



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

בפני **כבוד השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הועדה**
מיכאל בן לולו, עו"ד – חבר הועדה
אלון לילי, שמאי מקרקעין – חבר הועדה

עוררת **אייוגה בע"מ**
באמצעות עוה"ד א' צדקיהו ול' מסיקה זילברשטיין

נגד

משיב **מנהל מיסוי מקרקעין – אזור מרכז**
באמצעות עוה"ד ש' ויזל-גלצור

פסק דין

1

2

יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין:

3

פתח דבר

1. בפנינו ערר על החלטה בהשגה שניתנה על ידי המשיב, מנהל מיסוי
2. מקרקעין אזור המרכז, בעניין שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת, חברת
3. אייוגה בע"מ, בקשר עם עסקת העברת מניות בחברה שהיא חלק
4. משותפות פרויקט תמ"א 38/2.

5. 2. העוררת, חברה הרשומה בישראל כפרטית בערבון מוגבל, הינה אחת
6. מבעלי המניות בחברת לומינה ייזום בע"מ (להלן: "לומינה").

7. 3. בעת ייסודה של לומינה היו בעלי המניות בה כמפורט להלן: העוררת –
8. 3,000 מניות רגילות (1/3); מוריה ידקע בע"מ – 3,000 מניות רגילות (1/3)
9. וד.ס הראל ייזום והשקעות בע"מ (להלן: "ד.ס הראל") – 3,000 מניות
10. רגילות (1/3).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 4. לומינה, ביחד עם קרן להשקעות בית וגג ג.ל. שותפות מוגבלת (להלן: 1
- 2 "בית וגג") ו-ב.ג.ל ניהול פרויקטים בע"מ (להלן: "ב.ג.ל") הקימו שותפות 2
- 3 מוגבלת ורשומה בשם "בית וגג רחוב רד"ק 2-6 רמת גן" (להלן: "שותפות 3
- 4 הפרויקט") וזאת לצורך יזום פרויקט התחדשות עירונית בבניינים ברחוב 4
- 5 רד"ק 2, 4 ו-6 ברמת גן, הידועים כחלקות 345, 346 ו-347 בגוש 6159 5
- 6 (להלן: "הפרויקט" ו"המקרקעין" בהתאמה).
- 7 5. שיעור האחזקות של לומינה בשותפות הפרויקט הינו 49%, כאשר היתרה 7
- 8 מוחזקת על ידי בית וגג (50.99%) וב.ג.ל (0.01%).
- 9 6. בתאריך 21.12.2013 התקשרה שותפות הפרויקט עם רוב בעלי הזכויות 9
- 10 במקרקעין (להלן: "הדיירים") בהסכם תמ"א 38/2 במתווה של הריסה 10
- 11 ובנייה מחדש (להלן: "ההסכם" או "הסכם התמ"א").
- 12 על פי ההסכם, לאחר שייהרס הבניין הקיים, תבנה השותפות עד 94 דירות 12
- 13 חדשות, כאשר חלקן יוקצו לדיירים והיתר יוקצו לשותפות הפרויקט.
- 14 על פי סעיף 5 להסכם, ההסכם הותנה במספר תנאים מתלים, בהם - 14
- 15 קבלת היתר בנייה (סעיף 5.1.2 להסכם) וחתימת הסכם למימון הקמת 15
- 16 הפרויקט בין שותפות הפרויקט לבין בנק מלווה (סעיף 5.1.3 להסכם).
- 17 במסגרת סעיף 6 להסכם, ניתנה ליזם האפשרות לבטל את ההסכם עם 17
- 18 הדיירים בהתקיים אחד או יותר מהמקרים הבאים: רשויות התכנון 18
- 19 יתירו בניית שטח עיקרי הנמוך מ-7,078 מ"ר (סעיף 6.1.1 להסכם); תחול 19
- 20 חבות בהיטל השבחה בסכום העולה על 1,500,000 ₪ (סעיף 6.1.2 20
- 21 להסכם); תחול חבות במס שבח מקרקעין בסכום המהווה חריגה של מעל 21
- 22 10% מהערכות יועצי המס של שותפות הפרויקט (סעיף 6.1.3 להסכם).
- 23 7. ביום 31.1.2016 חברת ד.ס הראל העבירה את כל מניותיה בחברת לומינה 23
- 24 לעוררת (להלן: "העברת המניות"), בתמורה לערכן הנקוב של המניות. 24
- 25 לטענת העוררת תמורה זו נקבעה בהתאם להערכת שווי שנערכה ביום 25
- 26 31.12.2015 ולפיה שווייה של חברת לומינה הינו "אפס בקירוב".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 העוררת הסבירה כי העברת המניות בוצעה על רקע הסתבכותו הכלכלית
2 של בעל המניות בחברת ד.ס. הראל ואי יכולתו לעמוד בהתחייבויות
3 כספיות בקשר לפרויקט, ובמטרה למנוע בעיות עתידיות בקבלת ליווי
4 בנקאי לפרויקט.

5 8. המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים היא בשאלה האם לומינה הינה "איגוד
6 מקרקעין" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-
7 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), והאם עסקת העברת המניות חייבת
8 במס.

9 טענות העוררת

10 9. למרות שהסכם התמ"א נחתם בשנת 2013 עדיין קיים ספק ממשי אם
11 הפרויקט ייצא לפועל שכן טרם אושרה תוכנית בניין עיר לפרויקט וטרם
12 הוגשה בקשה להיתר בנייה לפרויקט. משכך, ברי כי אין מדובר בהמחאת
13 זכויות גמורות ושלמות, שכן זכויות שותפות הפרויקט מכוח הסכם
14 התמ"א הינן זכויות חוזיות ערטילאיות.

15 10. דחיית "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38 היא דחייה מהותית שקבע
16 המחוקק הן ביחס למועד חובת הדיווח על מכירת/רכישת ה"זכות
17 במקרקעין" והן ביחס למועד חובת תשלום המס בגין מכירת/רכישת
18 ה"זכות במקרקעין".

19 11. לאור המאפיינים הייחודיים של עסקאות תמ"א 38 רוויות הסיכונים,
20 ולאור אי התגבשות הזכויות ב"תקופת הביניים" בה נדחה "יום
21 המכירה", כמו גם בהתחשב בכך שלא התקיימו כל התנאים המתלים
22 שנקבעו בהסכם, לא ניתן לקבוע שקיימות בידי שותפות הפרויקט ו/או
23 חברת לומינה "זכויות במקרקעין", כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין.
24 בהתאם לכך לא ניתן לקבוע כי שותפות הפרויקט ו"בשרשור" חברת
25 לומינה – הינן בגדר "איגוד מקרקעין" ואף לא ניתן להטיל מס רכישה על
26 פעולת העברת מניות בלומינה לידי העוררת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

12. העוררת וחברת ד.ס הראל ביצעו את העברת המניות בחברת לומינה
בהסתמך על המצב המשפטי התקף לכל הפחות באותה עת, ואשר מלמד
כי המחאת זכויות מכוח הסכמים מותלים בפרויקטים של התחדשות
עירונית עשויה להתחייב, לכל היותר, אך ורק על רכיב התמורה הכספית,
ככל ששולמה.
- מדובר למעשה בסיחור של "אופציה" לעשות עסקה עם הדיירים, אותה
יש למסות לכל היותר לפי התמורה הכספית שמשקפת את המהות
הכלכלית, כאשר בנסיבות העניין, הערכת השווי שנערכה ואשר לא נסתרה
על ידי המשיב היא כי שוויה של לומינה הינו "אפס בקירוב".
13. ההסתמכות האמורה נשענה בין השאר על הוראת טיוטת "תוספת מס 1
להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2009 – תיקון 74- החלת פרק
חמישי לחוק על תמ"א 38/2" שפורסמה בחודש אפריל 2013 ואשר נציגת
המשיב אישרה בעדותה כי האמור בטיוטה שיקף את עמדת רשות
המיסים באותה עת. מהטיוטה עולה כי רשות המיסים הכירה בכך כי
"בתקופת הביניים" יש לראות את היזם במחזיק באופציה במקרקעין,
כנגד תמורה כספית בדרך כלל, ובהתאם לכך העברת זכויות מיזם כאמור
לצד שלישי תתחייב, לכל היותר, במס רכישה אך ורק בגין רכיב התמורה
הכספית אשר שולמה בעד האופציה.
14. תמיכה נוספת בגישה לפיה דחיית "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38
היא דחייה מהותית של אירוע מכירת/רכישת זכויות במקרקעין, קיימת
בדברים שנקבעו בו"ע 13-02-25800-02 **רותם שני יזמות והשקעות בע"מ נ'**
מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (11.9.2014) (להלן: "**עניין רותם שני**"),
לפיהם לאור המאפיינים הייחודיים של עסקאות תמ"א 38 דחיית "יום
המכירה" בהן משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת
הביניים, כך שרק לאחר התקיימות התנאים המתלים, או מימוש
האופציה לרכישת זכות במקרקעין, ניתן תוקף לעסקה.
15. מעיון בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (להלן: "**קובץ החבק**"),
שאף הוא היווה בסיס להסתמכות העוררת, עולה כי רשויות המס אימצו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 את העמדה שנקבעה בעניין **רותם שני**, שכן רשות המיסים לא הסתייגה
2 שם מקביעות פסק הדין.
- 3 16. גם בהוראת ביצוע מס' 5/2013, הובהר כי בשל דחיית יום המכירה
4 ב"תקופת הביניים" הרי שמבחינה מהותית טרם מבוצעת מכירה/רכישה
5 של "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין.
- 6 17. המשיב מנסה כיום להחיל על העוררת באופן רטרואקטיבי את עמדתו
7 החדשה והמחמירה, אותה פרסם לראשונה בשנת 2017, במסגרת טיוטת
8 "תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 10/2009 – תמ"א 38/2"
9 ואשר טרם עוגנה ואושרה בהוראת ביצוע, ולמעשה להטיל על העוררת
10 מס רכישה הן בגין התמורה הכספית (באופן התואם את העמדה הקודמת
11 שפורסמה בטיוטה משנת 2013) והן בגין שווי "התחייבויות חוזיות
12 וכלכליות של היזם המקורי שנוטל על עצמו היזם החדש תחתיו".
13 משמעות הדבר היא הטלת כפל מס רכישה, באופן רטרואקטיבי, בעסקה
14 אחת ובגין אותו רכיב, המתייחס לשווי "התחייבויות חוזיות וכלכליות של
15 היזם המקורי" כלפי אותם דיירים, וזאת תוך פגיעה מהותית בזכויות
16 העוררת.
- 17 18. זאת ועוד, בנסיבות העניין, השומה הוצאה לעוררת ללא בחינה אמיתית של
18 העובדות והנסיבות הרלוונטיות באשר לטיב ההתקשרות על פי הסכם
19 התמ"א.
- 20 19. בנוסף, השומה הוצאה לעוררת ללא בדל של נימוק, כאשר הודאת המשיב
21 במחדל והסברו כי הדבר נבע מ"טעות אנוש" אין בהם כדי לרפא את הפגם
22 השורשי בשומה.
- 23 אף גרסת המשיב בהחלטה בהשגה לפיה נימוקים נמסרו טלפונית לא
24 הוכחה במסגרת הליך זה משלא הובא לעדות הגורם שנתן את ההחלטה
25 בהשגה והפעיל את שיקול הדעת בעניין.
- 26 20. התנהלות המשיב אף הייתה בלתי תקינה, בכך שבמסגרת ניסיונו לשכנע
27 את ועדת הערר כי המקרה הוא כביכול "תאורטי" לא גילה לוועדה כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 הדיווח בענייננו נעשה באופן "מעורב" – ניצול פטורים אישיים לצד
2 פטורים ספציפיים של תמ"א 38, לא גילה כי קיימת החלטה מהותית של
3 המחלקה המקצועית בסוגיה שהייתה תקפה במועד העברת המניות, לא
4 גילה לוועדה כי על פי מדיניותו ב"תקופת הביניים" בעסקאות תמ"א 38
5 נישום רשאי לתקן בדיעבד את אופן הדיווח ולהחליף בין הפטורים אותם
6 הוא מבקש לנצל וכו'.

7 במסגרת כתב ההשגה של העוררת היא התייחסה במפורש לדיווח
8 "המעורב" שבוצע בפרויקט תוך הפנייה מפורשת לעמדה המקצועית
9 והברורה של המשיב כפי שמצאה ביטוי במכתב של המחלקה המקצועית
10 מיום 24.6.2015 (ע/2), ותוך ציון מפורש כי העוררת שומרת על זכותה
11 לתקן את אופן הדיווח (קרי, החלפת הפטורים במידת הצורך) לאור
12 העמדה המקצועית האמורה ולאור תיקון מס' 88 לחוק. בנסיבות אלו
13 טענות המשיב בדבר היות המקרה "תאורטי" הינן בגדר הרחבת חזית
14 אסורה.

15 טענות המשיב

16 21. לפי חוק מיסוי מקרקעין פעולה באיגוד מקרקעין, שהוא איגוד שכל נכסיו
17 הם זכויות במקרקעין, תחוב במס רכישה בדומה למכירת זכות
18 במקרקעין. בענייננו, אין חולק כי כל נכסי לומינה הינם הזכויות בשותפות
19 הפרויקט (למעט מזומנים וחייבים הטפלים למטרות העיקריות) ומאחר
20 שלעמדת המשיב שותפות הפרויקט היא איגוד מקרקעין, הרי שגם לומינה
21 נחשבת לאיגוד מקרקעין.

22 22. זכויות הבנייה הנמכרות מהדיירים ליזם בעסקאות תמ"א הינן "זכויות
23 במקרקעין" כמשמעותן בחוק, בין אם אלו אושרו במועד המכירה ובין אם
24 צפויות לקבל אישור, שהרי חוק מיסוי מקרקעין ממסה עסקאות בזכויות
25 אובליגטוריות ולא רק בזכויות קנייניות. בנסיבות אלו יש לקבוע כי היו
26 בידי שותפות הפרויקט זכויות במקרקעין, בעת העברת המניות בלומינה,
27 כאשר אי התקיימות התנאים המתלים במועד זה אינה גורעת מהזכויות
28 החוזיות התקפות שרכשה שותפות הפרויקט מהדיירים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 העובדה כי התנאים המתלים טרם התקיימו אינה משנה דבר מן העובדה
- 2 שמרגע שנחתם הסכם עם הדייר הראשון קמו לשותפות הפרויקט זכויות
- 3 בהתאם להסכם וכי ההסכם נחשב מחייב מיד עם החתימה עליו. בשונה
- 4 מאופציה, אין מדובר במצב בו לשותפות הפרויקט שיקול דעת אם
- 5 להתקשר בהסכם או לאו.
- 6 23. במסגרת סעיף 49לב'1 לחוק מיסוי מקרקעין נקבעה הוראה הדוחה את
- 7 "יום המכירה" לצורך חישוב השבח והמס בלבד למועד נדחה, כאשר אין
- 8 בדחייה זו כדי לגרוע את העסקה מן העולם הקנייני. בין הדייר ליום
- 9 נחתם הסכם המקנה "זכויות במקרקעין" כבר ממועד ההתקשרות, הגם
- 10 שאירוע המס בגינו נדחה למועד אחר.
- 11 בנסיבות העניין, במסגרת ההסכם, מכרו בעלי הדירות את זכויות הבנייה
- 12 שלהם, כך שבידי שותפות הפרויקט היו "זכויות במקרקעין" במועד
- 13 העברת המניות, מה שהופך את לומינה לאיגוד מקרקעין המחזיק בעקיפין
- 14 זכות במקרקעין ואת העוררת למי שרוכשת מניות באיגוד מקרקעין.
- 15 24. כפי שהוכח על ידי המשיב חלק גדול מהדיירים בחרו, הלכה למעשה,
- 16 במסלול פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (פטור לדירת מגורים מזכה) ולא
- 17 לפי פרק חמישי 5 לחוק (פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה
- 18 מושפעת מזכויות בנייה לפי תמ"א 38) ועל כן יום המכירה לאלו כלל אינו
- 19 נדחה.
- 20 25. העובדה שניתנת לדיירים זכות הבחירה אם לדחות את יום המכירה אם
- 21 לאו, ואף הזכות להחליף בין פטורים (בכפוף להתיישנות השומה), למעשה
- 22 שוללת את הטענה שדחיית יום המכירה היא דחייה מהותית השוללת
- 23 קיומן של זכויות במקרקעין.
- 24 26. הצדדים לפרויקט התמ"א בנסיבות העניין גמרו אומר להתקשר בהסכם
- 25 מכר של זכויות ולא בהסכם מסוג אופציה ולכן כך יש להתייחס לבחירתם
- 26 לצרכי מיסוי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 27. בניגוד לטענת העוררת, החיוב במס רכישה בגין העברת המניות אינו כפל
- 2 מס, שכן החיוב מוטל בשל העברת הזכויות באיגוד והעוררת תשלם מס
- 3 פעם אחת בלבד בגין רכישת חלקה של ד.ס הראל בחברת לומינה, כאשר
- 4 מס הרכישה קודם לכן שולם על ידי שותפות הפרויקט בגין רכישת
- 5 הזכויות מן הדיירים.
- 6 28. על אף שחלו שינויים מהותיים בין העמדה שהוצגה בטיוטה משנת 2013
- 7 לבין העמדה שבטיוטה משנת 2017, וזאת בנוגע לעניין סיווג הזכות
- 8 הנמכרת בין יזמים במועד שבין חתימת הדיירים ליום המכירה (כאופציה
- 9 או כמכר) הרי שבעניין המהותי הרלוונטי לעוררת- האם מדובר באיגוד
- 10 מקרקעין - לא חל שינוי בעמדת המשיב.
- 11 טיוטת הוראת הביצוע משנת 2013 הינה טיוטה בלבד, והיא נגנזה זמן
- 12 קצר לאחר מכן, כאשר עד לשנת 2016, אז התבצעה עסקת מכירת המניות,
- 13 לא יצא חוזר או הוראת ביצוע ברוח האמור בה. המשיב לא שינה דעתו
- 14 אלא התלבט ועסק בגיבושה.
- 15 29. בעת חקירתו של נציג העוררת, מר דוברוביצקי, העיד הוא כי קיבל ייעוץ
- 16 לפיו אין חבות במס, ובכל זאת הזמינה העוררת חוות דעת כי שווי המניות
- 17 אפסי. לו סברה העוררת כי ללא ספק אין חבות במס, לא הייתה טורחת
- 18 ומשקיעה משאבים בהזמנת חוות דעת נוספת. ממילא העוררת לא הביאה
- 19 לעדות את יועציה ולא הגישה כל מסמך שיכול להעיד על כך כי קודם
- 20 להעברת המניות הסתמכה על כך שלא יהיה חיוב במס.
- 21 30. עניין **רותם שני** עסק בעסקת קומבינציה והעמדה שהובאה לעניין
- 22 עסקאות תמ"א 38, מלבד היותה שגויה, הינה בגדר אמירת אגב שאין בה
- 23 כדי להשליך על ענייננו.
- 24 אשר לחב"ק- המדובר שם אך בתמצות עניין **רותם שני** שאינו תואם את
- 25 עמדת המשיב.
- 26 31. העוררת לא הוכיחה את טענתה לפיה בעת העברת המניות בלומינה לא
- 27 היה לשותפות הפרויקט, ובהתאם גם ללומינה, ערך. העוררת לא הציגה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 כרטסת ונתונים באשר לסכומים שהושקעו בפרויקט וכן לא הציגה תכנית
2 עסקית. העוררת אף לא הגיש כראייה את חוות הדעת שקיבלה בעניין ולא
3 העידה את המומחה לחקירה.
- 4 32. טענת העוררת כי בעת העברת המניות הפרויקט לא היה רווחי ולכן אין
5 שווי להעברת המניות, נסתרה מעצם העובדה ששותפות הפרויקט
6 ממשיכה לפעול גם היום.
- 7 33. הטענות בעניין שווי המניות אינן הרחבת חזית, שכן המחלוקת באשר
8 לשווי העסקה היא בבסיס שומת המשיב.
- 9 34. אשר לטענת העוררת לפיה נפל פגם בהליכי השומה בכך שלא נמסרו לה
10 נימוקי המשיב, יובהר כי בבירור שערכה נציגת המשיב עלה כי נימוקי
11 השומה נמסרו בעל פה וכי העוררת לא הביאה עדים רלוונטיים לעניין זה.
12 כך או כך, דומה כי הליך משפטי ממושך זה, בו הובאה עמדת המשיב
13 בפירוט רב, מרפא את הפגם.

דיון והכרעה

- 14
15 35. סעיף 1ל49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:

16 "על אף האמור בחוק זה, הייתה המכירה של הזכות
17 הנמכרת לפי סעיף 49לג או 1ל49, לפי העניין, מותנית
18 בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות
19 במקרקעין (בפרק זה – האופציה), יהיה יום המכירה
20 המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל
21 כאמור בסעיף 2ל49:

22 (1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה
23 האופציה, לפי העניין;

24 (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית
25 החיזוק או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק
26 בדרך של הריסה, לפי העניין."

- 27 סעיף 2ל49 לחוק קובע כך:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 " (א) המוכר יודיע למנהל על הסכם למכירה כאמור
2 בסעיף 149לג1 בתוך 30 ימים מיום ההסכם, על גבי טופס
3 שקבע המנהל.
- 4 (ב) לעניין הצהרה על מכירת הזכות הנמכרת לפי סעיף
5 49לג או 149לג1, לפי העניין, יחולו הוראות חוק זה מיום
6 המכירה כמשמעותו בסעיף 149לג1".
- 7 36. השאלה המרכזית והעקרונית העומדת ביסוד ערר זה היא האם קביעה זו
8 שבסעיף בדבר "יום המכירה", חולשת על עניינים נוספים שבמסגרתם יש
9 לבחון את מהות הזכויות נשוא הסכם תמ"א 38/2, כטענת העוררת, או
10 שמא היא נוגעת אך ורק לעניין הקונקרטי של מועד החיוב במס שבח
11 ובמס רכישה לצדדים להסכם תמ"א 38/2, כטענת המשיב.
- 12 37. בהתאם לסעיף 19 לחוק "יום המכירה" לעניין חישוב השבח והמס הוא
13 "היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד". וממשיך וקובע סעיף 19
14 חריגים לכלל הנ"ל, לאמור: מכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל (היום
15 שבו הושלמה המכירה על ידי הרשות המוסמכת); הפקעה (היום שבו
16 הועמד הפיצוי בעד הזכות); מכירה על ידי המדינה (יום אישור העסקה);
17 מכירה המותנית בהגדלת זכויות הבניה (יום אישור התכנית); מכירה
18 במסגרת עסקת קומבינציה (יום סיום הבניה או מכירת יתרת הזכויות).
- 19 הן לעניין הכלל הרגיל הקבוע ברישא של סעיף 19 והן בהתייחס לחריגיו
20 ניתן היה **לכאורה** לומר כי קביעת "יום המכירה" נעשית "לצורך חישוב
21 השבח והמס" בלבד, אך לא לצורך אחר. עם זאת, דומה כי אף המשיב
22 אינו מבקש לערוך הבחנה מעין זו תוך צמצום היקף תחולתה של הגדרת
23 "יום המכירה" - אם יום המכירה "הרגיל", ואם יום המכירה "החריג" -
24 למטרת חישוב השבח והמס גרידא. כך למשל, איגוד שערך עסקה למכירת
25 כל המקרקעין בבעלותו, עסקה המותנית בהגדלת אחוזי הבניה על פי
26 תכנית בניין עיר, לא יחשב כמי שכבר מכר זכויות במקרקעין, אלא כמי
27 שעדיין מחזיק באותן זכויות, וזאת כל עוד לא אושרה התכנית. וכיוצא
28 בכך לעניין שאר המקרים.
- 29 38. בעניין ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח
30 מקרקעין, אזור המרכז פ"ד נז(6) 266, 275-277 (2003) קבע בית המשפט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 העליון בנסיבות של מכירת זכויות מקרקעין על ידי מנהל מקרקעי ישראל,
2 כי הגדרת "יום המכירה" שבסעיף 19(3) לחוק משתרעת על כל ענייני
3 מיסוי מקרקעין, והיא אינה מוגבלת "לעניין חישוב השבח והמס". כך, על
4 פי פסקה 16 לפסק דינו של כבוד הנשיא א' ברק (ההדגשות הוספו):

5 " מבחינה מהותית נראה כי התכלית של סעיף 19(3)
6 לחוק היא לקבוע את "יום המכירה" במכירת זכויות
7 מקרקעין על-ידי ממ"י לכל צורכי החוק...

8 סעיף 19(3) לחוק קובע כי "יום המכירה" הוא היום
9 שבו ניתן אישור מוסמך של ממ"י לעסקה. בכך קבע
10 המחוקק מבחן יחיד חד וברור ל"יום המכירה", מבחן
11 התקף גם במקרים שבהם האישור כפוף לחתימה על
12 חוזה פורמאלי. מדובר בדין מיוחד, מעין חזקה חלוטה,
13 הפוטר את רשויות המס מהצורך לערוך בדיקה פרטנית
14 לכל עסקה לפי דיני החוזים הכלליים.

15 ...

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

20 ובהמשך, בפסקה 17:

21 לתוצאה זו ניתן להגיע גם מתוך עיון בהגדרה של
22 "מכירה". לדעתי, כבר במועד אישור העסקה בממ"י
23 התבצעה "מכירה" של זכויות במקרקעין, כמשמעותו
24 של המונח בחוק. אישור העסקה על-ידי ממ"י העניק
25 למערערת זכות לקבל זכות במקרקעין. קבלת הזכות
26 עונה להגדרה של "מכירה" בחוק (סעיף קטן (2)
27 להגדרה). קבלת הזכות היא אירוע מס, כיוון שאישור
28 העסקה הגדיל את אגד הזכויות שבידי המערערת.
29 ביטוי כלכלי להגדלת אגד הזכויות מצוי בעובדה כי
30 המערערת התקשרה בהסכם הקצאת המניות לאחר
31 קבלת אישור העסקה ותשלום דמי החכירה, ובטרם
32 נחתם חוזה פיתוח פורמאלי...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 קריאת המסמכים המשפטיים בכללותם מלמדת
2 בדיעבד שהזכות במקרקעין קמה למערערת כבר בעת
3 אישור העסקה...

4 מחוזה הפיתוח עולה בעליל כי זכויותיה וחובותיה של
5 המערערת בקשר למקרקעין, תחולתן מיום אישור
6 העסקה. יצוין כי ניתן להתבונן ב"אישור העסקה" כעל
7 חוזה המותנה בתנאים מתלים (תשלום דמי החכירה
8 וחתימה על חוזה פיתוח פורמאלי). מכל מקום,
9 התוצאה המיסויית זהה, שכן לעניין מס שבח ומס
10 רכישה, בחוזה על תנאי מתלה "יום המכירה" הוא יום
11 כריתת החוזה.

12 39. ואכן, יש טעם רב במסקנה לפיה קביעת יום המכירה בסעיף 19 חולשת על
13 תחומים אחרים הרלוונטיים לחוק מיסוי מקרקעין. מסקנה זו מבטיחה
14 קוהרנטיות בפרשנות ובישום הוראות חוק מיסוי מקרקעין, מעניקה
15 יציבות וודאות, ומונעת "ריבוי" ימי מכירה לצרכים שונים. היא גם
16 מבטיחה שמירה על עקרון "רצף המיסוי" באופן זה שהמועד שבו הנכס
17 עבר מהמוכר לידי הקונה, יהיה אחיד לגבי שניהם, כך שלא יהיה מועד
18 כלשהו שבו יהיה הנכס בבעלות המוכר והקונה גם יחד, או שהוא יהיה
19 חסר בעלים באיזה מועד.

20 40. מסקנה זו אף עולה בקנה אחד עם הרעיון העומד ביסוד קביעת "יום
21 המכירה" בסעיף 19 לחוק ובהתייחס למאפייני המכירה הספציפיים
22 הנזכרים בו. יום המכירה הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של
23 הצדדים והתגבשה הנאתם הכלכלית מהעסקה.

24 בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.2013)
25 דן בית המשפט העליון בפרשנותו של המונח "הושלמה המכירה" שבסעיף
26 19(1) לחוק המיסוי בהתייחס למכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל וכך
27 נאמר מפי כב' השופט זילברטל:

28 "ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי
29 בעסקאות "רגילות" יום המכירה לעניין חישוב השבח
30 והמס הוא "היום שבו נעשתה המכירה". יום זה הוא
31 היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא
32 היום שבו הושלמה העסקה מבחינה קניינית... ההיגיון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא
2 שבמועד זה התרחשה התמורה במערך הזכויות של
3 הצדדים לעסקה. כלומר, במועד זה ניתן לומר כי נוצרה
4 לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא למעשה "אירוע
5 המס" אליו מכוון חוק המיסוי.

6 ההיגיון האמור, הנגזר מתכליתו של החוק, חל גם לגבי
7 מכירה שלא נעשית בדרך של עסקה "רגילה"...."

8 לעמדה זו הצטרף כבוד השופט י' דנציגר, אשר ציין בין היתר את הדברים
9 הבאים:

10 "סעיף 19 לחוק קובע כלל לפיו יום המכירה לצורך
11 חישוב המס הינו "היום שבו נעשתה המכירה". כפי
12 שהבהיר השופט זילברטל, בכך בחר המחוקק לקבוע
13 את המועד הקובע לעניין החבות במס כמועד שבו
14 התגבש חוזה בין הצדדים והתרחשה תמורה במערך
15 זכויותיהם שהניבה להם הנאה כלכלית, להבדיל
16 מהמועד שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין.
17 לצד הכלל הקבוע ברישא לסעיף 19 לחוק, אין חולק כי
18 הסייגים הקבועים בסעיפים 19(1)-19(4) לחוק דוחים
19 את "יום המכירה" למועד מאוחר יותר מהמועד שקבוע
20 ברישא לסעיף 19 לחוק, כשבכל אחד מהם בחר
21 המחוקק במועד אחר, בהתאם למאפייני המכירה
22 הספציפיים שבכל אחד מהם."

23 [ההדגשות הוספו]

24 41. לטעמי, אין כל סיבה להניח כי מסקנה זו, היפה לקביעת "יום המכירה"
25 שבסעיף 19 לחוק, אינה יפה גם לקביעת "יום המכירה" שבסעיף 49לב1
26 הנ"ל. לאמיתו של דבר, הלשון בה נקט המחוקק בסעיף האחרון, מלמדת
27 על היקפה הרחב של הקביעה בדבר יום המכירה, אף יותר משניתן לומר
28 כך על הלשון בה נוקט המחוקק בסעיף 19. כאמור, בסעיף הנ"ל נקבע יום
29 המכירה "לעניין חישוב השבח והמס"; ואילו בסעיף 49לב1 קביעת יום
30 המכירה היא "על אף האמור בחוק זה", משמע – לכל דבר ועניין.

31 42. דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38/2 על למועד התקיימות התנאים,
32 הגיון רב בצידה, והוא אותו הגיון שעומד ביסוד קביעת יום המכירה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 19 לחוק כפי שנקבע על ידי בית המשפט העליון. דומה שהמקרה
2 שלפנינו מוכיח זאת היטב. הסכם התמ"א נחתם עוד בשנת 2013, וכעולה
3 מדברי העוררת, שהמשיב לא חלק עליהם, עדיין לא התקיימו התנאים.
4 טרם אושרה תוכנית בניין עיר לפרויקט וטרם הוגשה בקשה להיתר בנייה
5 לפרויקט. על כן, צודקת העוררת כי במצב דברים זה, זכויות שותפות
6 הפרויקט מכוח הסכם התמ"א הינן זכויות שטרם התגבשו ומצויות
7 בראשית התהוותן; ממילא קשה לומר כי כבר בשלב זה התגבשה
8 "הנאתם הכלכלית" של הצדדים מהעסקה.
- 9 43. לביסוס עמדתה מפנה העוררת לטיוטת "תוספת מס 1 להוראת ביצוע
10 מיסוי מקרקעין מס' 10/2009 – תיקון 74- החלת פרק חמישי לחוק על
11 תמ"א 38/2" שפורסמה בחודש אפריל 2013 ואשר נציגת המשיב אישרה
12 בעדותה כי האמור בטיוטה שיקף את עמדת רשות המיסים לאותה עת.
13 לטענת העוררת, מהטיוטה עולה כי רשות המיסים הכירה בכך כי
14 "בתקופת הביניים", דהיינו ממועד חתימת הסכם התמ"א ועד למועד
15 התקיימות התנאים, יש לראות את היזם כמחזיק אך ורק באופציה
16 במקרקעין ובהתאם לכך יש למסות את העסקה. לפי זאת, המס יוטל רק
17 על מרכיב התמורה הכספית ששולמה בפועל, ומאחר שבמקרה זה לא
18 שולמה תמורה - אין למסות את העסקה.
- 19 44. כאן המקום להעיר כי אמנם הגדרת "מכירה" שבחוק מיסוי מקרקעין
20 כוללת אף "זכות לקבל זכות", דהיינו אופציה, אולם הגדרת "זכות
21 במקרקעין" היא בעלות במקרקעין או חכירה במקרקעין. משמע, לכאורה,
22 כי מי שמקבל אופציה, כבר יש לראותו כמי שרכש בעלות במקרקעין או
23 חכירה במקרקעין. עם זאת, וכעניין של מדיניות, המשיב נוהג לראות
24 בעסקת האופציה כמורכבת משני שלבים – שלב קבלת האופציה ושלב
25 מימוש האופציה (ראה הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2002 –
26 "הרפורמה במיסוי מקרקעין – אופציות במקרקעין (הוראת שעה), פרק
27 כללי, סעיף 1, המתייחס לאופן מיסוי אופציות בהתאם למצב עובר
28 לתיקון. יש לשים לב שהאמור לעיל נוגע לאופציה שאינה "ייחודית"
29 הנדונה בפרק חמישי 2 לחוק). בשלב הראשון שבו נרכשת האופציה מבעל
30 המקרקעין, או נרכשת מצד ג' בעל האופציה, ממוסה העסקה לפי שווי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 האופציה, דהיינו כעסקה במסגרתה נרכשת זכות מסוג "אופציה", ואילו
2 רק בשלב מימוש האופציה, ככל שאכן היא ממומשת, ממוסה העסקה לפי
3 שווי זכות הבעלות או החכירה, דהיינו כעסקה במסגרתה נרכשת "זכות
4 במקרקעין".
- 5 45. במקרה דנן סבור המשיב כי אין מדובר באופציה, שכן זכותו של היזם
6 תלויה בתנאי חיצוני להבדיל מאופציה, שזכות בעל האופציה תלויה בו
7 עצמו בלבד; ברצונו מממש את האופציה ורוכש את הזכות במקרקעין,
8 וברצונו מוותר עליה. לגישת המשיב, מדובר במקרה זה בתנאי מתלה,
9 והלכה היא מימים ימימה שתנאי מתלה אינו דוחה את מועד המכירה
10 (ראה ע"א 489/89 שרון נ' שבח מקרקעין, מו (3) 366 (1992)).
- 11 אכן, קשה לראות בהסכם התמ"א כמקנה אופציה ליזם, מכיוון שבמועד
12 התקיימות התנאים העסקה "יוצאת אל הדרך" ואין ליזם זכות ברירה
13 שלא לקיימה. עם זאת, מבחינת מדיניות מיסוי ראויה, התוצאה לפיה
14 דווקא כאשר ליזם עומדת זכות הברירה לרכוש או שלא לרכוש את הנכס,
15 לא רואים בכך כעסקה הגמורה של רכישת הזכות במקרקעין, ואילו כאשר
16 מדובר בתנאי חיצוני שאינו תלוי ביזם – רואים בכך כעסקה הגמורה של
17 רכישת הזכות במקרקעין עצמה, נראית על פניה בלתי סבירה, **מקום בו**
18 **קיימת הוראת חוק מפורשת שדוחה את "יום המכירה"**, כפי הוראת
19 סעיף 1ב49 לחוק.
- 20 46. בנוסף הפנתה העוררת לעמדה שהובאה בעניין **רותם שני**, לפיה לאור
21 המאפיינים הייחודיים של עסקאות תמ"א 38/2 דחיית "יום המכירה"
22 בהן משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת הביניים,
23 כך שרק לאחר התקיימות התנאים המתלים, או מימוש האופציה לרכישת
24 זכות במקרקעין, ניתן תוקף לעסקה.
- 25 את עמדת המשיב לפיה מדובר באמרת אגב שהמשיב אינו מאמץ, קשה
26 לקבל, שכן עיון בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין של רשות
27 המיסים, מלמד כי רשויות המס חזרו על עמדה זו ללא כל הסתייגות. אכן,
28 הקובץ האמור כולל הן את עמדות רשויות המס בסוגיות שונות והן
29 תמצית פסקי דין והלכות שונות. עם זאת, ככל שהמשיב מסתייג מן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 העמדה שנקבעה בעניין **רותם שני**, סבורני כי ראוי היה שהמשיב יטרח
2 להבהיר באותו קובץ כי עמדה זו בפסק הדין שהוא מוצא לנכון להביאה,
3 אינה תואמת את עמדתו. האופן שבו המשיב נוהג בעניין זה במסגרת
4 פרסום פסק הדין בקובץ הפרשנות, יוצר, מניה וביה, עמימות פרשנית
5 הפועלת לחובתו.
- 6 47. העוררת אף הפנתה להוראת ביצוע מס' 5/2013 שעניינה הפטור לדירות
7 מגורים, והיא קובעת כי דירת מגורים, לאחר שנחתם לגביה הסכם תמ"א
8 38/2 ובטרם הגיע "יום המכירה" לפי סעיף 49לב1 לחוק, תחשב כדירה
9 נוספת לצורך הפטור ממס שבח, ואילו לאחר "יום המכירה" - דירה זו לא
10 תחשב כדירה נוספת שכן מדובר ב"דירה על הנייר" בלבד. לטענת העוררת
11 הוראה זו מלמדת על גישתו של המשיב ולפיה קביעת "יום המכירה"
12 שבסעיף 49לב1 נוגעת גם לשאלת קיומה של זכות במקרקעין בידי המוכר
13 ובידי היזם, כאשר "קו הגבול" בעניין זה הוא אותו "יום מכירה".
- 14 סבורני, כי יש ממש בטענה זו של העוררת הנסמכת על הוראת הביצוע
15 הנ"ל. מההוראה עולה כי גם לאחר חתימת הסכם התמ"א, ובטרם
16 התקיימו התנאים המתלים, מתייחס המשיב לדייר כבעל דירת מגורים
17 ולפיכך אם ברשותו דירת מגורים נוספת, דירה נוספת זו לא תחשב, לפי
18 גישת המשיב, כדירה יחידה לצורך הפטור ממס שבח. לעומת זאת, כאשר
19 התקיימו התנאים המתלים והגיע "יום המכירה", עמדת המשיב היא כי
20 דירה זו לא תחשב עוד בבעלותו של אותו דייר, אלא היא תהא בבחינת
21 "דירה על הנייר" בלבד. יש לתת את הדעת לכך כי העמדה האמורה לעיל
22 יפה אף אם טרם נהרס הבניין לצורך הקמת הבניין החדש תחתיו, והדירה
23 לפיכך עונה לכאורה על הגדרת "דירת מגורים" מבחינת הפונקציות
24 הקיימות בה (ראה סעיף 1 לחוק, הגדרת "דירת מגורים"). אפשר אפילו כי
25 אותה דירה המיועדת להריסה עדיין משמשת את הדייר למגוריו, כך
26 שהיא "דירת מגורים" גם מבחינת השימוש בה בפועל. עם זאת, בשל כך
27 שהדייר נחשב בעיני המשיב כמי שכבר מכר אותה דירה, ובידו אך ורק
28 זכויות לקבלת דירה "חדשה" בבניין החדש שיבנה על פי תמ"א 38/2 – יש
29 לראותו כבעליה של דירה "על הנייר" בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 יצוין כי המשיב בסיכומיו לא מצא כלל ועיקר להתייחס להוראת ביצוע זו,
2 אך דומני כי יש בהוראה זו כדי לסתור במידה לא מבוטלת את העמדה
3 שהוצגה על ידו בהליך זה ולפיה קביעת יום המכירה שבסעיף 149לב1
4 נועדה אך ורק לצורך חישוב השבח ותשלום המס בעסקה שבין היזם
5 והדייר.
- 6 48. כאן המקום להעיר, כי אין באמור משום קבלת טענת ה"הסתמכות"
7 שהעלתה העוררת, בעיקר על רקע טיוטת חוזר 2013. לא רק שבכל הנוגע
8 לטיוטת החוזר הנ"ל צודק המשיב בטענתו לפיה הרשות אינה מחויבת
9 בדרך כלשהי לפרסום שהוצג על ידה ובאופן מפורש כ"טיוטה", אלא גם,
10 שכידוע, טענת הסתמכות אין להעלות כטענה בעלמא אלא יש להוכיחה על
11 כל רכיביה באופן קונקרטי על ידי ראיות רלוונטיות, לרבות בשאלת שינוי
12 המצב לרעה על רקע ה"הסתמכות" הנטענת (ראה: ע"א 1609/16 **חברת**
13 **שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה** בפסקאות 53-54
14 (1.11.2018); ע"א 6705/04 **בית הרכב בע"מ נ' עיריית ירושלים**, פ"ד
15 סג(2) 1, 57 (2009); ע"א 6996/97 **חברת א. עבאדה בע"מ נ' רשות הפיתוח**
16 **על-ידי מינהל מקרקעי ישראל**, פ"ד נג(4) 117, 123-124 (1999)). כך
17 בעיקר כאשר נסיבות המכירה, כפי שהוצגו על ידי העוררת עצמה,
18 מלמדות כי מדובר במכירה "כפויה" שממילא סותרת מניה וביה את טענת
19 "ההסתמכות".
- 20 יחד עם זאת, וכאמור, נראה לי שלא ניתן להתעלם מאי בהירות, ולמצער
21 – העדר עקביות, באשר לגישתו של המשיב ביחס להשלכותיה של הקביעה
22 בדבר "יום המכירה" בסעיפיו השונים של חוק מיסוי מקרקעין, בכלל,
23 ובסעיף 149לב1 לחוק, בפרט. בהקשר זה אף לא ניתן להתעלם מכך
24 שטיוטה נוספת שהוצאה על יד המשיב בעניין אחרון זה, דהיינו הטיוטה
25 משנת 2017, שכותרתה "תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין
26 10/2009 – תמ"א 38/2", טרם אושרה ופורסמה.
- 27 49. במצב דברים זה, ובהתחשב ביתרון הקיים בפרשנות קוהרנטית של הגדרת
28 "יום מכירה" כך שתהא לה תוקף על תחומים נוספים הרלוונטיים לחוק
29 מיסוי מקרקעין, ובכלל זאת קיומן של "זכויות במקרקעין" וסיווג איגוד
30 כ"איגוד מקרקעין" אם לאו, כפי שהובהר בהרחבה לעיל, עמדתי היא כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 יש מקום לקבוע כי מאחר וטרם התמלאו התנאים בעסקת תמ"א, לא
2 החזיקה שותפות הפרויקט ב"זכות במקרקעין" ועל כן חברת לומינה,
3 שהחזיקה ב- 49% בשותפות, לא החזיקה אף היא ב"זכות במקרקעין"
4 במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. מכאן, שכל עוד לא התקיימו התנאים,
5 חברת לומינה אינה "איגוד מקרקעין".
- 6 50. לאור תוצאה זו, איני רואה צורך להתייחס לטענות נוספות של העוררת,
7 אשר אין בהן כדי להשפיע או לשנות את התוצאה הסופית של פסק דין זה.
8 כך למשל, איני רואה מקום להתייחס לטענתה בדבר כפל מס רכישה, מה
9 גם שעל פני הדברים אין מדובר בכפל מס אלא בשלבים שונים ובצדדים
10 שונים של עסקאות שונות; מס רכישה יכול שיוטל מספר פעמים, כמספר
11 העסקאות, ואין בדבר כל רבותא. וכיוצא בזה הטענה לפיה המשיב לא בחן
12 כיאות את נסיבות העסקה ואת מסמכיה, או שכשל בהבאת עדויות
13 רלוונטיות, או שלא נימק כדבעי את השומה, הגם שהעובדה כי המשיב
14 הודה שמסר את הנימוקים רק בעל פה, מעוררת אי נוחות רבה, הן
15 במישור המהותי מחמת שלא ניתן כלל לקבוע מה היה מתחם השיקולים
16 והנימוקים שהביאו את המשיב לידי החלטתו בהשגה, והן במישור
17 הפרוצדוראלי והראייתי של היעדר תיעוד החלטתו של המשיב ונימוקיה
18 לצורך העברתה תחת שבט הביקורת של ועדת הערר, והצורך להידרש
19 להבאת ראיות בעניין עצם מתן ההחלטה, מועד נתינתה ותוכנה. ראוי כי
20 המשיב יימנע מהתנהלות שכזו, אשר יש בה גם כדי להביא לזילות של
21 הליך ההשגה.
- 22 51. עד כאן באשר לשאלה העקרונית הנוגעת להיקף תחולת הקביעה בדבר
23 "יום המכירה" לפי סעיף 149לב1 לחוק. אלא שבמישור המעשי טען המשיב
24 כי במקרה דנן מדובר בשאלה תיאורטית גרידא, שכן הדיירים דיווחו על
25 העסקה במסגרת פרק חמישי 1 תוך ניצול הפטורים "הרגילים" בגין
26 מכירת דירות מגורים, ולא ביקשו ליהנות מדחיית יום המכירה לפי סעיף
27 149לב1 לחוק. על כך השיבה העוררת כי מהמסמכים עולה שהיו מבין
28 הדיירים שביקשו את דחיית המס לפי סעיף 149לב1 הנ"ל, ולפיכך מדובר
29 ב"דיווח מעורב", כך שטענת המשיב לפיה מדובר בעניין תיאורטי היא
30 בבחינת "הרחבת חזית". עוד טענה העוררת כי לפי מדיניותו של המשיב,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 ב"תקופת הביניים" שבין מועד הסכם התמ"א ובין מועד התקיימות
2 התנאים המתלים, ניתן לתקן בדיעבד את אופן הדיווח ולהחליף בין
3 הפטורים השונים והעוררת שומרת על זכותה לעשות כן.
- 4 52. אקדים ואומר כי אינני מקבל את הטענה בדבר הרחבת חזית, שכן טענה
5 זו אינה עולה בקנה אחד עם הכלל לפיו יש לשאוף לשומת מס אמת (רע"א
6 1830/14 רובמטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
7 (2.4.2015)). יתר על כן ועיקר, שאלת דחיית "יום המכירה" בהתאם
8 לסעיף 149ל1 לחוק, עומדת לכאורה בלב הסוגיה הנדונה בערר זה.
- 9 53. מכל מקום, מהחומר שבפנינו עולה כי אכן מדובר ב"דיווח מעורב", דהיינו
10 כי חלק מהדיירים ביקשו ליהנות מהסדר המס לפי פרק חמישי 5 לחוק
11 ולפיכך לדחות את יום המכירה למועד התקיימות התנאי, ואילו חלק אחר
12 ביקש ליהנות מהפטור האישי הקיים לפי פרק חמישי 1 לחוק, דהיינו
13 פטור "רגיל" לדירת מגורים מזכה. מהו שיעור חלקם של אלה ושל אלה,
14 לא הובהר עד תום, מה גם שנראה כי בכפוף לכללי ההתיישנות, המשיב
15 אכן מאפשר להחליף פטור בפטור כטענת העוררת (ראה דברי נציגת
16 המשיב, גב' מיכל סופר, פרוטוקול עמ' 26 ש' 33-26).
- 17 זאת ועוד, בדיון שהתקיים ביום 10.5.2018 התייחסה נציגת המשיב, גב'
18 סופר, בהרחבה למצב שבו חלק מהדיירים ביקשו לדחות את יום המכירה
19 לפי סעיף 149ל1 ואילו חלק אחר לא עשה כן, וכך אמרה:
- 20 "לשאלת ביהמ"ש - מה קורה בעסקה מעורבת האם
21 נדחה יום המכירה או לא נדחה, או שלגבי חלק אחר לא
22 נדחה? אני משיבה - עמדתנו ווע[מ]דת רשות המיסים
23 היא, שיום המכירה בעסקאות התמ"א ייקבע בהתאם
24 למסלול המיסוי שבחר הדייר. ז"א, אם הדייר בחר
25 להחיל עליו את הוראות פרק חמישי, חמש, הוראות פרק
26 חמישי חמש יחולו עליו, על כל המשתמע מכך ז"א גם
27 החרג של דחיית יום המכירה. אבל, כאשר הדייר בחר
28 במסלול מיסוי של חיוב במס, או של פטור אישי לפי
29 פרק חמישי אחד לחוק, המשמעות היא שחלים לגביו
30 כללי המיסוי הרגילים שבחוק, הכלל שקבוע בחוק
31 בסעיף 19, ולכן יום המכירה יהא המועד החוזי ולא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 המועד הנדחה שהוא החריג בפרק חמישי חמש, זו
2 עמדתנו".

3 (פרוטוקול הדיון מיום 10.5.2018 (להלן: "הפרוטוקול")
4 עמ' 6, ש' 16 – 21).

5 גב' סופר מסרה כי עמדה זו היא המובאת בטיטות החוזר משנת 2017, אך
6 התייחסה לכך כי בעבר הוצגה עמדה שונה ולפיה בנסיבות אלה יש מקום
7 לדחות את יום המכירה לגבי כלל הדיירים על מנת להקל עמם. עם זאת
8 ציינה בהמשך כי חזרה בה מעמדה זו שכן התוצאה האפשרית יכולה
9 להיות הכבדה בנטל המס בשל חישוב המס הלינארי (פרוטוקול עמ' 6, ש'
10 22 – 35).

11 54. אי בהירות זו הנוגעת למצב דברים שבו רק חלק מהדיירים ביקשו לדחות
12 את יום המכירה לפי סעיף 49לב1 לחוק, מצטרפת לאי הבהירות הכללית
13 הנוגעת למשמעות הנודעת לדחיית יום המכירה כפי שהובא לעיל. מכל
14 מקום, ככל שהמסקנה היא שדחיית "יום המכירה" תלויה ברצונו של כל
15 דייר ודייר, טוען המשיב כי היא הנותנת שלא ניתן לקבוע על פיה את
16 תוצאת המס של היזם כמי שמחזיק או אינו מחזיק בזכויות במקרקעין
17 לצורך החוק.

18 לגישתי, לעובדה כי חלק מן הדיירים בפרויקט בחרו בפטור הרגיל של
19 דירת מגורים מזכה וחלקם בחרו בהסדר המס לפי פרק חמישי לחוק – לא
20 יכולה להיות רלבנטיות לצורך ההכרעה בערר המצוי בפנינו.

21 55. ענייננו של ערר זה הוא בשאלה האם היזם, קרי שותפות הפרויקט –
22 ובעקבותיה חברת לומינה השותפה בשותפות הפרויקט - הינה בגדר
23 "איגוד מקרקעין" אם לאו, במועד בו לא התקיימו עדיין התנאים בעסקת
24 תמ"א 38/2 נשוא הערר. לשאלה זו ניתנה תשובה המקבלת את עמדת
25 העוררת. אין ולא יכול לחול שינוי בתשובה זו אך ורק בשל כך שמי מן
26 הדיירים בפרויקט יבחר בפטור רגיל ולא בהסדר שלפי פרק חמישי לחוק.
27 בבחינת למעלה מן הצורך אציין, כי בחירתו של דייר זה או אחר בפרויקט
28 בפטור דירת מגורים מזכה – אינה יכולה לשנות את מהות ההתקשרות בין
29 שותפות הפרויקט והדיירים, ובהתאמה, ספק אם יכולה לשנות את "יום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 המכירה"; מדובר בעסקת תמ"א 38/2 והוראת סעיף 49לבי'1 לחוק חלה
2 בעניינה וקובעת את "יום המכירה". יתר על כן, עמדה לפיה בחירתו של
3 דייר זה או אחר בפרויקט בניצול פטור "רגיל" תגרום לשינוי "יום
4 המכירה" ביחס לזם הפרויקט, אשר אין לו שליטה על בחירתו של אותו
5 דייר לנצל את הפטור הרגיל – הינה עמדה מוקשית ובלתי סבירה בעיניי.
6 אך כל זאת, כאמור, בבחינת למעלה מן הצורך, שכן, כאמור, עמדתי היא
7 כי אין רלבנטיות לצורך העניין נשוא הערר ולקביעה בעניינה של שותפות
8 הפרויקט, חברת לומינה ובהתאמה העוררת – לבחירתו של מי מהדיירים
9 בסוג הפטור שיחול עליו. ודי בכך.
- 10 56. לאור כל האמור הערר מתקבל. במועדים הרלבנטיים לערר זה חברת
11 לומינה אינה בגדר "איגוד מקרקעין" ועל כן עסקת העברת המניות אינה
12 בגדר "פעולה באיגוד" ואינה חייבת במס לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 13 57. המשיב יישא בהוצאות העוררת ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 30,000 ₪
14 אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה כחוק
15 מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.
- 16
- 17 חבר הוועדה, עו"ד מיכאל בן לולו:
- 18 1. אני מסכים ומצטרף לפסק דינו של יו"ר הוועדה גם לעניין ההוצאות.
- 19 2. אוסיף שראוי וטוב שתצא מתחת ידי המשיבה הוראת ביצוע ברורה
20 בעניין תמ"א 38/2, ובעיקר לגבי "יום המכירה" כיוון שהודאות
21 בעסקאות מעין אלה הינה הכרחית.
- 22 3. כמו כן נוכחתי בתיק זה כי אין עמדה קונסיסטנטית של המשיבה, וראוי
23 שתהיה.
- 24 4. ולגבי דחיית ההשגה ע"י המשיבה כאשר הנימוקים נתנו בע"פ וללא
25 תרשומת, יש בזה משום טעם לפגם שכן מראית פני הצדק ואמון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1 האזרחים ברשות המיסים נפגע. דחיית ההשגה עם נימוקים בכתב
2 יאפשרו למשיג וכן לוועדת הערר לבקר את ההחלטה וסבירותה.

3

4

5

חבר הוועדה, מר אלון לילי

6 1. קראתי בעיון רב את החלטת יו"ר הוועדה ואני מסכים עם קביעתו.

7 2. אוסיף עוד שעסקינן בפרויקט שמהותו ביצוע עיסקה מכת תמ"א 38 -
8 תכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה (להלן
9 "התמ"א), דהיינו תכנית מתאר ארצית בעלת חשיבות הלאומית. מטרת
10 התכנית למנוע אסון בקנה מידה לאומי בעת התרחשות, של רעידת
11 אדמה שתגרום חס וחלילה להרס מבנים ופגיעה בנפש. בהתאם להוראות
12 התמ"א, עולה כי בנינים העומדים בתנאים הקבועים בתמ"א, זכאים
13 לתוספת זכויות בניה מעבר לזכויות הבניה המוקנות בתוכניות בנין עיר.
14 כך נוצר שוק שבו בעלי דירות מתקשרים עם יזמים ומעניקים להם את
15 זכויות הבניה הנוספות תמורת חיזוק וחיידוש הבנין שלהם ולעיתים תוך
16 הרחבת דירותיהם הקיימות.

17 3. מדינת ישראל מעודדת ומתמרצת פרויקטים הנובעים מהמתמ"א ובין
18 היתר, ניתנת אפשרות להריסת הבנין הקיים ובניית בנין חדש תחתיו,
19 מתן פטורים ו/או הקלות מהיטל השבחה בגין זכויות הבניה הנובעות
20 מהתמ"א, קווי בנין קווי בנין, ממע"מ שירותי בניה לדיירים, וכו'.

21 4. לאור העובדה כי עסקאות תמ"א 38 הנערכות בין יזמים לבין בעלי דירות
22 בבנינים עליהן חלה תמ"א 38 כוללות במקרים רבים תנאים מתלים
23 מהותיים, ולא אחת עסקאות כאלה לא מגיעות לכדי מימוש וביצוע,
24 סבורני כי נימוק נוסף המצדיק קבלת הערר הוא הצורך לעודד ולתמרץ
25 עסקאות תמ"א 38, שאין חולק על חשיבותן הלאומית.




בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך ראוי לאמץ פרשנות מקלה לפיה כל עוד לא התקיים המוקדם
2 מבין התנאים הקבועים בסעיף 49ל2 לחוק, דהיינו התקיים התנאי
3 המתלה, או הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או החלה
4 הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין, אין לראות
5 בהסכמי תמ"א 38 כשהם בפני עצמם כיוצרים "זכות במקרקעין" בידי
6 היזמים.
- 7 לאור זאת גם במקרה שלפנינו אין לראות בשותפות הפרויקט כמי
8 שמחזיקה זכות במקרקעין ובהתאם גם אין לראות בחברת "לומינה"
9 כמחזיקה זכות במקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין, והתוצאה היא כי
10 "לומינה" אינה איגוד מקרקעין.
- 11 כמובן שאין בכך כדי למנוע את האפשרות לחייב במס ריווח הון מכירת
12 מניות בהתאם לתמורה ששולמה בפועל, ככל ששולמה, או לפי שווי
13 המניות, לפי העניין.
- 14 הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין.
15 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.


גור אלון לילי,
שמהי מקרקעין


שמואל בן לילי, ע"ד


שמואל בורנשטיין, שופט

- 16
17 ניתן היום, י"ח אדר א' תשע"ט, 23 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.

18


שמואל בורנשטיין, שופט

19

20



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 60313-05-17 אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור מרכז

תיק חיצוני:

1