



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4900/19

לפני: כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט י' אלרון  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערערות: 1. ב.ס.ט. בנייה בע"מ  
2. סמיר עואד בע"מ  
3. ס.ת.ר. השקעות בע"מ

נ ג ד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים בר"ע 14-11-31189 שניתן ביום 16.6.2019 על ידי כבוד השופט א' קולה, וחברי הועדה: ח' שטרן ונ' מולכו

תאריך הישיבה: ו' באדר התשפ"א (18.2.2021)

בשם המערערות: עו"ד קרן מרציאנו, עו"ד פרופ' יצחק הדרי, עו"ד טלי הדרי

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

השופט י' עמית:

האם זכות לפיצויי הפקעה וזכות לפיצויים בגין ירידת ערך של מקרקעין מוציאות את בעל הזכויות מהגדרתו כ"איגוד מקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין (שכב ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק), ועל כן יכולות להביא לחיוב במס רכישה? זו השאלה העיקרית המתעוררת במסגרת הערעור שלפנינו.

רקע נורמטיבי

1. סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כלהלן:

מס רכישה

[...]

(ב) (1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי – כאמור בפסקה (א1) – משווי כלל

הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד; [...] לעניין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" – הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לעניין זה, "הקצאה" – כל הנפקה של זכויות באיגוד.

סעיף 1 לחוק מגדיר את המונח "איגוד מקרקעין" כדלקמן:

"איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה, בתקופה שעד למועד הרישום למסחר בבורסה כהגדרתו בסעיף 3א64(א)(2) לפקודה, ובלבד שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה כאמור באותו סעיף; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית.

הנה כי כן, חוק מיסוי מקרקעין קובע כי פעולה באיגוד מקרקעין כהגדרתה שם, חייבת בתשלום מס רכישה. ההחלטה למסות פעולה באיגוד מקרקעין נועדה להתמודד עם התחמקות מתשלום מס בעת מכירת זכויות במקרקעין באמצעות שימוש באיגודי מקרקעין (כגון חברת "גוש חלקה"). החיוב במס רכישה בנסיבות אלה מבוסס על "הרמת מסך סטטוטורית", יצירת זהות בין מכירת הזכויות באיגוד ובין מכירת הזכויות במקרקעין עצמם, כך שניתן לחייב במס עסקאות בזכויות האיגוד כאילו נמכרו מקרקעי האיגוד עצמם (ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ, בפסקה 15 (14.12.2017) (להלן: עניין גזית גלוב); ע"א 924/12 מדינת ישראל מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בניה ופיתוח בע"מ, בפסקה י"ד (13.1.2014) (להלן: עניין אספן); ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות, בפסקה יא (23.4.2012); ע"א 4666/06 נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, תל אביב, בפסקה 7 (11.3.2009) אהרון נמדר מס שבח מקרקעין כרך א – בסיס המס 550-551 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן נמדור)).

2. המונחים "איגוד מקרקעין" (עובר לתיקונו בתיקון מס' 86 לחוק (ס"ח 722) (תיקון עקיף לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 222), התשע"ו-2016) ו"זכויות במקרקעין", נדונו בהרחבה בפסק הדין בעניין גזית גלוב (בקשה לדיון נוסף נדחתה, דנ"א 1032/18 אלדר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (18.9.2018)). בפסק הדין

נדונו ארבעה ערעורים שעניינם מיסוי עסקאות למכירת מרכזי קניות. שאלה מרכזית שהתעוררה שם הייתה אם נכסים מסוימים כמו פעילות עסקית, "עסק חי" ומוניטין של מרכזי הקניות הם נכסים עצמאיים שאינם נחשבים לזכויות במקרקעין, והשלכותיהם על סיווג האיגוד כאיגוד מקרקעין (פסקה 13). בפסק הדין, עמדה הנשיאה נאור על הגדרת המונח "איגוד מקרקעין" וקבעה כי ניתן לחלקה לשלושה חלקים עליהם יפורט להלן:

(-) ההגדרה הבסיסית – "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין" – במסגרת זו יש לגבש "רשימה" של נכסי האיגוד שהינם נכסים עצמאיים ונפרדים מנכסיו האחרים של האיגוד, ולגביהם יקבע אם הם מהווים זכויות במקרקעין או לא. אם כלל נכסי האיגוד הם זכויות במקרקעין, יוגדר האיגוד כ"איגוד מקרקעין" (בכפוף להגדרה הממעטת). אם ימצא כי קיים לפחות נכס אחד שאינו עולה כדי זכות במקרקעין, לא יפול האיגוד המדובר לגדרי ההגדרה הבסיסית, ויש לבחון את התקיימות תנאי ההגדרה המרחיבה (שם, פסקה 17).

(-) ההגדרה הממעטת – "למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה [...] – בהתקיים האמור בהגדרה הממעטת, יוצא איגוד שנכסיו הם זכויות במקרקעין מהגדרת "איגוד מקרקעין". יושם אל לב כי במועדים הרלוונטיים למקרים שנדונו בעניין גזית גלוב (שם, בפסקה 16), כמו גם במועד הרלוונטי למקרה שלפנינו, ההגדרה הממעטת הייתה שונה ומצומצמת יותר מזו הקיימת בהגדרת המונח כיום. עם זאת, מאחר שבמקרים אלו לא התעוררה שאלת פרשנותה של ההגדרה הממעטת, אין לשוני נפקות מעשית.

(-) ההגדרה המרחיבה – "לא יראו כנכסיו של האיגוד [...]". הגדרה זו עוסקת במקרים שבהם חרף העובדה שהאיגוד מחזיק בנכסים שהם אינם זכויות במקרקעין, עדיין יראו בו כאיגוד מקרקעין. בחלק זה נזכרת רשימת נכסים (מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין) המכונים "נכסים ניטרליים", שכל עוד הם אינם משמשים את האיגוד בייצור הכנסתו הם לא יובאו בחשבון נכסי האיגוד ולא יגרעו מסיווגו של האיגוד כאיגוד מקרקעין ("מבחן הניטרליות"). ככל שנכסים אלו משמשים ליצור הכנסתו של האיגוד, הם לא יגרעו מסיווגו כאיגוד מקרקעין אם "לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית" ("מבחן הטפלות") (להרחבה ראו עניין גזית גלוב, בפסקאות 22-24. עוד ראו אצל נמדר, בעמ' 599-604; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב – חלק ראשון 318, 322-325 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי, כרך ב – חלק ראשון); אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה 179 (2017)).

במילים אחרות, בהתאם לפסק הדין בעניין גזית גלוב, המבחן שנקבע להגדרת המונח "איגוד מקרקעין" הוא המבחן הנכסי (למשל שם, בפסקה 53). איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, הוא איגוד מקרקעין. איגוד יחשב לאיגוד מקרקעין גם אם יש ברשותו נכסים שאינם זכויות במקרקעין כל עוד מדובר בנכסים "ניטרלים" שלא משמשים את האיגוד ביצור הכנסתו, ולחלופין, כל עוד הנכסים הניטרלים משמשים את האיגוד ביצור הכנסתו אך הם טפלים למטרותיו העיקריות. איגוד המחזיק בזכויות במקרקעין לא ייחשב כאיגוד מקרקעין אם יש לו נכסים משמעותיים שאינם זכויות במקרקעין, אשר משמשים את האיגוד ביצירת הכנסות והם אינם טפלים למטרותיו העיקריות (ראו והשוו לאמור שם, בפסקה 33).

3. לא אמרנו את שאמרנו אלא על מנת להיטיב להבין את המסגרת הנורמטיבית החלה בענייננו, ועוד נשוב בהמשך לקביעות נוספות בעניין גזית גלוב הרלוונטיות לענייננו. כעת, נרחיב את הדיבור על ההליך שבפנינו.

רקע עובדתי

4. ענייננו בשומת מס רכישה על סך של 6,423,621 ₪ שהוצאה למערערות על ידי המשיב, וזאת בגין רכישת מניות של חברה בשם ארמון ההגמון בע"מ (להלן: ארמון ההגמון או החברה) מחברת אפריקה ישראל בע"מ (להלן: אפריקה ישראל). הרקע לעסקה תואר בהרחבה בפסק דינה של ועדת הערר, ולא אחזור על הדברים אלא על עיקרי העובדות הצריכות לעניין.

חברת ארמון ההגמון היא חברה פרטית שהוקמה על ידי המערערות ובשנת 1993 רכשה מהפטריארכיה היוונית האורתודוכסית בירושלים זכויות במקרקעין בשטח של עשרות דונמים בעיר נצרת. המקרקעין מחולקים לשתי חטיבות קרקע כלהלן: הראשונה, במפלס תחתון הממוקם בכניסה לעיר נצרת ומיועד בעיקרו לבניית שטחי מסחר, מגורים, תחנות אוטובוסים ועוד (להלן: המתחם התחתון); והשנייה, במתחם עליון המיועד בעיקרו לבניית דירות מגורים (להלן: המתחם העליון). בשלב מסוים התקשרו המערערות וארמון ההגמון עם אפריקה ישראל בעסקה במסגרתה הוקצו מחצית ממניותיה של ארמון ההגמון לאפריקה ישראל. כן נעשו עסקאות נוספות בין חברת ארמון ההגמון ובין גורמים אחרים, ביניהם חברת בת של ארמון ההגמון, שהשפיעו על מצבת הזכויות של ארמון ההגמון במקרקעין.

באוקטובר 2011 נערכו שלוש עסקאות בקשר למקרקעין, ביניהן מכירת כלל מניות אפריקה ישראל בארמון ההגמון למערערות. עסקה זו נמצאת במוקד הערעור שלפנינו. בהתאם לקביעות העובדתיות שבפסק הדין, ערב העסקה ארמון ההגמון החזיקה ב"נכסים הריאליים" הבאים:

(-) שטח מקרקעין במתחם התחתון ויעודו חניון אוטובוסים, וכן 104 מגרשים לבנייה במתחם העליון ושטחי מקרקעין נוספים במתחם העליון ביעודים שונים.

(-) 63% ממניות חברת בת של ארמון ההגמון (חברת המרכז המסחרי), שהיא בעלת קניון אשר נבנה במקרקעין בשיתוף עם חברת ביג מרכזי קניות (2004 בע"מ) (להלן: הקניון).

(-) 91% מזכויות הבנייה לבניית משרדים מעל גג הקניון בשטח של 6,000 מ"ר וכן 82% מזכויות בנייה נוספות אותן היא זכאית לנייד אל מחוץ לקניון כמפורט בפסק הדין.

בנסיבות אלה נקבעה בגין העסקה שומת מס רכישה על סך של 6,423,621 ₪ כאמור לעיל. השומה נערכה בהתאם לעמדת המשיב ולפיה במועד העסקה חברת ארמון ההגמון הייתה איגוד מקרקעין ומכירת המניות הייתה פעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס רכישה.

5. המערערות טענו כי שטחים רבים מהמקרקעין הופקעו על ידי מע"צ (חברת נתיבי ישראל כיום), עיריית נצרת ועיריית נצרת עילית שנים רבות עובר לעסקת רכישת המניות, והמערערות מחזיקות בזכות לפיצויי הפקעה ובזכות לפיצויים בגין ירידת ערך המקרקעין לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן ובהתאמה: פיצויים בגין ירידת ערך ו-חוק התכנון והבניה). נטען, כי בעקבות ההפקעה התנהלו הליכים משפטיים שונים אך הם טרם הניבו פרי בדמות פיצוי. עמדת המערערות הייתה כי בהתחשב בזכויותיה של ארמון ההגמון לפיצויים כאמור לעיל, ובהתחשב בכך שחלק מהותי מהנכסים שפורטו לעיל הינם בבחינת "מלאי עסקי" (להבדיל מ"רכוש קבוע") של החברה, חברת ארמון ההגמון לא עונה להגדרת "איגוד מקרקעין" והעסקה אינה חייבת במס רכישה.

השגת המערערות על שומת המס נדחתה ומכאן הערר שהוגש על ידן, בגדרו נתקפו הן עצם החיוב במס הן שיעורו של החיוב.

6. ועדת הערר דחתה את הערר וקבעה כי במועד הקובע לעסקה, חברת ארמון ההגמון הייתה איגוד מקרקעין כך שרכישת המניות של החברה על ידי המערערות הייתה פעולה באיגוד מקרקעין החייבת במס רכישה. בהתבסס על פסק הדין בעניין גזית גלוב (שכונה שם "עניין מליטרון", כשם אחד הערעורים שהתבררו במסגרת פסק הדין המאוחד – ע"א 1346/15 מליטרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה), ועדת הערר קבעה כי המונח "זכות במקרקעין" כולל בחובו רכיבים וזכויות של האיגוד שהם נטמעים או שלובים בנכסי המקרקעין שבידי האיגוד. בהתאם לכך, במועד העסקה דנן, כל זכויותיה ונכסיה של חברת ארמון ההגמון הם בגדר זכויות במקרקעין. עוד נקבע כי גם אם ניתן לראות בזכויות הקשורות בתביעות לפיצויי הפקעה או פיצוי בגין ירידת ערך כנכס נפרד מנכסי המקרקעין, הן אינן נכסים המוציאים את החברה מהגדרת איגוד מקרקעין. זאת, מכיוון שמדובר לכל היותר בכספים או בזכויות כספיות שהם בגדר מיטלטלין ("נכסים ניטרליים"), ובמועד ביצוע העסקה מושא השומה הם לא שימשו את החברה בייצור הכנסה. עוד נקבע בהקשר זה, כי יש להבחין בין שני סוגי התביעות, וגם אם ניתן לראות בתביעה לפיצויי הפקעה זכות נפרדת מהמקרקעין שהופקעו, לא כך הדבר ביחס לתביעת הפיצויים בגין ירידת ערך. תביעה זו מתייחסת לפגיעה בשווי המקרקעין כשהמקרקעין נותרים בידי האיגוד, ולא מדובר בנכס נפרד ועצמאי מנכס המקרקעין אלא בנכס ש"נבלע" בהם.

בהתחשב בהיעדר מסוימות וב"פלואידיות" של הזכויות הנטענות; אופיין העתידי; היעדר קונקרטיזציה או נתונים מספקים לעניין גובה הסכום שיתקבל; והיעדר ודאות בעצם קבלתו – נקבע כי מדובר בנכסים טפלים למטרתה העיקרית של החברה, כשהתחייבויות או "חובות" מסוג זה נופלים לסיפא ההגדרה של איגוד מקרקעין. הוועדה נדרשה אף להסדר החלקי שנחתם בין החברה למע"צ מיום 22.5.2006 ומתייחס לסכום פיצויים שאינו שנוי במחלוקת ביחס להפקעה בסך של כ-1,500,000 ₪ (הנושא הפרשי הצמדה וריבית מינואר 1998). לעניין זה נקבע, כי מדובר בסכום כסף בלתי מהותי המהווה נכס ניטרלי וטפל לנכסי החברה.

בנוסף נדחו טענות נוספות שהעלו המערערות, וביניהן הטענה כי כלל זכויות המקרקעין של החברה או חלק מהותי מהן הן בבחינת "מלאי עסקי" של החברה, כך שפעילותה העסקית שוללת את מעמדה כאיגוד מקרקעין. נקבע כי נכסי המקרקעין נרשמו בדוחות הכספיים של החברה כ"נכסים בלתי שוטפים", וממילא סיווג הזכויות כ"מלאי עסקי" כשלעצמו לא שולל מחברה את סיווגה כאיגוד מקרקעין. גם השקעת כספים, זמן

ומאמצים להשבחת המקרקעין או הגנה על האינטרסים של החברה במקרקעין לא שוללים את סיווגה כאיגוד מקרקעין, כל עוד אין בידי התאגיד נכסים אחרים שאינם ניטרליים.

לבסוף, הוועדה דחתה את טענות המערערות ביחס לרכיבי השומה וגובה השומה, תוך שנקבע כי המערערות לא הוכיחו את טענותיהן ואין להסתמך על חוות דעת שמאי המקרקעין מטעמן שהוגשה שלא כדין. מנגד, בקשת המשיב להגדלת השומה, נדחתה אף היא.

על פסק הדין של ועדת הערר הוגש הערעור שלפנינו.

עיקרי הטענות בערעור

7. המערערות חזרו וטענו כי הזכות לפיצויי הפקעה והזכות לפיצויים בגין ירידת ערך של מקרקעין (להלן יחד: הזכות לפיצויים) אינן "זכויות במקרקעין" וכי יש בכוחן כדי להוציא את החברה מהגדרה של "איגוד מקרקעין". לשיטתן, "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין היא ייחודית ומצומצמת, ובהתאם לפסיקת בית משפט זה ולגבולות שהותוו למונח בדין הכללי, הזכות לפיצויים אינה באה בגדרה. לעמדתן של המערערות, מסקנה זו מתבקשת הן לנוכח פרשנות המונח "זכות במקרקעין" בדיני ההתיישנות וסיווגה של תביעה לפיצויים כתביעה שאינה במקרקעין; הן לנוכח הפסיקה שעסקה בנושא והלכת גזית גלוב; הן לנוכח התכלית האנטי תכנונית של הסדר המס. בהקשר זה נטען, כי פעולת ההפקעה היא פעולה כפויה שלא נגועה בתכנון מס, כך שאין הצדקה להחיל בנסיבות דנן את הוראות החוק.

נטען כי הזכות לפיצויי הפקעה היא זכות כספית אובליגטורית נפרדת מהמקרקעין, שקמה לבעלי המקרקעין במועד מסירת החזקה במקרקעין לרשות המפקיעה. החל ממועד זה, מתנתקת זכותו של בעל הקרקע מהמקרקעין וכל שנותר לו הוא הזכות לתביעה כספית לפיצויים. הזכות לתביעה כספית אינה בגדר "חוב" או "כספים" כפי שקבעה ועדת הערר, וניתן להעבירה לצד שלישי ולהמחותה במנותק מקרקע ספציפית. עוד נטען כי במקרה דנן הזכות לפיצויים בגין ירידת ערך מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבניה לא עומדת ביחס למקרקעין שנותרו בידי החברה כפי שקבעה ועדת הערר, ואין היא קשורה בקשר אינטגרלי עם מקרקעי האיגוד.

המערערות טענו בנוסף כי הזכות לפיצויים היא נכס עצמאי משמעותי המשמש את החברה ביצור הכנסותיה. כך, שוויין של הזכויות עולה על 10% מנכסי החברה, ולפי עמדתו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטות מיסוי שונות, מדובר בנכס שאינו

טפל; הפיצויים בגין ירידת ערך מהווים הכנסה חייבת במס; וגם הזכות לפיצוי הפקעה משמשת את החברה ביצירת הכנסה בהווה באמצעות צבירת ריבית על הפיצויים שיתקבלו.

לחלופין ביקשו המערערות כי ככל שלא תתקבל עמדתן יוחזר התיק לוועדת הערר לקביעת שווי המכירה לפיו יחושב המס. בעניין זה נטען כי בניגוד להלכה הפסוקה, בשומת המשיב לא נוכחו הוצאות פיתוח כנדרש; כי אי הגשת חוות הדעת מטעמן מקורה בטעות; כי היה מקום לקבל את חוות הדעת, שלא היתה בבחינת ראייה חדשה מבחינת המשיב; וכי למול הנזק שיגרם למשיב מהימשכות ההליך יש לבכר את הצורך בגביית מס אמת.

8. המערערות ביקשו להביא במסגרת הערעור מספר ראיות חדשות שהן תולדה של ההליכים המשפטיים שניהלה ומנהלת החברה לקבלת הפיצויים. בתמצית, נטען כי בעקבות ההליכים והחלטת ועדת הערר שדנה בתביעה לפיצויים בגין ירידת ערך, שולמו לחברה חלק מהפיצויים בגין ירידת ערך ופיצויי הפקעה שהתבקשו על ידה, כך שלא מדובר בזכות "שטרם באה לעולם" כפי שנקבע על ידי ועדת הערר. לשיטתה, יש בהליכים ובמסמכים שהגשתם התבקשה כדי להוכיח את שוויה המשמעותי של הזכות לפיצויים ביחס לנכסי החברה; את היותה זכות כלכלית עצמאית שאינה מהווה חלק אינטגרלי מהמקרקעין; כי הזכות לפיצויים בגין ירידת ערך שימשה את החברה כהכנסה חייבת במס; וכי העובדה ששולם מס שבח בגין פיצויי הפקעה שכבר שולמו לארמון ההגמון מנתיבי ישראל, מחזקת את הטענה כי יש להפריד בין החיוב במס שבח לבין זכות התביעה לפיצויים; ובשונה מתשלום פיצויי הפקעה, המחאת זכות לפיצויי הפקעה לא מקימה חבות במס שבח, הואיל והזכות לפיצויי הפקעה אינה מהווה זכות במקרקעין.

נטען, כי יש לקבל את המסמכים כראיות בערעור שכן הם נערכו או התקבלו אצל החברה לאחר שניתן פסק דינה של ועדת הערר, וכי הן רלוונטיות לשאלת סיווג החברה כאיגוד מקרקעין.

9. המשיב מנגד טען כי החברה עונה להגדרה של איגוד מקרקעין לפי כל חלקיה. בתמצית, נטען כי בהתאם לפסק הדין בעניין גזית גלוב, יש לראות בזכות לפיצויים כנכס המשולב ונטמע ב"זכויות במקרקעין", באופן שמכניס את החברה להגדרה הבסיסית של המונח איגוד מקרקעין. מכל מקום, הזכות לפיצויים, שטרם התבררה והוכרעה, היא נכס ניטרלי, ותשלום ריבית על פיצויים אינו בגדר ייצור הכנסה. גם אם ניתן לראות בזכות לפיצויים כמייצרת הכנסה בזמן הווה, היא נעשית בדרך ארעית ולפיכך טפלה למטרה



העיקרית של האיגוד, וגם בהיבט זה עמדת המערערות דינה להידחות. לשיטתו של המשיב, מבחן הטפלות הוא מבחן מהותי ולא כמותי, ואין בהחלטות מיסוי שניתנו עובר לפסק הדין בעניין גזית גלוב כדי להכריע בסוגיה.

המשיב התנגד לבקשה להוספת ראיות, וטען כי הטענות בעניין שווי המקרקעין שעל בסיסו חושבה השומה אינן עומדות בהוראת סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין לפיו ניתן לערער על החלטה של ועדת ערר בבעיה משפטית בלבד. כמו כן נטען כי בעוד שהמשיב ביסס היטב את עמדתו לעניין השווי באמצעות עורכת השומה וחוות דעת של שמאי מקרקעין מטעמו, חוות דעת מטעם המערערות כלל לא הוגשה. המשיב הפנה לקביעות ועדת הערר באשר להתנהלותן של המערערות בקשר להגשת חוות דעת מטעמן, וגרס כי אין לאפשר "מקצה שיפורים" באמצעות החזרת הדיון לוועדה, וכי בדרך זו יצא חוטא נשכר.

דיון והכרעה

10. אקדים תוכנה לדיון ואומר כי דין הערעור להידחות, והדברים פשוטים.

המערערות הצביעו על ההבחנה בין מקרקעין לבין זכויות אובליגטוריות לצורך תקופת ההתיישנות, אך איני רואה מה לדיני ההתיישנות ולסוגיה שלפנינו. מקובלת עליי עמדת המשיב ולפיה הליכה בדרך שהתוותה בעניין גזית גלוב מובילה למסקנה כי בנסיבות העניין, הזכות לפיצויי הפקעה ולפיצויים בגין ירידת ערך לא מחריגה את החברה מהגדרת "איגוד מקרקעין".

11. כפי שהוסבר לעיל, ולפי הלכת גזית גלוב, הבחינה אם איגוד עונה להגדרת "איגוד מקרקעין" היא בחינה רב-שלבית (להשוואת מורכבות ההגדרה למורכבות הגדרת "תאונת דרכים" בחוק פיצויים לנפגעי תאונות דרכים, התשל"ה-1975 ראו עניין אפסן, בפסקה ט"ז; עניין גזית גלוב, בפסקה 16). בשלב הראשון יש לבחון אם מדובר ב"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין". במסגרת זו תיבחן מצבת הנכסים שבבעלות האיגוד ויקבע אם נכס לגביו נטען שהוא אינו זכות במקרקעין אכן קיים ואם הוא מובחן ועצמאי מהזכויות במקרקעין או שלוב בהן (ההגדרה הבסיסית, או כפי שכוונתה על ידי המשיב בסיכומיו, "מבחן המשולבות").

בעניין גזית גלוב, הנשיאה נאור עמדה על קבוצות מקרים שבהם נקבע כי נכסים מסוימים הינם חלק בלתי נפרד מהזכויות במקרקעין, נטמעים בהן או שלובים בהן. אחת

מהקטגוריות שנזכרו כונתה "זכויות ביחס למקרקעין שאינן 'זכויות במקרקעין'", ונקבע כי מאפיינים המשפיעים על אופן השימוש במקרקעין ועל שוויים נכללים בגדר הזכות במקרקעין ונבלעים בה. כן נזכרו דוגמאות שנדונו בפסיקה כגון זכויות בנייה, זכות לדיירות מוגנת וזכויות מכוח ההסכמים למתן שירותים בקשר למקרקעין (עניין אספן, ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) (להלן: עניין וילאר)). כך סיכמה את הדברים הנשיאה נאור, ואביא מדבריה שנזכרו אף בפסק דינה של ועדת הערר:

"מהפסיקה שנסקרה מזדקרת ההבנה ש'זכות במקרקעין' היא נכס מורכב, שאופן הניצול שלו ושוויו מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות – ועוד. המונח 'זכות במקרקעין' חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על 'דברים המחברים אליה חיבור של קבע' ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי-נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי-מוחשיים אחרים. באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ'נכסים'. המסקנה כי נכס פלוני נבלע למעשה בזכות במקרקעין או בנכס אחר והוא חלק ממנו משמעה כי הוא אינו נכס עצמאי וכי אין להכלילו ברשימת הנכסים של האיגוד (בשלב הראשון). כתוצאה מכך אין צורך לסווגו במסגרת מיון הנכסים (בשלב השני) כזכות במקרקעין או כנכס אחר; וממילא אין גם מקום לבחון אותו בהתאם למבחניה של ההגדרה המרובה..." (שם, בפסקה 21).

על רקע קביעות אלה, לא די בטענה כי נכס מסוים כשלעצמו אינו בגדר זכות במקרקעין, ויש לבחון אם בהתחשב במהותו הכלכלית ובמאפייניו, ניתן לומר כי הוא שלוב ונטמע בזכויות במקרקעין או אם לאו.

12. המערערות ביקשו להבחין בין עניינם לבין הדוגמאות הנזכרות בעניין גזית גלוב, אספן ו-וילאר. לשיטתן, בניגוד לזכויות הנובעות מהסכמים או זכויות בנייה, הפקעה יוצרת ניתוק מוחלט בין המקרקעין לבעליהם, והזכות לפיצוים אינה קשורה לשימוש בקרקע שממילא הופקעה זה מכבר ואינה נמצאת בבעלות החברה מזה שנים. מכאן טענת

המערערות שאין לראות בזכות לפיצויים כ"חלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות" בקרקע כאמור בעניין גזית גלוב. זאת, מאחר ששווי הזכות לפיצויים בגין המקרקעין שהופקעו עומד בפני עצמו ונאמד במנותק משווי המקרקעין שנותרו ברשות החברה; ניתן להמחות את זכות הפיצויים ולהעבירה לצד שלישי; ואין לראות באיגוד מקרקעין שכל קרקעותיו הופקעו והוא נותר אך עם זכות לפיצויים, כאיגוד מקרקעין.

איני סבור כי בנסיבות המקרה שלפנינו, ההבחנות הנטענות מובילות לקבלת עמדתן של המערערות. כפי שנזכר בפסק הדין (פסקה 4 לחוות דעתו של השופט קולה, פסקה 4.14 לחוות דעתו של חבר הוועדה שטרן), חוק מיסוי מקרקעין רואה בהפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה כמכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין (סעיף 5(א), וראו נמדד, עמ' 400-401), ובמי שזכאי לפיצויי הפקעה, כמי שביצע את המכירה (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א – חלק ראשון 301-302 (מהדורה שלישית, 2012)). לדידי, פשיטא כי כשם שקבלת כספי תמורה בגין מכירה לא שוללת את מהותה של העסקה ואת היות המוכר איגוד מקרקעין, כך גם קבלת פיצויים בגין הפקעה. לעניין זה, אין להבחין בין קבלת הפיצויים בפועל לבין זכות לפיצויים שטרם מומשה. פער הזמנים בין מסירת החזקה בקרקע (ההפקעה) לבין קבלת כספי הפיצויים לא מנתק את מהותה של הזכות לפיצויים ככזו הנובעת ממכירת המקרקעין, גם אם הייתה זו מכירה כפויה.

הוא הדין ביחס לזכות לפיצויים בגין ירידת ערך של מקרקעין. הזכות לפיצוי בגין ירידת ערך מתייחסת לתקופה בה הטוען לזכות הוא בעלי המקרקעין. זאת, גם בנסיבות להן טוענות המערערות, שבהן ירידת הערך מיוחסת למקרקעין המופקעים בגין מעשה ההפקעה (למנגנון הפיצוי הדרו-שלבי והבחנה בין "פגיעה עקב תכנית" ו"פגיעה עקב הפקעה" ראו, למשל, ע"א 8622/07 רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, בפסקאות 25-27 (14.5.2012); ע"א 4955/13 חגולי נ' עיריית ראשון לציון, בפסקה 5 (29.12.2014)).

13. מקובלת עלי עמדת המשיב ולפיה חשיפה אפשרית להפקעה או לירידת ערך של מקרקעין עקב תכנית וכן קיום זכות לפיצויים עקב כך, היא חלק אינטגרלי ובלתי נפרד מהבעלות בנכסי מקרקעין ושלובה בה. לכן, בנסיבות כגון במקרה שלפנינו, כשהחברה מחזיקה בנכסי מקרקעין נוספים פרט לזכות הנטענת לפיצויים, אין לומר כי הזכות לפיצויים היא זכות נפרדת מזכויות במקרקעין המחריגה אותה מההגדרה.

קבלת עמדת המערערות מביאה לתוצאות אבסורדיות ולהבחנות מלאכותית בין איגודי מקרקעין המחזיקים בנכסים זהים, לכאורה, על בסיס פעולות חיצוניות שאינן קשורות למצבת הנכסים של האיגוד. כפי שהדגים ב"כ המשיב במהלך הדיון שלפנינו, אילו אחזנו בשיטת המערערות, תאגיד מסוים יחשב לאיגוד מקרקעין בשל אחזקותיו, אך תאגיד אחר שנכסיו זהים ונמצאים בסמוך לא יחשב לאיגוד מקרקעין אך בשל קיומה של תכנית שפוגעת במקרקעין שברשותו. ודוגמא נוספת – איגוד מקרקעין שהגיש תביעה לפיצויים יוצא באופן זמני בלבד ולמשך בירור תביעתו מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. מנגד, איגוד מקרקעין שבאותן נסיבות וביחס לאותה זכות תביעה התפשר עם הרשויות וקיבל הפיצוי, יוצא מהגדרת איגוד מקרקעין לפרק זמן קצר או לא יוצא ממנה בכלל. התוצאה היא אפוא יצירת איגוד מקרקעין "מהבהב" כהגדרת המשיב, שסיווגו משתנה כתלות במיצוי זכות התביעה ואופן בירורה, מה שיכול להתפרס גם על פני שנים רבות (כפי שאכן אירע במקרה שלפנינו). מעבר לכך שבמצב דברים זה מתעוררות שאלות יישומיות עליהן יש לתת את הדעת (כגון מתי מתגבשת אותה זכות נטענת לפיצויים שבכוחה להחריג איגוד מקרקעין מההגדרה), מובן כי הבחנות אלה עומדות בניגוד לרוח הדברים כפי שנקבעו בעניין גזית גלוב. כאמור שם, " [...] אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ'נכסים' [...] " (פסקה 21).

14. ודוק, מסקנה זו מתבקשת גם אם הזכות לפיצויים אינה בגדר "כספים" או "חוב" כעמדת המערערות. כל עוד הזכות לפיצויים (וגובה הפיצוי שיתקבל) היא ספקולטיבית וטעונה הכרעה, הרי שגם מבחינה זו אין לראות בה כנכס שיש בכוחו להוציא איגוד מסיווגו כאיגוד מקרקעין. מקום שבו אין כל ודאות להצלחת התביעה, ואין כל הכרה מצד הרשויות בזכות לפיצויים, קביעה כי די בזכות נטענת לפיצויים שטרם התגבשה כדי להוציא איגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין, עלולה להוות תמריץ להגשת תביעות לצורך התחמקות מעול תשלום המס (השוו לעניין גזית גלוב, בפסקה 18). הדברים אמורים בפרט ביחס לפיצויים בגין ירידת ערך של מקרקעין, אך יכולים להיות רלוונטיים גם לתביעות לפיצויי הפקעה, למשל לאחר ששולם לאיגוד המקרקעין סכום פיצויים שאינו שנוי במחלוקת. בכך, קבלת עמדת המערערות חותרת תחת התכלית האנטי-תכנונית שביסוד ההסדר, גם אם ההפקעה או התכנית הפוגעת היא פרי החלטתן של הרשויות המוסמכות ולא תלויה במעשי הנישום.

15. די בכך לטעמי כדי לקבוע כי ארמון ההגמון עונה להגדרת "איגוד מקרקעין" בהיותה "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין", ואיני נדרש ליתר טענות הצדדים באשר להתקיימות מבחני ההגדרה המרחיבה (עניין גזית גלוב, פסקה

21). בקצרה, אומר כי גם על פי מבחן הניטרליות אין ממש בטענת המערערות. כאמור בהגדרה " לענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו". כפי שציין חבר ועדת הערר ח' שטרן בפסק הדין:

"לו המיטלטלין או הזכויות אשר בידי חברת ארמון ההגמון היו משמשים אותה לייצור הכנסה היה אולי טעם לקיום בחינה רצינית יותר של טענות העוררות. ואולם נפלא מבינתי כיצד תביעות לפיצויים כספיים, התלויות ועומדות ואינן מגובשות וקונקרטיות דיין ואשר לא הניבו לחברת ארמון ההגמון עד כה הכנסות, כיצד אלו נופלים להגדרת נכסים המשמשים (בלשון הווה!!) את חברת ארמון ההגמון לשם ייצור הכנסתו במועד ביצוע העסקה נשוא השומה, או אף לפני כן".

מבלי לקבוע מסמרות, דומה כי יש יסוד לטענת המשיב כי בפני המערערות עומד גם מבחן הטפלות שהוא מבחן מהותי, כשטפלות הנכסים נבחנת ביחס למטרותיו העיקריות של האיגוד (ראו והשוו לעניין גזית גלוב, בפסקה 22; נמדד, בעמ' 599-602; הדרי, כרך ב – חלק ראשון, בעמ' 325).

אף איני רואה להידרש לבקשות המערערות להוספת ראיות בשלב האמור, שאין בהן כדי להעלות או להוריד מהמסקנה אליה הגעתי.

נוכח כל האמור, טענות המערערות הנוגעות לסיווגה של חברת ארמון ההגמון כאיגוד מקרקעין, דינן להידחות.

16. איני סבור כי יש להיעתר לבקשתן החלופית של המערערות להחזיר את הדיון בשווי המכירה לוועדת הערר, ולאפשר את הגשת חוות דעת השמאי מטעמן לצורך זה. סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי על החלטת ועדת ערר ניתן לערער בבדיקה משפטית בלבד (ראו: ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' ווייסמן, פ"ד נז(3) 207 (2003)). שאלת שווי המכירה, כמו גם העדפת חוות דעת של שמאי אחד על משנהו לצורך קביעת השווי, אינה מעוררת כשלעצמה בעיה משפטית (ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241, 245-246 (2002); ע"א 4861/05 שיכון עובדים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור רחובות, בפסקאות 9-10 (11.8.2008)). זאת גם בנסיבות בהן עסקינן, כשברקע לקביעת השווי מחלוקת הנוגעת לעצם הגשת חוות דעת שמאית, והרי מדובר בשאלה שבסדרי דין המסורה לערכאה המבררת. מכל מקום,

משמצאה ועדת הערר לדחות את טענות המערערות בהעדר חוות דעת התומכת בטענותיה מחד גיסא, וכך דחתה את בקשת המשיב להגדלת השומה מאידך גיסא, איני סבור כי קביעותיה נופלות בגדר המקרים המקנים זכות ערעור כאמור בסעיף 90 לחוק.

17. אי לכך, הערעור נדחה על כל חלקיו. המערערות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ע' גרוסקופף:

אני מסכים.

ההגדרה הבסיסית של "איגוד מקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) היא "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין". לכך הוסיף המחוקק בסיפא הגדרה מרחיבה, לפיה "מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין" שהם נכסי האיגוד לא יביאו להוצאתו מגדר "איגוד מקרקעין", ובלבד שאין הם משמשים לייצור הכנסתו או שהם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד.

לזו טענת המערערות היא שכאשר כתחליף לאחת מהזכויות במקרקעין קמה לאיגוד מקרקעין זכות תביעה כספית (להלן: חוב), הרי שלפחות חלק מנכסי האיגוד אינם עוד זכויות במקרקעין, ועל כן אין הוא נופל עוד לגדר ההגדרה הבסיסית של "איגוד מקרקעין". זאת ועוד, מאחר ש"חוב" אינו בא לשיטת המערערות בגדר "מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין", אין לטעון בענייננו לקיומו של איגוד מקרקעין אף מכוח ההגדרה המרחיבה של המונח.

משמעות קבלת טענות אלה היא שבכל מקרה בו תאגיד מקרקעין מממש נכס מקרקעין, בין אם באופן כפוי (בעקבות הפקעה או פגיעה תכנונית המקימות זכות לפיצויים) ובין אם באופן רצוני (בעקבות מכירה המקימה זכות לתמורה החוזית), הוא

מפסיק באותו רגע לשמש כאיגוד מקרקעין, וזאת לפחות עד למועד בו מתקבל פירעון של החוב, והנכס הופך לכדי "מזומנים" בידיו. היטיב המשיב לאפיין גישה זו כמייצרת "איגוד מקרקעין מהבהב".

דומני כי די בהעמדת הדברים בצורה זו על מנת להצביע על מופרכות הפרשנות המוצעת מבחינת תכליות חוק מיסוי מקרקעין. מבחינה דוקטרינרית ניתן להגיע לתוצאה הרצויה באחת משתי דרכים: פרשנות מרחיבה למונח "זכויות במקרקעין", כך שיכלול גם חוב אשר נוצר חלף זכות במקרקעין. זו דרכו של חברי; ופרשנות מרחיבה לרשימת הנכסים עליהם חלה ההגדרה המרחיבה, כך שתכלול גם חוב שאינו משמש לייצור הכנסה או שהוא טפל למטרות העיקריות של האיגוד. זו הדרך לה אני נוטה (וראו פסקה 24 לפסק דינה של הנשיאה (בדימ') מרים נאור בע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ (14.12.2017), בה מובהר כי המונח "מטלטלין", לעניין ההגדרה המרחיבה של "איגוד מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין כולל גם נכסים בלתי מוחשיים, וזאת לאור פרשנות מונח זה במועד בו נחקקה ההגדרה האמורה).

בין כך ובין כך – וככל הנראה, גם כך וגם כך – דין הערעור שלפנינו להידחות.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ"ב בניסן התשפ"א (4.4.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט