



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בהרכב:

השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה  
עו"ד ד"ר נתן מולכו, חבר ועדה  
עו"ד אהובה סימון, חברת ועדה

מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ז' שרון ועוד"י י' לשם

העוררת

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיב

### פסק דין

#### השופט רון סוקול - יו"ר הוועדה

1. חברת מ.ק.ח, מרכז קניות חיפה בע"מ, היא בעלת זכויות החכירה של מקרקעין המצויים במרכזה של העיר חיפה, עליהם הקימה מרכז קניות גדול המוכר כ"גרנד קניון". העוררת, מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ רכשה במשך השנים זכויות בחברת מ.ק.ח מרכז קניות חיפה בע"מ, עד שבשנת 2012 רכשה העוררת את מלוא הזכויות בחברה; חלק בעקבות מימוש בטוחה על מנייתיה של חברת ברטורא מרכזי קניות בע"מ וחלק בעקבות רכישת מנייתיה של אלדן בניה ייעוץ ופרויקטים בע"מ.
2. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, קבע כי חברת מ.ק.ח מרכזי קניות חיפה בע"מ היא בבחינת "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963, ועל כן דרש מהעוררת לשלם מס רכישה כנדרש לפי סעיף 9 לחוק.
3. העוררת השיגה על החלטת המשיב, ומשנדחתה השגתה, הגישה את הערר המונח להכרעתנו כעת, בגדרו טוענת העוררת כי החברה בעלת הזכויות במרכז הקניות, אינה "איגוד מקרקעין", ועל כן עסקה במנייתיה אינה מחויבת במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.
4. המחלוקת העומדת להכרעתנו מתמקדת אפוא בשאלה האם מ.ק.ח מרכזי קניות חיפה בע"מ היא "איגוד מקרקעין" אם לאו, וביתר פירוט, האם העובדה כי החברה הפעילה במועדים הרלבנטיים עסק עצמאי של מרכז שעשועים, מספקת כדי לשלול את תחולת הוראת חוק מיסוי מקרקעין על עסקה במנייתיה.

#### רקע

4. חברת מ.ק.ח מרכזי קניות חיפה בע"מ (להלן: חברת מ.ק.ח) רכשה בשנת 1977 זכויות חכירה של מקרקעין המצויים בגוש 11190 חלקה 10 (להלן: המ.ק.עין). מדובר במקרקעין המצויים בעיר חיפה במקום מרכזי שבין שכונת נווה שאנן, לשכונות הדר והכרמל. על המקרקעין הקימה חברת מ.ק.ח



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מרכז קניות גדול המשתרע על פני שטח של כ-200,000 מ"ר וכולל מספר קומות מסחר ושטחי חניה רבים. מרכז הקניות ידוע כ"גרנד קניון חיפה". בעלת השליטה בחברת מקח הייתה אותה עת חברת ברטורא אסטבלישמנט בע"מ.

5. בשנת 2005 נכרת הסכם בין חברת ברטורא לחברת בריטיש ישראל מרכזי מסחר בע"מ (להלן: חברת בריטיש) ולפיו הוקצו לחברת בריטיש כ-37.4% מהון המניות המונפק של חברת מקח. חברת בריטיש רכשה גם 12.6% ממניותיה של חברת ברטורא בחברת מקח כך שבסופה של העסקה החזיקה חברת בריטיש כ-50% ממניותיה של חברת מקח. יובהר כי חברת בריטיש היא בעלת השליטה בעוררת, חברת מרכזי מסחר (אזו ריט) בע"מ. חברת בריטיש מצויה בשליטת חברת מליסרון בע"מ, שהיא חברה המחזיקה בעצמה, או באמצעות חברות קשורות, מרכזי קניות רבים בכל רחבי ישראל.

6. במשך השנים המחתה ברטורא אסטבלישמנט את זכויותיה לחברת ברטורא מרכזי קניות בע"מ (להלן: חברת ברטורא).

7. בשנת 2007 נכרת הסכם נוסף בגדרו הוקצו לעוררת מניות נוספות של חברת מקח כך שחלקה של העוררת, ביחד עם המניות שנרכשו מחברת ברטורא, עלה ל-70% מההון המונפק של חברת מקח. יתרת מניות חברת מקח הוחזקו על ידי חברת ברטורא וחברת אלדן בניה ויזום פרויקטים בע"מ (להלן: חברת אלדן). לבעלי המניות הוקצו גם מניות מיוחדות המעניקות זכויות במבנים שייבנו בעתיד.

8. בשנת 2010, העמידה העוררת הלוואה לחברת ברטורא על סך של 100 מיליון ₪. להבטחת פירעון ההלוואה שעבדה ברטורא לעוררת את מניותיה בחברת מקח. ברטורא פרעה רק חלק מההלוואה ונותרה חייבת כ-80 מיליון ₪. בעקבות זאת נוהלו מגעים בין הצדדים וביום 12/7/2012 נחתם הסכם פשרה שבגדרו ניתנה לברטורא ארכה לפירעון החוב עד 21/10/2012. כן נקבע, כי אם ברטורא לא תעמוד בהתחייבות יועברו המניות שהחזיקה ברטורא בחברת מקח לעוררת. במקביל הוסכם בין העוררת לאלדן על מתן אופציה למכירת חלקה של אלדן בחברת מקח לעוררת.

9. בסופו של דבר, ולאחר שברטורא לא פרעה את יתרת החוב, עברו מניות חברת מקח שהחזיקה לעוררת. אלדן מימשה את האופציה שניתנה לה, ומכרה את יתרת המניות שבידיה לעוררת כך שבסופו של יום החזיקה העוררת את מלוא מניות חברת מקח (אין בפנינו ראיות אולם מתברר שחברת בריטיש העבירה גם היא את המניות שהוקצו לה לעוררת).

10. משנודע על עסקאות העברת המניות מברטורא ואלדן לעוררת, קבע מנהל מיסוי מקרקעין כי עסקאות אלו חייבות במס רכישה בהתאם להוראת סעיף 9(ב)1 לחוק מיסוי מקרקעין. המנהל ביסס החלטתו זו על קביעתו כי חברת מקח היא "איגוד מקרקעין" כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בהתאם, הוצאה לעוררת שומת מס רכישה. המנהל קבע את שווי המכירה על סך של 362,400,000 ש"ח, ועל כן נדרשה העוררת לשלם מס רכישה בסך של 30,200,000 ש"ח (נספח "ב" להודעת הערר).

11. העוררת הגישה השגה על דרישת התשלום (נספח "ג" להודעת הערר), ולאחר שהשגתה נדחתה בהחלטת המנהל מיום 2/10/2014 (נספח "א" להודעת הערר) הגישה את הערר המונח להכרעתנו.

#### הערר

12. במוקד המחלוקות שבין הצדדים עומדת השאלה האם חברת מקח היא איגוד מקרקעין כמובנו בחוק מיסוי מקרקעין אם לאו, שכן אם ייקבע שחברת מקח אינה איגוד מקרקעין לא יוטל על העוררת כל חיוב במס רכישה בגין עסקת רכישת מניות מקח. הצדדים אינם חלוקים על הערכת שווי המכירה.

13. כדי להבין את המחלוקת ובמיוחד כדי להבהיר כיצד השתנו טענות העוררת וצומצמו, אסביר תחילה את המסגרת המשפטית, לאחר מכן אתאר את הערר המקורי שהוגש, את ההליכים בתיק ואת הטענות שנתרו להכרעה.

14. חוק מיסוי מקרקעין כולל בחובו שני רכיבים עיקריים; האחד, המרכזי, הינו הטלת חיוב במס רווחי הון הנובע לבעל זכות במקרקעין בעקבות ביצוע עסקה בהם (ראו א' נמדר, מס שבח מקרקעין חלק ראשון 70 (2012); י' הדרי, מיסוי מקרקעין כרך א' 31 (מהדורה שלישית, 2012)). זהו החיוב במס שבח; השני, מס עקיף - מס המוטל על רוכש זכות במקרקעין. זהו מס הרכישה המעוגן בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו על תכלית מס הרכישה י' אדרעי מבוא לתורת המסים 82 (2008); י' הדרי הנ"ל כרך ד' 23 (מהדורה שנייה, 2008)).

15. ככלל, חוק מיסוי מקרקעין מטיל חיוב במס שבח וחיוב במס רכישה בעקבות ביצועה של "עסקה במקרקעין". זהו אירוע המס המביא לחיוב הצדדים לעסקה בתשלום מס. העסקה הרווחת ביותר הינה מכירת זכות במקרקעין, היא המביאה לרווח (אם קיים) למוכר והיא שמטילה על הרוכש חובה לשלם את מס הרכישה (ראו ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11/06/2008)).

החוק מטיל חובת תשלום מס גם על פעולה באיגוד מקרקעין. סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע - "המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין". הדיון בתיק הנוכחי עוסק רק בסוג זה של אירוע מס, דהיינו בפעולה באיגוד מקרקעין.

16. לכאורה, פעולה באיגוד מקרקעין, כמו עסקה למכירת זכויות בתאגיד, אינה אמורה להיכלל בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין. ככל שמכירת מניות מניבה למוכר רווח הון, ימוסה רווח זה בגדרו של



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

חלק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. למרות זאת נקבעו הוראות מיוחדות לגבי הטלת מס על מכירת זכויות באיגוד מקרקעין. כדי להבין את תכלית הטלת המס על פעולה באיגוד, עלינו לפנות להיסטוריה החקיקתית.

17. חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט - 1949 נחקק כחוק ישראלי מקורי, שהטיל לראשונה מס על רווח הון הנובע ממכירת מקרקעין. בחקיקה המנדטורית שקדמה לו לא הוטל כלל מס על רווח הון (ראו י' הדרי הנ"ל, כרך א', 34). בחוק מס שבח מקרקעים לא נכללו הוראות בדבר תשלומי מס רכישה, שמקורו נפרד.

18. בחוק מס שבח מקרקעים נתגלו בקיעים, כשהעיקרי בהם היה הפירצה שאפשרה התחמקות מתשלום מס בדרך של העברת הזכויות במקרקעין לתאגידים. תכנון המס שהתפתח היה העברת הזכויות במקרקעין לחברות (חברות שכונו "חברות גוש חלקה"), שכל מטרתן הייתה התחמקות מתשלום מס השבח.

בדרך כלל נהגו בעלי מקרקעין להעביר את הזכויות במקרקעין ללא תמורה לחברה שבבעלותם. בשלב השני הקצה בעל המקרקעין מניות בחברה שהקים לרוכש, והדיח את מניותיו שלו עד כי מניות אלו הפכו חסרות ערך. הקצאת מניות בחברה הייתה פטורה ממס שבח. באופן כזה הייתה מושלמת העסקה ללא תשלום מס על רווח ההון שנצבר לבעל המקרקעין (ראו י' הדרי הנ"ל, כרך א', עמ' 35; א' נמדר הנ"ל, כרך ראשון, עמ' 550; ע"א 5773/99 טובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב פסקה 9 (9/2/2003)).

19. עם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 חוקקו הוראות שנועדו לסגור את הפירצה. בחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס גם על פעולה באיגוד מקרקעין, כאשר הגדרת המונח 'פעולה' הייתה רחבה ביותר. כמעט כל עסקה במניותיו של איגוד המקרקעין הוגדרה כאירוע המטיל חובת תשלום מס. חקיקת החוק צמצמה את הכדאיות הכלכלית לביצוע עסקאות בדרך של העברת הזכויות לאיגוד. באותה תקופה תוקנה גם פקודת מס הכנסה והוסף לה חלק בדבר מיסוי רווח הון.

תחילת מיסוי רווח ההון על פי פקודת מס הכנסה נמצאה בתיקון הפקודה בשנת 1952. בסופו של יום נקבעו הוראות המיסוי על רווח ההון בחלק ה' לפקודה כפי שנחקק בנוסח החדש משנת 1961 (ראו א' רפאל מס הכנסה כרך א' 6 (מהדורה רביעית, 2009)).

20. שינויים אלו שהביאו להטלת מס רווחי הון על תאגידים, בין מכוח הוראות חוק מיסוי מקרקעין (על תאגיד המהווה איגוד מקרקעין), ובין מכוח הוראות הפקודה (על כל תאגיד אחר), צמצמו את המחלוקות בין מוכרי נכסי מקרקעין לשלטונות המס. למעט במקרים מיוחדים, אין למוכר מקרקעין אינטרס להתדיין עם שלטונות המס בדבר מקור החיוב, האם הינו בחוק מיסוי מקרקעין או





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפקודת מס הכנסה (דוגמא למחלוקת כזו עולה מפסק הדין בע"א 5865/11 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ (14/8/2014)).

מרבית המחלוקות בעניין החבות במס בפעולה באיגוד מקרקעין מתעוררות בין הרוכשים למנהל מיסוי מקרקעין, בעקבות הדרישה לתשלום מס רכישה.

21. מס הרכישה הינו כאמור מס עקיף. מקורו של מס הרכישה אינו בדיני המס. בעבר נדרש כל רוכש מקרקעין לשאת בתשלום אגרות לצורך רישום הזכויות על שמו. חלק מהאגרות נועדו למשרד האוצר וחלקן לרשויות המקומיות. החובה לשלם אגרה הייתה מצויה במספר חיקוקים, כמו תקנות העברת מקרקעין (אגרות), התשט"ז-1956, חוק בתים משותפים [נוסח משולב], התשכ"א - 1961 וחוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), התשי"ט-1959 (ראו י' הדרי לעיל כרך ד' 23 (2008)); א' נמדר הנ"ל, כרך ראשון, עמ' 115). אלא, שסכום האגרה היה גבוה, ורוכשים רבים נמנעו מלשלמה, ובכך הסתכנו באי רישום זכויותיהם בלשכת רישום המקרקעין.

בחוק מיסוי מקרקעין משנת 1963 אוחדו כל האגרות לתשלום אחד שכונה "תוספת מס". תוספת המס נגבתה על ידי רשויות המס כשחלקה היה מועבר לרשות המקומית. הדרישה לתשלום תוספת המס מיד עם ביצוע העסקה נועדה לעודד רוכשים לרשום את הנכס שרכשו על שמם בלשכת רישום המקרקעין ואצל הרשות המקומית ולמנוע מצב שבו הרוכשים ידחו את הרישום כדי להתחמק מתשלום האגרות שנדרשו (ראו י' אדרעי לעיל בעמ' 82).

רק בשנת 1974 תוקן חוק מיסוי מקרקעין; "תוספת המס" השתנתה והפכה ל"מס רכישה", כלומר מס שהינו מס עקיף המוטל על הרוכש. מס הרכישה הינו למעשה מס על צריכה (ראו א' נמדר עמ' 91; י' הדרי הנ"ל, כרך ד', בעמ' 30).

22. הטלת "מס רכישה" על עסקה באיגוד מקרקעין מחייבת בחינת הגדרתו של איגוד כ"איגוד מקרקעין" שעסקה במניותיו תחויב במס. סוגיה זו עמדה לדיון בהרחבה בפסק דינה של הוועדה בהרכב מעט שונה בו"ע 10-11-54436 מליסרון בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (23/10/2014), ובפסק הדין של בית המשפט העליון שדן במאוחד במספר ערעורים, לרבות על פסק דינה של הוועדה, במסגרת ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ. גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ (14/12/2017). על כן, אסתפק בסקירה תמציתית של ההלכות בעניין הגדרתו של איגוד מקרקעין.

23. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כתוקפו בשנת 2012 קבע כדלקמן:

"איגוד-חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1327;



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

"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."

הגדרה זו כוללת בחובה שלושה חלקים. החלק הראשון - ההגדרה הבסיסית ולפיה איגוד מקרקעין הוא איגוד "שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין הם זכות במקרקעין". חלק זה מחייב אותנו לערוך רשומה כוללת של נכסי האיגוד ולבחון אם הם עומדים בהגדרה הבסיסית. החלק השני, כולל הגדרה ממעטת ומורה כי איגודים מסוימים, אף שכל נכסיהם עומדים במבחן ההגדרה הבסיסית, יוצאים מהגדרת איגוד מקרקעין. בהתאם יוצאו מהגדרת איגוד מקרקעין איגודים שהזכויות בהן רשומות למסחר בבורסה. החלק השלישי - כולל הגדרה מרחיבה, כלומר מוסיף לרשימת איגודי המקרקעין גם איגודים המחזיקים נכסים שאינם נכללים בהגדרה הבסיסית, כלומר גם איגודים שבהחזקתם נכסים שאינם מקרקעין. ההגדרה המרחיבה מבהירה כי רשימת נכסים מסוימת לא תיכלל ברשימת הנכסים שבהגדרה הבסיסית ובהם "[...] מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות-ערך אחרים, ומטלטלין שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל עם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

24. כפי שניתן לראות מדובר בהגדרה מורכבת שאינה חד משמעית ואינה ברורה, ועל כן גררה דיונים רבים בפני מנהל מיסוי מקרקעין ובתי המשפט. לגבי כל אחד מרכיבי ההגדרה התעוררו מחלוקות כגון בשאלה מה ייחשב כנכס שבבעלות האיגוד, מהם נכסי מקרקעין לעומת נכסי מיטלטלין, מהן זכויות במקרקעין להבדיל מזכויות אחרות הקשורות לנכסי מקרקעין ועוד. דיונים רבים התנהלו גם ביחס להגדרה המרחיבה כגון השאלה האם הרשימה המפורטת בסיפא להגדרה היא רשומה סגורה או שניתן להוסיף עליה נכסים נוספים, כיצד להבחין בין נכסים המשמשים לייצור הכנסה לבין נכסים שאינם מייצרים הכנסה, כיצד יוגדרו מטרות האיגוד וכיצד ייקבע אילו נכסים הם טפלים למטרות אלו ולכן לא יובאו ברשימת נכסי האיגוד ועוד.

25. בו"ע 10-11-54436 הנ"ל, כמו גם בו"ע 12-11-18397 סגל נ. מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (13/8/2015), דנה ועדה זו בהרחבה ביישום הדין וההלכות על עסקה במניות של חברה המחזיקה במרכז קניות. בפסקי דין אלו ניסינו להתוות קווים מנחים כדי לקבוע כיצד להחיל את ההלכות השונות על חברה המחזיקה במרכז קניות ועוסקת בהשכרת נכסים במרכז ובפעילויות נלוות שונות, כיצד לברר אילו נכסים יש לחברה שכזו, והאם הם נכללים בהגדרה הבסיסית או המרחיבה אם לאו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

26. על פסקי דין אלו, ביחד עם פסקי דין של ועדות אחרות, הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון שנדונו במאוחד בע"א 74/15, 1346/15, 6219/15, 8715/15 בהרכב הנשיאה (בדימוס) מ' נאור, והשופטים ע' פוגלמן וע' ברון. בפסק הדין שניתן ביום 14/12/2017 נדחו הערעורים על פסקי הדין בו"ע 10-11-54436 וו"ע 12-11-18397 שניתנו על ידי ועדה זו (להלן: פסק הדין גזית גלוב). בפסק הדין קבע בית המשפט מספר קביעות חשובות בהגדרת איגוד מקרקעין ובכל הנוגע לתחולת ההגדרה על חברה המחזיקה במרכז קניות, וכפי שנראה להלן, קביעות אלו ינחו את הדיון במרבית הטענות בערר הנוכחי. נציין כי בקשה לדיון נוסף בפסק הדין גזית גלוב נדחתה בהחלטת הנשיאה חיות בדנ"א 1032/18 אלדד נכסים בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב (18/9/2018).

27. בפסק דין גזית גלוב נקבע מספר הלכות מחייבות וחשובות לעניין הגדרת איגוד מקרקעין ותחולת ההגדרה על חברה המחזיקה במרכז קניות.

- (א) המונח זכויות במקרקעין הוא מונח רחב הכולל בחובו לא רק את הקרקע והמחבורים לה אלא גם "נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה" (פסקה 21 לפסק דינה של השופטת נאור).
- (ב) נכס שנכלל בזכות במקרקעין אינו נכס עצמאי ועל כן אין צורך למנות אותו ברשימת הנכסים של האיגוד (שם).
- (ג) נכסים בלתי מוחשיים עשויים להימצא ברשימת הנכסים שבהגדרה המרחיבה (פסקאות 23-24). עם זאת, רק נכס בלתי מוחשי שהוא עצמאי ונפרד, ייבחן בהתאם להגדרה המרחיבה ואילו נכס בלתי מוחשי שאינו עצמאי, כלל לא יהיה צורך לבחון.
- (ד) אין לצמצם את הגדרת "איגוד מקרקעין" רק לאיגוד המחזיק במקרקעין בהחזקה פסיבית (פסקה 28).
- (ה) איגוד יסווג כאיגוד מקרקעין בהתעלם מהאופן שבו סווגו הכנסותיו. משמע, בין אם הכנסות האיגוד סווגו כהכנסות פסיביות ובין אם כהכנסות מעסק, יש לבחון את סיווגו הגדרתו כאיגוד מקרקעין על פי מבחן הנכסים (פסקה 31).
- (ו) איגודים עסקיים, כמו גם איגודים רגילים המחזיקים במקרקעין, לא יסווגו כאיגודי מקרקעין אם יש להם נכסים משמעותיים שאינם זכויות במקרקעין (פסקה 32).
- (ז) פעילות עסקית עשויה להיות בנסיבות מסוימות "נכס" עצמאי, אולם בית המשפט הותיר את הסוגיה ללא הכרעה וקבע כי "ראוי כי ההתקדמות בהקשר זה תהא עקב בצד אגודל" (פסקה 36).
- (ח) כדי לברר האם פעילות עסקית היא נכס יש לבחון האם הפעילות העסקית היא נפרדת ועצמאית או שמא היא חלק בלתי נפרד מהמקרקעין (פסקה 38).
- (ט) פעילות עסקית של בעל מרכז קניות, שנועדה להשיא הכנסותיו מהשכרת הנכסים לשוכרים, לא תסווג בהכרח כפעילות עצמאית ונפרדת (פסקה 52). לעניין זה נקבע כי אין לתת משקל מיוחד לאופן ההשכרה, לאופן חישוב דמי השכירות, אופי הפעילות העסקית ולהערכת שווי הפעילות העסקית.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

(ז) מוניטין עשוי להיות מוגדר ככנס נפרד. עם זאת, נקבע כי "ניתן לומר שכאשר העסק או הפעילות העסקית הם חלק בלתי נפרד מהמקרקעין, גם אם יש להם מוניטין הרי שאף הוא חלק בלתי נפרד מהמקרקעין, טבוע בהם" (פסקה 57).

הלכות וקביעות אלו נותרו על כן עד היום והבקשה לדיון נוסף נדחתה כאמור. על כן, עלינו לבחון את הערר הנוכחי על פי הלכות אלו.

### הטענות בערר

28. הערר הוגש על ידי העוררת עוד בטרם ניתן פסק הדין בעניין גזית גלוב. בהתאם הובאו גם ראיות ביחס לטענות אשר נדונו בהרחבה בפסק הדין בעניין גזית גלוב והוכרעו.

29. הטענה המרכזית שנטענה בערר הייתה כי לחברת מקח פעילות עסקית נרחבת המוציאה אותה מהגדרת "איגוד מקרקעין". במסגרת זו נטען כי יש לראות בפעילות העסקית של חברת הניהול, גרנד קניון ניהול בע"מ, כחלק מפעילות העסקית של חברת מקח. העוררת הצביעה על פעילויות עסקיות מגוונות ובהן, פעולות שיווק ופרסום, ייעוץ עסקי קמעונאי לשוכרי החנויות, בניית תמהיל ומגוון חנויות המתאימים לקניון, השתתפות בעיצוב חנויות ועוד. נטען גם כי לחברת מקח נכס שהוגדר כ- Going Concern, שמשמעו פעילות עסקית הנפרדת מהחזקת המקרקעין. נטען גם כי לחברת מקח ולמרכז הקניות מוניטין עצמאי ונפרד מזכויות במקרקעין.

30. העוררת טענה גם כי חברת מקח הפעילה בעצמה, במועד העסקה, עסק בשם "לונה גרנד". מדובר בפארק שעשועים ובו מתקנים רבים. שטח הפארק היה כ-12.5% משטח המבנה כולו והפעלתו תרמה תרומה רבה להגדלת מספר המבקרים במרכז הקניות ולהשאת רווחי חברת מקח. כפי שיפורט להלן, הטענה היחידה מבין שלל הטענות שהעלתה העוררת כדי לשכנע שאין לסווג את חברת מקח כאיגוד מקרקעין נותרה הטענה האחרונה, הפעלתו של פארק השעשועים.

### ההליכים בערר

31. הערר בתיק זה הוגש ב-30/11/2014 ונקבע לדיון בפני ועדת הערר בהרכב השופט רון סוקול, ונציגי הציבור עו"ד ד' מרגלית ועו"ד ד' שמואלביץ.

32. הערר הוגש זמן קצר לאחר שניתן פסק הדין בו"ע 54436-11-10 הנ"ל בעניין מליסרון ובו נדונה השאלה האם מרכז הקניות "חוצות המפרץ" יסווג כאיגוד מקרקעין. על פסק דין זה הוגש כאמור ערעור לבית המשפט העליון שנדון במאוחד במסגרת פסק הדין בעניין גזית גלוב. כבר בתחילת ההליכים בתיק הועלתה האפשרות להמתין עם ההכרעה בערר עד מתן פסק הדין בעניין גזית גלוב, אולם בהעדר הסכמה להמתנה נקבע התיק לשמיעת ראיות.







## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לצערנו הליך שמיעת הראיות נמשך זמן רב, בין היתר לצורך הכנת חוות דעת, זימון עדים רבים וקשיים בהתייצבותם לדיונים. בסופו של יום, עם סיום שמיעת הראיות ניתן צו להגשת סיכומי טענות בתיק. הגשת סיכומי הטענות הסתיימה בחודש 10/2017. במועד זה כבר פקע תוקף מינויים של נציגי הציבור בוועדה, ועל כן לא ניתן היה להכריע בטענות וליתן פסק דין.

רק כעבור מספר חודשים מונו נציגי ציבור חדשים לוועדה והוארך תוקף מינויים של נציגי הציבור עו"ד ד' מרגלית ועו"ד ד' שמואלביץ לצורך השלמת הדיון בתיקים ששמיעתם החלה. מאחר שנציגי הציבור הקודמים לא הסכימו לקבל על עצמם את המינוי המוגבל, לא ניתן היה להשלים את הדיון.

33. בין לבין, ניתן פסק הדין בעניין גזית גלוב וניתנה לצדדים האפשרות לשקול צעדיהם בעקבותיו. בסופו של דבר הודיעו הצדדים כי הם מבקשים להמשיך בהליך ולהתאימו לקביעות בית המשפט העליון. עוד הוסכם כי הטענות המשלימות ייטענו בפני ועדת הערר בהרכבה החדש, דהיינו בהרכב השופט רון סוקול ונציגי הציבור, עו"ד אהובה סימון ועו"ד נתן מולכו.

34. בדיון שנערך ביום 28/3/2019 הודיעו באי כוחה של העוררת כי העוררת מתמקדת בטענה "כי מרכז הקניות אינו איגוד מקרקעין רק בטענה של הפעילות העסקית העצמאית של פארק השעשועים [...] "(עמ' 149).

בשים לב להצהרה זו נותר לבחון רק האם נכסי פארק השעשועים והפעילות העסקית שבוצעה בו במועד המכירה, מוציאים את חברת מקח מגדר הגדרת איגוד מקרקעין.

#### דיון והכרעה

35. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי דין הערר להידחות. שוכנעתי כי חברת מקח היא איגוד מקרקעין וכי הפעילות שבוצעה על ידה בשנת 2012 בפארק השעשועים לונה גרנד, אינה משנה את סיווגה כאיגוד מקרקעין.

כדי לבחון האם הפעילות בפארק השעשועים מוציאה את חברת מקח מגדר הסיווג כאיגוד מקרקעין יש לבחון שתי טענות; האחת, הטענה כי בפארק השעשועים היו נכסים שאינם בבחינת זכויות במקרקעין ואשר אינם נכללים בהגדרה המרחיבה; השנייה, כי הפעילות העסקית בפארק השעשועים הייתה פעילות נפרדת ועצמאית, שאינה נובעת מהזכויות במקרקעין, וכי פעילות זו הייתה משמעותית ואינה טפלה למטרותיה של חברת מקח. נבחן את הטענות כסדרן.

#### פארק השעשועים

36. מטעונוי הצדדים ובמיוחד מחוות הדעת שהוגשו ומעדותו של ישראל סביון, מתברר כי פארק השעשועים היה מצוי בקומת 4- עד 7- בשטח כולל של 4,145 מ"ר (חוות דעת השמאי פרידמן שסומנה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מש/5, עמ' 10 - יוער כי בחוות הדעת המשלימה מש/4 מציין השמאי כי השטח הוא 5,112 מ"ר אולם ניתן להבין כי מדובר בתוספת שטח שהוספה לאחר פירוק הפארק - ש' 4 בעמ' 10 למש/5). פארק השעשועים כולו היה מקורה. מדובר באולם בגובה של 16 מ' שרצפתו בטון ועליה הותקנו מתקני שעשועים לילדים. הכניסה לפארק השעשועים הייתה ממפלס הקומה הראשונה במרכז הקניות (ראו עדות ישראל סביון עמ' 46, ש' 4-6 לפרוטוקול).

37. מתברר כי פארק השעשועים היה מושכר במשך שנים רבות לגורם חיצוני בשם לונה גרנד סיגמא. לעדותו של ישראל סביון, ששימש כמנכ"ל מרכז הקניות וכמנכ"ל חברת הניהול, פארק השעשועים לא הניב הכנסות אלא הפסיד. כתוצאה מכך, השוכר לא שילם דמי שכירות לחברת מקח (עמ' 1, עמ' 23). עם זאת, התברר כי פארק השעשועים מושך אליו מבקרים רבים, כמעט 100,000 בשנה (נספח 21 לעמ' 1), אשר פקדו גם את מרכז הקניות ועל כן סברה חברת מקח כי מבקרי פארק השעשועים מבקרים גם במרכז הקניות ובכך מגדילים את הכנסות החנויות. לדבריו של מר סביון, פארק השעשועים היה "אבן שואבת" למבקרים במרכז הקניות ולכן בחרה חברת מקח להמשיך בהשכרתו.

38. על פי חוות הדעת בחודש נובמבר 2011 הפסיק המפעיל החיצוני את פעילותו ופארק השעשועים חזר להחזקתה של חברת מקח (כנראה מדובר בטעות והכוונה ל-2010). חברת מקח הפעילה את פארק השעשועים בעצמה עד תום שנת 2012 ולאחר מכן הסבה את המקום לאולמות קולנוע (עדות סביון עמ' 44-45 לפרוטוקול). במועד העסקה מושא ערר זה, בחודש 10/2012, החזיקה חברת מקח בפארק השעשועים והפעילה אותו. אציין כי בחוות דעתו של השמאי פרידמן מש/5 צוין כי הפארק הופעל על ידי חברת הניהול (פסקה 11.4), אולם מהדו"חות הכספיים שצורפו לתצהירו של ישראל סביון (נספח 24 לעמ' 1) עולה כי ההכנסות וההוצאות של פארק השעשועים נרשמו בספרי חברת מקח, ועל כן יש להניח כי חברת מקח עצמה, ולא חברת הניהול, החזיקה בפארק השעשועים והפעילה אותו.

### הנכסים בפארק השעשועים

39. העוררת טוענת כאמור כי בפארק השעשועים היו מתקנים שאינם בבחינת מקרקעין ודי בכך כדי להצביע על כך שחברת מקח הייתה, במועד הרלבנטי, בעלת נכסים נוספים שאינם כלולים בהגדרה הבסיסית ואף לא בהגדרה המרחיבה. לטענה זו אין כל עיגון בראיות שהוצגו.

40. אין חולק כי בפארק השעשועים היו מתקנים שונים והדבר מוזכר גם בחוות הדעת של השמאי. עם זאת, לא הוצגו לעיוננו מסמכים או ראיות לגבי טיבם של המתקנים. בחוות דעת השמאי אין פירוט של המתקנים, לא צורפו מסמכי רכישה של המתקנים, לא צורפו צילומים של המתקנים ואף לא צורפו דוחות פחת (טפסי י"א) מהם ניתן היה ללמוד אילו מתקנים הוחזקו בפארק השעשועים.

41. כאן ראוי להזכיר כי בית המשפט העליון דן במספר מקרים בשאלה מתי "מחוברים" יחשבו כמיטלטלין ומתי יראו בהם כ"מחוברים חיבור של קבע", ועל כן יכללו בהגדרת זכויות במקרקעין



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

(ראו ע"א 74/15 הנ"ל פסקה 19; ע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ. מנהל מס שבח אזור ירושלים (8/7/2013); ע"א 8817/04 עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (8/3/2006)).

המבחן המרכזי שנקבע הוא מבחן הכוונה במסגרתו יש לבחון האם הכוונה הייתה להטמיע את המתקנים במקרקעין אם לאו. כך למשל נקבע כי מערכות מיזוג אוויר, מדרגות נעות, מעליות וכו', יסווגו כחלק מהמקרקעין, אף אם ניתן לפרקם ולהפרידם.

42. על כן, בהעדר כל ראיה על טיבם של המתקנים בפארק השעשועים, לא ניתן לקבל את טענת העוררת לפיה מדובר במיטלטלין שאינם מחוברים חיבור של קבע. אע"פ כי לכאורה אף שלא הובאו ראיות, חלק ניכר מהמתקנים המצויים בדרך כלל בפארק שעשועים הם מתקנים המוטמעים במקרקעין, ולא יסווגו כמיטלטלין, אולם אמירה זו היא כללית ואינה נסמכת על ראיות ספציפיות.

בכל מקרה אפילו היו מובאות ראיות, היה צריך לבחון את המתקנים שבפארק השעשועים על פי מבחני הפסיקה האמורה. ודוקו, גם אם היו נמצאים מתקנים שאינם בבחינת מחוברים חיבור של קבע, היה צורך לבחון האם הם נכללים בהגדרה המרחיבה, דהיינו האם מדובר במיטלטלין המשמשים לייצור הכנסה אם לאו, והאם הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד (ראו דיון בפסקאות 24, 25 ו-26 לפסק דיני ב"ע 10-11-54436).

### הפעלת פארק השעשועים – האם מהווה פעילות נפרדת ועצמאית?

43. את עיקר טענותיה מבססת העוררת על הפעילות העסקית בפארק השעשועים. לטענתה מדובר בפעילות עסקית עצמאית ונפרדת שהניבה הכנסות ממשיות. מהדוחות הכספיים שהגישה העוררת, ומחוות הדעת של השמאי פרידמן ושל רו"ח פרופ' יורם עדן, עולה כי הכנסות חברת מקח מפארק השעשועים בשנת 2011 (השנה שבה החלה להפעיל את הפארק בעצמה), היו 3,580,000 ₪, ובשנת 2012 היו 3,417,000 ₪. הוצאות החברה בתפעול פארק השעשועים עמדו בשנת 2011 על 3,273,000 ₪ ובשנת 2012 על 3,361,000 ₪.

ב"כ העוררת טענו גם כי חברת מקח העסיקה עובדים רבים בתפעול פארק השעשועים. אין בפנינו נתונים מדויקים כמה עובדים הועסקו בפארק ובאילו תקופות. נתונים אלו חסרים במיוחד בשים לב לטענת המשיב שמדובר בעיקר בבני נוער שהועסקו רק בחלק מעונות השנה.

עוד נטען כי שווי פארק השעשועים הוערך על ידי השמאי פרידמן בסך של כ- 14.7 מיליון ₪ (עמ' 4 למש/4), אם כי יש להעיר כי שווי זה חושב על פי הוון הכנסות מהשכרתו למפעיל חיצוני ולא על פי הוון הכנסות מהפעלתו של הפארק.

44. לאור כל אלו טוענת העוררת כי מדובר בנכס עצמאי ונפרד שנועד לייצור הכנסה ואשר החזקתו אינה טפלה למטרות החברה. נטען כי החזקת פארק השעשועים במרכז הקניות דומה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

להחזקת ספא או מסעדה בבית מלון, החזקה של פעילות עסקית שהובאה כדוגמה בפסק הדין גזית גלוב, לפעילות עסקית נפרדת ועצמאית (שם, פסקה 38).

45. טענותיה של העוררת דינן להידחות. כפי שהובהר לעיל, העוררת - לדבריה שלה - ביקשה לקיים את פארק השעשועים במרכז הקניון כ"אבן שואבת" למשיכת מבקרים למרכז הקניות. אף שלחברת מקח לא היו הכנסות ממשיות מפארק השעשועים במשך שנים רבות, שכן בשל הפסדיו לא שולמו דמי שכירות, בחרה חברת מקח להמשיך ולהחזיקו כפעילות לוואי שתמשוך לקוחות למרכז הקניות. בכך דמתה פעילות פארק השעשועים לפעילות פנאי ובידור המתבצעת ברחבי מרכז הקניות כדי למשוך מבקרים כגון הופעות לילדים, אירועי מוסיקה וכדומה.

46. חברת מקח הפעילה את פארק השעשועים רק לתקופת ביניים, ממועד עזיבת המפעיל החיצוני ועד שהחלה להסב את המקום לבית קולנוע. משמע, מדובר היה בפעילות זמנית החורגת מהפעילות העיקרית והקבועה של החברה. בכך שונה הדבר מהפעלת מסעדה או ספא בבית מלון אשר מיועדים בדרך כלל לפעול כל עוד פועל המלון, והם עסקים השלובים בפעילות העיקרית של בית המלון. לעומת זאת, הפעלת פארק השעשועים בחברה העוסקת בהחזקה והשכרה של מרכז קניות, אינה שלובה בפעילות העיקרית של החברה, ועל כן אפילו מדובר היה בפעילות עצמאית ונפרדת, הרי שהיא כלולה בהגדרה המרחיבה ואין בה די כדי לשלול את סיווג חברת מקח כאיגוד מקרקעין.

47. על כל אלו נוסף כי אף שלכאורה מדובר בשטח גדול המהווה כ-12% משטח המבנה של מרכז הקניות, הרי שמחוות הדעת עולה כי מדובר בשטח המצוי במפלסים נמוכים, מנותקים ממפלסי החנויות במרכז ורק הכניסה אליהם היא דרך מרכז הקניות עצמו. גם ההכנסות מהפעלת הפארק לא היו משמעותיות להכנסת המרכז, שכן האמור בדו"חות הכספים אינו משקף את מלוא ההוצאות. הנתונים שהוצגו בדו"חות הכספיים כוללים רק הוצאות תפעול, ללא הוצאות הנהלה וכלליות, ואף אם אין בידו נתונים מדויקים, ברור כי הפער בין ההכנסות להוצאות התפעול הוא מזערי ויש להניח כי כפי שהיה בעבר, גם בשנות הפעלת הפארק על ידי חברת מקח הפעילות לא הייתה רווחית.

48. ניתן לסכם ולקבוע כי הפעלת פארק השעשועים נועדה לשמש כפעילות זמנית בעקבות עזיבת המפעילה. הפעלת הפארק נועדה לשמש כפעילות נלווית להפעלת מרכז הקניות, כפעילות נלווית לצורך קידום הפעילות העיקרית במרכז הקניות. מדובר בפעילות טפלה לפעילות העיקרית של חברת מקח שתכליתה הייתה לקדם את פעילות המרכז ולא כמקור עצמאי לייצור הכנסות.

על כן, אין בהפעלת פארק השעשועים לשנות את סיווג החברה כאיגוד מקרקעין.

### סוף דבר

49. בשים לב לכל האמור, אציע לחבריי לקבוע כי חברת מקח הייתה במועד העסקה איגוד מקרקעין, ועל כן עסקת רכישת המניות בחברת מקח מהווה עסקה במקרקעין החייב במס רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בהתאם אציע לדחות את הערר ולחייב את העוררת לשלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 75,000 ₪.

ר' סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה

### עו"ד ד"ר נתן מולכו, חבר הוועדה

1. תכלית מנגנון המיסוי החל על איגוד מקרקעין נועד לתכלית אנטי תכנונית, דהיינו למנוע תכנון מס בלתי קביל, וזאת לאור תפוצת התופעה של "חברות גוש חלקה" כפי שהייתה קיימת בעבר, כפי שהוסברה בהרחבה בדברי יו"ר הוועדה.
2. מטרת החלת מס על איגוד מקרקעין נועדה שלא לאפשר לאיגוד מקרקעין לחמוק מרשת המס באמצעות הפרדה מלאכותית או יצור מלאכותי של "רכיבים עצמאיים" (ראה גם ו"ע 31189-11-14 אפריקה ישראל להשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת (16/6/2019), מפי חבר הוועדה עו"ד חיים שטרן ובהסכמת יו"ר הוועדה, השי קולה, ובהסכמת).
3. העוררת ביקשה למקד את הערר, בטענה העיקרית והיחידה, לפיה האיגוד, בעל מרכז הקניות, אינו איגוד מקרקעין, בשל הפעילות העסקית העצמאית של פארק השעשועים כחלק מהאיגוד (ראה פרוטוקול מיום 28.3.2019, עמ' 149 ש' 34-35).
- לפיכך אתייחס במיוחד לטענה זו.
4. עילה זניחה, ובוודאי שפעילות, הקשורה בעבותות לתפעול העיקרי של המקרקעין, הקניון, לא תוציא את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין.
5. יתרה מכך, דעתי הינה כי פעילות פארק השעשועים נטמעת בתוך הפעילות העיקרית של האיגוד, המהווה מרכז קניות, להשאת רווחיו מהשכרת שטחי המסחר באשר פעילות זו תורמת להגדלת היקף המבקרים במקום ובהתאם להגדלת פידיון החנויות, כאשר פועל יוצא מכך הינו הגדלת דמי השכירות של שטחי המסחר כתוצאה מערך נוסף זה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

6. ערך זה, שבפס"ד מליסרון כונה "השירותים העודפים", הינו חלק אינטגרלי ובלתי נפרד משירותים שניתנים בתוך הקניון ומהווים חלק מהמקרקעין ותמורתם הינה דמי השכירות "העודפים" כתוצאה מאותם "שירותים עודפים".

אך לתוצאה זו ניתן להגיע גם מזוויות אחרת.

7. הגדרת "איגוד מקרקעין" כולל בחובו גם "לא ידאו כנכסיו של האיגוד... מיטלטלין... שהם משמשים לייצור הכנסתו ואולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך אירעית".

8. גם בהנחה שנראה את המתקנים בפארק כמיטלטלין (וראה לעניין זה את התייחסות יו"ר הועדה בין מיטלטלין לבין משמעות "חיבור קבע" למקרקעין ולפסיקה שפורטה שם ומבלי לקבוע מסמרות בעניין) עדין יש לבחון האם הם טפלים למטרה העיקרית של האיגוד והאם הם מבוצעים למעשה ולא בדרך אקראית.

9. המחוקק העניק פרשנות רחבה ככל האפשר ואף הותיר שיקול דעת רחב מאוד למנהל להוציא סוגי נכסים שקיומם אינו מונע סיווגו של איגוד כאיגוד מקרקעין.

10. פעילות, כפארק שעשועים, בפרט כאשר מהעדויות עולה כי פארק זה היה הפסדי עבור מפעיל חוץ והמשך תפעולו ע"י האיגוד, נבע מכך שהינו משרת את היעוד העיקרי, משיכת קהל לקניון לשם הפעלת/השכרת חנויות, מהווה, לדעתי, חלק אינטגרלי (ואף בלתי נפרד) מפעילות הקניון בדיוק כמו כל פעילות שיווקית אחרת שהינה חלק מובנה בפעילות העסקית של השכרת חנויות והפעלת הקניון שאינה מוציא את האיגוד מגדר איגוד מקרקעין.

11. לכך יש להוסיף כי מהעדויות שעלו, הפעילות הכספית (ההכנסות) של פארק השעשועים הינו מינורי ביותר ביחס להכנסות מדמי שכירות, והרווח מפעילות זו הייתה עוד יותר מינורי ביחס לרווחי הקניון, (ראה דברי סביון, מנכ"ל הקניון בתקופה הרלוונטית, לפיהם הפעלת פארק השעשועים נבע מהצורך להגדיל את כמות המבקרים בקניון ולא כמטרה עצמאית וכי למעשה לא הייתה כל כדאיות כלכלית בהפעלת פארק השעשועים למעט לעניין משיכת קהל לקניון).

12. פארק השעשועים מהווה חלק בלתי נפרד מהמקרקעין והתשואה ממנו (ולו התשואה העקיפה) הינה חלק בלתי נפרד מהפירות בגין השכרת הנכסים בקניון ואולי אף יציר משלים לצורך השאת רווחי הקניון והוא חלק בלתי נפרד מהזכות במקרקעין שבידי האיגוד בדיוק כמו מתן שירותי ניהול ו/או שירותי פרסום ו/או מבצעים מיוחדים אחרים למשיכת קהל לקניון.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

13. כפי שהובהר, בפסקי הדין בבית המשפט העליון, שהוזכרו בידי יו"ר הועדה, וראה לעניין זה את פס"ד מליסרון, מטרת הגדרת "איגוד מקרקעין" הינו למנוע תכנוני מס בלתי קבילים בעיני המחוקק.

14. בשונה מדעתה של העוררת, אומנם ההסתכלות על נכסי הקניון צריך שיהיה בזמן הרלוונטי למועד העסקה ואולם, מותר למנהל לבחון במסגרת אותם שיקולים, האם הנכס "טפל" למטרות העיקריות של הארגון והאם הם מבוצעות למעשה ו/או בדרך קבע, גם בראייה קדימה, מה קרה בפועל, דה פקטו, לפחות במועד הסמוך למועד ביצוע העסקה.

15. עצם סגירת פארק השעשועים והפיכתו למתחם קולנוע (שאף הוא מהווה עוגן למשיכת קהל) ובפרט כאשר מהעדויות עולה כי אף טרם מועד ביצוע העסקה לא היתה כדאיות בהפעלת פארק השעשועים והמפעיל החיצוני הקודם שלו, ששכר את פארק השעשועים, עזב ולכן הפעילות עברה לאיגוד, מעיד כי מדובר בנכס שנועד למשיכת קהל ומהווה חלק מהשאת דמי השכירות בקניון, שהוא המטרה העיקרית של האיגוד, לכך יש להוסיף את אלמנט הרווח של פארק השעשועים ביחס לרווחי הקניון, ולהגיע למסקנה היחידה המתבקשת כי פארק השעשועים עצמו מהווה פעילות אינטגרלית לפעילות הקניון וגם ככל שפעילותו, כעסק עצמאי, היה הפסדי, הרי בחינת קיומו הינה בחינת "עודף דמי השכירות" שהאיגוד יכול היה לגבות ביחס לעלות תפעול פארק השעשועים.

16. קניון שאינו מושך קהל – סופו לדעוך. דעיכה משמעה – דמי שכירות נמוכים עד כדי חנויות סגורות ואי השאת רווחי המקרקעין.

17. פעילות פארק השעשועים, שהינה פעילות אינטגרלית למרכז קניות (וראה דוגמאות אחרות של הפעלת ילדים קבועה ו/או הפעלות אקראיות שונות לצורך משיכת קהל מבקרים), מהווה פעילות הכנסתית טפלה (וגם פעילות טפלה ללא קשר להכנסה) ביחס לפעילות ההכנסתית העיקרית של האיגוד וגם ביחס לפעילות העיקרית של האיגוד ללא קשר להכנסה (וכאמור, דעתי, כי פעילות זו הינה שוות הגדרה לפעילות אחרת למשיכת קהל כמו פעולת שיווק ו/או פירסום וכיוצ"ב), וכי הינה עשייה אקראית, כפי שקרה דה פקטו.

18. לעניין מתי נכס מניב הינו טפל ראה גם דברי מלומדים. כדוגמא, פרופ' הדרי, אשר סבור כי "כאשר תרומתו של הנכס אינה סמלית והנכס חיוני לביצוע מטרות האיגוד, אין הנכס טפל, ולפיכך אין איגוד בעל הנכסים איגוד מקרקעין" (ראה הדרי הנ"ל, כרך ב – חלק ראשון, בעמ' 325) וראה כדוגמא ניתוח מקרים שונים בידי פרופ' נמדר בספרו, בעמ' 597 ואילך.

19. במקרינו, תרומתו הכספית הישירה של פארק השעשועים הינה סמלית והיא אינה חיונית למטרות האיגוד הגם שיש בפעילות זו בכדי להשיא, בדרך עקיפה, את רווחי האיגוד מהשכרת המקרקעין שבידו. פעילות זו הינה פעילות הנובעת מהמקרקעין ולא חיצונית לו.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

20. אומנם המלומדים, פרופ' הדרי מזה ופרופ' נמדר משם, חלוקים בשאלה האם רשימת הנכסים בהגדרת החוק הינה רשימת נכסים פתוחה או רשימה סגורה וממצה, ואף בפס"ד מליסרון בחרה ראש ההרכב, כב' הנשיאה (בדימוס) מ. נאור, להותיר ההכרעה בעניין לעת מצוא.

21. דעתי, באם תשמע, הינה כי מדובר ברשימה פתוחה ואין המחוקק התכוון לאפשר מניפולציות ו/או "תכנוני מס", בדרך של הפעלת נכסים שמחוץ לרשימה, שיאפשרו לאיגוד החרגתו מהגדרתו כ"איגוד מקרקעין" וזאת בין היתר, בשל היות דבר החקיקה, במקרה דנן, בעל פן אנטי תכנוני מובהק ובשל כך נראה לי כי יש לאמץ את דעתו של פרופ' נמדר שבה מצדדים גם מלומדים נוספים.

22. פארק השעשועים, הגם שיתכן שמהווה פעילות עצמאית מבחינה תפעולית, אינו פעילות עצמאית מחוץ למטרתו העיקרית של האיגוד והוא השאת רווחיו מתשואת הקניון/המקרקעין, מקבלת דמי שכירות, והוא מהווה חלק בלתי נפרד מהזכויות במקרקעין וממטרתיו העיקריות של האיגוד להשאת פירותיו מהמקרקעין.

23. פעילות זו, כפי שעלה בעדויות, הביאה יותר מ- 100,000 איש בשנה לקניון ובוודאי שיש לפעילות זו משמעות רבתי הן על שווי הקניון והן על שווי דמי השכירות הנגבים מניהול הנכסים שבקניון.

24. העוררת טענה כי היא עומדת על הערר לאור פס"ד מליסרון שהתקבל באותה עת ותוך שהינה טוענת כי פס"ד מליסרון תומך בטענות העוררת (ראה עמ' 148 לפרוטוקול מיום 28/3/2019, ש' 13-16).

25. לא רק שאין דעתי כדעתה. אלא, קריאת פסק הדין מראה בדיוק פסיקה הפוכה. ואנמק זאת בקצרה כאשר התייחסותי תהיה ביחס לפס"ד מליסרון.

26. ועדות הערר השונות, בהתאם לפסיקת ביהמ"ש העליון, כבר קבעו כי אין בהגדרת איגוד מקרקעין הבחנה בין הכנסות פסיביות שיש לאיגוד לבין הכנסות מפעילות עסקית שיש לאיגוד.

27. בית המשפט העליון דן בפס"ד מליסרון בטענה ל"שירותים עודפים" הניתנים ע"י האיגוד (כדוגמת פעולות שיווק, פעילויות שונות למשיכת קהל, מתן הנחות בעסקים, פרסום בתקשורת, הגדלת הנגישות וכיוצ"ב) ולטענה כי "שירותים עודפים" אלו מוציאים את האיגוד מתחולת הגדרת "איגוד מקרקעין" וכי דמי השכירות הנגבים מגלמים גם תשלום עבור הפעילות להגדלת פידיון החנויות שהינו נכס בלתי מוחשי נפרד.







## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

28. בהתאם קבע ביהמ"ש שם כי נקיטת אותם "שירותים עודפים" נבעו משיקולים כלכליים גרידא של מרכזי הקניות ולצורך השאת רווחיהם מהשכרת שטחי המסחר בהם, וכי אין מדובר בפעולות נפרדות עצמאיות (שם בפסקה 49 ואילך).

וכדברי הש' נאור:

אין מדובר אפוא בפעולות נפרדות ועצמאיות. הן נטמעות בשימוש במקרקעין, נלוות להחזקה בהם, כרוכות בפעילות ההשכרה ואינטגרליות לה... בסופו-של-דבר הן נובעות מאופן קביעת דמי השכירות ומהרצון להשיא את ההכנסה מהמקרקעין...

ומזווית אחרת: פעולות אלה לא היו מבוצעות בהעדר פעילות של השכרת מקרקעין. בנסיבות אלה אין להתייחס לפעילות של הפעלת מרכז הקניות כאל נכס נפרד, אלא כפעילות שהיא חלק בלתי-נפרד מהמקרקעין עצמו. מסקנה זו מובילה גם לדחיית הטענה שחלק מהפעולות המבוצעות בענייננו במסגרת מרכזי הקניות הן בבחינת "שירותים עודפים". לא ניתן להכיר בפעילות עסקית נוספת שעניינה מתן שירותים לשוכרים ואשר תחשב נכס נפרד – תוצאה שאליה כיוונו יש להניח הנישומים בכנותם שירותים אלה שירותים "עודפים" – כאשר מדובר כמו בענייננו בשירותים אינטגרליים לפעילות העיקרית של השכרת המקרקעין."

29. ומוסיף ביהמ"ש כי התמורה לאותם שירותים, הנובעים מהמקרקעין, משולמים כחלק מדמי השכירות ו/או מגולמים בהם. לדידו של ביהמ"ש העליון, הפעלת מרכזי קניות מחייבת מתן שירותים נוספים לשוכרים, ותשואתם של אלה מקורם בהשכרת המקרקעין וזו הפעילות המרכזית הכרוכה בהפעלתם ולכן יחשבו כאיגודי מקרקעין.

30. פועל יוצא מכך, המבחן לבחינת "איגוד מקרקעין" נותר "המבחן הנכסי". "עלינו תמיד לבחון האם קיימים נכסים נפרדים שאינם זכויות במקרקעין, תוך נקיטת פרשנות תכליתית למונח זכות במקרקעין שלפיה יכללו בה אותם נכסים או פעילויות שהם חלק בלתי נפרד ממנה" (סעיף 53 לפסה"ד).

31. לפיכך אין לי אלא לדחות את טענותיה של העוררת. פס"ד מליסרון מחייב את הקביעה כי הפעלת פארק שעשועים מהווה פעילות שהיא חלק בלתי נפרד מהמקרקעין. לעניין זה ראה גם סקירתו בהרחבה של יו"ר הועדה.

32. לא זו אף זו, פס"ד מליסרון כולל גם משפט השוואתי ביחס למשפט בארה"ב. גם מקריאת המשפט ההשוואתי אנו למדים כי איגוד, שבו פעילות עסקית שנועדה לקידום הפעילות העיקרית, השאת תשואת דמי השכירות של שטחי המסחר, מהווה איגוד מקרקעין.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-11-61916 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

33. לפיכך, מהאמור לעיל ומהנימוקים, שפורטו, בפסק דינו של יו"ר הועדה, לא נותר אלא לדחות את הערר ולהצטרף לאמור בסעיף 49 לפסק דינו של יו"ר הועדה.

ד"ר מולכו נתן, עו"ד  
חבר וועדה

### עו"ד אהובה סימון, חברת ועדה

אני מסכימה לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

אהובה סימון, עו"ד  
חברת ועדה

אשר על כן הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות כאמור בפסקה 49 לפסק שינו של השופט ר' סוקול- יו"ר הוועדה

ניתן היום, ה' חשוון תש"פ, 03 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

אהובה סימון, עו"ד  
חברת ועדה

ד"ר מולכו נתן, עו"ד  
חבר ועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה

