



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון – חברת ועדה
מר אבישי זיו – חבר ועדה

בליס דר בע"מ, ח.פ. 511061608
ע"י ב"כ עו"ד אהוד ברזילי

העוררת:

נגד

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

המשיב:

פסק דין

יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:

- 1
- 2 העוררת בערר זה, חברת בליס דר (להלן – **העוררת**) חתמה ביום 08.3.2016 על שני הסכמים נפרדים
- 3 עם שתי חברות קשורות, חברה אם וחברת בת. ההסכם האחד, עניינו רכישת קרקע, והשני – מתן
- 4 שירותי בנייה על הקרקע לשם הקמת מפעל עבור העוררת.
- 5 ערר זה עוסק בשאלת מהותם הכלכלית האמיתית של שני הסכמים אלו. האם מדובר בשתי עסקאות
- 6 נפרדות ובלתי תלויות, כפי טענת העוררת; או שמא יש לראות בשני ההסכמים כעסקה אחת לרכישת
- 7 מפעל מוגמר, כפי עמדת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**).
- 8 לקביעה זו יש משמעות לעניין מס הרכישה החל על העוררת – האם ישולם לפי שווי מכירה של
- 9 8,500,000 ₪ (התמורה בגין הקרקע) או ישולם לפי שווי מכירה של 28,650,000 ₪ (התמורה בגין
- 10 הקרקע ושירותי הבניה).

הרקע העובדתי הנדרש:

- 11
- 12 1. העוררת השתתפה במהלך שנת 2015 בשני מכרזים של מנהל מקרקעי ישראל, האחד בפארק
- 13 תעשיות "עמק חפר" והשני בפארק תעשיות "מבוא כרמל", אך לא זכתה באף אחד ממכרזים
- 14 אלו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העוררת פנתה לחברת י. שמיר יזום והנדסה בע"מ (להלן – **שמיר יזום**), אשר זכתה באחד
2 המכרזים בפארק תעשיות "מבוא הכרמל" והציעה לרכוש ממנה את המגרש.
- 3 שמיר יזום הינה חברת בת בבעלות מלאה של חברת שמיר מפעלי הנדסה (1995) בע"מ (להלן
4 – **שמיר הנדסה**).
- 5 ביום 8.3.2016 נחתם הסכם מכר בין שמיר יזום לבין העוררת, לפיו מכרה שמיר יזום לעוררת
6 את הקרקע הידועה כגוש 12818 חלקה 35 בפארק תעשיות "מבוא כרמל" (להלן –
7 **המקרקעין**), תמורת סך של 8,500,000 ₪ (להלן – **הסכם המכר**). הסכם המכר צורף כנספח
8 א' לכתב הערר.
- 9 באותו יום, 8.3.2016, נחתם גם "חוזה למתן שירותי קבלן ראשי לביצוע עבודות הקמת מבנה
10 למפעל באזור תעשייה מבוא כרמל" בין שמיר הנדסה לבין העוררת (להלן – **הסכם שירותי**
11 **הבניה**), לפיו הוסכם כי שמיר הנדסה תספק לעוררת שירותי הקמת מבנה של מפעל תעשייתי
12 על המקרקעין, תמורת סך של 20,150,000 ₪. הסכם שירותי הבניה צורף כנספח ב' לכתב
13 הערר.
- 14 העוררת הגישה למשיב הצהרה על הסכם המכר במסגרתה דיווחה על שווי מכירה בסך של
15 8.5 מיליון ₪. הצהרת העוררת אושרה על ידי המשיב ביום 20.12.16.
- 16 כעבור כשנתיים, ביום 24.6.2018, הגישה העוררת הצהרה על עסקת מכר של חדר
17 טרנספורמציה, המצוי במקרקעין, לחברת החשמל. במהלך בחינת מסמכי העסקה האמורה,
18 שכללו גם את חברת שמיר יזום, התעורר חשד אצל המשיב ביחס להסכם המכר, כי העוררת
19 לא רכשה רק את המקרקעין אלא גם שירותי בניה. המשיב דרש לקבל לידיו מסמכים בעניין
20 רכישת המקרקעין וכן בעניין שירותי הבניה.
- 21 בסופה של הבדיקה שבוצעה הגיע המשיב למסקנה, כי העוררת לא רכשה את המקרקעין
22 בלבד, אלא רכשה אותם במשולב עם שירותי הבניה. לפיכך, ביום 27.2.19 תיקן המשיב את
23 שומת מס הרכישה בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
24 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין או החוק**), וקבע את שווי המכירה על סך של 28,650,000 ₪.
25 המשיב קבע כי בחינה של המהות הכלכלית האמיתית מחייבת התייחסות להסכם המכר
26 ולהסכם שירותי הבניה, אשר נחתמו כמקשה אחת, כאל עסקה אחת לרכישת מפעל מוגמר
27 על המקרקעין.
- 28 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיב לפתוח את השומה לפי סעיף 85 לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 דיון בהשגת העוררת נערך ביום 16.6.19. ביום 25.11.19 החליט המשיב לדחות את ההשגה
2 בנימוק כי בחינת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה מלמדת כי בפועל העוררת רכשה
3 נכס שבנייתו הסתיימה (החלטת המשיב בהשגה צורפה כנספח ד' לכתב הערר).
- 4 **על כך הערר.**
- 5 9. יצוין כי לאחר הדיון בהשגה, זומנה העוררת לדיון ביום 29.2.2020, בשל כוונת המשיב להטיל
6 על העוררת קנס גירעון בהתאם לסעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין.
7 טענות העוררת נדחו על ידי המשיב גם בעניין קנס הגירעון, והמשיב הטיל על העוררת קנס
8 גירעון בשיעור של 30% בהתאם לסעיף 95(ב) לחוק.
9 10. עוד יצוין, כי המשיב הוציא גם לחברת שמיר יזום שומת מס שבח לפיה נקבע כי מכרה לעוררת
10 מפעל מוגמר ולא רק את המקרקעין.
11 בסופו של דבר, הגיע שמיר יזום להסדר פשרה עם המשיב בעניין שומת מס השבח שהוצאה
12 לה (להלן – **הסדר הפשרה**), אשר אין מחלוקת לגבי תנאיו (הסכם הפשרה לא הוצג בפני ועדת
13 הערר), לפיו התיר המשיב לשמיר יזום לנכות את עלויות הבניה כהוצאה, ואילו שמיר יזום
14 הסכימה כי מכרה לעוררת מפעל מוגמר.
- 15 **תמצית טענות העוררת:**
- 16 11. העוררת התקשרה בשני הסכמים נפרדים: האחד, לרכישת המקרקעין מאת שמיר יזום,
17 והשני לקבלת שירותי בניית מפעל משמיר הנדסה. אין מדובר בהפרדה מלאכותית כפי שטוען
18 המשיב, שכן רכישת המקרקעין היא שעמדה לנגד עיניה של העוררת למן ההתחלה, לאחר
19 שלא הצליחה לזכות במכרז לרכישתם.
20 אין לראות בנסיבה כי שני ההסכמים נחתמו באותו יום – ככזו הופכת את שתי העסקאות
21 לעסקה אחת.
22 12. העוררת ייחסה חשיבות רבה לרכישת המקרקעין תחילה, מתוך הרצון להבטיח שגם אם
23 ההתקשרות בינה לבין שמיר הנדסה תעלה על שרטון, המקרקעין ייוותרו בידיה ושמיר יזום
24 לא תוכל לבטל את הסכם המכר. מדובר במתווה חוזי שאינו קיים בעסקאות לרכישת נכס
25 מוגמר.
26 13. פרטי הקמת המפעל (גימור, מפרט, לויז וכיו"ב) לא סוכמו במלואם בין הצדדים – כך שלא
27 ניתן לומר כי העוררת רכשה מפעל מוגמר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 גם גובה הערבות שניתנה על ידי שמיר יזום להבטחת הסכם שירותי הבניה – שהוא עוגן נוסף
2 עליו נשען המשיב בהחלטתו – הוא זניח לעומת היקף ההתקשרות בהסכם שירותי הבניה
3 (למעלה מ-20 מיליון ₪). ממילא מדובר בעניין של מה בכך, שחברות קשורות נותנות ערבויות
4 זו לזו בהסכמי בנייה.
- 5 יש להתייחס בחשדנות להסדר הפשרה בין המשיב לשמיר יזום, במסגרתו נתן המשיב הקלות .14
6 מפליגות לשמיר יזום בהיבט ניכוי עלויות הבניה, רק כדי להציג הסכם בו לכאורה יוסכם כי
7 נמכר מוצר מוגמר. התרת הוצאות הבניה לשמיר יזום – כאשר היא לא זו שהוציאה את
8 ההוצאות – אינה עולה בקנה אחד עם הוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 9 יובהר, כי מבחינת שמיר יזום אין כל חשיבות מיסויית לשאלה האם מכרה מפעל מוגמר או
10 את המקרקעין בלבד, מקום בו הותרו לה בניכוי מהשבח עלויות הבניה, ועל כן היא אדישה
11 לקביעת תוצאה זו.
- 12 העדויות שהובאו על ידי העוררת תומכות בעמדתה ומוכיחות את האמת העובדתית, לפיה לא .15
13 היה בכוונתה להונות את רשויות המס. יש לתת משקל משמעותי לעובדה כי המשיב קיבל
14 ביודעין את כל האמור בתצהירו של מנכ"ל העוררת, מר רונן קוריאלי, ולא חקר אותו על
15 האמור בו. מנכ"ל חברת שמיר יזום, מר משה שרשוב, העיד כי לא היתה כל הידברות בין
16 חברת שמיר יזום לבין העוררת כדי לבצע את העסקה במתכונת מסוימת לצרכי מס. אילו
17 העוררת היתה מבקשת להערים על המשיב – לא היתה כל בעיה לדאוג לכך שהסכם המכר
18 והסכם שירותי הבניה לא ייחתמו באותו יום, ודווקא העובדה כי נחתמו באותו יום – מעידה
19 על כך כי לא היתה כל כוונה להונות את המשיב.
- 20 העוררת הוכיחה כי לאחר ביצוע מלוא התשלום בגין המקרקעין הבטיחה היא את בעלותה .16
21 במקרקעין והפכה ליזמית של הפרויקט שעל פיה ישק דבר. מבחינה כלכלית קיים הבדל ניכר
22 בין רכישת שירותי בניה לבין עסקה מוגמרת של רכישת מפעל מוגמר על המקרקעין.
- 23 הפרדת ההסכמים לא בוצעה משיקולי מס אלא מדובר במהלך כלכלי מקובל בעולם העסקי .17
24 והעדויות שהובאו על ידי העוררת תומכות בטענה זו.
- 25 המשיב למעשה קבע כי מדובר בעסקה מלאכותית, על כן מוטל עליו נטל הראיה, לפי סעיף 84 .18
26 לחוק מיסוי מקרקעין. מדובר בטענה שעלתה רק בשלב הגשת התצהירים, ולא ניתנה לעוררת
27 האפשרות להתמודד נגדה כראוי – ולכן, לו רק מהטעם הזה יש לקבל את הערר.
- 28 לעוררת לא היתה כל כוונה להתחמק מתשלום מס ובוודאי שלא בזדון. העוררת שגתה בכך .19
29 שלא צירפה את הסכם שירותי הבניה להצהרתה למשיב, אולם אין בכך כדי להוביל למסקנה
30 שונה בדבר מהותם הכלכלית האמיתית של ההסכמים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, הטלת קנס גירעון, לא כל שכן בשיעור של 30% חוטאת לעובדות ולכוונת הצדדים
2 בהסכמים ובדיווח, ועל כן יש לבטל את קנס הגירעון שהוטל.
- 3 20. כטענה חלופית, נטען על ידי העוררת כי לא התקיים דיון ענייני בהשגתה, וכי שומת המשיב
4 ניתנה ללא הנמקה כדין ובאופן שרירותי, ולכן, גם מטעם זה יש לקבל את הערר או להחזיר
5 את הדיון לשלב ההשגה.
- 6 **תמצית טענות המשיב:**
- 7 21. ההפרדה שנערכה בין הסכם המכר לבין הסכם שירותי הבניה הינה הפרדה מלאכותית כאשר
8 למעשה המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא רכישת מפעל מוגמר ולא מקרקעין
9 בנפרד ושירותי בניה בנפרד.
- 10 באותו מועד בו רכשה העוררת את המקרקעין רכשה גם שירותי בניה, כך שלא היה שלב בו
11 החזיקה מקרקעין בלבד, אלא למן הרגע הראשון החזיקה מקרקעין עם התחייבות לבניית
12 מפעל על המקרקעין.
- 13 22. טענת המשיב אינה כי העוררת בחרה לפצל את ההסכמים לשם הפחתת תשלום מס הרכישה
14 ועל כן אינו טוען לעסקה מלאכותית. המשיב טוען כי ניתוח מהותי כלכלי של ההסכמים מוביל
15 למסקנה כי העוררת רכשה מפעל ולא מקרקעין בנפרד.
- 16 23. הסכם שירותי הבניה קשור קשר הדוק להסכם המכר, נוכח העובדה כי שני ההסכמים נחתמו
17 באותו יום, עם צדדים קשורים (שמיר יזום ושמיר הנדסה), וכן לאור כתב הערבות, לפיו
18 התחייבה שמיר יזום לערוב להתחייבויות שמיר הנדסה לביצוע שירותי הבנייה. כתב הערבות
19 יוצר תלות בין ההסכמים ויש לראותם כמקשה אחת. (כתב הערבות צורף כנספח א' לכתב
20 התשובה).
- 21 24. אין זה רלוונטי אם הסכמים מפוצלים מהסוג הנדון מקובלים בשוק, אם לאו. המשיב בוחן
22 את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה ובהתאם לכך ניתנה החלטתו.
- 23 25. בשלב המשא ומתן בין העוררת לשמיר יזום עמדו שתי אפשרויות על הפרק – רכישת מקרקעין
24 בלבד או רכישת מפעל מוגמר. טענת העוררת כי רכשה מקרקעין – אינה נכונה, שכן בפועל
25 רכשה מפעל מוגמר. אין לקבל את טענת העוררת לפיה מטרתה הייתה לרכוש קרקע ורק
26 במקרה, כביכול, בחרה להזמין את שירותי הבנייה דווקא מחברת האם של המוכרת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

26. העדויות שהובאו בפני ועדת הערר שוללות את גרסת העוררת ומשקפות כי כוונת הצדדים היתה לבצע עסקה של מכירת מקרקעין במשולב עם שירותי בניה של המפעל ולא מקרקעין בלבד. עוד עולה מן העדויות, כי העוררת היא שביקשה את פיצול ההסכמים.
27. הסיבה שהעוררת התקשרה בהסכם שירותי הבנייה עם שמיר הנדסה ולא עם שמיר יזום קשורה לעובדה כי רק לזו הראשונה יש רישיון קבלני מתאים. כך שבפועל, בחרה העוררת בחלופת רכישת המוצר המוגמר, כפי שהציעה שמיר יזום במכתבה מיום 12.11.15 (נספח ג' לכתב הערר).
28. אין לקבל את טענת העוררת לפיה חשוב היה לה כי תיווצר אי-תלות בין ההסכמים בכדי להבטיח את רכישת המקרקעין על ידיה. ראשית, ניתן היה להבטיח את השלמת הבנייה במגוון דרכים, גם במקרה של רכישת מפעל מוגמר. שנית, ממילא כתב הערבות עצמו יוצר תלות בין ההסכמים.
29. יש לדחות את טענות העוררת כי אין די מסוימות בהסכם שירותי הבנייה ועל כן לא ניתן לקבוע כי נרכש מפעל מוגמר. ברור כי בשלב חתימת ההסכמים טרם הוגשו תכניות בניה לרשויות התכנון, וזו הסיבה שאין תכנית בנייה מוגדרת. עם זאת, יש הסכמה מספקת על אלמנטים חשובים ועל עלויות, המגבשת תכנית לבניית תוצר מוגמר. היתה הסכמה על מתווה כללי וכן על מחיר למטר בניה. קבלת טענתה זו של העוררת תיצור מצב בלתי סביר כי כל חסר בנתון או פרט כלשהו בהסכם שירותי הבניה, יוציא אותו מתחולת חוק מיסוי מקרקעין וזו לא היתה כוונת המחוקק. בענייננו, דומה המצב לרכישת דירה "על הנייר" – בו ברור כי נמכרה דירה בשלמותה.
30. היעדר של הסכם מסגרת אינו מלמד כי אין המדובר בעסקה אחת. זאת, כשם שקיומו של הסכם מסגרת אינו מהווה הוכחה מוחלטת שאין עסקינן בשתי עסקאות. גם העובדה כי גם אנשי המקצוע של העוררת היו מעורבים בתכנון המפעל ולא רק אנשי שמיר הנדסה – אינה מעלה או מרידה לצורך ההכרעה בסוגיה מושא הערר. מאפיינים אלו מתאימים גם למצב בו היתה העוררת מדווחת על רכישת מפעל מוגמר ולא רק רכישת מקרקעין.
31. אין בסיס לטענות העוררת כי המשיב הקל שלא כדין עם שמיר יזום בשומת מס השבח המוסכמת, בכך שהתיר לה בניכוי את עלויות הבניה. הסכם השומה עם שמיר יזום נעשה על-פי הדין, ובפרט על-פי הכללים הקבועים בסעיף 39 לחוק.
32. המשיב חוזר ומבהיר כי לא טען כלפי העוררת לעסקת מלאכותית, כמשמעותה בסעיף 84 לחוק. המשיב טוען כי סיווג מחדש את ההסכמים שנחתמו בין העוררת לשמיר יזום ושמיר הנדסה. על כן, אין לקבל את טענת העוררת להיפוך הנטל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

33. העוררת בחרה להעלים את דבר קיומו של הסכם שירותי הבניה משומתה העצמית. היה על
העוררת לציין את דבר קיומו של הסכם שירותי הבניה במסגרת טופס המשי"ח שהוגש על
ידיה, אך היא לא עשתה כן ושללה מן המשיב את האפשרות לבחון בזמן אמת את המקרה על
כל נסיבותיו, כדי לקבוע אם מדובר ברכישת מקרקעין בלבד או ברכישת מפעל מוגמר. למשיב
נודע במקרה על הסכם שירותי הבניה, ויש להניח שאילולא מכירת חדר הטרנספורמציה – לא
היה המשיב יכול לדעת על הסכם שירותי הבניה ולעמוד על המהות הכלכלית האמיתית של
העסקה. מסיבה זו, בחר המשיב להטיל על העוררת קנס גירעון בשיעור של 30% – אשר נועד
בדיוק למקרים בהם נישום בוחר להציג למשיב תמונה שאינה מלאה.

9 דיון והכרעה:

34. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין מטיל על הרוכש "זכות במקרקעין" את החבות בתשלום מס
רכישה בשיעור מסוים משווי המכירה.

12 סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהי מכירת זכות במקרקעין, הכוללת, בין היתר, מכירה
של קרקע או של נכס מוגמר. הגדרה זו אינה כוללת מתן שירותי בניה.

14 עם זאת, ההלכה הפסקה קבעה זה מכבר כי פרשנות המונח "מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף
1 לחוק, משתרעת מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין.

16 ראו: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ (10.8.87); ע"א 7933/01
17 סלובר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (11.6.08), שם נקבע, על ידי כבוד השופטת
18 פרוקצ'יה:

19 "תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" היא
20 תפיסה רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלה בדין
21 הכללי. תפיסה זו מקורה במגמה הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את
22 רשת המס על עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית - ולא דוקא המשפטית -
23 מהוות "ארוע המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג,
24 אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי.
25 ...

26 כדי להגיע לחקר המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, אין די בפרשנות
27 גמישה של מושגים בחוק המס העומד לדיון. יש צורך, לא אחת, לחרוג גם
28 מהכסות החיצונית שנתנו הצדדים לעסקה ביניהם במסגרת החוזה הכתוב,
29 המגדיר את תנאי ההתקשרות. בתי המשפט, בהתחקותם אחר אופייה
30 האמיתי של העסקה, חורגים לא אחת מההסכמים הכתובים, ובוחנים
31 באמצעות מערכת ראייתית את כוונותיהם האמיתיות של הצדדים לעסקה,
32 ואת התנהגותם בפועל במימושה. בחינה זו עשויה להשליך על האופי
33 האמיתי של העסקה, ולאצול על השאלה האם מדובר בארוע מס המצדיק
34 חבות במס
35 ...



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ההגדרה הרחבה של "מכירה", נועדה לתפוס ברשת המס העברות של
2 זכויות במקרקעין במובן הרחב, כאשר הן מעבירות טובות הנאה בעלות
3 אופי רכושי במקרקעין מגורם אחד למשנהו, גם אם לא בדרך של ביצוע
4 עיסקה קניינית פורמלית. "המכירה" על פי חלופותיה השונות כוללת גם
5 העברות של זכויות חוזיות לקבל זכויות במקרקעין. מדובר בזכויות חוזיות
6 בעלות כח משפטי מחייב...
7 ...
8 עיסקת "מכירה" עשויה "להיתפר" על ידי חיבור מספר פעולות שסך כל
9 ה"שלם" מביא לתוצאה כלכלית לפיה בוצעה מכירה של זכות במקרקעין
10 מפלוני לאלמוני, כלשונם של א' נמדר, א' בן עטר, במאמרם "מיסוי הסכמים
11 מפוצלים לרכישת קרקע, הזמנת בנייה, מימון ושיווק: מתי הם עולים כדי רכישה
12 של זכות במקרקעין", מיסים טז(4) עמ' א-16 (2002) (להלן: נמדר-בן-עטר).
13 כוונת החוק כשהגדיר את המונח "מכירה" על דרך ההרחבה, היתה לכלול
14 בגדר החיוב במס הסכם אובליגטורי הקשור במקרקעין (השווה סעיפים 51
15 ו-55 של החוק).
16
17 ראו גם: ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ
18 (21.5.2006), בפסקאות 7-10 (להלן – הלכת מלונות צרפת).
- 19 המחלוקת בין הצדדים נטושה סביב השאלה האם התמורה בגין שירותי הבניה צריכה להיכלל
20 בבסיס מס הרכישה במקרה דנן, דהיינו: האם רכשה העוררת נכס מוגמר או את המקרקעין
21 בלבד. להכרעה בשאלה זו ישנה, כאמור לעיל, משמעות כספית ניכרת בשל כך שהתמורה בגין
22 המקרקעין בהסכם המכר הועמדה על 8,500,000 מיליון ₪ ואילו התמורה בגין שירותי הבניה
23 על פי הסכם שירותי הבניה הועמדה על 20,150,000 מיליון ₪.
- 24 ראשית, אדון בטענת העוררת להיפוך נטל הראיה בשל כך שלגישתה טוען המשיב למעשה
25 לעסקה מלאכותית לפי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 26 בחינת ההחלטה בהשגה מושא הערר דנן (נספח ד' לכתב הערר) מעלה, כי המשיב לא ביסס
27 החלטתו על קיומה של עסקה מלאכותית, אלא בחן את המהות הכלכלית של העסקה. גם
28 כתב התשובה ותצהיר העדות הראשית שהוגשו על ידי המשיב מובילים למסקנה כי אין בפי
29 המשיב טענה למלאכותיות העסקה.
- 30 העובדה כי בכתב התשובה ובתצהיר העדות הראשית צוין כי הפרדה בין הסכם המכר לבין
31 הסכם שירותי הבניה היא הפרדה מלאכותית אין משמעה כי מדובר בטענה לעסקה
32 מלאכותית במשמעות סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא כי המשיב סבור כי ניתן היה לערוך
33 הסכם אחד הכולל את רכישת המקרקעין ובניית המפעל גם יחד, וכי הפיצול לשני הסכמים
34 הינו מעושה ולא נדרש. זאת ותו לא.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

37. לפיכך, לא מצאתי כל ממש בטענת העוררת בעניין זה, שכן החלטת המשיב בהשגה מושא הערר אינה מבוססת על קביעה בדבר קיומה של עסקה מלאכותית, והמשיב אף חזר והבהיר והדגיש זאת בטיעונו ובסיכומיו. על כן, יש לקבוע כי נטל הראיה נותר על כתפי העוררת.
38. **כעת, לגופו של עניין:** ההלכה פסוקה חזרה ושנתה כי יש לבחון עסקה על-פי מהותה הכלכלית האמיתית, ולא על-פי הכותרת שנתנו לה הצדדים. צורתה הפורמאלית של העסקה היא אך ורק נקודת ההתחלה, ולא נקודת הסיום.
- 7 "אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי
8 ועל פי מהותה האמיתית (ראו ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ.
9 בע"מ, פ"ד מא(3) 735, 738 (1987)). על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה
10 מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא הדין
11 באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה ולבוס שהעטו עליה..."
12 (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח
13 בע"מ (16.8.2006), בפסקה 7 לפסק-דינה של כבוד השופטת (כתוארה אז) א. חיות).
- 14 וראו גם ע"א 175/79 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1)
15 802, בעמ' 804, שם קבע כבוד השופט בכור:
- 16 "... כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים
17 בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם
18 מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם
19 מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש
20 שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון
21 בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות
22 ההסכם על פי תוכנו האמיתי".
39. בפסיקת בית המשפט העליון גובשו פרמטרים מנחים בכדי לבחון האם מדובר בעסקה אחת או בשתי עסקאות נפרדות. כך, נבחנת שאלת התלות, הקשר והזיקה שיצרו הצדדים או התכוונו ליצור בין שני ההסכמים, מועד ההתקשרות בהסכמים, האפשרויות שעמדו בפני הרוכש, וכן מכלול הנסיבות האופפות את העסקה.
- 27 ראו: ע"א 204/07 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני ויינר ובניו ביין והשקעות (19.7.2010)
28 (להלן – עניין ויינר), בפסקה 12].
- 29 וכן ראו: ו"ע 1237/01 שטיין נ' מנהל מס שבח נתניה (29.3.2005), בפסקה 4:
- 30 "יש לבחון אם קיימת זיקה בין החוזים שנחתמו לבין עצמם והאם תנאי לחתימה
31 על חוזה מסוים הינה חתימה על יתר החוזים; האם כל החוזים נחתמו באותו מועד
32 או שקיים פער זמנים בין חתימתם; האם ביטולו של אחד מבין החוזים יגרור,
33 בהכרח, גם את ביטולם של הסכמים נוספים וזאת במפורש או במשתמע; האם
34 פרסום והצגת הפרויקט הינם למכירת דירות מגורים ולא קרקע פנויה בלבד; האם
35 בפני הרוכש קיימת אפשרות לרכוש את הקרקע בלבד מבלי להזמין את שירותי
36 הבנייה; האם לרוכש יש אפשרות לתכנן או לבנות את הדירה בעצמו או באמצעות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 קבלן שהוא, ורק הוא, בוחר; האם הרוכש הוא זה שמבצע את הליכי התכנון וקבלת
2 האישורים ביחס לבנייה או שהדבר נעשה עבורו; האם היתרי הבנייה מוצאים,
3 מלכתחילה, על שמו של הרוכש וכיו"ב."
4
- 5 40. במסגרת שיקולינו בקביעת המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבפנינו יש לתת משקל
6 לשאלה האם ביטולו של הסכם אחד גורר את ביטול ההסכמים הנוספים – שכן הדבר מעיד
7 על זיקה ברורה וממשית, ועל כוונת הצדדים.
- 8 ראו: עמ"ש 5024/99 לנג ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (1.1.2000) (להלן – עניין לנג),
9 בפסקה 8.
- 10 וכן ראו: א. נמדר, "מיסוי הסכמים מפוצלים לרכישת קרקע, הזמנת בנייה, מימון ושיווק:
11 מתי הם עולים כדי רכישה של זכות במקרקעין" מיסים 4/טז (2002), בעמוד 19.
- 12 41. בפסק הדין בעניין לנג, קבע בית המשפט כי למרות שהרוכשים באותה פרשה חתמו על מספר
13 חוזים נפרדים, הרי שיש לראות במערכת החוזית כעסקה אחת לרכישה של דירת מגורים,
14 ולא של קרקע בלבד.
- 15 **מן הכלל אל הפרט:**
- 16 42. לעמדתי, המהות הכלכלית האמיתית של הסכם המכר והסכם שירותי הבניה היא של הסכם
17 לרכישת מפעל מוגמר. להלן נימוקי קביעתי זו.
- 18 43. העוררת חתמה על הסכם המכר, באמצעותו רכשה את המקרקעין מחברת שמיר יזום ביום
19 8.3.16. באותו יום, חתמה העוררת גם על הסכם שירותי הבניה עם שמיר הנדסה – וזאת טרם
20 שקיבלה לידיה את החזקה במקרקעין. (יצוין, כי הסכם שירותי הבניה (נספח ב' לכתב הערר)
21 נושא את התאריך 8.3.15, אך העוררת הבהירה כי מדובר בטעות סופר וכי ההסכם נחתם
22 ביום 8.3.2016).
- 23 44. העוררת ניהלה משא ומתן להקמת מפעל על המקרקעין עוד לפני שרכשה את המקרקעין ועוד
24 לפני שקיבלה חזקה בהם. המשא ומתן התנהל מספר חודשים לפני החתימה על ההסכמים.
25 ביום 12.11.2015 נשלח מכתב מאת מר גיל פרס, מנהל ההשקעות בחברת שמיר הנדסה,
26 המופנה אל מנכ"ל העוררת (המכתב צורף כחלק מנספח ג' לכתב הערר). במכתב הפנייה הנ"ל
27 נאמר:
- 28 "אנו מציעים כי אנשי מקצוע מאתנו יישבו אתכם להכין עקרונות לפרוגרמה
29 ראשונית שמכילה את כל הצרכים של המפעל. יש לברר עמכם נושאים כדלקמן:
30 קבלת סחורה, אזור אחסנה, ליקוט, אזור הפצה, אופן העמסת משאיות..."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שמיר הנדסה תיעזר בהליך התכנוני ביועצים למיניהם: יועץ קרקע, מעליות
2 איטום...
3 בהמשך תוכן הצעה כללית שמתייחסת לפרמטרים הכלכליים של העסקה.
4 מבחינת שמיר הנדסה יש מספר אופציות להתקשרות:
5 1. להכניס אתכם כשותפים על המקרקעין לצורך הקמת מבנה עבורכם. הצדדים
6 יחזיקו במשותף את הנדל"ן וישכירו לבליסינה [העוררת – א.ג.] לטווח ארוך.
7 במהלך תקופת השכירות ניתן לשלב את מימוש החלק שלנו באופציות מידי
8 תקופה.
9 2. קיימת אפשרות כי שמיר הנדסה תתכנן את המבנה עבורכם. כאשר הקרקע
10 והמבנה ימכרו לכם בשלמות... [ההדגשות אינן במקור]
- 11 45. ביום 13.12.2015, כחלק מהמשא ומתן בין הצדדים, נשלח מכתב נוסף מאת מר גיל פרס,
12 מנהל ההשקעות בחברת שמיר הנדסה, המופנה אל מנהלי העוררת (המכתב צורף גם כן כחלק
13 מנספח ג' לכתב הערר), שעניינו "הצעת מחיר למבנה בליסינה – מבואות הכרמל".
- 14 בסעיף 1 למכתב הנ"ל נכתב כך:
- 15 "בהמשך לפגישתנו ועל סמך הפרוגרמה כפי שהוצגה לנו במהלך הפגישה, מובאת
16 להלן הצעתנו למבנה שבנדון הכוללת את מחיר רכישת הקרקע, תכנון וביצוע המבנה
17 בהתאם לפרוגרמה..."
- 18 46. תכתובת בין מייצג העוררת לבין המייצגת של שמיר יזום ושמיר הנדסה מעלה כי ההסכמים
19 נחתמו כמקשה אחת. ראו התכתובת שצורפה כחלק מנספח ג' לכתב הערר, ובמיוחד מייל
20 מיום 1 בפברואר 2016 מעו"ד מירי זוהר מייצגת שמיר יזום ושמיר הנדסה לעו"ד אברמוב,
21 מייצג העוררת, אשר כותרתו "מכר והקמת מבנה מפעל בליסינה, פארק מבוא כרמל".
- 22 47. דהיינו, מהלך ההידברות בין העוררת לבין שמיר יזום ושמיר הנדסה היה כגוף אחד לצורך
23 מטרה אחת – רכישת מקרקעין עם מבנה של מפעל מוגמר עליהם.
- 24 יש ליתן משקל משמעותי לעובדה כי שני ההסכמים נחתמו באותו יום וכי חברת שמיר יזום
25 וחברת שמיר הנדסה הן חברות קשורות – חברת בת וחברת אם בהתאמה, המהוות חלק
26 מ"קבוצת שמיר" (ראו הכותרת למכתביו של מנהל ההשקעות מר פרס כחלק מנספח ג' לכתב
27 הערר). לא למותר לציין, כי לשתי החברות אותם מנהלים ונושאי משרה.
- 28 בנוסף, התמורה המצטברת בשני ההסכמים הגיעה לסך של 28,650,000 ₪ - שהוא בקירוב
29 הסכום שדובר עליו בשלבי המשא ומתן בין הצדדים כסכום שישולם עבור המקרקעין והקמת
30 המפעל – ראו המכתב מיום 13.12.2015.
- 31 48. נסיבות אלו מקימות בסיס מוצק לקביעה כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה
32 שהתגבשה בין הצדדים בשני ההסכמים היא מכירה של מפעל מוגמר תמורת סך של
33 28,650,000 ₪.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מצב הדברים בפועל הוא כי שלב התכנון נסגר ונחתם עוד בטרם רכשה העוררת את הקרקע
2 משמיר יזום.
- 3 49. זאת ועוד, באותו יום בו נחתמו שני ההסכמים, 8.3.2016, חתמה חברת שמיר יזום גם על כתב
4 ערבות לטובת העוררת (ראו נספח א' לתצהיר העדות הראשית של המשיב), בו התחייבה
5 להיות ערבה כלפי העוררת לסילוק מלוא הסכומים אשר יגיעו לה מחברת שמיר הנדסה על פי
6 ההסכם שנחתם בין הצדדים ביום 8.3.2016 בקשר עם הקמת מבנה של מפעל לייצור ושיווק
7 אביזרי אלומיניום באזור התעשייה מבוא כרמל.
- 8 50. אם אמנם שני ההסכמים הינם נפרדים ולא קשורים זה בזה, כנטען על ידי העוררת, עולה
9 תמיהה מדוע חתמה חברת שמיר יזום על כתב ערבות להבטחת תשלומים שיגיעו משמיר
10 הנדסה לעוררת על פי הסכם שירותי הבניה?
11 אין זו אלא שני ההסכמים, שנחתמו על ידי שתי חברות קשורות, שלובים זה בזה.
- 12 51. נקודת המוצא – וכן נקודת הסיום – מבחינת כל הצדדים המעורבים, הייתה שבסוף התהליך,
13 העוררת תהיה בעלת קרקע שעליה מוקם מפעל. תשלומים על חשבון שירותי הבניה שולמו
14 במקביל ועוד טרם שהסתיימו התשלומים עבור המקרקעין – ראו סעיף 6 להסכם המכר וכן
15 ראו החשבונית שהוצאה עבור תשלום מקדמה על חשבון שירותי הבניה – נספח ה' לכתב
16 הערר.
- 17 52. העוררת אמנם טענה כי לא הסכימה להצעתה של שמיר יזום מיום 12.11.15 לרכוש מפעל
18 מוגמר, אך בפועל – זו היתה התוצאה הסופית. דהיינו: על שולחן המו"מ הונחה הצעת שמיר
19 יזום להקים עבור העוררת מפעל, כאשר לצורך זה היא תסתייע בשירותי שמיר הנדסה.
20 העוררת סירבה, כביכול, להצעה זו, אך מספר חודשים לאחר מכן חתמה באותו יום על שני
21 הסכמים נפרדים עם שתי החברות הקשורות, אשר בשורה התחתונה, מיישמים את ההבנות
22 הללו ומובילים להקמת המפעל, באופן המעיד על כך כי המהות הכלכלית האמיתית היתה
23 הקמת המפעל עבור העוררת על המקרקעין.
- 24 ראו לעניין זה גם עדותו של מנכ"ל שמיר יזום ושמיר הנדסה, מר שרשוב:
- 25 "ש. אני שואלת אותך על המו"מ שכן התנהל עם העוררת, מו"מ שאמרת שהיית
26 חלק ממנו וניהלת אותו, מה היו האופציות במסגרת המו"מ שעמדו על
27 השולחן?
28 ת. במסגרת מיקסום הרצונות הכלכליים שלנו ולאחר שלמדנו את הצרכים
29 שלהם, חשבנו שמבחינתנו למכור להם את הקרקע ולהקים מפעל ייצר לנו
30 ערך כלכלי נכון יותר, לא אטעה לא את גברתי ולא את ביהמ"ש. הסוגיה
31 הזו אומר כהווייתה. אנחנו את הצעתנו לא התקבלה על ידי העוררת. היא
32 לא קיבלה אותה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מה הם לא קיבלו בהצעה שלכם, בסופו של דבר זה בדיוק מה שקרה הם
2 קיבלו קרקע ממכם ומפעל מוגמר ושירותי בנייה בסופו של דבר קיבלו מכם
3 מפעל מוגמר?
4 ת. אנחנו מדברים קודם כל על שתי חברות שאנו מנהלים. אחת היא חברת
5 הבת חברת הייזום ורצינו ליהנות מפירות הקרקע ונהנינו, קנינו ב 6 מליון
6 ומכרנו ברווח של 2 מליון ש"ח שזה כמעט 33 אחוז במהלך של פחות משנה.
7 אמרנו להם מאחר ואנו מאוד בטוחים בעצמנו וזה ממקום צנוע, כי החברה
8 שלנו עם D.N.A שונה ואנו עובדים עם מפעלים וחברות נוספות. אקצר:
9 אנחנו כל כך בטוחים בעמוד שדרה שלנו, שאמרתי עשינו את הייזום ואתם
10 תרצו אותנו. אמרו אפשר לראות מפעלים שכן בנינו והם נסעו איתנו למפעל
11 קימברלי ומאוד התרשמו. הליך המו"מ היה כזה שלאחר מכן ישבנו
12 וסיכמנו שמחיר למ"ר הוא 3,500 ש"ח שכולל כל מיני רכיבים והם קיבלו את
13 הדברים ושמחתי מאוד כי מדובר בבליסדר שהיא חברה מצוינת של אנשים
14 טובים מאוד ושמחתי לצרפם ללקוחות החברה". (פרוטוקול עמוד 10 שורות
15 6-22)
- 16 בסופו של דבר מי ביקש להפריד בין שני החוזים, ליצר חוזה של רכישה
17 של קרקע והזמנת שירותי בנייה שהם נחתמו בד בבד באותו יום?
18 ת. העוררת.
19 ש. ?זה נכון שבמסגרת הסדר שאתם הגעתם עם המשיב, הסכמתם שמכרתם
20 מפעל?
21 ת. אני לא יודע בדיוק על מה את מדברת, אני יודע להגיד לך שעו"ד שלנו, רון
22 ברנט, לנו לא משנה איך נשלם את המס, כי אנחנו משלמים את המס בכל
23 מקרה, ואין לנו עניין בזה.
24 ש. בכל זאת הסכמתם שמכרתם מפעל?
25 ת. זה צריך לשאול את עו"ד רון ברנט, זה מבחינתי סמנטיקה, אני יודע
26 שאנחנו משלמים מיסים כראוי למדינת ישראל 15 שנה. ולכן זה לא משנה
27 לי. " (פרוטוקול עמוד 11 שורות 19-27)
- 28 53. לא מצאתי כל בסיס לטענת העוררת לפיה לא היתה מסוימות מספקת בהסכם שירותי הבניה.
29 להסכם האמור צורף "איפיון טכני ודרישות פונקציונליות לפרויקט בליסיניה" וכן צורף
30 מסמך "הבהרות למפרט הטכני". לטעמי, לאחר בחינת הסכם שירותי הבניה על נספחיו,
31 נראה כי קיימת מסוימות מספקת למפרטים הטכניים ולפרטים של שירותי הבניה.
- 32 54. הטיעון המרכזי, אם לא היחיד של העוררת, היה כי מבחינתה היתה חשיבות להבטיח כי
33 המקרקעין יוותרו בידיה גם אם הסכם שירותי הבניה יעלה על שרטון. על כן, טענה העוררת
34 כי יש לראות את ההסכמים כבלתי תלויים זה בזה, שכן ביטולו של הסכם שירותי הבניה
35 אינו גורר את בטלותו של הסכם רכישת הקרקע (ראו סעיף 27 לתצהיר מוצג ע/3).
- 36 אלא שהעוררת לא הביאה כל ראיה כי אך בשל כך היה כדי להביא לפיצול העסקה. שכן, גם
37 בעת רכישת מפעל מוגמר, הייתה העוררת מקבלת בעלות על הקרקע.
- 38 55. יודגש, כי מתצהירו של מר קוריאל בעצמו נראה כי מה שעמד לנגד עיניו היה רכישה של מפעל
39 מוגמר. זו היתה הכוונה לכל אורך הדרך. ראו סעיף 28 לתצהירו:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "בבעלותי היה מגרש ומפעל בעמק חפר, לצורך מימון הפרויקט במבוא כרמל היה
2 עליו למכור את הנכס בעמק חפר, אני לא הייתי יכול להתחייב למכור את הנכס
3 בעמק חפר, מבלי שאדע שהקרקע בבעלותי ואני לא נתון לחשיפה של פשיטת רגל
4 ו/או אי קיום ההסכם ו/או הפרה לעניין ההסכם, צריך להבין שמדובר במפעל, ישנם
5 מכונות ישנם עובדים, אני הייתי חייב לוודא שיש לי לאן להעביר את כל הפעילות
6 של המפעל ללא סיכון".
7
- 8 מדברים אלו מצטיירת תמונה ברורה לפיה העוררת לא נזקקה למקרקעין לבדם, אלא נזקקה
9 למפעל שיוקם עבורה. הטיעון בעניין הצורך ב"בטחון כלכלי" ברכישת המקרקעין, אינו גורע
10 מן המהות – שהיא רכישת מפעל מוגמר.
- 11 56. אין להתעלם גם מהעובדה כי הייתה זו העוררת שביקשה את פיצולם של ההסכמים, למרות
12 שלא היתה כל מניעה מחתימה על הסכם אחד (ראו גם העדות של עו"ד אברמוב בעמוד 16,
13 שורות 6-7).
- 14 "התוצאה הסופית של חתימת מערכת ההסכמים לדברי העורר, זהה לתוצאה
15 הסופית של עסקה בה נרכשת דירה מקבלן... יתכן שיש מקום ליישם על מקרים
16 כאלה את מבחן האדם הסביר, שמשמעו אם היו מציגים לפניו את כל מערכת
17 ההסכמים ותוצאתם, האם היה אדם זה חושב שהוא רוכש קרקע פנויה או דירת
18 מגורים מושלמת..." (פס"ד שטיין, בפסקאות 12 ו-15).
- 19 57. עו"ד ניר אברמוב, מי שהיה מעורב מטעם העוררת בניסוח ההסכמים, הסביר, כי פיצול
20 ההסכמים היה מתחייב בשל העובדה שרק לשמיר הנדסה רישיון קבלני מתאים לבניית
21 הפרויקט.
- 22 "ההסכמה הייתה שמפרידים בין הרכישה לבין הבנייה. שנית, מבחינה משפטית
23 עם תענייני בשני ההסכמים, יש התחייבויות בהסכם מכר, שרק החברה המוכרת
24 יכולה להתחייב אליהם. לעומת זאת בהסכם הבנייה יש התחייבויות שרק החברה
25 שבונה יכולה להתחייב להם. כלומר זה לא מצב שהמוכרת יכולה הייתה לבנות,
26 לכן אינה יכולה הייתה להתחייב במה שמופיע בהסכם הבנייה." (פרוטוקול עמוד
27 ,17 שורות 10-14).
28
- 29 אלא שספק בעיני אם ניתן לקבל טיעון זה. שמיר יזום יכולה היתה להתחייב גם לבנות
30 באמצעות קבלן מטעמה – שמיר הנדסה. בפועל, ובהינתן כתב הערבות שנחתם על ידי שמיר
31 יזום – אלו הם למעשה פני הדברים. אין גם להתעלם מכך שהלכה למעשה, התנהלות העוררת
32 הייתה מול אותו גורם, הוא מר שרשוב, המנכ"ל של שמיר יזום ויו"ר הדירקטוריון של שמיר
33 הנדסה (עמוד 8, שורה 21).
- 34 58. אף אילו הייתי מוכנה ללכת כברת דרך לקראת העוררת בטיעונה, הרי שגם במקרה זה הדעת
35 נותנת שאילו באמת העוררת היתה מתפקדת כזמית לאחר רכישת המקרקעין, היה עליה
36 קודם כל לרכוש את המקרקעין ורק לאחר מכן לפעול לקבלת הצעות מחיר ולבחינת
37 האופציות העומדות לרשותה לשם בניית מפעל מותאם לצרכיה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אלא שלא כך פעלה העוררת. לא הוצגו בפנינו הצעות מחיר אחרות של גורמים שלישיים למתן
2 שירותי בניה על המקרקעין. בפועל, עוד לפני שחתמה העוררת על הסכם המכר, כבר בחרה
3 להתקשר באופן מיידי עם חברת שמיר הנדסה – ההצעה הראשונה והיחידה שהוצעה לה.
- 4 מנכ"ל העוררת, מר רוני קוריאל, טען בתצהירו (ע/3) כי התייעץ עם צדדים שלישיים כלשהם
5 – חבר ילדות, נצח מסילתי, ועם מהנדס בניין עימאד ביאדסה, שאמרו לו כי ההצעה של שמיר
6 הנדסה הינה סבירה.
- 7 מעבר לאמירה זו, שלא היה לה כל אסמכתא, שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים כי בטרם
8 נחתמת עסקה לבניית מפעל בשווי של למעלה מ-20 מיליון ₪, כי יתקבלו הצעות מחיר באופן
9 מסודר ומקובל וכי תתקבל החלטה בחברה בסדר גודל של העוררת על התקשרות בהסכם
10 שירותי בניה באופן שקול ומושכל.
- 11 בפועל, כאמור לעיל, נראה כי העוררת פעלה באופן שונה מזה שהוצג על ידה. היא ניהלה משא
12 ומתן במקביל עם שמיר יזום ושמיר הנדסה, חברות קשורות, לרכישת מקרקעין במשולב עם
13 שירותי בניה והתחייבות של המוכרת – שמיר יזום - לביצוע שירותי הבניה לשביעות רצונה
14 באמצעות חברת האם, שמיר הנדסה.
- 15 באשר לשומה בהסכם בין שמיר יזום לבין המשיב בעניין מס השבח – יש בהחלט מקום ליתן .59
16 משקל להסכמתה של שמיר יזום לכך שמכרה לעוררת מוצר מוגמר. ברי, כי מה שהמוכרת
17 מכרה – הרוכשת רכשה. ואם המוכרת מסכימה כי היא מכרה מפעל מוגמר ולא רק מקרקעין
18 – אזי יש לכך השלכה על עניינה של העוררת, הרוכשת.
- 19 לא מצאתי גם ממש בטענות העוררת בעניין שיקוליה של שמיר יזום להגיע להסכם השומה
20 עם המשיב. מקום בו שמיר יזום נחשבת כמוכרת של מפעל מוגמר (אשר נבנה באמצעות שמיר
21 הנדסה) אזי אין כל מניעה בדין מלהכיר לשמיר יזום בעלויות הבניה כהוצאה מותרת בניכוי
22 מהשבח לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. אי הכרה בהוצאות אלו – היתה מובילה לשומה
23 שאינה שומת מס אמת.
- 24 סיכומו של דבר הוא זה: בבחינת שני ההסכמים זה לצד זה, ניתן לראות כי אלו נחתמו באותו .60
25 יום (8.3.2016); הצדדים בשני ההסכמים הם **צדדים קשורים** – חברת בת, שמיר יזום
26 שבעלותה המלאה של שמיר הנדסה, החברה האם; ההצעה לרכוש מפעל מוגמר עלתה בשלבי
27 המשא ומתן; שמיר יזום ערבה למילוי התחייבויות שמיר הנדסה (גם אם בסכום מוגבל);
28 שמיר הנדסה לקחה על עצמה את מלוא עבודת התכנון והביצוע, וכן את האחריות להוצאת
29 ההיתרים והרישיונות לביצוע הפרויקט (ראו נספח ב' להסכם שירותי הבנייה – נספח ב' לכתב



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הערר); וכן מדובר בעסקאות שלובות זו בזו מבחינת לוחות זמנים, תשלומים וקצב
2 ההתקדמות.
- 3 בכך מתקיימות נסיבות משמעותיות המטות בביור את הכף נגד גרסת העוררת. כמו כן, לכל
4 אלו מתווספות נסיבות כריתת העסקה, מהן ברור כי העוררת ביקשה מלכתחילה להקים
5 מפעל בפארק תעשיות מבוא כרמל, אך לא זכתה במכרז (ראו סעיף 6 לתצהירו של מר רונן
6 קוריאל, מנכ"ל העוררת – ע/3). לכן, פנייתה לשמיר יזום והתקשרותה עימה נעשו כולם לצורך
7 הגשמת המטרה הסופית, והיא קבלת מפעל מוגמר.
- 8 טענות תיאורטיות שהועלו על ידי מר משה שרשוב, מה היו המחירים במצב של מכירת מפעל
9 מוגמר כאשר ישנן הצעות מתחרות (פרוטוקול עמוד 12 שורה 25 – עמוד 13 שורה 5) – אינן
10 רלבנטיות נוכח העובדה כי לחברת שמיר הנדסה לא היו כלל מתחרות אחרות (פרוטוקול עמוד
11 13 שורה 7), וזו לא נאלצה "להילחם" על הלקוח. מעדותו של מר שרשוב גם עולה כי שמיר
12 הנדסה תמחרה את הפרויקט באופן מסוים שהניח את דעתה ואת כיסה, "ללא היצמדות
13 לכותרות".
- 14 בפועל – כפי שעולה מהמכתב מיום 13.12.15 (נספח ג' לערר) נראה כי המחיר הכולל עבור
15 המקרקעין ועבור שירותי הבניה כפי שהוצע לעוררת – הינו בקירוב המחיר הכולל של הסכם
16 המכר והסכם שירותי הבניה. ראו סעיף 4 למכתב האמור המציין סך הכל עלויות (קרקע +
17 שירותי בניה) 29,500,000 ₪.
- 18 בשולי הדברים אוסיף, כי לא מצאתי כל בסיס לטענות העוררת לפיהן המשיב הוציא לה שומה
19 שרירותית, בלתי מנומקת או כי לא התקיים דיון ענייני בהשגתה. מהשתלשלות העניינים, כפי
20 שפרשה העוררת עצמה, עולה כי התאפשר לה לשטוח את טענותיה בפני המשיב באופן סדור,
21 ואף בשתי הזדמנויות שונות (בדיון בהשגה ובדיון בקנס הגירעון) ולהגיש לו מסמכים במועד
22 מאוחר יותר – כפי שאף עשתה בפועל.
- 23 העוררת לא הבהירה מדוע לטענתה השומה איננה מנומקת או מדוע זו אינה מאפשרת
24 התמודדות נאותה עם טענות המשיב. כך או כך, הוועדה בוחנת את החלטת המשיב בהשגה,
25 ומשאין ספק כי החלטת המשיב בהשגה מנומקת כדבעי, ומשניתנה לעוררת הזכות לשטוח
26 טענותיה בפני המשיב – הרי שאין חשש כי זכותה להליך הוגן קופחה.
- 27 העוררת העלתה טענות נוספות ואינדיקציות לתמוך בעמדתה, אך לא מצאתי כי די
28 באינדיקציות האמורות, כדי לגבור על הנסיבות שתוארו לעיל, המלמדות על כך כי עסקינן
29 בעיסקת מכר של מפעל מוגמר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור לעיל, בחינת מכלול הנסיבות במקרה דנן מובילה למסקנה כי ההסכם הראשון –
2 הסכם המכר, וההסכם השני – הסכם שירותי הבניה, מגבשים עיסקה אחת שמהותה
3 הכלכלית האמיתית היא מכר של מפעל מוגמר.
- 4 **64. באשר לקנס הגירעון שהושת על העוררת:** הפכתי והפכתי בכתב הערר שהוגש על ידי העוררת
5 ובתצהירי העדות הראשית מטעמה – ולא מצאתי כל טענה בעניין זה. הפעם הראשונה
6 שהועלתה טענה בעניין זה על ידי העוררת – היא בסיכומי התשובה מטעמה.
- 7 למעשה, הערר אינו מתייחס כלל להחלטה על הטלת קנס הגירעון ואפילו ההחלטה על הטלת
8 קנס הגירעון – לא צורפה כנספח לערר.
- 9 בנסיבות אלו, העוררת מוחזקת כמי שלא חלקה על קנס הגירעון שהושת עליה ולא הגישה
10 ערר לגביו.
- 11 **65. בבחינת למעלה מן הצורך אוסיף, כי סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר עניינו קנס על גירעון**
12 **בס"ק (א) ו-(ב) כדלקמן:**
- 13 **"(א) במכירה או בפעולה באיגוד שלגביהן שולם מס על פי סעיף 16 ונקבע לגביו**
14 **גרעון העולה על 50% מהמס המגיע במכירה או בפעולה כאמור, ולמנהל יש**
15 **טעמים סבירים להאמין כי הגרעון לא היה מתהווה אילו לא התרשל המוכר**
16 **או עושה הפעולה ללא הצדק סביר בהצהרה שמסר על פי סעיף 72 ח או על**
17 **פי הפרק השביעי או באי מסירת הצהרה כאמור, ייוסף לסכום המס המגיע**
18 **על המכירה, קנס השווה ל-15% מסכום הגרעון.**
- 19 **(ב) היו למנהל טעמים סבירים להאמין כי הגרעון כאמור בסעיף קטן (א) נוצר**
20 **במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום המס, ייוסף לסכום המס קנס**
21 **השווה ל-30% מסכום הגרעון."**
- 22 התכלית העומדת בבסיסו של קנס הגירעון הנ"ל היא יצירת תמריץ לנישומים לדווח באופן
23 ראוי ומלא על עסקאותיהם ולמנוע מצבים של הגשת הצהרות רשלניות או כוזבות.
- 24 **66. לשונו של סעיף 95(ב) לחוק והשימוש בביטויים "במזיד" ו"מתוך כוונה להתחמק מתשלום**
25 **מס" מעידים על יסוד נפשי של כוונת זדון המיוחסת לנישום, אשר מושת עליו קנס על פי סעיף**
26 **זה.**
- 27 לטעמי, בדומה למצב הדברים של השתת קנס פסילת ספרים לפי סעיף 95(א) לחוק מס ערך
28 מוסף (ראו לעניין זה: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ
29 (26.8.14) (להלן – הלכת זאב שרון)), כך גם במקרה של הטלת קנס גירעון לפי סעיף 95(ב),
30 מדובר בהוראת חוק שנועדה ליצר הרתעה וכן לתמרץ נישום לדווח דיווח מלא, שלם ואמיתי,
31 הנושאת מימד "מעין עונשי" – ראו הלכת זאב שרון בפסקה 26.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כמו בעניין קנס פסילת ספרים כך גם בעניין קנס גירעון לפי סעיף 95(ב) לחוק נראה כי טמונה
2 בהפעלת הסמכות להשית קנס בשיעור זה "פגיעה משמעותית בזכויותיו של העוסק, לעומת
3 פעולת המיסוי עצמה" (הלכת זאב שרון בפסקה 27).
- 4 על כן, מקום בו עשויה להתקיים פגיעה משמעותית בזכויות הקניין של הנישום – דוגמת
5 המקרה של הטלת קנס גירעון בשיעור של 30% וכאשר הוראת החוק מציינת כי קנס כזה יוטל
6 במקרה של יצירת הגירעון במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס - יש בסיס בדין להטיל
7 את נטל הבאת הראיות הראשוני על כתפי המשיב, הגם שאין המדובר בהפעלת סמכות פלילית
8 ממשית, אך יש בה אלמנט התרעתי "מעין עונשי".
- 9 במקרה דנן, המשיב הציג את העמוד הרלוונטי בטופס המש"ח שהגישה העוררת – ראו מוצג
10 מש/2 – ממנו עולה כי העוררת סימנה באיקס את החלונות בה נרשם:
- 11 "לא נערך הסכם בכתב או בע"פ במישרין או בעקיפין לגבי הזכות במקרקעין הנ"ל
12 או לגבי זכות אחרת הקשורה במישרין או בעקיפין לממכר, פרט להסכם המצורף
13 להצהרה זו, ולא שולמה תמורה נוספת כלשהי במישרין או בעקיפין, מעבר לשווי
14 המכירה שמדווח בסעיף 3."
- 15 בנוסף לכך, העוררת לא סימנה דבר בחלונות שבה נרשם:
- 16 "נערך הסכם בכתב או בע"פ להזמנת בנייה שהעתקו מצורף בזה".
- 17 דומני, כי די בכך כדי לקבוע כי המשיב הרים את נטל הראיה הראשוני הנדרש לצורך סעיף
18 95(ב) לחוק. מנגד, העוררת לא הביאה כל הנמקה להתנהלותה זו, אשר אינה נראית
19 להתנהלות רשלנית במילוי המש"ח אלא התנהלות מכוונת.
- 20 **סוף דבר:**
- 21 68. לאור כל הנימוקים לעיל – לטעמי דין הערר להידחות על כל חלקיו, וכך אמליץ לחבריי
22 לפסוק.
- 23 יש להורות כי החלטת המשיב בהשגה מושא הערר – תעמוד בעינה. יש למסות את העסקה
24 כעסקה של רכישה מפעל מוגמר על ידי העוררת, תמורת סך של 28,650,000 ₪. זוהי המהות
25 הכלכלית האמיתית של ההסכמים שנחתמו על ידי העוררת. על כן, מס הרכישה יחושב
26 בהתאם לשווי המכירה האמור.
- 27 קנס הגירעון שהוטל על העוררת – ושלא הוגש ערר לגביו – נותר על כנו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 69. העוררת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 45,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30
2 מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

3

4 עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה: אני מסכימה לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

5 מר אבישי זיו, חבר הוועדה: אני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

6

7

8

ניתן היום, כ"ו ניסן תשפ"ג, 17 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.

9

10

11

אבישי זיו
חבר ועדה

אהובה סימון, עו"ד
חברת ועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

12

13

14

15

16