



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה

עו"ד אהובה סימון, חברת וועדה

עו"ד חיים שטרן, חבר וועדה

העוררת: **אום פתרונות הספק בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד מירב ברוך ואלישע קסנר

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**
ע"י ב"כ עו"ד דנה ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)
1
2

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופטת אורית וינשטיין:

פתח דבר:

3
4
5
6
7 חברה מתקשרת בהסכם לרכישת זכויות בנכס מקרקעין, כאשר 10% מהתמורה משולמת למוכר
8 במועד החתימה על ההסכם ויתרת התמורה אמורה להשתלם בתוך שנה. במהלך פרק הזמן שעד
9 לתשלום יתרת התמורה החברה מגיעה למסקנה כי לא תוכל לעמוד בתשלום זה. בעלי המניות בחברה
10 מחליטים אפוא להתקשר בהסכם למכירת מניות החברה. כך, 80% ממניות החברה מועברות לידי
11 חברה אחרת, באופן המאפשר את תשלום יתרת התמורה בעד הזכויות במקרקעין שנרכשו.

12 החברה אשר רכשה את המקרקעין היא חברת ר.ש.ב.ר ייזום והשקעות בע"מ (להלן – **רשבר**). רוכשת
13 המניות היא העוררת, אום פתרונות הספק בע"מ (להלן – **העוררת**), אשר רכשה 80% ממניותיה של
14 חברת רשבר.

15 המחלוקת העיקרית בערר זה היא בשאלה האם במועד שבו רכשה העוררת את מניותיה של חברת
16 רשבר, נחשבת רשבר כ"איגוד מקרקעין", כהגדרת מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
17 התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**), והאם רכישת מניותיה על ידי העוררת עולה כדי "פעולה באיגוד"
18 החייבת במס רכישה.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 העוררת סבורה כי בנסיבות הקונקרטיות של המקרה דן אין לחייבה במס רכישה בגין רכישת מניותיה
2 של חברת רשבר, ואין לראות ברכישת מניות זו בגדר "פעולה באיגוד". לעמדתה, מבחינה חשבונאית
3 המקרקעין שרכשה רשבר לא רשומים כ"נכס" במאזן החברה ב"תקופת הביניים" שבין מועד החתימה
4 על הסכם הרכישה ועד למועד השלמת העסקה ותשלום מלוא התמורה. על כן, לגישה אין לראות
5 ברשבר כ"איגוד מקרקעין" ומכאן שאין גם לראות ברכישת מניותיה של רשבר כ"פעולה באיגוד".

6 מנגד, עמדת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**) היא כי חברת רשבר היא "איגוד
7 מקרקעין" וזאת למן מועד החתימה על הסכם רכישת המקרקעין ובהתאם – רכישת מניותיה על ידי
8 העוררת מהווה "פעולה באיגוד" החייבת במס רכישה. לעמדת המשיב אין רלבנטיות לצרכי מס רכישה
9 לאופן הרישום החשבונאי של המקרקעין במאזנה של רשבר.

10 זוהי המחלוקת העיקרית המונחת להכרעה בפנינו.

11 העוררת טוענת לחילופין, וככל שלא תתקבל עמדתה בסוגיה העיקרית, כי יש לקבוע את שווי המכירה
12 לצורך חישוב מס רכישה בהתאם לסכום מקדמת התשלום ששולמה במועד החתימה על הסכם
13 הרכישה ולא בהתאם למלוא שווי המקרקעין.

14 **עיקרי העובדות הנדרשות לענייננו:**

15 1. רשבר וכן ארבעה מבעלי מניותיה התקשרו ביום 17.1.2016 בהסכם (להלן – **הסכם רכישת**
16 **המקרקעין**) עם חברת בתים משותפים בכרמל המרכזי אגודה שיתופית לשיכון בע"מ (להלן
17 – **האגודה השיתופית**), לפיו רכשו רשבר ובעלי המניות זכויות במקרקעין בגוש 10755 חלקה
18 1 בחיפה (להלן – **המקרקעין**) וזאת תמורת סך של 42,000,000 ₪ (הסכם רכישת המקרקעין
19 צורף כנספח 1 לכתב הערר). על פי הסכם רכישת המקרקעין רכשה רשבר 90% מהמקרקעין
20 ובעלי מניותיה הנ"ל רכשו את יתרת 10% מהמקרקעין. חלקה של רשבר בתמורה עמד, אפוא,
21 על סך של 37,800,000 ₪.

22 2. על פי הסכם רכישת המקרקעין 10% מהתמורה תשולם במועד החתימה על ההסכם (סך של
23 4.2 מיליון ₪ בתוספת מע"מ) ואילו יתרת 90% מהתמורה (כולל הפרשי שיערוך) בסך של
24 38,688,000 ₪ בתוספת מע"מ (להלן – **יתרת תמורת הרכישה**) - תשולם ביום 20.12.2016, אך
25 תשלום עד ליום 25.12.2016 לא יהווה הפרה של הסכם רכישת המקרקעין.

26 3. ביום 16.2.2016 הוגש דיווח למשיב על הסכם רכישת המקרקעין – צורף כנספח 2 לכתב הערר.
27 בדיווח למשיב צוין על ידי רשבר כי המקרקעין הנרכשים ישמשו אצלה כמלאי עסקי לעניין
28 מס הכנסה (חלק ו' לטופס המש"ח סעיף 3).



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. ביום 22.12.2016 נחתם הסכם בין כל בעלי המניות של רשבר מצד אחד (להלן – **בעלי המניות**),
לבין העוררת מצד שני, לבין רשבר מצד שלישי, לפיו רכשה העוררת 80% ממניותיה של חברת
רשבר (להלן – **הסכם רכישת המניות**).
- על פי האמור בהסכם רכישת המניות (ראו "והואיל" השלישי) לרשבר לא היו מקורות מימון
מספיקים לתשלום יתרת תמורת הרכישה. על פי הסכם רכישת המניות התחייבה העוררת
להעמיד לרשבר מימון לצורך תשלום חלקה של רשבר ביתרת תמורת הרכישה במועד הקבוע
בהסכם רכישת המקרקעין.
5. ביום 9.2.2017 הוגשה על ידי העוררת למשיב הצהרה על פעולה באיגוד מקרקעין ולפיה מניות
רשבר נמכרו לה תמורת ערכן הנקוב (800 ₪). באותה הצהרה צוין כי שווי נכס המקרקעין
שבבעלות רשבר הוא 37,800,000 ₪ (ראו נספח 4 לכתב הערר).
6. המשיב לא קיבל את שומתה העצמית של העוררת וקבע כי עליה לשלם מס רכישה בגין רכישת
מניות רשבר לפי שווי המקרקעין, כפי חלקה של העוררת בהסכם רכישת המקרקעין. השגה
שהוגשה על ידי העוררת (נספח 6 לערר) נדחתה (ראו החלטה בנספח 7 לכתב הערר), ומכאן
הערר.
7. יצוין, כי בין הצדדים הייתה מחלוקת נוספת הנוגעת לשאלה האם יש לצרף את הסכום
ששולם כשכר יועצים לשווי המכירה. עם זאת, משהוכח כי הסכם היועצים בוטל הסכים
המשיב כי יש להפחית סכום זה משווי המכירה (ראו עמוד 17 לפרוטוקול שורות 10-17).
- תמצית טענות העוררת:**
8. אין לחייב את העוררת במס רכישה בגין רכישת מניות רשבר. מדובר ברכישת מניות ב"תקופת
ביניים", דהיינו: לאחר החתימה על הסכם רכישת המקרקעין, כאשר שולם סכום קטן מכספי
התמורה בגינם (10%) ולפני תשלום יתרת תמורת הרכישה. בתקופת "ביניים" זו, לא היו
המקרקעין בגדר "נכס" של חברת רשבר מבחינה חשבונאית, ועל כן היא אינה "איגוד
מקרקעין". זאת, בנסיבות המיוחדות והחריגות של המקרה דנן, שבהן רכישת המניות נועדה
לצורך השלמת התשלום של יתרת תמורת הרכישה.
9. ההגדרה המצויה בחוק מיסוי מקרקעין המתייחסת ל"איגוד מקרקעין" היא הגדרה "נכסית"
ובהעדר הגדרה אקטיבית למונח "נכס" בחוק מיסוי מקרקעין, יש לאמץ את העקרונות
החשבונאיים, בהתאם ל"עקרון העקיבה הסלקטיבי", לפיו בהיעדר הוראה ספציפית בדיני
המס – יש לעקוב אחר כללי החשבונאות המקובלים. גם המשיב עצמו בודק את מאזניה של
חברה כדי לבחון אם יש לסווגה כ"איגוד מקרקעין".



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

10. בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, עד לתשלום מלוא תמורת רכישת המקרקעין – אין בידי רשבר כל "נכס" אלא רק מקדמה על חשבון רכישת הנכס. זאת, מאחר שאין כל ודאות בתקופה זו שרשבר תשלים את רכישת המקרקעין. בהעדר "נכס" בתקופת הביניים בה רכשה העוררת את מניותיה של רשבר – לא ניתן לראות בה "איגוד מקרקעין".
11. העוררת הציגה חוות דעת מומחה בתחום החשבונאות (רו"ח אבדי) שלא נסתרה בחקירה הנגדית. המשלב מצידו בחר שלא להגיש חוות דעת נגדית. על כן, על וועדת הערר לקבל את חוות הדעת כלשונה. בחוות הדעת נקבע כי על פי כללי החשבונאות ישות רשאית להכיר ב"נכס" כאשר הוא עבר לשליטתה של אותה ישות, ולפיכך רשבר מנועה מלהכיר בספריה במקרקעין כ"נכס" במועד החתימה על הסכם רכישת המקרקעין, אלא רק במועד מסירת החזקה. כך גם עולה מעדותו של רו"ח יוחאי, שהגיש את דוחותיה הכספיים של רשבר, וכן ממאזן הבוחן שלה (מוצג ע/1).
12. במועד החתימה על הסכם רכישת הזכויות לא היה בידי רשבר המימון הנדרש כדי להשלים את רכישת המקרקעין ועל כן היתה קיימת אי ודאות באשר להשלמת העסקה וזאת עד להשלמת מימון יתרת תמורת הרכישה.
13. העובדה כי על פי חוק מיסוי מקרקעין המועד הקובע לצורך תשלום המס הוא יום החתימה על הסכם רכישת המקרקעין – אינה משפיעה על סיווג החברה המחזיקה במקרקעין כ"איגוד מקרקעין". מקום בו המחוקק ראה לנכון לקבוע כללים או הגדרות שונים מכללי החשבונאות לצרכי מס – הוא עשה כן באופן מפורש. למשל בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין וכן סעיף 5(ה) לחוק.
14. העוררת רכשה את מניות רשבר בכדי לאפשר את עמידתה של זו האחרונה בהסכם רכישת המקרקעין. אם לא היתה משולמת יתרת תמורת הרכישה – הסכם רכישת המקרקעין היה מתבטל מחמת הפרה יסודית. רק לאחר שהעוררת רכשה 80% ממניות רשבר - שילמה רשבר את מס הרכישה בגין הסכם רכישת המקרקעין.
15. המקרקעין מהווים "מלאי עסקי" אצל רשבר. על פי חוזר 8/2003 שעניינו "מעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות במקרקעין שהינן מלאי עסקי" (להלן – חוזר 8/2003) ניתן להחריג מהסיווג של "איגוד מקרקעין" חברות מסוימות המחזיקות במלאי עסקי.
16. המסקנה לפיה לא ניתן לראות ברשבר כ"איגוד מקרקעין" במועד רכישת מניותיה על ידי העוררת – מתחייבת גם לאור הפסיקה האוסרת ביצוע "פיקציה על פיקציה" בדיני המס.





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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 את הפיקציה הרואה ברכישת מניות באיגוד מקרקעין כרכישת המקרקעין עצמם – יש לפרש
2 בצמצום, באופן שיתיר למשיב לגבות מס רכישה רק פעם אחת בלבד על פעולה כלכלית-
3 משפטית אחת של רכישת המקרקעין ולא בדרך שתטיל כפל מס רכישה.
- 4 17. בתי המשפט קבעו כי "יום המכירה" לעניין סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין אינו בהכרח המועד
5 שבו רוכש הנישום זכויות, אלא המועד הראשון בו הנישום מפיק הנאות כלכליות מסוימות
6 מהנכס.
- 7 18. אין לראות ברשבר כ"איגוד מקרקעין" במועד רכישת מניותיה על ידי העוררת גם לאור עקרון
8 השקילות הכלכלית, המוביל לפרשנות חוקים באופן שאינו מטיל על הנישום כפל מס. אילו
9 העוררת היתה רוכשת את המקרקעין בעצמה, לא היה מוטל כפל מס רכישה. העוררת
10 הצהירה על "פעולה באיגוד מקרקעין" בטופס ההצהרה מטעמה, אך זאת רק מטעמי זהירות.
- 11 19. יש לראות ברכישת מניות רשבר בתקופת הביניים כרכישת מקרקעין בשווי נמוך,
12 בגובה התשלום שבוצע במועד החתימה על הסכם רכישת המקרקעין, המשקף מעין "אופציה"
13 על המקרקעין. כל עוד לא הושלמה רכישת המקרקעין – אין וודאות שרשבר תוכל להשלים
14 את העסקה ומשכך יש לחשב מקדם סיכון משמעותי בחישוב שווי המקרקעין שבידי רשבר.
- 15 **תמצית טענות המשיב:**
- 16 20. העוררת לא טענה – לא בשלב השומה ולא בשלב ההשגה – כי רשבר אינה "איגוד מקרקעין"
17 ודי בטעם זה כדי להביא לדחיית הערר. העוררת עצמה דיווחה על פעולה באיגוד מקרקעין,
18 גם אם עשתה זאת מטעמי זהירות כטענתה, לא בכדי סברה כי עליה לפעול בדרך זו.
- 19 21. מיום החתימה על הסכם רכישת המקרקעין הוענקו לרשבר זכויות במקרקעין. עובדת קיומו
20 של תנאי מתלה, כדוגמת השלמת תשלום התמורה, אין בה כדי להשליך על תוקפו של החוזה
21 במועד כריתתו. העברת התמורה במועד מאוחר יותר למועד החתימה על ההסכם אינה משנה
22 לעניין סיווגו של איגוד כ"איגוד מקרקעין". העובדה כי רשבר מכרה מניות כדי לעמוד
23 בהתחייבותה לרכוש את המקרקעין, או כי אלמלא שולמה יתרת התמורה הסכם רכישת
24 המקרקעין היה מתבטל, אינה מעלה ואינה מורידה.
- 25 22. חוק מיסוי מקרקעין ממסה זכויות חוזיות ולא זכויות קנייניות, ולכן אין חובה שעסקה
26 במקרקעין תושלם ברישום, לא מבחינה קניינית ולא מבחינה מאזנית. אין לקבל את טענת
27 העוררת לפיה כל עוד מקרקעין לא רשומים במאזן כ"נכס", כי אז אין בידי החברה זכויות
28 במקרקעין ואין להטיל עליה מס רכישה.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

23. כללי החשבונאות מקומם יפה לעניין קביעת החבות במס הכנסה אך לא לעניין חוק מיסוי מקרקעין. ממילא גם אם היה מקום להחיל את כללי החשבונאות בעניין חוק מיסוי מקרקעין – הרי זה רק במקרה בו החוק שותק. זאת ועוד, לפי כללי החשבונאות על יישות להכיר בנכס, דהיינו במשאב כלכלי, כאשר בידה השליטה עליו, לאמור שיש לה היכולת להתוות את השימוש במשאב הכלכלי. מעיון בהסכם רכישת המקרקעין עולה כי לרשבר שליטה כאמור, ולפיכך היה עליה לרשום אותם כ"נכס".
24. הגדרת "איגוד מקרקעין" אינה מבחין בין זכויות המוחזקות כמלאי עסקי לבין זכויות המוחזקות כרכוש קבוע.
25. אין לקבל את טענת העוררת בדבר כפל מס. העוררת נדרשה לשלם מס רכישה אך ורק בגין העסקה שהיא ביצעה, היינו: רכישת מניות רשבר. במקביל רשבר צריכה לשאת בתשלום מס הרכישה בגין רכישת המקרקעין. מדובר בפעולות שונות על ידי חברות שונות וחייב המס הושת על חברות שונות.
26. אין לקבל את טענתה החלופית של העוררת לפיה יש לראות ברכישת הזכויות כרכישת אופציה. ההסכמים שהוצגו למשיב כמו גם ההתנהלות של העוררת וכל הגורמים הנוגעים אינם עולים בקנה אחד עם הסכם אופציה.
- 16 **דיון והכרעה:**
27. לעמדתי, דין הערר להידחות.
28. אקדים ואציין כי העוררת ניסתה לשוות למקרה הנדון בערר זה כסות ייחודית וקונקרטי, לאור העובדה כי עד למועד מכירת המניות שולם רק חלק קטן מהתמורה, לאור העובדה כי המכירה התבצעה בשל אילוץ כלכלי והעדר מימון לצורך השלמת התמורה וכן לאור העובדה שהזכות שנרכשה לא נרשמה כ"נכס" במאזני החברה. סבורני, כי בניסיון זה אין כל ממש וכי אין בנסיבות האמורות כדי להצדיק סטייה מהוראות המפורשות והברורות של חוק מיסוי מקרקעין.
29. נוכח הגדרתם של המונחים "זכות במקרקעין", "מכירה" ו"איגוד מקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין, אין כל ספק כי חברת רשבר היא "איגוד מקרקעין" וזאת למן מועד החתימה על הסכם רכישת המקרקעין. משכך, עסקת מכירת המניות הינה בבחינת "פעולה באיגוד מקרקעין" ויש להטיל עליה מס רכישה בהתאם.
30. "זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן: **"בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר"**.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "מכירה" של זכות במקרקעין מוגדרת אף היא בסעיף 1 לחוק. מדובר בהגדרה רחבה הכוללת,
2 בין היתר:
- 3 "הענקתה של זכות במקרקעין, העברה, או ויתור עליה, וכן גם הענקתה של זכות
4 לקבל זכות במקרקעין, או העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין".
- 5 "איגוד מקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כך:
- 6 "איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין...".
- 7 31. הוראת סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, העוסקת במס רכישה, קובעת כי בעת מכירת זכות
8 במקרקעין יהא רוכש הזכות במקרקעין חייב במס רכישה וכאשר מדובר בפעולה באיגוד
9 מקרקעין – חייב הרוכש במס רכישה "בסכום שהייתה חייבת מכירת זכות במקרקעין" על
10 ידי האיגוד (ראו סעיף 9(ב)(1) לחוק).
- 11 32. די באמור, כדי להוביל למסקנה כי הזכויות שרכשה רשבר מכוח הסכם רכישת המקרקעין
12 הן בבחינת "זכויות במקרקעין", ולפיכך לסווגה "כאיגוד מקרקעין" למן המועד שבו נחתם
13 ההסכם בינה לבין האגודה השיתופית, אשר הוא מועד "המכירה" לעניין חוק מיסוי
14 מקרקעין. בהתאם לכך, מכירת המניות לעוררת היא בגדר "פעולה באיגוד מקרקעין".
- 15 יצוין, כי אף העוררת עצמה דיווחה על רכישת המניות כ"פעולה באיגוד מקרקעין", הגם
16 שטענה כי עשתה כן מטעמי זהירות גרידא. לטעמי עשתה כן – לא בכדי.
- 17 33. החיוב במס רכישה בגין הפעולה באיגוד יהא בהתאם לשווי המקרקעין אילו נמכרו על ידי
18 רשבר. העובדה כי במועד החתימה על הסכם רכישת המניות טרם שולמה מלוא התמורה עבור
19 המקרקעין, אין בה כדי לדחות את "יום המכירה" ולפיכך אין בה כדי לגרוע מסיווגן של
20 הזכויות שבידי רשבר כ"זכויות במקרקעין" ומסיווגה של רשבר כ"איגוד מקרקעין".
- 21 יודגש, כי אפילו תנאי מתלה בעסקה אין בו כדי לדחות את יום המכירה, שכן בהתאם להלכה
22 הפסוקה (ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין (להלן – הלכת אלדר שרון) חוזה
23 עם תנאי מתלה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו, ועובדת קיומו של תנאי מתלה (כגון השלמת
24 תשלום התמורה החוזית, כבמקרה דנן) אין בה כדי לדחות את יום המכירה.
- 25 יוזכר גם, כי חוק מיסוי מקרקעין ממסה זכויות חוזיות, לרבות זכויות חוזיות "נגזרות" כגון
26 אופציות במקרקעין.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לפיכך, לשאלת רישומה של הזכות במקרקעין, אם בספרי המקרקעין ואם במאזני החברה,
2 אין כל רלוונטיות הן לצורך הגדרתה של הזכות כ"זכות במקרקעין", והן לצורך הגדרתה של
3 החברה שבידיה זכויות אלו - כ"איגוד מקרקעין".
- 4 זאת ועוד, כידוע, ביריבות שבין דיני המס ובין כללי החשבונאות, ידם של הראשונים על
5 העליונה. בסופו של יום, השאלה אינה האם מדובר ב"נכס" לצורך מאזני אם לאו, אלא האם
6 מדובר ב"זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין. במקרה שלפנינו, אין כל ספק כי בידי
7 רשבר "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין וזאת למן מועד החתימה על
8 הסכם רכישת המקרקעין.
- 9 כאמור לעיל, מקום בו רשבר רכשה זכויות במקרקעין – הרי שהיא נחשבת כ"איגוד
10 מקרקעין" למן מועד רכישתם, ולפיכך אין כל רבותא לכללי החשבונאות בעניין זה. אין
11 עסקינן במקרה הנדון במצב דברים בו חוק מיסוי מקרקעין שותק ואין בו פתרון למקרה
12 הקונקרטי של העוררת. חוק מיסוי מקרקעין קובע פוזיטיבית קיומה של עסקה המקרקעין
13 ואת יום המכירה וכתוצאה ישירה את היותה של רשבר "איגוד מקרקעין".
- 14 אוסיף ואבהיר כי אין בידי לקבל את טענת העוררת לפיה לא קיימת בחוק מיסוי מקרקעין
15 או בהגדרת "איגוד מקרקעין" הגדרה למונח "נכס" ("איגוד שכל נכסיו...") ולפיכך כי יש
16 לאמץ לצורך כך את העקרונות החשבונאיים, ובהתאם להם לקבוע האם בידי החברה קיים
17 "נכס" מסוג "זכות במקרקעין". לעמדתי, בעניין זה מבקשת העוררת להפוך את היוצרות –
18 ולא היא.
- 19 הגדרת "איגוד מקרקעין" נסובה על שאלת קיומן של "זכויות במקרקעין" כמשמעותן בחוק
20 מיסוי מקרקעין, ולא על קיומם של "נכסים". ככל שזכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק
21 קיימות בידי החברה, וככל שאין לחברה דבר מה נוסף מעבר לאותן זכויות (או שאותו דבר
22 נוסף הוא טפל לזכויות במקרקעין) – ממילא אין כל ספק כי לפנינו "איגוד מקרקעין".
- 23 אין זאת אלא שהשימוש בביטוי "נכס" בהגדרת "איגוד מקרקעין" מכוון אך ורק לצורך זיהוי
24 "זכויות במקרקעין" שבידי האיגוד ואין לצקת בו משמעות אליה לא כיוון המחוקק. במקרה
25 דנן, נשוב ונציין כי לרשבר אין כל "נכס" אחר מלבד זכויות במקרקעין כמשמעותן בחוק מיסוי
26 מקרקעין, ועל כל פנים – לא הוכח כי קיימים לה נכסים אחרים.
27
- 28 עוד יודגש, כי קבלת טענתה של העוררת תוביל לתוצאה אבסורדית, שהרי קביעת מהותה של
29 הזכות במקרקעין והיות החברה בגדר "איגוד מקרקעין" אינה יכולה להיות עניין הנתון
30 לבחירתו של הרוכש/הנישום איך לרשום בספריו את הזכויות שנרכשו, ובדרך זו לקבע את
31 מהות הזכות.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כוונת החוק היא להשוות את מצבה של חברה שבבעלותה זכויות במקרקעין למצבו של יחיד
2 שבבעלותו זכויות כאמור, ולגזור את החבות במס בהתאם לכך. ממילא, פעולות חשבונאיות
3 שפתוחות ברגיל לפני חברה, מעצם טיבה, אינן רלבנטיות לסוגיה שלפנינו.
- 4 בבחינת למעלה מן הצורך, אוסיף גם כי ממילא קיים ספק אם אמנם לא היה מקום לרשום
5 את הזכויות כ"נכס" במאזניה של רשבר.
- 6 העוררת טענה כי בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, עד לתשלום מלוא תמורת רכישת
7 המקרקעין אין בידי רשבר כל "נכס" אלא רק מקדמה על חשבון רכישת הנכס (ראו מאזן בוחן
8 של רשבר מיום 23.12.2016 – מוצג ע/1), שכן אין כל ודאות שהיא תשלים את רכישת
9 המקרקעין. לצורך כך הציגה העוררת חוות דעת מומחה (רו"ח יניב אבדי), לפיה ישות רשאית
10 להכיר בנכס כאשר הוא עבר לשליטתה, כך שרשבר רשאית להכיר במקרקעין כ"נכס" רק
11 במועד מסירת החזקה, מה גם שבמועד החתימה על הסכם רכישת המקרקעין לא היה בידה
12 המימון הנדרש כדי להשלים את רכישת המקרקעין ועל כן היתה קיימת אי ודאות באשר
13 להשלמת העסקה.
- 14 עם זאת, נראה כי יש ממש בטענת המשיב כי מסעיף 49 למסגרת המושגית לעריכת דוחות
15 כספיים והצגתם של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, עולה כי "נכס" מוגדר כמשאב
16 הנשלט על ידי הישות, ואילו את המונח "שליטה" ניתן לפרש בהתאם לסעיף 4 למסגרת
17 המושגית לדיווח כספי של הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים, דהיינו "היכולת להתוות
18 את השימוש במשאב הכלכלי".
- 19 עיון בהסכם רכישת המקרקעין מלמד על קיומן של הוראות שמהותן הענקת שליטה לרשבר
20 במקרקעין וזאת החל ממועד חתימת ההסכם, ולא רק במועד מסירת החזקה או מועד תשלום
21 יתרת התמורה – ראו למשל – סעיף 4.2 להסכם רכישת המקרקעין.
- 22 מכל מקום, וכאמור, גם אם על פי כללי החשבונאות לא נדרשה רשבר להכיר בזכויות
23 במקרקעין שרכשה מהאגודה השיתופית כ"נכס", בשל העובדה כי שילמה רק חלק קטן
24 מהתמורה, וכפועל יוצא מכך, בשל אי הוודאות הנוגעת להשלמת העסקה - אין בכך כדי לגרוע
25 מהיות זכויות אלו בגדר "זכויות במקרקעין" כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהובהר
26 לעיל.
- 27 העוררת חזרה והדגישה כי רכישת המניות על ידה נועדה לשם תשלום יתרת תמורת הרכישה,
28 בהתאם להתחייבות שנטלה על עצמה רשבר כלפי האגודה השיתופית.
- 29 אינני סבורה כי יש בעובדה זו כדי לשנות מהמסקנה לפיה רשבר הינה בגדר "איגוד מקרקעין"
30 וכי מכירת המניות הינה בבחינת "פעולה באיגוד מקרקעין".



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

40. השאלה על שום מה התבצעה עסקת רכישת המניות, והאם היא נועדה על מנת לאפשר הזרמת
הון לחברה לשם תשלום יתרת התמורה, או מטעם אחר - אינה מעלה ואינה מורידה. הוא
הדין בטענת העוררת כי אלמלא נמכרו המניות והוזרם ההון לחברה, היה הסכם רכישת
המקרקעין מתבטל מחמת הפרה יסודית.
- הכלל הוא כי יש למסות עסקה כפי שבוצעה בפועל. שאלות תיאורטיות בדבר מה היה קורה
אילו תרחיש הדברים היה שונה – אינן רלבנטיות. ייתכן כי אילו הסכם רכישת המניות היה
מתבטל בשל אי עמידתה של רשבר, אפשר והייתה מביאה לתוצאת מס שונה - אך בפועל לא
כך היה מהלך הדברים. למעשה, דווקא הטענה לפיה היה בעסקת מכירת המניות כדי לסייע
לרשבר ולבעלי מניותיה "לשמור" על המקרקעין ו"להציל" את רשבר, היא הנותנת כי מדובר
בעסקה בעלת משמעות וכדאיות כלכלית, הן לרשבר והן לבעלי מניותיה, וכמובן שאף
לעוררת.
41. לא מצאתי גם כל ממש בטענת העוררת בנוגע ל"שקילות הכלכלית" או בטענה בעניין כפל
המס. אכן, אילו רשבר הייתה מצליחה לגייס בעצמה את ההון הדרוש לשם תשלום יתרת
התמורה, בלא צורך לצרף בעלת מניות חדשה שיש בידה את ההון הדרוש, או אם העוררת
הייתה רוכשת בעצמה את המקרקעין, היה משולם מס רכישה "פעם אחת" בגין רכישת
המקרקעין ולא היה מוטל מס רכישה בגין מכירת מניות – אך, כאמור, איננו עוסקים במה
יכול היה להיות אלא במה שהיה בפועל.
- בפועל נערכו שתי עסקאות שונות ונפרדות – רכישת המקרקעין ולאחר מכן רכישת מניות –
כך שאין כלל כפל מס. זאת ועוד – שתי העסקאות שהתבצעו אינן "שקולות כלכלית" לעסקה
אחת של רכישת המקרקעין.
42. העוררת ביקשה למצוא חיזוק לטענתה האמורה בפסק הדין בע"א 6914/15 אהרוני נ' פקיד
שומה כפר סבא, ממנו עולה, לטענתה, איסור על ביצוע "פיקציה על פיקציה". לעמדתה, את
הפיקציה הרואה ברכישת מניות באיגוד מקרקעין כרכישת המקרקעין עצמם, ולפיכך לאפשר
הטלת מס רכישה בגין רכישת המניות – יש לפרש בצמצום, באופן שניתן יהיה לגבות מס
רכישה פעם אחת בלבד על פעולה כלכלית-משפטית אחת של רכישת המקרקעין ולא בדרך
שתטיל כפל מס רכישה – פעם על רכישת המקרקעין ופעם על רכישת מניות החברה המחזיקה
במקרקעין.
- לא רק שספק בעיניי אם ניתן לתאר את הרעיון העומד מאחורי מיסוי איגודי מקרקעין בחוק
מיסוי מקרקעין כ"פיקציה", אלא שמכירת המניות היא ללא ספק פעולה משפטית וכלכלית
מובחנת ונבדלת ולפיכך בוודאי שאינה "פיקציה".



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 43. למסקנה דומה הגיעה ועדת הערר בתיק ו"ע (מרכז) 13327-06-18 איסתא נכסים בע"מ נ'
2 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (19.3.20) (להלן - עניין איסתא), שם נקבע:
- 3 "לא מצאתי ממש בטענת העוררת לעניין כפל המס, לאמור, הן המס שהוטל על החברה
4 בעת תשלום דמי ההיוון וחתימת חוזה הפיתוח, והן המס שמוטל על העוררת בגין
5 הסכם רכישת המניות. אין מדובר בכפל מס, אלא בשלבים שונים ובצדדים שונים של
6 עסקאות שונות; מס רכישה יכול שיוטל מספר פעמים, כמספר העסקאות, ואין בדבר
7 כל רבותא. באותה מידה לא מצאתי רבותא בטענת העוררת באשר לצורך שנוצר לממן
8 את העסקה, וכי אלמלא רכשה את המניות ומימנה את רכישת המקרקעין, הייתה
9 החברה מאבדת את זכותה. עובדה זו אך מלמדת על המשמעות הרבה שיש לייחס
10 לכניסת העוררת לחברה, וממילא על היותו של הסכם רכישת המניות מרכיב מרכזי
11 ועיקרי לצורך קידומה של העסקה. בוודאי אין בכך כדי להצדיק הפחתת מס רכישה,
12 אלא דווקא להפך."
- 13 44. באותה מידה אין בידי לקבל את נסיונה של העוררת להפריד בין "יום המכירה" לצורך תשלום
14 המס ובין המועד הקובע לצורך סיווגה של רשבר כ"איגוד מקרקעין". העוררת מפנה בהקשר
15 זה לפסקי הדין בעניין ו"ע 60313-05-17 איווגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
16 (23.2.2019) (להלן - עניין איווגה)) וכן לע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול
17 נכסים (30.9.2013) (להלן - עניין שעלים) מהם עולה, לטענתה, כי "יום המכירה" לעניין סעיף
18 19 לחוק מיסוי מקרקעין אינו בהכרח המועד שבו "רוכש" הנישום זכויות, אלא המועד
19 הראשון בו הנישום מפיק הנאות כלכליות מסוימות מהנכס.
- 20 45. דעתי היא כי פסקי הדין הנ"ל דווקא תומכים בעמדתו של המשיב.
- 21 בעניין איווגה התעוררה השאלה האם הוראת סעיף 49לב'1 לחוק מיסוי מקרקעין הדוחה את
22 "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38/2 משליכה גם על סיווגה של החברה כ"איגוד מקרקעין".
23 ועדת הערר השיבה לשאלה זו בחיוב ובכך דחתה את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין אשר ביקש
24 לחרוג מקביעת "יום המכירה" בסעיף הנ"ל לצורך סיווג האיגוד. ועדת הערר בעניין איווגה
25 קבעה כי קביעת "יום המכירה" על פי סעיף 49לב'1 הנ"ל, בדומה לקביעת "יום המכירה" על
26 פי סעיף 19 לחוק, חולשת על כל היבטיו של חוק מיסוי מקרקעין:
- 27 "יש טעם רב במסקנה לפיה קביעת יום המכירה בסעיף 19 חולשת על תחומים אחרים
28 הרלוונטיים לחוק מיסוי מקרקעין. מסקנה זו מבטיחה קוהרנטיות בפרשנות ובישום
29 הוראות חוק מיסוי מקרקעין, מעניקה יציבות וודאות, ומונעת "ריבוי" ימי מכירה
30 לצרכים שונים. היא גם מבטיחה שמירה על עקרון "רצף המיסוי" באופן זה שהמועד
31 שבו הנכס עבר מהמוכר לידי הקונה, יהיה אחיד לגבי שניהם, כך שלא יהיה מועד
32 כלשהו שבו יהיה הנכס בבעלות המוכר והקונה גם יחד, או שהוא יהיה חסר בעלים
33 באיזה מועד. מסקנה זו אף עולה בקנה אחד עם הרעיון העומד ביסוד קביעת "יום
34 המכירה" בסעיף 19 לחוק ובהתייחס למאפייני המכירה הספציפיים הנזכרים בו. יום
35 המכירה הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והתגבשה הנאתם
36 הכלכלית מהעסקה".
- 37





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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

46. אזכיר כי בהתאם לסעיף 19 לחוק "יום המכירה" לעניין חישוב השבח והמס הוא "היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד", כאשר לכך נקבעו מספר חריגים, כגון מכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל (היום שבו הושלמה המכירה על ידי הרשות המוסמכת), הפקעה (היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות), מכירה על ידי המדינה (יום אישור העסקה) וכיוצ"ב.
- עמדת ועדת הערר בעניין אייגה, הן לעניין הכלל "הרגיל" הקבוע ברישא של סעיף 19 והן בהתייחס לחריגיו, היא כי לא ניתן לומר כי קביעת "יום המכירה" נעשית "לצורך חישוב השבח והמס" בלבד. הועדה שם הסתמכה בעניין זה על הפסיקה בע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז פ"ד נז(6) 266, 275-277 (2003) (להלן – עניין אל זיו).
47. בעניין אל זיו קבע בית המשפט העליון כי הגדרת "יום המכירה" שבסעיף 19(3) לחוק משתרעת על כל ענייני מיסוי מקרקעין:
- "מבחינה מהותית נראה כי התכלית של סעיף 19(3) לחוק היא לקבוע את "יום המכירה" במכירת זכויות מקרקעין על-ידי ממ"י לכל צורכי החוק... סעיף 19(3) לחוק קובע כי "יום המכירה" הוא היום שבו ניתן אישור מוסמך של ממ"י לעסקה. בכך קבע המחוקק מבחן יחיד חד וברור ל"יום המכירה", מבחן התקף גם במקרים שבהם האישור כפוף לחתימה על חוזה פורמאלי. מדובר בדין מיוחד, מעין חזקה חלוטה, הפוטר את רשויות המס מהצורך לערוך בדיקה פרטנית לכל עסקה לפי דיני החוזים הכלליים. פיצול של "ימי מכירה" אינו נראה רצוי. קביעת "יום מכירה" אחד לעניין מס שבח ו"יום מכירה" אחר לעניינים אחרים של החוק נראית מסורבלת ועשויה אף לגרור עיוותים בהטלת המס".
- בהתאם לכך נקבע בעניין אייגה:
- "במצב דברים זה, ובהתחשב ביתרון הקיים בפרשנות קוהרנטית של הגדרת "יום מכירה" כך שתהא לה תוקף על תחומים נוספים הרלוונטיים לחוק מיסוי מקרקעין, ובכלל זאת קיומן של "זכויות במקרקעין" וסיווג איגוד כ"איגוד מקרקעין" אם לאו, כפי שהובהר בהרחבה לעיל, עמדתי היא כי יש מקום לקבוע כי מאחר וטרם התמלאו התנאים בעסקת תמ"א, לא החזיקה שותפות הפרויקט ב"זכות במקרקעין" ועל כן חברת לומינה, שהחזיקה ב- 49% בשותפות, לא החזיקה אף היא ב"זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. מכאן, שכל עוד לא התקיימו התנאים, חברת לומינה אינה "איגוד מקרקעין"."
48. העמדה לפיה הגדרת יום המכירה שבסעיף 19 חולשת גם על שאלת סיווגה של החברה, הובעה על ידי בפסק הדין בעניין איסתא. באותו מקרה העוררת היא שביקשה לחרוג מהגדרת יום המכירה שבסעיף 19 לצורך סיווגה כ"איגוד מקרקעין", אך עמדתה נדחתה, וכך נקבע:
- "אין זאת אלא, שעם אישור העסקה נחשבת החברה כמי שהמקרקעין בידה; ואם החברה נחשבת כמי שכבר רכשה את הזכויות במקרקעין, יש לראותה כבעלת אותן זכויות גם כאשר מתבצעת עסקה במניותיה. איני רואה כל מקום לערוך בעניין זה הבחנה בין מישור החברה ומישור בעלי המניות, כפי שמציעה העוררת. ואם היה ספק בדבר, הרי שבא סעיף 19(3) לחוק, וקובע באופן מפורש ושאינו משתמע לשני פנים את המועד



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שבו תחשב הזכות כנמכרת, קביעה היפה לכל דבר ועניין, לרבות לעניין שווי הזכויות
2 במקרקעין המצויות באיגוד ולעניין המס המוטל בעת פעולה באותו איגוד."
- 3 49. אשר לפסק הדין בעניין שעלים, הרי שאף בו אין כדי לתמוך בעמדת העוררת. באותו מקרה
4 נדונה השאלה מהי משמעותו של המונח "הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק מיסוי
5 מקרקעין, וכך נקבע שם:
- 6 "ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות "רגילות" יום
7 המכירה לעניין חישוב השבח והמס הוא "היום שבו נעשתה המכירה". יום זה הוא
8 היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה העסקה
9 מבחינה קניינית.... ההיגיון העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא
10 שבמועד זה התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה. כלומר, במועד זה
11 ניתן לומר כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא למעשה "אירוע המס" אליו
12 מכוון חוק המיסוי. ההיגיון האמור, הנגזר מתכליתו של החוק, חל גם לגבי מכירה שלא
13 נעשית בדרך של עסקה "רגילה"...."
- 14 50. הנה כי כן, סעיף 19 אכן מכוון לקבוע את אירוע המס במועד שבו נוצרה הנאה כלכלית
15 מהעסקה, אך מועד זה הוא יום ההתקשרות בהסכם לרכישת המקרקעין, ולא המועד שבו
16 שולמה מלוא התמורה, כפי שמנסה העוררת לטעון. גם במקרה דנן נוצרה לרשבר הנאה
17 כלכלית מהעסקה במועד חתימת הסכם רכישת המקרקעין; העובדה כי היא עדיין נדרשת
18 לשלם את יתרת התמורה אין פירושה כי טרם התגבשה לצורך החוק הנאתה הכלכלית
19 מהעסקה כבר במועד ההתקשרות.
- 20 51. עוד ובנוסף, אף לא מצאתי ממש בטענת העוררת לפיה אין לסווגה כ"איגוד מקרקעין" בשל
21 כך שהמקרקעין הינם בבחינת "מלאי עסקי". הגדרת "זכות במקרקעין", וממילא הגדרת
22 "איגוד מקרקעין", אינן מבחינות בין מקרקעין המהווים מלאי עסקי ובין אלה המהווים נכס
23 קבוע. אכן, המקרקעין מהסוג הראשון כפופים במכירתם למס הכנסה וחל עליהם מנגנון
24 הפטור הקבוע בסעיף 50 לחוק, אך עדיין הם בגדר "זכויות במקרקעין" לצורך ההגדרה של
25 "איגוד מקרקעין" וממילא כל עוד לא נמכרו – אין לעובדת היותם מלאי עסקי כל משמעות.
26 איני מתעלמת מכך שעל פי חוזר 8/2003 שעניינו "מעמדו של איגוד שבעלותו זכויות
27 במקרקעין שהינן מלאי עסקי" מוכנה רשות המיסים, במקרים מסוימים, שלא לראות בחברה
28 המחזיקה מלאי עסקי כ"איגוד מקרקעין", אך זאת בהתקיים הנסיבות המיוחדות הנזכרות
29 באותו חוזר, ואיני סבורה כי יש בכך כדי ללמד על הכלל. נהפוך הוא – הכלל הרגיל הוא,
30 כאמור, שגם איגוד שבידו מלאי עסקי ייחשב כ"איגוד מקרקעין".
- 31 52. גם את טענתה החלופית של העוררת, לפיה יש לקבוע את מס הרכישה בהתאם לשווי המניות,
32 המשקף את המקדמה ששולמה בגין המקרקעין, ולא לפי שוויים המלא של המקרקעין – אין
33 בידי לקבל.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העובדה שרשבר טרם שילמה את מלוא התמורה אכן משפיעה על שוויה של רשבר ושל
2 מניותיה, אך לעניין חוק מיסוי מקרקעין, ולצורך מס רכישה המוטל בגין פעולה באיגוד
3 מקרקעין, השאלה שיש לשאול היא מה שווי המקרקעין ומה המס שהיה משתלם אילו האיגוד
4 היה מוכר את המקרקעין. ברור כי במקרה אחרון זה היה מוטל מס רכישה לפי שוויים **המלא**
5 של המקרקעין. ממילא גם בטענת העוררת כי יש להתייחס לזכות שבידה כאל "אופציה" אין
6 כדי להועיל. ראשית, מאחר שהגדרת "מכירה" שבחוק מיסוי מקרקעין כוללת "זכות לקבל
7 זכות", דהיינו אופציה, וממילא מי שמחזיק אופציה דינו כדין מי שרכש את המקרקעין עצמו,
8 והשווי שיש לקבוע לצורך תשלום מס הרכישה הוא כשווי הבעלות או החכירה. שנית, ועיקר,
9 אין זה מתקבל על הדעת לקבוע שכל אימת שנרכשו מקרקעין אך טרם שולמה מלוא התמורה
10 ייחשב הדבר כעסקת אופציה על כל המשתמע מכך.
- 11 **סיכומו של דבר** – אציע לחבריי לדחות את הערר על כל חלקיו ולחייב את העוררת בהוצאות 53.
12 משפט ושכ"ט עו"ד המשיב בסך של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן
13 יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
14
- 15 עו"ד אהובה סימון: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת א. וינשטיין.
16
- 17 עו"ד חיים שטרן: הנני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה הנכבדה, ולנימוקיה. אוסיף אך זאת:
18 1. הגדרת המונח "איגוד מקרקעין" בסעיף 1 לחוק הינה כדלקמן:
- 19 "איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט
20 איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ולעניין זה לא יראו כנכסיו
21 של האיגוד – מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין, שאינם משמשים
22 לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם, לדעת המנהל, הם טפלים
23 למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".
- 24 2. אחד מפסקי הדין המנחים בסוגיה זו, הינו פסק דינו של בית המשפט העליון בפרשת מליסרון 25
26 (ע"א 1346/15 מליסרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (14.12.17)) (להלן: "הלכת
27 מליסרון") אשר אושרר בדנ"א 1032/18 אלדר נכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
28 ת"א (18.09.18). בהלכת מליסרון נפסק, בין היתר, כי מקום שכל נכסיו של איגוד מסוים הם
29 נכסי מקרקעין הרי שאין נפקא מינה לאופן שבו תסווג פעילותו של האיגוד כעיסוק או
30 פאסיבית "הנה כי כן איגוד מקרקעין יחשב בהתעלם מהאופן שסווגו הכנסותיו השוטפות
ככל שמתקיימים בו התנאים המופיעים בהגדרה של איגוד מקרקעין" (שם בעמ' 36).



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

3. לפיכך, משעה שמצאנו, כי לפנינו איגוד אשר על פניו נראה, כי כל נכסיו הם נכסי מקרקעין
וזכויות במקרקעין, עלינו לקבוע שהינו איגוד מקרקעין. זוהי התשתית הבסיסית המונחת
ביסוד ההגדרה שבסעיף 1 לחוק. אמנם, ממשיכה ההגדרה וקובעת חריגים או סייגים שונים
כמפורט בה, כגון חריג המתייחס לאיגוד אשר מניותיו רשומות למסחר בבורסה (חריג אשר
אינו רלוונטי לענייננו). וכן חריג המתייחס לאפיונם של נכסים שבידי האיגוד הרלוונטי
ולמשקלם היחסי בקשר עם ייצור הכנסותיו של אותו איגוד אשר גם הוא, אינו רלוונטי
לענייננו).
4. הלכת מליסרון קובעת, כי בשלב הראשון יש להרכיב רשימה של כל הנכסים שבבעלותו של
האיגוד- ולבחון אם כולם זכויות במקרקעין. נכון אמנם, כי די בקיומו של נכס אחד שאיננו
"זכויות במקרקעין" כדי להוציא את אותו איגוד מתחולת ההגדרה שבסעיף 1 לחוק, אך מיד
ממשיכה ההגדרה הנ"ל וקובעת שעשויים להיות איגודים אשר בהם, על אף הימצאותם של
נכסים אחרים אשר אינם זכויות במקרקעין בידי התאגיד- עדיין התוצאה המשפטית תהיה,
כי האיגוד הרלוונטי יוגדר כאיגוד מקרקעין כיוון, שקיומם של נכסים נוספים אלו, במועד
העסקה, אינם מונעים את סיווגו של התאגיד כאיגוד מקרקעין.
5. מסכים אני עם המשיב כי אכן, במועד העסקה, כל נכסיה וזכויותיה של רשבר הינן זכויות
במקרקעין. יש לשים לב, כי הגדרת המונח איגוד מקרקעין בסעיף 1 לחוק נוקטת בלשון הווה
ולא בלשון עתיד. דהיינו, בוחנים את מצבת נכסי האיגוד לעת מועד ביצוע העסקה הרלוונטית
נשוא השומה.
6. כמו כן, אין בסיווג זכויות במקרקעין כ"מלאי עיסקי", כשלעצמו, כדי לשלול מתאגיד את
סיווגו כאיגוד מקרקעין. כך נקבע בהלכת מליסרון וכך אף מסכים פרופ' יצחק הדרי בספרו
"מס שבח מקרקעין", כרך ב', מהדורה שניה בעמ' 319 "... איגוד שבבעלותו מקרקעין שהם
מלאי עיסקי ואין לו נכסים אחרים שאינם נכסים ניטרליים, הוא לכאורה איגוד
מקרקעין...".
- נכסים ניטרליים הם אותם נכסים המנויים בהגדרת איגוד מקרקעין כגון: מזומנים, מניות,
אגרות חוב, מיטלטלין וכיו"ב. כן ראה ו"ע 1015-07 ש.י.י. נכסים נ. מנהל מיסוי מקרקעין
נתניה הקובע, כי העובדה שבידי איגוד "מלאי עיסקי" של מקרקעין אינה פוטרת את רוכש
מניותיה ממס רכישה.
- לפיכך, אף דעתי היא כי יש לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות, כמפורט בפסק
דינה של יו"ר הועדה.



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

ו"ע 18-10-24436 אום פתרונות הספק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 אשר על כן, נקבע בהתאם לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת וינשטיין, כי הערר נדחה
2 והעוררת תישא בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד בסך 40,000 ₪ אשר ישולמו למשיב כאמור לעיל.

3

4

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

5

6

7

ניתן היום, כ"ה חשוון תשפ"א, 12 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.

8

9

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

10

11

