



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

בפני

כב' השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הועדה  
חבר הועדה, עורך הדין מיכאל בן לולו  
חבר הועדה, שמאי המקרקעין אלון לילי

עוררת

איסתא נכסים בע"מ  
באמצעות ב"כ עו"ד שלומי ברדוגו

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין רחובות  
באמצעות ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין

### פסק דין

#### יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין:

1. חברת בית חלקיה אזור תעשייה בע"מ (להלן: "החברה") הוקמה בשנת 2010 על ידי מושב בית חלקיה, שהתחייב להעביר לחברה את כל זכויותיו במקרקעין בשטח של כ-20 דונם, הידועים כגוש 5984 חלקות 17,18,19 (להלן: "המקרקעין"). השווי שנקבע למקרקעין לצורך מס הרכישה עמד על סך של 579,805 ₪, וזאת בהתאם לייעודם החקלאי באותה עת.
2. ביום 7.11.2013, התקשרו המושב והחברה עם חברת אלדד ונדב נדל"ן בע"מ (להלן: "היזם"), בהסכם הקצאת מניות וזאת על בסיס החלטת רמ"י מס' 949, לפיו יוקצו ליזם מניות בחברה, שיהוו 74% מהון המניות המונפק של החברה (להלן: "הסכם ההקצאה").
3. ביום 06.09.2016, אישרה רשות מקרקעי ישראל ("רמ"י") - בכפוף לתנאים - עסקה, שבמסגרתה החברה תחכור מאת רמ"י זכויות במקרקעין (מגרשים מס' 1201, 1202, 1203) בשטח 20,057 מ"ר לפי תכנית בר/256/8, שקיבלה תוקף ביום 13.05.2007 (להלן: "אישור העסקה"); צורף כנספח ד' לתצהיר מטעם המשיב). בהתאם לאותו אישור, דמי החכירה המהווים יעמדו על 9,303,840 ש"ח ללא מע"מ (להלן: "דמי ההיוון").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

4. ביום 3.11.2016 התקשרו היזם ואיסתא נכסים בע"מ (להלן: "העוררת") בהסכם לפיו היזם המחה לעוררת חלק מזכויותיו להקצאת מניות בחברה, באופן שלעוררת יוקצו 50.1% מהון המניות המונפק של החברה, ומנגד העוררת הסכימה ליטול על עצמה את התחייבויות היזם על פי הסכם ההקצאה, ובכלל זאת העמדת מימון לחברה לצורך תשלום דמי ההיוון (להלן: "הסכם רכישת המניות").
5. לטענת העוררת הסכם רכישת המניות נחתם בשל העדר מקורות מימון מספיקים לחברה וליזם לתשלום דמי ההיוון, וכי אלמלא הועמד המימון על ידה, החברה לא הייתה יכולה להשלים את רכישת זכות החכירה במקרקעין.
- ביום 6.11.2016 שולמו דמי ההיוון וביום 2.2.2017 נחתם הסכם הפיתוח בין רמ"י לבין החברה.
6. עניינו של הערר הוא בגובה מס הרכישה שיש לשלם בגין הסכם רכישת המניות וזאת בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
7. אין מחלוקת בין הצדדים כי החברה היא בבחינת "איגוד מקרקעין" וכי הקצאת המניות היא בבחינת "פעולה באיגוד מקרקעין" החייבת במס רכישה. המחלוקת, היא כאמור, באשר לגובה המס. לטענת העוררת, יש לקבוע את שווי העסקה לפי שווי המקרקעין בייעודם החקלאי, ואילו לגישת המשיב יש לקבוע את שוויים בהתאם לייעודם החדש, ובהתאם לשווי שנקבע לצורך דמי ההיוון.
8. עניין נוסף העולה בערר זה נוגע לטענת המשיב כי לא רק שיש לדחות את הערר, אלא שיש אף להגדיל את שווי המכירה ולפיכך את מס הרכישה. לטענת המשיב, הסתבר לו לקראת הכנת הדיון בערר כי בשומה לא נכללו הוצאות פיתוח בגין פיתוח שבוצע בפועל ולפיכך היה מקום לצרפם לשווי המכירה. העוררת מתנגדת לכך, בעיקר על שום השיהוי בהצגת הדרישה להגדלת השווי, וכן על שום שלטענתה הפיתוח לא הושלם כפי הנטען על ידי המשיב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 13327-06-18 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

9. העוררת תומכת את טענתה בערר בכך שבאישור העסקה צוין כי "פרטי עסקת ההקצאה ותנאיה ייקבעו בהסכם פיתוח (להלן – ההסכם) בנוסח ובתנאים שאושרו על ידי הרשות, וכל עוד לא יחתם ההסכם ע"י הצדדים ייחשבו כל מגעך עם הרשות בגין הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת הסכם", וכן בכך שבהתאם לאישור העסקה, אי השלמת הפעולות הנדרשות מהחברה בזמנים שנקבעו, יוביל לבטלות הבקשה להקצאה.

עוד מדגישה העוררת כי נכון למועד חתימת הסכם רכישת המניות, בטרם שולמו דמי ההיוון (6.11.2016) ובטרם נחתם הסכם הפיתוח בייעוד לפי התב"ע החדשה (2.2.2017), לא היו בידי החברה כספים או נכסים כלשהם, לא היה לה חשבון בנק, טרם נערכו לה דו"חות כספיים והיא עדיין לא החלה בפעילות עסקית, וכי "הנכס" היחידי שהיה בידה הוא אך ורק אישור העסקה. לפיכך, את שווי העסקה לעניין מס הרכישה יש לקבוע בהתאם לשווי הקרקע בייעודה החקלאי.

לבסוף היא מדגישה – ונראה כי עניין זה עומד במרכז המחלוקת בין הצדדים - כי יש לערוך הבחנה בין מישור החברה ומישור בעלי המניות. גם אם במישור החברה, וכעולה מסעיף 19 לחוק, די באישור רמ"י לעסקה כדי לקבוע את "יום הרכישה" של המקרקעין בייעודם החדש, אין כך הדבר בכל הנוגע למישור בעלי המניות, כאשר יש לקבוע את שווי העסקה בהתאם לשווי הכלכלי האמיתי של הזכויות במקרקעין, בהתחשב בכך שטרם שולמו דמי ההיוון ונחתם הסכם הפיתוח. לטענתה, הטלת המס על בעלי המניות בהתאם לשוויים של המקרקעין בייעודם החדש, וזאת בנוסף להטלת המס על החברה בגין תשלום דמי ההיוון וחתימת חוזה הפיתוח, היא בבחינת כפל מס.

10. המשיב, מנגד, טוען כי הוראתו של סעיף 19 לחוק חלה גם על מישור בעלי המניות, וכי בכל מקרה, משאושרה העסקה, דהיינו כי הייתה "הצעה וקיבול", נרכשו המקרקעין בייעודם החדש, ואין כל חשיבות למועד שבו נחתם הסכם הפיתוח או שולמו דמי ההיוון בפועל.

11. אקדים ואומר כי מקובלת עלי עמדת המשיב, ואציע לפיכך לחבריי לדחות את הערר.

אכן, אישור העסקה על ידי רמ"י אין בו עדיין כדי לגבש הסכם סופי ומחייב, וכל עוד לא שולמו דמי ההיוון ונחתם הסכם הפיתוח, אין לומר כי החברה קיימה את כל התנאים הנדרשים למיצוי זכויותיה, ואולם בוודאי שיש לאישור זה משמעות משפטית וכלכלית (ראו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין מחוז באר-שבע נ' קבוצת עין צורים, נ(3) 481 (2002).

מבחינת דיני החוזים, אישור העסקה מהווה בבחינת קיבול להצעה שהציעה החברה להקצאת מקרקעין בפטור ממכרז (ראו י" הדרי, מיסוי מקרקעין, חלק א', כרך א', עמוד 327). באישור העסקה נכתב: "הננו להודיעך כי בישיבתה ביום 06.09.2016 (להלן - המועד הקובע) אישרה רשות מקרקעי ישראל (להלן - הרשות) את בקשתך להקצות ל: בית חלקיה אזור תעשייה בע"מ - 5144208419 את הקרקע הידועה כ...".

אין בידי לקבל טענת העוררת לפיה אישור העסקה – ובלשונה "ההודעה" - מהווה אך ורק הצעה, כאשר החתימה על חוזה הפיתוח, או תשלום דמי החכירה, הם "הקיבול". לא בכדי המועדים בהסכם הפיתוח נגזרים ממועד אישור העסקה, כגון לעניין ערך המגרש ליום אישור העסקה. נראה לי, אפוא, נכון יותר להתייחס לאישור העסקה כיוצר הסכם משפטי בעל תוקף, הגם שהוא מותנה בתנאים מתלים, ובהם תשלום דמי ההיוון, חתימת הסכם הפיתוח ומילוי יתר התנאים. כידוע, גם חוזה עם תנאי מתלה הוא חוזה שלם ממועד כריתתו, על אף שתוצאותיו מושעות (ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (21.5.1992)).

12. זאת ועוד, בניגוד לעמדת העוררת סבורני כי דווקא העיקרון לפיו לצורך דיני המס יש לבחון את **מהותה הכלכלית** של העסקה ולא את הצורה הפורמלית בו הולבשה על ידי הצדדים, מוביל למסקנה לפיה די באישור העסקה על ידי רמ"י כדי להצמיח הנאה כלכלית לחברה, וממילא לבעלי המניות בה, ואותה הנאה כלכלית, הגלומה במקרקעין, היא הגוזרת את תוצאת המס של העסקה (ראו ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.2013)). באותה מידה לא ניתן לומר כי מועד תשלום דמי ההיוון הוא זה הקובע את מועד אירוע המס או את שוויים של המקרקעין. העובדה כי החברה טרם שילמה את תמורת המקרקעין אמנם משפיעה על שוויה של החברה ושל המניות, אך אינה גורעת משוויים של המקרקעין גופם, ולפי שווי זה, ולא לפי שווי החברה, נקבע המס המוטל בעת פעולה באיגוד מקרקעין, דהיינו כנגזרת מהמס שהיה משולם בעת רכישת המקרקעין (ראו סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין: "בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהייתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין...").





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו'ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

13. למה הדבר דומה? לחברה שכנגד המקרקעין שלה רשומה משכנתא בגובה שווים של המקרקעין. ברי כי המס המוטל בעת מכירת המניות (ככל שעניין לנו ב"איגוד מקרקעין" ולא בחברה "רגילה"), אינו מביא בחשבון את חוב המשכנתא, חרף זאת ששווי החברה הוא אפס או קרוב לאפס.

בהקשר זה טענה העוררת כי אין הנדון דומה לראיה. אמנם סעיף 17(א) לחוק מורה כי לצורך שווי המכירה יש להביא בחשבון את שווי הזכות הנמכרת כשהיא "נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום", אך אין מקום להשוות בין החיוב לתשלום דמי ההיוון, לחוב או לשעבוד הרובץ על זכויות במקרקעין להבטחת תשלום. לגישה, דמי היוון לא נועדו להבטיח תשלום חוב, אלא נועדו להבטיח את עצם קבלת הזכות במקרקעין.

איני מוצא כי להבחנה זו רלוונטיות לסוגיה העומדת על הפרק, מה גם שבטענת העוררת יש משום הנחת המבוקש. מבחינת חוק מיסוי מקרקעין עם כריתת החוזה – וככל שמדובר בעסקה עם רמ"י, עם אישור העסקה – ובלי קשר למועד התשלום, כמו גם בהתעלם מהתנאים המתלים הנדרשים לשם השלמת העסקה, מכר המוכר את המקרקעין והקונה קנה אותם. לפיכך, דמי ההיוון שטרם שולמו אינם אלא חוב שטרם נפרע, ובעניין זה הוא אינו שונה מכל חוב או הלוואה אחרת שנוטל בעל המקרקעין ומשעבדו לצורך כך.

אין זאת אלא, שעם אישור העסקה נחשבת החברה כמי שהמקרקעין בידה; ואם החברה נחשבת כמי שכבר רכשה את הזכויות במקרקעין, יש לראותה כבעלת אותן זכויות גם כאשר מתבצעת עסקה במניותיה. איני רואה כל מקום לערוך בעניין זה הבחנה בין מישור החברה ומישור בעלי המניות, כפי שמציעה העוררת. ואם היה ספק בדבר, הרי שבא סעיף 19(3) לחוק, וקובע באופן מפורש ושאינו משתמע לשני פנים את המועד שבו תחשב הזכות כנמכרת, קביעה היפה לכל דבר ועניין, לרבות לעניין שווי הזכויות במקרקעין המצויות באיגוד ולעניין המס המוטל בעת פעולה באותו איגוד.

14. אין חולק, כי לאור סעיף 19(3) לחוק, הקובע כי "במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל - יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך" הוא "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס", יום רכישת המקרקעין על ידי החברה, בייעודם החדש, הוא יום אישור העסקה על ידי רמ"י. יתר על כן, נראה כי אף אין חולק על כך שהוראת סעיף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

19(3) הנ"ל חולשת גם על הגדרתו של האיגוד כ"איגוד מקרקעין" לצורך מיסוי מכירת המניות, המהווה "פעולה באיגוד מקרקעין", וזאת כפי שנקבע בע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נז(6) 266 (2003) (להלן: "ענין אל זיו"). עם זאת, לטענת העוררת, לא רק שבאותו מקרה, להבדיל מהמקרה שלפנינו, כבר שולמו דמי ההיוון ולפיכך שווי הזכויות שהיו בידי החברה בעת ההקצאה גילמו גם את דמי ההיוון ששולמו, אלא שאף נקבע שם כי בידי החברה אך ורק "אופציה" לרכישת הזכויות במקרקעין. לפיכך יש לקבוע את שווייה הכלכלי של האופציה לצורך החיוב במס רכישה בגין העסקה במישור בעלי המניות, ולא יעלה על הדעת לקבוע שווי לזכות זו כאילו כבר שולמו דמי ההיוון, וכאילו בידי החברה חוזה חכירה מהוון. לטענתה, סעיף 19(3) לחוק קובע קונסטרוקציה משפטית מצומצמת, הנכונה אך ורק לעסקה במישור החברה.

15. אין בידי לקבל את טענתה זו של העוררת. לגישתי, אין כל מקום, ואף אין כל הגיון, לצמצם את תחולתו של סעיף 19(3) לחוק כך שיחול רק במישור החברה ולא במישור בעלי המניות. כפי שנקבע בעניין אל זיו:

"סעיף 19(3) לחוק קובע כי "יום המכירה" הוא היום שבו ניתן אישור מוסמך של ממ"י לעיסקה. בכך קבע המחוקק מבחן יחיד חד וברור ל"יום המכירה", מבחן התקף גם במקרים שבהם האישור כפוף לחתימה על חוזה פורמאלי. מדובר בדין מיוחד, מעין חזקה חלוטה, הפוטר את רשויות המס מהצורך לערוך בדיקה פרטנית לכל עיסקה לפי דיני החוזים הכלליים. הטעמים לקביעת דין מיוחד לעיסקות במקרקעי ישראל נעוצים במבנה ההתקשרות הייחודי המאפיין עיסקות אלה וכן בעובדה כי אישור מוסמך של רשות ציבורית מקנה ודאות רבה למימושה של העיסקה. טעמים אלה יפים לדעתי לכל צורכי חוק מיסוי מקרקעין." "מבחינה מהותית נראה כי התכלית של סעיף 19(3) לחוק היא לקבוע את "יום המכירה" במכירת זכויות מקרקעין על-ידי ממ"י לכל צורכי החוק..."

ועוד נאמר שם:

"פיצול של "ימי מכירה" אינו נראה רצוי. קביעת "יום מכירה" אחד לעניין מס שבח ו"יום מכירה" אחר לעניינים אחרים של החוק נראית מסורבלת ועשויה אף לגרור עיוותים בהטלת המס"

[ההדגשות הוספו – ש.ב.]



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

16. ברי, איפוא, כי בכוונת מכוון קבע המחוקק חזקה ברורה וחלוטה על מנת למנוע אי ודאות בעסקאות עם רמ"י. זאת ועוד, החשש מפני אי הוודאות קיים לא רק במישור החברה, אלא גם במישור בעלי המניות. ההבחנה שמבקשת העוררת לערוך בין שני המישורים האמורים, אינה עולה בקנה אחד עם הצורך לקיים מערכת מס פשוטה ויעילה (ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, (2008)).

**לטעמי, אין להסכין עם תוצאה לפיה יהיו לאותה חברה, עם אותם מקרקעין ועם אותם בעלי מניות, "ימי מכירה" שונים או "שוויים" שונים.**

לא מצאתי ממש בטענת העוררת לעניין כפל המס, לאמור, הן המס שהוטל על החברה בעת תשלום דמי ההיוון וחתימת חוזה הפיתוח, והן המס שמוטל על העוררת בגין הסכם רכישת המניות. אין מדובר בכפל מס, אלא בשלבים שונים ובצדדים שונים של עסקאות שונות; מס רכישה יכול שיוטל מספר פעמים, כמספר העסקאות, ואין בדבר כל רבותא.

באותה מידה לא מצאתי רבותא בטענת העוררת באשר לצורך שנוצר לממן את העסקה, וכי אלמלא רכשה את המניות ומימנה את רכישת המקרקעין, הייתה החברה מאבדת את זכותה. עובדה זו אך מלמדת על המשמעות הרבה שיש לייחס לכניסת העוררת לחברה, וממילא על היותו של הסכם רכישת המניות מרכיב מרכזי ועיקרי לצורך קידומה של העסקה. בוודאי אין בכך כדי להצדיק הפחתת מס רכישה, אלא דווקא להפך.

17. מסקנתי דלעיל עולה בקנה אחד עם פסק דינה של ועדה זו בו"ע 17-05-60313 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז (23.2.2019) (להלן: "עניין אייוגה"). אזכיר כי באותו עניין הוצאה שומה בקשר עם עסקת העברת מניות בחברה שהיא חלק משותפות פרויקט תמ"א 38/2 והשאלה שעלתה היא האם החברה הינה בגדר "איגוד מקרקעין" במועד בו טרם התקיימו התנאים בעסקת התמ"א 38/2.

ליתר דיוק, השאלה המרכזית והעיקרית הייתה האם הקביעה שבסעיף 149לב1 לעניין "יום המכירה" חולשת על עניינים נוספים שבמסגרתם יש לבחון את מהות הזכויות נשוא הסכם תמ"א 38/2, כטענת העוררת, או שמא היא נוגעת אך ורק לעניין הקונקרטי של מועד החיוב במס שבח ובמס רכישה לצדדים להסכם תמ"א 38/2, כטענת המשיב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

בתוך כך התייחסה הועדה אף לסעיף 19 לחוק וקבעה כדלקמן:

"הן לעניין הכלל הרגיל הקבוע ברישא של סעיף 19 והן בהתייחס לחריגיו ניתן היה לכאורה לומר כי קביעת "יום המכירה" נעשית "לצורך חישוב השבח והמס" בלבד, אך לא לצורך אחר. עם זאת, דומה כי אף המשיב אינו מבקש לערוך הבחנה מעין זו תוך צמצום היקף תחולתה של הגדרת "יום המכירה" - אם יום המכירה "הרגיל", ואם יום המכירה "החריג" - למטרת חישוב השבח והמס גרידא. כך למשל, איגוד שערך עסקה למכירת כל המקרקעין בבעלותו, עסקה המותנית בהגדלת אחוזי הבניה על פי תכנית בניין עיר, לא ייחשב כמי שכבר מכר זכויות במקרקעין, אלא כמי שעדיין מחזיק באותן זכויות, וזאת כל עוד לא אושרה התכנית. וכיוצא בכך לעניין שאר המקרים...."

"ואכן, יש טעם רב במסקנה לפיה קביעת יום המכירה בסעיף 19 חולשת על תחומים אחרים הרלוונטיים לחוק מיסוי מקרקעין. מסקנה זו מבטיחה קוהרנטיות בפרשנות ובישום הוראות חוק מיסוי מקרקעין, מעניקה יציבות וודאות, ומונעת "ריבוי" ימי מכירה לצרכים שונים. היא גם מבטיחה שמירה על עקרון "רצף המיסוי" באופן זה שהמועד שבו הנכס עבר מהמוכר לידי הקונה, יהיה אחיד לגבי שניהם, כך שלא יהיה מועד כלשהו שבו יהיה הנכס בבעלות המוכר והקונה גם יחד, או שהוא יהיה חסר בעלים באיזה מועד. מסקנה זו אף עולה בקנה אחד עם הרעיון העומד ביסוד קביעת "יום המכירה" בסעיף 19 לחוק ובהתייחס למאפייני המכירה הספציפיים הנזכרים בו. יום המכירה הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והתגבשה הנאתם הכלכלית מהעסקה...."

18. בעניין אייגה התייחסנו אף לשאלת היחס שבין הגדרת "מכירה" בחוק, הכוללת אף אופציה, ובין האופן שבו נוהג המשיב למסות עסקאות אופציה. ציינו כי הגדרת "מכירה" שבחוק מיסוי מקרקעין כוללת אף "זכות לקבל זכות", דהיינו אופציה, אולם הגדרת "זכות במקרקעין" היא בעלות במקרקעין או חכירה במקרקעין. משמע, לכאורה, כי מי שמקבל אופציה, כבר יש לראותו כמי שרכש בעלות במקרקעין או חכירה במקרקעין. עם זאת, וכעניין של מדיניות, המשיב נוהג לראות בעסקת האופציה כמורכבת משני שלבים – שלב קבלת האופציה ושלב מימוש האופציה, כפי שהדבר עולה מהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס 2002/10 – "הרפורמה במיסוי מקרקעין – אופציות במקרקעין (הוראת שעה), פרק כללי, סעיף 1, המתייחס לאופן מיסוי אופציות בהתאם למצב עובר לתיקון.

19. בעניין אייגה סברנו כי אין מדובר באופציה, שכן זכותו של היזם הייתה תלויה בתנאי חיצוני להבדיל מאופציה, שזכות בעל האופציה תלויה בו עצמו בלבד; ברצונו מממש את האופציה ורוכש את הזכות במקרקעין, וברצונו מוותר עליה. באותה מידה, אף שמטעם אחר, איני סבור כי ניתן לראות באישור העסקה על ידי רמ"י כמקנה בידי החברה אופציה







## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

בלבד, וזאת רק משום שטרם שולמו דמי ההיוון וטרם התקיימו התנאים הנדרשים. אם אמנם כך הדבר, נמצא כי ניתן לתאר כמעט כל עסקה במקרקעין, שטרם שולמו דמיה, אם על שום שטרם הגיע מועד התשלום, ואם בשל הפרת החובה לשלם, כעסקת "אופציה", וברי כי לא לכך כיוון המחוקק. מכל מקום, גם אם היה ניתן לתאר את הזכות שבידי היזם לאחר אישור העסקה על ידי רמ"י כזכות מסוג אופציה, איני סבור כי יש לקבוע את שוויה של הזכות במקרקעין, בגינה מוטל מס הרכישה, כשוויה של האופציה.

חוק מיסוי מקרקעין מטיל מס על עסקאות בזכויות במקרקעין, דהיינו בעלות או חכירה, וגם אם הגדרתה הרחבה של "מכירה" כוללת בתוכה עסקה מסוג אופציה, עדיין השווי שיש לבחון, ובהתאם לכך למסות, הוא זה של המקרקעין גופם ולא של איזו זכות הנגזרת מהם. יתר על כן, ועיקר, גם אם היה מקום להתייחס לזכות שבידי החברה כזכות מסוג אופציה, וגם אם במקרה הרגיל, ובהעדר הוראת חוק מפורשת וספציפית, היה מקום לקבוע את שוויה של אותה זכות אופציה, הרי שבא סעיף 19(3) לחוק ומשמיענו כי ככל שמדובר בעסקאות עם רמ"י, די באישור העסקה על מנת לראות במקרקעין כנרכשים על ידי החברה וכמצויים בידה לצורך מס.

20. למעלה מן הצורך יצוין כי גם אומד דעת הצדדים, כפי שמשקף מפורשות מהסכם רכישת המניות, מלמד כי עניין לנו בעסקה (באמצעות מניות) במקרקעין ביעודם החדש ולא בקרקע חקלאית (ראו למשל סעיף 1.3.4. המגדיר את המקרקעין לצורכי ההסכם).

21. לאור כל האמור, אני סבור כי יש לדחות את הערר.

22. אך בכך לא הסתיימה מלאכתנו, שכן לטענת המשיב לא רק שיש לדחות את הערר, אלא כי עלינו להפעיל את סמכותנו על פי סעיף 89 לחוק ולהגדיל את השומה, וזאת בגין מרכיב הוצאות הפיתוח. לטענתו, במהלך הכנת הערר התגלה לו כי במועד אישור העסקה, וחרף העובדה שהדבר לא הוצהר על ידי החברה בשומתה העצמית, הושלם פיתוחם של המקרקעין, כפי שעולה מהצהרת היזם במסגרת הסכם רכישת המניות (סעיף 2.13) וכפי שאף עולה מחוות הדעת השמאית של השמאי הממשלתי שנערכה בקשר למקרקעין. לפיכך, ולאור הלכת שרביט (ע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ ואח' מיסים יב/6 (דצמבר 1998), ה-2) יש להוסיף את הוצאות הפיתוח לשווי המקרקעין לצורך הטלת מס הרכישה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

23. העוררת מבקשת לדחות על הסף את בקשת המשיב. לטענתה, לרשותו של המשיב עמדה תקופה ארוכה לבחון את סוגיית הוצאות הפיתוח, אך הוא העלה לראשונה עניין זה רק במועד הגשת התצהיר מטעמו במסגרת הערר. יתר על כן, המשיב לא תיקן את שומת החברה עצמה. לפיכך ביקשה העוררת כי נבהיר שהוועדה "אינה משמשת פלטפורמה למקצה שיפורים של המשיב ולחפות על רשלנות רבתי של המשיב". לגופו של עניין היא טוענת כי מעדותו של העד מטעמה, מר שמעון סיבוני (פרוטוקול מיום 2.5.19, עמ' 12 ש' 27-33), עולה כי עבודות הפיתוח לא הושלמו, וכי לפי מה שנמסר לו, אפילו במועד הדיון הושלמו רק 50% מעבודות הפיתוח; משמע כי במועד הסכם רכישת המניות הושלמו אף פחות מכך (להערכתה, על דרך האומדנה, הושלמו כ-25%). לחילופין היא עותרת שהוועדה תורה למשיב לבדוק עובדתית את סכום הוצאות הפיתוח שהוצאו בפועל ובהתאם לכך לחייבה במס רכישה.

24. איני סבור כי יש מקום לקבל את בקשת העוררת או את טענותיה באשר לפיתוח שבוצע בפועל.

אכן, בדרך כלל אין להידרש לטענות חדשות במסגרת ערר, כאשר לא ניתנה לצד שכנגד האפשרות וההזדמנות להתמודד עימן בשלב השומתי. לפיכך, הסמכות הנתונה לוועדת הערר להגדיל את השומה היא סמכות חריגה, אשר יש להפעילה בשום-שכל ובאופן מדוד (ראו: ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683; ע"מ 12-06-29069, אורן ז'ורבין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים כז/5 (אוקטובר 2013) ה-28).

השיקולים השונים אשר על בית המשפט לשקול בבואו להפעיל סמכות שניתנה לו להגדיל שומה, הובאו בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ אשדוד, מיסים כה/4 ה-47 (אוגוסט 2011) (להלן: "עניין הקודחים"). נקבע בעניין הקודחים כי מחד, חייב בית המשפט לפעול לגביית מס אמת, לטובת הנישום והציבור בכללותו, ומאידך, קיים חשש שנישום ימצא עצמו חייב בתשלום שומה מוגדלת כאשר לא ניתנה לו הזדמנות ראויה להתגונן מפניה.

על כן, הפעלת סמכותו של בית משפט בערעור מס (וערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בכלל זאת) להגדלת השומה תיעשה רק כאשר ניתנה הזדמנות דיונית הולמת לנישום להתמודד עם בקשה להגדלת שומה. נראה כי ניתן לומר שהזדמנות שכזו ניתנת כאשר המשיב מבקש



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

### ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

מבעוד מועד את הפעלת הסמכות להגדלת השומה ואף מציין במפורש את היקף ההגדלה המבוקשת (ראו פסקה 37 לפסק הדין).

25. במקרה דנן, כבר בתצהיר מטעם המשיב צוין כי השומה לא כללה את הוצאות הפיתוח למרות שבהתאם ללשון ההסכם עבודות הפיתוח בוצעו במלואם. באותו תצהיר אף צוינה ההגדלה המבוקשת בשווי העסקה, דהיינו סך של 2,855,700 ₪ המהווים %50.1 מסכום הוצאות הפיתוח שעמד על 5,700,000 ₪. בדיון קדם המשפט הראשון שהתקיים לאחר שהתיק העובר למותב דנן, דהיינו ביום 21.1.2019, העלה ב"כ המשיב את הבקשה כי הועדה תפעיל סמכותה להגדלת השומה. דיון ההוכחות שהתקיים ביום 2.5.2019 התמקד כולו בסוגיה זו של הוצאות הפיתוח, כאשר הוסכם בין הצדדים שלא לקיים דיון הוכחות בסוגיות האחרות. סבורני כי לאור האמור אפשר בהחלט לקבוע כי העוררת כלל ועיקר לא הופתעה מבקשה זו של המשיב להגדלת השומה, וכי ניתנה לה הזדמנות נאותה להתמודד עמה.

לכך יש להוסיף כי בתום דיון ההוכחות בו עלתה, כאמור, סוגיית היקף עבודות הפיתוח, הודיעה העוררת כי היא תבדוק את האפשרות להציג בפני המשיב ובפני הוועדה אישור שבו מפורט היקף הפיתוח עד למועד העסקה (פרוטוקול מיום 2.5.2019 עמ' 15, ש' 8-9). ככל שלא עשתה כן עד היום, אין לה להלין אלא על עצמה. לא למותר לציין בהקשר זה כי דברי מר סיבוני באשר להיקף הפיתוח, נאמרו ללא כל תימוכין, ואף לא מידיעה אישית, והם סותרים את שנאמר בהסכם ובחוות הדעת השמאית.

זאת ועוד, לא ניתן להתעלם מכך שהחברה (בית חלקיה) הפרה חובתה למסור הצהרה באשר להיקף הפיתוח. גם אם היה על המשיב לפעול ביתר שקידה בכל הנוגע לסוגיית הוצאות הפיתוח, איני סבור כי ראוי שהחברה, או בעלי המניות שלה, ייהנו מכך כי מסרו הצהרה בלתי נכונה או בלתי שלמה.

26. על כן, לעמדתי, אין מנוס מהמסקנה לפיה יש מקום להפעיל במקרה דנן את סמכותנו להגדלת השומה, ולהוסיף לשווי הרכישה את החלק היחסי של הוצאות הפיתוח. עם זאת, ככל שהעוררת תציג בפני המשיב ראיות ברורות וחד משמעיות לכך כי עבודות הפיתוח לא הושלמו במלואן, יהא על המשיב לתקן בהתאם את השומה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-06-13327 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

27. סוף דבר – אציע לחבריי לדחות את הערר ואף לאשר למשיב לתקן את השומה ולהוסיף את הוצאות הפיתוח לשווי העסקה (בכפוף להערתני בסוף הסעיף הקודם).

כמו כן אציע כי העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 20,000 ₪, שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

חבר הועדה עו"ד מיכאל בן לולו:

אני מסכים.

חבר הועדה שמאי המקרקעין מר אלון לילי:

אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטין.

1  
2  
3

ניתנה היום, כ"ג אדר תש"פ, 19 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי,  
שמאי מקרקעין

מיכאל בן לולו עו"ד

שמואל בורנשטין, שופט  
יו"ר

4  
5  
6

