ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

בעניין:

העוררת **מלון מגדלות תל אביב שותפות מוגבלת**

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים**

פסק דין

השופט מ. בר-עם:

1. לפניי ערר, על-פי סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן – החוק), על החלטת מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים, המשיב, מיום 30.10.2014 בהשגה על שומת מס רכישה מספר 113142301, בעניינם של המקרקעין הרשומים בספרי מנהל מקרקעי ישראל כגוש 30049, חלקה 3002, תת חלקה 1, והידועים בכינוי "מלון כיכר ציון" (להלן – המקרקעין ו/או מלון כיכר ציון).

העובדות, הטענות וההליכים:

2. חברת שמש ירושלים בע"מ (להלן – חברת שמש) החזיקה בזכויות הבעלות במלון כיכר ציון, הכולל 117 חדרים, מטבח, חדר אוכל ושטחים ציבורים, לרבות ריהוט וציוד. ביום 1.12.2011, ניתן על-ידי בית-המשפט לעניינים מקומיים בירושלים, במסגרת גזר-דין בהליך פלילי שהתנהל, בין היתר, נגד חברת שמש (תיק 7070/2010), צו להפסקת העיסוק בעסק שנכנס לתוקפו ביום 1.5.2012 (נספח ג' לכתב הערר).

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

3. ביום 18.6.2013, רכשה העוררת על-פי הסכם מכר עם חברת שמש (להלן – הסכם המכר) את מלון כיכר ציון במצבו הקיים "AS IS"(מוצג 5 לתיק מוצגים מטעם העוררת; מעתה, כל מוצג מתייחס לתיק מוצגי העוררת). "תמורת הממכר" נקבעה, בסעיף 6.1 להסכם המכר, על סך 78,120,000 ₪, מתוכם 73,120,000 ₪ עבור הזכויות במקרקעין ו- 5,000,000 ₪ עבור הזכויות בציוד. בהתאם, רצוף להסכם המכר, נספח ב' הכולל רשימת ריהוט וציוד במלון (מוצג 6; להלן – הציוד או המיטלטלין).

4. העוררת דיווחה למשיב על רכישת המלון בטופס ערוך כדין והצהירה על חבות במס רכישה לפי שווי מכירה של המקרקעין, כפי שנקבע בהסכם המכר בסך 73,120,000 ₪, תוך שהדגישה את פיצול העִסקה בין רכישת הזכויות במקרקעין המקימה חבות במס רכישה לבין רכישת הזכויות במיטלטלין.

5. ביום 6.2.2014 הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה, במסגרתה הוחלט לחייבה במלוא ערך "תמורת הממכר". בנימוקי השומה כתב מפקח (בכיר) שומת המקרקעין, צבי בן צבי, כי ערך שני ביקורים בנכס ולא מצא זכר לציוד והוברר, ממראה עיניים ומשיחות שקיים עם נציגי העוררת בשטח, כי המלון נהרס "עד לרמת המעטפת" ועתיד להיבנות מחדש. המפקח הוסיף כי, המלון נרכש לאחר שלא היה פעיל בשנים האחרונות, כפי הצהרת הצדדים בסעיף 5.1 להסכם, לצורך הקמתו מחדש ובלתי סביר כי בנסיבות אלו, העוררת תעמיד לרשות אורחיה ציוד יד שניה. במצרף הדברים, הסיק כי ההפרדה שערכו הצדדים בתמורה החוזית, בין ערך מבנה המלון לבין מיטלטליו, נועדה אך ורק לצורך הפחתת מס. לאור האמור, חייב את העוררת במס על מלוא התמורה החוזית (נספח ו לכתב הערר).

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

6. ביום 3.3.2014 הגישה העוררת השגה על שומת מס הרכישה וטענה כי רכשה מלון פעיל ויש להעמיד את "שווי המכירה" על-יסוד התמורה המוסכמת ונכון ליום המכירה. לחילופין, לשום את המקרקעין לפי "שווי המכירה" במועד ביקור המפקח כנכס הרוס שיש לבנותו מחדש. ביום 30.10.2014 ניתנה החלטת מנהלת מיסוי מקרקעין בהשגה המורה על דחייתה מהטעם ש"שווי המכירה" הִנה שאלה עובדתית והעוררת לא הרימה את הנטל להוכיח קיומו של ציוד והערכת שוויו. מעבר לכך, בביקוריו של המפקח מטעם המשיב לא נמצא במקרקעין ציוד ואין היגיון כלכלי בהצהרת העוררת, לפיה שילמה מיליוני שקלים עבור ציוד ישן שאין לה צורך בו ובפרט נוכח הקמתו של המלון מחדש. אשר על-כן, שווי הרכישה נקבע לפי התמורה החוזית במלואה, כמייצגת את שווי המקרקעין והפוטנציאל הטמון בהם לפי ייעודם על-פי התב"ע ואפשרויות הניצול הטובות ביותר של המקרקעין (נספח א' לכתב הערר). על החלטה זו הוגש הערר שלפנינו.

7. עיקר טענותיה של העוררת בכתב הערר התייחסו לקביעת שוויה של הזכות במקרקעין לפי התמורה החוזית, בהיעדרם של יחסים מיוחדים בין הצדדים ונוכח כריתתו של ההסכם בתום לב. עוד נטען, כי מנהל מיסוי מקרקעין לא הביא ראיה להוכחת טענתו שרשימת הציוד והריהוט איננה נכונה וכי שווי הציוד והריהוט נקבע על-פי הערכת אנשי העוררת המיומנים במלאכה ואין כל חובה בדין לצרף הערכת שמאי ומכל מקום, על-מנת להפיס דעתו של מנהל מיסוי המקרקעין, צורפה הערכת שמאי.

8. בכתב התשובה, חזר המשיב על החלטתו בהשגה. לשיטתו, יש למסות את מלוא התמורה החוזית לאחר שהוברר כי העוררת מקימה את המלון החדש והמיטלטלין אינם נמצאים בו ואין כל היגיון כלכלי בטענת העוררת, לפי שילמה מיליוני שקלים עבוד ציוד אשר אין לה צורך בו, בכולו או בחלקו. לחילופין, נטען כי העוררת לא עמדה בנטל הרובץ על שכמה לפרט את המיטלטלין ושווים ואין די בהערכת שווי בסכום מעוגל ללא כל ביסוס ותיעוד.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

9. בדיון מיום 23.3.2015, טען ב"כ העוררת כי העוררת הִנה רשת של בתי המלון אשר, בין היתר, רוכשת בתי מלון ומשפצת אותם. העוררת רכשה את מלון כיכר ציון כמלון פעיל ובהמשך נדרשה להחליט לעניין היקף השיפוץ והחלפת הציוד. עוד נטען, כי הציוד כיום אינו בשימוש המלון ואינו משמש לייצור עבור העוררת. אציין, כי לא היה בפי ב"כ העוררת מענה לשאלה האם ניתן היה לרכוש את המלון ללא הציוד. בהמשך, ולאחר שלא עלה בידי הצדדים לסיים את המחלוקת מחוץ לכותלי בית-המשפט, הוריתי על הגשת תצהירי עדות-ראשית ותיקי מוצגים מטעם הצדדים.

10. מטעם העוררת הוגשו תצהיריהם של מנהל העוררת, אבי חורמרו ושל שמאי המקרקעין, ארז כהן. אבי חורמרו הצהיר על ניסיונו ובקיאותו ברכישת בתי-מלון ושיפוצם. לגרסתו, ניהל מטעם העוררת את המשא ומתן לרכישת מלון כיכר ציון ובמסגרת תפקידו, ביקר במלון עובר לרכישתו וביצע הערכת שווי של המלון והציוד הנמצא בו. בחלק מביקוריו התלווה אליו יועץ המלונאות, עופר פופס. הערכת השווי שביצע שימשה בסיס למשא ומתן לרכישת המלון ובהמשך לקביעת התמורה בהסכם המכר. מניסיונו, שווי הציוד של מלון תפעולי ישן נאמד בשיעור של 7.5% משווי המלון ובעניינו נאמד בשל מצבו בשיעור של 6.4% (בהתאם לרשימת הציוד, צורפה כנספח ב' להסכם המכר). תצהירו של ארז כהן, שמאי מקרקעין, אשר ערך שמאות בעניין המקרקעין עבור בנק הפועלים, ניתן לצורך הגשת תמונות של המקרקעין אשר צילם כהן במסגרת עריכת השמאות כאמור. מהתמונות (מוצג 7) ניתן להיווכח על מצבו הירוד של מלון כיכר ציון במועד רכישתו, לרבות מתקניו, הציוד והריהוט בחדרי האירוח ובשטחים הציבוריים.

11. בד בבד, במסגרת תיק המוצגים, הגישה העוררת שתי חוות-דעת מומחים. האחת, של המומחה שמאי המקרקעין, צבי ערד, אשר אמד את שווי המיטלטלין, על-פי הרשימה נשוא נספח ב' להסכם המכר ומבלי שביקר במלון במועד רכישתו, בהינתן ההנחה כי המלון פעל בעת רכישתו ונמצא בו הציוד, בסך של 5,170,000 ₪. השנייה, של המומחה בייעוץ מלונאות, עופר פופס, אשר

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

ביקר במלון כיכר ציון עובר לרכישתו, הן מטעם הבעלים הקודמים והן מטעם העוררת לצורך הערכת שוויו. פופס הבהיר כי התמורה בהסכם המכר הופחתה משמעותית בשים לב לבניית המלון לפני למעלה מ-30 שנים ולמצבו הפיסי והתפעולי אשר לא בוצעו בו השקעות מהותיות בשנים האחרונות. לחוות דעתו, היחס בין עלות הציוד והריהוט הלא מחובר למלון לבין עלות המלון נאמדת במלון חדש ביחס של 13-18% מעלות כוללת של בניית המלון ובמלון ישן ביחס של 7-9% מעלות בנייה כוללת. עוד לחוות-דעתו, במכירת ורכישת בתי מלון, הערכת שווי הציוד נעשית על-פי שווי שוק ולא על-פי השימוש החוזר שהרוכש מתכוון לעשות בו. התמורה של הריהוט והציוד במלון כיכר ציון נאמדה בסך של 6.4% מעלות מהתמורה החוזית הכוללת ונחשבת כהערכה נמוכה.

12. מטעמו של המשיב הוגש תצהירו של יוסי אברהם, סגן מנהל במשרדי מיסוי המקרקעין (להלן – אברהם). בתצהירו, פירט אברהם את הליכי שומת מס הרכישה בעניינה של העוררת וחזר על נימוקי השומה והחלטת מנהלת מיסוי המקרקעין בהשגה על השומה. כמו כן הוסיף, כי בהליכי שומת מס שבח בגין עסקת מכר מלון כיכר ציון לעוררת נערכה שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה ובמסגרתה הוחלט למסות את העִסקה לפי התמורה החוזית הנקובה בהסכם במלואה. המוכרת הגישה השגה על השומה אשר נדחתה בהחלטה חלוטה, ללא שהושג ערר. לאחר שניסיון נוסף לסיום הסכסוך בפשרה לא צלח, נקבע התיק לשמיעת ראיות לפני חברי ועדת הערר.

13. עובר לדיון ההוכחות, הודיעה העוררת כי ויתרה על חקירתו של מצהיר המשיב, מר יוסי אברהם. משכך, תצהירו, על כל נספחיו, התקבל כראיה בהליך. בתחילת דיון ההוכחות (פרוטוקול מיום 16.3.2017), הודה ב"כ העוררת כי המלון לא פעל עובר לרכישתו וכי המיטלטלין הושמדו (שם, עמוד 4, שורות 21-23). בחקירתו, העיד אבי חורמרו, כי רכש את המלון כמלון תפעולי עממי בסכום של 76-78 מיליון שקלים, מתוך שיקולי רווחיות, "...עשיתי בזמנו כמה רווחיות אני יכול לעשות על המלון" (עמוד 5, שורות 9-10). לא הייתה כוונה במועד כריתת ההסכם לבצע שיפוץ

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

במלון וכל שכן בהיקף שבוצע בפועל. העוררת קיבלה את החזקה במלון היא מינתה מנהל תפעולי, אבי ביטון, אשר החליט על ביצוע השיפוץ ובכלל זה ריהוט המלון. למיטב ידיעתו של העד, בני ביטון העביר חלק מציוד המטבח למלון מעלה החמישה, המצוי בבעלות העוררת, אך אינו יודע באיזה היקף והאם נערכה רשימת ציוד; יתר הציוד נתרם או נזרק. במהלך המשא-ומתן לרכישת המלון, מהנדס מטעמו, צבי ערד, בדק את הציוד וחלק ממנו עבד. צבי ערד, בחקירתו, העיד כי שימש כמפקח בניה על עבודות השיפוץ במלון וביקר בנכס לראשונה לאחר רכישתו ולאחר שפונה מציוד לצורך שיפוצו, "ריק מתוכן" (עמוד 8, שורות 1-2). בחוות-דעתו העריך את שווי הציוד על בסיס הרשימה נשוא נספח ב' להסכם המכר ולאחר שראה את התמונות. לשאלות ב"כ המשיב ולאחר שהוצגו לפניו התמונות (מוצג 7), אישר המומחה כי יש פריטים המופיעים ברשימה שלאור מצבם הירוד יש להעריכם בשווי פחות מהשווי בו נקב בחוות דעתו. בהקשר זה, הבהיר המומחה כי חוות-דעתו כללית וניתנה בהתייחס לסוגי הפריטים ברשימת הציוד ללא התייחסות לפריטים הקונקרטיים ולפיכך אינה משקפת שווי אמיתי ולא ניתן לסמוך עליה לצורך רכישת הפריטים בפועל. בחקירה חוזרת, הבהיר המומחה כי גם לאחר עיון החדש בתמונות, אינו מוצא לשנות מחוות-דעתו. עופר פופס, בחקירתו, העיד כי הערכות שווי בעסקי המלונאות ניתנות באחוזים לפי יחס בין הציוד לבין שווי המלון, בהינתן מצבו הפיסי. חוות-דעתו משקפת הערכת שווי כללית מתוך היכרותו האישית את המלון וציודו, לא ניתנה על בסיס בדיקה פרטנית של כל פריט ופריט ואינה מתיימרת להעריך את הציוד הקונקרטי במלון.

14. בתום שמיעת הראיות, נשמעו סיכומי הצדדים בעל-פה ולאחר שהוגשו אסמכתאות משפטיות נוספות, הובא התיק למתן פסק-דין, כדלקמן.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

דיון והכרעה:

15. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, בחנתי את הראיות שהובאו לפניי והתרשמתי מהעדויות, אמליץ לחברי לדחות את הערר.

16. מכירת זכות במקרקעין מצמיחה חבות במס רכישה, בהתאם לקבוע בסעיף 9(א) לחוק, לפיו "...במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

17. בענייננו, המחלוקת בין הצדדים עניינה פרשנותו של הביטוי "שווי מכירה", המהווה את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה שבו מתחייב רוכש הזכות במקרקעין. סעיף 17(א) לחוק קובע כי "שווי המכירה" הִנו "...שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום". הגדרת התיבה "שווי" קבועה בסעיף 1 לחוק, לפיו:

> "'שווי' של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –
> (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור
> (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה".

18. מכאן עולה, כי יש לראות את שוויה של זכות במקרקעין, לצורך חישובו של "שווי המכירה", כשווי השוק של הזכות הנמכרת ביום ההסכם (ע"א 7759/07 רות כספי נ' מס

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010)). עם זאת, לכלל האמור שני חריגים: הראשון, עניינו במצב לפיו שוכנע מנהל מיסוי מקרקעין (להלן – המנהל), כי התמורה המוסכמת נקבעה על-ידם בתום לב ומבלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים. בנסיבות אלה, ייקבע "שווי המכירה", על בסיס התמורה החוזית המוסכמת והיא תהווה את הבסיס לחישוב מס הרכישה. השני עוסק במקרים שבעניינם נקבעה בחוק הגדרה אחרת ל"שווי המכירה" ואיננו נדרש לענייננו (ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב(26.1.2010); להלן – עניין פרידמן חכשורי).

19. המנהל אמון, על-פי החוק, על מלאכת קביעתן של שומות מס הרכישה ומס השבח. הודעת השומה מתבססת על הצהרת רוכש מקרקעין שדינה כ"שומה עצמית". יחד עם זאת, המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים ממועד קבלת הצהרת הרוכש, לבדוק את השומה ולאשרה או לדחותה "...אם יש לו טעמים סבירים להניח כי הצהרה אינה נכונה" ואז, בסמכותו לקבוע את שוויה של הזכות "לפי מיטב שפיטתו", לאחר שייתן לרוכש הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו, תוך שיפרט את הנימוקים לדחיית השומה העצמית ויפרט את הדרך שלפיה נעשתה השומה (סעיפים 78 ו-79א לחוק). אציין, כי קביעת "שווי המכירה" הִנה הכרעה עובדתית (ע"א 4861/05 שיכון עובדים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – איזור רחובות (11.08.2008)).

20. הִנה כי כן, "שווי המכירה" יחושב על בסיס התמורה החוזית המוסכמת, כחריג לכלל, המורה על קביעת "שווי המכירה" על בסיס שווי השוק של הזכות הנמכרת. לפיכך, מקום בו שוכנע המנהל כי התמורה עליה הסכימו הצדדים, נקבעה בהסכם כתוב בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, כאמור בסעיף 1 לחוק, אזי שווי הזכות ייקבע על-פי התמורה המוסכמת, ובמילים אחרות: התמורה המוסכמת תהווה את

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

הבסיס לחישוב המס (ד"נ 22/71 לילי ו-זלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, כח(1) 105 (1973) (להלן – עניין דנקנר)). בעניין Hotel Corporation of Israel, להלן, נדרש בית-המשפט לשאלת הגדרת שוויה של זכות במקרקעין לצורכי חישוב מס, ותוך שהתייחס לעניין דנקנר קבע: "...בהלכתו זו יצר בית-המשפט סימטריה בין שתי דרכי קביעת השווי, כך שאין למנהל אפשרות לבחור בין כל אחת משתי הדרכים הנ"ל אלא על-פי המבחן המצוי בהגדרה. דהיינו: התקיימו התנאים האמורים בסעיף-קטן 1 של ההגדרה, יישום את השווי על-פי התמורה, לא התקיימו – יישום את השווי על-פי שווי השוק" (ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 203 (1985) (להלן – עניין Hotel Corporation)). לפיכך, מקום בו שוכנע המנהל כי מתמלאים תנאיו המצטברים של החריג הקבוע בס"ק (1) להגדרת "שווי" שבסעיף 1 לחוק, כאמור, אין הוא רשאי לקבוע את שווי המכירה על בסיס שווי השוק של הזכות הנמכרת והוא חייב להתבסס בשומתו על התמורה החוזית המוסכמת (ראו עניין Hotel Corporation, עמודים 203-204). זאת ועוד, גם במקרה שבו לא מקבל המנהל את השומה העצמית המבוססת על התמורה המוסכמת, זו תהווה "נקודת מוצא" שממנה תחל מלאכת הערכת "שווי המכירה" (ראו עניין אלירם פְּסקה 9; עניין פרידמן חכשורי פְּסקה 8).

21. על כך יש להוסיף, כי התכלית החקיקתית העומדות ביסוד הוראות חוק אלו היא הרחבת "רשת המס" ומניעת התחמקות מתשלום מס באמצעות קביעת תמורה מוסכמת שאינה משקפת את ערך המקרקעין תוך ניצול מצב חוקי הרואה בתמורה המוסכמת חזות כל (עניין Hotel Corporation; ע"א 4245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ (24.10.206);(להלן – עניין אלירם)); ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) והאסמכתאות שם (להלן – עניין וילאר)). שכן, "...הלכה מושרשת היא כי את דיני המס יש לפרש לאור תכליתם ולהחיל אותם בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית של העסקה" (ע"א 1827/15 אילן זיונץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (31.1.2017); עניין וילאר). הלכה מושרשת היא, כי עקרון

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

יסוד בשיטת המס בישראל הִנו מיסוי אמת על-פי מהותה הכלכלית האמתית של העִסקה (ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (31.5.2015); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח באזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (21.5.2006)). מכאן, נגזרת ונלמדת השאיפה לשומת מס סבירה שיש בה היגיון כלכלי (עניין אלירם). בהקשר זה אף נקבע, כי יש לבחון עִסקה "...על פי מהותה האמיתית ועל פי תוכנה הכלכלי ולא על פי הדפוסים המשפטיים הפורמאליים בלבד, שבאמצעותם היא בוצעה" (ע"א 722,696/82 ג.ו.ב.ר נכסים ובניה בע"מ נ' מנהל מס שבת מקרקעין, נתניה, פ"ד לט(2) 666, 60 (1985)). עוד נקבע בפסיקה, כי "אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא הדין באשר לאופן בו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה" (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ פְסקה 7 (16.8.2006)). הנה כי כן, המנהל נדרש לברר את מהותה של העִסקה, הגיונה הכלכלי ותכליתה, ולחשוף את הכוונה האמתית של הצדדים בעִסקה (ע"א 6351/12 אברהם קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (17.8.2014); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11.06.2008) (להלן – עניין סלובר); עניין וילאר). ולא רק המנהל, "...בתי המשפט, בהתחקותם אחר אופייה האמיתי של העסקה, חורגים לא אחת מההסכמים הכתובים, ובוחנים באמצעות מערכת ראייתית את כוונותיהם האמיתיות של הצדדים לעסקה, ואת התנהגותם בפועל במימושה" (פרשת סלובר פְסקה 17).

22. הסימטריה בין הוראות החוק מעוררת קושי לשוני מסוים בפרשנות וביחס של המונח "הצהרה שאינה נכונה", המעוגן בסעיף 78, המקנה למנהל את הסמכות לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה והמונח "חוסר תום לב", המעוגן בהגדרה של "שווי" בסעיף 1, והמוציא מכלל תחולה את החריג של "התמורה המוסכמת" ומאפשר למנהל להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. יוטעם, כי לכאורה, הצהרה שאינה נכונה על שווי הזכות במקרקעין אינה בהכרח מלמדת על חוסר תום ליבו הסובייקטיבי של הרוכש בשומתו העצמית, ועל כוונה

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

להשתמטות מודעת מתשלום מס, ומשלא הוכח כי יש לייחס לעוררת כוונת זדון, אינני מוצא - בנקודה זו - להכביר במילים. עם זאת, מושכלות יסוד בדיני המס הִנם כי תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים היא תפיסה רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלו בדין הכללי, אשר מקורה בעקרון היסוד, עליו עמדנו לעיל, החותר לפרוש את רשת המס על עסקאות בהתאם למהותן הכלכלית האמיתית (ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע (11.6.2008)). במסגרת נורמטיבית זו, הנני סבור כי משמעו של יסוד תום הלב הִנו אובייקטיבי הנלמד ממכלול הראיות, הכללים הנוהגים במשפטנו והשכל הישר ועניינו, בחינת מרכיבי העִסקה, באופן אובייקטיבי, באשר זו אינה תואמת את תכליתה הכלכלית האמתית ומלמדת על כוונה אחרת של הצדדים. לפיכך, "...לו היה פקיד השומה מקבל את העיסקה ככזו שנעשתה בתום לב – הוא לא היה נדרש מלכתחילה להוציא שומה במיטב השפיטה, אלא מקבל את שומתו העצמית של הנישום ביחס לשווי העיסקה, לפי הגדרת "שווי זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין" (ע"א 5409/09 זיוה סביל נ' מדינת ישראל – מיסוי מקרקעין (19.05.2013)). בהקשר זה נקבע כי הנטל הוא על הנישום להראות כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ובהיעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים לעִסקה (שם). יוטעם, כי הדברים נאמרו בהינתן פער מהותי בין התמורה המוסכמת לבין שווי השוק, המהווה ראיה נסיבתית לעניין כוונה אחרת של הצדדים וחזקה הניתנת לסתירה בדבר חוסר תום ליבו של הרוכש בקשר ל"שווי המכירה" והדברים ברורים.

23. יש להוסיף כי "...אף במקום שהשומה העצמית אינה מקובלת על מנהל מס שבח והוא חולק על כך שהתמורה המוסכמת משקפת את שווי המכירה לצורכי מס, מהווה התמורה המוסכמת שעליה דווח והוצהר סכום לבדיקה ולהתייחסות מצידו בקובעו את שווי המכירה לצורכי מס. הנה כי כן התמורה המוסכמת יש לה מקום מרכזי בקביעת שווי המכירה למעשה, והיא משמשת בפועל כמעט תמיד נקודת מוצא וסכום להתייחסות בקביעת שווי המכירה לצורכי מס" (עניין אלירם).

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

24. מן הכלל אל הפרט. כאמור, לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, עיינתי בחומר הראיות בתיק והתרשמתי מחקירת העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי מכלול תנאיו של הסכם המכר בו עסקינן ונסיבות כריתתו, בשים לב למהותה הכלכלית האמתית של העִסקה, מצביעים על כך שהצדדים התייחסו אל המקרקעין והמיטלטלין (בהיותם חסרי ערך), כיחידה אחת לעניין קביעת שוויה של הזכות במקרקעין ולצורך חישוב מס הרכישה. כפי שנאמר לעיל, על-פי הגדרת המונח "שווי" הקבוע בסעיף 1 לחוק, יש להעריך את "שווי המכירה" על סמך שווי השוק של הזכות הנמכרת, אלא אם התקיים החריג לכלל. בעניינו, שוכנעתי כי לא התקיימו תנאיו המצטברים של החריג הקבוע בס"ק (1) להגדרה האמורה בכל הנוגע ליסוד תום הלב. ודוקו, הנני מוכן להניח לטובת העוררת שהתמורה החוזית הכוללת נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מקיומן של יחסים מיוחדים בין הצדדים, טענה שהמשיב איננו חולק עליה. עם זאת – וזה העיקר – אין בידי לקבל את טענתה לפיה התמורה החוזית בגין רכישת הזכות במקרקעין הִנה התמורה החוזית הכוללת, בניכוי הסכום עליו הוסכם לרכישת המיטלטלין (בסך של חמישה מיליון שקלים).

25. בפתח הדברים יוער, כי ועדת הערר לפי החוק רשאית לדון ולהכריע לפי שיקול-דעתה בכל עניין שהמנהל רשאי להחליט בו לפי שיקול דעתו (סעיף 89(ב) לחוק), ובכלל זה קביעת "שווי המכירה" לצורכי מיסוי מס רכישה.

26. במהלך הדיון הובררו נסיבות כריתת הסכם המכר, זאת לאחר שב"כ העוררת הצהיר לפרוטוקול הדיון, כי המלון נרכש שעה שניתן בעניינו צו איסור שימוש ולמעשה המלון לא פעל. זאת ועוד, ב"כ העוררת הוסיף והודה כי בסמוך לאחר קבלת החזקה במלון, המיטלטלין הושמדו. אכן, מעדותו של אבי חורמרו עולה כי "...המלון עבד בזמן שאנו קנינו אותו, עבד עם רישיון שתוקף רישיון העסק פג. כשאנו קנינו הוא היה ללא רישיון בתוקף" (פרוטוקול הדיון מיום 16.3.2017, עמוד 5, שורות 10-11). עם זאת, אין לקבל את עדותו, שכן לא זו בלבד שגרסתו עומדת בניגוד לטענת ב"כ העוררת בפתח הדיון, אלא שאיננה עולה בקנה אחד עם מכלול הראיות שהוגשו, ולמצער, אין לקבלה, מקום בו הודתה העוררת כי המלון הופעל אף שלא היה בידה רישיון בתוקף. זאת ועוד, כעולה מהראיות, וממכלול נסיבות העניין, בשים לב למועד מסירת החזקה במלון

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

לעוררת, בסמוך לאחר רכישתו, יש בכך כדי לחזק את המסקנה כי ברובם המוחלט של המיטלטלין לא נעשה כל שימוש. בהינתן העובדה כי המלון נהרס עד לרמת המעטפת לצורך הקמתו מחדש, מקובלת עלי עם המשיב כי אין היגיון כלכלי ברכישת המיטלטלין בסכום של חמישה מיליוני שקלים. סמיכות המועד בין פינוי המיטלטלין ותחילת עבודות השיפוץ לבין חתימת הסכם המכר, מעצימה את הקושי לבסס היגיון כלכלי ברכישת המיטלטלין כעִסקה נפרדת בעלת שווי כלכלי. בחינת הראיות מלמדת כי לא עמדה לפני העוררת האפשרות לרכוש את המלון ללא הציוד והריהוט. אבי חורמרו העיד כי מבחינתו התייחס לעלות הכוללת של רכישת המלון ומצא אותה כדאית ובלשונו: "...רכשנו את המלון בסכום של 76-78 מיליון ש"ח כמלון עממי, עשיתי בזמנו כמה רווחיות אני יכול לעשות על המלון"(עמוד 5, שורות 9-10). מכאן, שמהותה הכלכלית האמתית של העִסקה הייתה רכישת מלון בסכום המשקף את התמורה החוזית הכוללת וזו הייתה כוונתה של העוררת. שוכנעתי, שמבחינת העוררת לא היה אינטרס אמתי לרכוש את המיטלטלין ולהשתמש בהם וכפועל יוצא, לייחס להם שווי נפרד, אלא - שלמעשה התמורה הכוללת נקבעה למלון כיחידה אחת לצורך ביצוע העִסקה. בהקשר זה, אני מוכן להניח לטובת העוררת כי התנהלה בהתאם למנהג השוק בתחום המלונאות ברכישת המלון, אלא שלצורכי מיסוי אמת, עקרון יסוד בשיטת המיסוי בישראל, יש למסות את רכישת המקרקעין על-יסוד התמורה הכוללת ובהתאם למהותה הכלכלית האמתית של העִסקה. יוטעם, כי מתבקשת בחינה מהותית של העִסקה, ואין בפרטים צורניים הנוגעים לאופן שבו הוכתרה, כדי לשנות את פניה. מסקנה זו בדבר כוונתם של הצדדים בעִסקה ומהותה הכלכלית האמתית, נתמכת ומתחזקת מהתנהלות המוכרת, חברת שמש, אשר לא ערערה על החלטת המנהל למסות את העִסקה במס שבח על-יסוד התמורה הכוללת בחוזה של העִסקה, ללא פיצול בין מכירת המלון לבין מכירת מיטלטליו. יצוין, כי לפי סעיף 21(א) לחוק, שווי הרכישה של המלון נשוא הערר, אם יימכר לצד שלישי, יהיה שווי הרכישה לפי שומת השווי שנקבעה למוכר. השווי שנקבע למוכר, כאמור, הנו השווי הכולל. לכאורה, מבקשת העוררת ליהנות משני העולמות. מצד אחד, לשלם מס רכישה מופחת ומצד שני, בעת מכירת המלון לצד ג', השווי שייקבע כהוצאה המוכרת למס שבח, יהיה השווי הגבוה שנקבע למוכרת, דהיינו: התמורה הכוללת.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

27. על דרך ההיקש יוער, כי על-פי "עקרון צירוף כל התמורות" (ראו והשוו: עניין פרידמן חכשורי, לעיל), ולצורך קביעת "שווי המכירה", יש לבחון את כל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב הרוכש לשלם למוכר או למי מטעמו. בענייננו, ניתן, לכאורה, לראות ברכישת המיטלטלין, הטפלים לממכר העיקרי, כתמורה עקיפה בה התחייב הרוכש במסגרת עִסקת המכר, אשר איננה ניתנת להפרדה מלאכותית.

28. משמצאתי כי מדובר בעִסקה אחת, שאינה ניתנת להפרדה מלאכותית, הרי ש"שווי המכירה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין יהווה את התמורה החוזית המוסכמת עבור רכישת המלון על מיטלטליו בסך של 78,120,000 ש"ח. מסקנה זו מתחייבת, כאמור, מהגיונה הכלכלי של העִסקה, ובשים לב לכך שבנסיבות המקרה אין מקום לפצל את העִסקה לשתי עסקאות נפרדות.

29. נוכח המסקנה אליה הגעתי, מתייתר לכאורה הדיון במחלוקת שנתגלעה בין הצדדים לעניין הוכחת שווים של המיטלטלין וערכם הכלכלי. עם זאת, למעלה מהצורך, חוות-דעת המומחים שהוגשו במהלך הדיון לעניין זה ולתמיכה בטענת העוררת בדבר ערכם הריאלי, מהווה ראיה נסיבתית לחובתה, שכן כעולה מחקירת המומחים (שם, עמודים 8-9) חוות-דעתם הִנן עקרוניות וכלליות ואינן מתייחסות לשווים של המיטלטלין ביחס לתמורה עליה הסכימו הצדדים בהסכם המכר.

30. בסיכומו של עניין, שוכנעתי כי בנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה שלפניי, לנוכח מהותה הכלכלית האמתית של העִסקה, בדין ערך המנהל את שומת מס הרכישה לפי מיטב השפיטה, בהיעדר תחולה לחריג הקבוע בסעיף 1 לחוק, משנמצא כי ההפרדה בין רכישת המלון לרכישת מיטלטליו נעשתה באופן מלאכותי, ומכאן, בחוסר תום לב, המוציא את תחולת החריג ומחיל את הכלל בעניין "שווי המכירה". בנסיבות אלה, משאין חולק בדבר התמורה החוזית הכוללת ולצורך הגשמת תכליתם הבסיסית של דיני המס לחתור למיסוי אמת, יש לשום את המקרקעין לפי שווי מכירה של 78,120,000 ₪.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בירושלים

בפני חברי הוועדה: השופט מ' בר-עם – יו"ר, עו"ד לאה מרגלית – חברה, רו"ח שמעון בלאיש – חבר

ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב שותפות
מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין , אזור ירושלים

31. סוף דבר, אציע לחבריי לדחות את הערר.

בנסיבות העניין, תישא העוררת בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ₪.

חברת הוועדה, עו"ד לאה מרגלית: **אני מסכימה.**

חבר הוועדה, רו"ח שמעון בלאיש: **אני מסכים.**

לפיכך נקבע, בהתאם לחוות-דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בר-עם, כי דין הערעור להידחות ועל העוררת לשאת בהוצאות בשיעור שנקבע.

ניתן היום, כ"ח אדר תשע"ז, 26 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

משה בר-עם, שופט **יו"ר הוועדה**	**לאה מרגלית** **חברת הוועדה**	**שמעון בלאיש,** **חבר הוועדה**