



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

**העוררת**

שערי כרמיאל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ליאור רצון ואח'

נגד

**המשיב**

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

#### השופט רוו סוקול

1. ערר על החלטת המשיב לדחות את השגת העוררת על מס הרכישה שהושת עליה ברכישת מקבצי דיור ובהם 362 יחידות דיור המצויים בכרמיאל. הדיון מתמקד בשתי שאלות; האחת, האם מס הרכישה ברכישת מקבץ דיור יחושב כרכישת נכס מקרקעין שלם או שמא יחושב בהתאם למס שהיה משתלם על רכישת דירות כמספר היחידות שבמקבץ; השנייה, האם יש ליחס את מלוא התמורה ששולמה לזכויות במקרקעין או שמא יש ליחס חלק מהתמורה לרכישת זכויות חוזיות שאינן חלק מהזכויות במקרקעין.

#### רקע

2. העוררת, חברה רשומה בישראל, התקשרה בהסכם מיום 30/12/2010 עם השותפות קלג'רו פיתוח - שותפות רשומה (להלן: "המוכרת") לרכישת זכויותיה של המוכרת במקבצי דיור המצויים ברמת רבין ובשער הגיא בכרמיאל. על פי ההסכם התחייבה העוררת לשלם למוכרת עבור מלוא הזכויות במקבצי הדיור סך של 101,150,000 ₪ בצירוף מע"מ (סעיף 6 להסכם הרכישה – נספח "א" לערר).

מהסכם הרכישה עולה כי המוכרת הייתה בעלת זכויות חכירה בנכסי מקרקעין שעליהם בנויות 362 יחידות דיור ושטחי שירות. מדובר ב-3 בניינים המצויים בכרמיאל ברח' שער הגיא 111, 113, 115, 117, 121 ו-123, במועדון המצוי ברח' שער הגיא 119 ובשני חניונים. כל הנכסים מצויים בגוש 18991 חלקה 7 (סעיף 2 להסכם הרכישה).

עוד התברר, כי המוכרת החזיקה בחוזים שנכרתו בין עמידר, החברה הלאומית לשיכון בישראל (להלן: "עמידר") לבין אנגל משאבים ופיתוח בע"מ, שהוסבו והומחו למוכרת ובגדרם התחייבה עמידר לשכור את יחידות הדיור עבור דיירים הזכאים לדיור ציבורי (להלן: "הסכמי מקבצי הדיור"). על פי הסכמי מקבצי הדיור התחייבה עמידר, בשם מדינת ישראל, לשכור את



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

יחידות הדיור לתקופות מוגדרות עד לשנת 2015, עם זכות בחירה/אופציה להארכת התקופות למשך 5 שנים נוספות.

חשוב להזכיר כי המקבצים נבנו על פי תכניות מתאר תקפות המייצגות את המקרקעין לדיור מיוחד. המקבצים בנויים על מגרש שהוגדר בתכניות המתאר הרלבנטיות (ג/11750, ו-ג/13929) כמגרש 1600 המיועד לדיור מיוחד למקבצי דיור בלבד (ראו חוות דעתו של מר בוחניק, עמ' 7-8).

העוררת העריכה בשומתה העצמית כי חלק מהתמורה החוזית ששולמה על ידה, שולמה בגין זכויות שאינן בגדר זכויות במקרקעין. בהתאם הצהירה כי מחיר הרכישה של זכויות במקרקעין עמד על 85,977,500 ₪ בלבד.

העוררת הצהירה כי מדובר ברכישת 362 דירות מגורים ועל-כן חילקה את סכום הרכישה לפי מספר יחידות הדיור הנרכשות וחישבה את המס בשיעור של 3.5% לכל דירה עד לסך המקסימלי הקבוע, כאמור בסעיף 9(א1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. סך הכל העריכה העוררת את מס הרכישה בסך של 3,009,213 ₪. אין חולק, כי העוררת שילמה את הסכום האמור.

3. המשיב לא קיבל את הצהרותיה של העוררת. המשיב קבע בשומתו כי מלוא התמורה 101,150,000 ₪ הינה מחיר הרכישה של הזכויות במקרקעין. עוד קבע המשיב, כי יש לבחון את רכישת מקבצי הדיור בשלמותם ועל-כן קבע כי שיעור המס הינו 5%, בהתאם למס הקבוע על רכישת כל זכות אחרת.

4. השגה שהגישה העוררת על שומת המשיב נדחתה בהחלטת המנהל מיום 2/8/12. בהחלטתו קבע המשיב, כי "הנכס אינו עונה להגדרת 'דירת מגורים' שבסעיף 9 לחוק, מאחר ובבחינת המהות הכלכלית, הרכישה הינה של דירות להשכרה, המהוות נכס עיסקי לכל דבר". עוד נקבע כי אין מקום לפצל את התמורה, בין התמורה עבור המקרקעין לבין התמורה עבור זכויות אחרות, לרבות עבור מיטלטלין.

על החלטה זו של המנהל הוגש הערר שבפנינו.

### הטענות בערר

5. העוררת חוזרת על מרבית הטענות שהועלו בהשגה. לטענתה, אין להבחין בין רכישת דירה יחידה להשקעה לבין יחידת מקבץ דיור, זו גם זו הינה עסקה לרכישת דירות מגורים ועל-כן יש להחיל על הרכישה את שיעור המס הקבוע לרכישת דירות מגורים לפי סעיף 9(א1) לחוק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

בהתאם, מבקשת העוררת לקבוע כי התמורה תחולק לפי מספר הדירות וכי סך של 969,330 ₪ מתוך סכום רכישת כל דירה ימוסה בשיעור של 3.5% בלבד. לגישתה של העוררת, רק מקום שבו נרכשו מספר דירות המיועדות לשמש אצל הרוכש "מלאי עסקי" ניתן לסווג את העסקה כרכישה של "זכות במקרקעין אחרים", בהתאם לתקנה 12(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן "תקנות הרכישה").

6. העוררת טוענת גם כי יש לפצל את התמורה ולקבוע כי רק חלק ממנה שולם עבור זכויות במקרקעין. בערר נטען, כי את התמורה יש לפצל ולקבוע כי שולמה עבור ציוד המהווה מיטלטלין, חלק עבור רכישת הזכויות החוזיות על פי הסכמי מקבצי הדיור וחלק עבור מוניטין. במהלך הדיון בתיק חזרה בה העוררת מטענותיה בדבר הפחתת שווי הציוד והמוניטין מהתמורה והסתפקה בטענה כי יש להפחית מהתמורה את שווי היתרון הכלכלי הנובע מהזכויות להשכרת יחידות הדיור במקבץ לעמידר.

העוררת סמכה טענותיה על חוות דעתו של השמאי א' קמיל, שהעריך כי היתרון הכלכלי הנובע מקיומם של הסכמים במקבצי הדיור, הינו כ-2,600 ₪ למ"ר ובסה"כ 30,600,000 ₪. סכום זה, כך נטען, שולם בגין הזכויות החוזיות ולא בגין הזכויות במקרקעין ועל-כן אין לחייבו במס רכישה.

7. המשיב חזר בטענותיו על עמדתו בשומה ובהחלטה בהשגה. לגישת המשיב, יש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה וממהות זו למד המשיב כי העוררת רכשה את המקבץ בשלמותו ולא רכשה דירות מגורים. מדובר ברכישת נכס מקרקעין אחד המהווה בניין ועל-כן רק סך של 969,330 ₪ ממכלול התמורה יחויב במס רכישה בשיעור 3.5% והיתרה תחויב במס בשיעור 5%.

עוד טוען המשיב כי אין לפצל את התמורה לחלקים. כל התמורה שולמה עבור אותו נכס. יתרה מזו, זכויות ההשכרה הינן חלק מהזכויות במקבץ ואין להפרידם.

המשיב הפנה גם לפסקי הדין של בית המשפט העליון בע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10/6/2010) (להלן: "עניין וילאר"), וע"א 924/12 מדינת ישראל - מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בניה ופיתוח בע"מ (13/1/14) (שניתן לאחר שהחל הדיון בערר זה) (להלן "עניין אספן").

8. המשיב אף הוא צירף חוות דעת של השמאי מר א' בוחניק, אשר קבע כי התמורה שנקבעה על ידי הצדדים 101,150,000 ₪ משקפת את שווי השוק של המקרקעין. בחוות דעתו העריך, כי כל הזכויות הנלוות, מהוות אף הן חלק מהזכויות במקרקעין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

### דיון והכרעה

9. כפי שנפרט להלן, הגענו למסקנה כי דין הערעור להידחות על כל חלקיו. שוכנענו כי העוררת רכשה נכס אחד כולל וכי אין מקום לסווג את העסקה כרכישה של מספר רב של דירות. לפיכך, יש לחייב את הרכישה כולה כעסקה אחת החייבת במס לפי סעיף 9(א1)(1) לחוק. כמו כן, שוכנענו כי אין לפצל את התמורה ששולמה וכי שווי הזכויות במקרקעין שנמכרו בעסקה הינו בהתאם לתמורה המלאה ששולמה על ידי העוררת. נדון בטענות במפורט.

### שיעור מס הרכישה

10. מס רכישה הינו מס עקיף המוטל על כל רוכש זכות במקרקעין. תשלום מס הרכישה מוסדר בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף זה נחקק בתחילה כהוראה כללית בלבד ואילו ההסדרים הפרטניים - שיעורי המס, הסיווגים והפטורים הושארו למחוקק המשנה, שהתקין את תקנות הרכישה. בשנת 1995 תוקן חוק מיסוי מקרקעין ולסעיף 9 ה"ל נוספו הוראות פרטניות המסדירות את מס הרכישה ברכישת דירות מגורים ומקנות הטבות במס. הטעם להסדרת המס ברכישת דירות מגורים נעוץ ברצון להבטיח הקלות לרוכשי דירות מגורים ולסייע לציבור לרכוש קורת גג (ראו י"ד הרי מיסוי מקרקעין כרך ד' 27 (מהדורה שנייה, 2008)). המחוקק קבע הוראות מיוחדות המגבילות את המס על רכישת דירות מגורים לרבות שיעורי מס מופחתים לרכישת דירת מגורים. שיעורים אלו מדורגים ומשתנים לפי שווי הרכישה. לגבי נכסים אחרים נקבעו שיעורי הרכישה בתקנות הרכישה ולא בחוק.

11. במשך השנים נעשו שינויים רבים במדרגות מס הרכישה. כמו כן, נקבעו הטבות נוספות למי שרוכש דירה יחידה למגורים, להבדיל מרכישה להשקעה (ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004); ע"א 6369/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פרוט, פ"ד נב(4) 81 (1998)).

גם שיעורי המס השתנו במהלך השנים וכיום קובעות הוראות סעיף 9 שיעורי מס משתנים לפי תקופות הרכישה השונות. לענייננו, רלבנטית הוראת סעיף 9(א1)(1), הקובעת (בנוסף בעת הרכישה):

"במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) (בסעיף קטן זה – המועד הקובע) או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- (א) על חלק השווי שעד 969,330 שקלים חדשים – 3.5%;
- (ב) על חלק השווי העולה על 969,330 שקלים חדשים – 5%."

סעיף זה חל על רכישת זכויות שהם "בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים". "בנין" מוגדר כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

"בניין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בנין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לענין מס הכנסה; ובניין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בניין שאין לגביו התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו".

"דירת מגורים" מוגדרת גם היא :

"כל אחת מאלה:

- (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה;
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים".

הואיל ועסקינן בבניינים וביחידות דיור שבנייתן הסתיימה לפני שנים רבות, אין רלבנטיות לסיפא להגדרות.

12. השאלה הניצבת בפנינו הינה האם רכישת מקבץ הדיור כמוהו כרכישת דירות מגורים כמספר יחידות דיור במקבץ, או שבפנינו רכישת נכס אחד.

כפי שניתן ללמוד מההגדרות האמורות, דירה עשויה להיות דירה בבניין הכולל מספר יחידות דירת מגורים או דירה המשתרעת על כל הבניין (כגון בבית פרטי). אין ספק, כי בניין יכול לכלול מספר רב של יחידות ורכישת בניין מגורים עשויה לכלול בתוכה, מבחינה מעשית, רכישת מספר דירות בהתאם למספר היחידות בבניין. עם זאת, הוראת סעיף 9(א1)(ג) חלה על מכירה של זכות שהיא דירת מגורים. לפיכך, כדי לברר את שיעור המס עלינו לברר מהי הזכות הנמכרת, או לענייננו, הזכות שנרכשה על ידי העוררת. האם העוררת רכשה מספר רב של דירות מגורים, או שמא רכשה מבנים המהווים יחדיו מקבץ?

ההכרעה מבוססת על שניים; אומד דעת הצדדים בעת ביצוע העסקה- האם התחייבו לרכישת המקבץ כמכלול, או שמא התכוונו לרכוש קבוצה של נכסים פרטניים; ועל טיבו של הנכס. שני מבחנים אלו מובילים למסקנה כי מדובר במכירת נכס אחד ולא מספר דירות.

13. דומה, שלא יכולה להיות מחלוקת כי העוררת רכשה נכס אחד המהווה מקבץ של יחידות דיור. כך עולה מפורשות מנוסח ההסכם. בסעיף 2 להסכם הרכישה הוגדר "הממכר" כך :

"כל זכויות החכירה המהוונות והחזקה הבלעדית (בכפוף לזכויות המשתכנים לפי הסכם למתן שירותי דיור) בנכס מקרקעין הכולל את כל נכסי המקרקעין המפורטים להלן והכולל בעיקרו 362 יחידות דיור (להלן: "יחידות הדיור"), שטחי שירות נוספים הכוללים



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ממ"קים, חדר כביסה, מועדון וחניות הכל כמפורט בנספח א' להסכם זה כדלקמן".

הצדדים חתמו על הסכם למכירת נכס שכלל בחובו חלקים שונים ובהם יחידות דיור. הם לא התקשרו בעסקאות לרכישת 362 דירות. העסקה התייחסה לנכס הכולל. זה היה אומד דעת הצדדים.

14. זאת ועוד, במקרה הנוכחי טיבו של הנכס הינו כזה שמחייב רכישתו כמכלול ולא מאפשר רכישת דירות נפרדות במקבץ. ראינו שתכנית המתאר ייעדה את המגרש כולו לבניית מקבץ הדיר. בהוראות התכנית (כפי שפורטו בחוות דעתו של השמאי א' בוחניק), נאמר מפורשות:

### 16. הוראות מיוחדות למתחם 160-C

א. כל יחידות הדיר בשלושת המגדלים יהיו בבעלות יזם התכנית אשר יהיה אחראי לניהול ואחזקת המגדלים כמתואר בסעיף ג' דלהלן. הצגת חוזים לניהול ואחזקה תהיה תנאי להוצאת היתר בניה למבנים בתחום התכנית.  
יחידות הדיר במסגרת התכנית מיועדות להשכרה עבור משרד הקליטה או מי שהופנה על ידו במסמך רשמי.  
ב. לא ניתן יהיה להשכיר או למכור או לשנות אופן בעלות או אחזקה של אף אחת מיחידות הדיר למעט האמור בסעיף א' לעיל, אלא באישור הועדה המקומית בכרמיאל.  
ג. להבטחת האמור לעיל וכתנאי לאישור לאיכלוס, תירשם הערת אזהרה בספרי רשם המקרקעין וניסוחה יאושר מראש ע"י הועדה המקומית לתכנון ובניה בכרמיאל".

15. הנכס שנמכר לעוררת היה המקבץ כולו. הוא נמכר כמקשה אחת על מנת שיישאר בבעלות כמקשה אחת ללא אפשרות לפיצול.

גם העובדה שהתמורה שנקבעה הינה תמורה כוללת ואין בה פיצול בין היחידות השונות, מעידה כי הצדדים התכוונו לעסקה לרכישת נכס אחד. ודוק, מדובר במספר יחידות דיור בגדלים שונים ובמיקום שונה, בנכסים משותפים, במועדון ובחניונים. התמורה התייחסה למכלול ודומה כי אם הצדדים התכוונו לעסקאות נפרדות ליחידות השונות, היו מתמחרים כל יחידה על פי טיבה ושוויה.

16. לאור האמור, המסקנה המתחייבת היא כי אין מקום להתערב בשומת המשיב וכי על העוררת לשלם את המס המתחייב על פי שיעור המס כפי שנקבע על ידי המשיב, דהיינו 3.5% על הסך של 969,330 ₪ ובשיעור של 5% על יתרת התמורה.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

### שווי הנכס

17. שאלת שווי הזכויות במקרקעין שנרכשו על ידי העוררת מתמקדת בטענת העוררת לפיה חלק מהתמורה שולם עבור זכויות חוזיות מכוח הסכמי מקבצי הדיור, דהיינו עבור היתרון הכלכלי הנובע מהזכויות להמשיך ולהשכיר את יחידות הדיור לעמידר. מלכתחילה טענה העוררת כי חלק מהתמורה שולם עבור מיטלטלין וחלק שולם עבור מוניטין, אולם טענות אלו נזנחו.

לטענת העוררת ועל פי חוות דעתו של מר א' קמיל מטעמה, היתרון הכלכלי הנובע מהזכויות החוזיות הנלמדות מהסכמי מקבצי הדיור הינו 30,600,000 ₪. את היתרון האמור, כך לטענתה, יש לפצל מהתמורה ולקבוע את שווי הזכויות במקרקעין בהתאם. בהצהרה שהגישה הפחיתה העוררת רק 15% משווי התמורה והעמידה את שווי המקרקעין על סך של 85,977,500 ₪.

18. סוגיית פיצול התמורה בעסקאות לרכישת זכויות במקבצי דיור נדונה כבר במספר מקרים. בעניין וילאר הנ"ל קבע בית המשפט העליון את שווי הזכויות "בשים לב לתוכנה הכלכלי 'האמיתי' של העסקה" (פסקה 24). תוכנה האמיתי של עסקה למכירת מקבץ דיור, כך נקבע - "[...] הוא מכירת הבעלות כולה במקרקעין כאשר שווים של אלו נגזר, בין היתר, מהסכם עמידר".

עוד נקבע כי שווים של מקרקעין נגזר מאפשרויות ניצולם. בשים לב לאמור, ומאחר ועל פי תכנית המתאר הרלבנטית יעוד המקרקעין היה רק לבניית מקבץ דיור, הרי שכל הזכויות הנובעות מהסכמי מקבצי הדיור נבלעות בזכות הבעלות במקרקעין (פסקה 30). בית המשפט קבע כי "מבאן, ששווי המקרקעין נגזר מייעודם כ"מקבץ דיור" (פסקה 28).

19. בעניין אספן הנ"ל נדונה שאלת מיסוי עסקת רכישת זכויות בשותפות המהווה איגוד מקרקעין המחזיק בזכויות במקבץ דיור. בעניין אספן נדונו מספר שאלות ובין היתר נבחנה השאלה, האם זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון הן זכויות נפרדות (פסקאות י"ח-כ"א לפסק דינו של השופט רובינשטיין). הזכויות על פי ההסכם עם משרד השיכון שנבחנו באותו מקרה זהות לזכויות על פי הסכמי מקבצי הדיור בענייננו. בית המשפט אישר את החלכה שנקבעה בעניין וילאר והוסיף:

"האמור משמיע לנו, כי השותפות לא היתה באה לעולם אלמלא זכייתה במכרז והתקשרותה בהסכם עם משרד הבינוי והשיכון, וכי אין ניתן להפריד בין זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון לבין הבעלות במקרקעין. על כן סבורני, כי אכן עסקינו במכירתה של זכות אחת – הבעלות, ששוויה מקפץ גם את זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין וילאר".



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

20. דומה שהמקרה שבפנינו אינו שונה ואין בסיס לניסיונותיה של העוררת לאבחן בין המקרים. עיון בתכנית המתאר מלמד כי יעוד המגרש היה אך ורק להקמת מקבץ דיור. אין בהסכם הרכישה כל הפרדה בין הזכויות השונות והבחנה ביניהן. בעסקה נמכרו לעוררת כל הזכויות במקבצי הדיור, הן זכויות החכירה והן הזכויות הנלוות להשכרת יחידות הדיור לעמידר.

התמורה שנקבעה בהסכם הינה תמורה כוללת, והדבר מלמד כי גם הצדדים לעסקה ראו בכל הזכויות כמקשה אחת שאינה ניתנת להפרדה.

שווים של המקרקעין, כאמור בפסקי הדין בעניין וילאר ובעניין אספן, נגזר מסך כל השימושים האפשריים ומהתשואה הצפויה לבעליהם. ההכנסות הצפויות מהשכרת יחידות הדיור כמקבץ, הינם חלק מאותם שימושים ומהרווח הצפוי לבעלים ועל-כן שווי המקרקעין טומן בחובו גם את שווי התשואה הצפויה מהסכמי מקבצי הדיור.

21. אין גם בסיס לטענה כי ניתן להפריד בין הזכויות לקבל שכר על פי הסכמי מקבצי הדיור לבין הזכות במקרקעין. למקבץ הדיור יעוד מוגדר ואין לו קיום כמקבץ דיור ללא הסכמי המקבץ, כמו שלזכויות על פי ההסכם אין קיום ללא המקבץ עצמו. הזכויות על פי ההסכמים שלובות במקבץ וגם אם יתכן שהתקבולים יתקבלו על ידי גורם נפרד, הרי שהקשר בין המקבץ להסכמי המקבץ אינו ניתן להפרדה.

22. בהערת אגב, ולמעלה מן הדרוש, נעיר כי איננו סבורים שניתן לאמץ את הערכותיו של השמאי מר קמיל. השמאי קמיל, העריך את שווי מקבצי הדיור, תוך השוואה לשווי דירות מגורים באזור. השוואה זו אינה רלבנטית, שהרי עסקינן במקבצי דיור בעלי יחידות דיור עם מאפיינים מיוחדים, הכוללים שירותים ציבוריים, מועדון, חניון וכדומה. אין מדובר בדירות מגורים רגילות. יתרה מזו, לא ניתן לשנות את המקבץ לדירות מגורים באופן חופשי ועל פי רצון הבעלים. הדבר דורש לא רק שינוי פיסי אלא גם שינוי הייעוד על פי תכנית המתאר. על כן ההפרש בין שווי דירות לשווי המקבץ אינו נובע רק מעלויות ההתאמה. מכל מקום, גם השינוי הפיסי הנדרש מחייב עלויות נכבדות (עמ' 24, 25).

### סוף דבר

23. בשים לב לכל האמור, הגענו למסקנה כי התמורה המוסכמת 101,150,000 ₪, משקפת את שווי הזכות במקרקעין וכי אין להפריד בין הזכויות במקרקעין לזכויות הנגזרות מהסכמי מקבצי הדיור.

כמו כן הגענו למסקנה כי את שיעור מס הרכישה יש לחשב לפי האמור בשומת המשיב וכי אין לראות בעסקה כמכירה של דירות נפרדות.





**בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים**

ו"ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

אשר על כן אנו מורים על דחיית הערר.

העוררת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורכי דין בסך כולל של 25,000 ₪.

ניתן היום, י"ג תמוז תשע"ד, 11 יולי 2014, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה