



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 13-02-54848 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררת אספן גרופ בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מלכא ואחי

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערר על החלטת המשיב שבגדרה דחה את השגת העוררת וקבע כי על העוררת לשלם הפרשי הצמדה וריבית על מס הרכישה בו חויבה בעקבות רכישת נכסי מקרקעין במסגרת הסכם מיזוג בינה לבין חברת אספן נדל"ן בע"מ.

המחלוקת בין הצדדים עוסקת בשאלה מהו יום המכירה שעל פיו ייקבע המועד בו היה על העוררת לשאת בתשלום המס- האם מועד המיזוג כפי שנקבע בחסכם המיזוג ובהחלטת המיסוי כיום המכירה, או המועד שנקבע בהחלטת המיסוי כמועד להשלמת חובת ההצהרה על העסקה.

רקע

2. העוררת (להלן גם "אספן גרופ") הינה תברה ציבורית רשומה בישראל שנוסדה בשנת 1978 ומניותיה נרשמו למסחר ביום 20.5.1992. אספן גרופ עוסקת בעצמה ובאמצעות חברות בנות ברכישה והשכרה של מבני תעשייה, בניהול מבני משרדים, מרכזי מסחר ועוד (ראו פירוט בהחלטת המיסוי מיום 1.12.2011). חברת אספן נדל"ן בע"מ (להלן "אספן נדל"ן") הינה תברה פרטית רשומה בישראל שהינה בעלת נכסי מקרקעין רבים בישראל. עובר למועדים הרלבנטיים להליך זה החזיקה אספן גרופ ב- 38.41% ממניותיה של חברת אספן נדל"ן. יתרת מניותיה של אספן נדל"ן הוחזקו בידי חברת לזניק יזרעאל לנד דיוולופמנט בע"מ (להלן: "לזניק יזרעאל") (58.63%) ובידי חברת מריו לזניק נופך בע"מ (2.96%). יתרת מניותיה המונפקות של אספן נדל"ן הוחזקו על ידה כמניות רדומות. יצוין כי מניות חברת מריו לזניק נופך בע"מ הוחזקו כולם בידי אספן נדל"ן.

מלוא מניותיה של חברת לזניק יזרעאל הוחזקו בידי אספן גרופ, כך שבפועל לאספן גרופ הייתה שליטה מלאה בחברת אספן נדל"ן. בקבוצת החברות הקשורות הייתה רשומה גם תברת אספן נכסים (1990) בע"מ, שחלק ניכר ממניותיה הוחזקו בידי חברת לזניק יזרעאל.

3. בשנת 2010 החליטו החברות לבצע שינוי מבני שתכליתו ריכוז כל הפעילות בתחום הנדל"ן בחברת אספן גרופ. בהתאם סיכמו החברות על מתווה לשינוי מבני (הנתונים כולם מהחלטת



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

י"ע 54848-02-13 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

המיסוי). על פי המתווה המוסכם נקבע כי בשלב הראשון תעביר חברת לזניק יזרעאל את כל מניות אספן נדלין המוחזקות על ידי לאספן גרופ (תנאי העברה זו אינם רלבנטיים להליך הנוכחי). בשלב השני יבוצע מיזוג בין אספן גרופ לאספן נדלין. תנאי מיזוג זה נקבעו בהסכם שנכרת, לאחר אישור בעלי המניות בחברות, ביום 16.9.2010 (להלן "הסכם המיזוג").

על פי הסכם המיזוג יועברו כל נכסיה והתחייבויותיה של אספן נדלין לאספן גרופ ואספן נדלין תחוסל ללא הליך פירוק. מועד המיזוג נקבע בהסכם ליום 30.9.2010 (ראו סעיף 1.3 להסכם המיזוג).

4. לצורך ביצוע השינוי המבני וביצוע המיזוג הגישו החברות בקשה לפקיד השומה לקבלת אישור לתכנית המיזוג. בבקשתם עתרו החברות לאשר כי העברת מניותיה של לזניק יזרעאל לאספן גרופ לא תחויב במס בהתאם להוראות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. כן ביקשו לאשר כי המיזוג בין אספן נדלין לאספן גרופ עומד בתנאי סעיף 103 לפקודה. החברות ביקשו גם כי המשיב יאשר שמועד שינוי המבנה (מועד העברת המניות ומועד המיזוג) הינו 30.9.2010, כאמור בהסכם המיזוג.

5. הבקשה לאישור המיזוג הוגשה ביום 20.9.2010, כלומר ימים ספורים לאחר חתימת הסכם המיזוג וזמן קצר לפני מועד המיזוג המבוקש. לעניין זה נזכיר כי לפי סעיף 103ט(א) סיפא, חובה על מי שמבקש אישור כי תכנית מיזוג עומדת בתנאי סעיף 103ג, להגיש את הבקשה לפני מועד המיזוג, וכך נעשה (מועד הבקשה מצוין בכותרת החלטת המיסוי).

החלטה

6. פקיד השומה בחן את בקשת החברות, בחן את המסמכים שהגישו לו ושמע את הסברי החברות וביום 1.12.2011 נתן את החלטתו. ההחלטה ניתנה מכוח סמכותו לאשר תכנית מיזוג כקבוע בסעיף 103ט(ד) וסמכותו לאשר העברת מניות בין חברת בת לחברת אם בפטור כאמור בסעיף 104 לפקודה.

7. בהחלטתו מיום 1.12.2011 (להלן: "ההחלטה") קבע פקיד השומה בסעיף 3.2 כי הוא מאשר "כי מועד שינוי המבנה הינו ביום 30.9.2010". בסעיף 3.9 הוא מורה על אישור תכנית המיזוג. חשוב לציין את סעיפים 3.19 ו-3.20 בהם נאמר כדלקמן:

3.19 אספן גרופ ואספן נדלין מתחייבות, ביחד ולחוד, לדווח למנהל מיסוי מקרקעין על המיזוג כאמור בסעיף 1.12.2 ועל כל הזכויות במקרקעין שהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין המועברות במסגרת המיזוג וככל שייקבע ע"י מנהל מיסוי מקרקעין, לשלם מס רכישה בשיעור של 0.5%, בתנאים שייקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, בתוך 50



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 13-02-54848 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

יום מיום מתן החלטת מיסוי זו. למען הסדר ספק, מובהר בזאת, כי יום הרכישה יהא מועד שינוי המבנה, דהיינו, יום 30.9.10.

3.20 בכפוף לאמור בסעיף 3.19 לעיל, אספן גרופ מתחייבת להמציא למנהל מיסוי מקרקעין, תוך 50 יום ממועד מתן החלטת מיסוי זו, הערכת שווי של המקרקעין ו/או של הזכויות במקרקעין שהועברו במהלך שינוי המבנה מאספן נדלן, נכון למועד שינוי המבנה. למען הסדר ספק יובהר, כי אין בהחלטה זו כדי לגרוע או לפגוע בסמכות מנהל מיסוי מקרקעין לקבוע ולהעריך את שווי זכויות המקרקעין למועד שינוי המבנה.

ההליכים בפני מנהל מיסוי מקרקעין

8. בעקבות קבלת החלטת מיסוי זאת, המאשרת את תכנית המיזוג, הגישו התברות למנהל מיסוי מקרקעין הצהרות כנדרש לפי סעי' 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. ההצהרות הוגשו במועד, במסגרת 50 הימים שנקבעו על ידי פקיד השומה בסעיף 3.20 להחלטה.

בהצחתן ציינו אספן גרופ ואספן נדל"ן כי יום המכירה הינו 30.9.2010 (ההצהרה לא הובאה לעיוני אולם הדבר צוין בהסכמה – סעי' 5 לכתב התשובה). ההצהרה כללה גם שומה עצמית של נכסי המקרקעין מערכם נכון למועד המיזוג, כלומר ליום 30.9.2010.

9. המנהל קיבל את הצהרות העוררת לעניין שווי המקרקעין וחייב את העוררת בתשלום מס רכישה בשיעור של 0.5% קבוע בסעיף 103ב' לפקודת מס הכנסה. המנהל קיבל את ההצהרה בדבר יום העסקה 30.9.2010. בהתאם קבע המנהל כי לסכום מס הרכישה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין, מיום הרכישה ועד למועד התשלום בפועל של מס הרכישה. עוד קבע המנהל כי על העוררת לשלם קנס בגין אי הגשה של ההצהרה במועד (קנס על פי הוראות סעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין).

10. העוררת הגישה השגה על החלטות אלו. בסופו של יום התקבלה טענת העוררת כי הגישה את ההצהרות במועד שנקבע בהחלטות המיסוי ועל כן בוטל הקנס שהושת עליה. עם זאת החליט המשיב כי אין לקבל את הטענה בעניין תוספת הפרשי הצמדה והריבית, שכן על פי חדין כל איחור תשלום מעבר למועד הקבוע בסי' 94 לחוק מיסוי מקרקעין מחייב תוספת הצמדה וריבית. בעקבות החלטה זו של המשיב הוגש הערר המונח בפנינו.

הערר

11. בערר חוזרת העוררת וטוענת כי הגישה את הצהרתה ועמה את התשלום במועד שנקבע בהחלטת המיסוי. לפיכך, כך לטענתה, אין לחייב אותה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על פי סעי' 94 לחוק מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 13-02-54848 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

12. לטענתה החיוב במס התגבש רק במועד הגשת ההצהרה ובעקבות אישור תכנית המיזוג בהחלטת המיסוי. הואיל וטרם ההצהרה לא חלה עליה כל חובת תשלום מס, הרי שהמס לא שולם בפיגור.

עוד טוענת העוררת כי החלטת המיסוי שניתנה בהסכמה, מחייבת את המשיב ומשתיקה אותו מלטעון כי מועד החיוב קדם למועד שנקבע בהחלטת המיסוי. קביעת מועד המיזוג בהחלטת המיסוי נעשתה באופן שרירותי, ואינה יכולה לשמש בסיס למועד החבות במס רכישה. מועד החבות במס נקבע בסעיף 3.19 להחלטת המיסוי.

13. המשיב טוען כי העוררת היא שביקשה לקבוע את יום המיזוג ליום 30.9.2010 ובהתאם אף הצהירה בהצהרה שהגישת למשיב כי מועד הרכישה היה 30.9.2010. עוד טוען המשיב כי החלטת המיסוי אישרה בדיעבד את מועד הרכישה שהתבקש על ידי העוררת בבקשה לאישור תכנית המיזוג ועל כן העוררת אינה רשאית לחזור בה מבקשתה. המשיב מצהיר עוד כי אינו מוסמך להורות על ביטול תוספת הריבית. מתן אישור לדחיית מועד תשלום המס על פי סעיף 91א לחוק מיסוי מקרקעין, אינו פוטר מתשלום תוספת הפרשי הצמדה וריבית.

הכרעה

14. כפי שיפורט להלן הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות. שוכנענו כי לא נפל כל גסם בחיובה של העוררת לשלם הפרשי הצמדה וריבית על פי הוראות סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין.

15. מס רכישה היו מס עקיף המוטל על פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין על רוכש מקרקעין. למעשה מדובר במס על צריכה (ראו י' הדרי **מיסוי מקרקעין** כרך ד' 30 (2008); וסקירת מקורות מס הרכישה בפסק דיננו בתיק 54436-11-10 **מליסרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**, פסקה 16 (23.10.14)). אף שמש המרכישה שונה בתכליתו ובטיבו ממס השבח, נקבע בסעיף 9(ה) לחוק מיסוי מקרקעין כי "דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 נד פרק שישי – כדין המס". משמעות הוראה זו לענייננו הינה כי מועד החיוב במס וההוראות בדבר הגשת הצהרה, תוספת הפרשי הצמדה וריבית, החלות על מס השבח יחולו גם על החבות במס רכישה.

16. חוק מיסוי מקרקעין חל על עסקאות בזכויות במקרקעין. סעיף 19 לחוק קובע מהו המועד שבו מתגבשת עסקה בזכויות במקרקעין. הסעיף מגדיר מהו "יום המכירה" לצורך חישוב המס, ומניח כי יום זה הינו היום שבו נעשתה המכירה (היום בו נכרת הסכם מחייב בין הצדדים, ראו ע"א 489/89 אלדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366 (1992); ע"א 3703/12 פיננסיק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (16/12/2014); ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, פ"ד נו(6) 266, 276 (2003)). הסעיף מסייג קביעה כללית זו במצבים שונים המפורטים בסעיף. סייגים אלו אינם רלוונטיים להליך הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 13-02-54848 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

על מנת לקבוע מהו היום שבו "נעשתה המכירה" עלינו לבחון את הסכמות הצדדים ולברר מהו המועד שבו התגבשה גמירות הדעת, כנדרש לשם השלמת עסקת מכירת הזכויות (ראו: ע"א 80/83 מנהל מס שבח במקרקעין, תל אביב נ' רוזנברג, פ"ד לט"ו 40 (1985); ו'ע (חי') 19393-05-11 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (23.2.2012)).

17. לקביעת יום המכירה משמעות הן ביחס למועד ההצהרה הנדרש לפי סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, הן ביחס לקביעת שווי הרכישה, כאמור בסעיף 21 לחוק והן לעניין מועד התשלום, כאמור בסעיף 90א' לחוק מיסוי מקרקעין.

18. בהסכם המיזוג קבעו הצדדים את יום המכירה, יום שינוי המבנה, ליום 30.9.2010 (סעיף 1.3 להסכם המיזוג). כך גם ציינו בבקשתם לאישור המיזוג. העוררת ציינה מועד זה גם בהצהרתה למנהל. גם שווי הרכישה נקבע ליום המכירה האמור. בסעיף 3.20 להחלטת המיסוי נקבע מפורשות כי על העוררת להמציא הערכת שווי המקרקעין ליום הרכישה האמור, וכך נעשה גם לפי טענתה שלה.

19. העוררת אינה טוענת כי יש לשנות את יום הרכישה ולקבוע במקומו מועד אחר. למעשה מבקשת העוררת "לתפוס את החבל משני קצותיו"; מחד, לאמץ את קביעת שווי המקרקעין ליום הרכישה המוסכם 30.9.2010; ומאידך, לקבוע כי תשלום המס יחושב כאילו מועד הרכישה היה במועד הגשת ההצהרה. טענה זו אין לקבל. אם הייתה העוררת דבקה בעמדתה לעניין יום הרכישה של הזכויות, צפוי היה כי תבקש לשום את שווי הזכות למועד הגשת ההצהרה ולא תאמץ את השווי שנקבע ליום 30.9.2010.

20. עוד נציין כי העוררת מושתקת מלטעון ליום רכישה שונה מזה שטענה לו בבקשה לאישור תכנית המיזוג ושנכלל בהצהרתה. טענה כי מועד הרכישה הינו שונה תחסם בשל עקרונות "ההשתק השיפוטי" (ראו רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד (נט) 625 (2005)).

21. יתרה מזו, קביעת מועד רכישה אחר לצורך קביעת המועד לתשלום מס הרכישה, מהווה סטייה של העוררת מהחלטת המיסוי שהתקבלה בהסכמה. בהחלטת המיסוי נאמר מפורשות כי "למען הסר ספק, מובהר בזאת, כי יום הרכישה יהא מועד שינוי המבנה, דהיינו, יום 30.9.2010" (פסקה 3.19).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 13-02-54848 אספן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

בחלטת המיסוי בסעיף 3.20 ניתנה לעוררת ארכה להגשת הצהרה למנחל מיסוי מקרקעין תוך 50 יום ממועד ההחלטה, אולם לא נאמר כי למועד הדיווח תהא השפעה על מועד חובת תשלום המס או על ההוראות בדבר תוספת הצמדה וריבית.

משמע, טענת העוררת כי חיובה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהווה הפרה של החלטת המיסוי או סטייה מההחלטה, דינה להידחות.

22. גם הטענה כי הסכם המיזוג היה הסכם מותנה שהשתכלל רק עם אישורה של תכנית המיזוג על ידי פקיד השומח אינה יכולה להואיל לעוררת.

בסעיף 3 להסכם נקבעו מספר תנאים שהוגדרו כ"תנאים מתלים". בסעיף נאמר כי "השלמת העסקה נשוא הסכם זה תהא מותנית בהתקיימות כל התנאים המתלים הבאים". בין התנאים המתלים נקבע גם אישור של רשויות המס לתכנית המיזוג "[...] ולכך שלא תחול חבות מס על אספן גרופ ו/או על אספן נדלן כתוצאה מהמיזוג, זאת פרט לחיוב במס רכישה בשיעור 0.5% משווי הנדל"ן בישראל של אספן נדלן המועברים לבעלות אספן גרופ" (סעיף 3.1.3).

קביעת תנאי מתלה אינה דוחה בהכרח את מועד הרכישה ליום התקיימותו של התנאי. הלכה היא כי יום הרכישה בהסכם המותנה בתנאי מתלה הינו מועד כריתתו של ההסכם ולא מועד התגבשותו של התנאי (ראו ע"א 489/89 הנ"ל; א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך א' 321 (2012); י' הדרי הנ"ל, כרך א - חלק ראשון 360 (מהדורה שלישית, 2012)).

23. אפילו אם נפרש את הסכם המיזוג באופן התואם את טענת העוררת ונקבע כי להסכם לא היה כל תוקף טרם התקיימות התנאי המתלה לא היה בכך להואיל, שהרי הצדדים להסכם קבעו את יום המכירה מפורשות ליום 30.9.2010. משמע, מתן תוקף לרצון הצדדים מחייב לקבוע כי יום המכירה הינו כקבוע בחסכם ולא בכל מועד מאוחר יותר.

24. כאן נזכיר כי חיובו של נישום לשלם הפרשי הצמדה וריבית אינו מהווה סנקציה פלילית אלא מנגנון לשמירת ערך הכסף (ראו: ע"א 489/89 הנ"ל עמ' 371; א' נמדר הנ"ל, כרך ב' 627 (2012)). משנקבע יום הרכישה ל-30.9.2010 וכאשר שווי הרכישה נקבע לאותו מועד, נדרשת התאמה של סכום המס למועד התשלום. התאמה זו נעשית על פי הוראות סעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין בדרך של הוספת הפרשי הצמדה וריבית.

ודוקו, העוררת יכולה להגיש הצהרה ולשלם את המס מיד לאחר הגשת בקשתה לאישור תכנית המיזוג ולא להמתין עד קבלת הבקשה. העוררת היא שבחרה שלא לשאת בתשלום המס עד לאישור תכנית המיזוג, ולכן עליה לשאת בתוספת הנדרשת לשם שיערוך סכום המס. מתן אפשרות



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 13-02-54848 אסמן גרופ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

לשלם את המס במועד מאוחר כפי שנקבע בהחלטת המיסוי, אינה מייתרת את הצורך בהתאמת ערך התשלום, כלומר את הצורך בתשלום הפרשי הצמדה וריבית.

סוף דבר

25. בשים לב לכל האמור אנו מורים על דחיית הערר.

העוררת תישא בחוצאות המשיב בתיק זה בסך של 7,500 ₪.

ניתן היום, כ"ט שבט תשע"ה, 18 פברואר 2015, בהעדר הצדדים.



שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה



יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה



ד. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה