



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

כפני
כב' השופט בדימוס משה רביד
משה יצחקי, שמאי מקרקעין
עו"ד ד"ר ליאור דוידאי

רפאל פישר אחזקות בע"מ עוררת

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין המשיב

פסק דין

1. לפנינו ערר על שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת בגין רכישת 100% ממניות חברת בי.אס.די.אס. נכסים בע"מ. השאלה שבמחלוקת הנה האם חל על הרכישה סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963?

המצב העובדתי בקשר לרכישה

2. ביום 22.2.10 רכשה העוררת מגל מרט, אנית השקעות בע"מ וגלאט מרקט אחזקות בע"מ, 100% ממניותיה של חברת בי.אס.די.אס נכסים בע"מ, ח.פ. 51-63665797 (להלן – החברה), תמורת 4,960,000 ₪.

בעת הרכישה החזיקה החברה ב- 16% ממניות חברת קרית הרבנים בע"מ (להלן – קרית הרבנים), אותן רכשה קודם לכן בהסכם מיום 15.3.05.

בנוסף למניות הוקנו לחברה בהסכם עם קרית הרבנים מיום 15.2.05 זכות שכירות של המקרקעין, כשלפי ההסכם החברה תחייב לשלם דמי שכירות לתקופה של 4 שנים, ולאחר מכן תהיה זכאית לחזקה בנכס לתקופה של 20 שנה. במקביל התקשרה החברה עם שופרסל בהסכם שכירות משנה לגבי אותם מקרקעין לתקופה של 10 שנים. ביום 4.3.2009 נחתמה תוספת להסכם שכירות המשנה, בה בוטלה האפשרות להביא לסימו את הסכם השכירות במקרה שניתן יהיה לבנות על המקרקעין.

הדיווח על הרכישה

3. ביום 10.3.10 הגישו העוררת והמוכרות הצהרה על "פעולה באיגוד מקרקעין", תוך שהן מציינות ב"תיאור הנכס הנמכר": "מניות באיגוד מקרקעין". העוררת ערכה שומה עצמית לפי שיעור מס של 5% מתוך 4,960,000 ₪, ובהתאם הצהירה כי חבותה במס רכישה עומדת על 248,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ביום 22.9.11 התקבל אצל המשיב מכתב מטעם העוררת, בו הבהירה כי עקב טעות משפטית רכישת מניות החברה דווחה לו כרכישת מניות באיגוד מקרקעין, ומשכך העוררת אינה חייבת במס רכישה.

שומת מס הרכישה

4. ביום 4.10.11 הוציא המשיב לעוררת פירוט נימוקים לקביעת שומת מס רכישה (מס' 110037439), ממנה עולה כי החברה הינה איגוד מקרקעין, וכי העוררת חייבת במס רכישה בגין רכישת מניות החברה ככזו. המשיב הבהיר כי לפי עקרון השיקוף הקבוע בסעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**), לגבי פעולה באיגוד מקרקעין, המס יוטל על שווי המקרקעין של האיגוד ולא על שווי המניות. המשיב העריך "לפי השוואות" את שווי המקרקעין ב- 57 מיליון ₪, ואת שווי המקרקעין הנוספים ב- 21 מיליון ₪. סך הכל 78 מיליון ₪. שווי 16% מסך סכומים אלו, הועמד על 12.56 מיליון ₪, וגובה שומת מס הרכישה הועמד על 5% מסכום זה.

השגת העוררת אצל המשיב

5. ביום 30.10.11 הגישה העוררת השגה על גובה שומת מס הרכישה, בטענה כי החברה אינה "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק: אמנם העוררת הסכימה כי החברה מחזיקה ב- 16% ממניות קרית הרבנים, וכי קרית הרבנים אכן מסווגת כ"איגוד מקרקעין" כמשמעות מונח זה בחוק. אולם לחברה נכס נוסף – זכות השכירות במקרקעין, אותם השכירה בשכירות משנה לשופרסל, וזכות זו מניבה לחברה הכנסה שנתית בסך של כ- 4.8 מיליון ₪ ורווח של כ- 1.5 מיליון ₪ בשנה. מהחלטות רשות המיסים ומפסיקת בתי המשפט עולה כי אם איגוד מחזיק בנכסים המניבים פעילות עסקית או מקיים פעילות עסקית בשווי העולה על 10% ביחס לכלל הנכסים של האיגוד, לא יראו בו "איגוד מקרקעין". שוויה של זכות השכירות עומד לטענת העוררת בהשגתה על הערך של רווחי שכר הדירה שהיא תניב, כשלפי היוון של 8% ריבית בשנה שוויה כ- 19 מיליון ₪, ולפי היוון של 10% ריבית בשנה שוויה כ- 15 מיליון ₪. אולם לדבריה, אפילו אם זכות השכירות שווה שנתיים רווח בלבד, אזי שוויה עומד על 3 מיליון ₪, סכום השווה ל- 24% משווי נכסי הנדל"ן לפי חישוב המשיב עצמו, ולכן לפי כל חישוב אין לסווג את החברה כאיגוד מקרקעין. בנוסף טוענת העוררת כי עקרון השיקוף אינו חל במקרה של שרשור החזקת חברות ואת החזקתה של החברה במניות קרית הרבנים יש לראות כהחזקה של זכויות באיגוד מקרקעין ולא בהחזקת מקרקעין. רשות המיסים עצמה מכירה בכך שהיא אינה מחילה אוטומטית את ההוראות החלות על מקרקעין גם על זכות במקרקעין, ועליה להישאר עקבית גם לעניין זה. **לחילופין** טוענת העוררת שם כי שווי הנדל"ן כפי שחושב על ידי המשיב אינו נכון: נתוני עסקאות ההשוואה אינם ברורים. הקרקע מצויה בהליכי תכנון ממושכים ואף מושכרת בהסכם שכירות ארוך טווח במחיר קבוע, נתונים אשר מפחיתים מערכה.

ההחלטה בהשגה



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

6. ביום 5.3.12 החליט המשיב לדחות את ההשגה. המשיב קבע כי החברה מהווה איגוד מקרקעין: סעיף 1 לחוק מגדיר איגוד מקרקעין כ"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין". לדבריו, החברה מחזיקה 16% ממניות קרית הרבנים, שהינה איגוד מקרקעין כמשמעותו בחוק, ודמי השכירות שגובה החברה מהשכרת המקרקעין אינם מובילים להחרגתה מההגדרה של איגוד מקרקעין, שכן אין להפריד בין זכות השכירות לזכות במקרקעין. המשיב מפנה לע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, לא פורסם (10.6.2010), בו נקבע כי "הבחירה להבחין בין התמורה בגין הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם שכירות הינה אבחנה מלאכותית". החלטות המיסוי אמנם הוציאו מכלל הגדרת איגוד מקרקעין פעילות עסקית בשיעור מסוים שאינה טפלה למטרות העיקריות המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית של האיגוד, אולם הכנסות העוררת במקרה הנוכחי מהשכירות לא עולות כדי הכנסה עסקית; השכירות מהווה שימוש ביניים בלבד, והמטרה העיקרית היא בניית פרויקט מגורים, שהרי לפי הסכם השכירות הראשי השכירות תסתיים במועד שבו ניתן יהיה לבנות על המקרקעין. לבסוף מדגיש המשיב כי שווי המקרקעין נקבע בשומה, תוך פירוט אופן החישוב בהעדר התייחסות מצד העוררת.

בהמשך להחלטה זו הוצאה לעוררת ביום 22.5.11 שומה לתשלום מס רכישה על סך של 709,140 ₪. סכום זה כלל הפרשי הצמדה וריבית, וקנסות.

טענות העוררת בערר הנוכחי

7. העוררת אכן מודה כי עשתה טעות בדיווח על העסקה, אולם מיד לאחר הגשת הדיווח הבינה את טעותה ועוד לפני הוצאת השומה ביקשה את תיקונה. על כן סבורה העוררת כי אין למנוע ממנה להעלות טענות בעניין בשלב זה.

8. לגופו של עניין טוענת העוררת כי היא אינה חייבת במס בגין רכישת מניות החברה, שכן, החברה אינה מהווה "איגוד מקרקעין": ראשית, המשיב לא הוכיח שקרית הרבנים, שמניות בה הן שנרכשו, מסווגת כאיגוד מקרקעין. שנית, זכות השכירות אינה נחשבת ל"זכות במקרקעין", וההפרדה בינה לבין הזכויות במקרקעין אינה מלאכותית: ההכנסות בגין השכירות נכללו בדו"חות החברה (ולא העוררת, כפי שנכתב בטעות) החל משנת הדיווח הראשונה (2006) ועד ליום המכירה. הן השכרת הנכס לעוררת והן השכרתו בשכירות משנה הן החלטות עסקיות שהתקבלו כבר בשנת 2006, מתוך שיקולים ואילוצים עסקיים, ללא כוונה להפחתת מס וללא מעורבות העוררת. בהקשר זה הבהירה העוררת כי ממילא האינטרסים העסקיים שלה (ושל קרית הרבנים) שונים מאלו של החברה, ולכן אין בסיס להשערה שהעברת זכות השכירות נעשתה לצרכי מס. המקרה הנוכחי שונה מהמקרה שנדון בעניין וילאר נכסים (1985) בע"מ, עליו נסמך המשיב בהחלטתו: שם דובר בשני חוזים נפרדים לשכירות ולבעלות, ואילו כאן מדובר בחוזה אחד לגבי השניים; כמו כן שם, על פי ההסכם, לא ניתן היה לפצל בין הזכויות, ואילו במקרה הנוכחי אין מניעה



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

להפריד בין זכות הבעלות לזכות השכירות. זכות השכירות אף קדמה בחשיבותה לזכות הבעלות – החברה הצטרפה כבעלת מניות בקרית הרבנים כדי לשמר את זכות השכירות שלה; לבסוף, במקרה שנדון שם שתי הזכויות נרכשו מאותו גורם, ואילו במקרה שלנו זכות הבעלות וזכות השכירות מוחזקות על ידי חברות שונות ונמצאות לכן בבעלויות שונות. באופן כללי מציינת העוררת, כי בעולם העסקי של היום השכרת נכסי מקרקעין היא עניין מקובל ואין מניעה לראות בהן נכסים הניתנים למכירה בנפרד מזכות הבעלות. **שלישית**, מאחר שזכות השכירות אינה נחשבת ל"זכות במקרקעין", יש לבחון האם היא טפלה למטרות העיקריות של החברה. זכות השכירות מהווה למעשה את מקור ההכנסה הקבוע המשמעותי והיחיד של החברה ובוודאי שאין לראות פעילות עסקית זו כטפלה למטרות החברה. זאת ניתן ללמוד גם מכך שעסקת רכישת המניות כולה הותנתה בהסכמת השוכרת לחדש את ההסכם ולהאריך אותו לתקופה ארוכה של 10 שנים – ללא חריגים, גם לא במקרה של בנייה על המקרקעין. מכאן שרכישת המניות טפלה לרכישת זכות השכירות, ומטרותיה של החברה אינן כפי שקבע המשיב בנייה על הקרקע.

לטענת העוררת, מבחן שווי הנכסים ומבחן שווי ההכנסות הם שני המבחנים העיקריים שהומלצו (אם כי עדיין לא התקבלו בחקיקה) על ידי הוועדה להאחדת ההוראות בחוק מס שבח ובדיני מס הכנסה לבחינת החריגים בהגדרת "איגוד מקרקעין". לפי **מבחן שווי הנכסים**, החזקת נכסים שאינם זכות במקרקעין, והמהווים לפחות 5% משווי כלל נכסי האיגוד, למשך תקופה של שנה לפחות עובר ליום המכירה, תוציא את האיגוד מגדר "איגוד מקרקעין". בהחלטות מיסוי 4253/11 ו-42/07 העמידו שלטונות המס את המבחן על 10%, וכך ניתן ללמוד גם מו"ע 615-03-10 **אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה**, מיסים כה/5, ה-11 (24.8.2011). במקרה הנוכחי החברה עומדת גם במבחן זה (שאינו בהכרח מחייב עדיין, גם לא לפי הפסיקה), שכן יש לה זכות שכירות ל-10 שנים (ובניגוד לטענת המשיב – אין לחברה זכות לבטל את הסכם השכירות במקרה של השגת זכויות בנייה במקרקעין), ששווייה גבוהה מ-10% מכלל נכסיה (העוררת מתבססת על ההשוואה שבין זכות השכירות ששווייה בין 15 מליון ₪ ל-19 מליון ₪, לבין 16% המניות שנרכשו מקרית הרבנים, ששוויין (לפי הערכת המנהל את שווי המקרקעין ב-78 מליון ₪ ובהתחשב בהתחייבויות קרית הרבנים על סך כ-11 מליון ₪. בהתאם לכך היא מגיעה למסקנה ששווי זכות השכירות מהווה כ-60% משווי החברה). לפי **מבחן שווי ההכנסות**, שהוא המבחן המרכזי כיום, איגוד לא ייחשב ל"איגוד מקרקעין" אם הכנסותיו הכלליות במשך השנתיים שקדמו למכירה עלו על הכנסותיו מהשכרת נדל"ן שבבעלותו באותה תקופה (ככל שהיו לו כאלה). ההכנסות מפעילות ההשכרה שהיו לעוררת בשנת המס 2010 ובשנים הקודמות העוקבות לה היו כה ניכרות עד שניתן לראות בהן 100% מהכנסות העוררת לאותן שנים, שכן לא היו לחברה הכנסות מהחזקת מניות בקרית הרבנים (בתקופה המדוברת קרית הרבנים לא חילקה דיבידנדים) או מכל מקור אחר, ובוודאי שהיא עומדת במבחן זה.

סיכומו של דבר, לטענת העוררת החברה אינה מהווה "איגוד מקרקעין".



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

9. עוד מוסיפה העוררת וטוענת, כי היה וייקבע שיש לחייב במס רכישה, גובה המס צריך להיקבע לפי שוויין של זכויות החברה שמניותיה נרכשו, ולא לפי שווי נכסי המקרקעין של חברות בהחזקת החברה, היינו לא לפי שווי המקרקעין שבבעלות קרית הרבנים. "עקרון השקיפות" הקבוע בסעיף 9(ב) לחוק חל רק בין החברה שהיא עצמה הבעלים בזכויות במקרקעין לבין שווי אותן זכויות, ולא חל בעניינה מקום שהיא אינה הבעלים הישירים של זכויות במקרקעין אלא אך של זכויות באיגוד מקרקעין שהוא הבעלים של הזכויות. את טענתה היא תומכת בלשונו של החוק, בהיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 50 לחוק, וברצון ליצור הרמוניה בין חיוב במס שבח לחיוב במס רכישה. כמו כן היא מתבססת על החלטות רשויות המס עצמן. העוררת מציינת כי היא שומרת לעצמה את הזכות להגיש חוות דעת שמאית לעניין שוויה החוזי ושווי השוק של מניות קרית הרבנים שבבעלותה.

10. היה וייקבע שצדק המשיב בחייבו במס רכישה לפי שווי נכסי המקרקעין, העוררת סבורה כי גובה המס נקבע לפי שווי שוק גבוה מזה האמיתי של המקרקעין, שכן הנכס מושכר בשכירות ארוכת טווח והליכי התכנון והבניה לגביו מעוכבים, ועל כן יש להפחיתו. העוררת מציינת כי היא שומרת לעצמה את הזכות להגיש חוות דעת שמאית לגבי שווי המקרקעין נשוא שומת מס הרכישה.

11. בנוסף, בנסיבות העניין, יש לבטל את קנסות אי הצהרה במועד. קנס מסוג זה נועד לדברי העוררת להרתיע אנשים מלהתחמק מחובת הדיווח לרשויות המס. העוררת מפנה לפסיקה [עמ"ש 5132/99 עליזה לבנון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים ט/ו2) (28.12.2000) ה-9; ע"א 6670/04 נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ ואח' נ' דב גוטסמן, פ"ד סב(1) 57 (2006)], לפיה לעניין הקנס על המשיב להתחשב בנסיבות כל מקרה ולבחון אם הכוונה שמאחורי האיחור בהגשת ההצהרה אכן נבע מכוונה להתחמק מתשלום המס או שמא נעשה בתום לב. במקרה הנוכחי הקנסות והצמדת הריבית נובעות מעסקה במועד שלא ארע בו דבר, ובהתחשב בעובדה ש"כלל המסמכים דווחו כדין" למשיב לא היה מקום להטיל על העוררת את הקנס, ועל המשיב לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 94 ולבטל את הקנס.

טענות המשיב

12. במסגרת המש"ח הצהירה העוררת כאמור כי היא ביצעה "פעולה באיגוד מקרקעין", והנכס שנרכש הינו "מניות באיגוד מקרקעין". על חשיבות ההצהרה, שנעשית גם בפני עורך דין, מפנה המשיב לו"ע 3012/09 פיננסיק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, מיסים כו/3 (26.3.2012) ה-33, עליו תלוי ועומד ערעור לעליון. לכן, העוררת מנועה ומושקת לטעון כעת לפעולה שאינה באיגוד מקרקעין. ניסיונה המאוחר לטעון כך מהווה חלק מתופעה כללית, לפיה נישומים רבים מנסים לנצל את החריגים הקיימים בהגדרת "איגוד מקרקעין" לפי סעיף 1 לחוק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

13. לטענת המשיב, החברה הינה איגוד מקרקעין: ראשית, קרית הרבנים הינה איגוד מקרקעין, והעוררת הסכימה על עובדה זו בכתב ההשגה שלה. שנית, החברה מתאימה להגדרה הקבועה בסעיף 1 ל"איגוד מקרקעין", היינו איגוד שכל החזקותיו בזכויות מקרקעין, במישרין או בעקיפין. לפי הדו"חות הכספיים של החברה, שצורפו לכתב הערר, החברה אינה מחזיקה בשום נכס מלבד החזקה במניות קרית הרבנים, וזו מהווה החזקה בזכויות במקרקעין, שכן גם לפי הדו"חות הכספיים של קרית הרבנים יש לה רק נכסי מקרקעין, ואין חוזה שכירות. לטענת המשיב, קרית הרבנים מייעדת בדו"חות שלה מקרקעין לבנייה ומציינת בדו"ח הכספי משנת 2010 בביאור 4 כי ההשכרה של המקרקעין היא זמנית וכל המטרה לבנות את המקרקעין. גם מטרתה העיקרית של החברה הייתה בסופו של דבר להפעיל חנות, ולא לקבל דמי שכירות משופרסל, כך שגם עבורה חוזה השכירות טפל להקמת החנות. הסכם השכירות שיש לחברה לגבי המבנים הקיימים על המקרקעין אמנם מניב לחברה הכנסה, אולם הוא אינו נכס נפרד מהזכות במקרקעין עצמה, היות שהוא נובע מהחזקתה של העוררת במקרקעין ובמבנים המחוברים להם חיבור של קבע. לכן, אין הוא בא בגדר אחד החריגים ל"איגוד מקרקעין" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק. זכות במקרקעין כוללת בתוכה את כל המחובר אליה – כולל הסכם השכירות [וילאר נכסים (1985) בע"מ] – בניגוד למה שטוען העורר שנקבע בעניין אספן בניה ופיתוח בע"מ, שממילא אינו סופי (הוגש עליו ערעור) ושעומד בסתירה להלכה שנקבעה בעניין וילאר נכסים (1985) בע"מ. מה גם שניתן לראות את המקרה שהיה בעניין אספן בניה ופיתוח בע"מ כשונה מהמקרה הנוכחי, באשר שם הקרקע נקנתה לצורך השכירות ואילו כאן השכירות מהווה שלב ביניים בלבד עד לבנייה על הקרקע. העוררת רק משכירה את המבנים הקיימים על המקרקעין, ואיגוד שעיסוקו היחיד מעבר להחזקתו במקרקעין הוא השכרת המבנים שעל גבי אותם מקרקעין – עדיין אינו יוצא מגדר "איגוד מקרקעין" [ע"ש 1441/95 יעקב גרמן נ' מנהל מס שבח, מיסים, יג/6 (4.11.1999) ה-31]. לכן, גם לא חלות בענייננו החלטות מיסוי 42/07 ו-4253/11. שלישית, גם בהנחה שהסכם השכירות מהווה נכס בפני עצמו, הנפרד מהזכות במקרקעין, הרי שהסכם זה הנו טפל לפעילות העוררת. את זאת ניתן ללמוד מהחוזה שנחתם בין החברה לקרית הרבנים בשנת 2005. מהחוזה עולה כי רכישת המניות נועדה להקמת פרויקט בנייה, והשכרת המבנים תתאפשר כל עוד הפרויקט לא יוצא לפועל. המטרה של החברה בהסכם עם קרית הרבנים הייתה להקים על המקרקעין מבנה מסחרי, ומנגד מטרתה של קרית הרבנים הייתה להגדיל על המקרקעין את זכויות הבנייה לצרכי מגורים (בגין המבנים הקיימים על המקרקעין דרשה קרית הרבנים פחת). ברכישת המניות כעת, מטרתה העיקרית של העוררת היא למכור את הדירות שייבנו על ידה בטווח הארוך, וזו גם הסיבה לכך שהעוררת רשמה כאמור בדו"ח הכספי שלה את החזקת המניות בחברה תחת נכסים מושקעים לטווח ארוך, ולא כמלאי עסקי. המשיב אף מעלה תהיות לגבי הגיונה של העסקה: אין היגיון במכירת זכות השכרה שמניבה כל שנה כ-5 מליון ₪ למשך 4-24 שנים, תמורת תשלום חד פעמי של כ-10 מליון ₪ בלבד. התשובה האפשרית לכך היא שתמורה כזו ראויה במקרה בו הסכם השכירות לא נועד להימשך מעבר ל-4 שנים, כפי שאכן הבהירו והצהירו הצדדים בפני המשיב, פעולה שבעקבותיה אישר המשיב את ביטול העסקה משנת 2008, אושר



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

שווי מניות והוצאה שומה. מכאן שלא ניתן לראות בהשכרתה את המבנים שעל המקרקעין כפעילות העיקרית של העוררת.

14. המשיב גם לא קבל את טענת העוררת כי שווי הרכישה צריך להיגזר משווי המניות שנרכשו מקרית הרבנים, אלא סבר כי עליו להיגזר משווי המקרקעין שקרית הרבנים מחזיקה. כך לפי סעיף 9 לחוק, הקובע את "עקרון השקיפות", לפיו יש להרים את המסך בין איגוד המקרקעין לבין בעלי המניות המחזיקים בו, ולצורך חישוב המס יש לייחס את החלק היחסי בשווי המקרקעין לכל בעלי המניות. על פי עיקרון זה נעשה החישוב על ידי המשיב ונקבעה השומה. שלא כטענת העוררת, תיקון מס' 50 לא ביטל עקרון זה, אלא התייחס לעניין חישוב מס שבח בלבד – ולא למס רכישה, לגביו הדין נשאר כשהיה ערב התיקון. מדיניות רשות המיסים שלא ליישם את עקרון השקיפות חל לגבי איגוד מקרקעין המחזיק בדירות מגורים, בשונה מהמקרה הנוכחי. אשר לחישוב גופו טען המשיב כי העוררת לא הוכיחה בשלב ההשגה וגם לא בשלב הנוכחי כי יש לשנות משווי השומה שנקבעה, והדרישה להפחתת כ- 30 מיליון ₪ הועלתה על ידי העוררת רק בשלב הסיכומים ומשכך אין לקבלה.

15. לגבי הקנסות ביקש המשיב למסור את הודעתו לאחר הסיכומים.

העדויות

16. מטעם העוררת העיד מר רפאל פישר, בעליה של העוררת ומנהלה, המחזיק במלוא הון מניותיה. מטעם המשיב העידה הגב' נעמה שבהזי, העובדת במשרדי המשיב.

17. בעדותו מסר מר פישר, כי טרם רכישת המניות של החברה הוא ערך לגביה בחינה מקדמית, ממנה עלה כי לחברה שני נכסים: זכות השכירות במקרקעין ל-24 שנים והמניות בחברת קרית הרבנים בע"מ. לדבריו, זכות השכירות היא נכסה העיקרי של החברה. הזכות הוקנתה במקורה מאת קרית הרבנים לחברה בהסכם מיום 15.2.05, ומלוא התמורה בגין השכירות (2.5 מיליון דולר, כ- 10.8 מיליון ₪) שולמה כבר בסמוך למועד החתימה על ההסכם. עם זאת נקבע בהסכם, כי בהתקיים מספר תנאים – ביניהם אישור תב"ע והחלטה של הוועדה המקומית לאשר היתר בנייה – תתחייב החברה לפנות את המקרקעין. בהתאם לכך, תקופת השכירות של החברה לשופרסל נקבעה להיות חופפת, או להיפסק במקרה של הפסקת השכירות על ידי קרית הרבנים. בשנת 2009 שופרסל חתמה על הסכם שכירות נוסף המגדיל את המושכר, לתקופה החופפת את תקופת השכירות שבהסכם השכירות המקורי. באותה שנה שופרסל אף הייתה מעוניינת להשקיע בנכס כ- 10 מיליון ₪ לשם השבחתו. לשם כך פנתה לחברה בבקשה להסיר את התניה שמאפשרת לקצר את תקופת השכירות. בעקבות זאת פנתה החברה לקרית הרבנים, כדי שהאחרונה תסיר את האפשרות לפנות את הנכס במקרה של קבלת היתר הבנייה. בתמורה להסכמתה שילמה החברה לקרית הרבנים חלק מההכנסות מדמי השכירות אותם היא עתידה לקבל משופרסל. בעקבות הסכמת קרית



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

הרבנים נחתם ביום 15.3.10 הסכם בין החברה לשופרסל להארכת תקופת השכירות לתקופה של 7.5 שנים, עם אופציה להארכתה ב-5 שנים נוספות, ובסך הכול להארכת התקופה ב-12.5 שנים. פישר ציין כי קרית הרבנים נתנה הסכמתה למהלך זה משני טעמים. הטעם האחד, כיוון שבאותו זמן לא הייתה קיימת כל אפשרות מעשית להתקיימות תנאי הפינוי, בין השאר בגלל ההתמשכות הצפויה של אישור ההליכים התכנוניים (להערכת קרית הרבנים אז, אישור ההליכים עשוי היה לארוך לפחות 5 שנים). טעם נוסף להסכמתה של קרית הרבנים נבע מכך שבניגוד להתחייבויותיה בהסכם עם החברה, היא לא פרעה הלוואה לבנק, ובהתאם להוראות ההסכם זכאית הייתה החברה לנשל את קרית הרבנים מהנכס. פישר פירט את הרווחים שהיו לחברה מהשכירות של שופרסל החל משנת 2006, והעריך כי ביום רכישת המניות של החברה על ידי העוררת שווי התזרים שנבע מהשכרת הנכס לשופרסל הינו 31 מליון ₪ על פי היוון של 8%, כשלהערכתו שווי השכירות כיום עומד על למעלה מ-5 מיליון ₪ לשנה. ההיוון שבמכירת נכס בשווי כזה מצד החברה תמורת כ-4.9 מיליון ₪ בלבד היה לדברי פישר, כניסה בנעלי החברה גם לגבי חוב כלפי קרית הרבנים על סך 19 מליון ₪ [עמ' 9-10 לפרוטוקול מיום 27.2.13]. במועד רכישת החברה על ידי העוררת החזיקה החברה גם 16% ממניות קרית הרבנים. מניות אלו נרכשו על ידי החברה בשנת 2005 במסגרת החתימה על הסכם השכירות המקורי. מבדיקת מאזני קרית הרבנים עולה כי שוויין אפסי, ובשנים אלו הייתה מצויה קרית הרבנים בהפסד תפעולי ולא חילקה דיבידנד לבעלי המניות. את שני המגרשים שבבעלות קרית הרבנים העריך מר פישר ביותר מ-50 מליון ₪.

פישר הדגיש כי כדי שתהיה לחברה כדאיות בהקמת הפרויקט, נדרש היה להשיג רווח של 200 מליון ₪, ומובן כי במסגרת האילוצים שהיו לחברה הייתה עדיפות להמשיך במצב הקיים ולא להקים את הפרויקט. למעשה עד היום לא נראה לדברי פישר כל הליך בנייה.

בעת עריכת הסכם הרכישה נעשה הדיווח על העסקה לרשויות המס על ידי באי כוח המוכרים, ולא על ידי בא כוחו. לדעתו, זו הסיבה בגינה לא ניתן מספיק משקל למשמעות סיווג העסקה כפעולה באיגוד מקרקעין. לאחר קבלת ייעוץ מקצועי מאוחר לדיווח – אבל טרם הוצאת השומה על ידי המשיב – פנתה העוררת למשיב בעל פה בבקשה לתיקון הטעות. משפנייתה לא נענתה הגישה מכתב רשמי בעניין.

18. גב' נעמה שבהזי מסרה בעדותה, כי בימים 10.10.10 ו-31.10.10 התקיימו דיונים אצל המשיב עם העוררת והמוכרות בכלל הנושאים, ובין היתר בשאלת התמורה בעסקה. הצדדים טענו שהתמורה על סך 4,960,000 ₪ משקפת את שווי הזכויות בחברה. לטענתם בדיון, לא היה קיים חוזה שכירות מעבר לארבע שנים, עליהם שולם במזומן, אחרת לא היה הסבר לויתור המוכרות על נכס שמניב הכנסה משכירות ל-20 שנה וערכו 19 מליון ₪ עבור אותה תמורה. להבנתה, הסכם השכירות אינו הנכס המרכזי בעסקה, והוא טפל למקרקעין. מסקנתה נובעת בין השאר מההנחה שהסכם השכירות הנו ל-4 שנים בלבד, אולם לדבריה, גם אם ההסכם היה ל-24 שנים הוא עדיין היה טפל למטרה העיקרית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

דיון

האם העוררת מנועה ומושקת מלטעון שהחברה אינה איגוד מקרקעין?

19. העוררת ערכה שומה עצמית בהתאם לסיווג העסקה כפעולה באיגוד מקרקעין, אולם לאחר מכן, ועוד בטרם הוציא לה המשיב שומה, יידעה את המשיב בכתב אודות טעות משפטית שנפלה בסיווג העסקה, והבהירה כי לפי עמדתה הרכישה לא נעשתה באיגוד מקרקעין. סעיף 85 לחוק מאפשר למשיב לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ג) בין היתר במקרה בו "נתגלתה טעות בשומה". טעות זו טומנת בחובה גם טעות משפטית (א' נמדר, **מס שבח מקרקעין**, כרך ב': **חישוב המס ותשלומו**, מהדורה שביעית (תשע"ב-2012), עמ' 585-589). היוזמה לתיקון יכולה לבוא הן מצד המשיב, והן "לפי דרישת מי ששילם מס". במקרה שלפנינו, אנו סבורים כי לאור הזמן הקצר שחלף בין הגשת השומה העצמית ובין הבקשה לתיקון השומה עקב טעות בסיווג העסקה, במיוחד שפנייתה של העוררת נעשתה עוד בטרם המשיב הוציא לעוררת את השומה – אין למנוע מהעוררת לתקן את שומתה העצמית, ואין להשתיקה מלהעלות טענה בעניין זה. מכאן, שלעוררת הייתה זכות לפי חוק לפנות בעניינה כדי לתקן את הטעות שלה בסיווג העסקה.

האם הרכישה מהווה פעולה באיגוד מקרקעין?

20. סעיף 1 לחוק מגדיר:

"איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; 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"

טענתו של המשיב היא כי זכות השכירות שיש לאיגוד מוטמעת בזכות במקרקעין שיש לו, ועל כן הוא נופל להגדרה הנזכרת של איגוד מקרקעין כבר לפי תחילתה, שהרי כך "כל נכסיו" הם זכויות במקרקעין. טענתה של העוררת, לעומת זאת, היא כי זכות השכירות אינה נכללת בזכות המקרקעין שיש לאיגוד (והעוררת אכן הסכימה במכתבה למשיב מיום 30.10.11, כי קרית הרבנים מהווה איגוד מקרקעין כמשמעו (בחוק), אלא נפרדת ממנו, ועל כן יש לפנות למבחני ההמשך של ההגדרה. לשיטתה, הזכות לשכירות מהווה נכס נוסף שאינו זכות במקרקעין באשר היא משמשת לייצור הכנסתו ואינה טפלה למטרות העיקריות של האיגוד, אלא אף מהווה את מטרתו העיקרית בעצמה, ולכן זכות זו מוציאה את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין באשר לא "כל נכסיו" הם זכויות במקרקעין.

21. הגדרתה של זכות במקרקעין מצויה גם היא בסעיף 1 לחוק:



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

"זכות במקרקעין – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים..."

חכירה מוגדרת אף היא בהמשך אותו סעיף, ונכללת בה שכירות:

"'חכירה' – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-

משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית"

לפי דברים אלו, זכות השכירות במקרה דנן, המוגבלת לתקופה הפחותה מעשרים וחמש שנים, אינה נכללת לכאורה בהגדרת "זכות במקרקעין". עם זאת, היא מעורבת באותו נכס יחד עם זכות בעלות (באחוזים מסוימים) במקרקעין; נכס אחד – האיגוד עצמו, נשוא הרכישה – מאגד בתוכו את שני סוגי הזכויות. התשובה לשאלה כיצד למסות נכס מסוג זה אינה אחת. בספרו הנזכר (שם, שם) מסביר פרופ' נמדר כי נקודת המוצא לתשובה מצויה בכלל לפיו מי שתגדיר את מהותו והיקפו של הנכס היא היחידה הרישומית שלפי דיני הקניין. עם זאת, אין הכרח שיחידה זו תהיה זהה בסופו של דבר ליחידה המיסוית. המבחן שפותח בדיני המיסים הנו מבחן המהות הכלכלית של העסקה, המאפשר לפצל את היחידה הרישומית למספר יחידות מיסוי. באופן זה, אכן ניתן לראות את זכות השכירות של האיגוד כנפרדת מזכות הבעלות שבו (ולפנות למבחן ההמשך של ההגדרה. כאן יש להעיר כי שלא כטענת המשיב, הדו"חות הכספיים של העוררת כן כללו את זכות ההשכרה). "התוצאה תהיה, לכן, כי במכירת שני נכסים שונים העומדים בפני עצמם מבחינה כללית, שנמכרו בנפרד לאנשים שונים, כי אז יהיה ניתן לחייב את מכירת יחידת הבעלות במס שבח אך לא את מכירת יחידת החכירה" (נמדר, שם, כרך א': בסיס המס, עמ' 136-137). עם זאת, מבהיר נמדר, זכויות מעורבות בנכס אחד יכולות גם להיחשב כזכות אחת: "ואולם, אם נכס מעורב שכזה יהווה יחידה כלכלית אחת, והוא יימכר לאדם אחד, כי אזי ניתן לומר כי החכירה שולבה וחבורה לזכות הבעלות והיא נעשתה זכות אחת שמכירתה חייבת במס" (שם, שם). נראה שהמקרה שלפנינו הולם נסיבות כאלו: האיגוד, המהווה יחידה כלכלית אחת, נמכר לגורם אחד, העוררת. מכאן, שזכות השכירות שולבה בזכות הבעלות, והן נחשבות שתיהן יחד ל"זכות במקרקעין".

22. בעניין וילאר נכסים (1985) בע"מ אומץ מבחן זה. באותו עניין היה מדובר ברכישת מקרקעין על ידי המערערת שם, שהיו בידיה 50% בעלות על המקרקעין, והיא רכשה את 50% המקרקעין הנוותרים מאת שתי שותפותיה האחרות. לגבי אותם מקרקעין היה קיים כבר הסכם עם עמידר לפיו יוקם על המקרקעין מבנה שישמש כמקבץ דיור ושיועמד לרשות עמידר, כשבעלי המקרקעין – המערערת ושתי שותפותיה – יספקו בו שירותי דיור לתקופה של עשר שנים. במועד כריתת ההסכם היה ייעוד המקרקעין בעיקרו לבניין ציבורי. כשנתיים לאחר כריתת ההסכם שונה ייעוד המקרקעין לאזור מגורים המיועד למקבץ דיור עם מסחר, אולם טרם ניתן היתר בנייה. כמה חודשים מאוחר יותר רכשה כאמור המערערת את 50%



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

המקרקעין שלא היו בבעלותה משותפותיה, ובהסכמים נוספים מאותו יום רכשה את הזכויות שהיו לשותפותיה על פי ההסכם עם עמידר. המחלוקת הייתה האם ניתן למסות את המערערת על התמורה הכוללת של שני ההסכמים, הן לגבי המקרקעין והן לגבי הסכם עמידר, או שיש למסות רק את התמורה לפי ההסכמים העוסקים במקרקעין גופם.

נפסק כי גם אם התמורה נקבעה בתום לב וללא יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, את גובה התמורה למקרקעין "יש לקבוע בשים לב לתוכנה הכלכלי 'האמיתי' של העסקה" (וילאר נכסים (1985) בע"מ, פסקה 24 לפסה"ד, וההפניות שם), וזאת נלמד דרך מבחן הכוונה: "בהקשר זה אף נקבע כי 'למילים בהן השתמשו הצדדים אין נפקות מכרעת; תחת זאת, יש לבדוק מה בפועל נעשה ומה היתה הכוונה האמיתית מאחורי הדברים'" (שם, פסקאות 24-25). עוד הובהר שם כי " '... ההכרעה לא תיפול על בסיס אובייקטיבי – האם המחוברים הם חלק מהמקרקעין – אלא על בסיס סובייקטיבי, דהיינו, מה הייתה כוונת הרוכש: האם הוא התכוון לרכוש זכות אחת או שתי זכויות שונות שבמקרה התחברו אצלו לכלל זכות אחת...'" [נמדר בסיס המס, בעמ' 137].

למסקנה כי המהות האמיתית העומדת מאחורי העסקה בעניין וילאר נכסים (1985) בע"מ היא מכירת הבעלות במקרקעין בלבד, כששווייה נגזר גם מהסכם השכירות, הגיע בית המשפט בין היתר על בסיס הנימוק שלא היה ניתן להפריד שם בין הזכויות במקרקעין לזכויות על פי הסכם עם עמידר, והאבחנה שערכו ביניהן הצדדים הינה מלאכותית. אולם בית המשפט ממשיך, ובאמצע את דברי פרופ' נמדר הנזכרים, קובע כי אף אם היה ניתן להפריד בין הזכויות, היות שמדובר במכירת שתי הזכויות לאותו גורם – הרי שגם אז הזכויות לפי הסכם עמידר נבלעות בזכות הבעלות והתוצאה הינה זהה.

23. ולענייננו. היות שהעוררת רכשה מאת החברה באותה עסקה הן את זכות הבעלות והן את זכות השכרת הנכס, כך שהן עברו לגורם אחד, יש לראות את האחרונה נבלעת בזכות הבעלות. על הכוונה שמאחורי הדברים ניתן ללמוד גם מההסכם שנכרת בין החברה לקרית הרבנים מיום 15.3.05. אמנם, סעיף 4 להסכם קובע תנאים מתלים, ולפיו "תוקפו של הסכם זה מותלה בקיום כל התנאים המתלים הבאים: ... 4.1.2 חתימה על הסכם שכירות בין החברה לבין חברת שופרסל בע"מ ("שופרסל") לפיו תשכור שופרסל את המושכר (כהגדרתו בהסכם שכירות שופרסל) בתנאים ולתקופה שיהיו לשביעות רצונו של הקונה...". עוד נקבע שם, כי היה ולא נתקיימו התנאים המתלים "יהיה הסכם זה בטל מעיקרו...". יחד עם זאת, מההסכם עולה כי עיקר ההתקשרות מצד קרית הרבנים נעשתה לצורך רכישת קרקע להקמת פרויקט מצד קרית הרבנים, שיהווה "מיזם משולב בהיקף של 300% בניה למגורים לציבור החרדי אשר יכלול שטח מסחרי בהיקף שלא יפחת מ- 2,800 מ"ר ברוטו שיתוכנן באופן שיכלול מרכול בשטח של כ- 3,000 מ"ר ברוטו (אם השטח המסחרי יהיה גדול מ- 3,000 מ"ר) (עמ' 1 להסכם), ומצד החברה עיקרה (מעבר לרכישת המניות) נעשה לצורך רכישת שטחים מסחריים בפרוייקט: לפי סעיף 19 להסכם, השכירות תהיה לתקופה



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

של לא פחות מ-4 שנים ולא יותר מ-24 שנים, אולם בסעיף 20 מובהר כי "תסתיים השכירות במועד שבו ניתן יהיה לבנות על החלקה, ובאותו מועד מתחייב המשקיע לפנות את החנות וסביבתה...". המועד האמור בו ניתן יהיה לבנות על החלקה יתקיים בין השאר בקבלת תב"ע למגורים ואישור בניה על פיה (שם). בהמשך לדברים אלו הוסכם כי "המשקיע [החברה בענייננו – ההבהרה שלנו] מתחייב כלפי החברה לרכוש את השטחים המסחריים אשר יאושרו, במידה ויאשרו, ע"י רשויות התכנון לפרויקט, וזאת תמורת סך של \$7,500,000 + מע"מ והחברה מתחייבת למכור למשקיע את השטחים המסחריים הנ"ל..." (סעיף 22), וכן "אם יסתמן במסגרת הליכי התכנון כי לא יאושר לפרוייקט שטח מסחרי הגדול מ-2,800 מ"ר ברוטו כי אז על המשקיע להודיע ליזם בתוך 20 יום מקבלת הפניה האם בכוונתו לרכוש את השטח אשר עומד להיות מאושר או לא... בכל מקרה תהיה למשקיע זכות סירוב ראשונה לרכוש את השטחים שלא רכש, אם יהיו כאלה..." (סעיף 23). זאת ועוד, הצדדים הסכימו "כי במידה ולא יעלה בידי היזם או בעלי המניות הנוכחיים לגייס את יתרת סכום רכישת הקרקע... כי אז יהיה זכאי המשקיע להגדיל את השקעתו בחברה באופן בו הוא ישלם את הסכום הדרוש לשם השלמת העסקה..." (סעיף 40). גם מר פישר בעדותו הבהיר כי "ההסכם הקנה לחברה שלושה דברים, 16% בקרית הרבנים, הסכם שכירות, והדבר השלישי היה שהאינטרס של החברה זה לא נדל"ן או פרוייקטים, אלא סביב הקמעונאות, הם רצו להבטיח שבבוא העת שנבנה את הפרוייקט שיהיה להם בקומה למטה סופר... למזלנו, כשעשינו את העסקה עם החברה, התנינו את זה רק אם הרשויות יסכימו לסופר שיהיה מתחת למעליות, קיבלנו תשובה שזה לא יתאפשר... ונוצר וויכוח... הם לא יזמי נדל"ן הם לא בנו ולא יבנו. הם קונים מגרשים שניתן לבנות עליהם מרכול..." (עמ' 7-8 לפרוטוקול מיום 27.2.13. ההדגשות הוספו). מטרתו העיקרית של מר פישר ברכישת החברה על ידי העוררת הייתה, כפי שעולה מדבריו, להסיר גורם בעל אינטרס לעכב את שינוי ייעוד המקרקעין, לאחר שהובן שהם לא יוכלו לרכוש בפרוייקט את השטחים המסחריים כפי שתכננו לעשות. מכל מקום, מן הדברים האמורים עולה כי השכירות היוותה אך שלב ביניים בדרך לרכישת שטחים מסחריים על ידי החברה, ומעבר לה נרכשו בהסכם זכויות במקרקעין בצורת רכישת 16% המניות בקרית הרבנים שמהווה כאמור איגוד מקרקעין.

24. עוד יש לציין, כי לא הובהר עד תום ההיגיון הכלכלי שמאחורי עסקה בה שולמו כ-5 מיליון ₪ עבור נכס שתנובתו רק ממימוש זכות השכירות שלו מכסה כבר תוך כשנתיים עלות זו.

25. סיכומו של דבר, יש לראות את זכות השכירות כמהווה חלק מ"זכות במקרקעין", ומשאין לחברה נכסים נוספים מעבר לזכות הבעלות במקרקעין – יש לסווגה כ"איגוד מקרקעין".

מה שווי הרכישה?

26. כעת נותרה השאלה לפי מה יש למסות את רכישת איגוד המקרקעין, לפי שווי המניות בהן הוא מחזיק בקרית הרבנים, או לפי שווי המקרקעין בהם קרית הרבנים מחזיקה?



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

סעיף החוק העוסק בנושא הרכישה שיש למסות הוא סעיף 9(ב) לחוק:

"(ב)1 בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי - כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;
(א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה - זכויות בפירוק) - כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם"

למדך, כי הסעיף קובע את עיקרון "הרמת המסך" שיש לבצע בין איגוד מקרקעין לבין הזכויות במקרקעין בהן הוא מחזיק דרך מניותיו. צורת ההחזקה של מניות נעשית "שקופה", ורואים דרכן את מה שהן מתייחסות אליו, דהיינו- הזכויות במקרקעין עצמן. מכאן זכה העיקרון גם לכינוי "עיקרון השקיפות", או "עיקרון השיקוף". הרמת המסך נועדה "לחייב במס גם מי שרכש מקרקעין אך בעקיפין, על ידי רכישת מניותיו של איגוד מקרקעין המחזיק בהם. אי הטלתו של מס רכישה על פעולה באיגוד עשוי היה להביא לתכנון מס פשוט יחסית, לפיו ירכשו המקרקעין דה פקטו באמצעות רכישת מניות האיגוד, ללא צורך לשאת בתשלום מס הרכישה" (ע"א 4666/06, נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, תל אביב, לא פורסם (11.3.2009), פסקה 7 לפסק הדין).

27. תיקון מס' 50 לחוק שנעשה בשנת 2002 ביטל עיקרון זה לגבי מס שבח, אולם לא לגבי מס רכישה: "בעבר, החיוב במס שבח על פעולה באיגוד מקרקעין היה מבוסס על עקרון הרמת המסך לפיו רואים כאילו המקרקעין של האיגוד נמכרים ולא המניות. כיום עקרון זה בוטל לפי סעיף 7א לחוק לגבי מס שבח, אך עדיין קיים לגבי מס רכישה. לגבי מס רכישה החיוב במס בפעולה באיגוד מקרקעין מבוסס על כך שבאיגוד שכזה יש לראות במכירת מניותיו כמכירה של המקרקעין עצמם" (נמדר, שם, כרך א': בסיס המס, עמ' 555). הרמת המסך הנה גורפת כך ש"חישוב שווי המכירה לצורכי מס רכישה הנובע כתוצאה מהפעולה באיגוד ייעשה על בסיס שווים של המקרקעין בלבד, ולא על בסיס שווי המניות" (שם, עמ' 556). בדרך חישוב כזו, בשונה מחישוב לפי שווי המניות, לא נלקחים בחשבון הפסדיו של האיגוד והתחייבויותיו (שם, בעמ' 557; 548; כן ראו י' הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ד', מהדורה שנייה (2008), בעמ' 48).

28. אולם טענתה של העוררת אינה כי עיקרון הרמת המסך אינו חל באופן כללי לגבי מס רכישה, אלא שהוא חל רק לגבי האיגוד שהוא הבעלים הישיר של הזכויות במקרקעין ואינו מגיע עד לאיגוד המחזיק



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

במניות של איגוד שהוא הבעלים הישיר של אותן זכויות. לטענתה, לשון החוק בסיפא של סעיף 9(ב)(1) היא שמלמדת על כך, בגזרה את שווי החלק היחסי מ"שווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד" (ההדגשה הוספה), וכן לשון סעיף 9(ב)(א1), המתייחסת "לכלל הזכויות באותו איגוד" (ההדגשה הוספה). ממילא, לטענתה, פרשנות כזו תקרב את היחס למס רכישה ליחס למס שבח, ותיצור הרמוניה חקיקתית.

29. לשם מענה על שאלה זו יש ללכת צעד אחורה, ולהבין את הנחת היסוד שהייתה מונחת בדיון לגבי סיווגה של החברה כאיגוד מקרקעין. לכאורה, טענה מסוג זה של העוררת הייתה שייכת עוד לשלב הקודם, באשר הגדרת החוק ל"איגוד מקרקעין" הנה כאמור "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין..." – "זכויות במקרקעין" ולא "זכויות באיגוד מקרקעין". לחברה אותה רכשה העוררת אין זכויות במקרקעין, אלא רק מניות באיגוד שלו יש זכויות במקרקעין (קרית הרבנים). הבעייתיות קיימת במיוחד על רקע העובדה שהגדרת "איגוד מקרקעין" כן כללה בעבר התייחסות לזכויות איגוד באיגוד אחר (הנוסח המקורי עם חקיקת החוק בשנת 1963 היה: "יראו כנכסיו של איגוד גם חלק יחסי בהתאם לזכויותיו – כאמור בסעיף 14(ג) – מנכסי איגוד אחר שפעולה בו חייבת במס". תיקון מס' 1 משנת 1965 החליף אותו בנוסח שזוהה בעיקרו לנוסח של הגדרת "איגוד מקרקעין" כפי שהוא היום (מלבד המלים שהוספו בתיקון משנת 2005 "למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה").

עם זאת, לתוצאה לפיה ההגדרה חלה גם על החברה בענייננו ניתן להגיע דרך המלים "או בעקיפין" שבהגדרה. כך כותב פרופ' י' הדרי על הנושא: "בטעות, לדעתי, לא כלל החוק, נוסף על הזכויות במקרקעין, גם זכויות באיגוד מקרקעין. תכלית החוק מחייבת שאיגוד מקרקעין יהיה איגוד שבבעלותו נכסי מקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין. זהו ליקוי שמחייב את תיקון החוק. במצב החוקי הקיים, יש להגיע, לדעתי, לאותה תוצאה בדרך של פרשנות המונח "בעקיפין". תוצאה אחרת תרוקן מכל תוכן את ההוראה למיסוי פעולה באיגוד מקרקעין, שכן, הפעולות ייעשו במניות החברה-האם בעוד כל נכסי המקרקעין שלה מוחזקים בידי החברה-הבת" (י' הדרי, שם, כרך ב', עמ' 265-266 (ההדגשה במקור)). הדברים נכתבו בהתייחס לנוסח ההגדרה לפני התיקון משנת 2005, אולם הנוסח הקודם היה זהה בעיקרו לנוסח הנוכחי והדברים יפים כאז גם היום). כך גם סבור פרופ' א' נמדר: "עיון בהגדרת 'איגוד מקרקעין' מגלה כי זכויות באיגוד מקרקעין הושמטו מההגדרה ואין הן מופיעות לא כזכויות במקרקעין ולא ברשימת הנכסים האחרים. השמטה כזו מצדיקה, לכאורה, את הפרשנות האומרת כי איגוד שכזה אינו נחשב לאיגוד מקרקעין. למרות זאת נראה, כי אימוץ פרשנות שכזו הינה בלתי נסבלת וגם נוגדת את כוונת המחוקק. לדעתנו, ניתן להכליל חברות אחזקה שכאלו בכלל "איגוד מקרקעין" אם נאמץ את הפירוש, הדחוק במקצת, כי "זכויות באיגוד מקרקעין" הינן בעקיפין "זכויות במקרקעין". העובדה היא כי ההגדרה שבחוק קובעת במפורש שכל נכסי האיגוד צריכים להיות זכויות במקרקעין "במישרין או בעקיפין". לא יהיה זה מאולץ יתר על המידה לאמר כי זכות באיגוד מקרקעין מהווה זכות עקיפה לזכות במקרקעין לענין



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ההגדרה. כל פרשנות אחרת תגרום לכך שבקלות יהיה ניתן לעקוף את הוראת המחוקק על ידי ביצוע פעולה בחברת האם במקום באיגוד המקרקעין בעצמו" (י' נמדר, שם, כרך א', עמ' 612-613. גם א' אליאב במאמרו "מיסוי איגודי מקרקעין – היסטוריה, תכלית, סוגיות והשוואה בינלאומית" (מיסים כו/2 (אפריל 2012) א-96), אליו מפנה העוררת, סבור בהתייחס לחלק זה בהגדרה כי "מילת היחס 'בעקיפין' אף מדגישה, שנכסי איגודים מוחזקים אינם נכסי האיגוד נשוא הפעולה. מאידך, הביטוי נותן תשובה למצב שבו נכסי האיגוד כוללים זכויות באיגודים אחרים שהם איגודי מקרקעין ואז נכסיו, בעקיפין, הם זכויות במקרקעין" (שם, בעמ' 113)).

בהמשך לדברים אלו מציין פרופ' נמדר כי "משהחלטנו כי זכויות באיגוד מקרקעין מהוות זכויות במקרקעין לענין ההגדרה, אין זה משנה אם הן טפלות למטרות האיגוד ואם הן משמשות לאיגוד בייצור הכנסתו... איגוד המחזיק אך ורק בזכויות באיגוד מקרקעין ייחשב הוא בעצמו לאיגוד מקרקעין גם אם הדבר משמש לאיגוד לייצור הכנסתו וגם אם נכסים אלה אינם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד. במקרה כזה יש לראות בחברת האחזקות כאילו היא מחזיקה זכויות במקרקעין בלבד" (נמדר, שם, כרך א', בעמ' 613). עם זאת, בענייננו לא מדובר באיגוד המחזיק "אך ורק" בזכויות באיגוד מקרקעין, אלא באיגוד המחזיק גם בזכויות להשכרה. הזכויות מהסוג האחרון סווגו בסופו של דבר כנטמעות בזכויות במקרקעין (על בסיס מבחן שנקבע בעניין וילאר נכסים (1985) בע"מ בעניינו של איגוד המחזיק בזכויות במקרקעין באופן ישיר, "במישרין", שהוחל על החברה בענייננו מכוח הפרשנות שניתנה לביטוי "בעקיפין"). לולא סיווג זה, היה צריך לגשת למבחני ההגדרה שהיו רלוונטיים לגביו ככל איגוד המחזיק בין היתר בזכויות במקרקעין באופן ישיר, ובכל מקרה הדיון בחלק הקודם היה נדרש להיעשות.

30. פרשנות זו להגדרת "איגוד מקרקעין" קיבלה ביטוי גם בפסיקה. בע"ש 7102/96, ישגב בנינים בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים יב/2 (7.1.1998) ה-46, נכתב בעניין זה כך: "על פי פשוטו של מקרא – מחזיקה בושר בעקיפין בזכויות המקרקעין של מבואות אילת. על פי הגיון הדברים – אם לא נפרש ונאמר כי בושר עצמה הינה 'איגוד מקרקעין' מה הועיל המחוקק בתיקון המהותי שהביא בחוק בשנת 1963? אם אז די היה בהקמת חברת אחזקה שהמקרקעין היו כל נכסיה כדי להמלט מרשת המס, הרי היום די יהיה בהקמת חברה נוספת שתחזיק במניותיה של חברת המקרקעין וכל אימת שהעברת הבעלות בנכסים תעשה בדרך של העברת המניות בחברה הנוספת, תסוכל המטרה שביקש המחוקק להשיג בתיקון האמור" (פסקה 6 לפסק הדין). כפי שעלה מדבריהם של פרופ' נמדר ופרופ' הדרי לעיל, גם פסק הדין בעניין ישגב בנינים בע"מ מסביר כי מבין האפשרויות הלשוניות העולות מהסעיף, יש לבחור בפרשנות שמגשימה את תכלית חקיקתו, והוא מצטט מדברי בית המשפט העליון בנושא: "בענין זה, הדגיש כבר זאת בית המשפט העליון בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, מפי כב' הנשיא (אז השופט) א. ברק, לאמור: 'אין להם לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, וגם לענין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, האם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה... (שם). באותו אופן יש לגשת לסעיף 9(ב) לחוק.

31. סעיף 9(ב)(1) לחוק נוקט כאמור במלים "שבבעלות האיגוד". לכאורה הסעיף מתייחס אך ורק לאיגוד שהוא הוא המחזיק בבעלותו באופן ישיר את הזכויות במקרקעין. עם זאת, וכפי שכבר הובהר, "תכלית החוק מחייבת שאיגוד מקרקעין יהיה איגוד שבבעלותו נכסי מקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין... תוצאה אחרת תרוקן מכל תוכן את ההוראה למיסוי פעולה באיגוד מקרקעין..." (הדרי, שם). ההדגשה הוספה). הוראה למיסוי פעולה באיגוד מקרקעין היא סעיף 9(ב) לחוק. הפרשנות המכלילה איגוד בעל זכויות באיגוד מקרקעין בהגדרת איגוד מקרקעין נועדה לאפשר את חיובה במס רכישה ככל איגוד מקרקעין. "במצב דברים כזה, שבו הותיר המחוקק מרחב פרוץ של אי בהירות לשונית חקיקתית יש להידרש – יותר מתמיד – לפרשנות התכליתית ולבחיינת הדברים מן הבחינה העניינית" (ע"א 5773/99 צבי סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין – ת"א, לא פורסם (9.2.2003); בהתייחסות לסעיף 9(ב)(1) (א) לאחר תיקון מס' 50 אף נאמר בפסיקה, כי "נוסחה של ההוראה החדשה לוקה אף הוא בחוסר בהירות ומעלה קשיים פרשניים שונים... ראוי כי המחוקק ייתן על כך את הדעת" (ע"א 4666/06 נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, תל אביב, לא פורסם (11.3.09), פסקה 13 לפסק הדין). שהרי, תכליתו של הסעיף היא כאמור צמצום הפערים בין מכירת מקרקעין לבין פעולה באיגוד מקרקעין שמאחוריה עומדת למעשה מכירת מקרקעין: "הטלת מס הרכישה על פעולה באיגוד מתבצעת על דרך 'הרמת מסך סטטוטורית', המהווה ביטוי למגמה של צמצום ההבדלים בתוצאות המס בין העברת זכות רגילה במקרקעין לבין העברת זכות באיגוד מקרקעין" (נאות הארץ בע"מ, פסקה 7 לפסק הדין. ור' גם צבי סובול פסקה 9 לפסק הדין, העוסק בהוראת סעיף 71 לחוק: "הסדר זה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק, למסות זכויות במקרקעין המוחזקות על-ידי איגודים, באמצעות הרמת מסך ההתאגדות. זהו ביטוי לשאיפת המחוקק להגיע לזהות בין הזכות במקרקעין לבין המניה המתייחסת אליה, בעקיפין (ע"א 1287/90 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נצחון נתן בע"מ ואח', מיסים 6/ה-116). מגמה זו מקרינה על אופן פרשנותן של הוראות שונות העוסקות במיסוי מקרקעין...").

כך גם בענייננו, יש לפעול בעקבות התכלית מתוך מגמה זו של צמצום ההבדלים. בהתבסס על השלב הראשון, בו ראינו כיצד איגוד בעל זכויות באיגוד מקרקעין נכלל בהגדרת איגוד מקרקעין דרך המונח "בעקיפין", נגיע בשלב השני למסקנה שלעניין הגדרת איגוד מקרקעין, בעלות בזכויות במקרקעין יכולה להיות גם עקיפה. מכאן, שיש לקרוא את המלה "בעלות", כחובקת בתוכה את המלים "במישרין או בעקיפין", המצויות בהגדרת "איגוד מקרקעין", ואת המלים "שבבעלות האיגוד" כמתייחסות לא רק אל זכויות במקרקעין, אלא גם אל איגוד בעל זכויות באיגוד מקרקעין, המהווה גם הוא נשוא להרמת המסך



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

שהסעיף בא לבצע. כך יש לקרוא את הסיפא כאומרת "משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלותו העקיפה של האיגוד", כשהבעלות העקיפה באה לתאר את המקרקעין ולא את "כלל הזכויות" (לאיגוד בעל הזכויות באיגוד מקרקעין יש חלק בלתי מסוים במקרקעין במלואם). ממילא, "החזקת מניות באיגוד מקרקעין, מבחינת מהותה הכלכלית, כמוה כהחזקה עקיפה במקרקעין עצמם, ועל כן ראוי לנסות ולמנוע, ככלל, שוני בתוצאת המס לגביה" (צבי סובול, פסקה 8 לפסק הדין; וראו גם ישגב בנינים בע"מ, בפסקה 4 לפסק הדין: "הזכות לקבל זכות במקרקעין אינה אלא נכס המשקף בעקיפין את הזכות במקרקעין. פרשנות זו מתיישבת עם לשון החוק ומבטאת את התכלית העומדת ביסודו").

32. לחילופין, לשם הגשמת אותה תכלית, ניתן גם לראות את ה"איגוד" המופיע בסיפא כנבדל מ"איגוד מקרקעין" שמופיע ברישא, ומתייחס לאותו איגוד שהוא הבעלים של הזכויות במקרקעין "במישרין". בהמשך לכך, גם המלים "באותו איגוד" יתייחסו לאותו איגוד אחר, שהוא הוא הבעלים הישיר של הזכויות במקרקעין.

33. הבעייתיות העיקרית שיש לפרשנות לפיה הרמת המסך מעמיקה עד לזכויות באיגוד מקרקעין (בעייתיות אליה אכן מתייחס גם א' אליאב במאמרו הנזכר לעיל) נובעת מהעדר התייחסות מפורשת לזכויות באיגוד מקרקעין בסעיף 9 על גלגוליו, לעומת קיומה עד לתיקון מס' 50 של התייחסות מפורשת כזו לגבי מס שבח. כבר עם חקיקתו של החוק כחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, התייחס סעיף 9, שכותרתו הייתה "תוספת מס במקום אגרת העברת מקרקעין" – תוספת מס שלימים קיבלה את המינוח "מס רכישה" – לפעולה באיגוד מקרקעין. זה היה נוסחו של סעיף 9(ב)(1) אז:

"פעולה באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף 7 תהיה חייבת גם בתוספת מס בסכום האגרה המוטלת לפי התקנות בדבר אגרת העברת מקרקעין ותוספת האגרה שלפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959, על העברת בעלות בדרך רישום בפנקס המקרקעין של זכות במקרקעין ששוויה חלק יחסי – כאמור בסעיף 14(ג) – משווי מכלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד"

סעיף 14 אותה עת, שכותרתו הייתה "חישוב המס בפעולה באיגוד מקרקעין", הורה כדלקמן:

"(א) בכפוף להוראות הסעיפים 38 ו-43 עד 45, המס המשתלם בפעולה באיגוד מקרקעין הוא חלק יחסי – כאמור בסעיף קטן (ג) – מהמס שבו היה מתחייב האיגוד לפי חוק זה אילו מכר את כל זכויותיו במקרקעין ביום הפעולה.
(ב) בחישוב המס כאמור בסעיף קטן (א) יובא בחשבון גם חלק יחסי – כאמור בסעיף קטן (ג) – מהזכויות במקרקעין של איגוד מקרקעין שלאותו איגוד זכויות בו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

(ג) החלק היחסי האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) הוא כיחס החלק בנכסי איגוד המקרקעין שהזכות המוקנית מזכה את בעליה בנכסי אותו האיגוד בעת פירוקו, לכלל נכסי אותו האיגוד; ואם אין הזכות מזכה לחלק בנכסי האיגוד בעת פירוקו, יהיה החלק היחסי כיחס שבין אותה זכות לכלל הזכויות באיגוד מאותו סוג.
(ד) אין בסעיף זה כדי לגרוע מהוראות חוק זה בקשר לקביעת השווי, התוספות והניכויים"

סעיף 14 בעיקרו לא השתנה עד לביטולו במסגרת תיקון מס' 50 לחוק בשנת 2002. במסגרת תיקון זה הוספה לסעיף 9 פסקה משנה (ב)(א1), שנועדה להחליף את סעיף 14(ג) אליו הפנה סעיף 9 עד אז. סעיף 9(ב)(א1) כמו גם סעיף 14(ג) לא מתייחסים באופן מפורש לרכישת זכויות באיגוד מקרקעין – כפי שעשה סעיף 14(ב) בעת שהיה קיים. עם זאת, הרישא של סעיף 14(ג) מתייחסת לסעיף 14(ב), וניתן לומר שבהפניית סעיף 9 לסעיף 14(ג) ביקש הוא לכלול דרך אותה רישא גם מצבים הנכללים בסעיף 14(ב) לגבי פעולת המיסוי שלו (של סעיף 14(ג)). המלים "שבבעלות האיגוד" שבסופו מתייחסות באופן זה גם לבעלות מסוג הקיים בסעיף 14(ב), ובכך יש אף למצוא חיזוק לפרשנות הנוכחית בענייננו. ברוח זו יש להזכיר את דבריו של פרופ' הדרי, שבהתייחסו לסוגיה עוד לפני תיקון 50, בזמן שסעיף 14 עדיין היה קיים, העיר כי "מסקנתי אינה משתנה לנוכח אזכור זכויות באיגוד אחר בסעיף 14(ב) לחוק מס שבת. אדרבא, ציון זכויות באיגוד מקרקעין אחר בהוראת סעיף 14(ב) לחוק מס שבת מעיד, שהמחוקק סבר כי פעולה באיגוד כוללת גם פעולה באיגודים שבבעלותם זכויות באיגודי מקרקעין אחרים" (הדרי, שם, כרך ב, בעמ' 266, ה"ש 52). דברים אלו עולים בקנה אחד עם הדברים שנכתבו בדברי ההסבר להצעה שקדמה לחקיקת החוק, בשנת תשכ"ב: "פרצות שהיו בחוק הקיים גרמו להקמת מספר רב של איגודים, כדי להימנע מתשלום מס, וכן להחזקת זכויות במקרקעין בלי לרשם בפנקסי המקרקעין. זה פגע בהכנסות המדינה וגם הביא לידי כך שפנקסי המקרקעין שוב אינם משקפים את הבעלות במקרקעין... מחמירה ההצעה לגבי עסקאות באיגודים שמטרתם היא להעביר זכויות במקרקעין" (ההדגשה הוספה). את ביצוע המעבר מסעיף 14 לסעיף 9(ב)(א1) באופן שלא התייחס לרכישת זכויות באיגודים המחזיקים בזכויות מקרקעין במפורש (כפי שהיה קיים בסעיף 14(ב)) ניתן להסביר בהסתפקות הכללת רכישות מסוג זה כאמור דרך הגדרת "איגוד מקרקעין" הכוללת נכסים שהנם זכויות במקרקעין "בעקיפין".

הערכת שווי המקרקעין

33. הרישא של סעיף 9(ב) מלמדת כי:

"בפעולה באיגוד מקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי... משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד" (ההדגשה הוספה).



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

סעיף 17 לחוק עוסק בשווי מכירה, ובסעיף קטן (א) הוא מורה:

“שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד
הבא להבטיח חוב, משכנתא או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום”

סעיף 1 מגדיר מהו שווי של זכות במקרקעין:

“שווי של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון
לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד
נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין
בעקיפין – התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה”

לפי הוראות אלו שווי זכות במקרקעין תיקבע על דרך הכלל לפי שווי השוק שלה. לכלל זה נקבע חריג
לפיו שווי הזכות יהיה התמורה שקבעו ביניהם הצדדים למכירה, במקרים בהם שוכנע המשיב שהתמורה
בעד הזכות נקבעה בין הצדדים בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים ביניהם (וראו וילאר נכסים (1985)
בע"מ, בפסקה 22 לפסק הדין).

34. המקרה שלפנינו אינו נופל בגדר החריג. בהתאם לטענת העוררת בדבר אי הרמת מסך לגבי העסקה
שביצעה, גם בשומה העצמית שערכה תיארה את הנכס הנמכר כ"מניות באיגוד מקרקעין". לעומת זאת,
הגדרת השווי מתייחסת ל"תמורה בעד הזכות במקרקעין". העוררת לא קבעה תמורה בעד זכות כזו. שלא
כטענת המשיב, העוררת כן התייחסה בהשגתה לנושא שווי המקרקעין (בפסקאות 10-11) וכבר בשלב
ההוא טענה כי שווי הנדל"ן כפי שחושב על ידי המשיב אינו נכון; נתוני העסקאות לפיהן ביצע את
ההשוואה אינם ברורים; יש להתחשב בהליכי התכנון הקשורים לקרקע ולהסכם השכירות הקיים לגביו.
אולם, העוררת לא הגישה, לא אז ולא בהליך הנוכחי, חוות דעת של שמאי מטעמה; "קביעת שווי שוק
של נכס מקרקעין הינה דבר שבעובדה ויש להוכיחו בדרך של המצאת שומה מנומקת. באופן עקרוני,
הוכחת שווי של מקרקעין יש לבצע באמצעות שמאי מקרקעין ששומתו צריכה להיות ערוכה בהתאם
לכללי השמאות. ואכן זוהי הדרך הנכונה שבה על הנישומים להוכיח את טענתם לגבי שווייה של זכות"
(נמדר, שם, כרך ב, עמ' 84).



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 יולי 2013

ו"ע 12-05-54914 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

35. מן הצד השני, הנטל על המשיב להוכיח את שווי השוק שקבע לנכס (ע"א 3632/01 סמיר חדיג'יה נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה, לא פורסם (11.3.2002), פסקה 2 להערוותיה של השופטת שטרסברג-כהן; נמדר, שם, בעמ' 85). בחוק אין הוראה באשר לדרך בה המנהל צריך להוכיח שווי שוק של נכס. בפסיקה הובהר כי שיטת ההשוואה היא שיטה מקובלת לשום בה מקרקעין (סמיר חדיג'יה, פסקה 5 לפסק הדין). אם כי נמדר (שם, כרך ב' בעמ' 84), ממליץ שעד שהחוק ייקבע הוראות בעניין הדבר ייעשה באמצעות שמאי מקרקעין). המשיב לא מסר בשלב השומה פירוט באשר לנכסים אליהם השווה את הנכס נשוא הערר, אלא הסתפק בנימוק ש"שווי מקרקעין נקבע לפי השוואות" (פירוט נימוקים לקביעת השומה מיום 4.10.11). בהחלטה על ההשגה (מיום 5.2.12) המשיב כתב כי "שווי המקרקעין נקבע בשומה ופורטה בה הדרך להערכת שווי בהעדר התייחסות ספציפית או חוות דעת מטעמכם". אולם המשיב לא מסר פרטים נוספים באשר לאופן עריכת ההשוואות כמו גם התייחסות לנתונים המיוחדים של הנכס נשוא השומה למרות טענותיה של העוררת בהשגתה בעניין.

36. לאור דברים אלה הצעתנו היא כי הנכס יחזור להערכת שווי המקרקעין על ידי המשיב, תוך התייחסות לנתונים אליהם הפנתה העוררת, כשלעוררת האפשרות להגיש חוות דעת שמאית מטעמה בעניין. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

37. אנו מתנצלים בפני הצדדים על האיחור במתן פסק הדין, שהצריך הרבה עמל ומחשבה.

ניתן היום, י"ד אב תשע"ג, 21 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

י ק"ב

משה רביד, שופט בדימוס

ד"ר ליאור דוידאי,
עו"ד

משה יצחקי, שמאי
מקרקעין

משה רביד, שופט
בדימוס