתחם שנוטר בעת המכירה).

המערעת ערכה שני תחסיבים לצורך קביעת שומתת העצמית. האחד, הוא תחסיב שנערך על פי עיקרונו השיווקי הכספי הבוחן את יחס שטחו של המגרש ביחס לכל שטח המתחם שנוטר בעת המכירה, שتواצאו כאמור 10.96%. השני, חישוב שלקח בחשבון את כל **מאפייני הקרקע**, במתחם ובמגרש, לרבות סווי המבנים והשווי בין סוגים המקורעים במתחם, וזאת בהתאם לחוות דעת שמאית שנערכה בסמוך למועד מכירת המגרש ("תחסיב שווים"). לפי תחסיב זה, ייחס למגרש 10.78% ממחיר הרכישה של שטח המתחם ממירר הרכישה של שטח המתחם שנוטר בעת המכירה (יש לציין, כי גם חוות הדעת מ-1991, הייתה בדבר "תחסיב שווים"). על פי טענת המערעת, במצבה כה הפער בין התחסיב האחד לבין התחסיב השני, זינית, קבעה את שומתת העצמית על פי עיקרונו השיווקי הכספי הכספי, בהתאם לזכותה על פי הוראות החוק והחלה הפסקה.

### **טענות המערעת**

42. לשיטת המערעת, התחסיבים נעשו על פי החלטה המחייבת ביחס לקביעת שווי הרכישה במסגרת מכירת חלק מתוך מקרקעין, אשר נקבעה בע"א 3988/00 **מנאל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ. מزادכי מIRON ואח'** (מיסים). להבנת המערעת, בית המשפט העליון קבע בפסק דין זה, כי ברירת מחדל לקביעת שווי הרכישה של חלק מסוים מתוך מקרקעין, תהיה באמצעות עקרון השיווקי הכספי הקבוע בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, והחריג לכך יהיה – **הולמת שווי הרכישה על ידי הנישום באמצעות ראיות**. קרי, לסתיה מעיקרונו השיווקי הכספי וקביעת שווי הרכישה על ידי הנישום באמצעות ראיות, נדרש שני תנאים מצטברים: **האחד**, רצונו של הנישום לטשטות מעיקרונו זה; **השני**, יכולתו של הנישום להוכיח את שווי הרכישה שיווק בפועל לחלק הנמכר על ידי הצדדים עצם, באמצעות ראיות ברורות.

לשון אחר, לדברי המערעת, בהיעדר ראיות ברורות לשווי המגרש שנמכר במועד הרכישה הנוסחה היחידה שניתנת ליישום לשם קביעת שווי הרכישה, היא על פי יחס

37 מתק 28


**בית המשפט המחוזי בירושלים**
**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**
**עמ"ה 27-09**

השתחים. לטענה, אליבא דבית המשפט העליון בעניין **מירון הניל**, על אף העובדה שיטתית יחסית השתחים אינה נקיה מפגמים, כאשר מדובר במרקען הטרוגניים, אין לאפשר למשיב להחיל שיטות אחרות לקביעת שווי הרכישה.

.43 על בסיס עיקרי עמדתה טענה המערעת, כי חישובי המשיב בקביעת עלות המכרכ של המגרש מנוגדים להלכה הפסוקה, מה גם, שחוות הדעת משנת **1991**, עליה נסמך, נערכה שנתיים לאחר מועד רכישת המגרש (בימים **1991.10.17**), ולפיכך, גם אינה משקפת את שווי המגרש במועד רכישת המתחם כדרישת בית המשפט העליון בעניין **מירון**. לדבריה, גם אם הייתה הקיימת הצדקה לסתיטה מעקרון השיקן הכספי, הרי שלל יותר נדרש היה לחשב את השווי היחסית של המגרש בגין כולל המתחם **במועד הסיכון למכירת המגרש**, כפי התחשב הנוסך שערכה בחוות הדעת השמאית שנערכה ביום **17.12.2003** (נספח 1 ל拄icher המערעת). תחשב זה הוביל כמעט לתוצאה זהה לתוחשב שנערך על פי עקרון השיקן הכספי, ומשכק, ברוי כי לא הייתה כל הצדקה לסתיטה מעקרון זה.

.44 המערעת הוסיפה והדגישה, כי חוות הדעת משנת **1991**, עליה נסמך המשיב, נערכה **כ-13** שנים לפני מכירתה (וכשנתיים לאחר מועד הרכישה), ומשכך, נעדרים ממנה נתונים ושינויים משמעותיים עד למועד מכירת המגרש. לדבריה, בתקופה שבין ערכית הערכת השווי משנת **1991** ועד למכירת המגרש בשנת **2004**, שונה המצב התכוני של המתחם, באופן שבו הופקע חלק ממשי ממנו, וזאת מבלי ששולם פיצוי לערעת בגין כך. כמו כן, נמכרו חלקים אחרים מהמתחם וחלו שינויים כלכליים בשוק הנדל"ן, כך שאין כל אפשרות להסתמך על הערכת השווי משנת **1991** לעניין חישוב עלות המכרכ של המגרש.

.45 לעניין השינוי הנטען על פני הזמן, טענה המערעת, כי במסגרת שינוי התביע (תכנית מפורשת מס' 4539/א', שפורסמה בי.פ. **5076** מיום **21.05.02**) הופקע חלק **משמעותי** מ**המתחם** לטובת הרחבת דרכי, מבלי שnitן לה פיצוי.

על פי טענת המערעת, המשיב לאלקח בחשבון את העלות המיוחסת לשטח שהופקע והדבר מוביל לתוצאה אבסורדית ובלתי צודקת. כך, בתחשיב שערץ המשיב נקבע שווי רכישה המתעלם מההפקעה שבוצעה ללא פיצוי, ע"י כך שלא בוצע ייחוס של



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני בבז השופטת מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

עלות המקרקעין שהופקו, וכפועל ישיר מכך שווי הרכישה שקבע המשיב יוצר פיקציה ליפה התשורה המערערת בשיעור שאינו משקף את רוחה בפועל. לדברי המערערת, כ-**30%** מהמתחם הופקו לצרכי ציבור במסגרת חלוקה חדשה על פי התוכנית, ובמצב דברים זה, חישוב עלות המכבר בהתאם לגישת המשיב מביא לכך שכאשר המערערת תמכור את המתחם במילואו, ילקחו בחשבון רק כ-**70%** משווי הרכישה של המתחם, שכן **30%** ממנו הווערו ללא תמורה. תוצאה זו מושוללת כל היגיון. אין זה סביר שתהא חייבת במסחר העבדה שכלל לא התשורה ממיכרת המקרקעין, והتوزעה היחידה המתקבלת על הדעת היא, כי מלאו שווי הרכישה (100%) ייחס חלק שנותר בידיה של המערערת (50%).

על-כן, על פי הנطען, סותר תחשייבו של המשיב את עיקרונו היסודי בדיני המס בדבר מס אמות, ואת הלוגיקה העומדת ביסודו של סעיף 36 לחוק - "שווי רכישה כשהיתה הפקעה חלקית" הקובע, כי –

"לענין קביעת שווי הרכישה של זכות במקרקעין  
שלאחו רכישתה הופקع חלק ממנה ללא מתן פיצוי –  
יראו את הפקעה כאלו לא הייתה."

לדברי המערערת, הגישה הנכונה היא, שכאשר בוצעה הפקעה ללא פיצוי, תיויחס לענייננו כל עלות ורכישת המתחם לשיטה שנותר לאחר ביצוע ההפקעה, ובהתאם לכך יוגדל שווי הרכישה לגבי יתרת המתחם לרבות המגרש. בדומה לכך, במקרה שבו לאחר ביצוע ההפקעה נמכרים חלקים מהמתחם בשלבים, יש לייחס בכל מכירה גם את החלק החיסרי של שווי הרכישה של השטח שהופקע, באופן שבשלב שבו יימכר החלק האחרון של המתחם, ילקח בחשבון כולל שווי הרכישה של השטח שהופקע.

### **טענות המשיב**

בא כוח המשיב טען מנגד, כי יש לקבל את קביעתו באשר לשווי עלות המקרקעין (הנשענת על חוות דעת השמאי מ-1991 שנתקבלה על ידי המערערת עצמה וקבעה את השווי הספציפי של הנכס שנמכר), התואמת לפיסיקה ולהיגיון הכלכלי והmisioyi כאחד. במסגרת חוות הדעת משנת 1991 נאמר תחת הcoterta:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 27-09

"8. הדרך **לקביעת השווי היחסי**" (נספח ז' לTCP) המשיב, כי – "מדובר בחטיבת קרקע רצפה, בגודל חריג, שאינה הומוגנית בתוכנותיה, ומכך נובע השוני בשווים היחסיים של חלקה פיצלתי את חטיבת הקרקע לעזרות בהתאם לקריטריונים שיובאו בהמשך. בדרכן זו ניתן ליחס לכל גזירה בנפרד, כאשר הגוזרות נבדלות זו מזו במיקומן ובסוגי השימושים שנייתן לעשויות בהן".

בא כוח המשיב, הדגיש כי השמאו שהביאה המערערת בסמוך לרכישת הקרקע קבע במדויק שבסקרה זה לא ניתן לקבוע שווי למרקען לפי החלק היחסי בכלל המקרקעין שרכשו, אלא יש לבחון באופן ספציפי כל יחידת קרקע בהתאם לתוכנותיה וכן לקבוע את שווייה. בהתאם לכך, ובהתאם לעולות שקבע השמאו בשנת 1991 (עלותנו לדונם של מגרש זה עומד על סך של 159,000 ש"ח), חישב המשיב את גודל המגרש שנמכר בסך של 1,050,397 ש"ח, בעוד שבאופן בו חישבה המערערת, הูลות היא 1,566,000 ש"ח. היינו-לצורך חישוב המס, עלות המגרש אליבא **צמישב** הינה הูลות הספציפיות שנקבעה והוערכה בסמוך לרכישת המגרש ולא עלות יחסית של החלק הנמכר מותוך כלל המקרקעין שבבעלות המערערת ושותפותה, על פי חישוב השטחים.

לשיטת המשיב, כאשר עסקין במקרקעין שאינם הומוגניים, וכל חלקת קרקע שונה מרעוטה, וכאשר קיימת חוות דעת שמאית שנערכה בסמוך לרכישת המקרקעין לפיה נכוון לבחון כל חלקה בפני עצמה, יש להעדיף את קביעת השווי של המקרקעין הספציפיים על קביעת שווי בהתאם ליחס השטחים. לעומת הילא, אף המערערת ושותפותה ביקשו לדעת את שווי הרכישה של כל מתחם ומתחם במקרקעין וכן נקבע בסעיף הראשון לחוות הדעת השמאית – "**נתבקשתי על ידכם לקבוע את שוויים היחסיים של חלקים מכלל שוויו של המתחם בשלמותו**". משכך, לטענת המשיב, אין המערערת יכולה להתנער כיום מהחוות דעת זו שנערכה לבקשה בסמוך למועד הרכישה. יתרה מכך, חוות הדעת לא נסתרה ונערכה בסמוך לרכישת המשקף נכוונה את המצב העובדתי שהוא קיים לאשרו בסמוך לרכישה. בא כוח המשיב הדגיש, כי לפני גישת


**בית המשפט המחוזי בירושלים**
**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**
**עמ"ה 27-09**

המערערת, הולות של החלק הנמכר עולה על עלות השווי הכספי שנקבעה בחוזות דעת השמאן, וכפועל יוצא מכן, הרווח שבגינו היא חבה במס הוא קטן יותר. הינו, המערערת מבקשת שלא לשלם מיסים והוא להפחית את תשלומי המסים בגין רוחחים שנוצרו לה בעקבות מכירת חלק מהמרקען.

.48 על פי פירוש בא כוח המשיב, פסק הדין בעניין **מרוצבי מירון הניל**, עליו נסמכתה המערערת בסיכוןיה, מעיד למעשה את שיטת החישוב הכספי על פני החישוב היחסית בمقבב בו עסקין במרקען שאינם הומוגניים, בהתייחסו לביעיותו של הנוסחה הכללית של שיטת חישוב השטחים, כאשר כבוד השופט חיית כתבה –

...**כל שעסיקין במכירת חלק מסוימת מתוך מקרקעין הטרוגניים ונוכח הביעיות המתוערת ביחסו הנוסחה הכללית שבסעיף 22 לחוק מסויי מקרקעין על מכירה מסווג זה, אני סבורה כי יש לאפשר לנישום להציג בפני פקיד השומה ו��יות, אם יש בידו כללה, באשר לשווי הרכישה של החלק הנמכר וזאת בטרם תיושם הנוסחה הכללית שבסעיף 22 לצורך חישובו של שווי זה, על כל הביעיות הכרוכה בכך כמפורט לעיל...».**

.49 לדברי בא כוח המשיב, הרצינול העומד בבסיס פסק הדין בעניין **מירון הוא**, העדפת שווי הרכישה האמתית של החלק שנמכר, כאשר עסקין במכירת חלק מקרקעין שהנים הטרוגניים. על כן, במקומות בו קיימות ראיות לגבי השווי הכספי, ולצורך גביית מסאמת, נכון לפעול על פי העיקרון שיחסם עיי' בית המשפט העליון באותו מקרה. בא כוח המשיב הוסיף, כי אין כל היגיון כלכלי לבחון את השווי של המחיר המקורי לפי שווי המקרקעין ביום המכירה, חישוב שלדבריו נעשה עיי' המערערת, מאחר ששווי המקרקעין ביום זה היה למעשה התמורה בגין המקרקעין. לרוב, ערך הנדלין עולה, ואימוץ גישת המערערת או שתבאי לתשולם מס רווח הון וגום או לאי תשולם כלל, שכן לא יהיה פער בין שווי המקרקעין במועד המכירה לבין המכירה בפועל. יש לציין, כי בסיכוןי התשובה הדגישה המערערת, כי בהקשר זה דבריה הובנו שלא כהלה.


**בית המשפט המחוזי בירושלים**
**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**
**עמ"ה 27-09**

.50 אשר לטענת ההתעלמות מההפקעה, טعن בא כוח המשיב, כי טענת המערערת בהקשר זה היא הרחבה חזית בטענה שלכתהילה לא נטענה ולא הוכחה גם בשלב הדיונים לפני המשיב, ואין להעלותה כיום במסגרת הסיכון. יתרה מכך, סמוך למועד דיון החוכחות, ביקשה המערערת לתקן את החודעה המפרשת את נימוקי העורר בטענה כי בשל הפקעה שבוצעה בעבר יש לחשב באופן אחר את זיקפת הוצאות המימון. טענה זו נזנחה על ידי בית המשפט. המשיב הוסיף, כי לא הוכח שהתבצעה הפקעה בפועל של המקרקעין.

עוד טען בא כוח המשיב לעניין ההפקעה, כי תכילת רכישת המקרקעין על ידי המערערת ושותפותה הייתה השבחות המקרקעין באמצעות שינוי ייעוד ולאחר מכן הריסת המבנים שחילקם הקיימים על המקרקעין, ובין-היתר, בניהת דירות מגוריים ומשרדיים. לשם כך קודמה תב"ע 4539' שפורסמה למתן תוקף ביום 21.05.02. אולם, במסגרת התב"ע ינסם חלקים שהופקו לצרכיו ציבור. יחד עם-זאת, בהתאם להוראת סעיף 190 לחוק התכנון והבנייה-תשכ"ה-1975 – כל הפקעה לצרכי ציבור במסגרת חוק התכנון והבנייה מחייבת משלוח הודעות בהתאם לפקודת הקרקע (רכישה לצרכי ציבור), במקורה Dunn, למורת שבתכנות ינסם חלקים שהופקו לצרכי ציבור, טרם נשלחו הודעות על ביצוע הפקעה בפועל בהתאם להוראות חוק התכנון והבנייה ופקודת הקרקע. אילו הייתה מותבצת הפקעה זה-פקטו, הייתה המערערת מציגה מסמכים אודות ההפקעה. משלא עשתה כן, כל טענות המערערת בהקשר זה הן טענות בעלה, שכן הפקעה טרם יצאה לפועל. בנוסף, אף בדוחותיה של **חברת מודצי אביב** (חברה הציבורית) אין כל התייחסות לעניין ההפקעה, והדיווח בדוחות הכספיים המופיעים לציבור המשקיעים מצין כי המקרקעין שבבעלות השותפות הינו בשטח כולל של כ- 49 דונם (ביואר 8 לדוח הכספי לשנת 2004). היינו, אין כל בסיס לטענת המערערת כי הופקו 16,712 מ"ר וכעת נותר לה לאחר הפקעה רק כ- 39 דונם.

עוד נטען, כי במסגרת השבחות מקרקעין נדרשים הבעלים לרוב להказות שטחים לצרכי ציבור. כמו-כן, לעיתים בעת הפקעת מקרקעין מקבלים הבעלים בתמורה השבחה של מקרקעין הסמכים למקרקעין הפנויים. בנסיבות אלה סביר, כי שווי



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

כלל המקרעין לא השתנה, וזאת לאחר שמהד, הופקעו המקרעין אך, מאידן,  
שווים של המקרעין הנוטרים עליה בעקבות ההשבה.

**דין והכרעה בסוגיות חשוב עלות הנ麥ר של המגרש**

51 אין מחלוקת בין הצדדים, כי המקרעין שנרכשו על ידי המערערת הינם מקרעין  
הטרוגניים, קרי, מורכבים מחלקות שונות אשר כל חלקה בעל גודל שונה ושווי  
שונה (עמ' 6 לפניו).

.52 בפסק הדין בעניין מירון (המוזכר לעיל) נפסק מפורשות, כי כאשר מדובר במקרעין  
הטרוגניים, נסחota "יחס השטחים" בעיתית –

"....הkowski מתעורר מקום שבו הנ麥ר הוא חלק מסוים  
מתוך מקרעין הטרוגניים. במקרה כזה הנוסחה  
הכללית הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרעין,  
בהתוותה נסחota יחס אין בה, במובנה, כדי להוביל אל  
שווי המדויק של החלק הנ麥ר ביום הרכישה....יחסוב  
שווי הרכישה היחסי של חלק מסוים מתוך מקרעין  
הטרוגניים לפי שטח.... מתעלם מהבדלי השווי בין  
חלוקת השונות של כלל הזכות ביום רכישתה....  
הנה כי כן, כל אחת משלויות החישוב שהצעו הצדדים  
אפשרית היא מבחינת לשונו של סעיף 22 לחוק מיסוי  
מקרעין, אך לכל אחת מהן חסרונות משלה מקום שבו  
מיושבת הנוסחה על מכירת חלק מסוים מקרעין  
הטרוגניים. נראה לי כי על מנת להגשים את תכלית  
החוק ולמסות באופן אמיטי את השבח הנובע מכירת  
חלק מסוים במקרעין הטרוגניים, מונ הרואין להחיל את  
הנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק המקרעין על מכירה  
מןין זו רק כאשר אין בידי הנושום להציג לפקיד  
הsworthה נתוניות המוכיחות את שווי הרכישה של החלק  
הנ麥ר כהוינו". (שם, עמ' 874).


**בית המשפט המחוזי בירושלים**
**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**
**עמ"ה 27-09**

מדוברים אלה עליה, כי לשיטת בית המשפט העליון הדרך החולמת את התכליות של החוק, וה מביאה למשמעות של השבח היא, בჩינת הנתונים הקונקרטיים המוכיחים את השווי של המגרש. העיקרון המנחה בדברים אלה הוא, חתירה למסامت –

**"יש להעדיף הולכה במצב הדברים לאשרם בטרם**

**תיוושט חזקה או נסחאה אחדודה העולה להוביל**

**להטלת מס על רוח שלא הופק".**

(ענין מירון, ע"מ 875).

אכן, בנסיבות של פסק דין מירון, הטענה שיש לחשב את העלות על פי הרווח הקונקרטי הייתה חשובה לנישום. הנישום, הוא זה שטعن בנגדו לטענת המשיב (המערער שם), כי זכאי הוא להציג חישוב המתיחס לשווי הקונקרטי, בהבדל מה חשוב על פי יחס השטחים. لكن פסק הדין מכיר בזכותו לדרש זאת, וחוזר מספר פעמים על זכותו כנים לעשות כן. אבל אין כל סיבה ליחס זכות זו לנישום בלבד, ואני סבורה שבית המשפט העליון ה��oon ליחס זכות זו. ויטעם, . בדרך כלל המשיב אינו ערוך לחישוב המודדק בעניין השווי, בשל המשאים הכרוכים בו. ברם, במקרה זה הוכנה חוות הדעת ע"י הנישום, ומשמעות חוות דעת זו בידי המשיב – יש בידו להישען עליה. חוות הדעת עליה התבאס המשיב קבעה את השווי הספציפי של המגרש, לפי טיב וגודלו, וזאת בהתאם לבקשת המערערת עצמה ושוטפותה. אם כך, חוות הדעת עליהabis المشיב את אומדנו, היא ראה המשיקפת נכונה את שווי המגרש במועד רכישתו. ויטעם, מחוות הדעת עצמה עליה, כי מדובר בקרע שאינה חומוגנית, ولكن לא הולם אותה החישוב الآخر.

כאמור, הקביעות שבפסק דין מירון עלות בקנה אחד עם גישת המשיב, ויש להעדיף את קביעת שווי המקרקעין הספציפיים המבוססת על ראיות עליהן לא יכולה המערערת לחלוק, משנן נצרו על ידה.

גס דין הטענה בדבר ההתעלמות מההפקעה, להידחות. ראשית, לטענת המשיב, כי מדובר בהרחבת חוות. בקשה המערערת לתקן נימוקי העורoor ע"י חוספת טענה זו,



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

### **לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

נדחתה בחילתה מיום **12.06.2012**. ההנמקה של החלטה זו הייתה, שהתnikו מトンקס לאחר שהוגשו התצהירים בתיק, וגם לא ניתן להעלות טענה עובדתית לראשונה בערעור. **שנייה**, טענת ההפקעה כלל לא הוכחה ונטעה בכלל. המערערת לא הציג כל מסמך המלמד, כי אמן התבכעה הפקעה בפועל. וירדש, גם אם יש סימנים לתהליכי ההפקעה בחומר שלפני (שותמת השמאית המכريع מיום **17.2.08** מ- נספח וلتצהיר המשיב, תחשיב עלות המכרכר שנערך ע"י המשיב), מדובר בראשות משנהות, ובעובדת שלא היה מקום להוכחה בערעור, לאחר שלא עלתה בדיוני השומה ובנימוקי הערעור. בנסיבות אלו, הטענה נדחתה.

.55 אשר לטענה בדבר השני במצב התכנוני ובמצב השוק שהתרחש בתחום מאז הרכישה – אין המערערת מסבירה מדוע יש להביאו בחשבון עלות הרכישה דזוקא. עניינו בעלות במועד שקדם לאותן החתפותחוות. המועד הרלוונטי לבחינות שווי המגרש הוא, יום הרכישה (ולא מועד מאוחר יותר). סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקען קבוע במפורש, כי –

**"בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36 שווי הרכישה של זכויות במרקען לעניין חישוב השבח והמלט הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר".**

יתר על-כן, המערערת לא הסבירה מדוע הקיפוח שהיא טענה לו (בשל ההתעלמות מההפקעה) צריך למצוא פתרונו דזוקא בקביעת עלות הרכישה.

מסקנתי לאור האמור, היא שמאחר שמדובר בגורם ספציפי אשר עלותו המקורית נקבעה על ידי חווות שמיי מוסמך, ושהוצאה על ידי המערערת עצמה, סמוך למועד הרכישה, יש להעדף את הערכת שווי הנכס שנערכה ע"י המשיב על בסיס הערכת השווי שנקבעה על ידי המערערת במועד המכירה, וגם בנושא זה דין הערעור להיחדות.

### **סוף דבר**

.56 לאור האמור, אני דוחה את הערעור על כל חלקיו.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**לפני כבוד השופט מרים מזרחי**

**עמ"ה 27-09**

המעיר עתת תשלם למשייב הוצאות המשפט ושכר טרחות עורך-דין בסך של 20,000 ש"ח  
בתוספת מע"מ כדין.

**המפורטות תשלוח העתקים מפסק- הדין לבאי-כוח הצדדים.**

**ניתן היום, כ"א באيار תשע"ג, 01 מאי 2013, בהיעדר הצדדים.**

ארה א.ר.  
מרים מזרחי, שופט

37 מתוך 37