



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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

### העוררות

1. מליסרון בע"מ
  2. אשטרום נכסים בע"מ
  3. עופר מרכזי מסחר בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד ז' שרון ושות'

נגד

### המשיב

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

### פסק דין

1. חברת א.כ.א לפיתוח בע"מ הינה בעלת הנכסים המהווים יחדיו את מרכז הקניות המוכר כ"חוצות המפרץ". במסגרת מחלוקת בגין חבות רוכשת מניותיה של החברה בתשלום מס רכישה, נדרשים אנו להכריע בשאלה האם יש לראות בחברה המחזיקה במרכז קניות כ"איגוד מקרקעין" כהגדרתו על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, אם לאו.

2. את הכרעתנו נפתח בתיאור קצר ותמציתי של העובדות. לאחר מכן נסקור את המסגרת המשפטית ואת המבחנים להגדרת איגוד כ"איגוד מקרקעין" ולבסוף נבחן האם יסודות אלו התקיימו בחברת א.כ.א לפיתוח בע"מ.

כבר בפתח הדיון נעיר כי השאלה האם חברה שהיא בעלת מרכז קניות כלולה בהגדרת "איגוד מקרקעין" מתעוררת בפנינו, ובפני ועדות ערר אחרות, גם במקרים נוספים ועל כן רואים אנו חשיבות לנסות ולקבוע מבחנים שיסייעו להשיג פתרונות גם במקרים אלו.

### תמצית העובדות

3. חברת א.כ.א לפיתוח בע"מ, אשר שינתה בשנת 2009 את שמה לחוצות המפרץ בע"מ (להלן: "החברה"), הינה הבעלים של מתחם מקרקעין המצוי במפרץ חיפה. מדובר במתחם המשתרע על פני 146 דונם עליהם בנו מרכז קניות פתוח (power center) ובו כ- 52,000 מ"ר של מבנים המשמשים לחנויות ועסקים. פרט לשטחים שבבעלותה מחזיקה החברה גם שטח נוסף של כ- 15 דונם כחוכרת. סך כל שטחי המתחם הם כ- 160 דונם. במתחם כולו מצויים היו, במועד הרלבנטי להליך זה, כ- 60 חנויות ועסקים ב- 12 מבנים (במועד הרלבנטי היה מצוי מבנה נוסף בשטח של 2,900 מ"ר בשלבי בנייה). חלק מהמבנים במתחם היו מבנים ישנים שנרכשו על ידי החברה ושופצו על ידה, וחלק מהמבנים הוקמו על ידי החברה לאחר רכישת המתחם (תצהירו של מר דולה מע/11).



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. עד לשנת 2009 החזיקו במניות החברה חברת כור נכסים בע"מ (להלן: "כור"), חברת אשטרום נכסים בע"מ (להלן: "אשטרום") וחברת עופר מרכזי מסחר בע"מ (להלן: "עופר"). כל אחת מבעלות המניות החזיקה ב- 33.3% ממניות החברה.

5. בשנת 2009 ביקשו כור ועופר למכור את זכויותיהן בחברה. ביום 16.4.2009 נערכו שני הסכמים שהסדירו את שינוי הזכויות בחברה. בהתאם להסכם הראשון מכרה כור את כל זכויותיה בחברה, 33.3%, לעוררת 1-מליסרון בע"מ (להלן: "מליסרון") ולאשטרום, כך שכל רוכשת קיבלה מחצית מזכויותיה של כור (כלומר כל אחת קיבלה 1/6 ממניות החברה). תמורת זכויותיה אלו שולם לכור סך של 30,623,000 ₪. כל רוכשת שילמה כ- 15 מיליון ₪.

ההסכם השני נערך בין עופר למליסרון ולפיו העבירה עופר למליסרון את כל זכויותיה (33.3%) בחברה, כך שבסופו של יום, לאחר שני ההסכמים, נותרו מליסרון ואשטרום בעלות המניות היחידות בחברה, 50% לכל אחת (מליסרון ואשטרום יחדיו להלן: "הרוכשות").

6. הרוכשות הודיעו על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין, אך הוסיפו כי לטענתן החברה אינה בגדר "איגוד מקרקעין" (ההודעות צורפו כנספח "ד" לכתב הערר). על פי האמור בהן, ההודעות נשלחו בהתאם לדרישת סעיף 16(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כלומר הרוכשות ביקשו לשמר את תוקף הפעולה במניות מבלי להודות בחבות המס.

7. המשיב לא קיבל את עמדת הרוכשות ודרש מהן לשלוח הצהרה על פעולה באיגוד מקרקעין כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין. הרוכשות אכן הגישו הצהרה, תחת מחאה (נספח "ז" לערר).

המשיב סבר כי מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס והוציא לרוכשות שומות מס רכישה. לעופר הוצאה גם שומות מס שבח. אשטרום נדרשה לשלם מס רכישה בסך של 3,272,191 ₪ (קרן). מליסרון נדרשה לשלם מס רכישה בגין רכישת הזכויות מכור בסך של 3,272,191 ₪ (קרן) ובגין רכישת הזכויות מעופר נדרשה לשלם מס רכישה בסך של 6,546,345 ₪ (קרן). לכל סכומי הקרן התווספו ריבית וקנסות בגין אי הצהרה במועד. לעופר הוצאה שומת מס שבח בשל מכירת הזכויות למליסרון. מס השבח שבו חויבה עופר היה 7,333,279 ₪ (קרן) בצירוף ריבית וקנס אי הצהרה.

8. על שומות אלו הגישו העוררות השגות למנהל מיסוי מקרקעין, תוך שטענו כי החברה אינה איגוד מקרקעין. העוררות טענו כי נכסי החברה כוללים נכסים רבים שאינם בגדר מקרקעין ואשר משמשים לייצור הכנסותיה של החברה. כן נטען לפעילות עסקית ענפה הכוללת בין היתר זכויות בחברת הניהול המנהלת את מרכז הקניות, זכויות בלתי מוחשיות ועוד. לחלופין, ביקשו העוררות



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לנכות מהתמורה ששולמה עבור המניות את התמורה ששולמה עבור מוניטין, עבור מחוברים הניתנים להפרדה ועוד. השגותיהן של העוררות נדחו על ידי המשיב ועל כן הוגש הערר שבפנינו.

כדי שנוכל להתייחס לטענות הצדדים בדבר היותה של החברה איגוד מקרקעין, נפתח תחילה בסקירת המסגרת המשפטית ורק לאחר מכן נפרט את הטענות השונות.

### המסגרת המשפטית

#### על חוק מיסוי מקרקעין

9. חוק מיסוי מקרקעין כולל בחובו שני רכיבים עיקריים; האחד, המרכזי, הינו הטלת חיוב במס רווחי הון הנובע לבעל זכות במקרקעין בעקבות ביצוע עסקה בהם (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין - בסיס המס 70 (2012); י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 31 (2012)). זהו החיוב במס שבח; השני, מס עקיף- מס המוטל על רוכש זכות במקרקעין. זהו מס הרכישה המעוגן בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו על תכלית מס הרכישה י' אדרעי מבוא לתורת המסים 82 (2008); י' הדרי הנ"ל כרך ד' 23 (2008)).

10. ככלל חוק מיסוי מקרקעין מטיל חיוב במס שבח וחיוב במס רכישה בעקבות ביצועה של "עסקה במקרקעין". זהו אירוע המס המביא לחיוב הצדדים לעסקה בתשלום מס. העסקה הרווחת ביותר הינה מכירת זכות במקרקעין, היא המביאה לרווח (אם קיים) למוכר והיא שמטילה על הרוכש חובה לשלם את מס הרכישה (ראו ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11/6/08)).

החוק מטיל חובת תשלום מס גם על פעולה באיגוד מקרקעין. סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע- "המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין". הדיון בתיק עוסק רק בסוג זה של אירוע מס, דהיינו בפעולה באיגוד מקרקעין.

11. לכאורה, פעולה באיגוד מקרקעין, כמו עסקה למכירת זכויות בתאגיד, אינה אמורה להיכלל בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין. ככל שמכירת מניות מניבה למוכר רווח הון, ימוסה רווח זה בגדרו של פרק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. למרות זאת נקבעו הוראות מיוחדות לגבי הטלת מס על מכירת זכויות באיגוד מקרקעין. כדי להבין את תכלית הטלת המס על פעולה באיגוד, עלינו לפנות מעט להיסטוריה החקיקתית.

12. חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט – 1949 נחקק כחוק ישראלי מקורי, שהטיל לראשונה מס על רווח הון ממכירת מקרקעין. בחקיקה המנדטורית שקדמה לו לא הוטל כלל מס על רווח הון (ראו י' הדרי הנ"ל כרך א' 34). החוק חייב במס רווח הון שנוצר למוכר מקרקעין. בחוק מס שבח מקרקעים לא נכללו הוראות בדבר תשלומי מס רכישה, שמקורו נפרד.



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

13. בחוק מס שבח מקרקעיים נתגלו בקיעים, כשהעיקרי בהם היה הפרצה שאפשרה התחמקות מתשלום מס בדרך של העברת הזכויות במקרקעין לתאגידים. תכנון המס שהתפתח היה העברת הזכויות במקרקעין לחברות (חברות שכונו "חברות גוש חלקה"), שכל מטרתן הייתה התחמקות מתשלום מס השבח.

בדרך כלל נהגו בעלי מקרקעין להעביר את הזכויות במקרקעין ללא תמורה לחברה שבבעלותם. בשלב השני הקצה בעל המקרקעין מניות בחברה שהקים לרוכש, והדיח את מניותיו שלו עד כי מניות אלו הפכו חסרות ערך. הקצאת מניות בחברה הייתה פטורה ממס שבח. באופן כזה הייתה מושלמת העסקה ללא תשלום מס על רווח ההון שנצבר לבעל המקרקעין (ראו י' הדרי הנ"ל עמ' 35; א' נמדר הנ"ל כרך א' בסיס המס, 550; ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב (9/2/2003)).

14. עם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 חוקקו הוראות שנועדו לסגור את הפרצה. בחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס גם על פעולה באיגוד מקרקעין, כאשר הגדרת פעולה הייתה רחבה ביותר. כמעט כל עסקה במניותיו של איגוד המקרקעין הוגדרה כאירוע המטיל חובת תשלום מס. חקיקת החוק צמצמה את הכדאיות הכלכלית לביצוע עסקאות בדרך של העברת הזכויות לאיגוד. באותה תקופה תוקנה גם פקודת מס הכנסה והוסף לה פרק בדבר מיסוי רווח הון.

תחילת מיסוי רווח ההון על פי פקודת מס הכנסה נמצאה בתיקון הפקודה בשנת 1952. בסופו של יום נקבעו הוראות המיסוי על רווח ההון בפרק ה' לפקודה כפי שנחקק בנוסח החדש משנת 1961 (ראו א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 6 (2009)).

15. שינויים אלו שהביאו להטלת מס רווחי הון על תאגידים, בין מכוח הוראות חוק מיסוי מקרקעין (על תאגיד המהווה איגוד מקרקעין), ובין מכוח הוראות הפקודה (על כל תאגיד אחר), צמצמו את המחלוקות בין מוכרי נכסי מקרקעין לשלטונות המס. למעט במקרים מיוחדים, אין למוכר מקרקעין אינטרס להתדיין עם שלטונות המס בדבר מקור החיוב, האם הינו בחוק מיסוי מקרקעין או בפקודת מס הכנסה (נדוגמא למחלוקת כזו עולה מפסק הדין בע"א 5865/11 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ** (14/8/2014)).

מרבית המחלוקות בעניין החבות במס בפעולה באיגוד מקרקעין מתעוררות בין הרוכשים למנהל מיסוי מקרקעין, בעקבות הדרישה לתשלום מס רכישה.

16. מס הרכישה הינו כאמור מס עקיף. מקורו של מס הרכישה אינו בדיני המס. בעבר נדרש כל רוכש מקרקעין לשאת בתשלום אגרות לצורך רישום הזכויות על שמו. חלק מהאגרות נועדו למשרד



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

האוצר וחלקן לרשויות המקומיות. החובה לשלם אגרה הייתה מצויה במספר חיקוקים, כמו תקנות העברת מקרקעין (אגרות), התשט"ז-1956, חוק בתים משותפים [נוסח משולב], התשכ"א - 1961 וחוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), התשי"ט-1959 (ראו י' הדרי לעיל כרך ד' 23 (2008)); א' נמדר הנ"ל כרך א' 115).

בחוק מיסוי מקרקעין משנת 1963 אוחדו כל האגרות לתשלום אחד שכונה "תוספת מס". תוספת המס נגבתה על ידי רשויות המס כשחלקה היה מועבר לרשות המקומית. הדרישה לתשלום תוספת המס מיד עם ביצוע העסקה נועדה לעודד רוכשים לרשום את הנכס שרכשו על שמם במשרד הרישום ואצל הרשות המקומית ולמנוע מצב שבו הרוכשים ידחו את הרישום כדי להתחמק מתשלום האגרות שנדרשו (ראו י' אדרעי לעיל בעמ' 82).

רק בשנת 1974 תוקן חוק מיסוי מקרקעין; "תוספת המס" השתנתה והפכה ל"מס רכישה", כלומר מס שהינו מס עקיף המוטל על הרוכש. מס הרכישה הינו למעשה מס על צריכה (ראו א' נמדר עמ' 91; י' הדרי לעיל כרך ד' 30 (2008)).

### שווי הזכות נשוא החיוב במס

17. מס השבח ומס הרכישה המוטלים בשל ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין, כלולים שניהם בחוק מיסוי מקרקעין, אך יש לזכור כי קיים הבדל ממשי בחוק בעניין קביעת שווי הזכות נשוא החיוב במס לצורך הטלת כל אחד ממסים אלו. מלכתחילה כל חיובי המס בעקבות ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין התבססו על עקרון "הרמת המסך", דהיינו זיהוי עסקת מכירת המניות עם עסקה למכירת המקרקעין שבבעלות האיגוד (יש שכינו זאת עיקרון השיקוף). המוכר חויב במס שבח בגין עליית ערך המקרקעין עצמם (א' נמדר לעיל, עמ' 555). למעשה המחוקק זיהה עסקה באיגוד כעסקה למכירת המקרקעין. בע"א 5773/99 הנ"ל אומר השופט ריבלין "הסדר זה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק, למסות זכויות במקרקעין המוחזקות על ידי איגודים, באמצעות הרמת מסך ההתאגדות" (שם, פסקה 9. ראו גם ז' שרון נ' הורנשטיין ר' ארזי "מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין כמיסוי מכירת זכות במקרקעין - הרמת המסך והשלכותיה" **מיסים** יז/א-2 163 (2003)). כמובן כי מקום שבו המוכר החזיק רק בחלק מזכויות האיגוד, חושבו זכויותיו במקרקעין על פי אותו שיעור יחסי.

18. משמעות עיקרון "הרמת המסך" הייתה כי בעת חישוב שווי המכירה בפעולה באיגוד מקרקעין, נקבע השווי על פי שוויים של המקרקעין מבלי להתחשב בזכויות או בהתחייבויות של האיגוד עצמו (ע"א 91/76 **פולינוסט אסטבלישמנט נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד לא(1) 361 (1976); ע"א 4343/03 **חצרוני נ' מנהל מס שבח טבריה**, פ"ד נט(4) 85 (2005)).



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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בשנת 2002, במסגרת הרפורמה בחוק מיסוי מקרקעין, התקבל תיקון מס' 50, שכלל בין היתר את ביטול עיקרון הרמת המסד בחישוב שווי הזכויות לצורך החיוב במס שבח בפעולה באיגוד מקרקעין. סעיף 7א' לחוק מיסוי מקרקעין השווה בין חישוב מס השבח בחוק מיסוי מקרקעין לחישוב מס רווחי ההון לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה. משמעות הדבר הינה כי מיום תוקפו של תיקון מס' 50, מחויב מוכר הזכויות באיגוד במס רווחי הון על פי עליית ערך זכויותיו באיגוד, ולא על פי עליית ערך המקרקעין (ראו א' נמדר הנ"ל, עמ' 557; י' הדרי הנ"ל, כרך ב' חלק ראשון עמ' 192); א' אליאב "מיסוי איגודי מקרקעין - היסטוריה, תכלית, סוגיות והשוואה בינלאומית" **מיסים** כ/2 א-96 (2012); ע"א 4343/03 הנ"ל).

19. עיקרון הרמת המסד, דהיינו קביעת שווי הפעולה באיגוד על פי שווי המקרקעין, נשמר לגבי מס הרכישה (סעיף 7א(ב)). סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

(1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי - כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד; לענין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לענין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד;

(א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה - זכויות בפירוק) - כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם;

(2) ...

רואים אנו כי מיום כניסתו לתוקף של תיקון מס' 50 נפרדו דרכי חישוב מס השבח ומס הרכישה זה מזה. הדבר מעיד על ההבחנה בין התכליות השונות של כל אחד מהמסים. בעוד שמס שבח מוטל על רווח ההון שנצבר למוכר, ועל כן מחייב התחשבות בכל נתוני הרווח וההפסד, הרי שמס הרכישה שהינו מס צריכה, מוטל על צריכתם של נכסי המקרקעין והוא אינו מתחשב בהתחייבויות ובזכויות הנוספות שיש לאיגוד. יוצא כי לצורך חישוב מס השבח עלינו לאתר את רווח ההון שנוצר למוכר, רווח המושפע משווי זכויותיו באיגוד, ואילו לצורך חישוב מס הרכישה עלינו לאתר את שווי הנכס שנצרך, כלומר שווי המקרקעין ולבודד שווי זה משווי יתרת הזכויות שייתכן ונרכשו.





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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

### הגדרת איגוד מקרקעין

20. משפרשנו את ההיסטוריה החקיקתית ואת התכליות השונות של מס השבח ומס הרכישה המוטלים על פעולה באיגוד, נשוב ונבחן את הגדרת האיגוד עליו יחולו ההוראות השונות בחוק מיסוי מקרקעין. הגדרה זו תבחן לאורה של תכלית החקיקה ולאור ההיסטוריה החקיקתית כפי שפורטה לעיל.

21. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר איגוד מקרקעין כדלקמן:

איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות-חוב, ניירות-ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית.

הגדרה זו מורכבת למעשה משני חלקים; החלק הראשון של ההגדרה כולל את ההגדרה הבסיסית "איגוד שכל נכסיו" הם זכויות במקרקעין. זוהי הגדרה המבוססת על בדיקה אמפירית של נכסיו של האיגוד. כל נכס שיש לאיגוד, במישרין או בעקיפין, צריך לעמוד בהגדרה של "זכות במקרקעין" על מנת שהאיגוד ייכלל בהגדרה זו.

החלק השני מרחיב את היקף האיגודים שייכללו בהגדרת איגוד מקרקעין ויכונה "ההגדרה המרחיבה". ההגדרה המרחיבה כוללת איגודים בהם לצד נכסי מקרקעין ישנם נכסים נוספים ובתנאי שהנכסים הנוספים יעמדו באחד משני התנאים הבאים:

- (א) הנכסים אינם משמשים לאיגוד ליצור הכנסה ("נכסים ניטרליים").
- (ב) הנכסים משמשים לייצור הכנסה אולם הם טפלים למטרה העיקרית של האיגוד ("נכסים טפלים").

22. מן האמור עולה כי כדי לקבוע האם בפנינו איגוד מקרקעין יש צורך במבחן המורכב ממספר שלבים. שלב ראשון, איתור כל נכסיו של האיגוד. שלב שני, מיון כל הנכסים שנמצאו והבחנה בין אותם נכסים הכלולים בהגדרת זכויות במקרקעין לנכסים אחרים. ודוק, הגדרת זכויות במקרקעין עשויה להיות רחבה ולכלול נכסים רבים פרט לזכויות קניין. שלב שלישי, מיון הנכסים האחרים, בין נכסים שאינם משמשים לייצור הכנסה לנכסים המשמשים לייצור הכנסה. נכסים שאינם משמשים לייצור הכנסה - נכסים ניטרליים - אינם רלבנטיים כלל להגדרה וניתן להתעלם מקיומם. נכסים משמשים לייצור הכנסה ייבחנו בשלב הרביעי, בו נשאל עצמנו האם הם נכסים טפלים, כלומר זרים למטרתו העיקרית של האיגוד או שהינם נכסים הקשורים למטרת האיגוד. בסופה של בדיקה,



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רק אם מתברר כי לאיגוד יש בנוסף לנכסי המקרקעין נכסים נוספים שאינם ניטרליים ואינם טפלים, כלומר נכסים המשמשים לייצור הכנסה והם מיועדים למטרתו העיקרית של האיגוד, אזי יוצא האיגוד מגדרה של ההגדרה.

23. כל אחד משלבי בדיקה אלו מעורר שאלות קשות. שלב מיון הנכסים בין נכסי מקרקעין לנכסים אחרים מסוג מיטלטלין, גרר לא מעט דיונים. לאחרונה דן בית המשפט העליון בהרחבה בסוגיה במסגרת ע"א 2587/12 **מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבה אזור ירושלים** (8/7/2013) וקבע כי המבחן העיקרי להבחנה בין מקרקעין והמחוברים להם למיטלטלין הינו מבחן הכוונה, "במסגרתו יש לבחון האם הייתה מלכתחילה כוונה לחיבור של קבע" (שם, פסקה 13). כמבחיני עזר הוצע להשתמש גם במבחן הכלכלי, דהיינו האם ערך המחובר לאחר ניתוקו יפחת בצורה ניכרת, ומבחן הייעוד בגדרו בוחנים האם האובייקט שבמחלוקת מאבד את זהותו ואופיו העצמאי לאחר ניתוקו או האם המקרקעין מאבדים את זהותם בשל הניתוק. על כל אלו הוסיף בית המשפט את מבחן העל, "מבחן השכל הישר". בית המשפט דחה את הטענה כי יש להבחין בין מקרקעין למיטלטלין על פי סווגם של נכסים לצורך חישוב הפחת על פי תקנות הפחת.

24. עם סיום מיון הנכסים וההפרדה בין נכסי מקרקעין לנכסים אחרים, ומעבר לשלב הבדיקה השני, יש לברר האם הנכסים האחרים שיש לאיגוד מוציאים אותו מהגדרת איגוד מקרקעין. ראינו כי ההגדרה קובעת כי זכויות בנכסים מסוימים, אף שאינם בגדר מקרקעין, אינן שוללות את סיווגו של האיגוד כאיגוד מקרקעין. נכסים אלו עשויות להיות נכסים ניטרליים, כלומר שאינם משמשים לייצור הכנסה לאיגוד או נכסים טפלים, כלומר המשמשים לייצור הכנסה אך טפלים למטרתו העיקרית של האיגוד. לכאורה כל נכס שיש לאיגוד והוא אינו ניטרלי ואינו טפל, יוציא את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין.

עם זאת עלתה בספרות טענה כי רשימת הנכסים הכלולה בהגדרה המרחיבה, כלומר נכסים שאינם מקרקעין ושיכולים להיות בבעלות האיגוד מבלי לפגוע בסיווגו כאיגוד מקרקעין, הינה מצומצמת. על פי הטענה רשימת הנכסים שיכולים להיחשב כנכסים ניטרליים או נכסים טפלים אינה כוללת כל נכס שאינו מקרקעין אלא רק רשימה מוגבלת של סוגי נכסים. טענה זו התבססה על הרשימה המופיעה בהגדרת איגוד מקרקעין. בהגדרה המרחיבה נאמר "[...]ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות-חוב, ניירות-ערך אחרים, ומיטלטלין...].". נטען כי משמעות הדבר הינה כי רק נכסים המוזכרים מפורשות ברשימה ייכללו בהגדרה המרחיבה ונכסים אחרים שבעלות האיגוד, בין אם הם ניטרליים ובין אם הם טפלים, יוציאו את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין (ראו דעתו של י' הדרי לעיל כרך ב' חלק ראשון עמ' 323 ודעה חולקת של של א' נמדר לעיל בעמ' 543 וכן א' נמדר "חברה קבלנית כאיגוד מקרקעין" **רואה חשבון** נא/ 24 1/2002)).





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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דומה כי במחלוקת זו יש להעדיף את הגישה ולפיה רשימת הנכסים שמוזכרת בהגדרת איגוד מקרקעין בסעיף 1 לחוק אינה רשימה ממצה אלא רק רשימת דוגמאות לנכסים שעשויים להיחשב כנכסים ניטרליים או נכסים טפלים שאינם שוללים את סיווגו של האיגוד כאיגוד מקרקעין. ראינו שתכלית החיוב במס בשל פעולה באיגוד מקרקעין הינה למנוע התחמקות ממס. תכלית זו מחייבת להכיר בכך כי כל נכס עשוי להיכלל בהגדרה המרחיבה, שאחרת כל תאגיד יוכל לרכוש נכס שאינו כלול ברשימה כדי להתחמק מתשלום המס, בין אם הנכס ניטרלי ובין אם הוא טפל. זאת ועוד, תכלית מס הרכישה הינה חיוב במס על צריכת מקרקעין. רכישה של זכויות באיגוד גם אם הוא מחזיק בנכס נוסף שאינו ברשימה האמורה, משקפת גם היא צריכה ועל כן יש לחייבה במס (כפוף כמובן למילוי שאר התנאים).

גם בע"א 924/12 מדינת ישראל מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בניה ופיתוח בע"מ (13/1/2014) הביע השופט רובינשטיין בהערת אגב את דעתו כי יש להעדיף הגדרה רחבה, דהיינו כי יש להכיר בכך שרשימת הנכסים שיכול איגוד להחזיק מבלי שהדבר יביא לשינוי סיווגו כאיגוד מקרקעין רחבה מרשימת הנכסים המוזכרים מפורשות בסעיף. השופט רובינשטיין התייחס לנכסים ערטייליים ואמר "אין לדעתי טעם מבורר לומר, שדווקא נכסים כאלה, שבעולם דהאידנא דומה כי חלקם עולה ובולט, יוחרגו". אמנם דעה זו הינה דעת יחיד, שכן השאלה לא עמדה כלל לדיון, אולם יש בהם לחזק את הפירוש לעיל.

25. לאחר שקבענו כי לאיגוד נכסים אחרים שאינם מקרקעין עלינו לבחון האם הנכסים משמשים לייצור הכנסה או שהם נכסים ניטרליים והאם הנכסים המשמשים לייצור הכנסה הינם טפלים למטרות האיגוד או שמא תורמים לקידום מטרותיו. כאן עולה השאלה מהו "מבחן הטפלות", דהיינו איזה נכס המשמש לייצור הכנסה ייחשב כנכס טפל שהחזקתו על ידי האיגוד לא תפגע בהגדרתו כאיגוד מקרקעין.

ניתן היה לחשוב כי מבחן הטפלות הינו מבחן כמותי, כלומר רק נכס שחלקו בהכנסות האיגוד נמוך משיעור מסוים ייחשב כטפל. זהו לכאורה מבחן פשוט ליישום (ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 602). נטען על ידי העוררות כי כך עולה גם מהחלטות מיסוי של המשיב.

עם זאת דומה כי המחוקק בחר במבחן אחר. בסיפא להגדרה נאמר "טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית". זהו מבחן מהותי שבגדרו עלינו לקבוע מהן המטרות העיקריות של האיגוד, ודוקו, מטרות עיקריות בלבד ולא מטרות משניות; מטרות עיקריות המבוצעות למעשה ולא מטרות שנוצחו (על קשיי ההגדרה ראו גם א' רפאל ד' אפרתי "הזכות" וה'מכירה' לצורך מס שבח מקרקעין" עיוני משפט ב 419 (1972)).



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

26. את המטרות העיקריות אין לחפש רק במסמכי הייסוד של האיגוד אלא בפעילותו בפועל, שכן המבחן הינו מטרות עיקריות למעשה. יתרה מזו, אם האיגוד בחר במטרת אקראי, למשל החליט לבצע עסקה חד פעמית בנכס ניטרלי, אין בכך די כדי לקבוע כי מדובר בעסקה המוציאה את האיגוד מגדרה של ההגדרה המרחיבה.

ניתן לסכם ולהבהיר כי הגדרת איגוד כאיגוד מקרקעין מעוררת שאלות קשות שחלקן טרם לובנו כראוי בפסיקה. קשיים מיוחדים נובעים מכך שהבדלי התכליות שבין זו של מס השבח לזו של מס הרכישה עשויים להביא לפרושים שונים של הגדרת האיגוד. במסגרת הפרשנות הראויה עלינו לנסות ולמצוא את השביל שיובילנו לפירוש התואם ביותר את שלל התכליות. להלן ננסה לצעוד בשבילי פרשנות אלו שטרם נחרשו ולהכריע במחלוקות שבתיק זה.

### תמצית הטענות

27. משפרשנו את המסגרת המשפטית ניתן לפרט את טענות הצדדים. העוררות טוענות כי החברה אינה נכללת בהגדרת "איגוד מקרקעין" על פי החוק. העוררות טוענות כי כאשר עוסקים בפרשנות ההגדרה לצורך חיוב במס רכישה, יש לנקוט בפרשנות מצמצמת ולכלול בגדר המונח "איגוד מקרקעין" רק תאגידים המחזיקים בנכסי מקרקעין החזקה פאסיבית. לגרסתן, החברה בענייננו הינה חברה עסקית שהכנסותיה באות מפעילותה העסקית ולא רק מהחזקת המקרקעין. חברה בעלת פעילות עסקית כגון תפעול, ניהול, בניה, פיתוח, השכרה וכדומה, אינה איגוד מקרקעין.

עוד נטען כי לחברה נכסים רבים המניבים לה הכנסות נפרדות מההכנסות במקרקעין. בין היתר נטען, כי לחברה נכסים בלתי מוחשיים שאינם טפלים וששווים נאמד בכ- 58,000,000 ₪. נכסים אלו מורכבים משירותי ניהול, מכירת חשמל, זכויות מכוח הסכמי שכירות, ידע בניהול מרכזי קניות, מוניטין של המותג חוצות המפרץ ועוד. לחברה בעלות גם בנכסי מיטלטלין רבים, כגון מיוזג אוויר, דרגנועים, מעליות וכדומה. מיטלטלין אלו, כך נטען, אינם מחוברים למקרקעין ועל כן יש לראותם כנכסים נפרדים שאינם טפלים לנכסי המקרקעין.

על כן, כך לטענת העוררות, החברה אינה איגוד מקרקעין ואין לחייבן במס רכישה או במס שבח בגין העסקאות להעברת המניות.

28. המשיב לעומתן סבור כי החברה כלולה בהגדרת איגוד מקרקעין. המשיב טוען כי נכסיה של החברה הינם נדל"ן מניב, משמע כל הכנסותיה נובעות מהפעילות בנכסי המקרקעין. המשיב סבור כי אף אם עקרונית יתכן שתאגיד המחזיק נכסי מקרקעין יהיה גם בעל נכסים אחרים, הרי שבמקרה הנוכחי כל נכסי החברה נובעים ומהווים חלק מזכויותיה במקרקעין.



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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המשיב מדגיש כי החברה הגישה דו"חות בהם ציינה כי שווי החברה מבוסס אך ורק על שווי נכסי המקרקעין. בכל הדו"חות לא נעשתה הפרדה בין הנכסים השונים ועל כן, לטענת המשיב, אין לאפשר לעוררות להפריד כעת בין הנכסים השונים.

המשיב מתנגד גם להערכות השווי שהגישו העוררות וסבור כי אין כל בסיס להערכת שוויים של הנכסים הבלתי מוחשיים. מאחר ושווי החברה נגזר רק משווי המקרקעין, כך נטען, הרי שהמסקנה המתבקשת הינה כי כל נכסי החברה הינם נכסי מקרקעין.

### דיון והכרעה

29. כפי שנפרט להלן הגענו לכלל מסקנה כי דין הערעורים להידחות וכי החברה מהווה "איגוד מקרקעין" כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין.

נפתח את הדיון בטענה הכללית ולפיה רק חברה המחזיקה במקרקעין החזקה פאסיבית הינה איגוד מקרקעין ואילו חברה בעלת פעילות עסקית מהותית מוצאת מהגדרה. לאחר מכן נבחן את הטענה בדבר השתק, דהיינו את הטענה כי לאור הצהרותיה של החברה לא ניתן לטעון כעת כי הינה בעלת נכסים שאינם בגדר מקרקעין ולבסוף נדון בטענות ביחס לנכסים השונים של החברה.

### החזקה פאסיבית כתנאי להגדרת איגוד

30. העוררות טוענות כי רק תאגיד המחזיק במקרקעין החזקה פאסיבית ייכלל בהגדרת "איגוד מקרקעין". רק תאגיד שהכנסותיו מהמקרקעין מסווגות כהכנסות פאסיביות וממוסות על פי סעיף 62(6) לפקודה כלולות בהגדרת "איגוד מקרקעין". העוררות מפנות גם למאמרו של א' אליאב הנ"ל, הסבור כי הטענה האמורה אינה טענה מופרכת (עמ' 117 למאמר). כן מפנות העוררות לעמדתו של המחבר א' נמדר, הסבור כי הגדרת "איגוד מקרקעין" לא נועדה לתפוס ב"רשת" חוק מיסוי מקרקעין איגודים עסקיים, גם אם רוב נכסיהם הם מקרקעין (עמ' 604). דעה דומה הביע גם המחבר א' אבו-רזק, במאמרו "חברה קבלנית כאיגוד מקרקעין – האמנם" מיסים 2/א-24 (1992), שסבור כי חברה בעלת פעילות עסקית אינה כלולה בהגדרת איגוד מקרקעין.

31. גישה זו אינה מקובלת עלינו. הוראות חוק מיסוי מקרקעין והגדרתו של איגוד כאיגוד מקרקעין אינן מבוססות על טיב פעילותו של האיגוד וטיב ההחזקה של האיגוד במקרקעין, בין אם זו החזקה פאסיבית ובין אם זו החזקה לצורך פעילות עסקית. ההבחנה בין סוגי האיגודים מבוססת על מבחן הנכסים, ולא על טיב פעילותו של האיגוד. איגוד שכל נכסיו הינם מקרקעין הינו איגוד מקרקעין. נכסים ניטרליים ונכסים טפלים אף הם נכסיו של האיגוד אינם משנים את מהותו. איגוד שכל נכסיו הינם בגדר נדל"ן מניב, והכנסותיו נובעות מהתשואה אותה הוא מקבל מהשכרת הנכסים, הינו בגדר איגוד מקרקעין אף אם הכנסותיו ימוסו כהכנסה מעסק על פי סעיף 2(2) לפקודה (ראו י' חדרי לעיל כרך ב' חלק ראשון עמ' 320).



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דומה כי גם בע"א 924/12 הנ"ל בחר בית המשפט העליון לבחון את מהות נכסי האיגוד ולא את טיב פעילותו. בית המשפט לא קיבל את טענות המשיבה שם כי פעילות אקטיבית-ניהול עסקי-מוציאה את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין (שם פסקה כב' לפסק דינו של השופט רובינשטיין). אמנם בית המשפט לא דן בטענה מפורשת אלא הסתפק בכך שקבע כי את הפעילות האקטיבית מבצעת חברת שקמונה ולא האיגוד. עם זאת ניתן להבין כי מבחן טיב פעילותו של האיגוד ותנאי האקטיביות נדחה ולא אומץ על ידי בית המשפט.

32. ראינו כי הטלת מס על פעולה באיגוד מקרקעין נועדה למנוע התחמקות מתשלום מס בדרך של העברת הזכויות לאיגוד ומסחר במניות האיגוד במקום במקרקעין. לפיכך, ראוי לשאול עצמנו האם יש מקום להבחין בין אדם פרטי, בשר ודם, המחזיק במקרקעין המיועדים להשכרה ומפעיל עסק של השכרה לבין תאגיד המבצע אותה פעילות. אדם פרטי המחזיק בנכסי מקרקעין לצרכי עסקו ומוכר אותם מחויב במס שבח והרוכש מחויב במס רכישה. אדם פרטי חייב במס גם אם המקרקעין משמשים עבורו כעסק והכנסותיו מהמקרקעין הינן הכנסות אקטיביות מעסק ולא הכנסות פאסיביות ממקרקעין. על כן אין סיבה לקבוע מבחן המבוסס על טיב הפעילות במקרקעין רק לגבי איגודים בעוד שלגבי פרטים אין רלבנטיות לטיב הפעילות.

דומה שגם ההפניה לפסק הדין בו"ע (מחוזי ב"ש) 1023/01 קרני נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור באר-שבע (31/10/2004) אינה משנה את המסקנה האמורה, שהרי גם באותו מקרה התבססה הוועדה על המבחן הנכסי ובחנה האם לאיגוד נכסים נוספים פרט למקרקעין.

33. נעיר כי ניתן להניח כי לאיגוד המחזיק במקרקעין לצורך פעילות עסקית יהיו נכסים נוספים פרט לנכסי המקרקעין, בין אם יהיו אלו נכסים מוחשיים ובין אם יהיו אלו נכסים בלתי מוחשיים. עם זאת כדי לקבוע שהחזקה בנכסים אלו מוציאה את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין יש צורך לבחון את הנכסים, האם הם נכסים ניטרליים, האם הם נכסים טפלים או שמא הם נכסים מהותיים המשמשים את האיגוד לייצור הכנסה. עוד נעיר כי איננו מתייחסים בדברים האמורים לאיגוד המחזיק במקרקעין כמלאי עסקי-איגוד שהדיון לגבי חורג מהדיון בתיק זה (ראו ע"ש (חי') 5017/97 בן איאס נ' מנהל מס שבח חיפה (13/6/2009)).

ניתן לסכם ולקבוע כי אופי פעילותו של האיגוד וטיב החזקה, החזקה פאסיבית או אקטיבית בנכסים אינם רלבנטיים להגדרתו כאיגוד מקרקעין, אלא יש לבחון את כלל נכסיו ולבדוק האם הם עומדים במבחני ההגדרה.



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

### האם העוררות מנועות מלטעון כי לא כל הנכסים מהווים מקרקעין

34. כאמור, בשלב ראשון לבחינת טיבו של איגוד יש למיין את כלל נכסיו ולהבחין נכסי מקרקעין לנכסים אחרים. טוען המשיב כי הן החברה והן מליסרון הצהירו בדיווחים שהגישו לרשויות, כי כל נכסי החברה הינם בגדר מקרקעין. מכאן, כך לגישת המשיב, מנועות העוררות מלטעון כעת כי לחברה גם נכסים אחרים.

המשיב מפנה לדו"חות הכספיים של החברה, ובין היתר לדו"ח הכספי לשנת 2009 (נ/3). בדו"ח הכספי מפורטים נכסי החברה. נכסי החברה כוללים נכסים שוטפים ונכסים לא שוטפים. ניתן להבחין כי ברשימת הנכסים הלא שוטפים מצוין נדל"ן להשקעה בסך של 413,701,000 ₪ (לשנת 2009), 404,472,000 ₪ (לשנת 2008). שאר הנכסים השוטפים והלא שוטפים מוערכים בשווי נמוך יחסית (נכסים שוטפים בשנת 2008 – 2,300,000 ₪ ובשנת 2009 – 9,000,000 ₪ ונכסים לא שוטפים שאינם נדל"ן הינם כ-523,000 ₪ בשנת 2008 ו-353,000 ₪ בשנת 2009). הנכסים שאינם נדל"ן להשקעה, כך נטען, הינם זניחים וטפלים לנכסי הנדל"ן, ומכאן שמרבית נכסי החברה הינם מקרקעין. כן נטען כי מדו"חות הרווח וההפסד של החברה (נעמ' 4 לנספח א' לתצהיר מ/ש1), עולה כי מקורן של הכנסות החברה הינו בהשכרת המבנים ועליית שווי המקרקעין, וכי ההכנסות האחרות הינן טפלות להכנסות אלו.

35. המשיב מפנה גם לדיווח שנשלח על ידי מליסרון לבורסה לניירות ערך, כנדרש על פי תקנות ניירות ערך (עסקה בין חברה לבין בעל שליטה בה), התשס"א-2001 (נספח ג' למש/1). מהדיווח לבורסה והמתאר שצורף לו, כך נטען, עולה כי מליסרון הצהירה כי כל נכסי החברה הינם מקרקעין וכי כל הכנסותיה נובעות מהמקרקעין. כך במתאר, בסעיף 1.4, נאמר כי נכסי המקרקעין מניבים לחברה את כל הכנסותיה. עוד נטען כי במסגרת המתאר צוין בסעיף 22.3 כי נכסי המקרקעין של החברה מופיעים כנדל"ן מניב להשקעה, ועל כן מימושם יחויב בתשלום מס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

לבסוף מפנה המשיב לחוות דעתו של השמאי פרלמן שנערכה קודם לביצוע העסקה ואשר שימשה כבסיס להערכת שווי החברה בדו"חותיה הכספיים. מהערכת שווי זו, כך נטען, עולה כי השמאי העריך כי כל נכסי החברה הינם מקרקעין וכי לא נקבע שווי, לא כל שכן שווי ממשי, לנכסים אחרים.

36. העוררות טוענות כי יש להבחין בין הערכות שווי שנעשו לצרכי הדו"חות הכספיים לבין קביעת מחיר העסקה. מחיר העסקה הושפע גם מנכסים בלתי מוחשיים, מהתחייבויות וזכויות של החברה וגם מהמשא ומתן שבין הצדדים. על כן, אין ללמוד מהערכת השווי שערך השמאי לצורך הדיווחים על היקף נכסי החברה שנמכרו בעסקה. עוד נטען כי יש להבחין בין דיווחים הנערכים על פי תקני חשבונאות מחייבים לבין מיון נכסים לצורך ההגדרה על פי חוק. לבסוף, נטען כי גם





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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בדו"חות הכספיים של החברה ניתן למצוא נכסים נוספים פרט לנכסי המקרקעין ודי בכך כדי לקבוע שהחברה אינה בגדר איגוד המקרקעין.

37. דומה כי טענת המניעות כפשוטה דינה להידחות. אכן כלל הוא כי בעל דין אינו יכול להעלות טענות עובדתיות סותרות בהליכים שונים, זהו כלל ה"השתק שיפוט" (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005); ע"א 6283/12 צדוק נ' שיכון ופיתוח לישראל בע"מ (26/3/14)). עם זאת, אין כלל המשתק בעל דין מלהעלות טענות הסותרות דיווחים שהגיש, בין אם הגישם לפקיד השומה, בין אם הגישם לבורסה לניירות ערך ובין אם כלל אותם בדיווחים לציבור.

הסתירות בין ההצהרות השונות אינן צריכות להיבחן במישור המניעות אלא במישור המהימנות. משמע, להצהרות של החברה ושל מליסרון לרשויות ולציבור יש משקל בקביעת הממצאים והמסקנות בנוגע למהותם ושווים של הנכסים, אולם אין בהצהרות אלו כדי להקים מחסום השולל מהעוררות מלטעון כעת כי טיב הנכסים ושווים שונה. יתרה מזו, צודקות העוררות בטענתן כי יש לבחון כל דיווח וכל הצהרה בהתאם למסגרות בהן ניתנו. התקנים החשבונאיים השונים קובעים מסגרות והגדרות דיווח שבהן יש לעמוד. אין בהכרח זהות בין הגדרות אלו להגדרות הנדרשות במסגרת פרשנות הוראות החוק. צריך לזכור כי העיקרון ולפיו עוקבים דיני המס אחר הפעילות החשבונאית (א' רפאל הנ"ל, עמ' 785) חל רק אם אין בכללים החשבונאיים סתירה לעקרונות דיני המס. כך בע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1 (2001) נאמר (פסקה 7):

ניהול החשבונות של הנישום מתבצע על-פי כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר. כללי החשבונאות משקפים את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי של הנישום, אולם לצד ניהול החשבונות הרגיל מתבצעת חשבונאות לצורך מס כדי לקבוע את ההכנסה החייבת של הנישום. מערכת הדיווח לצורכי מס שונה באופן משמעותי ממערכת הדוח הפיננסי. ראה י' פלומין "חשבונאות פיננסית וחשבונאות לצרכי מס" (להלן - פלומין [26]), לכן הדיווח לצורכי מס אינו תואם תמיד את עקרונות החשבונאות המקובלים אצל רואי-חשבון. ראה: רפאל [20], בעמ' 575; ע"א 494/87 הנ"ל [2], בעמ' 800. מערכת כללי המס שונה מהחשבונאות המקובלת אצל רואי-החשבון, בייחוד כאשר קיים חשש פן משלמי-המס ינצלו עקרונות חשבונאיים לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס או לשם דחיית תשלום המס. ראה א' לפידות עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון (להלן - לפידות [21]), בעמ' 119. על הפער בנקודות המוצא של עקרונות החשבונאות לעומת כללי המיסוי עמד י' שטראוס במאמרו "על עקרונות החשבונאות וכללי פקודת מס הכנסה" [27]. ראה גם י' זילבר "חשבון ההתאמה לצרכי מס והזיקה שבין כללי החשבונאות לבין דיני המסים" [28]. מובן שבמקרה של אי-התאמה הוראות דיני המסים גוברות על כללי הרישום החשבונאי.





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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על כן, אין לגזור בהכרח גזירה שווה מאופן הצגת נכסיו של נישום בדיווח על פי כללים חשבונאיים לצורך אחד, להגדרת הנכסים לצרכים אחרים.

עם זאת, ברור כי ככל שלא יימצא הסבר מניח את הדעת לשוני באופן הצגת הנתונים והגדרת הנכסים בדיווחים השונים, תהא להצהרת הנישום בדו"חות הכספיים השפעה על הערכת גרסתו המאוחרת יותר ועל קביעת הממצאים על ידי בית המשפט.

### מיון הנכסים

38. העוררות טוענות כי לחברה נכסים שונים שחלקם אינם נכסי מקרקעין. עוד נטען כי בין הנכסים האחרים ישנם נכסים המשמשים לייצור הכנסתה של החברה, ואינם טפלים להכנסותיה מהמקרקעין. נפתח בהערה מקדימה, ולאחריה נבחן את הנכסים השונים שבמחלוקת.

39. ההבחנה בין נכסי מקרקעין לנכסים אחרים אינה תמיד פשוטה. כך ראינו כי ההבחנה בין מקרקעין למיטלטלין מעוררת קשיים, מקום שנטען כי מדובר במחוברים כגון מעליות, דרגנועים, מערכות מיזוג אויר וכדומה (ראו עניין מלונות צרפת ע"א 2587/12 לעיל). גם ההבחנה בין הזכויות במקרקעין לזכויות לקבלת תשואה ולהנאה מפירות המקרקעין אינה פשוטה. כך למשל בעניין אספן בניה - ע"א 924/12 לעיל, קבע בית המשפט העליון כי הזכות במקרקעין- באותו מקרה דובר במקבץ דיור - "מקפלת בתוכה" גם את הזכויות מכוח הסכם עם משרד השיכון ולפיו יפנה משרד השיכון לחברה שוכרים פוטנציאליים שיאושרו על ידו. בית המשפט קבע כי הזכות להשכיר את הדירות במקבץ הדיור אינה זכות נפרדת מזכות הבעלות במקרקעין (ראו גם פסק דינו בו"ע 32738-09-12 שיערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (11/7/14); וכן ו"ע (י-ם) 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (21/7/2013)). זכות הבעלות במקרקעין מקפלת בתוכה אגד של זכויות, לרבות הזכויות להשתמש, להשכיר, להשביח וליהנות מעליית ערך המקרקעין (השוו מ' דויטש קניין כרך א' 301 (1997)). אך טבעי הוא כי בעל המקרקעין נהנה לא רק מהחזקה ושימוש עצמי במקרקעין אלא גם מתשואות שמניבים לו המקרקעין בעת שהוא משכירם לאחרים. זכויות אלו, כגון הזכות להשכיר ולהשביח אינן, בדרך כלל, נפרדות מזכות הבעלות והן נטמעות בה. אין להן חיות משל עצמן והן שלובות לתוכה של הזכות במקרקעין. כך ברי כי הזכות להשכרת המקרקעין או כל חלק מהם אינה נפרדת מהזכות במקרקעין, שהרי היא אינה יכולה להתקיים באופן עצמאי (השוו פסקה 27 בע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10/6/2010)).

40. ניתן לקבוע כי ההבחנה בין נכסים וזכויות במקרקעין לנכסים אחרים מחייבת לברר ולקבוע האם אותם נכסים אחרים הינם עצמאיים ונפרדים מנכסי המקרקעין או שמא הם נכסים שמהותם זכויות הנובעות המשולבות בזכויות במקרקעין ונצמחות מהן. רק נכסים נפרדים ועצמאיים עשויים



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

להוציא את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין ונכסים השלובים במקרקעין, זכויות הנובעות מהזכות במקרקעין, ייחשבו כחלק מנכסי המקרקעין של האיגוד.

41. כאן צריך להעיר ולהדגיש כי האפשרות לפצל בין הנהנים מהנכסים השונים, אינה מחייבת בהכרח את הקביעה כי מדובר בנכסים עצמאיים. אין מניעה כי בעל המקרקעין ייהנה מעליית ערך המקרקעין ואילו צד שלישי ייהנה מהתשואה המתקבלת מהשכרתם. פיצול הנהנים מהמקרקעין אינו מחייב בהכרח קביעה כי עסקינן בנכסים נפרדים.

להלן נבחן את הנכסים שבמחלוקת.

### הנכסים שבמחלוקת

42. העוררות סומכות טענותיהן בדבר קיומם של נכסים שאינם נכסי מקרקעין על חוות דעתו של רואה חשבון בן שלוש (ע/1). רואה חשבון בן שלוש בחן את נכסי החברה ומצא כי לחברה נכסים בלתי מוחשיים שאינם מקרקעין, הכלולים ומורכבים מ- 6 קטגוריות שונות; זכות למתן שירותי ניהול לשוכרים, זכות למכירת חשמל במתח נמוך, צבר לקוחות, ידע, שם מותג והון אנושי (סעיף 3.2. לחוות הדעת). המומחה העריך כי שווים של כלל הנכסים הבלתי מוחשיים הינו 58,505,000 ₪, המורכבים מהחלוקה כדלקמן: שירותי ניהול 7,054,000 ₪; מכירת חשמל 14,250,000 ₪; הסכמי שכירות 3,300,000 ₪; ידע 29,659,000 ₪; מותג "קניון חוצות המפרץ" 3,334,000 ₪; והון אנושי 907,000 ₪.

43. העוררות מוסיפות וטוענות כי שווי הנכסים הבלתי מוחשיים עולה על 10% משווי האיגוד כולו ועל כן, על פי החלטות מיסוי של המשיב, די בכך כדי להוציא את החברה מהגדרת איגוד מקרקעין. העוררות מפנות להחלטות שסומנו ע/12, ע/13, ע/14. למעשה העוררות סבורות כי יש להחיל "מבחן כמותי", דהיינו לקבוע כי די בכך ששוים של הנכסים שאינם מקרקעין עולה על 10% משווי החברה כדי לקבוע כי החברה אינה איגוד מקרקעין.

44. כבר בפתח הדין נציין כי טענה זו הנסמכת על מבחן כמותי בלבד אינה מקובלת עלינו. ראינו לעיל כי המחוקק ביסס את מבחן הטפלות על מבחן הזיקה למטרות האיגוד ולא על מבחן כמותי. החלטות המיסוי אליהן מפנות העוררות עוסקות בנתונים של חברות ספציפיות ויש לבחון על פי הנכסים שפורטו בהן ולא להסתפק בקביעה הכמותית. בכל אחת מההחלטות פורטו הנכסים השונים של החברה, לרבות כל הנכסים המוחשיים שאינם מקרקעין, והנכסים הבלתי מוחשיים של האיגודים, ועל כן אין להסיק מהן שדי במבחן הכמותי כדי לקבוע את הגדרתו של האיגוד. ונזכור, על פי ההגדרה יש להבחין בין נכסים משמשים לייצור הכנסה לנכסים ניטרליים שאינם משמשים לייצור הכנסה. נכסים ניטרליים לא יובאו בחשבון ללא קשר לשווים. גם נכסים המשמשים לייצור הכנסה ייבחנו על פי מטרות האיגוד ונכסים שהינם טפלים למטרות האיגוד לא יובאו בחשבון



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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בבחינת הגדרת האיגוד כאיגוד מקרקעין. המחוקק לא קבע מבחן כמותי אלא הפנה למבחן ה"טפלות" (לעניין טיבו של מבחן הטפלות ראו לעיל).

45. עוד חשוב להעיר, כי קביעת שווים של נכסים בלתי מוחשיים מעוררת קשיים רבים. בשונה מהערכת שווי נכסים מוחשיים, הרי שהערכת שווים של נכסים בלתי מוחשיים, כגון מוניטין וידע, אינה מבוססת על כללי שמאות רגילים. כידוע, השיטה המקובלת ביותר להערכת שווים של נכסים הינה גישת ההשוואה, דהיינו השוואת הנכס נשוא השומה לנכסים בעלי מאפיינים דומים (ראו ע"א 323/85 **מדינת ישראל נ' מזרחי**, פ"ד לט(4) 185 (1985); ע"א 738/10 **דבאח נ' מדינת ישראל** 323/85 (17/11/13)).

לעומת זאת, הערכת שווים של נכסים בלתי מוחשיים רבים אינה יכולה להיעשות בגישה זוהה (ראו דיון בדבר הערכת שווי מוניטין בע"א 7493/98 **שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה** (15/12/2003); ע"א 1228/11 **עו"ד רפאל נ' עו"ד רבינוביץ** (14/6/12)). כך למשל מתברר כי הפסיקה נוטה לאמץ את הגישה השיריתית כגישה להערכת שווי של מוניטין; דהיינו, גישה ולפיה מפחיתים משווי של העסק החי את שווי הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים הניתנים להערכה והיתרה מיוחסת למוניטין (ע"א 7493/98 הנ"ל, פסקה 16). משמע, הערכת שווים של הנכסים הבלתי מוחשיים מסוג מוניטין תלויה במשתנים רבים וקשה ליישום.

ברי עם זאת כי ישנם נכסים בלתי מוחשיים שניתנים להערכה גם בגישה אחרת, כגון שוויין של זכויות בקניין רוחני (כמו פטנטים וזכויות יוצרים), או זכויות דומות שאותן ניתן להעריך בהתבסס על מבחן הרווח, כלומר הערכת הרווחים הצפויים מהחזקתם (ראו ד' אלקינס **מיסוי קניין רוחני** 157 (2005)).

46. רואים אנו כי הסתפקות במבחן כמותי, דהיינו מבחן המבוסס על ערך הנכסים שאינם מקרקעין לרבות הנכסים הבלתי מוחשיים, מתוך כלל נכסי האיגוד, אפילו היה מבחן מספיק, הינו מבחן קשה ליישום ואינו נותן מענה לשאלת הגדרתו של האיגוד.

נשוב לבחון את הנכסים הנטענים.

### שירותי ניהול

47. העוררות טוענות כי לחברה מספר נכסים בלתי מוחשיים, כאשר העיקרי ביניהם הינו הזכויות בחברת הניהול. אין חולק כי החברה הינה בעלת השליטה בחברת חוצות המפרץ – חברת ניהול בע"מ (להלן "חברת הניהול"), המעניקה שירותי ניהול במרכז. כל מניותיה של חברת הניהול (100%) מוחזקות בידי החברה. דמי הניהול שגובה חברת הניהול, לאחר ניכוי ההוצאות, מועברים



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לחברה (בשנים 2008 ו- 2009 קיבלה החברה הכנסות מדמי הניהול שגבתה חברת הניהול בסך של 624,000 ₪ כל שנה. ראו מאזני בוחן של החברה מ/ש 5, מ/ש 6, ודו"חות חברת הניהול ע/ו 2 ו- מ/ש 4).

48. המומחה מטעם העוררות מר בן שלוש, ציין כי לחברת הניהול זכות בלעדית למתן שירותי ניהול לשוכרים. המומחה העריך את שווי שירותי הניהול שמעניקה החברה באמצעות חברת הניהול בסך של כ- 7,054,000 ₪ (עמ' 13). המצהיר מר דולה, הבהיר כי החברה העניקה באמצעות חברת הניהול שירותי ניהול לשוכרים שכללו אחזקה, ניקיון וכן פרסום וקידום מכירות (מעמ' 11 סעיף 17).

מהטענות עולה כי שוכרי העסקים במרכז חויבו לשאת בתשלום דמי ניהול לחברת הניהול המספקת להם שירותים שונים כגון אחזקה, גינון, פינוי אשפה ועוד (ראו גם חוות דעת מטעם המשיב מ/ש 1 עמ' 8). אין גם כל חולק כי חברת הניהול אינה עוסקת בפעילות נוספת פרט למתן שירותי הניהול במרכז הקניות. שני הצדדים מסכימים גם כי ניתן להתעלם ממסך התאגדותה של חברת הניהול ולראות במתן שירותי הניהול על ידה כאילו ניתנו על ידי החברה (אם כי המשיב סבור כי יש נפקות לכך ששירותי הניהול ניתנים על ידי חברת בת).

49. לגישת המשיב הזכויות בחברת הניהול אינן מהוות נכס נפרד מהזכויות במקרקעין. שירותי הניהול, כך נטען, הינם חלק משירותי השכרת הנכסים והתשלום המשולם הינו חלק מתשלום דמי השכירות (עמ' 33). לפיכך, אין בסיס לקבוע כי הזכויות בחברת הניהול או במתן שירותי הניהול הן נכס עצמאי נפרד מזכויות הבעלות בנכס.

50. דומה כי הביטוי שירותי ניהול אינו מוגדר באופן ברור. כך למשל מסתבר כי גם החברה משלמת לעוררות, שהן חברות האם, תשלום עבור שירותי ניהול (ראו ע/ו 3 באור 18). מדובר בתשלום עבור ניהולה של החברה, מתן שירותי ייעוץ ואסטרטגיה (עמ' 39). שירותים אלו, אף שגם הם מכונים שירותי ניהול, שונים משירותי הניהול שמעניקה חברת הניהול לשוכרים.

51. כאשר עוסקים בטענות בדבר נכס בלתי מוחשי שיש לחברה בחברת הניהול הכוונה הינה לזכות לקבלת תשלומים עבור שירותי אחזקה, גינון, ניקיון וכדומה, שמעניקה חברת הניהול לשוכרים. על פי טענה זו, אותן זכויות חוזיות שיש לחברת הניהול מהוות נכס בידי חברת הניהול ומכאן שהשליטה בחברת הניהול משמעה החזקה בנכס זה. האם יש לראות בנכס זה כנכס עצמאי ונפרד מהזכויות במקרקעין?

52. ככלל, בעל מקרקעין מחויב בביצוע עבודות אחזקה שונות לשמירת המקרקעין שבבעלותו. בין אם הוא מבצע עבודות אלו בעצמו ובין אם באמצעות חברה שבשליטתו או באמצעות קבלני משנה עצמאיים, הרי שעצם ביצוע עבודות האחזקה תמורת תשלום אינו מעיד על קיומו של נכס עצמאי כלשהו. שוכר נכס משלם לבעל המושכר דמי שכירות עבור השימוש בנכס ודמי שכירות אלו



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

כוללים תשלום עבור כל התחייבויותיו של המשכיר, לרבות ההתחייבות לתחזק את הנכס ולשמרו כד שיתאים למטרת השכירות (ראו סעיף 7(א) לחוק השכירות והשאלה, התשל"א – 1971); ש' לרנר **שכירות נכסים** 116 (1990)). הפרדה של התשלומים כך שחלקם יחשבו כדמי שכירות וחלקם כדמי אחזקה או דמי ניהול, אינה משנה את מהותם; אלו תשלומים עבור התחייבויות בעל הנכס. מכאן שהזכות לקבלת תשלום בגין אותם שירותים אינה נכס עצמאי ונפרד מהזכות במקרקעין אלא משולבת בזכות במקרקעין ונובעת מהחזקה במקרקעין.

53. עם זאת, אין מניעה כי המשכיר יספק לשוכרים בעצמו או באמצעות אחרים, גם שירותים שאינם נובעים מזכויותיו במקרקעין (נכנה אותם "שירותים עודפים"). כך למשל אם המשכיר מעניק שירותי ניקיון לחנויות המושכרות, אלו לכאורה שירותים נפרדים שאינם נובעים מהתחייבויותיו כבעל נכס מקרקעין. הזכות להענקת שירותים עודפים שכאלו ולקבלת תמורה עבורם עשויה להיחשב כנכס עצמאי.

הבחנה בין סוגי השירותים- בין אלו המהווים חלק מהתחייבויותיו של בעל הנכס כלפי השוכרים לבין השירותים העודפים שאינם נובעים מיחסי השכירות- מחייבת בחינה עובדתית של השירותים המוענקים לשוכרים בכל מקרה ומקרה. לשם כך יש לקבוע מהם השירותים המהווים חלק מחובותיו של המשכיר כבעל הנכס ולהפריד בינם לבין השירותים העודפים שמעניק המשכיר, שאינם נובעים מבעלותו במקרקעין.

הבחנה כזו לא נעשתה בהליך שבפנינו. הסכמי הניהול שנחתמו עם השוכרים לא הוצגו בפנינו. אין בפנינו פירוט של כל השירותים המוענקים על ידי חברת הניהול לשוכרים, לא כל שכן אין בפנינו פירוט של אותם שירותים עודפים שנותנת חברת הניהול, אשר עשויים להיחשב כשירותים נפרדים ועצמאיים מהשירותים בהם חייב בעל הנכסים לתת לשוכרים.

54. בכך לא די, שכן גם אם ניתנים שירותים עודפים שכאלו, עדיין יש לבחון את היקף הזכויות שיש לחברת הניהול כלפי השוכרים בקשר עם הענקת השירותים העודפים, את תקופת ההתחייבות וכדומה, לברר אם הזכויות מכוח ההסכמים להענקת שירותים עודפים אלו מהוות נכס עצמאי המשמש לייצור הכנסה, והאם הזכויות בהסכמים אלו טפלות למטרות העיקריות של האיגוד.

55. די בהעדרן של ראיות מספיקות כדי לדחות את הטענה כי הזכויות למתן שירותי ניהול באמצעות חברת הניהול מעידות על נכס המוציא את החברה מהגדרת איגוד מקרקעין. דומה שאפילו היינו מגיעים למסקנה כי ניתנים שירותי ניהול שהינם שירותים עודפים- עצמאיים ונפרדים מהשירותים שצפוי כי בעל המקרקעין יעניק לשוכרים ושהזכות לנתינתם מהווה נכס, הרי שלכאורה מדובר בנכס טפל למטרותיו העיקריות של האיגוד (ראו א' נמדר הנ"ל, עמ' 599 – 601). מטרות האיגוד הינן החזקה בנדל"ן להשקעה, השכרת נכסי מקרקעין והחזקה במתחם הקניות. מתן שירותי





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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ניקיון או גינון אינן חלק ממטרותיו העיקריות של האיגוד, אלא הן בגדר של "ניצול הזדמנות" שנקרתה בגדרה של החברה במסגרת פעילותה להשכרת נכסים.

זאת ועוד, אפילו היינו מאמצים מבחן כמותי, דהיינו קובעים כי נכס שמייצר לחברה הכנסה בשיעור מסוים מתוך סך כל הכנסותיה ייחשב כנכס נפרד מהמקרקעין, ברי שהמחוקק לא קבע מהו אותו מבחן כמותי, כלומר עד איזה שיעור הכנסות ייחשב הנכס לטפל (ראו ביקורתו של א' נמדר הנ"ל, עמ' 602).

העוררות לא השכילו להבחין בין הכנסות מדמי ניהול בגין שירותים הניתנים על ידי החברה כבעלת נכס, לבין ההכנסות ממתן השירותים העודפים. סך כל דמי הניהול אינו משקף רק תשלום עבור שירותים עודפים ועל כן לא ניתן לערוך השוואה כמותית על בסיס סך כל דמי הניהול שגובה חברת הניהול.

56. כאן נזכיר גם כי החברה והעוררות הצהירו על שווי נכסי מקרקעין בפני הרשויות כמפורט בסעיף 34 לעיל. להצהרות אלו חשיבות בהערכת העדויות ועל כן בשים לב להצהרות האמורות, מהן ניתן ללמוד כי שווי החברות מבוסס בעיקר על שווי המקרקעין, הרי שאפילו על פי המבחן הכמותי יש לקבוע כי הזכויות למתן שירותי ניהול מהוות נכס טפל.

### מכירת חשמל

57. המומחה מטעם העוררות, רו"ח בן שלוש, מציין בחוות דעתו כי החברה רוכשת חשמל במתח גבוה מחברת החשמל ומוכרת חשמל במתח נמוך לשוכרים. הפער בין מחיר הרכישה לעומת מחיר המכירה מניב לחברה הכנסות. שווי הזכות למכירת חשמל, כך נטען, מגיע לכדי 14,250,000 ₪ (פרוטוקול, עמ' 14). לחברה, כך נטען, תשתית מיוחדת וידע שבעזרתם היא מספקת את החשמל לשוכרים. מר דולה העיד כי לחברה רישיון בתוקף והסכם עם חברת החשמל (פרוטוקול, עמ' 42), אולם לא הוצג בפנינו כל רישיון וכל הסכם כנטען.

58. זכות מכוח הסכם לאספקת חשמל עשויה להיחשב כנכס נפרד ועצמאי ועל כך מסכימים גם המשיב והמומחה מטעמו (ראו עמ' 8 למש/1). עם זאת, אין בפנינו כל ראיה על ההסכמים שנכרתו עם השוכרים, האם קיימות זכות נטענת שכזו להמשך הספקת החשמל ובאילו תנאים.

דומה כי גם הטענה בדבר קיומו של נכס מסוג זכות למכירת חשמל אינה מספקת כדי לקבוע שלאגוד נכסים שאינם מקרקעין, אשר מצדיקים קביעה כי אינו בגדר איגוד מקרקעין. כדי לקבוע כי מדובר ב"נכס" יש צורך בבחינת ההסכמים עם השוכרים וכאמור אלו לא הוצגו. יתרה מזו, אספקת החשמל הינה טפלה למטרות החברה, שהרי גם האפשרות לאספקת חשמל לשוכרים אינה אלא פרי של ההחזקה במקרקעין וניצול הכוח שיש לחברה בהיותה בעלת נכסים מרובים במתחם.





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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הכנסות בעל מקרקעין מניהול המקרקעין, בין להשכרה ובין באספקת החשמל לשוכרים, נובעות כולן מזכותו במקרקעין ועל כן אפילו מדובר בנכס עצמאי, הוא טפל לזכויות בנכסי המקרקעין.

59. ספק גם אם הוכח המבחן הכמותי, שהרי בהעדר ראיות על ההסכמים עם השוכרים ועם חברת החשמל לא ניתן להעריך ולחשב את שווי הזכות. מכל מקום, גם לגישת העוררות שווי הזכות 14,250,000 ₪ מהווה רק 3.5% משווי הזכויות במרכז ומכאן שגם לפי מבחן כמותי זה מדובר בנכס טפל.

### צבר לקוחות

60. רוי"ח בן שלוש ציין בחוות דעתו כי לחברה נכס בשווי של כ- 3,300,000 ₪ הנובע מצבר הלקוחות, דהיינו מקיומם של שוכרים החתומים על הסכמי שכירות (עמ' 15 לחוות הדעת). המומחה מבהיר כי ברכישת מקרקעין אשר לגביהם כבר קיימים הסכמי שכירות קטנה פרמיית הסיכון, דהיינו הרוכש יודע כי צפויות לו הכנסות ודאיות. ודאיות זו לקבלת הכנסות מדמי שכירות מהווה נכס עצמאי.

61. גם טענה זו דינה להידחות. ההפרדה בין שווי הזכויות במקרקעין ליתרון הכלכלי הנובע מכך שהנכסים מושכרים הינה מלאכותית. הזכות במקרקעין מגלמת בתוכה את הזכות להשכירם וליהנות מההכנסות. הסכמי שכירות חתומים אינם זכות עצמאית אלא זוהי זכות הנובעת מזכות הבעלות במקרקעין. יתרה מזו, לא ברור עד כמה הסכמי השכירות הקיימים מהווים יתרון או חיסרון והאם ניתן להשכיר את הנכסים במחיר גבוה יותר. שווי המקרקעין נגזר מההנחה כי ייעשה בהם שימוש מיטבי, כלומר הם יושכרו תמורת דמי שכירות מקובלים. העובדה שכבר הושגו הסכמי שכירות, ובתנאי שאלו הושגו בתנאים מקובלים, אינה מעלה או מורידה את שווי הזכויות במקרקעין.

### ידע בניהול קניונים

62. רוי"ח בן שלוש העריך כי לחברה ידע שנצבר במהלך שנות הפעלתו של מרכז הקניות, המאפשר לה להגדיל את רווחיות החברה. לגישתו, אם לחברה לא היה ידע היא הייתה נאלצת לרכוש אותו מאחרים (עמ' 22). מכאן, שהידע מהווה נכס.

לגישתו, אילו הייתה החברה עושה שימוש בידע של צד שלישי, הייתה נאלצת לשלם עמלות, ועל כן שווי העמלות הנחסכות בזכות הידע העצמי מועיד על שווי הידע הצבור בחברה (עמ' 23).



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

ו'ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

63. טענה זו דינה להידחות. ראשית, נזכיר כי מהראיות עולה כי החברה שילמה לבעלות המניות, כלומר לעוררות, תשלומים עבור ניהול עסקיה, לרבות מתן ייעוץ אסטרטגי וכדומה (עמ' 39, 40). מכאן, שעל פי עמדת העוררות עצמן, הידע לניהול קניונים צבר לא בחברה אלא בעוררות.

זאת ועוד, הידע של בעל הנכס בהשכרתו אינו נכס עצמאי ונפרד. כל בעל נכס צובר ידע בהשכרת הנכס וככל שמדובר בנכס מניב הרי הוא צובר ידע התואם את טיבו של הנכס. לעיתים ניתן למצוא אדם או חברה בעלי ידע מיוחד המנהלים נכסים רבים ולא יספיקו כלל הנראה נכס עצמאי בדמות הידע בניהול נכסים. לעומת זאת, בעל נכס המנהל את נכסיו שלו בעצמו אינו בעל נכס נפרד, גם אם הוא משתמש בניסיון שצבר בכישרון רב להשאת הרווחים. התייחסות לידע של בעל המקרקעין כנכס נפרד הינה מלאכותית ויש לדחות את הניסיון להגדיר את הידע כנכס נפרד מהזכויות במקרקעין, לצורך תחולת החוק.

64. לבסוף יצוין כי אין שמץ ראיה כי הידע הנטען הניב לחברה הכנסות כלשהן, שהרי כדי להוכיח כי הידע הניב הכנסות היה צורך להשוות בין ההכנסות שהתקבלו בפועל להכנסות הצפויות לבעל הנכס ללא הידע האמור. ספק אם בנסיבות בהן בעל הנכס עצמו הוא שטוען לידע ניתן לערוך השוואה שכזאת ובכל מקרה בפנינו לא נעשה כל ניסיון להוכחת הידע.

### שם מותג

65. העוררות טוענות כי לחברה שם מותג בעל קיום וערך עצמאיים. לטענתן, הנסמכת על חוות דעתו של רו"ח בן שלוש, המותג "קניון חוצות המפרץ" הינו בעל ערך נפרד ושווי 3,334,000 ₪. למותג יש ערך עצמאי, שכן למותג מוניטין בקרב קהל הלקוחות, מוניטין אשר מביא לגידול בהכנסות.

66. גם טענה זו אין לקבל. מוניטין של עסק עשוי להיגזר גם משם המותג ועל כך אין חולק, אלא שיש להבחין בין שם מותג שהוא עצמאי לבין שם מותג שהוא חלק בלתי נפרד מהנכס. המותג "קניון חוצות המפרץ" אינו נפרד מקניון חוצות המפרץ, הממוקם במפרץ חיפה. בכך שונה הוא ממותגים אחרים, שיכולים להימצא במקומות שונים, כמו מותגים של אופנה שיכולים לקדם מכירות של מוצרי האופנה בכל מקום וכדומה. לא שוכנענו כי המותג קניון חוצות המפרץ הינו בעל קיום עצמאי מקניון חוצות המפרץ.

67. זאת ועוד, המומחה מר בן שלוש לא שכנע כי המותג קניון חוצות המפרץ מהווה נכס. לגישתו די בכך כי תושבי האזור מכירים את השם ומזהים אותו עם מרכז הקניות (עמ' 25). המומחה בחן את מספר הכניסות לאינטרנט בחיפוש השם. אלו אינם מדדים להוכחת קיומו של שם מותג בעל קיום עצמאי, כך למשל ברי כי הציבור החיפאי יודע היכן מצויה קריית הממשלה בחיפה ויתכן גם שרבים יחפשו את משרדי הממשלה באינטרנט, אולם ברור כי קריית הממשלה אינה שם מותג בעל



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

קיום עצמאי. שם המותג "קניון חוצות המפרץ" מתייחס לנכס המקרקעין ולא לזכות נפרדת ועצמאית.

לבסוף נזכיר כי החברה או העוררות לא כללו בדו"חותיהן והצהרותיהן כל התייחסות נפרדת לערך המותג וגם בכך יש ללמוד כי גם העוררות והחברה לא ראו בשם המותג כנכס עצמאי.

### הון אנושי

68. נטען גם כי לחברה הון אנושי, דהיינו כוח אדם מיומן ומקצועי. רכישת החברה, כך נטען, כוללת בחובה את רכישת ההון האנושי. שוויו של ההון האנושי הינו, על פי חוות דעתו של מר בן שלוש, 907,000 ₪.

המומחה ציין כי בחברה מועסקים רק מנהל תחזוקה, מנהל גבייה, מזכירה, מנכ"ל וחשבת (עמ' 26). גיוס כוח אדם חלופי, כך לגישתו, מחייב הכשרה וזמן הסתגלות ועל כן ברכישת חברה פעילה שבה יש הון אנושי גלום רווח אותו ניתן להעריך.

69. טענה זו אין לקבל. כפי שניתן לראות, עובדי החברה המועסקים אינם בעלי ידע וכשרון המיוחדים לפעילות החברה אלא בעלי מקצועות המתמחים בניהול ויכולים לעבור מחברה לחברה. כמובן שכל שינוי בצוות העובדים מחייב הסתגלות, אולם ספק אם ניתן לקבוע שווי ממשי ליתרון הגלום בקבלת עובדים מנוסים במקום העבודה. בצדק ציינה באת כוח המשיב, כי עובדים מתחלפים עם השנים ובכל פעם יהיה צורך בהסתגלויות ולמידה. למעשה הנכס הנטען אינו אלא עלות גיוס עובדים לחברה, עלות שהיא טפלה וזניחה לכל הכנסות החברה.

70. גם כללי החשבונאות אינם מכירים בהון אנושי שכזה כנכס עצמאי (למעט מצבים בהם מדובר בבעלי ידע או כישרון ייחודיים) (ראו מש/1 עמ' 10 ו-1 עמ' 22).

### מיטלטלין

71. העוררות טוענות גם כי לחברה נכסי מיטלטלין, כמפורט בנספח ג' לתצהירו של מר דולה (מע/11). בין היתר מצויים במתחם מעליות, מערכות מיזוג אוויר ועוד. אלו מיטלטלין שאינם מחוברים וניתנים להפרדה ועל כן, כך נטען, יש לראותם כנכסים נפרדים.

72. גם טענה זו דינה להידחות. ראשית, נציין כי אין פירוט מלא של הנכסים הנטענים, אין חוות דעת לגבי אפשרות הפרדתם וניתוקם מהמקרקעין ונספח ג' לתצהירו של מר דולה נוקב ברשימת נכסים כללית ללא פירוט.



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

ו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

שנית, לאחר הגשת טענות העוררות פורסם פסק הדין בעניין מלונות צרפת (דנ"א 5200/13 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח, אזור ירושלים (21/10/13)), שדומה כי סתם את הגולל על טענות העוררות. מעליות, דרגנועים ומערכות מיזוג אוויר נבחנו גם באותו מקרה ובית המשפט, בהתבסס על המבחנים השונים ובמיוחד על מבחן השכל הישר, קבע כי כל אלו מהווים חלק מהמקרקעין.

על כן, גם במקרה זה יש לדחות את הטענה כי בפנינו מיטלטלין הניתנים להפרדה ומהווים נכסים עצמאיים.

### הסכמי השכירות

73. העוררות סבורות כי הזכות הנובעת להן מכוחם של הסכמי השכירות אינה בגדר נכס מקרקעין. העוררות סבורות כי ניתן להפריד בין הזכויות במקרקעין לזכויות להשכרת הנכסים.

גם טענה זו דינה להידחות. כפי שצינו לעיל, הטענה בדבר הפרדה בין המקרקעין לזכות להשכרתם נדחתה על ידי בית המשפט העליון בעניין אספן וכך קבענו גם אנו בעניין שערי כרמיאל (ו"ע 32738-09-12 לעיל). הזכות להשכרת הנכסים נובעת מזכות הבעלים במקרקעין ומהווה חלק מאגד הזכויות של בעל המקרקעין. יתרה מזו, שווי המקרקעין נגזר גם מהתשואה הצפויה, דהיינו מדמי השכירות הצפויים להתקבל, ומכאן שאין להפריד בין שווי זכות השכירות לשווי המקרקעין.

### סיום תקופת החכירה

74. טוענות העוררות כי הן מחזיקות בחלק של 25 דונם אשר לגביו הסתיימה תקופת החכירה וטרם חודשה. זכות ההחזקה במקרקעין אלו אינה בגדר "זכות במקרקעין" ועל כן יש לראות בזכות ההחזקה כנכס נפרד שאינו בגדר מקרקעין.

בתצהירו של מר דולה (מע/11) נאמר כי לגבי שטח של 14.6 דונם הסתיימה החכירה ביום 31/12/08. לחברה ניתנה זכות להארכת תקופת השכירות והחברה אף ביקשה לממש זכות זו. עם זאת נטען כי הואיל והבקשה קיבלה גם הסכמה לשינוי מטרת השכירות, טרם התקבלו שוברי התשלום (סעיף 19.1 לתצהיר). כך גם לגבי שטחים נוספים, נטען כי תקופת החכירה הסתיימה וטרם חודשה, אולם אין כל פירוט האם ניתנה לחברה זכות ברירה להארכת תקופת החכירה (אופציה), האם זו מומשה ומדוע מעוכבת חתימת חוזה החכירה.

75. גם טענה זו אין לקבל. אין בפנינו די ראיות לקבוע מה טיב ההחזקה של החברה במקרקעין. אין טענה או ראיה כי המינהל דרש את הפינוי או כי סירב לחדש את הסכמי החכירה.



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

זאת ועוד, הגדרת "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין הינה רחבה וכוללת בחובה גם [...] הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור. עוד נקבע כי "חכירה לתקופה" כוללת את "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר[...]".

על פי הנטען, לחברה ניתנה זכות ברירה להארכת תקופת השכירות והחברה אף הודיעה על מימוש ההארכה. מאחר ותקופת החכירה כללה את התקופה המרבית, הרי שמרגע מימוש האופציה מחזיקה החברה במקרקעין מכוח הסכם החכירה המקורי. אין בפנינו טענה או ראיה כי המינהל טען כי הסכמי החכירה הופרו או כי סרב לחידוש החכירה.

76. עוד נזכיר כי רק לאחרונה דן בית המשפט העליון במעמדם של בני רשות במושכרים לצורך חיובם בהיטל השבחה (רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוח (3/9/2014)). באותו מקרה קבע בית המשפט כי יש לבחון את המהות הכלכלית של ההחזקה במקרקעין ועל כן סבר כי אף שבני רשות במושכרים אינם אווזים בידם חוזי חכירה הם יוגדרו, לצורך חיוב בהיטל השבחה, כחוכרים לדורות. בפסקה 96 מסכמת השופטת ארבל וקובעת: "מסקנתי היא אפוא כי הפרשנות שיש לאמץ למונח חוכר לדורות הנזכר בסעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק היא פרשנות מהותית, המביאה להגשמת התכליות המונחות ביסוד היטל השבחה ולאזון בין האינטרסים המצויים בבסיסו, ולפיה יש לראות במשיבים, ברי רשות במקרקעין המינהל מכוח חוזה המשבצת, כחוכרים לדורות לצורך החיוב בהיטל. זאת, לאחר שנמצא כי מעמדם בפועל במקרקעין שברשותם עולה לכדי מעמד של חוכרים לדורות".

דברים אלו נכונים גם בעת פרשנות חוק מיסוי מקרקעין. החברה החזיקה במקרקעין כחוכרת במשך שנים רבות, הודיעה על מימוש האופציה לחידוש החכירה וממשיכה להחזיק במקרקעין באותה דרך ובאותם תנאים כבעבר, אף שטרם נחתמו עמה הסכמים חדשים. מן הבחינה המהותית ברי כי החברה ממשיכה להחזיק במקרקעין כחוכרת לדורות.

### יתרות חייבים

77. העוררות מוסיפות כי במועדי העסקאות היו רשומים במאזני החברה יתרות חייבים וכן התחייבויות של החברה (סעיף 23 למע/1). מאחר והעסקה הייתה במניות החברה, כך נטען, הרי שיש לראות ביתרות החייבים כנכס נפרד השונה מנכסי המקרקעין של החברה.

78. גם טענה זו דינה להידחות. ראשית, מדובר בסכומים זניחים ביחס לכלל נכסי החברה. שנית, יתרות חייבים בגין הכנסה משכירות כפי שהן רשומות למועד מסוים הינן יתרות מקריות וכבר ראינו לעיל כי עצם קיומם של הסכמי שכירות המניבים הכנסות לחברה אינה משנה את



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

ר"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הגדרתו של האיגוד. יתרות חייבים מדמי שכירות אינן שונות מהזכות לקבלת דמי שכירות מהשוכרים, זכות הנובעת מהמקרקעין ואינה מהווה נכס נפרד.

גם העובדה כי לחברה יתרות חובה במקרה זה אינה צריכה לשנות את הגדרת האיגוד.

### סוף דבר

79. בשים לב לכל האמור לעיל שוכנענו כי דין הערר להידחות על כל חלקיו וכי החברה הייתה במועד הרלבנטי איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.

אשר על כן אנו דוחים את הערר. אין בהחלטה זו כדי לפגוע בהסכמות שהושגו ביחס למועד ההצהרה ולחייב בקנסות.

העוררות ישלמו למשיב הוצאות משפט ושכר טרחה בסך כולל של 50,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ט תשרי תשע"ה, 23 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- ר"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית ר"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה