



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

בפני:
ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
רו"ח אלי מונד – חבר ועדה
רו"ח יהושע בלצקי – חבר ועדה

העוררת:
עוגן נדל"ן מניב בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד אפרת רוסינסקי ואופיר סעדון

נגד

המשיב:
מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב
ע"י בא כח עוה"ד קרן יזדי סופר - פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

פסק דין

לפנינו ערר על החלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת על שומות מס שבח מס' 108204892 ו-
109103085, שהוצאו בגין מכירת זכויותיה בבניין אסותא ומתחם פרוקרדיה ברחוב הברזל בתל אביב
הידועים כגוש 6638 חלקה 639 בתל אביב (להלן: "המקרקעין").

רקע

ביום 18.3.2004 נערך בין העוררת (בשמה הקודם זיקית נכסים ופיתוח (1956) בע"מ) לבין אסותא
מרכזים רפואיים בע"מ (להלן: "אסותא") מזכר עקרונות להקמה והשכרה של מרכז רפואי. ביום
13.7.2008 נערך בין העוררת לבין אסותא הסכם המאגד בתוכו את הסכמות הצדדים במזכר העקרונות
והתוספות לו, הסכם לתכנון ובניה של בניין המרכז הרפואי (נספח ג' להסכם) והסכם שכירות בלתי
מוגנת (נספח ד' להסכם) (להלן: "ההסכם"). במסגרת נספח הסכם השכירות ניתנה לאסותא "זכות
הצעה ראשונה לרכישת הבניין", בתוך 60 ימים מיום קבלת הצעה לרכישת הבניין.

בסמוך לשנת 2008 ניהלו העוררת ומגדל חברה לביטוח בע"מ (להלן: "מגדל") משא ומתן למכירת
נכסי עוגן ברמת החייל בתל אביב והצדדים אף ערכו מסמך עקרונות.

במכתב מיום 6.8.2008 הציעה העוררת לאסותא לממש את זכותה לרכישת הבניין תמורת סך של
807,142,857 ₪ בתוספת מע"מ.

במכתב מיום 18.8.2008 הודיעה אסותא כי היא בוחנת בכובד ראש את הצעת העוררת ולצורך כך
מבקשת היא הבהרות ונתונים.

1 מתוך 22



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 במכתב מיום 31.8.2008 השיבה העוררת למכתב בקשת ההבהרות וטענה כי ההצעה מיום 6.8.2008
- 2 כוללת את מלוא תנאי ההצעה המתחייבים מהוראות סעיף 23 להסכם ובכלל זה הזכויות הנמכרות,
- 3 התמורה ותנאי התשלום. במכתב האמור התבקשה אסותא להשיב להצעה עד ולא יאוחר מיום
- 4 6.10.2008.
- 5 במכתב מיום 29.9.2008 ועוד בטרם קיבלה אסותא את הצעתה, חזרה בה העוררת מהצעתה, נוכח
- 6 כישלון המשא ומתן שנוהל בינה לבין מגדל.
- 7 במכתב מיום 5.10.2008 ולאחר קבלת הודעתה של העוררת על ביטול הצעתה, הודיעה אסותא כי היא
- 8 מקבלת את הצעתה של העוררת לרכישת הזכויות בבניין. במכתב האמור דחתה אסותא את ביטול
- 9 ההצעה.
- 10 ביום 24.11.2008 הגישה העוררת למשיב הצהרה לפי סעיף 73 (א) (2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח
- 11 ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק"). להצהרה האמורה, צירפה העוררת מסמך המתאר את
- 12 השתלשלות העניינים, ובין היתר ציינה בסעיף 4 לנספח כי הצדדים טרם חתמו על הסכם מכר והם
- 13 עדיין מנהלים משא ומתן ביחס לעקרונות העסקה והתמורה.
- 14 ביום 2.4.2009 הוציא המשיב שומה זמנית בה קבע כי תמורת המכירה הינה ₪ 807,142,857 ויום
- 15 המכירה הינו 6.8.2008 ובהתאם לבקשת העוררת, התיר בניכוי את עלות רכישת מניות העוררת בידי
- 16 חברת האם שלה.
- 17 ביום 19.5.2009 נערך הסכם בין העוררת לבין אסותא, לפיו מכרה העוררת לאסותא את בניין אסותא
- 18 ובניין פרוקרדיה הסמוך.
- 19 ביום 6.7.2009 הגישה העוררת הצהרה לפי סעיף 73 (א) (2) לחוק, ביחס למכירת בניין אסותא אליו
- 20 צירפה נספח בו ציינה כי הדיווח מיום 24.11.2008 נעשה לשם הזהירות בלבד ובקשה לבטל את השומה
- 21 הזמנית ולקבוע את יום המכירה כיום 19.5.2009. באותו היום הגישה העוררת הצהרה נוספת לפי
- 22 סעיף 73 (א) (2) לחוק, ביחס למכירת בניין פרוקרדיה.
- 23 ביום 20.12.2009 ולאחר דיון בהשתתפות נציגי העוררת, הוציא המשיב הודעת תיקון שומה זמנית,
- 24 בה קבע כי תמורת מכירת בניין אסותא הינה ₪ 885,451,087 ויום המכירה הינו 5.10.2008. בנוסף לא
- 25 התיר המשיב בניכוי את עלות רכישת מניות העוררת בידי חברת האם. ביחס לבניין פרוקרדיה הוציא
- 26 המשיב שומה בה נקבע כי יום המכירה הינו 19.5.2009.
- 27 יצוין, כי החשיבות של קביעת יום המכירה, נוגעת לפטור ממס בחילוף זכויות במקרקעין, הקבוע
- 28 בסעיף 49 יא לחוק, משום שביום 7.9.2009 רכשה העוררת זכויות במקרקעין בסך 47,500,000 ₪, ביום
- 29 17.5.2010 רכשה העוררת זכויות במקרקעין בסך 205,788,000 ₪ וביום 18.5.2010 רכשה העוררת
- 30 זכויות במקרקעין בסך 70,000,000 ₪ ונוכח, קביעת יום המכירה כאמור בשומה מיום 20.12.2009 אין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 העוררת זכאית אלא לפטור ממס בגין רכישת הזכויות במקרקעין מיום 7.9.2009 ולטענתה, גם זאת
2 תוך הקטנת סכום הרכישה בשל היוון התמורה ליום 5.10.2008. במקום ליום 19.5.2009.

3 השגות שהגישה העוררת על השומות מיום 20.12.2009, נדחו בהחלטת המנהל מיום 5.7.2010 ומכאן
4 הערר.

5 טענות העוררת

6 א. ביום 20.4.2009 הוציא המשיב שומה זמנית ביחס לבניין אסותא, ובהתאם להוראות סעיף
7 78 (ד) לחוק, הפכה השומה הזמנית לשומה סופית. אלא, שהמשיב ראה לתקן את מחדלו
8 וביום 20.12.2009 הוציא שומה סופית תוך שימוש בסמכות התיקון הקבועה בסעיף 85 לחוק,
9 מבלי שהתקיימו התנאים והעילות לתיקון השומה מיום 20.4.2009. אין ליתן למשיב אפשרות
10 לעקוף את הוראות סעיף 78 (ד) לחוק, בדרך של תיקון השומה.

11 ב. ביום 5.10.2008 לא התקיימו התנאים להשתכללות חוזה מחייב בין העוררת לבין אסותא
12 ביחס למכירת בניין אסותא. תנאים אלה התקיימו רק בסיום המשא ומתן שנוהל בין העוררת
13 לבין אסותא והחתימה על ההסכם מיום 19.5.2009. על כן, יש לקבוע כי יום המכירה של בניין
14 אסותא הינו 19.5.2009. לביסוס טענתה זו צירפה העוררת חוות דעת מטעם פרופסור שחר
15 ליפשיץ, דיקן הפקולטה למשפטים באוניברסיטת בר אילן.

16 ג. אוסיף השקעות ופיתוח בע"מ רכשה 87% ממניות העוררת, והשקעה זו של אוסיף משקפת
17 את שווי נכסי המקרקעין של העוררת, על כן בחישוב עלות הרכישה של בניין אסותא יש
18 להוסיף את עלות רכישת מניות העוררת על ידי אוסיף. בהתאם יש לנכות את עלות רכישת
19 מניות העוררת בידי אוסיף כנגד שבח המקרקעין שנצמח לעוררת ממכירת בניין אסותא.

20

21 המשיב דוחה את כל טענות העוררת ועומד על קביעותיו.

22

23 דיון

24 1. המחלוקת העיקרית בה חלוקים הצדדים, נוגעת לקביעת המשיב בעניין יום המכירה
25 המתייחס למכירת בניין אסותא. לטענת העוררת, יש לקבוע כי יום המכירה של בניין
26 אסותא הוא היום בו נערך הסכם מכר מפורט לפיו מכרה העוררת את בניין אסותא, דהיינו
27 19.5.2009. המשיב טוען כי מכירת בניין אסותא בוצעה ביום בו קיבלה אסותא את הצעת
28 העוררת לרכישת הבניין, דהיינו 5.10.2008.

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

"יום המכירה"

2. סעיף 19 לחוק, קובע:

"יום המכירה" או יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד..."

בעניינו, מדובר ב"מכירה" ועל כן, יש להידרש להגדרה הרלבנטית של המונח "מכירה" הקבועה בסעיף 1 לחוק:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
(2) "...".

3. מדברים אנו בהעברה של זכות במקרקעין ואף שהעברה כזו מושלמת עם רישומה בפנקס המקרקעין, כאמור בסעיף 7 לחוק המקרקעין, התשכ"ט – 1969, לצורכי מס רואים את "המכירה" אף ללא הרישום, בהיות העסקה בגדר עסקה חוזית (אובליגטורית), ראה פסקה 18 לפסק הדין בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים ואח' (פורסם בתקדין). מכאן, שככלל, המבחן לפיו יש לראות בהעברת זכות במקרקעין לצורכי מס הוא מבחן השתכללות החוזה למכירת המקרקעין באופן המשקף שינוי משפטי בזכויות הצדדים, דהיינו התקיימות התנאים הקבועים בדיני החוזים להשתכללות חוזה.

4. סעיף 1 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג – 1973, קובע כי חוזה נכרת בדרך של הצעה וקיבול. סעיף 2 לחוק החוזים, קובע כי פנייה של אדם לחברו תהא בגדר "הצעה" אם היא מעידה על גמירות דעתו של המציע להתקשר עם הניצע בחוזה והיא מסוימת כדי אפשרות לכרות את החוזה בקיבול ההצעה. סעיף 5 לחוק החוזים, קובע כי כדי שהודעת הניצע לפיה הוא מקבל את ההצעה תהווה קיבול, עליה להעיד על גמירות דעתו של הניצע להתקשר בחוזה לפי ההצעה. מכללי יסוד אלה של דיני החוזים, עולה כי כדי שחוזה ישתכלל לכדי חוזה מחייב, עליו לעמוד במבחן גמירות הדעת של הצדדים להתקשר בחוזה ובמבחן המסוימות, דהיינו שכל הפרטים המהותיים והחיוניים של העסקה מוסכמים על שני הצדדים.

5. בהתחשב באמור לעיל, נבחן את נסיבות עניינו, כדי לקבוע מתי השתכלל חוזה בין העוררת לבין אסותא למכירת בניין אסותא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

6. אין חולק, שאין לדבר על חוזה מחייב בטרם הגישה העוררת הצעה לאסותא לרכוש את
בנין אסותא בתנאים שהוסכמו בינה לבין מגדל. על כן, נתחיל את בחינת הנסיבות
הרלבנטיות עם משלוח ההצעה כאמור ביום 6.8.2008 (מוצג מ/ש/9) שזו לשונה:

1. "בהתאם להוראות סעיף 23 להסכם שכירות בלתי מוגנת מיום 13.7.2008 (להלן: "הסכם השכירות"), הרינו מתכבדים לפנות אליכם בהצעה לרכישת זכויותינו בבניין, כהגדרתו בהסכם השכירות, בהתאם לתמורה ולתנאי התשלום המפורטים להלן:

סך של 807,142,857 ש"ח (שמונה מאות ושבעה מיליון, מאה ארבעים ושנים אלף ושמונה מאות חמישים ושבעה שקלים חדשים) בתוספת מע"מ, צמוד למדד המחירים לצרכן על בסיס חודש אוקטובר 2008 (להלן: "התמורה").

...

2. תנאי התשלום

סכום התמורה ישולם במועד תחילת השכירות ובהתאם להוראות סעיף 8 למזכר העקרונות שנחתם ביניכם ולבין הח"מ ביום 18.3.2004.

בהתאם להוראות הסכם השכירות, הנכם רשאים להודיע לנו על קבלת הצעתנו דלעיל, עד ולא יאוחר מיום 6.10.2008.

בסמוך לאחר קבלת ההצעה הוחלפו מכתבי הבהרה בין הצדדים, וביום 29.9.2008 ובטרם קיבלה אסותא את הצעתה, הודיעה העוררת לאסותא כי בעקבות כישלון המשא ומתן בינה לבין מגדל ההצעה לרכישת בנין אסותא, בטלה (מוצג מ/ש/13).

7. אין חולק, שביום 5.10.2008 הודיעה אסותא לעוררת כי היא מקבלת את הצעתה של עוגן (מוצג מ/ש/14), אולם נוכח ההודעה שקיבלה אסותא על ביטול ההצעה, מתעוררת השאלה האם יש בהודעת הקיבול של אסותא כדי לשכלל חוזה מחייב או שמא מדובר בהצעה חדשה.

8. סעיף 3 (א) לחוק החוזים, קובע:

"המציע רשאי לחזור בו מן ההצעה בהודעה לניצע, ובלבד שהודעת החזרה נמסרה לניצע לפני שנתן הודעת קיבול".

סעיף 3 (ב) לחוק החוזים, קובע כי המציע אינו רשאי לחזור בו מהצעה שנמסרה לניצע אם קבע שהצעתו היא ללא חזרה או קבע מועד לקיבולה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ר"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 מעיון בהצעתה של העוררת עולה כי נקבע מועד לקיבול ההצעה – "לא יאוחר מיום
2 6.10.2008", ממילא ובהתאם להוראות סעיף 3 (ב) לחוק החוזים, לא הייתה העוררת זכאית
3 לחזור בה מהצעתה. לכן, יש להוסיף, כי גם במסגרת סעיף 23 להסכם, נקבע כי אסותא
4 תהיה רשאית לקבל את ההצעה בתוך 60 ימים.
5
- 6 9. מהאמור עד כאן, נראה כי אין ליתן תוקף להודעתה של העוררת על ביטול ההצעה למכירת
7 בנין אסותא, ועל כן, אין לקבל את טענתה הרפה של העוררת באשר לחזרתה מהצעתה.
8
- 9 10. לטענת העוררת, במועד בו הציעה לאסותא לרכוש את בנין אסותא לא הייתה לה גמירות
10 דעת להתקשר בחוזה למכירת בניין אסותא אלא רק להתחיל במשא ומתן. עוד טוענת
11 העוררת, כי הצעתה הייתה חסרת מסוימות משום שהייתה כללית ולא נכללו בה פרטים
12 מהותיים.
13
- 14 כאמור, הצעתה של עוגן לרכישת בניין אסותא התבססה על הסכמת הצדדים כאמור בסעיף
15 23 להסכם, שזו לשונו:
- 16 "כל עוד השוכרת תקיים את התחייבויותיה על פי הסכם זה, תהיה לשוכרת זכות כי יוצע
17 לה ראשונה לרכוש את כל שטח הבנין אם וכאשר המשכירה תהיה מעוניינת למכור את
18 הבנין ויחולו ההוראות הבאות:
- 19 23.1 במידה והמשכירה תחפוץ למכור ולהעביר את זכויותיה בשטח הבנין כולו
20 בשלמות בעסקה נפרדת לרבות מכירת הבנין כחלק מעסקה של מכירת זכויות בשטחים
21 ו/או בבנינים נוספים בפרויקט (להלן: "הזכויות המוצעות") לצד ג' כלשהו, תהיה
22 המשכירה חייבת לפנות למנכ"ל אסותא בהצעה בכתב (להלן: "ההצעה"), לרכוש את
23 הזכויות המוצעות, באופן האמור להלן.
- 24 23.2 ההצעה תתייחס לזכויות בכל הבנין אשר המשכירה מעוניינת למכור, המחיר
25 הנדרש על ידי המשכירה (כפי שיקבע לפי שיקול דעתה של המשכירה) ותנאי התשלום
26 המתבקשים (להלן: "תנאי ההצעה").
- 27 23.3 השוכרת תהיה רשאית בתוך 60 (ששים) יום מן היום שבו קיבלה את ההצעה
28 (להלן: "תקופת הקיבול"), להודיע למשכירה כי היא מקבלת את ההצעה וכי היא רוכשת
29 את הזכויות המוצעות בהתאם לתנאי ההצעה (להלן: "הודעת הקיבול"). למען הסר
30 ספק, מובהר כי השוכרת לא תהיה רשאית לקבל את ההצעה לגבי חלק מן הזכויות
31 המוצעות בלבד ו/או בתנאים שאינם זהים לתנאי ההצעה.
- 32 "...
- 33 נוכח הוראות ההסכם שלעיל, נראה כי כדי ליצור התחייבות למכירת/רכישת בניין אסותא
34 מצד שני הצדדים, די בהסכמה בדרך של הצעה וקיבול ביחס לתמורה ותנאי התשלום. אם
35 לא תאמר כן, אין כל משמעות לזכות ההצעה הראשונה שניתנה לאסותא. בהקשר זה, יש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ר"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 להתחשב בכך שסעיף 23 להסכם נערך על רקע ההסכמה לפיה תבנה העוררת מרכז רפואי
- 2 לשימוש אסותא ועל רקע ההסכמות האחרות אליהן הגיעו הצדדים משנת 2004 ועד לעריכת
- 3 ההסכם.
- 4
- 5 אוסיף, כי גם אם על פי דיני החוזים אפשר שאין די בפרטים הנכללים בהצעה של העוררת
- 6 מיום 6.8.2006 כדי לקיים את דרישת המסוימות, נראה לי כי לצורך דיני המס, בנסיבות
- 7 בהן הצדדים מקיימים קשרים ארוכי טווח ביחס לנכס מסוים האמור לשמש את הקונה
- 8 בתנאי שכירות או בתנאי רכישה, די בפירוט המחיר ותנאי התשלום הנדרשים כדי לקיים
- 9 את דרישת המסוימות בהצעת המוכר, ומכל מקום כך הוסכם בין הצדדים במסגרת סעיף
- 10 23 להסכם. בהתחשב במסקנתי שלעיל, איני נותן משקל רב לטענות העוררת לפיהן במשא
- 11 ומתן שלאחר הודעת הקיבול היה על הצדדים להגיע להסכמות בנושאים רבים ששווים
- 12 הכלכלי הסתכם בעשרות מיליוני שקלים או באשר להעדר הסכמה ביחס לשעבוד הנכס
- 13 לצורך מימון רכישתו או לזקיפת דמי השכירות על חשבון התמורה.
- 14
- 15 11. אשר לדרישת גמירות הדעת. ככל שמדובר בעוררת, הרי שזו ערכה את ההצעה בהתאם
- 16 למוסכם בסעיף 23 להסכם ובכך יש כדי להעיד על רצונה להתקשר בחוזה למכירת בניין
- 17 אסותא. בהקשר זה, אוסיף, כי לא מצאתי בהצעה (מוצג מ/ש/9) רמז לטענת העוררת או
- 18 לעדותו של מר אלכסנדר קצף (ש' 6 ע' 12 לפרוטוקול הדיון מיום 16.2.2014) כאילו מדובר
- 19 בהזמנה להיכנס למשא ומתן ולא בהתחייבות למכירת בניין אסותא. זאת ועוד. בתשובתה
- 20 לבקשת ההבהרה של אסותא מיום 31.8.2008 (מוצג מ/ש/11), כתבה העוררת:
- 21
- 22 "הצעתנו מיום 6.8.2008 ניתנה בהתאם להוראות סעיף 23 להסכם השכירות מיום
- 23 13.7.2008 (להלן: "ההסכם"), שכן זו כוללת את מלוא תנאי ההצעה המתחייבים
- 24 מהוראות סעיף זה ואלה הם: פרטי הזכויות הנמכרות, התמורה הנדרשת ותנאי התשלום
- 25 המתבקשים.
- 26 לפיכך, הנכם מתבקשים להשיב להצעתנו מיום 6.8.2008 כפי שנמסרה לכם עד ולא
- 27 יאוחר מיום 6.10.2008.
- 28 בכל הכבוד, השאלות שהועלו במכתבכם אינן נוגעות כלל ועיקר לתנאי ההצעה
- 29 המתחייבים על פי ההסכם, מה גם שנראה כי מדובר בשאלות שהתשובות להן ברורות
- 30 ונהירות גם לכם לאור כל המסמכים המצויים ברשותכם ולאור המקובלות בעסקאות
- 31 מכר.
- 32 ...
- 33 לבקשתכם לקיום פגישה בין הצדדים, נבהיר כי איננו מתנגדים עקרונית לקיום פגישה
- 34 בין הצדדים, אם כי אנו עומדים על כך שתנאי לקידום עסקה לרכישת הנכס על ידכם
- 35 מותנית בקבלת הודעה בכתב מכם לפיה הנכם מקבלים את ההצעה מיום 6.8.08 וכי
- 36 הנכם רוכשים את הזכויות המוצעות בה בהתאם לתנאיה.
- 37 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 למען הסר ספק, אין באמור במכתבנו זה כדי להוות חלק מתנאי ההצעה מיום 6.8.08,
- 2 ותשובותינו לעיל ניתנות לבקשתכם ולמען הסדר הטוב בלבד".
- 3
- 4 הנה כי כן, העוררת מבהירה בזמן אמת, כי מבחינתה ניתן להתקשר בחוזה למכירת בניין
- 5 אסותא בהתאם לקבוע בהצעתה מיום 6.8.2008 ושאלת ההתקשרות נותרה תלויה אך ורק
- 6 באסותא.
- 7
- 8 12. אשר לכוונתה של אסותא להתקשר בחוזה מחייב במועד בו הודיעה לעוררת על קיבול
- 9 הצעתה. עצם הודעת הקיבול (מוצג מש/14) מהווה אינדיקציה בעלת משקל מכריע באשר
- 10 לכוונתה של אסותא להתקשר בחוזה מחייב לרכישת בניין אסותא בתנאים שנקבעו בהצעת
- 11 העוררת מיום 6.8.2008. הוכחה נוספת לכוונתה של אסותא להתקשר בחוזה מחייב
- 12 לרכישת בניין אסותא בתנאי ההצעה, יש לראות בדחיית הודעתה של העוררת על ביטול
- 13 ההצעה, הודעה אשר בנסיבות העניין כפי שפורטו לעיל, הייתה חסרת תוקף.
- 14
- 15 ניסיונה של העוררת להיבנות מחליפת המכתבים שהייתה בין הצדדים עד לקיבול ההצעה
- 16 על ידי אסותא, לא יצלח. משום שהמערערת הבהירה במכתבה מיום 31.8.2008 כי ההצעה
- 17 מיום 6.8.2008 מקיימת את התנאים הדרושים להתקשרות מחייבת.
- 18
- 19 13. על כוונת הצדדים ביחס להצעה וקיבולה, ניתן גם ללמוד מאופן התנהגותם לאחר קיבול
- 20 ההצעה על ידי אסותא.
- 21
- 22 14. לטענת העוררת, לאחר הודעת הקיבול, לא פעלו הצדדים למימוש העסקה ובכלל זה אסותא
- 23 לא ביקשה לרשום הערת אזהרה ולא העבירה שיק, ובכך יש ללמוד שבעת מסירת הודעת
- 24 הקיבול לא הייתה לצדדים כוונה להתקשר בחוזה מחייב.
- 25
- 26 אפשר שבנסיבות אחרות ניתן היה ללמוד מהמחדלים עליהם מצביעה העוררת שצדדים לא
- 27 התכוונו להתקשר בחוזה מחייב, אולם לא כך הוא בנסיבות עניינו. כאמור, בעת חליפת
- 28 ההצעה והקיבול הצדדים כבר היו קשורים בהסדרים לפיהם בנתה העוררת את המרכז
- 29 הרפואי ובשלב זה, טרם הושלמה בניית אסותא. ממילא לא ניתן היה לדבר על העברת
- 30 חזקה בבניין אסותא. לכך יש להוסיף, כי על פי תנאי ההצעה התמורה בעד בניין אסותא
- 31 הייתה צריכה להשתלם "במועד תחילת השכירות ובהתאם להוראות סעיף 8 למוזכר
- 32 העקרונות...", ואין טוען שמועד זה הגיע בשלב בו קיבלה אסותא את ההצעה. זאת ועוד.
- 33 מהצהרת העוררת למשיב מיום 24.11.2008 (מוצג מש/15) עולה כי מסירת החזקה בבניין,
- 34 תשלום מעל 50% משווי העסקה ומסירת ייפוי כח לקונה אמורים היו להתבצע רק ביום
- 35 31.12.2009.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 בהקשר זה יש להוסיף כי אפשר שהיה צורך לדון בפרטים לביצוע העסקה, אולם בכך אין
- 3 לגרוע מתוקף התחייבות הצדדים לביצוע העסקה. במיוחד כך, ככל שמדובר בתוקף
- 4 ההתחייבות לצורכי מס.
- 5
- 6 15. לטענת העוררת, לאחר קיבול ההצעה לרכישת בניין אסותא התנהגו הצדדים כאילו חל
- 7 עליהם הסכם השכירות ובהתאם קיבלה אסותא את החזקה בבניין ביום 11.5.2009 תוך
- 8 שהיא משלמת דמי שכירות של כ- 7 מיליון ₪, ובכך יש כדי ללמד שהצדדים לא ראו עצמם
- 9 קשורים בחוזה מחייב למכירת בניין אסותא בעקבות הקיבול שביצעה אסותא. לביסוס
- 10 טענתה זו צירפה העוררת מסמכים בהם קיימת התייחסות לשכירות הבניין (נספח א
- 11 לתצהירו של מר שמואל רופא, המצהיר מטעם העוררת).
- 12
- 13 נוכח מסקנותיי שלעיל, ובהתחשב בכך שהיה מקובל על הצדדים שדמי השכירות שישולמו
- 14 מראש יזקפו על חשבון התמורה, איני סבור שיש בהתנהלות הצדדים עליה מצביעה העוררת
- 15 כדי לגרוע מתוקף ההתקשרות שהייתה בין הצדדים עם קיבול הצעת העוררת על ידי
- 16 אסותא.
- 17
- 18 16. תמיכה נוספת לכוונתה של העוררת להתקשר בהסכם מחייב על פי ההצעה וקיבולה, ניתן
- 19 למצוא בהצהרה למשיב מיום 24.11.2008 (מוצג מ/ש/15). כך, עצם העובדה שהעוררת ראתה
- 20 להגיש הצהרה לפיה מכרה לאסותא את בניין אסותא, מלמדת שבזמן אמת ראתה העוררת
- 21 את עצמה קשורה בחוזה מחייב למכירת בניין אסותא. במיוחד, מקום שהעוררת עצמה
- 22 ציינה בהצהרתה כי המועד בו נמכר הבניין הוא המועד בו קיבלה אסותא את הצעתה,
- 23 דהיינו 5.10.2008. כך ביתר שאת, מקום שבהצהרתה האמורה ביקשה העוררת פטור לפי
- 24 סעיף 49 יא לחוק, דהיינו העוררת הייתה מודעת לדרישה לפיה הפטור יינתן רק במקרה של
- 25 רכישת זכויות במקרקעין בתוך 12 חודשים מיום 5.10.2008.
- 26
- 27 ועוד. בסעיף 21 לנספח שצורף להצהרתה ביקשה עוגן לדחות את תשלום המס עד ליום
- 28 31.12.2009 מכוח הוראות סעיף 51 לחוק, משום שעד אז לא ישולם למעלה מ- 50%
- 29 מהתמורה, לא תימסר לקונה החזקה בנכס ולא יימסר ייפוי כח בלתי חוזר. בקשה זו של
- 30 העוררת, מלמדת אף היא שמבחינת העוררת החוזה למכירת בניין אסותא השתכלל, גם אם
- 31 ביצוע אופרטיבי של ההסכם אמור היה להיות ביום 31.12.2009.
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ר"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

17. לטענת העוררת, ההצהרה מיום 24.11.2008 הוגשה רק מטעמי זהירות, ואין בה כדי ללמד
על כוונתה להתקשר בחוזה מחייב במועד בו הציעה לאסותא לרכוש את בניין אסותא או
במועד בו קיבלה אסותא את ההצעה.
- לטענה זו של העוררת, לא נמצא בסיס ממשי בהצהרה או בנספח לה. אדרבא, בנספח
להצהרה פירטה העוררת את השתלשלות האירועים בקשר עם מכירת בניין אסותא ואף
ציינה בסעיף 4 לנספח כי "...המוכרת מחד והרוכשת מאידך עדיין לא חתמו על הסכם מכר
והן מנהלות עדיין מו"מ על עקרונותיו וביחס לסכום התמורה. המוכרת מבקשת לציין כי
בין שאר המחלוקות עדיין לא סוכמה תמורת הממכר באופן סופי". אלא שבהמשך
התחיבה העוררת "להעביר לידי המנהל העתק מהסכם המכר שייחתם בין הצדדים ככל
שייחתם". דהיינו, מבחינתה של העוררת עצם כריתת הסכם מפורט אינה תנאי לתוקף
העסקה המדווחת אלא אך שלב נוסף בביצוע העסקה. העוררת ראתה לעצמה חובה להעביר
למשיב את ההסכם המפורט לכשייחתם אולם לא סברה שיש בחתימת הסכם מפורט משום
עסקה חדשה. הוא אשר אמרנו, אף שעדיין היה צורך לדון על פרטים נוספים לביצוע
העסקה, הצדדים ראו עצמם מחויבים לעסקה הגלומה בהצעה ובקיבול, וכפי שהוסבר
לעיל, לצרכי מס, די במחויבות זו, כדי לקבוע שבקיבול הצעתה של העוררת על ידי אסותא
הועברו הזכויות בבניין אסותא מהעוררת לאסותא.
18. אכן, מהתבטאויות של העוררת בהודעות לרשות ניירות ערך ובחליפת המכתבים בינה לבין
אסותא בתקופה שלאחר קיבול הצעתה על ידי אסותא (מוצגים מ/ש 16, נראה לכאורה
שהעוררת לא ראתה עצמה קשורה בחוזה מחייב למכירת בניין אסותא, אלא שאין ליתן
להתבטאויות אלה משקל מכריע בבחינת גמירות הדעת של העוררת במועד משלוח ההצעה
לאסותא. אפשר שנוכח הודעת הביטול ששלחה העוררת לאסותא קודם לקיבול שביצעה
אסותא, סברה העוררת שאינה קשורה בחוזה מכר מחייב, אלא שכפי שהוברר לעיל, לא
היה תוקף להודעת הביטול, ולכל היותר, ניתן לייחס את ההתבטאויות לטעות, אשר אין
בה כדי לגרוע מתוקף החוזה שנכרת בין הצדדים עם קיבול הצעתה של העוררת על ידי
אסותא.
19. נוכח מסקנותיי עד כאן, איני רואה צורך להידרש לטענות העוררת באשר להבדלים בין
העסקה שנכרתה ביום 19.5.2009 לבין העסקה הגלומה בהצעת העוררת מיום 6.8.2008.
בהחלט אפשר, שהצדדים לחוזה יסכימו לשנות מתנאי החוזה או להוסיף עליהם, אולם
בכך אין כדי לאיין את השתכללות החוזה למכירת בניין אסותא במועד בו קיבלה אסותא
את הצעת העוררת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

השומה הזמנית ותיקונה

20. סעיפים 78 (ב) ו-78 (ד) לחוק קובעים את המועדים לעשיית שומה בידי המשיב, לאחר הגשת שומה עצמית:

"(ב) נמסרה למנהל שומה עצמית רשאי הוא, תוך ששה חדשים מיום קבלתה, לעשות אחת מאלה:

(1) לשום שומה זמנית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, ואת הניכויים והתוספות שפורטו בהצהרה;

(2) לשום שומה סופית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, את הניכויים והתוספות ואת המס.

...

(ד) הוגשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה זמנית תוך ששה חדשים מיום שהוגשה, והמזכיר המציא למנהל לפחות חודש לפני תום ששת החדשים את כל המסמכים שנדרש להמציאם לצורך עשיית השומה ובידו אישור על כך מאת המנהל, תהיה השומה העצמית לשומה סופית; ... נעשתה שומה זמנית למי שעשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה סופית תוך ששה חדשים – תהיה השומה הזמנית לסופית.

"...

21. המשיב הוציא לעוגן שומה זמנית ביום 2.4.2009, ובהתאם להוראות סעיף 78 (ד) לחוק, משלא נעשתה שומה סופית עד ליום 2.10.2009 הייתה השומה הזמנית לשומה סופית.

22. לטענת העוררת, בהוצאת התיקון לשומה הזמנית ביום 20.12.2009 עשה המשיב שימוש באפשרות התיקון הקבועה בסעיף 85 לחוק, רק משום שחלף המועד לעשיית שומה סופית ומבלי שהתקיימו העילות הקבועות לתיקון שומה. מוסיפה העוררת וטוענת, כי לא ניתן לעקוף את הוראות סעיף 78 (ד) לחוק, בדרך של תיקון שומה, דהיינו אין לתקן שומה שהפכה לשומה סופית מכוח הוראות סעיף 78 (ד) לחוק.

סעיף 85 לחוק, קובע:

"המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המזכיר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום המס;

(3) נתגלתה טעות בשומה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1

2 בע"א 736/87 יעקב יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת (פורסם בתקדין),
3 נדונו שאלות הסמכות והתנאים לתיקון שומה, וכך נקבע (שם, פסקה 12):

4

5 "מצאנו אם כן, כי סמכותו של המנהל לשנות "שומה סופית" דומה לסמכותה של כל
6 רשות מינהלית לחזור בה מהחלטתה, זאת לפחות בכל הקשור לטעמים שהניעו אותו
7 לחזור בו מהחלטתו (טעות משפטית, עובדתית וכו') וכן בכל הקשור לשיקולים
8 ולאינטרסים שעליו לקחת בחשבון בעשותו כן".

9

10 הנה כי כן, סעיף 85 לחוק, מסמך את המנהל לשנות שומה סופית, בהתקיים העילות
11 והתנאים לכך, ולא מצאתי טעם למעט מסמכות זו שומה זמנית שהפכה לשומה סופית
12 מכוח הוראות סעיף 78 (ד) לחוק.

13

14 23. אין ספק באשר לחשיבות האינטרס הציבורי בתשלום מס אמת ועל כן, רק במקום שהיה
15 לנישום יסוד סביר להסתמך על השומה (מבחינת הדין ומבחינה עובדתית) ובכפוף לכך
16 שהנישום פעל בתום לב והמציא למנהל את כל הנתונים לעריכת השומה המקורית
17 ובהתחשב בנסיבות העניין, יכול ויגבר אינטרס ההסתמכות על האינטרס הציבורי בתשלום
18 מס אמת.

19

20 בענייננו, לא ניתן לומר שלעוררת היה יסוד סביר להסתמך על השומה הזמנית או השומה
21 הסופית שהרי היא עצמה הודיעה למשיב בנספח להצהרתה מיום 24.11.2008 שאמור
22 להתקיים משא ומתן לקביעת "עקרונות" העסקה ואף התמורה אינה סופית. בהודעה זו אף
23 התחייבה העוררת להעביר לידי המנהל העתק מהסכם המכר שייחתם. ממילא, בעת קבלת
24 השומה הזמנית ואף לאחר מכן בשלב הדיונים עד להוצאת השומה המתוקנת, היה ברור
25 לעוררת שהמשיב יתקן את השומה ובכלל זה יתקן כל טעות עובדתית ומשפטית שתתגלה
26 לו.

27

28 עלות רכישת מניות העוררת

29

30 24. לטענת העוררת, יש להפחית משווי המכירה של בניין אסותא את שווי רכישת מניות
31 העוררת על ידי אוסיף.

32

33 ככלל, אין לזהות את המקרקעין בהם מחזיקה חברה עם בעלי מניותיה, וכך גם במקרה
34 כאן. בניין אסותא היה בבעלות העוררת ולא בבעלות בעלי מניותיה, ועל כן, אין לייחס את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 רכישת מניות העוררת לבניין אסותא. לא מצאתי בפסקי הדין עליהם הצביעה העוררת
2 בסיכומיה, כדי ללמד על עניינו או לשנות ממסקנתי זו.

3

4

סיכומי של דבר

5

6 25. בהתחשב באמור עד כאן, אציע לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות משפט
7 ושכ"ט עו"ד בסך 100,000 ₪.

8

9

רו"ח אליהו מונד – חבר הוועדה:

10

אני מסכים עם כב' היו"ר השופט אלטוביה.

11

12

רו"ח יהושע בילצקי – חבר הוועדה:

13

14 לפני הועדה מונח ערר על החלטת המנהל בהשגה על שומות מס שבח מספר 108204892 ומספר
15 109103085 שהוצאו לעוררת בגין מכירת זכויותיה בבניין אסותא ברחוב הברזל 16-20 בתל אביב
16 ומתחם פרוקרדיה ברחוב הברזל 15. לשני המתחמים חניון משותף.
17 במסגרת הערר הועלו ארבע סוגיות למבחן הועדה והן:

18

19

1. תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

20

2. יום הרכישה.

21

3. הוצאות בגין עלויות גמר (back to back)

22

4. הפחתת עלות מניות החברה המוכרת משווי המכירה של המקרקעין שהיא מכרה.

23

24

תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין

25

26

העובדות הרלוונטיות לסוגיה:

27

28 ביום 24.11.2008 הגישה העוגן נדל"ן מניב בע"מ (להלן "העוררת" או "עוגן") הצהרה ובמסגרתה
29 דווחה על מכירת מקרקעין לחברת אסותא מרכזים רפואיים בע"מ (להלן "הרוכשת" או "אסותא")
30 כשתאריך המכירה הוא 5.10.2008 והתמורה הייתה בסכום של 807,142,857 ₪ (להלן "הדיווח
31 הראשון").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1
2 ביום 2.4.2009 הוציא המשיב שומה זמנית בגין מכירת המקרקעין כשיום המכירה הוא 6.8.2008.
3 שומה זו הפכה להיות שומה סופית ביום 2.10.2009.
4
5 ביום 6.7.2009 הגישה העוררת הצהרה לפי סעיף 73(א)(2), בגין אותה עסקה כשתאריך המכר הוא
6 19.5.2009 בו ציינה כי הדיווח הראשון נעשה לשם הזהירות בלבד ובקשה לבטל את השומה הזמנית
7 ולקבוע כי תאריך המכירה הינו ביום 19.5.2009.

8
9 ביום 20.12.2009, לאחר דיונים עם נציגי העוררת, הוציא המשיב הודעת תיקון שומה זמנית ובה קבע
10 כי התמורה עומדת על סך של 885,451,087 ₪ ויום המכירה הינו 5.10.2008. כמו כן, הוצאה שומה
11 נוספת של מכירת מתחם פרוקרדיה ובה קבע המשיב כי תאריך המכירה הינו 19.5.2009.

דעתי

12
13
14
15 קיים שוני מהותי בין הסכם המכר ולבין ההצעה והודעת הקיבול. על פי הסכם המכר, הממכר היה
16 בית החולים ומתחם פרוקרדיה בעוד שההצעה והודעת הקיבול התייחסו לבית החולים בלבד. התמורה
17 החוזית המתייחסת לבית החולים עמדה על סכום של 903,444,702 ₪ ואילו התמורה בהצעה והודעת
18 הקיבול עמדה על סכום של 807,142,857 ₪.

19
20 לדעתי כשהמנהל מקבל הסכם מכר שהוא "ספר עב כרס" כולל פרטים רבים אשר אינם נזכרים כלל
21 בהצעה ובהודעת הקיבול, חייב הוא לבדוק האם ההסכם החדש תואם את הדיווח הראשון.
22 ומשהממכר איננו זהה במלואו (גם לאחר הפיצול לשתי מכירות) והתמורה שונה חייב הוא לשנות את
23 השומה, ולתקן כל פריט בשומה המצריך תיקון וזאת בכדי לגבות מס אמת.

24
25 בנסיבות העניין כשהעובדות החדשות נוצרו על ידי העוררת והרוכשת אין לחסום את המשיב בטענות
26 פרוצדורליות. לפני המשיב עומדות שתי אופציות. הראשונה לבטל את השומה הראשונה ולערוך שומה
27 חדשה והשנייה לתקן את השומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. בכדי להגיע לתוצאת מס נכונה.
28 שתי הדרכים לגיטימיות.

תאריך מכר

29
30
31
32 העובדות הרלוונטיות לסוגיה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1. ביום 18.3.2004, נחתם מזכר עקרונות (להלן "מזכר העקרונות") בין זיקית נכסים ופיתוח
(1956) בע"מ אשר לימים שינתה את שמה לעוגן נדל"ן מניב בע"מ לבין אסותא. ההסכם דן
בהקמת מבנה רפואי אשפוזי על מקרקעין הידועים כגוש 6638 חלקה 639.
על פי מזכר העקרונות, המבנה יבנה על פי אפיון הצרכים של אסותא ויושכר לעשרים וחמש
שנה פחות יום. כמו כן הוקנתה לאסותא זכות רכישה ראשונה במידה ועוגן תרצה למכור את
המקרקעין.
2. ביום 1.9.2004 נחתמה תוספת מספר 1 למזכר העקרונות.
3. בפברואר 2005 נחתמה תוספת מספר 2 למזכר העקרונות.
4. ביום 13.7.2008 נחתם הסכם שכירות בין עוגן לאסותא, אשר מטרתו הייתה לעגן במסמך
אחד את כל מערכת ההסכמים בין הצדדים. (להלן "ההסכם המשלב") כאשר בסעיף 23
להסכם צוין כי ניתנת לאסותא זכות ההזדמנות הראשונה לרכישה במידה ועוגן תרצה למכור
את המקרקעין.
5. ביום 23.7.2008 הודיעה עוגן כי היא מנהלת משא ומתן עם חברות ביטוח למכירת נכסיה
ברמת החייל.
6. ביום 28.7.2008 נחתם מזכר עקרונות בין עוגן לבין מגדל חברה לביטוח בע"מ למכירת
המקרקעין נשוא הערר ומקרקעין נוספים. עסקה זו הייתה כפופה למספר תנאים מתלים,
בהם התנאי של הצעת המכר לאסותא תחילה.
7. ביום 6.8.2008 שלחה עוגן למנכ"ל אסותא הצעה לרכישת זכויותיה במקרקעין ע"פ סעיף 23
להסכם המשלב.
ההצעה כללה:
1. תמורה בסך 807,142,957 ₪ צמודה למדד המחירים לצרכן על בסיס חודש אוקטובר
2008. התמורה נקבעה על בסיס ההנחה כי הבניין יניב הכנסות שנתיות, לאחר הוצאות
ניהול ותפעול בסך, 56,500,000 צמודות למדד חודש יוני 2008. אם יתברר כי ההכנסות
יעלו או יפחתו מהסכום האמור, תעשה התאמה של התמורה על בסיס תשואה שנתית
בשיעור 7%.
2. השלמת העסקה תהא כפופה לקבלת הסכמת בנק הפועלים.
3. סכום התמורה ישתלם במועד תחילת השכירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1
 - 2
 - 3
 4. תוקף ההצעה הוא עד 6.10.2008.
 - 5
 - 6
 - 7
 8. ביום 18.8.2008 שלח מנכ"ל אסותא למנכ"ל העוגן מכתב ובו :
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
 - 34
 - 35
- א. שאלות הבהרה לעניין תוכן ההצעה בשלושה נושאים :
1. התנהלות מול בנק הפועלים לצורך סילוק השעבוד לטובת הבנק.
 2. אופן רישום הזכויות לטובת אסותא.
 3. דרך חישוב שטח הממכר המהווה בסיס לחישוב התמורה.
- ב. דרישות מהמוכרת כדלקמן :
1. דמי השכירות ששולמו על ידי אסותא יהיו חלק מהתמורה החוזית.
 2. דמי השכירות המשולמים בגין 63 החניות בחניון אסותא ישולמו לאחר הרכישה לקונה.
 3. העוגן תתחייב לאפשר לשעבד את הנכס בשעבוד ראשון.
- ג. בקשה להארכת מועד פקיעת ההצעה.
9. ביום 31.8.2008 שלחה עוגן מכתב ובו הביעה עמדתה העקרונית ביחס לסוגיות שהועלו על ידי אסותא והביעה הסכמה לקיום פגישה לצורך קידום המשא ומתן תוך התנייתו בהסכמה לתנאים הבסיסיים שהועלו בהצעה וכמשתמע מכך סירבה להארכת מועד פקיעת ההצעה.
10. ביום 29.9.2008 שלחה עוגן מכתב נוסף לאסותא ובו הודיעה כי ההצעה איננה בתוקף היות והמשא ומתן עם חברת מגדל שהיווה את הבסיס לקביעת התמורה הופסק.
11. ביום 5.10.2008 שלחה אסותא מכתב למנכ"ל עוגן ובו הודיעה כי היא מקבלת את הצעת העוגן ודוחה את הודעת העוגן על ביטול ההצעה.
12. ביום 19.5.2009 נחתם הסכם מכר בין עוגן ואסותא.
- על פי עדויות שהובאו לפני הועדה בתקופה שהחלה בחליפת המכתבים ועד תאריך ההסכם, התנהל בין עוגן ואסותא משא ומתן שידע עליות ומורדות ונתקים ארוכים. הסכם המכר התייחס לנושאים רבים ומגוונים שלא עלו כלל בהצעה הראשונה (זיקת הנאה לשטחי ציבור, ערבויות, שעבודים. מועדי תשלום מועד מסירת החזקה, המחאת הסכמי השכירות, אופן הספקת החשמל, הסדרת הרישום על שם הקונה, הסדרת מנגנון ליישוב סכסוכים, תנאי מפסיק – התניית ההסכם בקבלת מימון על ידי הקונה והסדרת הפיצוי המוסכם בסך של 40 מיליון ₪).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ר"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

דין

1 חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק פיסקאלי שבו חורג המחוקק ממסגרת דיני הקניין וחותר לשום עסקת
2 מקרקעין במס על פי תפיסת התוכן הכלכלי של עסקה ולא התוכן הפורמלי ללא משמעותו הרגילה
3 של מכירה על פי דיני הקניין. בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נגד שעלים ניהול נכסים ואח' כותב
4 השופט צ. זילברטל:

11 "17. הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו הרחבה
12 של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים,
13 והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במעריך הזכויות (האובליגטוריות) של הצדדים
14 לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת במס בהתאם
15 לתשובה שתינתן לשאלה האם חלה תמורה במעריך הזכויות של הצדדים והאם צמחה
16 להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של העסקה ולמשמעותה
17 מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה הרחבה של המונח "מכירה",
18 "והוא נדרש על-מנת" לתפוס "ברשת המס עסקאות רבות ככל האפשר בזכויות
19 הקשורות במקרקעין.

20 "יום המכירה"

21 "18. על רקע האמור, נקל להבין את התפיסה לפיה המועד הקובע לעניין היווצרות החבות
22 במס נקבע כיום שבו התרחשה התמורה במעריך הזכויות של הצדדים לעסקה ולצדדים
23 נוצרה הנאה כלכלית, להבדיל למשל מהיום שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין,
24 בהתאם לסעיף 7 לחוק המקרקעין (ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ מ' מנהל
25 מס שבח מקרקעין אזור המרכז, פ"ד נו (2003) 266, 276 (6)להלן: עניין אל זיו). ואכן,
26 ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות "רגילות" יום המכירה
27 לעניין חישוב השבח והמס הוא "יום שבו נעשתה המכירה. "יום זה הוא היום
28 שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה העסקה מבחינה
29 קניינית. ההיגיון העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא שבמועד
30 זה התרחשה התמורה במעריך הזכויות של הצדדים לעסקה. כלומר, במועד זה ניתן לומר
31 כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא למעשה "אליו מכון חוק
32 המיסוי."

33 וכותב השופט י. דנציגר באותו פסק דין (שם, פסקה 1):

34 "סעיף 19 לחוק קובע כלל לפיו יום המכירה לצורך חישוב המס הינו" היום שבו נעשתה
35 המכירה. "כפי שהבהיר השופט זילברטל, בכך בחר המחוקק לקבוע את המועד הקובע
36 לעניין החבות במס כמועד שבו התגבש חוזה בין הצדדים והתרחשה תמורה במעריך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 זכויותיהם שהניבה להם הנאה כלכלית, להבדיל מהמועד שבו הושלמה העסקה

2 מבחינת דיני הקניין."

3 כלומר בעת מכר במקרקעין דיני החוזים הם הקובעים מהו יום המכירה ולא דיני הקניין כשבפער
4 הזמנים בין יום כריתת החוזה ליום השלמת המכירה, לפי דיני הקניין, קמה לרוכש זכות אובליגטורית
5 במקרקעין.

6
7 לאור האמור לעיל עלינו לבחון מהו יום כריתת החוזה המחייב בנסיבות המקרה שלפנינו.

9 ניתוח העובדות

11 א. מכתב ההצעה

12
13 הכותרת של מסמך זה הינה הצעה, אולם הצעה זו לוקה בחסר. הפנייה הייתה כללית ביותר
14 וחסרה פרטים מהותיים הנוגעים לעסקת מכר מקובלת בהיקף כלכלי גדול. להלן דוגמאות
15 לנושאים מהותיים חסרים ושהחסרם המכר הוסכמו:

- 16
17 1. ההצעה התייחסה לאפשרות של תיקון המחיר בהתאם לבדיקת השטח אך לא הבהירה את
- 18 הפרוצדורה למדידת השטח ועיתוי המדידה.
- 19 2. אין התייחסות למועד המסירה.
- 20 3. אין התייחסות לעבודות הבדק.
- 21 4. אין התייחסות לביטחונות.
- 22 5. אין התייחסות לכמה היבטים הייחודיים לעסקה הספציפית הזו כגון: היחס בין תשלומי
- 23 שכירות לתשלומים בגין הממכר.
- 24 6. אין התייחסות לנושא תשלומים על חניות.

25
26 כדי לבחון האם מכתב ה"הצעה" הוא הצעה במובנה ע"פ חוק החוזים יש לענות על השאלה
27 הבאה: בהנחה שהניצע יקבל את ההצעה כלשונה, האם יכול היה להיווצר חוזה, שיש בו
28 התייחסות לסעיפים המהותיים של העסקה באופן שאפשר לאוכפו בבית המשפט. לדעתי ולאור
29 התנהלות הקונה ה"ניצעת" התשובה היא שלילית, שכן מהצעת המוכרת נעדרו פריטים רבים
30 שעמדו במחלוקת בין הצדדים ושעד להסדרתם לא היו הצדדים מסוגלים להכריע את העסקה.

31
32 בסיום המשא ומתן שילמה הרוכשת סכום משמעותי גבוה יותר מהסכום הרשום בהצעה.
33 הנושאים המרכזיים שסוכמו רק בהסכם המכר היו: הדרך המדויקת לקביעת השטח ובעקבותיו
34 קביעת המחיר, עיתוי המדידה, שאלת האפשרות להטיל משכנתא ראשונה, מועד מסירה, מעמדם
35 של הסכומים ששולמו, עד מועד החתימה על ההסכם, כדמי שכירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

ב. מכתב הקיבול

הודעת הקיבול אמורה הייתה להעיד על גמירת דעתה של אסותא, הניצעת, להתקשר עם עוגן, המציעה, בחוזה התואם את ההצעה. אולם במכתב ששלחה אסותא מיום 18.08.2008 נכתב שחסרים בהצעה פרטים מהותיים ונוספו דרישות נוספות שאינן בהצעת המכר.

לדעתי, הודעת הקיבול של אסותא מיום 5.10.2008 איננה משקפת גמירות דעת שלה שכן לא חזרה בהצעת הקיבול מהדרישות שהיו בסיסיות מבחינתה במכתבה מיום 18.08.2008.

ב"מועד הקיבול", ללא ההסכמה המפורשת בין הצדדים לגבי שאלות השעבוד, התשלומים על החניונים, עיתוי קביעת התמורה וההתייחסות לתשלומי השכירות כחלק מן התמורה, לא ניתן, לדעתי, לראות בחוזה כמסוים כל עוד לא הגיעו הצדדים להסכמה מפורשת בנושאים הנתונים במחלוקת.

אי ההסכמות הרבות שהיו בין אסותא לבין עוגן באו על פתרון רק בהסכם מיום 19.5.2009.

ג. התנהלות הצדדים לאחר הודעת הקיבול

לדעתי, התנהלות הצדדים לאחר הודעת הקיבול משקפת העדר גמירות דעת לכריתת חוזה במועד הודעת הקיבול. מהעדויות שהובאו לפני הועדה התברר כי לא נחתם הסכם מחייב מיד לאחר הודעת הקיבול, והצדדים החלו תהליך של משא ומתן שידע עליות ומורדות ובסיומו שטח הממכר גדל והתמורה גדלה אף היא. גם התמורה שהתייחסה לבית החולים גדלה באופן משמעותי.

לדעתי, גם אסותא הגיעה למסקנה כי הודעת הקיבול איננה חוזה מחייב ולכן הסכימה לשלם סכומים משמעותיים נוספים מעבר להצעת עוגן. המשך המשא ומתן בין הצדדים שיקף רצון מסחרי של הצדדים להתקשר בחוזה מכר ולא בהכרח ההסכם הנובע מחליפת המכתבים ביניהם.

ד. ההבדלים המהותיים בין הצעת המכר והקיבול לבין ההסכם שנחתם

1. היקף העסקה – הסכם המכר כולל את מתחם פרוקדיה ומתחם בית החולים. הודעת הקיבול כללה את מתחם בית החולים אסותא בלבד. קיים חניון משותף לשני הבניינים.

2. המחיר שנקבע – המחיר שנקבע למתחם בית החולים לאחר המשא ומתן עמד על סך של 903,444,702 ₪. הכולל סך של 30,295,146 ₪ עבורות גמר שהמוכרת התחייבה לבצע וכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

תשלום ששולם בגין שנת השכירות ה- 25 בסך של 48,012,941 ₪. המחיר הנקוב בהצעה
עמד על 807,142,857 ₪.

לאור האמור לעיל המסקנה שאני מגיע אליה היא שהחווה מיום 19.5.2009 הוא המחייב את הצדדים
והוא גם יום המכירה לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

הוצאות מותרות בניכוי

העובדות:

כחלק מהסכם המכר הרוכשת שלמה למוכרת סך של 30,295.146.43 ₪ עליות גמר אשר מתוכם שלמה
המוכרת לקבלן 27,104,499.06 ₪ והיתרה הוצאות מימון בהם עמדה המוכרת.
סכום השלמת הגמר הוסף לשווי המכירה.

עמדת העורר:

"לעניין שווי המכירה הוסיף המנהל את העליות הנוספות אותן התחייבה אסותא לשלם לעוררת
(כשלושים מיליון ₪). על אף האמור לעיל התיר המנהל בניכוי רק כחמישה עשר מיליון ₪. פעולה זו
מביאה למיסוי רווח שלא נצמח בידה של העוררת".

" נציין כי הואיל וסוגיה זו לא עלתה בכתב הערר הוועדה הנכבדה מנעה את הגשת הראיות בסוגיה
זו".

עמדת המשיב

"למען הסדר הטוב יוער כי העוררת לא חלקה על שומת המשיב בנוגע להוצאות בגין עליות גמר
(back to back) והיא מנועה מלעלות טענה כזו כעת."

דעתי

בדיוני ההוכחות סירבה נציגת המשיב להעלות הנושא בפני הועדה מסיבה שהעורר לא כלל את הטענה
בכתב הערר ומטעם זה בלבד הועדה קיבלה את עמדת המשיב.

על המנהל לגבות מס אמת ולא לגבות מס שלא נצמח לנישום בשל כשל פרוצדוראלי. כשמתגלית טעות
על המשיב לתקן אותה מיוזמתו, בין אם תיקון הטעות יביא להגדלת מס או להקטנתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

ולפיכך עליו לשמוע את טענות העוררת ולבדוק אותן והיה וסכומים שהוספו לתמורה לא נכללו
במסגרת ההוצאות המותרות יש לתקן את השומה ולהוסיף סכומים אלו להוצאות המותרות בניכוי.

עלות מניות בחברת העוגן

אני מסכים עם עמדת יושב ראש הועדה שאין להפחית את עלות המניות משווי המכירה של המקרקעין
שכן הנכס הנמכר הוא המקרקעין שבידי החברה ולא המניות שבידי בעל המניות.

סיכום דעתי

הערר בנושא תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין נדחה
הערר בנושא יום הרכישה התקבל.
הערר בנושא הוצאות בגין עלויות גמר (back to back) הדיון יחזור למשיב לבדיקת טענות העורר.
הערר בנושא הפחתת עלות מניות החברה המוכרת משווי המכירה של המקרקעין נדחה.

סוף דבר

הוחלט בדעת רוב, לדחות את הערר.
העוררת תשלם למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 110,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן ביום י"א תמוז, תשע"ו, 17 יולי, 2016 בהעדר הצדדים

מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2016

ו"ע 10-08-32809 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- | | | |
|---|------------------------------|----------------------------|
| 1 | רו"ח יהושע בליצקי – חבר ועדה | רו"ח אליהו מונד – חבר ועדה |
| 2 | | |
| 3 | | |