



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת:

עופר נכסי רעננה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד זיו שרון ועו"ד גיא בר-און

נגד

המשיב:

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

פתח דבר ורקע עובדתי:

1. האם יש להכיר במערערת, עופר נכסי רעננה בע"מ (להלן – המערערת) כ"חברת בית", כמשמעות מונח זה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א – 1961 (להלן – הפקודה), בשנות המס 2010-2013 (להלן – שנות המס שבערעור).

2. זו השאלה המצריכה הכרעה בערעור זה.

3. המערערת היא חברת פרטית אשר התאגדה ביום 27.7.1989. בשנות המס שבערעור מוחזקות מלוא מניותיה של המערערת על ידי חברת האם שלה, מליסרון בע"מ (להלן – מליסרון או חברת האם), חברה ציבורית הנסחרת בבורסה בתל אביב למן שנת 1992.

4. המערערת הייתה בעלת קניון "רננים" ברעננה (להלן – הקניון), שבבעלותו שטחי מסחר המיועדים להשכרה. הקניון נוהל על ידי חברת בת בבעלות מלאה של המערערת, היא חברת קניון רננים (ניהול) בע"מ (להלן – חברת הבת או חברת הניהול). מחזורי ההכנסות של חברת הבת מדמי ניהול בשנות המס שבערעור היו כ- 23 מיליון ₪ לכל שנה, למעט שנת 2013 שבה ההכנסות מדמי ניהול עמדו על כ- 6.5 מיליון ₪.

5. בנוסף להכנסותיה מהשכרה של שטחי הקניון לשוכרים שונים, נבעו למערערת בשנות המס 2012-2013 גם הכנסות ממכירת חשמל במתח נמוך לשוכרים בקניון. המערערת רכשה חשמל במתח גבוה מחברת החשמל ומכרה חשמל במתח נמוך לשוכרים, כאשר בשטח הקניון הותקנו שנאים לצורך זה. הכנסות המערערת ממכירת חשמל עלו כדי כ- 14.2 מיליון ₪ (בשנת 2012) ו- 3.5 מיליון ₪ (בשנת 2013), כאשר לשם ההשוואה הכנסותיה מהשכרה הגיעו לכ- 60 מיליון ₪ בשנת 2012 וכ- 16.25 מיליון ₪ בשנת 2013.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

5. לאור דרישת הממונה על ההגבלים העסקיים, הקשורה לרכישת חברת בריטיש ישראל השקעות בע"מ על ידי מליסרון, מכרה המערערת ביום 12.2.2013 את הקניון לקבוצת רוכשים בראשותו של מר עמיר בירם (להלן – **מר בירם**) תמורת סך של 842,500,000 ₪.
6. הכרה במערערת כ"חברת בית" בשנות המס שבערעור תביא לזקיפת הכנסותיה השוטפות בשנות המס שבערעור, כמו גם את הפסד ההון שהיה לה בשנת 2010 ואת שבח המקרקעין ממכירת הקניון בשנת 2013 – בדו"ח של מליסרון, כאשר בשנים אלו היו למליסרון הפסדים עסקיים שוטפים העולים על הכנסות המערערת אשר מבוקש כי יועברו אל מליסרון. מכאן, שכל הכנסות המערערת יתקזזו במלואן כנגד הפסדי מליסרון ולא ישולם מס בגינן.
7. המערערת טוענת כי יש לראות בה כ"חברת בית" בשנות המס שבערעור בשל שני נימוקים: **האחד**, מכוח הסתמכות על הסכמי שומה קודמים שנחתמו עמה בשנות מס קודמות, על הסכמי שומה שנחתמו עם חברות אחרות בקבוצת מליסרון בסמוך למכירת הקניון ועל מצגים שיצר המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**) כלפיה בכך שקלט מדי שנה משנות המס שבערעור את בקשותיה להכרה בה כ"חברת בית"; **השני**, מאחר ולטענת המערערת עומדת היא בתנאי סעיף 64 לפקודה, בהיותה "חברת מעטים" כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, איננה חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה", איננה "בת-חברה" וכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים.
8. המשיב, מנגד, טוען כי תנאי סעיף 64 לפקודה אינם מתקיימים במערערת ועל כן אין היא בגדר "חברת בית". בהתאם לכך, טוען המשיב כי המערערת היא חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה", היא "בת-חברה" וכן כי כל רכושה ועסקיה אינם מתמצים בהחזקת בניינים, אלא למערערת קיימות הכנסות גם ממכירת החשמל במתח נמוך לשוכרים בקניון, וכן הכנסות מדמי ניהול שהתקבלו באמצעות חברת-בת שניהלה את הקניון.
- במענה לטענת ההסתמכות, טוען המשיב כי המערערת לא הוכיחה את התנאים הנדרשים להכרה בקיומה של הסתמכות- היינו: קיומו של מצג מטעם רשות המיסים, הסתמכות על המצג בתום לב ובאופן סביר ושינוי מצב לרעה.
- בשל כל אלה מצא המשיב לנכון להוציא למערערת ביום 19.5.2015 שומות בצווים, בהם קבע כי המערערת אינה "חברת-בית".
- מכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

- 1
- 2 **א. התשתית המשפטית:**
- 3 9. סעיף 64 לפקודה כותרתו "חברות בית", והוא קובע:
- 4 "חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים,
5 הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה
6 הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה
7 המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית
8 המשפט כאמור בסעיפים 153-158."
- 9 סעיף 76 לפקודה, המצוי בפרק החמישי, העוסק ב"רווחי חברת מעטים שלא חולקו", הינו
10 סעיף של תחולה והגדרה, וזו לשונו:
- 11 (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם
12 לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה (להלן
13 - חברת מעטים).
- 14 (ב) "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר", לענין פרק
15 זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה
16 ישירה או עקיפה בענייניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים
17 לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם,
18 ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח
19 ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו
20 שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל
21 את רובו של הסכום המתחלק.
- 22 (ג) "בת-חברה", לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות
23 משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או
24 חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.
- 25 (ד) כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או
26 לא, ייחשבו לאדם אחד -
- 27 (1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי
28 הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;
- 29 (2) אדם ובא כוחו;
- 30 (3) שותפים בשותפות.
- 31 (ה) שום דבר האמור בפרק זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים
32 153-158 על החלטתו של המנהל בהשתמשו בכוח שניתן לו בסעיפים 77
33 ו-78."
- 34 10. טרם שנחקק סעיף 64 לפקודה קיים היה סעיף 52א לפקודה בנוסחה הישן משנת 1947, אשר
35 קבע:
- 36 "חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותם בסעיף
37 26(5), וכן חברה שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי
38 בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה,
39 בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה הנציב; הרואה עצמו
40 מקופח על ידי הוראת הנציב רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיף
41 60."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 בסעיף 26(5) לפקודה בנוסח הישן, אליו היפנה סעיף 52א הנ"ל, נאמר:
- 2 "הסעיף הזה יחול על כל חברה, שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני-אדם,
3 ואינה חברת-עזר או חברה שהציבור מעוניין בה באופן ממשי.
4 לצרכי הסעיף הקטן הזה -
5 (א) יהיו רואים חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני-אדם -
6 (I) אם חמישה או פחות מחמישה בני אדם כל-שהם שולטים, או
7 יכולים לשלוט..."
- 8 11. בדברי ההסבר להצעת סעיף 52א לפקודה בנוסחה הישן הוסברה התכלית שבחקיקת
9 הסעיף:
- 10 "לפי החוק הקיים כל חברה משלמת מס בתור חברה. התיקון המוצע תכליתו
11 לקבוע כי חברה פרטית קטנה הנמצאת בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם,
12 הכנסתה תיחשב הכנסת חברה. השומה על ההכנסה ואופן חלוקת ההכנסה בין
13 החברים תהיה כפי שיורה הנציב. אותו יתרון ניתן לפי החוק המוצע גם לחברת
14 בית אף אם מספר חבריה גדול יותר."
- 15 ההסדר בנוסח הישן של הפקודה קבע אפוא כי חברה הנשלטת בידי חמישה בני אדם לכל
16 היותר כמשמעותם בסעיף 26(5), אן חברה שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים (ללא
17 קשר למספר בעלי השליטה בה) – רשאית לייחס את הכנסתה לבעלי מניותיה ולחלקה
18 ביניהם לצורך שומת המס.
- 19 12. בשנת 1957 שונה נוסח סעיף 52א לפקודה בנוסחה הישן, ובמסגרת סעיף 29 לחוק לתיקון
20 פקודת מס הכנסה, התשי"ז-1957, נקבע:
- 21 "בסעיף 52א לפקודה יימחקו המלים "וכן חברה"."
- 22 בכך צומצמה תחולת הסעיף לחברות המקיימות את שני התנאים במצטבר: (1) חברה שהיא
23 בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותם בסעיף 26(5) לפקודה; (2) שכל
24 רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים.
- 25 13. מכל האמור עד כה עולה כי כוונת המחוקק היתה לעודד פעילות עסקית של חברות פרטיות
26 קטנות, העוסקות בתחום של החזקת בנינים והשכרתם, כאשר חברות אלו נשלטות על ידי
27 לא יותר מחמישה בעלי שליטה ובמהות פועלות כמעין שותפות.
- 28 ראו לעניין זה: עמ"ה 27/09 פלפון סנטר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (1.5.2013) (להלן –
29 פרשת פלפון סנטר);
- 30 עמ"ה 12970-02-10, עמ"ה 11004-07-10 לינור חברה לנכסים בע"מ ודלגית חברה לנכסים
31 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4 (25.11.2013) (להלן – פרשת לינור ודלגית);
- 32 שלמה פיגיו ושגיאה גרשגורן, "חברת בית – הוראת חוק ישנה מנקודת מבט חדשה", מיסים
33 כה/4 (אוגוסט 2011) א-38;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שמואל בורנשטיין, אהרון נמדר, "מיסוי שכירות", חושן למשפט, תל-אביב, תשמ"ט-1989,
2 עמ' 166, שם הובהר:
- 3 "חברות בית הינן, במקרים רבים, חברות שנהוג היה לכנותן כחברות "גוש חלקה"
4 ואשר אופי פעילותן קרוב יותר לאופי פעילותם של חברי החברה, ולא דווקא
5 לאופי פעילות של חברה מסחרית של ממש."
6
- 7 14. כאמור, במסגרת סעיף 64 לפקודה בנוסחה העדכני מפנה הסעיף להגדרת המונח "חברת
8 מעטים" שבסעיף 76 לפקודה. לפיכך, על מנת שחברה תוכר כ"חברת בית" צריכים
9 להתקיים התנאים הבאים:
- 10 (1) על החברה להיות "חברת מעטים" המקיימת את כל אלה:
- 11 א. היא חברה בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר;
- 12 ב. איננה בת-חברה;
- 13 ג. היא חברה שאין לציבור ענין ממשי בה.
- 14 (2) על החברה להיות חברה שכל רכושה הוא בניינים;
- 15 (3) על החברה להיות חברה שכל עסקיה הם החזקת בניינים.
- 16 15. תוצאת החלטתו של ההסדר הנוגע ל"חברת-בית" היא כי רווחי החברה ימוסו כאילו היתה
17 החברה "שקופה" ויחולו שיעורי המס החלים על חברי החברה. מקורו של הסדר זה עוד
18 בתקופה ששיעורי מס החברות עלו על שיעורי המס שחלו על יחידים, והמחוקק – אשר
19 ביקש להקל עם חברות קטנות המחזיקות בבניינים המניבים הכנסות משכר דירה, כאלו
20 המכונות "חברות גוש-חלקה" – נכון היה, כאמור, לאפשר מיסוין לפי שיעורי המס הנמוכים
21 יותר, החלים על היחידים המחזיקים בה.
- 22 16. בפסיקת בתי המשפט בעניין תכלית ההסדר של חברת-בית קיימת תמימות דעים לפיה
23 ההקלה, במהותה, נועדה לחברות פרטיות קטנות שכל מטרתן להפיק הכנסה מהחזקת
24 בניינים, ולא היתה כוונה ליתן הטבת מס לחברות ציבוריות הפועלות באמצעות אחזקה
25 בחברות פרטיות. זאת עולה לא רק מהדרישה כי תהא זו "חברת מעטים", אלא גם
26 מהמטרה שביסוד הענקתה, כפי שהשתקפה בדברי ההסבר להצעת החוק, וכן בתחימתה
27 לחברות שעיסוקן בהחזקת בניינים בלבד.
- 28 ראו לעניין זה דברי כבוד השופט מ. מזרחי בפרשת **פלפולן סנטר**;
- 29 דברי כבוד השופט מ. אלטוביה בפרשת **לינור ודלגית**;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 וכן נא ראו בפסק הדין שניתן על ידי השופט אלטוביה לאחרונה (29.8.2017) בע"מ 46002-
2 07-12 וע"מ 24798-07-12 ג"י כפר סבא בע"מ וג"י ווסט בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים
3 גדולים (להלן – פרשת ג"י ווסט וג"י כפר סבא), שם נאמר בסייפת פסקה 6 לפסק הדין:
- 4 "הנה כי כן, פעילותה העסקית של גזית גלוב בתחום עסקי הנדל"ן אינה מסוג
5 הפעילויות שביקש המחוקק לעודד במסגרת הוראות סעיף 64 לפקודה, שכן אין
6 מדובר בפעילות עסקית של חברה פרטית קטנה אלא בפעילות עסקית של חברה
7 ציבורית גדולה הכוללת, רכישה, בנייה, מימון השכרה ותפעול של מרכזים
8 מסחריים באמצעות חברות קשורות או נשלטות. משכך, נראה כי גם מבחינה
9 תכליתית אין הצדקה לפרש את הוראות סעיפים 64 ו-76 לפקודה, באופן בו יחול
10 ההסדר הקבוע בסעיף 64 ("חברת בית") על המערערות מקום שמלבד בניינים
11 מחזיקות הן בנכסים נוספים השונים באופיים מבניינים כמו קרקע פנויה ובניין
12 בשלבי בניה ועוסקות הם גם בייזום, פיתוח ובנייה של מקרקעין."
13 ובהמשך, בפסקה 8 לפסק הדין בפרשת ג"י ווסט וג"י כפר סבא, הודגש שוב:
- 14 "כאן המקום לחזור ולהדגיש שסעיף 64 לפקודה, נועד לעודד פעילות של השכרת
15 בניינים על ידי חברות פרטיות קטנות. לפיכך אין לקבל שרווחים שהתקבלו
16 מפעילות של השכרת מבנים על ידי חברות גדולות ו/או ציבוריות הפועלות
17 באמצעות חברות פרטיות, לא יהיו חייבים במס בשל הסטת הרווחים לחברות
18 הפעולות בתחומים עסקיים שונים. לא לכך נועד סעיף 64 לפקודה."
- 19 17. יש לציין, עם זאת, כי העמדה שהוצגה על ידי רשויות המס (וכן על ידי המשיב בערעור דנן –
20 ראו סעיף 13 לסיכומי המשיב) לפיה כוונת המחוקק היתה להחיל את ההסדר של "חברת-
21 בית" על חברות פרטיות שהוחזקו על ידי יחידים בלבד – לא התקבלה בפסיקה – ראו פסקה
22 17 לפסק דינה של כבוד השופטת מזרחי בפרשת פלפולן סנטר.
- 23 18. אקדים ואציין כבר עתה, כי הנני תמימת דעים בעניין פרשנות הוראות סעיפים 64 ו-76
24 לפקודה, בכל הקשור והמתייחס ל"חברת בית", עם עמדת הפסיקה הקיימת, כפי שתוארה
25 לעיל. פרשנות הוראות החוק הנ"ל ובחינת עמידתה של המערערת בתנאים הנקובים בפקודה
26 לצורך כניסה להסדר של "חברת בית" ייעשו תוך מתן משקל משמעותי לתכלית החקיקתית
27 שעמדה בבסיסו של הסדר זה, לאמור – מתן הקלה ל"חברה פרטית קטנה" העוסקת
28 בהחזקת בניינים.
- 29 **ב. האם המערערת הינה "חברת מעטים"?**
- 30 19. כאמור, על מנת לעמוד בתנאי הראשון הנקוב בסעיף 64 לפקודה, יש לבחון האם המערערת
31 היא בגדר "חברת מעטים" כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה.
32 המחלוקת בין הצדדים נעוצה בשאלה האם המערערת היא "בת חברה" אם לאו, ובעיקר
33 בשאלה האם היא "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה".
34
35



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ב.1. "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה" – מבחן "העניין הממשי" וביטוי:**
- 2 20. טוענת המערערת כי פרשנות ראויה של המונח "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה" מחייבת
- 3 קביעה כי עניינו של הציבור יהיה במערערת עצמה ולא בחברת האם שלה. שכן, אם תתקבל
- 4 גישת המשיב – הגורס כי יש עניין ממשי לציבור במערערת רק מכוח היותה חברת בת של
- 5 חברה נסחרת – הרי שירוקן מתוכן התנאי של "בת חברה". עוד נטען, כי אין בעובדה
- 6 שחברת האם מגישה דוחות מאוחדים הכוללים גם רווחים שיכולים להגיע לידיה מחברות
- 7 בנות, והמערערת ביניהן, כדי ללמד שלציבור יש עניין באותן חברות בנות. אף לעמדת
- 8 המשיב כעולה מן האמור בחב"ק, בפרק הדן בסעיף 76 לפקודה, עניין ממשי לציבור נובע
- 9 מהחזקה של לפחות 25% מכוח ההצבעה במניות החברה עצמה. במקרה הנדון, טוענת
- 10 המערערת, כי שיעור החזקה של הציבור הלא מזוהה בחברת האם עומד על פחות מ- 25%.
- 11 על כן, לשיטת המערערת, אין היא "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה".
- 12 21. המשיב טוען כי המערערת היא "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה", שכן בשנות המס
- 13 שבערעור הוחזקו מלוא מניותיה בידי מליסרון, כאשר ציבור המשקיעים החזיק במערערת
- 14 בעקיפין בשיעור של כ- 28%.
- 15 המשיב נשען על הפסיקה בפרשת **לינור ודלגית** וטוען כי תוצאותיה העסקיות של המערערת
- 16 מדווחות לציבור במסגרת דיווחיה של חברת האם הציבורית מכוח חובה חוקית, ועל כן יש
- 17 לציבור עניין ממשי במערערת.
- 18 בגדר חובות הגילוי והדיווח, על חברה ציבורית לפרסם גם דיווחים מידיים, בהתקיים
- 19 אירועים מהותיים. במקרה הנדון, מליסרון ראתה לנכון להגיש דוחות מידיים לגבי מכירת
- 20 הקניון, ובכך יש תמיכה לעמדת המשיב לפיה לציבור עניין ממשי במערערת.
- 21 עוד טוען המשיב, כי עמדת המערערת לפיה יש לפרש תנאי זה בצמצום כמתייחס לעניין שיש
- 22 לציבור בחברה עצמה ולא בחברה הציבורית – הינה שגויה. את ההקלה הנובעת מהסדר
- 23 המיסוי שבסעיף 64 לפקודה יש לפרש דווקא בצמצום, שכן על פי תכלית החקיקה – ההסדר
- 24 של חברת בית אינו מיועד לחברות שבאשכול אחזקות של חברות ציבוריות, אלא לחברות
- 25 פרטיות קטנות. ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 52 לפקודה בנוסחה הישן, אשר קדם
- 26 לסעיף 64 לפקודה, מלמדת כי המחוקק ראה לנגד עיניו אנשים, ולא אשכול חברות
- 27 מוחזקות של חברות ציבוריות.
- 28 22. בחינת הפסיקה הקיימת, אשר עסקה בהסדר של "חברת-בית", מעלה כי התנאי של "עניין
- 29 ממשי" שיש לציבור בחברה נדון ופורש.
- 30 בפרשת **פלפולן סנטר** נבחנה כוונת המחוקק בקביעת ההוראה בדבר העניין הממשי של
- 31 הציבור, וזאת בהיעדר הנחיה ברורה בלשון החוק. לאחר סקירת ההיסטוריה החקיקתית,
- 32 נקבע על ידי כבוד השופטת מזרחי:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "לשיטתי, אין מקום להרחיב את המסגרת הנהנית מההקלה, מאחר שאין סיבה
2 לקבוע שהמחוקק ביקש ל"פזר" אותה באופן נרחב. מקובל עלי, כי צודק בא כוח
3 המשיב בטענתו שהמחוקק ראה לנגד עיניו הטבה לחברות קטנות שכל מטרתן
4 להפיק הכנסות מהחזקת בניינים, ובוודאי לא חפץ ליתן הטבת מס לחברות
5 ציבוריות אשר להן פעילות ענפה כקבלני בנין... ויוטעם, אפשר שמגמת הצמצום
6 לא מצאה ביטוי בהגדרת "חברת מעטים". ואולם, יש לה ביטוי בהגדרת הנסיבות
7 המיוחדות המצדיקות את ההקלה, והיא באה לידי ביטוי במטרה הבסיסית למתן
8 ההקלה שהשתקפה בהצעת החוק ותחמתה לחברות שעיסוקן בבניינים בלבד.
- 9 גם את פרשנות המושג "עניין ממשי", ראוי לפרש באופן מצומצם לאור תכלית
10 החקיקה הבאה להיטיב עם חברות שאינן חברות גדולות. אין ספק, כי לציבור
11 עניין ממשי בפעילות חברת מרדכי אביב תעשיות בניה (1973) בע"מ שמניותיה
12 נסחרות בבורסה. עניין זה קיים גם לגבי חברת מרדכי אביב מפעלי בנין בע"מ
13 (המחזיקה ישירות במערערת) שהן, היא חברה הנשלטת כולה על ידי החברה
14 הציבורית, ומאחר שחברה זו מחזיקה במערערת (ב- 38% ממניותיה) נובעת
15 המסקנה, כי לציבור יש עניין ממשי גם במערערת ובעסקיה. החישוב המספרי
16 שהציגה המערערת, אינו נותן משקל הולם לעובדה שחברת מרדכי אביב מפעלי
17 בנין בע"מ מוחזקת באופן מלא ע"י החברה הציבורית, ולחשיבות שמיחסים כללי
18 הגילוי הנאות לדו"ח המאוחד של חברות אלו. על פי כללים אלו יש לראות בחברות
19 אלו ישות כלכלית אחד. הדו"ח המאוחד משפיע על עניינו של הציבור במניות
20 החברה הציבורית. החברה הציבורית הציגה דוחות מאוחדים המציינים בבירור,
21 כי המקרקעין שנרכשו מוחזקים יחד עם המערערת. מסקנתי מהאמור לעיל
22 היא, שהמערערת אינה מקיימת את התנאי הקבוע בס' 76 לפקודה, לפיה אינה
23 חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה".
- 24 גם בפרשת לינור ודלגית נדונה, בין היתר, פרשנות המונח "חברה שיש לציבור עניין ממשי
25 בה" כאמור בסעיף 76(א) לפקודה, אליו מפנה 64 לפקודה. המשיב באותו עניין טען כי יש
26 לפרש את המונח באופן רחב הכולל גם החזקה עקיפה של החברה על ידי הציבור. מנגד,
27 עמדת המערערת באותה פרשה היתה כי יש לפרש את המונח כמתייחס אך ורק להחזקה
28 ישירה של הציבור ולא להחזקה עקיפה.
- 29 בית המשפט התייחס לכך שסעיף 76(א) לפקודה מחרג מחברת מעטים "חברה שיש לציבור
30 עניין ממשי בה". אולם הסעיף הנ"ל שותק ביחס לשאלה האם העניין הממשי של הציבור
31 בחברה צריך שיהיה ישיר או עקיף. במצב דברים זה, ציין כבוד השופט אלטוביה, כי מתוך
32 הפרשנויות המוצעות על ידי המשיב והמערערת יש לבחור בפרשנות המתיישבת עם תכליתו
33 של סעיף 64 לפקודה:
- 34 "בדברי ההסבר להצעת החוק הנזכרים לעיל, השתמשו המציעים במונח "חברה
35 פרטית קטנה" ומכאן שחקיקתו של סעיף 52א שלעיל אשר לימים הוחלף בסעיף
36 64 לפקודה, נועדה להוציא מתחולתו של סעיף 64 לפקודה חברות גדולות ו/או
37 ציבוריות, ועל כן אין מחלוקת בין הצדדים. משכך ובהתחשב בנסיבות ענייננו, יש
38 לבחון האם נוכח תכליתו של סעיף 64 לפקודה, יש להוציא מתחולתו של סעיף 64
39 לפקודה, גם חברה פרטית המוחזקת בעקיפין על ידי חברה ציבורית. מענה
40 לשאלה זו גלום בפרשנות המונח "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה". דהיינו,
41 אם לציבור יש אינטרס או עניין ממשי בתוצאותיה העסקיות של חברה פרטית
42 אזי לצורך החלת הוראות סעיף 64 לפקודה, אין לראות בחברה כזו חברת מעטים.
43 לעומת זאת, אם לציבור אין אינטרס או עניין ממשי בתוצאות העסקיות של חברה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 פרטית, אזי לצורך החלת הוראות סעיף 64 לפקודה, ניתן לראות בחברה כזו חברת
2 מעטים."
- 3 עוד נקבע כי על מנת לעמוד על העניין שיש לציבור בחברה פרטית, ראוי לבחון האם
4 תוצאותיה העסקיות מדווחות לציבור המשקיעים בבורסה מכוח חובה חוקית:
- 5 "סביר להניח שהמחוקק ו/או מחוקק המשנה לא היו מעמיסים על חברות
6 ציבוריות את נטל ההוצאה והמשאבים הכרוכים בדיווח על תוצאות עסקיות של
7 חברה פרטית, אילו סברו שלציבור המשקיעים בבורסה אין עניין ממשי בתוצאות
8 העסקיות של אותה חברה פרטית."
- 9 בעניין זה צוין בפרשת לינור ודלגית כי על פי כללי החשבונאות המקובלים, חברה ציבורית
10 המחזיקה בחברה בת חייבת לכלול בדוחותיה הכספיים את הדו"חות הכספיים של חברת
11 הבת, בהתקיים קריטריונים שונים הקבועים בכללי החשבונאות המקובלים. באשר לתכלית
12 הדיווח המאוחד, אוזכר גילוי דעת מספר 57 של כללי החשבונאות, הקובע בסעיף 2.2 את
13 הדברים הבאים:
- 14 "דו"חות הכספיים המאוחדים נועדו להציג מידע כספי המתייחס לקבוצת
15 החברות כשל ישות כלכלית אחת, תוך התעלמות מהיותן של החברות ישויות
16 משפטיות נפרדות. איחוד דו"חות כספיים מתבסס על הגישה הרווחת
17 החשבונאית המודרנית של העדפת המהות הכלכלית של העסקאות על צורתן
18 המשפטית-הפורמלית."
- 19 לאור האמור לעיל, קבע בית המשפט:
- 20 "מהאמור לעיל עולה כי לקידום תכלית הדיווח נכון לראות בחברה הציבורית
21 ובחברות הבנות שלה ישות כלכלית אחת, תוך התעלמות מישותה המשפטית
22 הנפרדת של כל חברה בקבוצה.
23 נוכח האמור עד כאן, נכון לקבוע כי מקום שקיימת חובת דיווח על תוצאות עסקיות
24 של חברה פרטית במסגרת דיווחיה של חברה ציבורית, יש לציבור עניין ממשי
25 בחברה הפרטית. ...
- 26 בהקשר של תכלית סעיף 64 המבחן שמציע המשיב, השאוב מהרגולציה לרבות
27 החשבונאית ומכוח הדין באשר לניירות ערך המוצעים לציבור, הוא ראוי. מה גם
28 שהוא מאפשר החלת מבחן ברור שפותח במסגרת דיני נירות הערך וכללי
29 החשבונאות. קיומו של מבחן ברור בעת הטלת מס תורם להיותו "מס טוב" (שיטת
30 מס טובה)."
- 31 על עמדה זו חזר כב' השופט אלטוביה בפרשת ג'י ווסט וג'י כפר סבא (ראו פסקה 20 לפסק
32 הדין):
- 33 "לטעמי יש להעדיף אמת מידה פשוטה וברורה למונח "שיש לציבור עניין ממשי
34 בה" הקבוע בסעיף 76(א) לפקודה, לפיה מקום שהמחוקק מחייב בדיווח אודות
35 חברה יש לראותה כחברה שלציבור יש עניין ממשי בה. בכך, יש כדי להגביר את
36 הוודאות וייצור אחידות על כללי הדיווח אשר נועדו, בין היתר, לספק לציבור
37 המשקיעים בסיס מידע נאות שיאפשר עסקאות מושכלות, ראה ע"א 218/96
38 ישקר בע"מ נ' חברת השקעות דיסקונט בע"מ (פורסם בתקדין)."
- 39 לא מותר לציין, כי על פסק הדין בפרשת לינור ודלגית הוגש ערעור לבית המשפט העליון –
40 ע"א 1831/14 (8.10.2015).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ערעורן של החברות דלגית ולינור לבית המשפט העליון נמחק, לאחר שמיעת טיעוני הצדדים
2 ולאור המלצת הרכב כבוד השופטים א' רובינשטיין (המשנה לנשיאה ד'אז), ד' ברק-ארז וע'
3 ברון.
- 4 אמנם, פסק הדין שניתן על ידי בית המשפט העליון בעניין **לינור ודלגית**, אשר בהסכמה .26
5 מחק את הערעור לפי המלצת הרכב השופטים, אינו בגדר הלכה פסוקה מחייבת, שכן פסק
6 הדין אינו כולל נימוקים. עם זאת, איני סבורה כי יש מקום להתעלם מן העובדה כי הערעור
7 נמחק על פי המלצת בית המשפט העליון, ובהחלט יש ליתן לכך משקל גם לצורך המקרה
8 שבפניי.
- 9 ראו לעניין זה: ת"צ (מרכז) 15-05-1901 **עג'מי נ' רשות המיסים** (5.7.2016), פסקה 65 לפסק
10 הדין.
- 11 על המשקל שיש לתת למחיקת הערעור במקרה דנן ניתן ללמוד גם מפרוטוקול הדיון בית
12 המשפט העליון שצורף **כנספח ג'** לתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב. בהקשר זה אציין,
13 כי לא מצאתי גם בסיס לטענות המערערת באשר לצירופו של פרוטוקול הדיון בבית המשפט
14 העליון לתצהיר העדות הראשית של עד המשיב, מר אלרואי. פרוטוקול הדיון משקף את
15 הלך הרוח ואת הערות הרכב השופטים בבית המשפט העליון, אשר על פי פסק הדין הם
16 שהובילו לתוצאה של הסכמת המערערות שם למחיקת הערעור.
- 17 במקרה הנדון בפני, אין מחלוקת כי תוצאותיה העסקיות של המערערת נכללו במסגרת .27
18 דוחותיה המאוחדים של מליסרון. אין גם מחלוקת כי מליסרון דיווחה בדיווחים מידיים
19 לבורסה על עסקת מכירת הקניון.
- 20 אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה יש לבחון את התנאי של "עניין ממשי לציבור"
21 בהתייחס למערערת בלבד ובמנותק מחברת האם הציבורית, המחזיקה ב- 100% ממניות
22 המערערת.
- 23 ראשית, הטיעון לפיו העניין שיש לציבור הוא בחברה הציבורית ולא במערערת, הגם
24 שתוצאותיה העסקיות כלולות בדוחות המאוחדים של חברת האם הציבורית – הינו בגדר
25 הנחת המבוקש, בלא הנמקה מספקת. עניינו של הציבור בחברות ציבוריות, דוגמת מליסרון,
26 המחזיקות באשכול של חברות פרטיות, אשר באמצעותן הן פועלות בתחום של החזקה
27 וניהול של קניונים ומרכזי קניות, מושפע מפעילותן וביצועיהן של אותן חברות בנות,
28 והמערערת ביניהן. מכאן, שלציבור יש עניין בפעילותן וביצועיהן של חברות אלו, כמו גם
29 במכירת נכסיהן של חברות בנות שכאלו – ובמקרה שלנו, מכירת הקניון - גם אם אותו עניין
30 נועד בכדי לבחון את כדאיות השקעתו או המשך השקעתו במניות חברת האם הציבורית.
31 ככל שערכה של מניית מליסרון מושפע, בין היתר, מתוצאותיה העסקיות של המערערת או



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ממכירת הקניון שבבעלותה, הרי שלא ניתן לומר כי לציבור אין עניין ממשי במערערת
2 ובפעילותה-היא.
- 3 לפיכך, קיים כשל לוגי בטיעון המערערת המניחה כהנחת יסוד, כי עניינו של ציבור
4 המשקיעים הינו אך ורק בחברה הציבורית בה הוא מושקע.
- 5 שנית, לא מצאתי בטיעוני המערערת כל מבחן לפיו ניתן לבחון את עניינו הממשי של הציבור .29
6 במערערת עצמה, כפי טענתה. מלבד שלילת עמדת הפסיקה עד כה ועמדת המשיב – אין
7 המערערת מציעה כל מבחן אחר. דומני, כי בכך יש משום ניסיון להוביל ל"ירחוב ללא
8 מוצא". אם טוענת המערערת, כי יש לבחון את עניינו הממשי של הציבור בה עצמה ולא
9 בחברת האם המחזיקה בכל מניותיה, תתכבד ותבהיר כיצד, לגישה, ראוי כי תיעשה בחינה
10 שכזו. אלא, שכאמור, המערערת לא עשתה כן, ודומני שלא בכדי.
- 11 עם זאת, אעיר כי גם אם נבקש להתמקד במערערת לבדה, ובפעילותה כבעלים ומחזיקה .30
12 בקניון רננים, הרי שיש לשקול עמדה לפיה לציבור עניין ממשי בחברה שכזו וזאת לאור
13 הקניון המוחזק על ידה. ושוב, אם נתמקד בתכלית החקיקתית של סעיף 64 לפקודה,
14 שעסקה במקור בחברות גוש-חלקה, ברי כי חברות שכאלו, שעסקו בשגרה בבעלות והחזקת
15 בנייני מגורים – ומכאן השם "חברת-בית" – לא היה בהן, כשלעצמן, עניין לציבור בכללותו
16 או לחלק מן הציבור. אולם, ניתן לומר כי שונים הם פני הדברים כאשר עסקין בחברה
17 דוגמת המערערת, אשר אינה מחזיקה בבניין שהוא "בית", אלא מחזיקה בקניון.
- 18 קניונים, מרכזי קניות ומרכזים מסחריים הם מבנים הכוללים חנויות שונות – אופנה,
19 תכשיטים, הנעלה, רשתות מזון, מסעדות, חנויות צעצועים, ספרים, חשמל, ציוד משרדי
20 וכיוצא"ב, כמו גם, במקרים לא מועטים, בתי קולנוע ומקומות בילוי. ספק אם המדובר
21 ב"בניין" כפי ההגדרה שאליה כיוון המחוקק עת יצר את ההסדר של "חברת-בית". כאשר
22 עסקין ב"קניון" – מדובר במבנה אשר מתוכנן ומיועד למילוי צרכים מגוונים ורבים של
23 ציבור משמעותי וגדול. מכאן נראה גם כי על פניו, טיעון לפיו לציבור אין עניין ממשי בחברה
24 שכזו ובמבנה הקניון המוחזק על ידה – סותר את התכלית הבסיסית והעיקרית של הקמת
25 קניון, שהיא משיכת הציבור אל הקניון למטרות של קניות, בילוי ופנאי. לטעמי, יש אפוא
26 לתת את הדעת לכך בבואנו לבחון את התאמתה של חברה פרטית, דוגמת המערערת,
27 להיכנס להסדר של "חברת-בית", גם אם כל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, כאשר
28 אותם "בניינים" הם למעשה קניונים או מרכזים מסחריים דומים. שכן, ספק אם לציבור
29 אין עניין ממשי בחברה שכזו.
- 30 ראו לעניין זה, א. רפאל ושי. לזר, **מס הכנסה**, כרך שני (מהדורה שניה 2014), עמ' 279:
- 31 "שלטונות המס רואים, איפוא, במבחן "ציבוריות החברה" שאלה של אופן פיזור
32 מניותיה של החברה בקרב הציבור ולא שאלה הדורשת חקירה ודרישה בדבר
33 מטרותיה של החברה ותפקידיה הציבוריים. עלינו לציין, כי המחוקק הישראלי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא פירש את המונח "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה" בכיוון זה, וייתכן
2 שבתי-המשפט ילמדו, כי כוונתו היתה דווקא לתיפקוד ולמטרות החברה ולא
3 לצורה שבה מוחזקות מניותיה."
- 4 31. באשר לטיעוני הצדדים בעניין שיעור האחזקות של הציבור במערערת, בעקיפין, באמצעות
5 מליסרון – כמבחן לפיו יש לבחון את קיומו של התנאי של "עניין ממשי לציבור": לטעמי,
6 בשים לב לעמדה שהבעתי לעיל, המבחן שהוצע בפסיקה בפרשת **פלפון סנטר** ובפרשת
7 **לינור ודלגית**, המתמקד בשאלה אם קיימת חובה חוקית לכלול בדוחות המאוחדים של
8 חברת האם את תוצאותיה העסקיות של המערערת, אם לאו – הוא מבחן נכון, יעיל וודאי
9 יותר, אותו מבחן המביא ל"מס טוב יותר", כלשונו של כב' השופט אלטוביה.
- 10 איני סבורה כי השאלה אם אחזקות הציבור בעקיפין במערערת הינם מעל 25% או מתחת ל-
11 25% או בדיוק 25% - היא אמת המידה הרצויה לשם הקביעה של "עניין ממשי לציבור"
12 לצרכי הפרשנות של סעיפים 64 ו-76 לפקודה, בהקשר של "חברת בית". שהרי בוודאי שלא
13 ניתן לומר כי עניינו של הציבור הופך להיות פחות ממשי אם אחוז האחזקה הציבורית הינו
14 24.8% או הופך להיות יותר ממשי אם אחוז האחזקה הציבורית עומד על 25.2%.
- 15 32. ברי, כי הנתון של שיעור האחזקות של הציבור אינו חסר משמעות לחלוטין, וככל ששיעור
16 האחזקה הציבורית יהא גבוה יותר, כך תהא הנטייה לקבוע כי לציבור יש "עניין ממשי"
17 בחברה – גבוהה יותר. יצוין, כי לשיעור האחזקה רלוונטיות אף לחובה לכלול את
18 תוצאותיה העסקיות של החברת הבת בדוחותיה של חברת האם הציבורית. כך, שהמבחן
19 שנקבע בפסיקה בהקשר זה ממילא מביא בחשבון אף את שיעור האחזקה. עם זאת,
20 וכאמור, לגישתי, אין לקבוע את שיעור האחזקה הציבורי כמבחן המכריע, לא כל שכן
21 הבלעדי לבחינת קיומו של התנאי של "עניין ממשי לציבור".
- 22 33. על כן, איני רואה רבותא במחלוקת העובדתית בין הצדדים בשאלה האם אחזקות הציבור
23 בעקיפין במערערת בשנות המס שבערער עומדות על 28% או על 25% או על 24%. מעבר
24 לכך שעל פני הדברים לא אמורה להיות מחלוקת עובדתית בעניין שכזה, נראה כי הצדדים
25 היו חלוקים בחישוב שיעור האחזקה הציבורי, בשל כך שהמערערת לא הכלילה את שיעור
26 האחזקה הציבורי המשורשר מחברת "מגדל אחזקות ביטוח ופיננסים", שאף היא חברה
27 ציבורית והיתה בעלת מניות במליסרון, בעוד שנראה כי המשיב כן התייחס לנתון זה
28 בחישוביו.
- 29 יתרה מזאת, אף אחד מן הצדדים לא הביא ראיות מספקות לעניין שיעור האחזקה הציבורי
30 בשנות המס שבערער. כך, הטבלה נספח א' לתצהירו של מר אבי לוי, מנכ"ל מליסרון, אינה
31 מפורטת דיה וסוייגה באמירה כי היא כוללת נתונים ש"נמצאו ע"י המערערת", ולא ניתן
32 הסבר או קישור של טבלה זו אל תדפיסי דו"ח על מצבת החזקות בעלי עניין ונושאי משרה
33 בכירה מתאריכים שונים בשנות המס שבערער, שצורפו כנספח ב' לתצהירו של מר לוי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מנגד, בסעיף 5 לתצהיר העדות הראשית של מר יעקב אלרואי מטעם המשיב, הובאו נתונים
2 בדבר שיעור האחזקה של הציבור, אך ההתייחסות היא ל"יום הוצאת הצו" – שאיננו
3 רלבנטי, במקום ההתייחסות הנדרשת לשנות המס שבערעור.
- 4 כך או כך, דומני כי אך סביר יהא לומר, בנסיבות, כי שיעור האחזקה הציבורי בעקיפין
5 במערערת עמד בשנות המס שבערעור על שיעור שמעל 20%, קרוב יותר ל- 25% אם לא
6 למעלה מכך.
- 7 איני מתעלמת מכך כי רשות המסים ביטאה עמדתה בעניין פרשנות המונח "עניין ממשי
8 לציבור" בהתייחסה אף לשיעור המניות המוחזקות על ידי הציבור. תחילה, בהוראת
9 פרשנות (החב"ק) לסעיף 76 לפקודה (סעיף 2.4) - בה הובעה העמדה לפיה חברה שיש לציבור
10 עניין ממשי בה היא חברה הממלאת אחר שני תנאים: האחד - שמניותיה, המקנות לפחות
11 25% מכוח ההצבעה, הוקצו או נרכשו ללא התנאות תנאים כלשהם על ידי הציבור ומוחזקות
12 על ידי הציבור בתום שנת המס נשוא ההליכים; והשני – שהמניות נכללו ברשימת ניירות
13 הערך שנסחרו בבורסה במשך אותה תקופה.
- 14 בהמשך, במסגרת חוזר 26/86 מיום 10.7.1986, לפיו "עניין ממשי" בחברה מתקיים כאשר
15 מדובר בחברה שאחד מבעלי מניותיה היא חברה שכל מניותיה נסחרות בבורסה והיא
16 מחזיקה בחברת הבית ביותר מ- 10% מזכויות ההצבעה או הרווחים בחברת הבית,
17 במישרין או בעקיפין. חברה כזו לא תוכל להיחשב כ"חברת-בית" על פי עמדה זו של רשות
18 המיסים.
- 19 אלא שביחס לפרשנויות אלו של רשות המיסים הובעה ביקורת על ידי מלומדים מתחום
20 המס, בטענה כי אין להן בסיס לשוני בהוראת החוק. על כן, ומבלי לחוות דעה באשר
21 לנכונותן של הוראות פרשנות אלו, ולפער הקיים בין שיעורי האחזקה הציבורית המופיעים
22 בהם, ומאחר ולגישתי, כאמור, המבחן הראוי והנכון לקביעה האם קיים "עניין ממשי"
23 לציבור בחברה המערערת, אינו מבוסס, ובוודאי אינו מבוסס לבדו ואף לא בעיקרו, על
24 בחינת שיעורי האחזקה של הציבור, לא מצאתי ליתן להוראות אלו משקל של ממש לצורך
25 ההכרעה בסוגיה במקרה שבפניי.
- 26 עניין אחר הוא המשמעות שיש לייחס לקיומן של הוראות פרשנות אלו בכל הקשור
27 והמתייחס לטענת ההסתמכות של המערערת, אך על כך בהמשך.
- 28 לפיכך, לאור כל האמור לעיל, מסקנתי היא כי המערערת אינה מקיימת את התנאי הקבוע
29 בסעיף 76(א) לפקודה, הדורש כי היא לא תהא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה. למעשה,
30 די במסקנה זו בכדי שאקבע כי המערערת אינה ממלאת אחר התנאים הקבועים בסעיף 64
31 לפקודה ואינה בגדר "חברת-בית" בשנות המס שבערעור.
- 32 עם זאת, אבחן אף את יתר התנאים הנדרשים לצורך הכרה בחברה כ"חברת-בית".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **2.ב. האם המערערת היא "בת-חברה"?**
- 2 37. תנאי נוסף הנדרש לצורך קביעה כי עסקינן ב"חברת מעטים" מחייב עמידה בהגדרה
- 3 שבסעיף 76(ג) לפקודה לעניין "בת-חברה".
- 4 38. אלא שהמערערת טוענת כי ההגדרה של המונח "בת-חברה" בסעיף 76(ג) לפקודה נועדה רק
- 5 לצורך סעיף 76, ואין היא יכולה לשמש לצורך פרשנות סעיף 64 לפקודה. על כן, נטען על ידי
- 6 המערערת כי היא אינה נדרשת לעמוד בתנאי זה.
- 7 על אף זאת, טוענת המערערת כי היא אינה "בת-חברה" מאחר וחברת האם נשלטת על ידי
- 8 פחות מ- 5 בני אדם ואין לייחס רלבנטיות להיותה של חברת האם חברה ציבורית לצורך
- 9 יישום סעיף 64 לפקודה.
- 10 יתר על כן, לשיטת המערערת ספק אם יש ליתן משמעות כלשהי לתנאים כי החברה איננה
- 11 "חברה שיש לציבור עניין ממשי בה וכי היא "איננה בת-חברה", וזאת לאור העובדה
- 12 שהנוסח הקודם של סעיף 64 לפקודה כלל לא התכוון להעמיד תנאים אלו. לחילופין, נטען
- 13 על ידי המערערת כי גם בהנחה שיש להחיל תנאים אלו, הרי שאין ליצוק בהם תוכן נרחב
- 14 כפי שנעשה בפרשת **פלפלו סנטר**, וזאת משום שהדבר יציב קושי בפני ציבור גדול של
- 15 חברות להיכנס לגדר הסעיף. כך, לגבי חברות פרטיות שהן חברות בנות של חברות ציבוריות
- 16 אשר מנועות להיכנס בגדרו של סעיף 64 רק בשל זהות בעלי מניותיהן.
- 17 39. המשיב טוען כי המערערת היא "בת-חברה" לפי האמור בסעיף 76(ג) לפקודה, מאחר ו-
- 18 100% ממניותיה מצוי בשליטת מליסרון, שאינה חברה שהוראות הפרק החמישי לפקודה
- 19 "רווחי חברת מעטים שלא חולקו" חלות עליה. לעמדת המשיב, מליסרון היא חברה
- 20 ציבורית אשר בשנות המס שבערעור אחוז האחזקה הציבורי בה עומד על כ- 28%. כמו כן,
- 21 טוען המשיב כי כל הטענות שנטענו לעיל בדבר "עניין ממשי לציבור" חלות אף לגבי העניין
- 22 של הציבור במליסרון.
- 23 40. אף בעניין זה – אין בידי לקבל את עמדת המערערת.
- 24 ראשית, סעיף 64 לפקודה מפנה למונח "חברת מעטים" כמשמעותו בסעיף 76 לפקודה בלא
- 25 הסתייגות כלשהי. בעניין זה, איני מקבלת את האבחנה שביקשה המערערת ליצור בין הפניה
- 26 למונח "כמשמעותו" לבין הפנייה למונח "כהגדרתו". זו גם זו – מובילות לאותה תוצאה,
- 27 קרי: להגדרה לשונית של מונח הקיימת בפקודה ולמשמעות שיש לייחס לו הן מבחינה
- 28 לשונית והן מבחינה פרשנית. על כן, אין כל בסיס, לא בלשון הסעיף ואף לא בתכליתו,
- 29 לפרשנות המערערת, המבקשת ליתר את הצורך לעמוד בתנאי לפיו היא אינה "בת-חברה".
- 30 אין כל אמירה, מפורשת או משתמעת, בחוק לפיה המונח של "בת-חברה" נועד רק לצרכי
- 31 סעיף 76 לפקודה ולא לצרכי סעיף 64 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אם כבר, ההיפך הוא הנכון לכשקוראים את רישת סעיף 64 לפקודה הפותחת במילים
2 הבלתי מסויגות "חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם חזקת
3 בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה..."
- 4 שנית, טענת המערערת באשר להוספת דרישות בנוסח סעיף 64 לפקודה בנוסח החדש שלא
5 נכללו בנוסח הישן ומכאן לאי-מתן משמעות לתנאים שנוספו בנוסח החדש של הסעיף – אין
6 לה בסיס לא עובדתי ולא משפטי. זאת, הן מאחר שלא מצאתי כי קיים שוני מהותי בין
7 סעיף 52א לפקודה בנוסח הישן לבין סעיף 64 לפקודה בנוסח החדש, והן מאחר ואף אילו
8 היה קיים שוני בין הנוסח החדש לבין הנוסח הישן, הרי שהנוסח החדש הוא זה המחייב,
9 לאור הוראת סעיף 16(ז) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תשי"ח – 1948, הקובעת:
- 10 "משנתפרסם נוסח כאמור בסעיף קטן (ו) [נוסח חדש – א.ו.] יהיה הוא, מיום
11 הפרסום ואילך או מיום שקבעה הועדה, החוק המחייב ולא יהיה עוד תוקף כל
12 נוסח אחר של אותו חוק, ולא תישמע טענה שהנוסח משנה מתוכנו של החוק
13 המקורי."
- 14 יתר על כן, אף ניסיונה של המערערת להישען על האמור בפסק הדין בע"א 2000/97 לינדורן
15 נ' קרנית- קרן לפיצויי נפגעי תאונות דרכים (להלן – פרשת לינדורן), אין בו כדי לסייע
16 לטיעונה, ודומני כי המערערת לא ציטטה באופן מלא את שנקבע בפרשת לינדורן. על כן,
17 אביא את הדברים במלואם, ובכך יהא כדי לשפוך אור מלא על המשמעות הנכונה שיש ליתן
18 לפסיקה זו:
- 19 "הנה-כי-כן, עם פרסומו של הנוסח החדש מתבטל הנוסח הישן. תחתיו בא
20 הנוסח החדש. אובייקט הפרשנות הוא הנוסח החדש. הטקסט המהווה בסיס
21 לפעילות הפרשנית הוא הטקסט של הנוסח החדש. "...הטעון פירוש הוא הדיבור
22 העברי שבפי המחוקק" (ע"א 811/75 *The Russian Ecclesiastical Mission* נ'
23 היועץ המשפטי [2], בעמ' 323); "משנוסחה פקודת הנוזיקין [נוסח חדש] על-פי
24 סעיף 16 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תשי"ח-1948, שומה עלינו לפרש את
25 המילים והניבים כמשמעותם בלשון העברית..." (ע"א 489/79 אליהו חברה
26 לביטוח בע"מ נ' עזבון המנוחה ויולט צאיג [3], בעמ' 136). אם קיימת סתירה בין
27 הנוסח החדש לנוסח הישן – ידו של הנוסח החדש על העליונה (ראו: ע"א 609/65
28 פקיד השומה תל-אביב 4 נ' מנופלה [4], בעמ' 698; ע"פ 524/82 ודרד נ' מדינת
29 ישראל [5], בעמ' 558). עם זאת, לנוסח הישן תפקיד פרשני. מעמדו אינו רק
30 כמעמד של חוק קודם שבוטל על-ידי חוק חדש, והמהווה אפוא אך חלק
31 מההיסטוריה החקיקתית של החוק החדש. יש לו, לנוסח הישן, מעמד "חזק"
32 יותר. מעמד זה מתבטא בגישה, כי חזקה היא, שתכליתו של הנוסח הישן היא גם
33 תכליתו של הנוסח החדש, תוך התחשבות בשינויים שהתרחשו בין מועד חקיקתו
34 של הנוסח הישן לבין מועד פירושו של הנוסח החדש (ראו בג"ץ 547/84 עוף
35 העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי [6],
36 בעמ' 134). אכן, על הפרשן לפרש את לשונו של הנוסח החדש. הוא יעשה כן על-
37 פי התכלית המונחת ביסודו של נוסח זה. תכלית זו כוללת בחובה, בין השאר, גם
38 את התכלית שעמדה ביסוד הנוסח הישן. עם זאת, אין זו התכלית היחידה,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המונחת ביסוד הנוסח החדש. בצד התכלית ההיסטורית הזו עומדת התכלית
2 (הסובייקטיבית והאובייקטיבית) של הנוסח החדש.
- 3 ראו לעניין זה פרשת גי' ווסט וג'י כפר סבא בפסקאות 14-15 לפסק הדין.
- 4 כאמור, על התכלית – הן של הוראת סעיף 52 לפקודה בנוסחה הישן והן של הוראת סעיף
5 64 לפקודה בנוסח החדש – עמדנו לעיל: תכלית של עידוד פעילות של החזקה והשכרת
6 בנינים על ידי חברות פרטיות קטנות. כיוון הפרשנות אליו מכוונת המערערת, של פרשנות
7 מרחיבה לצורך הכללת חברות פרטיות דוגמת המערערת הנשלטות על ידי חברות ציבוריות
8 גדולות - אינו נכנס לגדר תכלית סעיף החוק – לא בנוסח הישן ולא בנוסח החדש – ועל כן
9 אין לקבלו.
- 10 סיכומה של נקודה זו - מאחר ו- 100% ממניותיה של המערערת מוחזקות בשנות המס
11 שבערעור בידי מליסרון, שהינה חברה ציבורית, ומאחר ואין ולא יכולה להיות מחלוקת כי
12 לציבור יש עניין ממשי בחברת מליסרון, ועל כן היא בגדר חברה שהוראות פרק חמישי
13 "רווחי חברת מעטים שלא חולקו" אינן חלות עליה – הרי שהמערערת הינה "בת-חברה".
14 לפיכך, אין המערערת נכנסת לגדר "חברת מעטים" ומכאן שלא ניתן להכיר בה כ"חברת-
15 בית" לפי סעיף 64 לפקודה אף מטעם זה.
- 16 **ג. האם כל רכושה ועסקיה של המערערת הם החזקת בניינים?**
- 17 תנאי נוסף, הנדרש בסעיף 64 לפקודה, לצורך הכרה בחברה כ"חברת-בית", הוא שכל רכושה
18 ועסקיה של אותה חברה יהיו החזקת בניינים.
- 19 המערערת טענה כי הכנסותיה הינן אך ורק מתקבולים הנובעים מהחזקתה בקניון ואין
20 בבעלותה נכסים מהותיים אחרים. לגישה, הובאו על ידה ראיות לכך שהספקת החשמל
21 לשוכרים בקניון קשורה במישרין להשכרתו, שכן חוזה הספקת החשמל נחתם יחד עם חוזה
22 השכירות ורשת החשמל משמשת רק את מבנה הקניון. עוד נטען, כי למערערת אין כל עניין
23 בהספקת חשמל כשלעצמה או בהפקת רווח מכך, ומדובר בפעילות זניחה לעומת הפעילות
24 העיקרית של החזקת בניינים. לחלופין, חברת-בית יכולה להחזיק נכסים נוספים, דוגמת
25 שנאי החשמל, כל עוד אלו משניים לפעילותה העיקרית. הרווח שמפיקה המערערת ממכירת
26 חשמל הוא זניח ביותר לעומת שווי הכנסותיה מהקניון ועל כן הדבר אינו פוגע בסיווג
27 המערערת כחברת בית.
- 28 בנוסף, טענה המערערת כי החזקת מניות של חברה שכל עיסוקה בתפעול הקניון אינה
29 פוסלת את המערערת מלהיות חברת-בית. חברת הניהול עסקה רק בניהול הקניון ללא כל
30 פעילות עצמאית. על כן, יש לראות בה כזרוע הארוכה של המערערת לביצוע פעילותה.
31 למעשה, המערערת יכולה היתה להפעיל את הקניון בעצמה. לפיכך, יש לאמץ את הגישה
32 הרואה בשתי החברות כישות אחת לצרכי מס, כפי שנעשה בעמ"ה 1053/05 **מודול בטון**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (19.3.2007). יתרה מכך, חברת
2 הניהול ניהלה את הקניון גם בשנים שבהן אישר המשיב את היות המערערת חברת-בית. על
3 כן, גם כחלק מטיעון ההסתמכות – יש לאשר את מעמד המערערת כחברת בית.
- 4 .45 מוסיפה המערערת וטוענת כי אין ממש בטענת המשיב לפיה מכירת הקניון בשנת 2013
5 שוללת מהמערערת את המעמד של חברת-בית באותה שנה. אין חולק כי הנכס העיקרי של
6 המערערת לכל אורך תקופת קיומה, כולל שנת 2013, הוא הקניון. בכך מילאה המערערת
7 את תנאי סעיף 64 לפקודה. השבח הינו חלק מהכנסת חברת-בית. לכן, עיקר הכנסות
8 המערערת בשנת 2013 נבעו מהקניון. יש ליתן משנה תוקף לאמור לעיל, מאחר והמערערת
9 כלל לא חפצה במכירת הקניון והדבר נכפה עליה על ידי הממונה על ההגבלים העסקיים.
- 10 .46 המשיב מצידו טוען כי לשון החוק בעניין התנאי של "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת
11 בניינים" – היא ברורה ותואמת את כוונת המחוקק לעודד פעילות עסקית באמצעות חברות
12 קטנות בתחום השכרת בניינים. במקרה הנדון, נבעו למערערת הכנסות גם ממכירת חשמל
13 במתח נמוך לשוכרים, כאשר מדובר בחשמל שהמערערת קנתה במתח גבוה מחברת
14 החשמל. כמו כן, למערערת יש הכנסות בשנות המס שבערעור מדמי ניהול שהתקבלו מחברת
15 הבת.
- 16 לגישת המשיב, אין לקבל את הפרשנות הרחבה אותה מבקשת המערערת ליישם, לפיה
17 תקבולים הקשורים להחזקתה בקניון מהווים "הכנסה מהחזקת המבנה". אין להרחיב את
18 הגדרת המחוקק להכנסות שאינן נובעות באופן ישיר מההחזקה במבנה. המערערת לא
19 הוכיחה כי היא היתה חייבת למכור חשמל לשוכרים של הקניון וכי לא היתה להם אפשרות
20 לרכישת החשמל מחברת החשמל. דברי מנכ"ל מליסרון לפיהם לשוכרים לא עמדה אפשרות
21 בחירה – לא נתמכו בראיות. כך, גם אין נפקות בעניין זה לעובדה שהסכם מכירת החשמל
22 לשוכרים נחתם בד בבד עם החתימה על הסכם השכירות או שהשנאים נמצאים במבנה
23 הקניון.
- 24 המשיב הפנה אף להסכם מכירת הקניון (סעיף 5.33) וטען כי הופרדה בו התמורה שתשלם
25 בעד הקניון לבין התמורה בגין רכישת העסק לממכר חשמל. הדבר מעיד על כך שהמערערת
26 ראתה בעסק לממכר החשמל חלק נפרד מהקניון. גם בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין פוצלה
27 התמורה בגין רכישת הקניון והוסכם כי החלק ששולם בגין רכישת עסק של ממכר חשמל
28 אינו מהווה "מכירת זכות במקרקעין". הודגש על ידי המשיב כי עמדתה של מליסרון
29 בתיקים אחרים אותם היא מנהלת נגד מנהל מיסוי מקרקעין היא כי הקניון מהווה "עסק"
30 לכל דבר ועניין וכי חברה המחזיקה בקניון אינה מהווה "איגוד מקרקעין". עמדה זו מנוגדת
31 לטענות שהעלתה המערערת בערעור דנן, לפיה הכנסותיה מהקניון נבעו אך ורק מ"החזקת
32 בניינים".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

47. לטעמי, לשונה של ההוראה המצויה בסעיף 64 לפקודה הינה ברורה: על מנת שחברה תוכר כ"חברת-בית" נדרשת היא להחזיק אך ורק בניינים וכל עיסוקה צריך להיות החזקת הבניינים. דהיינו: רכושה של החברה נדרש שיהא בניינים בלבד וגם פעילותה העסקית צריכה להתמקד אך ורק בהחזקת בניינים.
- ראו לעניין זה: עמ"ה 3/91 ימיר חברה לסחר והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון; פרשת פלפולן סנטר, פסקה 28 לפסק הדין;
- פרשת ג'י ווסט וג'י כפר סבא, פסקה 5 לפסק הדין. באותה פרשה המחלוקת היתה סביב השאלה האם החזקת עתודות קרקע שעליהם נבנה והורחב מרכז מסחרי או החזקת נכסים בבנייה – עונה על התנאי של "כל רכושה ועסקיה החזקת בניינים". וכך נקבע:
- "העובדה שאינה במחלוקת לפיה בתקופה הרלבנטית החזיקה ג'י כפר סבא עתודות קרקע עליהן בנתה הרחבה של המרכז המסחרי אשר הושלמה בשנת 2010, אינה מקיימת את התנאי הקבוע ברישא של סעיף 64 לפקודה, שכל רכושה בניינים.
- כל פרשנות חוק, אפילו מקיימת היא את תכלית החוק, חייבת שתהיה לה נקודת אחיזה בלשון החוק אחרת אין לקבלה. בענייננו, לשון החוק כוללת את המילים "כל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים". דהיינו, כל פעילות החורגת מהחזקת בניינים וכל רכוש שאינו בניין, מוציא את החברה מגדר של "חברת בית".
- המלומדים א. רפאל וש. לזר. אפרתי בספרם "מס הכנסה" (כרך שני) (מהדורה שניה 2014) עמ' 385-387 התייחסו אף הם לפרשנות סעיף 64 לפקודה:
- "יוצא אפוא, שעניינו של סעיף 64 לפקודה הוא רק בחברות קטנות במיוחד, אשר רכושן מצטמצם לנכסי דלא ניידים. אלה הן לרוב חברות שבשעתו נהוג היה לכנותן על שם הגוש והחלקה שבו נמצא הנכס העיקרי שלהן. אגב אורחא נציין, כי סעיף 64 לפקודה דורש, כי "כל" רכוש החברה הם בניינים. אולם, ביטוי זה מוסב גם על עסקיה של החברה ולפיכך, מן הראוי לפרשו באופן רחב ואין לראות רכוש נוסף, כגון: איגרות חוב או מזומנים המשמשים למטרות החברה, משום רכוש שיש בו כדי להוציאה מתחולת סעיף 64.
- ...
- מסעיף 64 לפקודה נלמד, כאילו נדרש שלחברה יהיה "עסק" וכי להוראותיו לא תהיינה תחולה שעה שלחברה בעלת נכסי דלא ניידים אין "עסק" של ממש, אלא שפירוש זה של הוראת סעיף 64 הוא צר במיוחד ואינו הכרחי. בסעיף 64 לפקודה נאמר, "שעסקיה הם החזקת בניינים", ללמדך, שכוונת המחוקק לא היתה לחברה בעלת עסק פעיל של ממש, אלא לחברה שניתן לתאר את פעילותה כהפקת הכנסה מנכסי דלא ניידים. קיצורו של דבר, סעיף 64 לפקודה מדבר בחברות שהכנסותיהן מהשכרת בניינים (אך לא מקרקעין פנויים) אף אם דמי-ההשכרה אינם מתחייבים במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה."
- וראו גם מאמרו של י. פלומין, "חברת בית" [פורסם "במיסים"]:
- "אמנם הסעיף מתייחס לכאורה באופן קטגורי לכך שכל נכסיה הם בניינים ואולם ברור שפרוש דווקאני ישים לאל את כל הסעיף, שכן, ברגע קבלת דמי שכירות יש בידי החברה נכס נוסף. ואכן מהוראת הבצוע 26/86 ניתן להבין, ששלטונות המס לא יפסלו חברת בית מלהיות כזו, אם לחברה יש פקדונות בבנקים אג"ח ומזומנים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 הנובעים מהכנסות משכר דירה והטפלים לעומת בנינים. הוא הדין ברכוש
2 המהווה חלק בלתי נפרד מבנינים כגון רהוט מערכת מזוג אויר וכיו"ב. יצוין כי דין
3 ההכנסות הנובעות מהנכסים האחרים כגון רבית אג"ח, כדין ההכנסות משכ"ד
4 והן תחולקנה באותה דרך. כמו כן יש לציין כי מדובר בסעיף בהחזקת בנינים
5 ומאחר ולא נוספה כאן מטבע הלשון המקובלת ב"מישרין או בעקיפין", הרי
6 שהחזקת בנינים באמצעות חברת בת לא תופסת לענין הסעיף. נהפוך הוא, קיומן
7 של מניות ב"אגוד מקרקעין" אחר, תיפסול את החברה מלהיות "חברת בית"
8 באשר היא מחזיקה נכסים אחרים שאינם בנינים."

9 דברים דומים נאמרו גם בספרו של י. גרוס, מיסוי חברות, עמ' 61-60:

10 "חברת בית שיש לה אג"ח או השקעות אחרות, הרי שלכאורה נפגם העיקרון שכל
11 רכושה הם החזקת בנינים. יחד עם זאת, עמדת הנציבות הינה כי אם ההכנסה
12 ממקורים אחרים, כגון אג"ח טפלה לעיקר לא יפגע הדבר במעמד החברה. הוא
13 הדין באשר לרכוש אחר כגון פיקדונות בבנקים, אג"ח ומזומנים שהינם טפלים
14 לעומת הבנינים ונרכשו בעיקר מההכנסות משכ"ד וזאת במגמה לשמור על ערך
15 הכסף. אלה לא יפסלו את מעמדה של החברה כחברת בית. חברה א' שכל רכושה
16 הוא מניות בחברה ב' שהיא חברת בית ספק אם תוכר על ידי החוק כחברת בית,
17 אף כי כלכלית היא למעשה חברת בית. מאידך, החזקת מניות בחברה אחרת
18 תפסול את מעמדה של החברה כחברת בית..."

19 במקרה שבפניי אין מחלוקת כי מעבר להשכרת שטחים בקניון ולהפקת הכנסות משכירות,
20 עסקה המערערת גם במכירת חשמל במתח נמוך לשוכרים בקניון בשנות המס 2012-2013,
21 וכן החזיקה במניות חברת הניהול בשנות המס שבערעור.

22 המערערת הפיקה הכנסה בסך של מעל 14 מיליון ₪ בשנת 2012 ממכירת החשמל, ובשנת
23 2013 – היא שנת מכירת הקניון – הפיקה המערערת הכנסות של כ- 3.5 מיליון ₪ בגין
24 תקופה של כשלושה חודשים בלבד עד למסירת החזקה בקניון לידי הרוכשים.

25 גם הכנסות חברת הניהול בשנות המס שבערעור עומדות על כ- 23 מיליון ₪ מדי שנה משנות
26 המס שבערעור (למעט שנת 2013 – שנת מכירת הקניון – שאז ההכנסה מדמי ניהול עמדה על
27 כ- 6.5 מיליון ₪).

28 בכל קנה מידה – אין המדובר בהכנסות זניחות.

29 יתר על כן, השאלה אם צמח למערערת רווח משמעותי מהעיסוק במכירת החשמל או
30 מאחזקותיה בחברת הניהול, אם לאו – אינו ממין העניין בבואנו לבחון את התאמת
31 המערערת להגדרת "חברת בית". שהרי סעיף 64 אינו דן בשאלה אם עסקיה רווחיים אם
32 לאו, אלא עוסק בשאלה אם למערערת עסקים שאינם באים בגדר "החזקת בנינים".

33 המונח "החזקת בנינים" משמעותו הברורה והפשוטה היא היות המערערת בעלים של
34 ה"בניין" ובעלת היכולת להפיק הכנסה מעצם היותה הבעלים של הבניין, באמצעות גביית
35 דמי שכירות משוכרים. אמנם, רשות המיסים עצמה קבעה בחב"ק, בהוראת פרשנות ד-19
36 כי "חברה שברשותה רכוש אחר הטפל לבנינים שברשותה כגון פיקדונות בבנקים, אגרות-
37 חוב ומזומנים, עשויה להיחשב כחברת בית" ואף נקבע באותה הוראת פרשנות כי "רכוש,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המהווה חלק בלתי נפרד מן הבניין, כגון ריהוט, מערכת מיזוג אוויר וכו' לא יפסול חברה
2 מלהיות חברת-בית". אולם, מכאן ועד לפרשנות הנרחבת שמבקשת המערערת לייחס למונח
3 "החזקת בניינים" – הדרך ארוכה, ודרך זו אינה הולכת במשעול תכלית החקיקה של סעיף
4 64 לפקודה. להלן אנמק את מסקנתי זו.
- 5 ראשית, אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה מכירת החשמל לשוכרים או אחזקתה
6 בחברת הניהול הינן חלק מהשכירות ונובעת מבעלותה במבנה.
- 7 המערערת ביצעה בחירה מושכלת ומודעת למכור חשמל לשוכרים ולהחזיק בחברת-בת
8 כחברת הניהול של הקניון. לא קיימת כל הוראה חוקית או רגולטורית המחייבת דווקא את
9 המערערת לפעול במתכונת זו של מכירת החשמל לשוכרים או החזקת חברת בת לניהול
10 הקניון, ועל כל פנים לא הועלתה טענה שכזו. פעילויות אלו יכולות היו להתבצע על ידי צד
11 שלישי. שיקולים של "נוחות וגמישות תפעולית" באספקת חשמל (סעיפים 61 ו-62 לתצהירו
12 של מר לוי מנכ"ל מליסרון) כבודם במקומם מונח כמובן, אך אין הם ממין העניין לצורך
13 שאלת ההכרה במערערת כ"חברת-בית".
- 14 אינני מקבלת את הקורלציה והאינטגרציה שיצרה המערערת בין פעילות השכרת השטחים
15 בקניון לבין מכירת החשמל או החזקת מניות חברת הניהול. אין קשר הכרחי בין שתי
16 הפעילויות. המערערת ללא ספק יכולה היתה להשכיר שטחים בקניון גם אילו לא עסקה
17 במכירת חשמל לשוכרים וגם אילו ניהול הקניון היה נעשה על ידי צד שלישי שאינו קשור.
18 גם העובדה כי המערערת חייבה את השוכרים להתקשר עמה בהסכם לאספקת שירותי
19 חשמל (נספח ו' להסכם השכירות נספח יד' לתצהירו של מר לוי) אינה הופכת את העיסוק
20 במכירת החשמל לשוכרים ואת ההכנסות הנובעות מעיסוק זה לחלק מהחזקת הקניון.
21 אדרבא – הדבר אך מעיד כי הספקת חשמל אינה חלק טבעי ורגיל של השכרת הנכסים, וכי
22 נדרש הסכם שיחייב את השוכרים לרכוש את החשמל דווקא מהמערערת. ושוב – המערערת
23 בחרה לפעול במתכונת זו של רכישת חשמל מחברת החשמל ומכירתו במתח נמוך לשוכרים
24 בקניון כמו גם באחזקת מניות חברת הניהול, משיקולים מסחריים ועסקיים שאין בינם ולא
25 כלום לעניין החזקת ה"בניין" (הקניון).
- 26 אין בידי לקבל טיעון לפיו בחירות כלכליות שבחרה המערערת משיקולים מסחריים שלה
27 מחייב הרחבה פרשנית החורגת לחלוטין מהלשון ומתכלית החקיקה של סעיף 64 לפקודה.
- 28 ראו והשוו: ע"מ (ת"א) 213-05-11 **אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**
29 (6.4.2014), שם נדחתה טענת המערערת באותה פרשה לפיה נאלצה למכור את הרכבים
30 שבבעלותה לאחר תקופת השכרתם. בית המשפט קבע כי מכירת הרכבים נעשתה משיקולים
31 מסחריים ולא מחמת אילוץ חוקי כלשהו, ואף דחה את טענת המערערת שם לפיה אין
32 לראות במכירת כלי הרכב בגדר "עסק" אלא שלב 'מתחייב' של השכרתם.
33



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 דברים אלו יפים ומתאימים אף למקרה דנן.
- 2 51. זאת ועוד, גם אם אקבל את טענת המערערת לפיה חדרי החשמל מהווים חלק ממבנה
3 הקניון, לא הובהר ולא הוכח כי השנאים עצמם הם חלק מן המבנה או כי הם בגדר
4 "מחוברים". ממילא, הכנסה המופקת מרכוש המצוי בתחומי הקניון – בין מחובר ובין לא –
5 אינה הופכת מניה וביה להכנסה הנובעת מההחזקה בקניון.
- 6 הוראת הפרשנות ד-19 אליה הפנתה המערערת והטיעון בדבר היות שווים של השנאים זניח
7 לעומת שוויו של הקניון כולו – אינם מדויקים. הפרשנות שניתנה על ידי רשות המס ועל ידי
8 המלומדים מתייחסת להחזקת רכוש נוסף מעבר לבניין או לקיומן של הכנסות נוספות מעבר
9 לשכר דירה שהם רכוש שרכש מההכנסות משכר הדירה או הכנסות שנוצרו כתוצאה
10 מרכוש שכזה. זאת, כאשר כל המטרה של קיומו של "רכוש" שכזה או הכנסות שכאלו הוא
11 שמירה על ערך הכסף הנובע מהכנסות השכירות. מכאן ההפניה של הוראת הפרשנות ושל
12 דעות המלומדים למזומנים או אג"ח וריבית שנצמחה עליהם כ"נכסים" או "הכנסות" שהם
13 תוצר לוואי של הכנסות השכירות. או אז תיבחן גם שאלת טפלות הרכוש וההכנסות הללו
14 ביחס לבניין ולהכנסות שכר הדירה, כאשר ברי כי אם מדובר בנכס או בפעילות העולה כדי
15 "עסק" – ספק רב אם ניתן יהיה לבסס טיעון של אינטגרליות להכנסות השכירות.
- 16 52. המקרה שבפניי אינו נכנס בגדרי הוראת הפרשנות הנ"ל. השנאים אינם באים בגדר אותו
17 רכוש שרכש לשם שמירה על "ערך הכסף" הנובע מהכנסות השכירות, ובהתאם - ההכנסות
18 ממכירת החשמל אף הן אינן הכנסות כאמור לשם "שמירה על ערך הכסף". מדובר ברכוש
19 ובהכנסות העומדים בזכות עצמם. על כן, אינני סבורה כי קיימת רלבנטיות לשאלת יחס
20 השווי של השנאים לעומת שוויו של הקניון כולו לצורך הקביעה אם למערערת רכוש נוסף
21 מעבר להחזקת בניינים.
- 22 53. המערערת אף ביקשה ליצור אבחנה בין שווים של השנאים כשלעצמם לבין פעילות החשמל
23 עצמה וההכנסות הנובעות הימנה, ולטעמי – אין מקום ליצירת אבחנה זו. יש לראות
24 כמכלול את בעלותה של המערערת בשנאי חשמל ואת עיסוקה במכירת חשמל במתח נמוך,
25 לאחר רכישת חשמל במתח גבוה מחברת החשמל ו"המרתו" באמצעות השנאים למתח
26 הנמוך הנדרש לשוכרים בקניון. יתר על כן, ממילא אף אין מדובר בהכנסה זניחה לעומת
27 ההכנסות מהשכירות. ההכנסות ממכירת החשמל מהוות כרבע מההכנסות משכירות, על פי
28 הנתונים שהוצגו בפניי, ושאינם שנויים במחלוקת בין הצדדים (כ- 59.6 מיליון ₪ הכנסות
29 משכירות בשנת 2012 לעומת כ- 14.2 מיליון ₪ הכנסות ממכירת חשמל; כ- 16.25 מיליון ₪
30 הכנסות משכירות בשנת 2013 לעומת 3.5 מיליון ₪ הכנסות ממכירת חשמל).
- 31 54. אשר לאחזקת מניות חברת הניהול – סבורה אני כי אף הפעילות של ניהול הקניון אינה
32 שוות ערך להחזקת הקניון. כעולה מהסכם הניהול (נספח ח' להסכם השכירות נספח י"ד
33 לתצהיר מר לוי) תפקידי חברת הניהול הם לספק שירותים בתחום הניקיון והתחזוקה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 השוטפים של השטחים הציבוריים בקניון, שמירה ואבטחה של כניסות הקניון והחניונים,
2 גינון, שילוט, פיקוח על מערכות החשמל ומיזוג האוויר, פרסום הקניון, ביטוח וכיוצ"ב –
3 כמפורט בסעיף 3 להסכם הניהול.
- 4 פעילות של החזקת בניינים, במשמעות סעיף 64 לפקודה, היא פעילות הנובעת מהבעלות
5 בבניין – קרי: האפשרות להחכירו או להשכירו ולגבות דמי חכירה או שכירות בגינו.
6 הפעילויות המפורטות בהסכם הניהול – ניקיון, שמירה, גינון, שילוט וכו' הם בגדר תחזוקת
7 הבניין ותפעולו – וזו פעילות שאינה חלק מההחזקה של הבניין, אלא פעילות עסקית נפרדת
8 העומדת בפני עצמה.
- 9 בל תיפול שגגה מלפנינו ונטעה לסבור כי "החזקה" שווה ל"תחזוקה" או ל"תפעול", כי לא
10 חד הם. וזאת, בין אם פעילות הניהול מבוצעת על ידי חברת הניהול המוחזקת על ידי
11 המערערת ובין אם היתה מבוצעת על ידי המערערת עצמה. כך או כך – בהחזקת מניות
12 חברת הניהול או בביצוע פעילות הניהול בעצמה - אין המדובר בפעילות הנכנסת העונה על
13 התנאי לפיו כל רכושה ועסקיה החזקת בניינים".
- 14 בנוסף, העמדה המוצגת על ידי חברת האם במישור מיסוי מקרקעין לפיה החזקה של מניות
15 חברת ניהול המפעילה את הקניון הינה "נכס מהותי" ו"מעיקרי פעילותה ומטרותיה של
16 החברה" (ראו סעיף 8 לערעור שהוגש על ידי מליסרון ואח' לבית המשפט העליון במסגרת
17 עע"מ 1346/13 – נספח ב' לתצהיר יעקב אלרואי מטעם המשיב) אינה עולה בקנה אחד עם
18 העמדה המוצגת בערעור זה ועם טיעון האינטגרליות.
- 19 לא מצאתי להידרש ליתר טענות המשיב בעניין העמדה שהוצגה על ידי הרוכשים בהשגה על
20 שומת מס הרכישה שהוצאה להם, לעניין האבחנה וההפרדה בין מכירת הקניון לבין מכירת
21 עסק החשמל, בהסכם המכירה – מה גם שממסמך ההשגה עולה כי עמדת המערערת וחברת
22 האם בדיווח על העסקה לא היתה זהה לעמדת הרוכשים באשר להפרדה האמורה.
- 23 אציין עם זאת, כי אין מקום ליצירת זהות בין הפסיקה במישור מיסוי מקרקעין העוסקת
24 בהגדרת "איגוד מקרקעין" לבין הכרה בחברה כ"חברת בית", שהרי הגדרות שני המונחים –
25 אינן זהות.
- 26 "איגוד מקרקעין" מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – חוק
27 מסמ"ק) כדלקמן:
- 28 "איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות
29 במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה
30 ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה, בתקופה שעד
31 למועד הרישום למסחר בבורסה כהגדרתו בסעיף 3א64(א)(2) לפקודה, ובלבד
32 שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה כאמור באותו סעיף; ולענין זה לא יראו כנכסיו
33 של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם
34 משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך**
2 **ארעית";**
3
4
- 5 אם כן, בשונה מהגדרת "איגוד מקרקעין" המאפשרת הכללת נכסים שמנהל מיסוי מקרקעין
6 מצא כי הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד, במקרה של "חברת בית" אין החרגה או
7 הגמשה שכזו. סעיף 64 לפקודה מדבר בלשון ברורה וחד משמעית על חברת בית "שכל
8 רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים". אין כל התייחסות בסעיף 64 הנ"ל לרכוש או עסקים
9 שהם אינטגרליים או טפלים להחזקת הבניינים. אף לא נאמר בסעיף זה שעיקר הנכסים או
10 הפעילות או רובם צריכים להיות החזקת בניינים. כאמור, הסעיף מדבר על כל רכושה
11 ועסקיה החזקת בניינים, ובכך שונה הוא משמעותית מהגדרת "איגוד מקרקעין".
- 12 ההבדל בין "חברת בית" לבין "איגוד מקרקעין" נעוץ בעיקר בהבדל בין המטרה שבחקיקת .57
13 כל אחד מהסדרים אלו. המחוקק ביקש, בכל הקשור לחברת בית, לאפשר הקמה וקיום של
14 חברות כאלו, על פי תנאי הסעיף, בלא שתהיה להן השלכות מיסויות, דהיינו: בעלי מניות
15 בחברת בית, ככל שקיימו את יתר תנאי הסעיף, נהנו מהאפשרות להתמסות כאילו הם
16 מחזיקים באופן ישיר בבניין, ולא באמצעות החברה. זו הקלת מס.
- 17 מנגד, המוסד של "איגוד מקרקעין" הורתו והולדתו מתוך המטרה של מניעת התחמקות
18 ממס שבח באמצעות העברה של מניות בחברה אשר החזיקה בעיקר בזכויות במקרקעין.
19 זהו סעיף שנועד לקבוע חבות במס.
- 20 כידוע, קיים הבדל באופן ודרך הפרשנות של סעיף העוסק בהקלת מס לבין סעיף הבוחן
21 חבות במס. מי שמבקש לבוא בגדריו של חריג, של הקלה או פטור ממס – מוטל עליו נטל
22 משמעותי לשכנע מדוע נכנס הוא במסגרת אותה הקלה במס.
- 23 מכאן, שכאשר המערערת מבקשת להיכנס בגדרה של הקלת המס שביסוד ההסדר של
24 "חברת בית", ולהתמסות כאילו החברה היא "שקופה" לצרכי מס, עליה להוכיח כי מלבד
25 בניינים והכנסה מהחזקתם – אין לה עוד כלום.
- 26 במקרה דנן – מאחר ובידי המערערת "רכוש" (שנאים ומניות של חברת הניהול) והכנסות) .58
27 ממכירת החשמל) כאמור, הרי שאין היא עונה על התנאי "שכל רכושה ועסקיה החזקת
28 בניינים".
- 29 ניסיונה של המערערת לבודד כל אחד ממרכיבי ההגדרה של "חברת בית" ולטעון ביחס לכל
30 אחד מהם כי הוא אינטגרלי, או אינו מהותי, או אינו רלבנטי או כיוצא באלו טענות שהועלו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על ידי המערערת בכדי להיכנס לגדר "חברת בית" – דינו להידחות. שכן, כל אחד מן
2 הרכיבים הינו רלבנטי וחיוני בפני עצמו למכלול שהוא "חברת בית".
- 3 59. בשולי הדברים יאמר, כי הטיעון שהועלה על ידי המשיב, לפיו אין להכיר במערערת כחברת
4 בית בשנת 2013 גם בשל כך שהקניון נמכר בתחילת השנה ועל כן המערערת לא החזיקה
5 "בניין" באותה שנה – אינו מקובל עלי.
- 6 ראשית, טיעון כזה מושפע מהמועד שבו בוצעה העסקה – האם בתחילת השנה או בסופה,
7 ואינני סבורה כי יש מקום ליתן לנתון הרנדומלי של מועד החתימה על העסקה, להשפיע על
8 השאלה אם מדובר בחברת בית אם לאו.
- 9 שנית, אם נכון המשיב להכיר בשבח מקרקעין שנוצר ממכירת "בנין" כהכנסה של חברת
10 בית – הרי שאין מקום לשלול הכרה בהכנסה זו במישור בעלי המניות של חברת הבית, רק
11 בשל העיתוי של עריכת העסקה, על פני שנת המס.
- 12 ראו: א. רפאל וש. לזר "מס הכנסה", כרך שני (מהדורה שניה 2014) בעמ' 388-389.
- 13 על כל פנים, טיעון זה, הגם שהועלה על ידי המשיב בנימוקי השומה ובתצהירו - אינו מופיע
14 בסיכומי הטענות בכתב מטעם המשיב, ועל כן נראה כי המשיב זנחו.
- 15 60. סיכומו של דבר הוא כי המערערת לא עמדה בנטל המונח על כתפיה להוכיח את זכאותה
16 להיחשב כ"חברת בית" בשנות המס שבערעור, הן בשל כך שלא הוכיחה כי היא "חברת
17 מעטים" והן מאחר ולא הוכיחה כי "כל רכושה ועסקיה החזקת בניינים".
- 18 המערערת איננה, אפוא, אותה "חברה פרטית קטנה" העוסקת בהחזקת בניינים, אליה כיוון
19 המחוקק ואשר אותה ביקש לעודד במתן הקלה זו שבסעיף 64 לפקודה. מדובר בחברה
20 פרטית המוחזקת על ידי חברה ציבורית גדולה ובעלת פעילות עניפה. אף לה עצמה פעילות
21 שהיא מעבר להחזקת בניינים. איני סבורה כי יש מקום לאימוץ פרשנות מרחיבה או
22 להגמשת התנאים הקבועים בפקודה או כיפופם לצורך התאמתם לחברות דוגמת המערערת.
- 23 נבחן עתה, האם עשוי לחול שינוי בקביעה זו, בשל טענת ההסתמכות שהועלתה על ידי
24 המערערת.
- 25 **טענת ההסתמכות:**
- 26 61. טענת ההסתמכות היא, למעשה, הטענה העיקרית עליה ביקשה המערערת לבסס את
27 ערעורה זה. מעבר לכך שהמערערת סברה כי היא עומדת בהוראות הדין לעניין הכרה בה
28 חברת בית, טוענת היא כי רשאית היא לפעול כחברת בית מכוח הסתמכותה על מצג
29 מתמשך ורב שנים שהציג המשיב כלפיה, וזאת גם אם אינה עומדת בהוראות הדין (סעיף 17
30 לסיכומי המערערת).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 62. המערערת מבססת את טיעון הסתמכות זה על נימוקים אלה :
- 2 א. בין השנים 1998-2004 נחתמו בינה לבין המשיב ארבעה הסכמי שומה רצופים, בהם
3 הוכרה המערערת כחברת בית, וזאת לאחר שקוימו דיונים שומתיים.
- 4 ב. בשנות המס 2008-2012 הגישה המערערת את דוחותיה השנתיים בליווי טופס
5 הבקשה להיחשב כחברת בית, והמשיב קלט את בקשותיה אלו ותיקצר את
6 שומותיה העצמיות בהתאם, כאשר מהלך שכזה מחייב את המשיב בהחלטה
7 פוזיטיבית בבקשתה של המערערת.
- 8 ג. בסמוך לעסקת מכירת הקניון, בדצמבר 2012 נחתם הסכם שומות שבו סווגה חברת
9 אזו-ריט בילו סנטר, חברה בקבוצת מליסרון, כחברת בית (מוצג מע/3). כמו כן,
10 נחתם הסכם שומה עם חברת אבנת בע"מ, שאף היא חברה בקבוצת מליסרון (מוצג
11 מע/2) בו הוכרה החברה כחברת בית.
- 12 ד. המשיב שינה את המדיניות שהיתה נהוגה על ידו, וזאת לאור פסיקת בתי המשפט
13 המחוזיים בפרשת **פלפולן סנטר** ובפרשת **לינור ודלגית**. נטען, כי טרם פסיקה זו
14 מדיניות המשיב לא היתה כי לציבור יש עניין בכל חברת בת של חברה ציבורית
15 אלא מדיניותו היתה כי אין מניעה שחברת בת של חברה ציבורית תוכל להיחשב
16 כחברת בית. בנוסף, הנושא של שיעורי האחזקה הציבוריים לא היה ידוע, ורק
17 חברה ציבורית ששיעורי האחזקה של הציבור בה עצמה היו מעל 25% לא יכלה
18 להיחשב כחברת בית.
- 19 ה. המערערת הסתמכה על מצג המשיב שאישר את סיווגה כחברת בית בשנים קודמות
20 ושינתה מצבה לרעה בעקבות מצג המשיב. אילו ידעה שהמשיב יקבע כי היא איננה
21 חברת בית – הייתה המערערת בוחרת בחלופה אחרת לביצוע העסקה, לא היתה
22 מוכרת את הקניון אלא היתה מבצעת עסקה של מכירת מניותיה על ידי חברת
23 האם, ובכך יכולה היתה חברת האם לקזז את רווח ההון ממכירת המניות כנגד
24 הפסדיה הציבוריים.
- 25 63. עמדת המשיב היא כי המערערת לא הוכיחה קיומו של "מצג" שעליו יכולה היתה להסתמך.
26 קליטת שומותיה העצמיות של המערערת לרבות טופס הבקשה להכרה בה כחברת בית
27 ותקצורו למערכת שע"מ אין להם נפקות כלשהי. קבלת עמדת המערערת בעניין זה כמוה
28 כאיון כל הליכי השומה והמועדים הקבועים בפקודה לצורך הליכים אלו.
- 29 בהקשר לכך טוען המשיב כדלקמן:
- 30 א. הסכמי שומה שנחתמו עם המערערת בשנות מס מוקדמות אינם רלבנטיים לשנות
31 המס שבערעור. המצב העובדתי בשנת 2004 (היא השנה האחרונה שביחס אליה
32 נחתם הסכם שומה) אינו דומה למצב בשנות המס שבערעור מבחינת אחוז האחזקה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הציבורית במערערת שעמד על כ- 7.5% אחוז בשנת 2004 לעומת כ- 28% בשנות
2 המס שבערעור. שוני עובדתי זה שחל באחזקה ציבורית במניות המערערת ניתק את
3 הבסיס להסתמכות על הסכמי השומה בשנים המוקדמות.
- 4 ב. הדוחות לשנים 2008-2009 לא נבדקו ולא הופעל שיקול דעת לגביהן על כן לא יכולה
5 לקום טענת הסתמכות רק בשל כך. ממילא, מושכלות יסוד בדיני המס קובעים כי
6 כל שנת מס עומדת בפני עצמה וגם אם נקט המשיב בעבר בגישה שגויה הרי שלא
7 ניתן לטעון למעשה בית דין משנה אחת לשנה שניה. במקרה דנן, לאור השוני
8 העובדתי כמו גם השינוי בגישה המשפטית – הרי שהצדק עם המשיב משבחן מחדש
9 את עמדתו בעניין ההכרה במערערת כחברת בית.
- 10 ג. טענות המערערת להסתמכות על הסכמי שומה עם חברות אחרות מקבוצת מליסרון
11 לא הועלו כלל בשלבי השומה השונים, לא בנימוקי הערעור ואף לא בתצהירי העדות
12 הראשית. ממילא, הסכמי השומה מע/2 ומע/3 אין בהם כדי לסייע למערערת
13 בטענת ההסתמכות ואין הם רלבנטיים למקרה הנדון.
- 14 ד. המערערת העלתה לראשונה רק בתצהיריה את הטענה, אשר לא נבחנה בשלבי
15 השומה, לפיה עמדו בפניה שתי אפשרויות למכירת הקניון – מכירת המניות של
16 המערערת או מכירת הקניון עצמו. המערערת לא הוכיחה הסתמכות בתום לב
17 ובאופן סביר על מצג המשיב. ממילא, המו"מ שהתנהל עם קבוצת הרוכשים
18 בראשותו של מר בירן – נגע רק למכירת הקניון בלבד ולא למכירת המניות. כמו כן,
19 הוכח כי לו היתה המערערת מוכרת את המניות ולא את הקניון הרי שהמחיר
20 שמליסרון היתה מקבלת היה נמוך יותר מהמחיר שהיתה מקבלת עבור הקניון
21 עצמו. ממילא, לא היה למערערת רוכש שהסכים למתווה של מכירת המניות
22 ואופציה כזו יכולה היתה להיות מוכתבת רק על ידי הרוכש. דהיינו- לא היו
23 למערערת עצמה שתי אפשרויות למכירת הנכס – מניות או קניון – ולא הוכח כי
24 המערערת בחרה באופציה של מכירת הקניון רק בשל כך שהסתמכה על מצגי
25 המשיב.
- 26 מן הראיות שהוצגו אף עולה (קובץ המיילים) כי הרוכשים הפוטנציאלים – מר
27 מישל אוחיון וקבוצת בירן – היו מעוניינים ברכישת הקניון עצמו ולא ברכישת
28 המניות, ואף ניתן להיווכח כי מליסרון ניסתה למשוך לכיוון של עסקת מניות –
29 עובדה המעידה על העדר הסתמכות.
- 30 ה. מליסרון נטלה הימור עסקי מושכל מתוך תקווה שהמשיב לא יטפל בתיק או יסכים
31 להכיר בה כחברת בית. ההימור לא צלח. אמירת מנכ"ל מליסרון בעדותו לפיה אילו
32 התוצאה היתה ידועה מראש כי אז היו פועלים אחרת – איננה מהווה בסיס
33 להסתמכות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 זאת ועוד, המשמעויות השונות של ביצוע העסקה במתווים השונים נשקלו על ידי
2 המערערת, ואילו היתה עומדת בפני המערערת אפשרות מעשית למכירת מניותיה –
3 אשר לא הוכח כי היתה קיימת – היה עליה לפנות בבקשה לרולינג בשאלה אם
4 המערערת היא חברת בית – אך זאת לא עשתה. מהראיות עולה כי הפנייה לרולינג
5 נשקלה ונדחתה, ובכך יש כדי להעיד על תום ליבה של המערערת בהעלאת טענת
6 ההסתמכות.
- 7 ו. המערערת לא הוכיחה כי שינתה את מצבה לרעה בהתבסס על השומות בהסכם
8 לשנת 2004. בנסיבות בהן הוכח כי המחיר שהיתה המערערת מקבלת בעסקת מניות
9 היה נמוך מעסקת מכירת הקניון, אף כי המערערת אינה יכולה לקזז את השבח
10 כנגד הפסדי חברת האם, אך לא הוכיחה כי הפסדים אלו לא קוזזו כנגד הכנסות
11 אחרות או לא ניתן לקזזן בעתיד כנגד הכנסות אחרות.
- 12 ז. המשיב לא הסתמך על פסקי הדין בפרשת **פלפולן סנטר** ופרשת **דלגית ולינור**
13 בהוצאת הצווים נשוא הערעור ובקביעה כי המערערת אינה חברת בית. עמדת
14 המשיב נסמכה על העובדה כי אחזקות הציבור במערערת עמדו על כ- 28% ועל כן
15 מחויב היה להוציא את השומות בצווים למערערת. הפסיקה הנ"ל אך חיזקה את
16 עמדת המשיב מכוח קל וחומר.
- 17 64. טרם שאכריע בטענות הצדדים בסוגיית ההסתמכות, נבחן את מהות הטענה והתנאים
18 הנדרשים לביסוסה.
- 19 טענת ההסתמכות היא, למעשה, טענה של מניעות על בסיס מצג שהוצג בפני הטוען לה,
20 ואשר מכוחו של אותו מצג מושתק הצד שכלפיו נטענת הטענה מלהתכחש למצג זה, אם
21 היתה הסתמכות בתום לב ובאופן סביר על המצג ואם הצד הטוען להסתמכות שינה עקב
22 המצג את מצבו לרעה.
- 23 ראו: רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד, פ"ד מז(5) 100, 94 ;
24 ע"א 6805/99 תלמוד תורה הכללי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נז(5)
25 ; 447, 433
- 26 ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
27 (להלן – פרשת דויטש). (17.8.2016)
- 28 ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22.2.2017) (להלן – פרשת פלוני).
- 29 על כן, לצורך בחינת טענת הסתמכות יש לבחון קיומם והוכחתם של האלמנטים הבאים:
- 30
- 31 א. מצג ;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ב. הסתמכות על המצג
- 2 ג. תום לב וסבירות בהסתמכות על המצג;
- 3 ד. שינוי מצב לרעה.
- 4 65. בחינת הפסיקה שיצאה מלפני בית המשפט העליון בכל הקשור והמתייחס לטענות של
- 5 השתק או מניעות כלפי רשות שלטונית מעלה, בהתבסס על העיקרון של חוקיות מעשה
- 6 המינהל, כי המגמה היא צמצום ההכרה בטענות שכאלו, מקום בו תוצאת ההכרה בהן תביא
- 7 לעשיית מעשה בניגוד לדין או להימנעות מעשיית מעשה המתחייב על פי הדין, וביתר שאת –
- 8 בתחום דיני המס.
- 9 ראו: בג"ץ 640/78 בוריס קצאן את יוסף הרשטיג נ' יו"ר הועדה המקומית לתכנון ולבניה
- 10 נתניה, פ"ד לד(2) 1;
- 11 ע"א 831/76 לוי נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לב(1) 421;
- 12 בג"ץ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676
- 13 דפנה ברק-ארז, משפט מנהלי, כרך ג' עמ' 322.
- 14 פרשת דויטש, פסקה 22, שם נקבע בין השאר:
- 15 "עוד ראוי להוסיף, כי הדין שולל, ככלל, טענות מניעות או הבטחה שלטונית אשר
- 16 תוצאתן היא עשיית מעשה בניגוד לדין או הימנעות מעשיית מעשה המתחייב בדין
- 17 או מימוש הבטחה שניתנה בחריגה מסמכות, וזאת כנגזרת של עקרון חוקיות
- 18 המינהל (תורת האולטרה וירס)..."
- 19 גישה זו חלה במשנה תוקף בתחום דיני המס. בתחום זה נדרשת זהירות רבה
- 20 והקפדה רבה בהענקת פטורים והקלות, שכן פטור או הקלה לנישום פלוני מגדילה
- 21 את הנטל, במישרין או בעקיפין, על שאר הנישומים. מטעם זה בין היתר נאסר
- 22 מתן הקלות או פטורים שאינם מעוגנים במפורש בחוק או על פיו (סעיף 1(א) לחוק
- 23 יסוד: משק המדינה וכן סעיף 245 לפקודה)..."
- 24 קבלת טענת מצג (או הבטחה שלטונית) שתוצאתה מתן פטור או הנחה החורגים
- 25 מהוראות הדין תהווה למעשה עקיפה של הוראות סעיף 1 לחוק יסוד: משק
- 26 המדינה וסעיף 245 לפקודה, כמו גם של הוראות הדין הספציפיות הקובעות את
- 27 החבות במס. על כן, מתחייבת גישה מאוד זהירה ומצמצמת באשר לנסיבות בהן
- 28 תתקבל, אם בכלל, טענת מצג (או הבטחה) בכגון דא (בג"ץ 298/70 פולק נ' שר
- 29 המסחר והתעשייה ואח' פ"ד כה(2) 3 (1971); ענין אומן)..."
- 30 66. יתר על כן, ההלכה הפסוקה קבעה זה מכבר, בהקשר של טענת השתק פלוגתא מכוח מעשה
- 31 בית-דין ככלל וביחס לדיני המס בפרט, כי יש להמעיט במקרים בהם טענה כזו תתקבל,
- 32 ראו: ע"א 165/64 ראש העיר ת"א נ' כהן, פ"ד יח(3) 302, 307:
- 33 "במקרה שהאזרח עשוי ליהנות ממעשה בית דין, כמו במקרה דנן, אין זה רצוי
- 34 שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל
- 35 האזרחים..."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בענייני מסים עדיף השיקול, שמש צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה
2 תבוא על תיקונה."
- 3 וראו גם: ע"א 8150/11 חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ אשדוד
4 (להלן – פרשת ש.י.סימון); (11.2.2015)
- 5 וכן: ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) (להלן – פרשת פלומין),
6 שם נקבע:
- 7 "לעיתים, הכלל של מעשה בית דין עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס
8 אמת, וכן להוביל להפליה בין נישומים הנמצאים באותו מצב. הוא אף בלתי
9 מתיישב לכאורה עם האופן שבו אנו משקיפים על כל שנת מס כיחידה נפרדת
10 בפני עצמה. מתח זה הוביל שיטות משפט שונות, ובכללן המשפט הישראלי,
11 להימנע מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי – בין על דרך שלילת
12 תחולתו ובין על דרך החלתו במתכונת מוגבלת או מרוככת."
- 13 בהתאם לכך, וכחלק מאותה מגמה מצמצמת, המאפשרת סטייה מן העיקרון של מעשה בית
14 דין בעניינים פיסקאליים, בכדי להימנע מתוצאות בלתי רצויות, אפשרה הפסיקה סטייה
15 ממעשה בית דין כאשר חל שינוי ב"אקלים המשפטי" – דהיינו: כאשר חל שינוי בחוק,
16 בפסיקה או במדיניות הכללית של רשויות המס ביחס לפרשנות החוק, וכאשר חל שינוי
17 נסיבות בין ההתדיינות הראשונה להתדיינות השנייה.
- 18 ואם כך באשר למעשה בית-דין, לא כל שכן באשר לשינוי של החלטה מינהלית, דוגמת שומה
19 המוצאת על ידי פקיד שומה. שינוי החלטה מינהלית כאמור אפשר ויתבסס ויוצדק בשל
20 שינוי מהותי בנסיבות שעמדו בבסיס ההחלטה המינהלית – קרי: בבסיס השומה, או ככל
21 שחל שינוי במדיניות.
- 22 ראו: פרשת פלומין פסקה 68 וכן פרשת ש.י. סימון פסקה 6 לפסק דינה של כבוד השופטת
23 ברק-ארז.
- 24 המסד עליו בנויה אותה מגמה של ההלכה הפסוקה נעוץ בהלכה לפיה כל שנת מס עומדת
25 בפני עצמה. ראו פרשת דויטש, פסקה 21:
- 26 "זאת ועוד, הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול
27 בהחלטותיו (וכל שכן במצגיו העקיפים) בשנים קודמות. כל שנת מס מקימה עילת
28 חיוב חדשה ומחייבת שומה חדשה לאותה שנה. בהתאם, החלטה – מינהלית או
29 אף שיפוטית – בנוגע לשנת מס אחת אינה מקימה השתק בנוגע לשנות מס
30 הבאות."
- 31 וראו גם פרשת פלומין פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט דנציגר.
- 32 ברוח זו, יש לבחון כעת את טענת ההסתמכות של המערערת שבפניי.
- 33 לכאורה, הכלל הרחב בדבר היות כל שנת מס עומדת בפני עצמה – שולל כמעט לחלוטין את
34 האפשרות של העלאת טענת הסתמכות במישור דיני המס. אולם כפי שנראה להלן, לא ניתן
35 לעשות שימוש "אוטומטי" בכלל זה, בכל מצב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, תחילה, יש לבדוק האם יצר המשיב מצג כלפי המערערת בדבר הכרתו בה כ"חברת
2 בית".
- 3 ה"מצג" לו טוענת המערערת בנוי על אדני אותם הסכמי שומה לשנים 1998-2004, על
4 קליטת דוחותיה לשנים 2008-2012 ותקצור שומותיה העצמיות לרבות טפסי הבקשה
5 להיחשב כחברת בית, כמו גם על התיישנות שומותיה העצמיות לשנים 2008-2009, וכן על
6 הסכמי שומה עם חברות אחרות בקבוצת מליסרון.
- 7 **הסכמי השומה לשנים 1998-2004**: בעניין הסכמי השומה האמורים (נספח ב' לתצהיר מר
8 גיאת ונספח ה' לתצהיר מר לוי), מקובלת עליי עמדת המערערת, כפי שבאה לידי ביטוי
9 בתצהיריהם של רו"ח לביא גיאת ושל מר אבי לוי מטעמה, לפיה במסגרת הסכמים אלו אכן
10 הכיר בה המשיב כ"חברת בית" בשנות המס 1998-2004.
- 11 אינני מקבלת את עמדת המשיב כפי שהובאה בסעיף 51 לסיכומי, לפיה בדיוני השומה
12 שהתקיימו בין הצדדים טרם חתימתם של הסכמי השומה האמורים, לא נדונה באופן
13 ספציפי או פרטני הסוגיה אם המערערת הינה חברת בית, אם לאו.
- 14 עמדתי היא, כי מקום בו המשיב מצא לנכון לזקוף את הפסדי המערערת לבעלי מניותיה
15 בפריסה לשלוש שנים, כעולה מהסכמי השומה לשנים 1998-2004, הרי מניה וביה הכיר
16 במערערת כחברת בית. שאם לא כן, לא ניתן להסביר את נכונותו לאפשר את העלאת הפסדי
17 המערערת למישור המיסוי של בעלי מניותיה וקיצוזם כנגד הכנסותיהם, גם אם בפריסה
18 לשלוש שנים.
- 19 אציין, כי אף אחד מן הצדדים לא מצא לנכון לזמן לעדות את המפקח מר ניר יגודה, אשר
20 קיים מטעם המשיב את הדיונים השומתיים מול המערערת ואשר חתם מטעם המשיב על
21 הסכמי השומה. המערערת נסמכה על האמור בהסכמי השומה שצורפו, כאמור, כנספחים
22 לתצהיריהם של ה"ה גיאת ולוי. אולם דומני כי המשיב, אשר ביקש בסיכומיו לטעון כי לא
23 הוכח כי המפקח מר יגודה בחן באופן ספציפי ופרטני את התנאים הדרושים להכרה
24 ב"חברת בית", הוא זה אשר צריך היה לזמן את מר יגודה לעדות, ככל שרצה לסתור את
25 האמור בהסכמי השומה. משלא עשה המשיב כן, פועל מחדלו זה לחובתו, שכן חזקה היא כי
26 אילו היה מזמנו לעדות – לא היתה עדותו של מר יגודה תומכת בגירסתו הנוכחית של
27 המשיב.
- 28 עם זאת, נשאלת השאלה האם עצם חתימתם של הסכמי שומה אלו, בהם הוכרה המערערת
29 כחברת בית על ידי המשיב, יש בהם כדי ליצור מצג כלפי המערערת ביחס להכרה בה כחברת
30 בית בשנות מס עתידיות?
- 31 למותר לומר כי תנאי מקדמי לקיומו של "מצג" הוא כי מדובר באותה מערכת משפטית או
32 מערכת עובדתית שעל בסיסה הכיר המשיב בכך שהמערערת הינה חברת בית, או לכל



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הפחות כי לא חל כל שינוי עובדתי או משפטי משמעותי בין אותן שנות מס שביחס אליהן
2 נחתמו הסכמי השומה לבין שנות המס העתידיות – הן שנות המס שבערעור כאן.
- 3 ראו והשוו: ע"מ (מרכז) 47997-09-13 מרדכי פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא [2.2.2016], שם
4 (פסקה 50 לפסק הדין) פסק כב' השופט ד"ר ש. בורנשטיין:
- 5 "המשיב אכן אינו כבול לשומות שנות מס קודמות, כאשר כל שנת מס עומדת בפני
6 עצמה. אך כאשר הנישום מעלה טענה, שאינה משוללת יסוד על פניה, ובוודאי
7 כאשר לטענה זו אחיזה, ואפילו אחיזה לכאורית, במסמכים, כי בשנות המס
8 הקודמות נדונו והוכרעו אותן סוגיות העומדות לדיון גם בשנת המס הנוכחית – לא
9 ניתן לומר כי שנות המס הקודמות אינן רלוונטיות, וכי אין כל צורך לבחון, למצער
10 בחינה ראשונית, מה נדון ומה הוכרע. נראה לי כי הכלל לפיו כל שנת מס עומדת
11 בפני עצמה, כבודו במקומו מונח, אך הוא אינו פוטר את המשיב ממתן הסבר מניח
12 את הדעת בפני בית המשפט מדוע, בנסיבות בהן בחן לכאורה בעבר סוגיה
13 עובדתית מסוימת וקבע לגביה עמדה, מצא לנכון, דווקא בשנות המס שבערעור,
14 לשנות מעמדתו. שאם לא נאמר כן, ישורבב אלמנט של שרירותיות בהתנהלות
15 המשיב, ולכך אין מקום."
- 16 במקרה שבפני טען המשיב כי בשנות המס אשר ביחס אליהן נחתמו הסכמי השומה היה
17 המצב העובדתי של האחזקות הציבוריות במערערת שונה באופן מהותי מהמצב בשנות המס
18 שבערעור.
- 19 בין הצדדים לא היתה מחלוקת כי באותן שנות מס שאליהן התייחסו הסכמי השומה (1998-
20 2004) עמד שיעור האחזקה הציבורית במערערת על כ- 7.5%. שכן, באותן שנים מליסרון לא
21 החזיקה ב- 100% ממניות המערערת, אלא החזיקה ב- 30% ממניותיה, כאשר 30% נוספים
22 ממניות המערערת הוחזקו על ידי חברת עופר פיתוח בע"מ, שמניותיה נסחרו בבורסה עד
23 לשנת 2001, ואילו שאר המניות היו בידי חברת אחים עופר (רעננה) בע"מ (שאיננה ציבורית).
- 24 כפי שכבר צוין לעיל, שיעור האחזקה הציבורית במערערת בשנות המס שבערעור נע בין 23%
25 לערך (לפי טענות המערערת) ל- 28% לערך (לפי עמדת המשיב). כך או כך, ברי כי חל שינוי
26 משמעותי באחזקות הציבוריות במערערת, אשר בשנים שביחס אליהם נחתמו הסכמי
27 השומה, לא נשלטה על ידי חברה ציבורית, לעומת המצב השונה בשנות המס שבערעור בהן
28 נשלטה על ידי חברה ציבורית.
- 29 כפי שציינתי לעיל, איני סבורה כי יש להכריע בסוגיית חברת הבית על פי מבחן פורמלי של
30 שיעור ההחזקה במניות על ידי הציבור, והאם הוא מעל או מתחת לאחוז מסוים, כגון
31 השיעור של 25% שזכר בהוראות הפרשנות של רשות המיסים (ראו העתק החב"ק עדכון
32 מס' 13 – יולי 1994, נספח ב' לסיכומי המשיב).
- 33 עם זאת, ברי כי כאשר קיים גידול ממשי ומובהק בשיעור האחזקה, אם עד כדי כך שהוא
34 הגיע ל- 23% כגישת המערערת ובוודאי אם הגיע כדי 28% כגישת המשיב, הרי שלא ניתן
35 לומר כי לא חל שינוי עובדתי משמעותי באופן השולל מהמערערת לטעון לקיומו של "מצג".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכאן מתחייבת המסקנה, כי ההכרה במערערת כחברת בית במסגרת הסכמי השומה לשנות
2 המס 1998-2004 אינה יכולה להוות "מצג" מצד המשיב, אשר מחייבו ביחס לשנות מס
3 עתידיות, כשנות המס שבערעור שבפניי, להכיר במערערת כחברת בית.
- 4 זאת ועוד, כאשר עסקינן בבחינה עובדתית ונסיבתית של חברה מסוימת - האם נכנסת היא .75
5 בגדרה של הגדרת "חברת בית" אם לאו, וכאשר ההכרה בחברה כ"חברת בית" תלויה
6 בגורמים ותנאים "דינמיים" שעשויים להשתנות משנה לשנה, ספק אם יכולה לקום טענת
7 הסתמכות על בסיס הכרה בשנת מס מוקדמת, במיוחד כאשר חלפו שנים רבות מאז השנה
8 עליה מבקשת המערערת להסתמך, וכאשר בין לבין היו גם שלוש שנים - 2005-2007 - שבהן
9 המערערת עצמה כלל לא ביקשה להיחשב כחברת בית.
- 10 ראו כהשוואה לעניין זה בפרשת פלוני, שם (פיסקה 24 לפסק הדין) פסק כבוד השופט
11 דנציגר (בהסכמת כבוד השופטים ד. ברק-ארז וצ. זילברטל):
- 12 "אפשר להוסיף ולומר, כי במקרה דנן הדבר [כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה -
13 א.ו.] הוא בבחינת פשיטא, שכן מובן כי כאשר החלטות פקיד השומה עוסקות
14 בשאלת תושבות הנישום, פקיד השומה אף לא יכול לדעת מה יהיה בשנה
15 העוקבת. תושבות, כידוע, היא סטאטוס דינאמי ופלואידי והיא נגזרת מנתונים
16 רבים שעשויים להשתנות משנה לשנה. נישום אינו יכול לצאת מנקודת הנחה
17 שאם הוכר כתושב חוץ בשנה אחת, הוא בהכרח יוכר ככזה בשנה העוקבת."
- 18 דברים אלו יפים גם לעניין ה"סטאטוס" של חברת בית. שכן, זהות בעלי המניות, בעלי .76
19 השליטה, כמותם, רכוש החברה ותחומי עסקיה - כל אלו עשויים להשתנות משנה לשנה,
20 באופן שיכול להשפיע על האפשרות להכיר בה כחברת בית. לא כל שכן, כאשר חלפו מספר
21 שנים מאז הוכרה החברה כחברת בית, ובין לבין אכן חל שינוי באחזקות בעלי המניות בה,
22 לרבות האחזקות הציבוריות, ואף היו, כאמור, מספר שנים (2005-2007) שבהן החברה
23 בעצמה בחרה שלא לבקש הכרה בה כחברת בית.
- 24 באשר לשנות המס 2008-2009: אין מחלוקת כי בשנים אלו הגישה המערערת דוחותיה .77
25 ובמסגרתם הגישה גם את הטופס שבו ביקשה הכרה בה כ"חברת בית". אין גם מחלוקת כי
26 בשנים אלו המשיב לא בחן את שומותיה העצמיות של המערערת ולא התקיים שום דיון
27 שומתי בעניינן.
- 28 בנסיבות אלו, העובדה שהשומות העצמיות התיישנו ולא נבחנו כלל על ידי פקיד השומה -
29 אין בה כשלעצמה כדי לייצר מצג מצד המשיב כלפי המערערת בדבר הכרתו בה כחברת בית.
30 ושוב נפנה לעניין זה לפסיקת בית המשפט העליון בפרשת פלוני, שם נקבע מפורשות:
- 31 "זאת ועוד, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, ממילא אין לראות בשומות שהוצאו
32 למערער משום קביעה פוזיטיבית שהכירה בו כתושב חוץ, כאשר השומות נסגרו
33 בהיעדר חקירה או בדיקה מטעם פקיד השומה, ובהתבסס על הצהרות המערער
34 כפי שהוגשו. ...



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, המערער לא הוכר בשום שלב כ"תושב חוץ" או "כיחיד שחדל להיות תושב
2 ישראל" הכרתו כ"תושב חוץ" בשומות לא יכולה להיחשב כהכרה מהותית בו
3 לצורך מתן הטבת מס או פטור ממס, שעה שהיא בוצעה על יסוד הצהרתו, ללא
4 הליך שומה וללא בחינה או קביעה פוזיטיבית לגבי סטאטוס התושבות שלו.
5 דברים אלו, יפים וטובים גם למקרה הנדון בפניי.
- 6 78. אין לקבל גם את טענת המערער לפיה משהגישה את דוחותיה ואליהם צירפה, מדי שנה,
7 את הבקשה להכיר בה כחברת בית, ומשהדוחות והבקשות תוקצרו על ידי המשיב – הרי
8 שהכיר בה פוזיטיבית כחברת בית.
- 9 קליטת דוחות ושידורם למחשב שע"מ הינה חובה המוטלת על המשיב. המשיב אינו רשאי
10 לסרב לקלוט שומה עצמית של נישום, גם אם סבור הוא שהדיווח שדיווח הנישום – אינו
11 נכון. עליו לקלוט את השומה העצמית, בהתאם לקבוע בדיון, וככל שסבור הוא שהדיווח או
12 הבקשה להכרה בחברה כחברת בית - אינם נכונים או יש לדחותם – עליו לפעול בהתאם
13 למתווה הקבוע בפקודת מס הכנסה ותקנותיה, להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, במסגרת
14 המועד הקבוע בדיון.
- 15 טופס הבקשה להכרה במערער כחברת בית הינו חלק מן המסמכים המוגשים על ידה יחד
16 עם שומתה העצמית. מכאן, שתקצור הדו"ח (היינו: שידורו למחשב שע"מ בהתאם
17 ל"שדות" המתאימים במחשב) כמו גם תקצור הבקשה להכרה כחברת בית, אין בו משום
18 הבעת עמדה על ידי המשיב, אין בו משום הכרה או קבלה של השומה העצמית ו/או הבקשה
19 להכרה כחברת בית.
- 20 ככל שהמשיב לא בחן כלל את הדו"ח והבקשה להכרה כחברת בית (המהווים את השומה
21 העצמית) במסגרת המועדים הקבועים בדיון וחלה התיישנות – הרי שממילא וכאמור לעיל,
22 אין לראות בכך משום יצירת מצג על ידי המשיב כלפי המערער.
- 23 79. לפיכך, כאשר המשיב בחן במסגרת התקופה הקבועה בדיון את שומותיה העצמיות של
24 המערער לשנות המס שבערער כמו גם את בקשותיה להכיר בה כחברת בית בשנים הללו –
25 שהן שנים פתוחות, הרי שהפעיל את הסמכות המוקנית לו בדיון ואין לראות בכך משום
26 שינוי רטרואקטיבי של עמדתו.
- 27 ראו פרשת דויטש פסקה 23 לפסק הדין, שם נקבע על ידי כבוד השופט מזוז:
- 28 "גם בטענת הרטרואקטיביות אין כל ממש. החלטת פקיד השומה בענייננו לגבי
29 מעמדו של זיילר כתושב ישראל לא הוחלה על שומות סופיות וסגורות. ההחלטה
30 לגבי מעמדו של זיילר התקבלה במסגרת הליכי השגה על שומות לפי מיטב
31 שפיטה לשנים 1998-1999 וקביעת שומות לפי מיטב שפיטה לשנים 2000-2002,
32 היינו שנות מס לגביהן טרם נעשו שומות סופיות. ההחלטה לגבי מעמדו של זיילר
33 היא חלק בלתי נפרד מהליך קביעת חבות המס במסגרת השומה, והיא נעשתה
34 אפוא במסגרת סמכויותיו של פקיד השומה בהתאם לפקודה ובתוך פרק הזמן
35 שקצב לכך המחוקק. על כן, אין מדובר, כנטען, בהחלה רטרואקטיבית של



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ההחלטה באשר למעמדו של זיילר אלא בהחלה אקטיבית במסגרת הליך קביעת**
2 **השומות של שנות המס הנדונות.**"
- 3
- 4 80. הפעלת שיקול דעת על ידי המשיב, הינה חובה המוטלת עליו בדין ואין הוא רשאי להסירה
5 מעל כתפיו. אם נוכח המשיב לדעת כי חל שינוי עובדתי, וכן משפטי – בעקבות פסיקת בתי
6 המשפט בעניין **פלפלו סנטר** ובעניין **לינור ודלגית** - יחטא הוא לתפקידו אם לא יפעיל
7 סמכותו, מקום שסבור הוא שיש בסיס בדין ובעובדות להפעילה, ויוציא שומה למערערת.
- 8 ראו לעניין זה: ע"א 3604/13 **מנהל רשות המסים נ' אייזינגר** [10.5.2015], המבהיר כי רשות
9 מינהלית רשאית ומוסמכת לעיין מחדש בהחלטותיה בשל מגוון של עילות ונימוקים, כגון:
10 תרמית, הטעיה, טעות בעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, שינוי נסיבות ועוד.
- 11 81. לפיכך, אין גם בידי לקבל את טענת המערערת לפיה המשיב שינה ממדיניותו והוציא לה את
12 השומות נשוא הערעור אך ורק נוכח פסיקת בתי המשפט המחוזיים בעניין **פלפלו סנטר**
13 ובעניין **לינור ודלגית**. ראשית, המערערת לא הוכיחה קיומה של מדיניות קודמת של המשיב
14 על בסיסה זוכה היתה להכרה כחברת בית. הראיות שבפני מוכיחות ההיפך, כעולה מהנחיות
15 המשיב בחב"ק בדבר הקריטריונים לבחינת קיומו של עניין לציבור בחברה, כמו גם
16 מהעובדה שבמקביל להליכים השומתיים כלפי המערערת התנהלו בבתי משפט מחוזיים
17 שונים הליכי ערעור בעניין של חברות אחרות שלא הוכרו כחברות בית בשל נסיבות
18 עובדתיות דומות – **פלפלו סנטר**, **לינור**, **דלגית** ואף **גי ווסט וגי' כפר סבא** (שהערעורים
19 ביחס לשומות שלהן הוגשו בשנת 2012 לבית המשפט והתייחסו לשנות מס 2007-2010).
- 20 82. גם ניסיונה של המערערת להישען על הסכמי השומה שנחתמו עם חברת אבנת בע"מ (מוצג
21 מע/2) ועם חברת איזו ריט בילו סנטר (מוצג מע/3) בכדי לבסס קיומו של מצג כלפיה – דינו
22 להידחות.
- 23 ההסכם עם אבנת בע"מ מתייחס לשנות המס 2003-2004. המערערת לא הביאה כל ראיה
24 בעניין אחוזי האחזקות הציבוריות בחברת אבנת בשנים אלו ומי היו בעלי המניות בחברה
25 זו. אמירה, בלא אסמכתא נדרשת, של מר לוי בעדותו בבית המשפט (עמוד 11 שורות 12-14)
26 – אינה מספקת, משום שלא ברור האם עדות זו מתייחסת לאחזקות בשנות המס נשוא
27 ההסכם השומה – כלומר: האחזקות בשנים 2003-2004.
- 28 יתר על כן, בהסכם אמנם הוכרה חברת אבנת כחברת בית בשנים 2003-2004, אך נקבע
29 מפורשות (סעיף 2) כי "**אין בקביעה זאת הבאת** [כך במקור – א.ו.] **עמדה לשנים הבאות**
30 **והסוגיה תיבחן שוב בשנות המס הבאות.**"
- 31 ואם כך הוסכם באשר לחברת אבנת, לא כל שכן שאין המערערת רשאית לבסס על ההסכם זה
32 מצג כלשהו ביחס אליה, ולטעון להסתמכות עליו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

83. כך הם פני הדברים גם ביחס להסכם של חברת איזו ריט בילו סנטר. ההסכם מציין
מפורשות הכרה בחברה הנ"ל כחברת בית בשנת 2007. לא נאמר דבר באשר לשנות המס
הנוספות שבהסכם.
- העובדה שהסכם שומה זה נחתם עם חברת איזו ריט בילו סנטר בסמוך לעסקת מכירת
הקניון על ידי המערערת, אין בה ולא כלום, שכן עיתוי החתימה על הסכם השומה אינו
משמעותי, אלא הרכיב המשמעותי הוא שנות המס שאליהן מתייחס הסכם השומה –
ובמקרה של איזו ריט בילו סנטר – ההסכם מתייחס לשנים 2007-2010.
84. לפיכך, גם באשר להסכמי השומה שנחתמו עם חברות אחרות – לא מצאתי כי קיומם יצר
מצג מצד המשיב כלפי המערערת.
85. משלא קיים מצג – ממילא לא יכולה להיות הסתמכות עליו.
- אולם, בבחינת למעלה מן הצורך, אציין כי לא שוכנעתי כלל ועיקר כי יתר האלמנטים
הנדרשים להוכחת הסתמכות – תום לב וסבירות בהסתמכות על המצג וכן שינוי מצב לרעה
– התקיימו במקרה הנדון.
86. לא שוכנעתי מעדותו של מנכ"ל מליסרון, מר אבי לוי, כי במקרה הנדון היתה הסתמכות
בתום לב על מצגים של המשיב.
- במהלך עדותו של מר לוי הוצגו, לראשונה, הסכמי השומה מוצגים מע/2 ומע/3. באת כוח
המשיב הפנתה את מר לוי לסעיף 2 להסכם השומה עם חברת אבנת (שצוטט לעיל), וזו
היתה תשובת מר לוי (עמוד 11 לפרוטוקול שורות 19-27):
- "ת. רואי החשבון של שתי החברות האלה הן רו"ח של מליסרון והמידע הזה
היה בפנינו בעת מכירת קניון רננים.
ש. בהסכם מע/2 בסעיף 2 כתוב – אין בקביעה זו משום הבעת עמדה לשנים
הבאות.
ת. פקיד השומה תמיד רושם זאת.
ש. כך שגם בהסכמים האלה של המערערת שעליהם אתה מסתמך יש שורה
כזו
ת. לא יודע?
ש. אז אתם יודעים שתמיד יש שורה כזו שאתם לא יכולים להסתמך על
הקביעה לשנים הבאות?
ת. לא. ממש לא. כששלושה פקידי שומה מאשרים את העניין אין לנו שום
סיבה לחשבו שיש פה בעיה.
ש. בהסכם מע/3 יש הסכמה שהחברה היא חברת בית לגבי 2007. לא יודעת
הסיבות שההסכם נחתם בגינן.
ת. גם אני לא יודע. לא הייתי בדיונים אבל הסתמכתי על זה."
87. תשובות אלו של מר לוי מעוררות תמיהה, וזאת בלשון המעטה. שכן, מצד אחד מנסה העד
מר לוי למזער את משמעות קיומו וכתביבתו של הסעיף הברור בהסכם השומה של חברת
אבנת מע/2, לפיו ההכרה באבנת כחברת בית בשנים 2003-2004 אינה מחייבת בשנות המס



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הבאות, באומרו כי "פקיד השומה תמיד רושם זאת"; ומאידך, בהתייחס להסכמי השומה
2 של המערערת – ניסה מר לוי לחמוק מקיומם של סעיפים כאלו ומשמעותם.
- 3 ואם לא די בכך, הרי שכשנשאל לגבי ההסכם של איזו ריט בילו סנטר מוצג מע/3 – לא ידע .88
4 מר לוי להסביר דבר בקשר לחתימת הסכם זה, אך כל שידע לומר הוא כי "הסתמכתי על
5 זה".
- 6 דומני כי ברור לכל בר-בי-רב, כי הטוען להסתמכות, צריך לכל הפחות לדעת על מה הוא
7 מסתמך, ובשל מה הוא מסתמך על אותו "מצג" נטען. לא כך הם פני הדברים במקרה
8 שבפניי.
- 9 במקרה הנדון, הרושם העולה מעדותו של מר לוי הוא כי המערערת נחושה היתה, בנסיבות
10 העניין, להסתמך על עצם האפשרות להעלות טענת הסתמכות. זאת ותו לא.
- 11 למותר לומר כי טענת הסתמכות אין משמעה כי הטוען לה הסתמך על כך שתהא בידו
12 האפשרות להעלות טענת הסתמכות. האמירה של מר לוי כי הוא אינו יודע מה מהות
13 ההסכם מע/3 אך הסתמך עליו – מלמדת על כך באופן ברור.
- 14 לפיכך, אני מוצאת כי המערערת לא הוכיחה כי הסתמכה בפועל ואף לא יכולה היתה .89
15 להסתמך בפועל על מצגים נטענים כלשהם של המשיב, בוודאי שלא באופן סביר ובתום לב.
16 כך באשר להסכמי השומה לשנים 1998-2004 שנחתמו עמה שנים קודם בנסיבות עובדתיות
17 שונות מהותית מבחינת האחזקות במערערת, וכך אף באשר להסכמי שומה עם חברות
18 אחרות שנחתמו (מוצגים מע/2 ומע/3) שהראשון נחתם בסוף שנת 2008 ביחס לשנים 2003-
19 2004 וכולל אמירה מפורשת באשר להעדר תחולתו לשנים הבאות, והשני – מתייחס לשנה
20 אחת בלבד, שנת 2007 – ונסיבות חתימתו כלל לא הובהרו ולא נהירות למר לוי שהעיד
21 מטעם המערערת.
- 22 באשר לטענה בדבר שינוי מצבה של המערערת לרעה – אף רכיב נדרש זה של טענת .90
23 הסתמכות – לא הוכח על ידי המערערת במידה הנדרשת לצורך הרמת נטל הראייה המונח על
24 כתפיה.
- 25 מן הראיות שהוצגו בפניי עולה כי המערערת נתונה היתה בלחץ זמנים, נוכח דרישת הממונה
26 על הגבלים עסקיים, למכור את הקניון עד מועד מסוים. עוד עולה כי המערערת אמנם שקלה
27 את שתי האפשרויות לביצוע העסקה – הן מכירת מניות המערערת והן מכירת הקניון, אך
28 זאת בהתאם לרוכשים הפוטנציאליים שפנו ושקלו להתקשר עמה בעסקה.
- 29 מהראיות אף עולה, כי האפשרות לבצע עסקת מניות עלתה בעיקר מצידה של המערערת.
30 ממילא, לא רק שאין היא יכולה לטעון כי שינתה מצבה לרעה, אלא אף הדבר אינו עולה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בקנה אחד עם טענתה לפיה הסתמכה בתום לב על המצג של המשיב לפיה היא חברת בית,
2 ולפיכך לא היה כל חשש בליבה שהמשיב ינהג בה כחברה רגילה.
- 3 91. ואמנם, מן האמור במוצג מע/4 סעיף 3 עולה, על פני הדברים, כי הרוכש (אוחיון) מוכן
4 לשקול בחיוב את רכישת החברה ולא הנכס. מכאן, שההצעה לרכוש את החברה ולא את
5 הנכס – באה מצד המערערת.
- 6 כך גם עולה מן האמור במוצג מע/5 – בו מובהר כי מתווה העסקה יהיה מתווה של מכירת
7 מניות המערערת למר אוחיון או חברה שבבעלותו. מכאן ניתן להסיק כי הגורם שכיוון
8 לעסקת מניות היא המערערת. מר לוי אף אישר בעדותו כי למוצג מע/5 נלוותה טיוטת
9 הסכם למכירת מניות המערערת (עמוד 13 שורות 27-28).
- 10 עצם העובדה שהמערערת שקלה או הציעה לבצע עסקת מכירת מניות – אומרת דרשני.
11 שהרי, אם אמנם כפי טענתה, הסתמכה והיתה סמוכה ובטוחה כי תוכר כחברת בית גם
12 בשנים נשוא הערעור – הרי שלא היתה לה כל סיבה לשקול עסקת מניות, אשר משמעותה
13 הפחתה במחיר שתקבל לעומת עסקת נכסים. ראו עדות מר לוי בעניין זה בעמוד 14 שורות
14 18-29.
- 15 92. אולם כל הראיות הנ"ל בדבר המו"מ מול מר אוחיון – אין בהם כל רבותא. כי בסופו של
16 דבר, כפי שהובהר בפניי - העסקה עם מר אוחיון לא יצאה אל הפועל כלל וזאת מאחר ולא
17 הופקדו על ידו דמי רצינות (עדות מר לוי עמוד 14 שורות 9-5).
- 18 93. בסופו של דבר, המערערת מכרה את הקניון לקבוצת רוכשים בראשותו של מר עמיר בירם.
19 העובדות המוסכמות בין הצדדים בעניין זה, אשר הוגשו לבית המשפט חלף העדתו של מר
20 בירם, היו כי המו"מ שהתנהל בין מליסרון לקבוצת בירם התנהל מתחילתו ועד סופו
21 במתווה של מכירת הקניון ולא היתה על הפרק עסקה של מכירת מניות. זאת, מחמת
22 העובדה כי "הרגולציה האקס מיסויית" החלה על הגופים החברים בקבוצת הרוכשים,
23 שוללת את האפשרות להשקיע במניות.
- 24 94. מצב דברים בו למערערת אין רוכש פוטנציאלי ממשי שמעוניין לרכוש את מניותיה, אלא
25 קיימת קבוצת רוכשים (קבוצת בירם) שמעוניינת לרכוש אך ורק את הקניון – אינו מקים
26 למערערת טענה בדבר שינוי מצב לרעה.
- 27 על פני הדברים, עולה כי המערערת נטלה סיכון מחושב, בנסיבות הנתונות בפניה.
- 28 המערערת חייבת היתה למכור את הקניון או את מניותיה עד תאריך מוגדר לפי דרישת
29 הממונה על ההגבלים העסקיים. בנסיבות המסחריות שעמדו לפניה, רוכש פוטנציאלי – מר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אוחיון – שנכון היה לשקול את רכישת מניות המערערת – נסוג ולא שילם דמי רצינות
2 לצורך קידום המו"מ עמו.
- 3 הראיות שבפני הן כי קבוצת בירם יכולה היתה לרכוש רק את הקניון.
- 4 מכאן, שהמערערת לא הוכיחה כי עמדו בפניה שתי חלופות והיא בחרה באחת מהן מתוך
5 הסתמכות על כך שתוכר כחברת בית, וכי לאור עמדתו הנוכחית של המשיב שונה מצבה
6 לרעה.
- 7 אוסיף גם ואציין, כי מר לוי נשאל בעדותו אם המערערת שקלה לפנות לרשות המיסים .95
8 בבקשה לפרה רולינג (עמוד 15 שורה 32 ועמוד 16 שורות 1-2) והשיב שלפעמים "פרה רולינג
9 זה שאלות קיטבג ולפעמים עד שמקבלים את התשובה מפספסים את העסקה".
- 10 קשה עד מאוד להלום תשובה שכזו, בנסיבות העסקה של מכירת הקניון. ספק גדול בעיניי
11 אם כאשר מתבצעת עסקה בסדר גודל של מעל 800 מיליון ₪ (כאשר המערערת מלווה בטובי
12 רואי החשבון ויועצי המיסוי) לא נשקלות כל האלטרנטיבות לביצוע העסקה ונשקלים כל
13 הסיכונים שבביצועה בדרך אחת או האחרת. ספק גדול גם בעיניי אם בעסקה בסדר גודל
14 שכזה בקשה לפרה-רולינג היא בגדר "שאלת קיטבג". ההיפך הוא הנכון. בעסקאות ענק
15 שכאלה פרה-רולינג נדרש בכדי לא להיתקל בתקלת-מס. ומכל מקום, אמירתו זו של מר לוי
16 כי מדובר ב"שאלת קיטבג" - היא הנותנת כי קינן חשש בליבה של המערערת כי שאלתה
17 תניב תשובה אחרת מזו לה קיוותה. ממילא, אין המערערת יכולה לטעון כי הסתמכה בתום
18 לב על מצג של המשיב בדבר היותה חברת בית. כאמור לעיל, הסתמכותה הייתה, לכל
19 היותר, על האפשרות לטעון להסתמכות, טענה שהייתה נשמטת מידיה אם הייתה שואלת
20 אותה "שאלת קיטבג".
- 21 כאשר הראיות מעידות על כך שהמערערת שקלה לבצע את העסקה כעסקת מניות, אך
22 העניין לא צלח, ברי כי שיקול המס עמד על שולחן הדיונים (עדות מר לוי עמוד 15 שורה 30).
- 23 כאשר המערערת בחרה שלא לפנות בבקשה לפרה-רולינג אינני סבורה כי בכך יש אינדיקציה
24 להסתמכותה ובטחונה כי תוכר כחברת בית, אלא יש בכך, במכלול הנסיבות שתוארו, כדי
25 להעיד על נטילת סיכון מחושב, אשר במקרה הנדון – לא צלח.
- 26 **סוף דבר:**
- 27 .96 הערעור נדחה.
- 28 המערערת אינה חברת בית בשנות המס שבערעור, בשל כל הנימוקים שפורטו לעיל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 טענת ההסתמכות של המערערת – נדחית.

2 בנסיבות האמורות ונוכח העובדה כי הצדדים לא היו חלוקים בעניין העובדה כי למערערת
3 היה הפסד הון בשנת 2010, הרי שיש מקום, בכפוף ובהתאם להוראות הדין, להתיר
4 למערערת לקזז את הפסד ההון שהיה לה בשנת 2010 כנגד רווח ההון ממכירת הקניון בשנת
5 2013.

6 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 45,000 ₪ אשר
7 ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד
8 התשלום בפועל.

9

10 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

11

12

13 ניתן היום, י"ג חשוון תשע"ח, 02 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

14

אורית וינשטיין, שופטת

15

16

17

18