



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה
ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררת מגדל חברה לביטוח בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מאיר מזרחי ואח'

נגד

המשיב מנהל מס שבח חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ערן רזניק מפרקליטות מחוז חיפה

החלטה

1. מחלוקת בעניין סמכותה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין לדון בערר שהגישה העוררת על שומת מס רכישה שהוצאה לה על ידי המשיב בהתאם להחלטתו לאישור תכנית מיזוג. כדי להבין את הטענות נפתח בסקירת הרקע.

רקע

2. מדינת ישראל החליטה על הקמת מתחמים בהם ירוכזו משרדי הממשלה בחיפה ובבאר שבע. כדי להקל על מימון בניית המתחמים, הוחלט לפנות ליזמים פרטיים אשר יבנו את המבנים בתמורה להתחייבות המדינה לשכור את המבנים מהיזם.

3. בהתאם למתווה האמור פורסם בחודש 10/97 מכרז להקמת מתחם למשרדי הממשלה בבאר שבע ובחודש 3/98 פורסם מכרז דומה בנוגע להקמת בניין ב' בקרית הממשלה בחיפה.

בשני המכרזים פנתה המדינה לקבלת הצעות מיזמים אשר התבקשו לחתום על ארבעה חוזים; הסכם פיתוח להקמת המבנים, הסכם חכירה לפיו יחכור הזוכה את המקרקעין והמבנים שייבנו על ידו למשך 49 שנים; הסכם שכירות לפיו ישכיר הזוכה את המבנים למדינת ישראל; והסכם אופציה לתקופה מוגדרת לפיו מוענקת למדינה אופציה לרכישת המבנים שייבנו.

4. ביום 4/3/98 הוכרזה חברת אשמורת תיכונה בע"מ (להלן "אשמורת") כזוכה במכרז לבניית קרית הממשלה בבאר שבע. ביום 20/9/98 הוכרזו אשמורת וחברת מבני תעשייה בע"מ (להלן "מבני תעשייה") יחדיו כזוכות במכרז לבניית הבניין בקרית הממשלה בחיפה. יצוין כי בהתאם למוסכם



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

ביניהן החזיקה אשמורת ב-2/3 מהזכויות בפרויקטים ואילו מבני תעשיה החזיקה ב-1/3. בהתאם לתוצאת המכרזים נחתמו ההסכמים המתאימים.

5. מניות חברת אשמורת הוחזקו בעת הזכיה במכרזים על ידי חברת סיקום (ישראל) בע"מ ואשטרום מרכזי מסחר ומלונאות בע"מ.

ביום 31/12/03 מכרו אשטרום וסיקום את מניותיהן בחברת אשמורת לעוררת (להלן גם "מגדל") ולהמגן חברה לביטוח בע"מ (להלן "ההמגן"). בהתאם קבלה מגדל 83% ממניות אשמורת והמגן קבלה 17% מהמניות. באותו מועד רכשו מגדל והמגן גם את זכויותיה של חברת מבני תעשיה בבניין בחיפה באותה חלוקה, כלומר 83% למגדל ו-17% להמגן.

6. נקדים ונציין כי כל העסקאות האמורות דווחו לשלטונות המס כנדרש על פי דין. עסקת מכירת מניותיה של אשמורת למגדל והמגן דווחה כעסקה באיגוד מקרקעין. החלק הנוגע לבניין בחיפה דווח למנהל מיסוי מקרקעין חיפה והחלק העוסק בבניינים בבאר שבע דווח למנהל מיסוי מקרקעין בבאר שבע.

בכל העסקאות הוצאו שומות מס שבת, מכירה ורכישה וחלקן אף עומדות לדיון בפני ועדה זו אלא שערעורים אלו אינם רלבנטים להחלטה זו ולכן לא נפרט את ההליכים הנוגעים לשומות אלו.

7. בסוף שנת 2006 החליטו מגדל והמגן להתמזג. ביום 26/12/06 נחתם ביניהן הסכם מיזוג וזה אושר על ידי בית המשפט ביום 21/2/07 (תיק פש"ר 2417/06, ההחלטה צורפה כנספח "ד" לתצהירו של רו"ח זריהן).

ביום 28/12/06 הגישו מגדל והמגן בקשה לרשות המיסים לאישור תכנית המיזוג ולקבוע כי הינה עומדת בתנאי סעיף 103ג' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש). לאחר דיונים שונים אישר מנהל מחלקת המיזוגים ברשות המיסים את בקשתם של מגדל והמגן (ההחלטה צורפה כנספח "ח" לתצהירו של רו"ח זריהן). אישורו של המנהל כולל בחובו גם הסדר מס ותנאים לתחילת ההסדר וניתן מכוח סמכותו על פי סעיף 103ט' לפקודה וכן מכוח סמכותו על פי סעיף 158ג' לפקודה שעניינו "החלטת מיסוי" (להלן "החלטת המיסוי").

8. בסעיף 3.8 להחלטת המיסוי נקבעו הוראות בדבר מס הרכישה שישולם בגין העברת זכויותיה של חברת המגן בנכסים שונים וכך נאמר:

"יובהר כי מגדל והמגן מתחייבות להגיש הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על העברת המקרקעין ואיגודי המקרקעין האמורים בסעיף



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

1.7 לעיל ובנספח ב', אגב המיזוג, ולשלם מס רכישה בשיעור של 0.5%, בתנאים שיקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, בתום 50 יום מיום מתן החלטת מיסוי זו".

ברשימת הנכסים שמופיעה בנספח "ב" להחלטת המיסוי מופיעים נכסים שונים שהיו בבעלותה של המגן ובהן זכויותיה בקרית הממשלה בבאר שבע ובקרית הממשלה בחיפה.

9. בכך לא תמו ההליכים הרלבנטיים. בהסכמים שנחתמו בעקבות הזכיות במכרזים הוענקה למדינה אופציה לרכוש את המבנים עוד בטרם סיומה של תקופת השכירות המוסכמת.

ביום 23/10/06 הודיעה המדינה למגדל ולאשמורת כי היא מממשת את האופציה שניתנה לה לרכוש את הזכויות במבנים המושכרים בבאר שבע (נספחים 1-2 לתצהירה של הגב' פיגורה) וביום 26/2/07 מסרה הודעה דומה ביחס למבנה המושכר בחיפה (נספחים 1-2 לתצהירה של הגב' פיגורה).

עוד נזכיר כי ביום 21/12/06 פרסמה המדינה מכרז לפיו הזמינה לקבל הצעה לרכישת הבניין בחיפה אותו ביקשה לרכוש מחברת מגדל על פי האופציה האמורה. כן בקשה הצעות להשכרה חוזרת של הבניין למדינה.

10. בשים לב לאישור תוכנית המיזוג ועל פי החלטת המיסוי דיווחו מגדל והמגן על העברת המקרקעין מהמגן למגדל וצירפו שומות עצמיות. על פי שומות אלו הוערכו הזכויות במבנים בקרית הממשלה בבאר שבע ובבניין בקרית הממשלה בחיפה בסך של 80,211,000 ₪. המשיב קיבל את ההצהרה בדבר שווי העסקה הנ"ל והוציא למגדל והמגן שומות מס; להמגן שומת מס שבח ומס מכירה ולמגדל שומת מס רכישה (שומה מיום 6/8/07 מס' 107041352 – להלן "שומת הרכישה במיזוג").

11. ביום 15/8/07 הגישה מגדל בקשה לתיקון השומה העצמית שהוגשה בגין הרכישה אגב המיזוג (נספח "ו" לתצהירו של רו"ח זריהן). בבקשתה טענה מגדל כי בשים לב לאופציה שניתנה למדינה לקצר את תקופת החכירה ולרכוש את הזכויות בנכסים, הרי שזכויותיה של המגן שהועברו למגדל אינן מהוות "זכות במקרקעין" במובן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. נטען כי מלכתחילה, בשל האופציה, לא היה מקום לראות בזכויות אלו זכויות במקרקעין, ולחילופין נטען כי עם הודעת המדינה על מימוש האופציה יש לראות בזכות החכירה כבטלה למפרע.

ביום 9/9/07 הגישה מגדל השגה על שומת הרכישה במיזוג בה העלתה טענות זהות לטענות שנכללו בבקשתה לתיקון השומה העצמית שהגישה. גם הבקשה לתיקון וגם ההשגה נדחו בהחלטת המשיב מיום 19/8/08 (להלן "ההחלטה בהשגה").



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה
ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

12. בהערת אגב נזכיר כי מגדל הגישה גם בקשות לתיקון השומות בעסקאות הקודמות לרבות בעסקת הרכישה המקורית ובעסקאות העברת המניות שפורטו לעיל, וזאת מאותו נימוק ולפיו הזכויות שהוענקו לאשמורת, ולאחר מכן למגדל ולהמגן, לא היו זכויות במקרקעין. בקשותיה נדחו וגם השגות שהגישה נדחו אולם אלו אינן רלבנטיות להחלטה הנוכחית.

13. נוסף ונציין כי בהתאם להודעותיה בדבר מימוש האופציה רכשה המדינה את הזכויות הן בבניין בקרית הממשלה בבאר שבע והן בבניין בקרית הממשלה בחיפה. עוד התברר כי לאחר רכישת הזכויות על ידי המדינה, הגיעו מגדל והמדינה להסכם חדש ולפיו רכשה מגדל מהמדינה את הזכויות בנכס שבחיפה (הסכם מיום 27/2/08 נספח "י" לתצהירה של הגב' פיגורה).

ההחלטה בהשגה ובערר

14. ביום 19/8/08 נתן המשיב את החלטתו בהשגתו של מגדל על שומת הרכישה במיזוג. בהחלטתו מציין המשיב כי הואיל ושומת הרכישה במיזוג הוצאה על פי החלטת המיסוי לא ניתן לשנותה.

וכך נאמר:

"לא ניתן לשנות החלטת מיסוי בהסכם באופן חד צדדי ולכן השגתכם נדחית".

שומת המס בעקבות ההחלטה הועמדה על סך של 4,010,550 ₪, דהיינו השומה היא בשיעור של 5% משווי העסקה. בהחלטתו מציין המנהל כי הואיל ולא התקיימו כל התנאים שנקבעו בסעיף 103 לפקודה לא ניתן לאשר את הפטור החלקי ולהעמיד את המס על 0.5%. בהתאם לתצהירה של הגב' פיגורה, מתברר כי לאחר שמגדל מילאה את התנאים תוקנה השומה והמס הועמד על שיעור של 0.5% (סעיף 12(ג) לתצהיר). מס זה שולם על ידי מגדל.

15. על החלטת המשיב בהשגה הוגש הערר הנוכחי (תיק 7439-06-09). בערר חוזרת מגדל על טענותיה בהשגה וטוענת כי זכויותיה של המגן במקרקעין לא היו "זכויות במקרקעין". כן טענה כי סיווגה האמיתי של העסקה בין המדינה לאשמורת, על פי התוכן הכלכלי שלה, מלמד כי מדובר בעסקה למתן שירותי בניה למדינה ולא בעסקה להעברת זכויות במקרקעין. לחילופין התבקש המשיב לראות בקיצור תקופת השכירות כביטול העסקאות על פי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.

ההליכים

16. הדיון בערר נשוא תיק זה נקבע בפני ועדת הערר בראשותו של כב' השופט בדימוס מ' סלוצקי. הדיון בערר אוחד עם הערר בעניין שומות הרכישה בעסקאות הקודמות (ערר 723-05-10).



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבת חיפה

ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבת חדרה

לאחר מספר ישיבות נקבע התיק לשמיעת ראיות. שני הצדדים הגישו תצהיריהם. במסגרת תצהירה של הגב' פיגורה, המצהירה מטעם המשיב, עלתה לראשונה הטענה כי לוועדת הערר אין סמכות לדון בערר על ההחלטה בהשגה. התיק המאוחד נקבע לשמיעת ראיות ליום 3/3/11.

בתחילת הדיון הודיע בא כוח המשיב כי בעסקת רכישת הנכס על ידי המדינה קיבל המשיב את טענותיה של מגדל וקבע את יום העסקה למועד ההודעה על מימוש האופציה - 26/2/07. בעקבות זאת תוקנו גם השומות בעסקה הנ"ל. באותו דיון חזר עו"ד רוניק לראשונה על הטענה כי לוועדה אין סמכות לדון בערר שכן שומת הרכישה במיזוג הוצאה על פי החלטת מיסוי. למרות טענה זו הוסיף כי הוא מסכים כי טענה זו תוכרע במסגרת הדיון בתיק העיקרי.

בסופו של יום ובשל תיקון מועד העסקה ברכישה החוזרת של המדינה וההשלכה שעשויה להיות לכך על ההליכים בתיק זה, הוחלט על דחיית מועד שמיעת הראיות. הדיון הועבר לוועדה בהרכבה הנוכחי.

17. ביום 11/7/11 נמסרה הודעת המשיב ביחס לשומות השונות ובגדרה הודיע בא כוח המשיב כי הוא עומד על טענת העדר הסמכות העניינית ומבקש כי טענה זו תוכרע תחילה בטרם ידונו הטענות בעררים השונים.

טענות הצדדים נשמעו בדיון ביום 21/9/11.

הטענות

18. המשיב טוען כי שומת הרכישה במיזוג הוצאה על פי החלטת המיסוי מיום 31/5/07. החלטה זו כללה הן את שיעור המס שישולם והן את רשימת הנכסים המועברים אגב המיזוג. המשיב מפנה לסעיף 103ט(ה) לפקודה הקובע כי על החלטת המנהל בבקשה לאישור תכנית מיזוג אין ערעור. כן מפנה הוא לסעיף 158ג(ה) הקובע כי על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור. הואיל והחלטת המיסוי ניתנה הן מכוח סעיף 103ט לפקודה והן מכוח סעיף 158ג לפקודה לא ניתן, לגישת המשיב, להגיש ערר עליה או על השומות שהוצאו על פיה.

19. לעומתו טוענת מגדל כי יש להבחין בין ערעור על תוכן ההחלטה לבין הגשת הערעור על רשימת הנכסים שעליה חלה ההחלטה. לגישתה של מגדל, רשימת הנכסים שצורפה לבקשתה לאישור תוכנית המיזוג, ושאליה הפנתה החלטת המיסוי, אינה חלק מההחלטה. לפיכך ככל שבידה טענות לגבי היקף הנכסים עליהם תחול החלטת המיסוי אין כל מניעה שהטענות יועלו במסגרת השגה וערר. מגדל מוסיפה וטוענת כי בעת שנערכה הרשימה טרם מומשה האופציה שניתנה למדינה. זאת ועוד, לטענת מגדל אותו הגיון שהביא לתיקון מועד עסקת המימוש בחיפה, כך שהמועד נקבע



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

ליום הודעת המימוש, צריך לחול גם על עסקת מימוש הנכס בבאר שבע. משמעות הדבר הינה כי ביום המיזוג -31/12/06, לא היו להמגן כל זכויות בנכסים שבבאר שבע. לפיכך ברי כי הרשימה אליה הפנה המנהל בהחלטת המיסוי היתה מוטעית וכללה נכס שכבר עבר, מכוח הודעת המימוש, למדינה. על כן סבורה מגדל כי יש לוועדה סמכות לדון בערר על ההחלטה בהשגה.

דיון והכרעה

20. נקדים ונציין כי הגענו למסקנה שאין למחוק את הערר וכי הוועדה מוסמכת לדון בערר שהוגש. למסקנה זו הגענו הן מטעמים דיוניים והן מנימוקים מהותיים.

21. מן הפן הדיוני נזכיר כי המשיב לא העלה כל טענה כנגד זכותה של העוררת להגיש ערר במשך דיונים רבים ורק במסגרת תצהירי העדות הראשית טען זאת לראשונה. יתירה מזו, המשיב אף הסכים, בדיון מיום 3/3/11, כי טענת הסמכות לא תוכרע כטענה מקדמית וכי הדיון בערר יימשך לגופן של טענות.

גם בשלב ההשגה לא נטען כי העוררת אינה רשאית להשיג על השומה. בהחלטה בהשגה, אף שיש בה הפניה להחלטת המיסוי, אין כל התייחסות לסמכות (נציין כי יש להבחין בין טענה כנגד סמכות לבין טענה כי ההסכם מחייב). ודוק, אם לא ניתן לערור על החלטת המיסוי הרי שההשגה הייתה צריכה להידחות על הסף ולא היה מקום לדון בה לגופה. זאת ועוד, המשיב לא הגיש כל בקשה לסילוק על הסף בשל העדר הסמכות והעלה טענותיו רק לקראת הדיון האחרון.

22. כידוע, התנהגות בעל דין במהלך הדיונים בבית המשפט ולפניהם עשויה להצביע על כך כי זנח את טענת הסמכות העניינית ועל כן יהיה מושתק מלהעלותה בשלבים מאוחרים יותר של הדיון (ראה ע"א 1049/94 דור אנרגיה (1988) בע"מ נ' חמדן, פ"ד נ(5) 820 (1997)). זאת ועוד, המשיב אינו טוען כי הסמכות נתונה לרשות שיפוטית אחרת. כל טענתו הינה כי על העוררת לשוב ולפנות למנהל וככל הנראה סבור הוא כי על החלטת המנהל תוכל העוררת לעתור לבית המשפט הגבוה לצדק. אם אכן כך, בהגשת ההשגה והערר יש משום פניה כאמור ולו סבר המשיב כי הסמכות נתונה לגורם אחר ברשות המיסים, יכול היה להעביר את ההשגה לאותו גורם (ראה לעניין חובת תום הלב הנדרש בהעלאת טענה של העדר סמכות רע"א 11183/02 כלפה נ' זהבי, פ"ד נח(3) 49 (2004)).

23. כאמור איננו מסתפקים בטעם דיוני זה ודומה שגם לגופם של דברים הדין עם העוררת. לטענת המשיב המגבלה על הגשת הערעור על החלטת המיסוי מצויה בשני מקורות; סעיף 103(ט)ה לפקודה שקובע כי על החלטת המנהל בבקשה לאישור תכנית מיזוג אין ערעור, וסעיף 158ג(ה) לפקודה שקובע כי על החלטת מיסוי בהסכם אין ערעור. נבחן טענות אלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

24. תכלית סעיף 103ט(ה) לפקודה, השולל זכות ערעור על החלטת המנהל הדין באישור תכנית מיזוג אינו רלבנטי לענייננו, שכן תכליתה של ההוראה הינה למנוע הליכי ערעור על החלטת המנהל שלא לאשר תכנית מיזוג (ראה קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) עמ' ח-71 ואילך). סעיף זה לא נועד למנוע ערעור על שומות שהוצאו על פי העקרונות שבהחלטת המיסוי. על כן אין בהפניה להוראה זו כדי לפגוע בזכות ההשגה והערעור על שומת מס הרכישה במיזוג.

25. סעיף 158ג(ה) לפקודה שולל את זכות הערעור על החלטת מיסוי בהסכם, להבדיל מהחלטה שלא בהסכם. בע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 31/1/08) דן בית המשפט בהרחבה בתוקפן של החלטת מיסוי ובאפשרותו של נישום לבקש לסטות מהחלטת מיסוי.

בית המשפט מבסס החלטתו לפיה הנישום אינו רשאי לחזור בו מהחלטת המיסוי שבהסכם

על דיני החוזים ואומר:

לסיכום נקודה זו, בין המערער למשיב נחתם הסכם בו הציע המשיב למערער את הסדר המס, והמערער בחר ליישם את הסכם המס ובכך התבצע קיבול על ידו. ההסכם שנחתם מחייב הן את המערער והן את המשיב, ולכן מנוע המערער מלבטל את ההסכם בדרך של תיקון דו"ח.

באותו מקרה סבר בית המשפט כי בקשתו של הנישום לסגת מההסכם מבוססת על "טעות בכדאיות העסקה" שאינה עילה לביטולו של הסכם. משמע, בית המשפט בחן את זכותו של הנישום לסטות מההסכם על פי עילות הביטול בדיני החוזים. ברי אם כן כי מקום שבו נפלה טעות בהסכם, מסוג הטעויות אשר על פי חוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 מקימה למתקשר עילה לבטל את ההסכם, יוכל גם נישום לסטות מהחלטת המיסוי ולא יהיה מחויב לקיים את ההסכם. זאת ועוד, הכפפת תוקפה של החלטת המיסוי על דיני החוזים פותחת פתח להעלאת טענות חוזיות נוספות.

26. הואיל והבסיס למתן תוקף להחלטת המיסוי הינו הסכמי, הרי שיש לבחון את טיבו של ההסכם ולפרשו על פי אומד דעת הצדדים. החלטת המיסוי תחייב את הצדדים באופן המונע כל ערעור רק בכל אותם עניינים לגביהם הושג אותו הסכם. בעניינים בהם לא התגבשה גמירות דעת משותפת, לא תוכל החלטת המיסוי לשלול את זכות הערעור.

27. כפי שניתן לראות החלטת המיסוי בעניין העברת המקרקעין מחברת המגן למגדל התייחסה אך ורק לעניין שיעור מס הרכישה שיש לשלם בגין רכישת הנכסים אגב המיזוג. ההחלטה כלל לא דנה ברשימת הנכסים ובטיבן של הזכויות שהיו לחברת המגן בנכסים אלו. הצדדים הסכימו על מסגרת הכוללת את שיעור המס והחילו אותה על כלל נכסי המקרקעין כפי שפורטו על ידי מגדל



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

והמגן. משמע, רשימת הנכסים אינה חלק מההסכם אלא נתון עובדתי שעליו הוחל ההסכם שהושג בעניין שיעור המס.

28. זאת ועוד, בהחלטת המיסוי נאמר מפורשות כי תשלום מס הרכישה בשיעור של 0.5% מותנה בעמידת מגדל בתנאים שייקבעו על ידי המנהל. ברור אם כן כי אילו למגדל היו השגות על תנאים כלשהם שקבע המנהל, הרי שרשאית הייתה להגיש השגה וערר על תנאים אלו. עוד נזכיר כי החלטת המיסוי אינה קובעת את סכום המס שיש לשלמו ואף לא כוללת את שומות הנכסים. לאור זאת דומה שלא יכולה להיות מחלוקת כי אם המשיב היה קובע, על פי סמכותו, שווי שונה מהמוצהר על ידי מגדל, הייתה עומדת למגדל הזכות להשיג על קביעת השווי.

האפשרות לערור על עניינים שונים הנוגעים לשומות הרכישה במיזוג מחייבת את המסקנה כי הוראת סעיף 158ג(ה) לפקודה לא נועדה לבלום כל הליך של השגה וערעור.

הואיל והצדדים כלל לא דנו ברשימת הנכסים ובטיבן של הזכויות שהיו להמגן בנכסים אלו, הרי שההסכם שהושג והחלטת המיסוי שניתנה בעקבותיו אינם כוללים כל הסכמה לגבי הרשימה ואין כל מניעה כי העוררת תעלה טענות במסגרת הליכי הערר על טיבן של הזכויות שברשימה.

29. ראינו כי מגדל טוענת כי הנכסים שבחיפה ובבאר שבע נכללו ברשימה שהוכנה עוד בטרם הודיעה המדינה על כוונתה לממש את האופציה לרכישת חוזרת של הנכסים. מגדל גם העריכה כי המדינה לא תעשה שימוש בזכות האופציה שניתנה לה בהסכמים. משמע, אפילו נכיר בכך שהרשימה מהווה חלק מההסכם ומהחלטת המיסוי הרי שעשויה לעמוד למגדל עילה לביטול ההסכם מחמת טעות. ונזכור, ככל שעסקינן בטעות של מגדל בצירוף הרשימה להסכמות שהושגו בשלבים מאוחרים יותר ולאחר הודעת המימוש הרי שמדובר בטעות שהצד השני ידע עליה.

מגדל גם טענה כי יש לראות בהודעות המימוש כביטול למפרע של זכויות החכירה שהיו למגדל בנכסים. גם זו הינה טענה שעשויה להקים עילה חוזית לביטול ההסכם ועל כן גם זו טענה שניתן להעלותה בהליכי השגה וערר על אף קיומה של החלטת המיסוי.

30. לבסוף נציין כי קבלת עמדת המשיב עלולה להביא למצב שבו רק בשל החלטת מיסוי ייאלץ נישום לשאת בתשלום מס אף כי אינו חייב בו. אם תתקבל טענת העוררת לפיה להמגן לא היו זכויות במקרקעין או לחילופין תתקבל טענתה כי הסכם החכירה בוטל עם מימוש האופציה על ידי המדינה, הרי שהתוצאה המתחייבת תהיה כי מגדל אינה חייבת בתשלום מס רכישה. יוצא שאם נקבל את עמדת המשיב תאלץ מגדל לשלם מס שלא על פי חוק. הטלת חיוב במס רכישה בגין רכישת נכס



בית המשפט המחוזי בחיפה

17 נובמבר 2011

ו"ע 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה
ו"ע 723-05-10 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

שאינו כלול בהגדרת זכות במקרקעין משמעה הטלת מס שלא כדין וברי כי יש לאפשר לעוררת מסגרת משפטית לשכנע בדבר אי חוקיות המס.

סוף דבר

31. בשים לב לכל האמור הננו קובעים כי לוועדת הערר סמכות לדון בעררה של מגדל על שומת מס הרכישה במיזוג – ערר מס' 7439-06-09. טענת המשיב לעניין הסמכות נדחית.

הוצאות הבקשה ייפסקו במסגרת התיק העיקרי.

ניתנה היום, כ' חשון תשע"ב, 17 נובמבר 2011, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה