



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

בפני **כב' השופט אשר קולה – יו"ר**
עו"ד חיים שטרן – חבר הועדה
עו"ד ד"ר נתן מולכו – חבר הועדה

העוררות

1. ב.ס.ט. בנייה בע"מ

2. סמיר עואד בע"מ

3. ס.ת.ר. השקעות נדל"ן בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד פרופ' הדרי יצחק ועו"ד קרן מרציאנו

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

ע"י פרקליטות מחוז צפון

פסק דין

חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

1. פתח דבר

ערר זה מתייחס לשומת מס רכישה אשר הוטלה על שלוש העוררות, בגין עיסקה מחודש אוקטובר 2011 לפיה, רכשו שלוש העוררות מחברת אפריקה ישראל בע"מ את מלוא מניותיה בחברת ארמון ההגמון בע"מ, המהוות מחצית מהון המניות המונפק והנפרע של חברת ארמון ההגמון בע"מ וכן זכויות אפריקה ישראל בהלוואת בעלים שניתנה על ידה לארמון ההגמון.

המחלוקת המרכזית בין הצדדים בערר זה הינה, האם מניות אפריקה ישראל בחברת ארמון ההגמון, אשר נמכרו כאמור לשלוש העוררות הן מניות בתאגיד, שהינו "איגוד מקרקעין" בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), אם לאו.

העוררות גורסות, כי ארמון ההגמון איננו "איגוד מקרקעין" משום שלא כל נכסיו הן זכויות במקרקעין וכי יש ברשותו נכסים [זכויות] נוספים המוציאים אותו מתחולת ההגדרה של מונח זה וכן, בשל היות הזכויות הללו "מלאי עיסקי" [ולא "רכוש קבוע"] בידיו. כמו כן, סבורות הן, כי הנכסים הנוספים הללו אינם נכסים "נייטרליים" או "טפלים" בפעילותה של חבי ארמון ההגמון במובן משמעותם של מונחים אלו לעניין הסיפא של הגדרת "איגוד מקרקעין" בחוק.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 עמדת המשיב היא תמונת מראה הפוכה לטענות הנ"ל. דהיינו, ביחס לכל אחת מהטענות
2 הנ"ל מציב המשיב עמדה נוגדת לחלוטין השוללת את טענות העוררות.

3
4 בשלב מוקדם יותר בהליך זה, נמחקה חברת אפריקה ישראל מהערר ולפיכך, עניין שומת
5 מס השבח חדל מלהיות רלוונטי והמחלוקת הצטמצמה לחבות במס רכישה בלבד, כאמור.
6

7 2. העובדות אשר אינן שנויות במחלוקת

8
9 2.2. בחודש אוגוסט 1993 רכשה חברת ארמון ההגמון במסגרת הסכם קומבינציה אשר
10 נחתם בינה לבין הפטריארכיה היוונית האורתודוכסית בירושלים זכויות
11 שבמקרקעין בעיר נצרת בשני מתחמי מקרקעין נפרדים: האחד- במפלס התחתון
12 הממוקם בכניסה לנצרת, אשר בעיקרו מיועד לבניית שטחי מסחר, תעשייה זעירה,
13 משרדים, שטחי מגורים וכן תחנות אוטובוסים ותדלוק. השני- במתחם העליון
14 המיועד בעיקרו לבניית דירות מגורים ושטחי מלונאות.
15

16 2.3. עיקרו של הסכם הקומבינציה קבע, כי בתמורה לקבלת זכויות חכירה בשיעור 72%
17 במתחם התחתון תבנה חברת ארמון ההגמון על חשבונה מבנים שונים
18 והפטריארכיה תקבל 28% מהשטח המבונה במתחם התחתון. כמו כן, ישולם
19 לפטריארכיה תשלום במזומן בסך של 900 אלף דולר.
20 בנוסף נתנה על ידי הפטריארכיה אופציה לחברת ארמון ההגמון לבצע עסקת
21 קומבינציה גם בגין המתחם העליון באופן שהפטריארכיה תקבל 18% משטחי
22 המגורים שיבנו במתחם העליון.

23 בגין האופציה שילמה ארמון ההגמון לפטריארכיה 100 אלף דולר וסכום המימוש
24 של האופציה הועמד על סך מיליון דולר.

25 בשנת 2003 מימשה ארמון ההגמון את האופציה ביחס למתחם העליון ובתאריך
26 30.3.05 נחתמה בין הצדדים הנ"ל תוספת להסכם אשר בה, בין היתר, נקבעו
27 הוראות שונות המתייחסות לאופן חלוקת פיצוי הפקעה עתידיים בגין תביעה אשר
28 הגישה ארמון ההגמון כנגד רשויות שונות לקבלת פיצויי הפקעה ולפיצויים מכח
29 סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.
30

31 2.4. בפברואר 1995 מצאה חברת אפריקה ישראל לנכון להצטרף לעסקה הנ"ל בדרך
32 של השקעה בחברת ארמון ההגמון. באופן שבו הוקצו לחברת אפריקה ישראל 50%



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 ממניות ארמון ההגמון בתמורה לסך של 2.8 מיליון דולר, כך שלאחר ביצוע
2 ההקצאה עמדה ההחזקה במניות ארמון ההגמון כך :
3 אפריקה ישראל- 50% , ב.ס.ט. בנייה – 20% וסמיר עווד – 30%
4 הקצאה מניות זו דווחה למשיב כדין ומוסתה בהתאם.
5
- 6 2.5 ביום 16.2.06 נחתם הסכם בין חברת ארמון ההגמון לבין חברת בת שלה בשם
7 המרכז המסחרי בכניסה לנצרת (2006) בע"מ (להלן: "חברת המרכז המסחרי"),
8 במסגרתו העבירה חברת ארמון ההגמון חלק מזכויותיה בגין המתחם התחתון
9 בלבד לחברת המרכז המסחרי כנגד הקצאת מלוא המניות בה לחברת ארמון
10 ההגמון. לאחר עסקה זו נותרו בידי חברת ארמון ההגמון הנכסים כדלקמן :
11 המתחם העליון כולו, חלק מהמתחם התחתון שמשמש חניון אוטובוסים וכן
12 זכויות בנייה נוספות.
13 גם עסקה זו דווחה כדין למשרדו האזורי של המשיב בהתאם להוראות החוק.
14
- 15 2.6 בתאריך 16.2.06, נעשתה עסקה נוספת במסגרת הסכם עקרונית משולש בין חברת
16 ארמון ההגמון, חברת המרכז המסחרי וחברת ביג מרכזי קניות (2004 בע"מ) וזאת
17 באשר להקמה, בנייה וניהול של קניון מסחרי בחלק מהמתחם התחתון. מטרת
18 העסקה הייתה להקים באמצעות חברת המרכז המסחרי קניון בהיקף כולל של 15
19 אלף מ"ר, כאשר חברת ביג תהיה אחראית על התכנון, ניהול הבנייה וההקמה עד
20 לגמר הפרויקט ואף תמשיך לתפעל ולנהל את הקניון בתמורה לדמי ניהול שחברת
21 ביג תהיה זכאית לקבל משוכרי השטחים בקניון. הסכם זה קבע, כי חלוקת
22 האחזקה בחברת המרכז המסחרי תהיה: 63% לחברת ארמון ההגמון ו-37%
23 לחברת ביג.
24 עוד קבע הסכם זה, כי זכויות בנייה של מעבר ל-15 אלף מ"ר יותרו בידי חברת
25 ארמון ההגמון, והיא בלבד תהיה רשאית לנצלם.
26
- 27 2.7 ב- 14.8.08 נחתמה תוספת נוספת להסכם הקומבינציה שבין הפטריארכיה לבין
28 חברת ארמון ההגמון לפיה, תוקנו שיעורי הקומבינציה כך שחלקה של חברת
29 ארמון ההגמון יעלה ל-82% (במקום 72%) וחלקה של הפטריארכיה יפחת ל-18%
30 (במקום 28%). עוד נקבע בתוספת הנ"ל, כי בכל הקשור לזכויות לבניית משרדים
31 מעל גג הקניון בשטח של 6000 מ"ר יהיה חלקה של חברת ארמון ההגמון בזכויות
32 אלו בשיעור של 91%.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 2.7.1. ראוי איפה למנות עתה את מצבת הנכסים הריאליים המוחזקים ע"י
2 חברת ארמון ההגמון עובר לביצוע העסקה מחודש אוקטובר 2011 בין
3 חברת אפריקה ישראל לעוררות, היא העסקה נשוא ערר זה, כדלקמן:
4
- 5 2.7.2. מקרקעין- שטח במתחם התחתון אשר נותר בידי חברת ארמון ההגמון
6 ויעודו חניון אוטובוסים וכן 104 מגרשים לבנייה במתחם העליון ושטחי
7 מקרקעין נוספים במתחם העליון ביעודים שונים.
8
- 9 2.7.3. השקעה בחברת הבת- 63% ממניות חברת המרכז המסחרי שהיא בעלת
10 הקניון אשר נבנה ע"י חברת ביג כאמור (קניון הידוע בשמו "ביג פאשן"
11 נצרת).
12
- 13 2.7.4. זכויות בנייה- 91% בזכויות הבנייה לבניית משרדים מעל גג הקניון
14 בשטח של 6000 מ"ר וכן 82% מזכויות בנייה נוספות לניוד מחוץ לקניון
15 המוחזקות ע"י חברת ארמון ההגמון כאמור לעיל, אותן זכאית היא לנייד
16 אל מחוץ לפרויקט המסחרי.
17
- 18 2.8. ביום 31.10.11 נערכה ונחתמה מערכת חוזים אחרת בפרויקט אשר תוארה לעיל.
19 עסקה אחת, נעשתה בקשר עם רכישת זכויות הבנייה להקמת משרדים על גג
20 הקניון. במסגרת עסקה זו חברת ביג רכשה מחצית מזכויותיה של חברת ארמון
21 ההגמון במשרדים. עסקה שנייה, מתייחסת להקצאת מניות נוספות לחברת ביג
22 בחברת המרכז המסחרי אשר נערכה בין חברת ביג מצד אחד, לבין חברת ארמון
23 ההגמון מצד שני וחברת המרכז המסחרי מצד שלישי - ולפיה הוקצו מניות לחברת
24 ביג באופן שאחזקותיה של חברת ביג בחברת המרכז המסחרי עלו ל-56.95%
25 (במקום 37%).
26 יצוין, כי העסקה הראשונה הנ"ל דווחה ומוסתה כדן, והעסקה השנייה לא הייתה
27 חייבת במס שבח ומס רכישה בהתאם למצב המשפטי דאז, אשר פטר פעולה של
28 הקצאת מניות מחיוב במיסוי מקרקעין.
29 העסקה השלישית, אשר נעשתה באותו מועד הינה העסקה נשוא ערר זה. מדובר
30 בהסכם שנחתם בין חברת אפריקה ישראל לבין שלוש העוררות לפיו, מכרה חברת
31 אפריקה ישראל את מלוא אחזקותיה (50%) בחברת ארמון ההגמון תמורת סך
32 כולל של 68 מיליון ₪. מתוכם סך כולל של כ-52 מיליון שולמו כנגד הלוואת





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 הבעלים שהעמידה חברת אפריקה ישראל לחברת ארמון ההגמון, והיתרה בגין
2 רכישת המניות.

3
4 בגין עסקה זו נקבעה שומת מס רכישה על סך של 6,423,621 ₪ על שומה זו הוגשה 2.9
5 השגה שנדחתה ומכאן כאמור הערר שלפנינו שמלין הן על עצם החיוב והן על
6 שיעורו של החיוב.

7
8 **3. טענות העוררות ביחס לנכסים אחרים**

9
10 3.1 בנוסף למצבת הנכסים והזכויות אשר תוארה לעיל, ואשר עפ"י גרסת המערערות
11 אין לראות בהם, או בחלק מהותי מהם [דוגמת 104 המגרשים שבמתחם העליון]
12 כרכוש קבוע אלא כמלאי עיסקי, מוסיפות העוררות וגוררות, כי בידי חברת
13 ארמון ההגמון שני נכסים **מהותיים, נפרדים ועצמאיים** נוספים והם: זכות לקבלת
14 פיצויי הפקעה מאת מע"צ/ חברת נתיבי ישראל, בגין הפקעות שונות שנעשו
15 במקרקעי חברת ארמון ההגמון וכן זכות לפיצויים נוספים על בסיס סעיף 197
16 לחוק התכנון והבנייה בגין פגיעה בשווי המקרקעין.
17 העוררות מתארות בהרחבה בכתבי טענותיהן, בתצהיריהן ובסיכומיהן את הליכי
18 תביעות הפיצוי הנ"ל, את מורכבותן ואת הקשיים בהן נתקלת חברת ארמון
19 ההגמון בדרכה ובמאמציה לגבש ולהשיג את הפיצויים הנ"ל. אין חולק, כי סאגה
20 זו טרם הסתיימה וכי עד למועד העסקה נשוא שומת מס הרכישה שבמחלוקת
21 (וייתכן אף כי עד מועד כתיבת שורות אלו) טרם הסתיימה סאגת הליכי תביעות
22 הפיצויים הנ"ל וכי חברת ארמון ההגמון טרם קיבלה תשלום בגין תביעות
23 הפיצויים הללו. אין גם מחלוקת, כי אף אם תצלחנה תביעות הפיצויים הנ"ל בידיה
24 של חברת ארמון ההגמון הרי, שבסופו של יום חברה זו תהיה זכאית לקבל ו/או
25 תקבל בפועל **כספים** מידי הגורמים הנתבעים ולא נכסים אחרים.

26 לדעת העוררות, בחינה כוללת של נכסיה וזכויותיה של חברת ארמון ההגמון, לעת
27 מועד העסקה מחודש אוקטובר 2011, לרבות ובמיוחד שקילת הנכסים הנוספים
28 כאמור לעיל והיותם של נכסים מהותיים מלאי עסקי בידיה מלמדת, כי חברה זו
29 איננה "איגוד מקרקעין" במועד ביצוע העסקה ולפיכך, רכישת מניותיה של חברת
30 אפריקה ישראל על ידי העוררות איננה "פעולה באיגוד" המחייבת תשלום מס
31 רכישה.

32 לחלופין ובמידה ולא תתקבל עמדתן העקרונית הנ"ל של העוררות, ממשיכות הן
33 וטוענות, כי השומה שהוצאה להן גבוהה מדי וכי נפלו פגמים מהותיים בחישובי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 המשיבה הן ביחס לשווי המקרקעין על חלקיהן השונים והן ביחס לאי ביצוע
2 ניכויים והפחתות שונות אשר היה על המשיב לבצע בבואו לחשב את שומת המס.
3
4 המשיב מצדו שולל לחלוטין עמדתן זו של העוררות ולטעמו יש לראות בחברת
5 ארמון ההגמון כאיגוד מקרקעין לכל דבר ועניין, ובהתאם לכך העסקה שנעשתה
6 בין העוררות לחברת אפריקה ישראל בקשר עם מניות חברת ארמון ההגמון, הינה
7 פעולה באיגוד הכרוכה בתשלום מס רכישה מאת העוררות.
8

4. דיון והכרעה

9
10
11 4.1. יאמר מיד, כי לדעתי יש לדחות את עמדת העוררות לפיה 1: חברת ארמון ההגמון
12 איננה איגוד מקרקעין, במועד הקובע לעניין העסקה נשוא ערר זה, וכי 2: רכישת
13 המניות על ידי העוררות איננה בבחינת פעולה באיגוד.
14

15 4.2. סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי פעולה באיגוד מקרקעין תתחייב במס אם
16 היא מקיימת שני יסודות מצטברים והם:
17

18 א. נעשתה פעולה כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.

19 ב. האיגוד בו נעשתה הפעולה הינו, "איגוד מקרקעין", כהגדרתו בסעיף 1
20 לחוק. סעיף 9 לחוק ממשיך וקובע, כי מקום בו נעשתה פעולה באיגוד
21 מקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה.
22

23 4.3. הגדרת המונח "איגוד מקרקעין" בסעיף 1 לחוק הינה כדלקמן:

24 "איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות
25 במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה
26 ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך
27 אחרים ומיטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים
28 לייצור הכנסתו אולם, לדעת המנהל, הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד
29 המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".
30

31 4.4. אחד מפסקי הדין המנחים בסוגיה זו, הינו פסק דינו של בית המשפט העליון
32 בפרשת מליסרון (ע"א 1346/15 מליסרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
33 (14.12.17)) (להלן: "הלכת מליסרון") אשר אושרר בדנ"א 1032/18 אלדר נכסים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (18.09.18). בהלכת מליסרון נפסק, בין
2 היתר, כי מקום שכל נכסיו של איגוד מסוים הם נכסי מקרקעין הרי שאין נפקא
3 מינה לאופן שבו תסווג פעילותו של האיגוד כעיסקית או פאסיבית "הנה כי כן
4 איגוד מקרקעין יחשב בהתעלם מהאופן שסווג הכנסותיו השוטפות ככל
5 שמתקיימים בו התנאים המופיעים בהגדרה של איגוד מקרקעין" (שם בעמ' 36).
6 לפיכך, משעה שמצאנו, כי לפנינו איגוד אשר על פניו נראה, כי כל נכסיו הם נכסי
7 מקרקעין וזכויות במקרקעין עלינו לקבוע שהינו איגוד מקרקעין.
8 זוהי התשתית הבסיסית המונחת ביסוד ההגדרה שבסעיף 1 לחוק. אמנם, ממשיכה
9 ההגדרה וקובעת חריגים או סייגים שונים כמפורט בה, כגון חריג המתייחס לאיגוד
10 אשר מניותיו רשומות למסחר בבורסה (חריג אשר אינו רלוונטי לענייננו). וכן חריג
11 המתייחס לאפיונם של נכסים שבידי האיגוד הרלוונטי ולמשקלם היחסי בקשר עם
12 ייצור הכנסותיו של אותו איגוד.
13 הלכת מליסרון קובעת, כי בשלב הראשון יש להרכיב רשימה של כל הנכסים
14 שבבעלותו של האיגוד- ולבחון אם כולם זכויות במקרקעין. נכון אמנם, כי די
15 בקיומו של נכס אחד שאיננו "זכויות במקרקעין" כדי להוציא את אותו איגוד
16 מתחולת ההגדרה שבסעיף 1 לחוק, אך מיד ממשיכה ההגדרה הנ"ל וקובעת
17 שעשויים להיות איגודים אשר בהם, על אף הימצאותם של נכסים אחרים אשר
18 אינם זכויות במקרקעין בידי התאגיד- עדיין התוצאה המשפטית תהיה, כי האיגוד
19 הרלוונטי יוגדר כאיגוד מקרקעין כיוון, שקיומם של נכסים נוספים אלו, במועד
20 העסקה, אינם מונעים את סיווגו של התאגיד כאיגוד מקרקעין.
21 מסכים אני עם המשיב כי אכן, במועד העסקה, כל נכסיה וזכויותיה של חברת
22 ארמון ההגמון הינן זכויות במקרקעין. יש לשים לב, כי הגדרת המונח איגוד
23 מקרקעין בסעיף 1 לחוק נוקטת בלשון הווה ולא בלשון עתיד. דהיינו, בוחנים את
24 מצבת נכסי האיגוד לעת מועד ביצוע העסקה הרלוונטית נשוא השומה. על כן יש
25 לוודא, כי ככל שהעוררות טוענות לקיומם של נכסים ו/או זכויות אחרות שאינן
26 זכויות במקרקעין הרי שעליהן להצביע, שמדובר בנכסים ו/או זכויות עצמאיות
27 מוגדרות ומכומתות, אשר קיימות, הלכה למעשה, במועד ביצוע העסקה וכן
28 שנכסים ו/או זכויות אלו אינם נטמעות ו/או שלובות בנכסי המקרקעין הקיימים
29 בידי האיגוד באותו מועד.
30
31 חשוב להדגיש, כי הפסיקה בפרשת מליסרון קובעת, שהמונח זכות במקרקעין
32 שבסעיף 1 לחוק, הוא מונח רחב אשר כולל בחובו גם רכיבים הכרוכים בזכויות

4.5



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 ובהם זכויות בנייה, הסכמי שכירות, הנובעים מהזכויות הללו וכיוצא בזה. כדברי
2 כבוד השופטת נאור שם בסעיף 21 לפסק הדין:

3
4 "המונח "זכות במקרקעין" חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי
5 עליה, אלא גם על "דברים המחוברים אליה חיבור של קבע" ועל
6 זכויות אחרות שניתן לומר כי הם נטמעו. במקרקעין ומהווים
7 חלק בלתי-נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים
8 אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד
9 באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים
10 אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר
11 משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה
12 של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים כלתי מוחשיים אחרים.
13 באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי
14 למספר חלקים או מרכיבים. אין מקום גם להכיר באופן
15 מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ"נכסים". המסקנה כי
16 נכס פלוני נבלע למעשה בזכות במקרקעין או בנכס אחר והוא
17 חלק ממנו משמעה כי הוא אינו נכס עצמאי וכי אין להכלילו
18 ברשימת הנכסים של האיגוד (בשלב ראשון). כתוצאה מכך אין
19 צורך לסווגו במסגרת מיון הנכסים (בשלב שני) כזכות במקרקעין
20 או כנכס אחר; וממילא אין גם מקום לבחון אותו בהתאם
21 למבחניה של ההגדרה המרבה..."

22
23 4.6 עלינו לזכור, כי תכליתו של מנגנון המיסוי המתייחס לאיגוד מקרקעין הינה תכלית

24 אנטי תכנונית (במובן של תכנון מס בלתי קביל בראיית המחוקק) ומטרתה שלא
25 לאפשר לאיגוד לחמוק מרשת המס באמצעות הפרדה מלאכותית או יצור מלאכותי
26 של רכיבים שונים במאגר הנכסים של האיגוד ולהצביע עליהן כעל רכיבים
27 "עצמאיים" אשר אינם מהווים חלק אינטגרלי מהזכות במקרקעין.

28 על כן גם אם יש בידי חברת ארמון ההגמון זכויות נוספות שהן תוצר של תביעות
29 לקבלת פיצויים בגין הפקעה ו/או בגין פגיעה בשווי מקרקעין אזי אין לראות בהן
30 נכסים המוציאים את חברת ארמון ההגמון מהגדרת "איגוד מקרקעין", שכן
31 ככלות הכל התוצרים הסופיים של תביעות פיצויים אלו יהיו לכל היותר בבחינת
32 כספים או זכויות כספיות או אף מיטלטלין (ראה סעיף 13 (א) לחוק המיטלטלין,
33 תשל"א-1971 הקובע, כי "זכויות" שכמוהן כמיטלטלין לעניין החוק ולפיכך,





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 בהתאם לפסקה המרבה שבהגדרת איגוד מקרקעין בסעיף 1 לחוק [לאמור: מבחני
2 הניטרליות והטפלות] הרי, שכספים ומיטלטלין אין בהם כדי להחריג את חברת
3 ארמון ההגמון, המחזיקה בזכויות ו/או מיטלטלין אלו, מהיותה איגוד מקרקעין.
4 לו המיטלטלין או הזכויות אשר בידי חברת ארמון ההגמון היו משמשים אותה
5 לייצור הכנסה היה אולי טעם לקיום בחינה רצינית יותר של טענות העוררות.
6 ואולם נפלא מבינתי כיצד תביעות לפיצויים כספיים, התלויות ועומדות ואינן
7 מגובשות וקונקרטיות דיין ואשר לא הניבו לחברת ארמון ההגמון עד כה הכנסות,
8 כיצד אלו נופלים להגדרת נכסים המשמשים (בלשון הוה!!) את חברת ארמון
9 ההגמון לשם ייצור הכנסתו במועד ביצוע העסקה נשוא השומה, או אף לפני כן.

10

11 עוד אבהיר בהקשר זה, כי אין אני מסכים עם טענת העוררות המכתירה את 4.7
12 זכויותיה של חברת ארמון ההגמון לקבלת כספים בגין תביעות הפיצויים בקשר
13 עם הליכי ההפקעה ובגין סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה באופן שמערבב ומאחד
14 את שני סוגי התביעות הללו כמקשה אחת תחת הכותרת "זכויות לפיצויים".
15 לטעמי, אין לערבב ולאחד בין שתי סוגי התביעות הללו. גם אם אסכים שהתביעה
16 בגין פיצויי ההפקעה היא זכות נפרדת מהמקרקעין שהופקעו, באשר מקרקעין אלו
17 הפרדו ונלקחו מחברת ארמון ההגמון בשל ההפקעה הרי אין הדבר כך בעניין
18 תביעת הפיצויים בגין סעיף 197, שכן תביעת פיצויים זו מתייחסת לאירוע פגיעה
19 בשווי המקרקעין כאשר המקרקעין נותרים בידי האיגוד והוא לא נפרד מהם ועל
20 כן התביעה לפיצויים בגין סעיף 197 איננה נכס נפרד ועצמאי, כטענת העוררות,
21 אלא קשורה היא בקשר ישיר ואינטגרלי לאותם מקרקעין אשר נותרו בידי התאגיד
22 ושערכם ירד (כטענת התאגיד) בעקבות תכנית שהוחלה על המקרקעין על ידי
23 מוסדות התכנון והבנייה. דהיינו, זכות זו נבלעה במקרקעין כדברי כב' השופטת
24 נאור בפרשת מליסרון.
25 מכל מקום, כאמור, אף הזכות לפיצויי ההפקעה אין בה כדי להחריג את חברת
26 ארמון ההגמון מהיותה איגוד מקרקעין באשר מדובר בכספים או זכויות [בגדר
27 מיטלטלין] ניטרליים שאינם משמשים את האיגוד בייצור הכנסתו.

28

29 מלאי עיסקי או רכוש קבוע – אטעים, כי אין לדעתי לקבל גם את טענת העוררות 4.8
30 כאילו כלל זכויות המקרקעין שבידי חברת ארמון ההגמון או חלק מהותי מהן- הן
31 בבחינת מלאי עיסקי בידיה. מצאנו, כי בדוחות הכספיים של חברת ארמון ההגמון
32 לשנת 2011, היא שנת מועד ביצוע העסקה, רשומים כל המקרקעין ובכללן מגרשי
33 הבנייה לבנייתן של 104 יחידות שבמתחם העליון, כנכסים בלתי שוטפים. אף



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 הוצהר כך ע"י רואה החשבון של חברת ארמון ההגמון, מר אבו נסאר, אשר תלה
2 את הסיבה לכך בתקנים חשבונאיים.
3
4 4.9 ממילא, אין בידנו להסתייע בעדותו של רו"ח נסאר, כיוון שתצהירו נמשך מן התיק
5 ע"י העוררות.
6
7 4.10 בין כך ובין כך, אין בסיווג זכויות במקרקעין כ"מלאי עיסקי", כשלעצמו, כדי
8 לשלול מתאגיד את סיווגו כאיגוד מקרקעין. כך נקבע בהלכת מליסרון וכך אף
9 מסכים פרופ' יצחק הדרי בספרו כרך ב' מתוך הטריולוגיה המכובדת והחשובה שלו
10 על "מס שבח מקרקעין", מהדורה שניה בעמ' 319 "... איגוד שבבעלותו מקרקעין
11 שהם מלאי עיסקי ואין לו נכסים אחרים שאינם נכסים ניטרליים, הוא לכאורה
12 איגוד מקרקעין...".
13 נכסים ניטרליים הם אותם נכסים המנויים בהגדרת איגוד מקרקעין כגון:
14 מזומנים, מניות, אגרות חוב, מיטלטלין וכיו"ב. כן ראה ו"ע 1015-07 ש.י.ג.
15 נכסים נ. מנהל מיסוי מקרקעין נתניה הקובע, כי העובדה שבידי איגוד "מלאי
16 עיסקי" של מקרקעין אינה פוטרת את רוכש מניותיה ממס רכישה.
17
18 4.11 גם טענות העוררות בדבר השקעת כספים, זמן ומאמצים להשבחת המקרקעין של
19 חברת ארמון ההגמון על פני השנים ולהגנת האינטרסים של החברה בהם (כגון:
20 התביעות לפיצויים בגין ההפקעה ובגין הפגיעה בשווים) לא יועילו להשגת התוצאה
21 של שלילת מעמדו כאיגוד מקרקעין, כפי שנקבע שוב ושוב בפסיקת בתי המשפט
22 (רי' למשל: עמ"ש (ת"א) 53/79 רייכמן נ. מנהל מס שבח (לא פורסם) וכן ו"ע
23 1023/01, 1027/01 קרני עודד נ. מנהל מיסוי מקרקעין ב"ש (31.10.04) זאת כל
24 עוד אין בידי התאגיד נכסים אחרים שאינם ניטרליים.
25 בהקשר זה יצוין, כי אין חולק, שאף לא אחד מ-104 מגרשי החנייה במתחם העליון
26 נמכר ע"י חברת ארמון ההגמון עד למועד הקובע, אוקטובר 2011. ואכן כך העיד
27 מנכ"ל חברת ארמון ההגמון מר עוואד (עמ' 27-28 וכן 32 לפרוטוקול) אשר מסר,
28 כי לחברת ארמון ההגמון לא היו הכנסות עד למועד הקובע וכי כל פעילותה
29 הסתכמה בהוצאת היתרים ובהשבחת המקרקעין, מהבחינה התכנונית
30 והסטטוטורית.
31 בעניין קרני נקבע, כי אף "הכנסות הצפויות בעתיד לאיגוד אינן בבחינת הכנסות
32 שהגדרת איגוד מקרקעין בחוק מתייחסת אליהן".



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 בפרשת רייכמן נקבע, כי "יש להכריע המחלוקת לפי המצב בעת המכירה ולא לפי
2 הצפי בעתיד. איננו עוסקים בעתידנות. גם לשון ההגדרה היא לשון הווה. לאיגוד
3 לא היו הכנסות בעת המכירה".
4 ואכן הלכות אלו אושרו בפרשת מליסרון, כך שלא נותר עוד כל ספק בדבר המצב
5 המשפטי לעת הזו.

6
7 4.12. כמו כן, מקבל אני את עמדת המשיב, כי גם הוראת ביצוע מש"ח 8/2003 אינה
8 מסייעת לעוררות, שכן חברת ארמון ההגמון טרם ביצעה בנייה על המקרקעין
9 במתחם העליון, טרם שיווקה יחידות ודיוור ואין בידיה נכסים אחרים המשמשים
10 לייצור הכנסה. כמו כן חברת ארמון ההגמון לא עסקה בפועל ברכישה ומכירה של
11 מקרקעין אשר עליהן דיווחה בדוחותיה הכספיים כהכנסה רגילה מפעילות שוטפת
12 במסגרת דיווח על הכנסות מעסק לפי סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה. למותר לציין
13 כי התקופה הרלוונטית לבחינתן של התבחינים הנ"ל הינה כל התקופה שקדמה
14 לעשיית העסקה נשוא השומה, דהיינו עד לחודש נובמבר 2011, ולא בתקופה
15 שלאחר מועד זה.

16
17 פנים לעניין זה דברי השופטת נאור בפרשת מליסרון בסעיף 33 לפסק הדין:

18
19 "אסכם את העיקרים הפרשניים ביחס לאיגודים עסקיים, קרי
20 כאלה יש להם פעילות עסקית: הוראותיו של חוק מיסוי
21 מקרקעין חלות ככלל גם על איגודים המבצעים פעילות עסקית,
22 לרבות על חברית קבלניות. איגודים "עסקיים" כמו גם איגודים
23 "רגילים" המחזיקים בזכויות במקרקעין לא ייחשבו לאיגוד
24 מקרקעין אם יש להם נכסים משמעותיים שאינם זכויות
25 במקרקעין אשר משמשים להם להפקת הכנסות ואינם טפלים
26 למטרותיהם העיקריות, קרי המבחן הנכסי הקבוע בהגדרתו של
27 איגוד מקרקעין ולא בשל כך שההגדרה מוציאה מחובה מניה
28 וביה איגודים עסקיים" באשר הם. הן הוראת ביצוע 8/ 2003
29 הן החלטות המיסוי שנסקרו לעיל אינן מצביעות על סטייה
30 ממבחן זה".

31
32 4.13. יש טעם רב בעמדת המשיב, לפיה הזכויות הנטענות ע"י העוררות בשם חברת
33 ארמון ההגמון בדבר תביעות הפיצויים בגין הפקעה ובגין פגיעה בשווי המקרקעין



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 לפי סעיף 197) טרם גובשו בידי חברת ארמון ההגמון ואף אם תתקבלנה הרי אין
 2 בפנינו נתונים כספיים מדויקים, או אף משוערים ברמה סבירה, בדבר גובה
 3 הפיצויים. גם אם נקבל כממצא עובדתי את ההסדר החלקי מיום 22.5.06 אשר
 4 נחתם בין חברת ארמון ההגמון לבין מע"צ המתייחס לסכום שאיננו שנוי במחלוקת
 5 בסך של 1,521,563 ₪ בגין ההפקעה (הנושא הפרשי הצמדה וריבית מחודש ינואר
 6 1998), אזי מדובר בסכום כסף בלתי מהותי המהווה נכס ניטרלי וטפל בידי חברת
 7 ארמון ההגמון שאין בו כדי להחריגה ממעמד "איגוד מקרקעין". מה עוד שחלק
 8 ממנו הועבר ע"י ארמון ההגמון לפטריארכיה.
 9

10 4.14. ביחס לפיצוי בגין ההפקעה (שאף היא בגדר "מכירה" לצורכי החוק) מקובלת עלי
 11 עמדת המשיב לפיה, חוק מיסוי מקרקעין קובע הן לעניין יום המכירה והן לעניין
 12 שווי המכירה של הזכות המופקעת, כי מועד אירוע המס הוא המועד שבו הועמד
 13 בפועל סכום הפיצוי בגין הזכות שהופקעה לידי מי שהזכות הופקעה ממנו (ראה
 14 בעניין זה ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.09.13))
 15 לפיכך, אין לומר, כי הזכות לפיצויי הפקעה התגבשה כבר בידי חברת ארמון
 16 ההגמון באופן קונקרטי, מוגדר ומגודר ואף אין בפנינו ראיה ברורה המצביעה על
 17 הנאה כלכלית שניתן לכמתה עבור חברת ארמון ההגמון.
 18

19 פננה שוב לדברי כבוד השופטת נאור בהלכת מליסרון בסעיף 21 לפסק הדין:

21 "אין להפריד באופן מלאכותי ביו נכסים שהם זכויות במקרקעין
 22 לביו נכסים אחרים - הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה
 23 ואשר משפיעים על שוויה. אדגיש כי ההלכה האמורה
 24 שעולה מהפסיקה מתיישבת עם תכליתן האנטי-תכנונית של
 25 ההגדרות של זכות במקרקעין ושל איגוד מקרקעין. תמימת-
 26 דעים אני עם הצורך בפרשנות שלא תאפשר לאיגוד לחמוק
 27 מהיותו איגוד מקרקעין לפי ההגדרה הבסיסית (ובכפוף, כמובן,
 28 להגדרה המרחיבה) באמצעות הפרדה מלאכותית בין רכיבים או
 29 חלקים של נכס".
 30

31 4.15. נוכח העדר המסוימות והפלוואידיות של הזכויות הנטענות ע"י חברת ארמון
 32 ההגמון בקשר עם תביעותיה לפיצויי הפקעה ופיצויי פגיעה בשווי המקרקעין הרי
 33 שאף אם אקבל את עמדתה בדבר היותן של תביעות אלו נכס נפרד (אשר איננו





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 נטמע בתוך זכויותיה במקרקעין) הרי שמדובר בזכויות עתידיות לקבלת כספים,
 2 דהיינו נכסים ניטרליים, אשר אינם משמשים לייצור הכנסה בחברה זו ואף אם
 3 יטען הטוען כי יש בהם כדי לייצר הכנסה אזי אין מנוס מן המסקנה כי נכסים אלו
 4 הינם טפלים למטרה העיקרית של חברת ארמון ההגמון **המבוצעת למעשה** ולא
 5 בדרך ארעית, וזאת, בין היתר, הן בשל היותן עתידיות ואינן קיימות למעשה במועד
 6 העסקה נשוא השומה, הן בשל העדר הקונקרטיזציה של הסכומים בהם מדובר והן
 7 באשר למידת הודאות בדבר קבלתם בידי חברת ארמון ההגמון. בהקשר זה נפנה
 8 לדבריהם של המלומדים פרופ' אהרון נמדר בספרו על מיסוי מקרקעין עמ' 573
 9 ופרופ' יצחק הדרי בספרו **על מיסוי מקרקעין** כרף ב' חלק ראשון מהדורה שניה
 10 עמ' 323. שני המלומדים סבורים, כי התחייבויות ו/או חובות של לקוחות יש לסווג
 11 כשווי ערך למזומנים או לניירות ערך במובן ההגדרה של איגוד מקרקעין, דהיינו
 12 כנכסים ניטרליים שאין בהם כדי להחריג את האיגוד המדובר ממעמדו כאיגוד
 13 מקרקעין.

14 אמנם, בעניינינו מדובר בטענת חברת ארמון ההגמון לקיומם של "חובות" מצד
 15 גורמים שלטוניים המפקיעים ו/או הפוגעים במקרקעין כלפיה, ולא בלקוחותיה
 16 ואולם הרעיון העומד בבסיס הטענה המנוגדת לטענת העוררות, הינו זהה, דהיינו,
 17 שאין מדובר בנכסים עצמאיים מפיקי הכנסה אלא בחובות בלבד, מה
 18 שהחשבונאות הייתה מגדירה תחת הסעיף "הכנסות לקבל" דהיינו, הכנסות שאף
 19 אם התשתית המשפטית לקבלתן נוצרה, עדיין קבלתן בפועל תהיה רק בשנים
 20 הבאות. לטעמי, ברי כי הסיפא להגדרת איגוד מקרקעין המדברת על נכסים
 21 ניטרליים או טפלים או כאלו אשר אינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו במועד
 22 הרלבנטי, כוללת בחובה בהקשר הקונקרטי של תיק זה, גם את ההגדרה
 23 החשבונאית של המונח "הכנסות לקבל".

24
 25 **5. המחלוקת בדבר רכיבי השומה: שווי הממכר; ניכוי בגין הפחתה לגודל; ניכוי הוצאות**
 26 **פיתוח; היטל השבחה; שווי מבנה הציבור; שווי הקניון; שווי הזכויות לניוד אל מחוץ**
 27 **לקניון: התחייבות לבניית בית ספר לפטריארכיה**

28
 29 5.1. אינני מוצא טעם להיכנס למחלוקת רווית האמוציות בין ב"כ העוררות לבין ב"כ
 30 המשיב בדבר אופן התנהלותם ההדדית זה כלפי זה בסוגיות שבכותרת פרק זה.
 31 עם זאת ברי, כי אין בידי להסתמך על חוות הדעת של השמאי הנכבד מר ספקטור
 32 כיוון שזו לא הוצגה בפנינו כנדרש על פי דין, הן מבחינת סדרי הדין והן מבחינת
 33 דיני הראיות ובעיקר משום שהתנהלות העוררות בהקשר זה גרמה למצב בו ניטלה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מידי המשיב ההזדמנות לחקור את השמאי ספקטור, בחקירה נגדית על חוות דעתו
2 ולנסות לסתור אותה, כאשר אין חולק כי מדובר בזכות בסיסית לה זכאי כל צד
3 בתיק זה.
4
- 5.2 עוד נציין, כי העוררות בחרו למשוך את תצהירו של רואה החשבון מטעמן ולמעשה
6 נותרו עם עד אחד הלא הוא מר עוואד מנכ"ל חברת ארמון ההגמון. ברי כי עדותו
7 של עד זה אין בה כדי לסייע לנו על מנת להכריע במחלוקות המפורטות בכותרת
8 לפרק זה.
9
- 5.3 לאור האמור לעיל, אין בידנו ראייה המצביעה על עילה לבצע הפחתה משווי
10 המתחם העליון בשיעור של 10% בגין מקדם הפחתה לגודל. מה עוד שיש בפנינו
11 עדות של שמאית מטעם המשיב הגב' יעקב [אשר נחקרה נגדית] הסבורה כי
12 בנסיבות העסקה שבנידון יש דווקא יתרון לגודל.
13
14
- 5.4 הפחתה נוספת לה טוענות העוררות, בהסתמך על חוות דעתו של השמאי ספקטור,
15 הינה, כי יש להפחית משווי המגרשים המתחם העליון את ההוצאות ועלויות
16 הפיתוח. מסכים אני עם המשיב שככל שיש להתחשב בהוצאות הפיתוח הרי יש
17 לייחס אותם אך ורק ל-104 המגרשים במתחם העליון ולא לכלל המגרשים כטענת
18 העוררות.
19
- 20 אכן, ההלכה הנוהגת כיום ואשר נקבעה שוב ושוב במספר פסקי דין שניתנו על ידי
21 מספר ועדות ערר שונות בתקופה האחרונה [פרשות אאורה (ו"ע חי' 20861/16),
22 שיכון ובינוי (ו"ע חי' 43281/17), אלמוג בניה (ו"ע חי' 67093/16) ועוד] היא, כי
23 ניתן אמנם לנכות הוצאות פיתוח משווי עסקה או ממכר, מקום בו קיימת
24 התחייבות חוזית **מוגדרת** לביצוע עבודות פיתוח ועבודות אלו טרם בוצעו כלל או
25 שמרביתן המכרעת טרם בוצעה. העוררות ברכישתן את מניות אפריקה ישראל
26 בחברת ארמון ההגמון, נכנסו לנעליה באופן שהתחייבויות ארמון ההגמון לביצוע
27 עבודות פיתוח ב-104 מגרשי בניה, יש בהן, לכאורה, כדי להשפיע על שווי ההוגן
28 של הממכר [דהיינו, המניות], בראיית דיני מיסוי המקרקעין.
29 מהעובדות שהוצגו בפנינו [נספחים ט"ז ו-י"ז לתצהיר מטעם העוררות] עולה,
30 לכאורה, כי יש מקום לסברה שזהו המצב בעסקה דנן. ואולם לטעמי, אין בידינו
31 נתונים מספיקים ו/או ראויים על מנת לשקלל רכיב זה שכן, כאמור, אין בידינו
32 לקבל את חוות דעתו של השמאי ספקטור בשל התנהלות העוררות בסוגיה זו.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 סבורני כי גם את יתר טענות העוררות בסוגיות השונות במחלוקת שבכותרת לפרק 5.5
 2 זה, יש לדחות מן הטעם שלא הוצגו בפנינו חוות דעת ו/או ראיות אחרות התומכות
 3 בטיעוני העוררות באשר לרכיבים הללו. זאת נוכח אי קבלתה של חוות הדעת של
 4 השמאי ספקטור וכן נוכח עדויותיהן של עדות המשיב, אשר נחקרו ע"י ב"כ
 5 העוררות ולא התרשמתי כי חוות דעתן הופרכה ו/או נסתרה. אציין כי השמאית
 6 יעקב הציגה במסגרת חו"ד מומחה מטעם המשיב, מספר נכבד של עסקאות
 7 השוואה בדבר שווי המקרקעין, היא נחקרה על כך בחקירה נגדית ולא נמצא כי
 8 חוות דעתה הופרכה ע"י העוררות.
 9

6. סיכום ומסקנות

11 נוכח כל האמור לעיל, הנני מציע לחבריי לדחות את הערר.
 12 עם זאת, איני מוצא לנכון, בנסיבות העניין, להגדיל את השומה כבקשת המשיב שכן
 13 תימוכין להגדלתה, אם בכלל, מצויים לכאורה בחוות דעתה של השמאית יעקב בלבד ואינם
 14 מעוגנים בשומה או בנימוקים לדחיית ההשגה. אציין כי פתיחת השומה בסוגיית השווי
 15 ההוגן של הממכר, כטענת המשיב - תחייב גם בחינה מחודשת של סוגית ניכוי הוצאות
 16 הפיתוח כטענת העוררות. עקרון סופיות הדיון, כמו גם מתן משקל ראוי להקפדה על סדרי
 17 הדין ודיני הראיות מחייבות, לדעתי, דחיית הערר מזה, ואי הגדלת השומה, מזה.
 18
 19

חיים שטרן, עו"ד
חבר הוועדה

א. קולה שופט, יו"ר הוועדה

- 20
 21
 22
 23
 24
 25 1. מסכים אני עם חוות דעתו המקיפה של חבר הוועדה עו"ד ח. שטרן.
 26
 27 2. מבקש אני להוסיף מילים מספר, בבחינה של מבט מ"מעוף הציפור" על המחלוקת
 28 העקרונית שלפנינו וכן אבקש להוסיף הערות קצרות בדבר המחלוקת לעניין הגדלת שווי
 29 השומה, כך מחד גיסא, לטענת המשיב ולעניין הפחתת שווי השומה, כך מאידך גיסא,
 30 לטענת העוררות.





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 המחלוקת העיקרית נסובה אודות טענת עוררת לקבלת פיצוי הפקדה ופיצוי ירידת ערך
2 כקבוע בסעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, וכן טענת העוררות כי המגרשים מהווים מלאי
3 עסקי.
4
5 3. חבר הוועדה, עורך הדין ח. שטרן תיאר נכון את המצב המשפטי לעניין סיווג זכויות אלו,
6 ומקובלת עליו כאמור מסקנתו, כי אין בקבלת פיצוי, הן בגין הפקעת מקרקעין והן על פי
7 סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, משום שינוי הגדרת העוררות והוצאתן מתחולת איגוד
8 מקרקעין.
9 די אם אפנה שוב להלכת מליסרון כפי שציין עוה"ד שטרן.
10 אוסיף ואומר כי לטעמי הפקעה, וכך גם ההגדרה המשפטית, הינה "מכירה כפויה" ומשכך,
11 וכשם שלו היו העוררות מוכרים זכות במקרקעין, לא היה בכך כדי להוציא מתחולת איגוד
12 מקרקעין, כך גם אין בהפקעה כדי להוציאן מתחולתו של איגוד מקרקעין.
13 זאת ועוד עיקר, דומני שהן הפיצוי בגין סעיף 197 והן פיצויי ההפקעה הינן בבחינת "דבר
14 שלא בא לעולם", שכן מכל המסמכים שהוצגו לעניינינו עולה, כי לעת הזו, אין כל הליך
15 תלוי ועומד כנגד נתיבי ישראל, או גורם כלשהו אחר, וההליך היחיד שהעוררות הצביעו
16 לפנינו הוא עתירה מנהלית 15-12-36421 שעניינה בקשה למתן מידע, כשגם הדיון בעניינה
17 של עתירה זו הסתיים זה מכבר, והליך אחר, לא קיים ומכל מקום לא הובא לידיעתנו.
18 בהערת אגב אעיר, כי צודק ב"כ המשיב בטרזוניה אשר הפנה כנגד העוררות שטרחו לציין
19 את דבר קיומה של העת"מ הנ"ל, אולם "שכחתי" לציין כי תיק זה הסתיים בפסק דין!
20
21 4. גם לעניין המגרשים מצטרף אני לעמדתו של עוה"ד שטרן ומהטעמים שהובאו בחוות דעתו.
22
23 5. אשר לקיזוז הוצאות הפיתוח/או הוצאות אחרות או שאלת שווי נכסי החברה, צודק חבר
24 הוועדה עוה"ד שטרן שעניין זה לא הוכח כלל (לעניין הוצאות הפיתוח עוד אוסיף התייחסות
25 להלך) שכן חוות דעת מטעם העוררות כלל לא הוגשה.
26 לעניין זה אבקש להוסיף, כי במהלך הדיון שלפנינו, טענה ב"כ העוררות, כי לתצהירו של
27 רו"ח דף צורפה חוות דעתו של השמאי ספקטור ומשכך יש לראותה כראיה שצורפה לחומר
28 הראיות.
29 במהלך הדיון בע"פ התעקשה ב"כ העוררות, כי שעה שמדובר בנספח כ"ז לתצהיר שהוגש
30 כדן, והמשיב לא טען דבר וחצי דבר כנגד התסקיר ונספחיו, הרי שכל נספחי התצהיר הם
31 חלק מחומר הראיות שבתיק.
32 לעניין זה קבענו, כך במהלך הדיון, שאכן חוות הדעת של ספקטור תהווה חלק מחומר
33 הראיות בתיק ושאלת משקלה תידון בהמשך.





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיזוני:

- 1 בדיעבד ובסיכומיו העיר תשומת ליבנו ב"כ המשיב, כי חוות דעתו של ספקטור לא צורפה
2 לתצהיר ומשכך טען הוא ובצדק, כי חוות הדעת אינה יכולה להוות כלל חלק מחומר
3 הראיות שבתיק.
4 לעניין זה צודק ב"כ המשיב ומשכך ובצדק קבע חבר הוועדה, עוה"ד חיים שטרן, שאין
5 בפנינו כל נתון חשבונאי התומך בערר של העוררות. אבקש להוסיף לעניין זה, שלבד
6 מהתוצאה האופרטיבית סבור אני, כי התנהלות העוררות לעניין זה ולמרבית הצער גם
7 התנהלות באי כוחה, הייתה שלא בתום לב וגרמה מלכתחילה לוועדה ליתן החלטה שגויה,
8 בדבר קבילותה של חוות הדעת.
9
10 7. שעה שאין לפנינו חוות דעת הרי שאין לפנינו למעשה כל נתון בדבר הוצאות הפיתוח של 104
11 מגרשים אשר במתחם העליון (ודוק, כפי שכתב חברי 104 ולא יותר!) נכון הוא שמנספח
12 ט"ז עולה לכאורה, כי העוררות היו אמורות לשאת בהוצאות הפיתוח, אלא שאין לפנינו כל
13 נתון המעיד שאכן כך נעשה, ובמיוחד אין לפנינו נתון המצביע על המחיר ששולם וככל
14 ששולם עבור הוצאות הפיתוח, יש לזכור, שנתון זה, אם היה קיים, היה אמור להיות
15 בידיעת העוררות, ואלו כאמור לא הציגו בפנינו (וגם לא במהלך ההשגה) כל ראיה על
16 סכומים שהוצאו עבור פיתוח המגרשים.
17
18 8. גם אם ניתן היה להשיב את הדיון למשיב על מנת לאפשר לעוררות להציג נתונים בדבר
19 הוצאות הפיתוח, סבורני כי אין זה ראוי לנקוט בדרך זו הן על שום התנהלות העוררות,
20 לרבות בהליכי ההשגה אצל המשיב והן ובעיקר על שום שהגיע העת לסיום פרשיה זו.
21 יוער, כי גם למשיב טענות בדבר הגדלת השומה נוכח האמור בחוות דעתה של השמאית
22 הגב' אריאלה יעקב, וגם לעניין זה מצטרף אני לעמדתו של חבר הוועדה, עו"ד שטרן שאין
23 לאפשר זאת.
24 אכן, סעיף 89 (ב) לחוק קובע שוועדת הערר, רשאית להגדיל את השומה, ואולם סבורני, כי
25 הדרך הנכונה שעל המשיב היה לנקוט, הייתה דרך של תיקון שומה בהתאם לסעיף 89 שם,
26 אם וככל שסבר המשיב, שנתקבלו עובדות חדשות המצדיקות תיקון שומה, או שנתגלתה
27 טעות בשומה, והכל כמובן בתוך תקופת הזמן של 4 שנים כקבוע במסגרת הסעיף שם.
28 המשיב לא נקט בדרך זו (אולי בגלל חלופי הזמן) ואיני סבור שעל ועדת הערר, לתקן עתה
29 את השומה בדרך של הגדלתה. כזכור לשון הסעיף הינו "רשאית ועדת הערר..." לאמור
30 רשאית ולא חייבת.
31
32 9. סוף דבר אפוא כתחילתו, שמצטרף אני לחוות דעתו של חבר הוועדה עוה"ד ח. שטרן שיש
33 לדחות את הערר על שתי חלופותיו, הן לעניין סיווג ארמון ההגמון כאיגוד מקרקעין והן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 14-11-31189 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

- 1 לעניין שווי המקרקעין מושא השומה, שאין לקבל את בקשת המשיב להגדלת השומה, ויש
2 להשאיר את סכום השומה כפי שנקבע על ידי המשיב על סך של 6,423,621 ₪ נכון ליום
3 ההחלטה בהשגה.
4
5 10. בנסיבות העניין אציע לחבריי לחייב את העוררות בהוצאות ושכ"ט המשיב בסך כולל של
6 80,000 ₪.
7

אשר קולה, שופט

8
9

חבר הוועדה, עו"ד ד"ר נתן מולכו

10

11 כבר בהתחלה, אומר כי אני מסכים לפסק דינו המנומק של חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן וכן
12 לקביעת הוצאות ושכ"ט כפי שהוצע ע"י יו"ר הוועדה, השופט קולה.

13

14 חייב אני לציין כי ערר זה, דווקא בשל הגשתו, הן לעניין עצם ההכרעה האם מדובר באיגוד מקרקעין
15 האם לאו, בשים לב דווקא לפסיקות האחרונות בבית המשפט העליון בסוגיה זו, וכן לעצם ההכרעה
16 מה הערך הנכון שבגיננו יש לחייב במס רכישה, האם יש לנכות הוצ' פיתוח שטרם בוצעו והאם יש
17 לתקן השומה בשל טעות שנפלה בה על אף שהמשיב לא עשה כן.

18

ואכן, סוגיית הוצ' הפיתוח הינה סוגיה המגיעה לפתחה של ועדה זו בכל פעם מחדש.

19

ואולם, הוועדה אינה יכולה להוציא את הערמונים מהאש. חובה היה על העוררים להביא את כל
20 הנתונים הרלוונטיים לפני המשיב, וככל שההשגה נדחית על ידו, להביאם בפני ועדה זו.

21

הוועדה אינה יכולה לבצע את עבודתה של העוררת ואין זה מתפקידה ולו על דרך האומדנא.

22

23 אכן, העוררת החליפה את הייצוג ואולם, אנו נתקלים, ולא בפעם הראשונה, בעררים המוגשים ללא
24 חוות דעת מתאימות ובחוסר חוות דעת, אותו קושי הקיים בפני המשיב לקבל הכרעה בסוגיה,
25 מצויה גם בקרב ועדה זו.

26

27 אני מקבל את דעתם של חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן, ויו"ר הוועדה, הש' אשר קולה, כי בנסיבות
28 תיק זה, אכן, אין מקום כי הוועדה תרפא פגמים שנפלו תחת המשיב ותתקן את השומה כמו שאין



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בעמ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

תיק חיצוני:

1 מקום לאפשר הפחתת שווי הוצ' הפיתוח שטרם בוצעו, בשל היעדר ראיות וחוות דעת תומכת לכך.
 2 תוצאה זו הינה תוצאה ראויה בשים לב לדברי חבריי.
 3
 4 לאור האמור לעיל, אני מצטרף לדעת חבריי, כי יש לדחות את הערר ולהשית על העוררת שכ"ט
 5 והוצ' בסך 80,000 ₪.
 6

ד"ר נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

7

8

9 הוחלט אפוא פה אחד, לדחות את הערר, להשאיר את השומה כפי שנקבעה בהשגה על כנה ולחייב
 10 את העוררות בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסך של 80,000 ₪.

11

12

ניתן היום, י"ג סיוון תשע"ט, 16 יוני 2019, בהעדר הצדדים.

13

ד"ר נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר הוועדה

אשר קולה, שופט
יו"ר הוועדה

14

