



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

**בפני כב' השופט בנימין ארנון
מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
מר דב שמואלביץ, עו"ד**

העוררים
1. רותם שני יזמות והשקעות בע"מ
2. רותם שני אחזקות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אבישי מלכא

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז
ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה מפרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

חבר הוועדה, עו"ד דן מרגליות:

א. רקע עובדתי

1. ביום 11.12.2005 חתמה העוררת מס' 1, חברת רותם שני יזמות והשקעות בע"מ (להלן: "יזמות") על הסכם לרכישת חלק מהזכויות במקרקעין הידועים כחלקה 60 בגוש 6160 (להלן: "המקרקעין"), וזאת – במסגרת עסקת קומבינציה לפיה התחייבה לתת למוכרים שירותי בנייה (להלן: "העסקה"). מדובר בזכויות בלעדיות של חכירה מהוונת של המקרקעין.
2. ביום 11.1.2006 הגישה יזמות דיווח לרשויות המס בגין העסקה, ובמסגרתו התבקשה על ידה דחיית יום המכירה בהתאם להוראות סעיף 19(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק המיסוי").
3. בקשתה של העוררת מס' 1 אושרה כאמור בבקשתה, וזאת – עד לקבלת טופס 4.
4. ביום 3.1.2010 התקבל טופס 4 אצל העוררת מס' 1.
5. יזמות העבירה את זכויותיה האובליגטוריות בעסקה לעוררת מס' 2, חברת רותם שני אחזקות בע"מ (להלן: "אחזקות"), שהתאגדה ונרשמה ביום 5.2.2007.
6. בפועל, העוררת מס' 2 בנתה את הפרויקט ואף מכרה את הדירות השייכות לה בעסקה. אין מחלוקת כי העוררת מס' 2 מימשה את ההסכם, הוציאה את היתר הבנייה הסופי, שילמה את התמורה למוכרים, העניקה שירותי בנייה למוכרים וקיבלה טופס 50 מפקיד השומה.
7. אין מחלוקת כי העוררת מס' 1 מחזיקה 100% מהבעלות בעוררת מס' 2.

1 מתוך 23

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/25800-02-13.pdf>



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

8. בפרטיכל מיום 12.12.2013 הגיעו העוררות והמשיב להסכמה דיונית לפיה העוררות תחזורנה
בהן מטענת הנאמנות כפי שעולה מכתב הערר ומהתצהיר התומך בו.
9. בשנים 2007 עד 2009, עוד בטרם סיום הבנייה ביום 3.1.2010, דיווחה אחזקות על מכירות של
"דירות על הנייר" (קרי: דירות השייכות לקבלן לפי עסקת הקומביניציה אשר טרם נבנו). רוכשי
הדירות מטעמה נדרשו לשלם מס רכישה, והכל בטרם התגבשות "יום המכירה" אשר נקבע לפי
סעיף 419(4) בחוק המיסוי.
10. המשיב החליט ביום 21.6.2012 כי העוררת מס' 1 מכרה את זכויותיה במקרקעין לעוררת מס' 2
בתמורה שנקבעה לסך של 6,610,000 ₪, וקבע את יום הרכישה ל-4.1.2010. המשיב הוסיף
לסכום המס הפרשי הצמדה וריבית, ואף הטיל "קנס בגין אי הצהרה במועד" בסך של 376,770
₪.

ב. סלע המחלוקת בין הצדדים:

11. טענות העוררות מתמקדות בשלושה ראשים:
(1) הואיל ו"יום המכירה" נשוא עסקת הקומביניציה שבין הבעלים המקוריים ליזמות נדחה
ליום 3.1.2010, והואיל ויזמות העבירה לאחזקות את זכויותיה בטרם התגבש "יום
המכירה" לפי סעיף 419(4) לחוק המיסוי, הרי שבידי יזמות לא היו מעולם "זכויות
במקרקעין" במובן חוק המיסוי, אלא זכויות אובליגטוריות בלבד, ועל כן יזמות לא יכלה
להעביר זכויות במקרקעין שאינן מצויות בידה. התוצאה: העברת הזכויות לאחזקות אינה
עסקה חייבת במס עפ"י חוק המיסוי.
(2) טענה חלופית לפיה ככל שליזמות הייתה זכות העולה כדי "זכות במקרקעין" לפי חוק
המיסוי הרי שמדובר ב"זכות לקבל זכות" המהווה "אופציה", ויש לקבוע את שוויה כשווי
הזכות הנגזרת בלבד, ולא כשווים של המקרקעין עצמם, אלא בשיעור של 5% משוויים בלבד.
(3) אין לחייב את מי מהעוררות בתשלום קנס בשל אי הצהרה במועד, כיוון שהדברים נעשו
בתום לב, ולמשיב יש שיקול דעת ליתן פטור במקרה כזה.
12. המשיב סבור כי בהתאם להסכם מיום 11.12.05 רכשה יזמות מהמוכרים זכויות במקרקעין,
כאשר בשל צורת העסקה הוגדרה העסקה כ"עסקת קומביניציה". לפיכך, יש כאן העברת זכויות
במקרקעין החייבות בדיווח ובתשלום מס לפי חוק המיסוי.
המשיב אף סבור כי דחיית יום המכירה היא לעניין חישוב השבח והמס באותה עסקה, ואין בה
כדי לאיין לחלוטין, כעמדת העוררות, עסקאות הנעשות במהלך התקופה שבין יום ההסכם
המקורי לבין יום המכירה הדחוי. "זכות במקרקעין" כוללת גם זכויות אובליגטוריות שהן
זכויות הנובעות מהתחייבות חוזית. המשיב סבור שיש כאן העברה בשלמות של זכויות
במקרקעין מיזמות לאחזקות, ולכן אין כאן כלל שאלה של מכירת אופציה כטענת העוררות.
ג. סיכום טיעוני העוררות:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו'ע 13-02-25800 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1. דחיית יום המכירה במסגרת סעיף 19(4) לחוק המיסוי מהווה דחייה מהותית של אירוע המס ולא רק דחייה טכנית של מועד התשלום, אשר כבר קיימת במסגרת סעיפים 51 ו-91 בחוק המיסוי.
2. במסגרת הוראות סעיף 19(4) לחוק המיסוי, כנוסחו במועד עריכת העסקה נשוא הערר, נקבע מנגנון לדחיית "יום המכירה" עד למועד סיום הבנייה, או עד ליום מכירת יתרת הזכויות שנתרו בידי המוכרים בהתקיים תנאי הסעיף.
3. בתקופת הביניים שבין עריכת ההסכם להעברת הזכויות האובליגטוריות מהמוכרים לעוררת מס' 1 ועד למועד התקיימות יום המכירה הנדחה כקבוע סעיף 91(4) לחוק המיסוי, אין עסקינן בזכויות במקרקעין כהגדרתם בחוק המיסוי, כי אם בזכות אובליגטורית נדחית אשר מתגבשת כדי זכות במקרקעין במועד המכירה הדחוי.
4. לפיכך, כל העברה של זכויות בתקופת ביניים זו איננה מהווה "מכירה" לפי חוק המיסוי, ולכן אינה מחויבת בדיווח לרשויות המס.
5. אף אם ייקבע כי זכויות אובליגטוריות הן "זכות במקרקעין", הרי שבמקרה דנן מדובר רק בזכות אובליגטורית אשר הותנתה בתנאים וביניהם אישור תב"ע, והיא אינה עולה כדי "זכות במקרקעין". בהיעדר "יום מכירה" לצרכי מס השבח לא יקום "יום הרכישה" לצרכי חיוב במס רכישה.
6. בעסקת קומבינציה נרקמות, הלכה למעשה, שתי עסקאות חליפין בין הצדדים לה. האחת - מכירה של מקרקעין מהבעלים לזום, והשנייה - מכירה של דירה ו/או מוצר מוגמר מהזום לבעלי הקרקע. בשלב הראשון, עסקת הקומבינציה אינה יוצרת זכות קניינית בידי הזום אלא זכות אובליגטורית בלבד. אולם, עם התקיימות התנאים השונים עליהם הוסכם בין הצדדים "יבשילו" הזכויות האובליגטוריות האלה לכדי זכויות קנייניות אשר יאפשרו לזום לתפוס חזקה במקרקעין.
7. גם אם לכאורה קיימת זכות קניינית "חלשה" עד להתקיימות כל התנאים המתלים הרי שהינה לכל היותר "זכות לקבלת זכות" במקרקעין, וכזאת - יש למסותה כרכישת "אופציה" ששוויה 5% משווי המקרקעין.
8. העוררות סבורות כי ניתן להקיש לעניינו מהוראות חוק המיסוי באשר למנגנון המיסוי של עסקאות לחיזוק מבנים בהתאם לתמ"א 38. שכן, גם שם נדחה "יום המכירה" ליום מימוש האופציה שניתנה לזום, או למועד מימוש תכנית החיזוק. יום המכירה נדחה גם במקרה שכל הדיירים חתמו בכפוף לקיום התנאים המתלים.
9. באשר לקנס אי הצהרה במועד, הרי ברור כי לעוררות לא הייתה כל כוונה לרמות, ולכן למשיב מוקנית הסמכות לפטור את העוררות מקנס זה לפי סעיף 94(ג) לחוק המיסוי.
10. לחילופי חילופין: יש לקבוע כי הרוכשת תחויב במס רכישה בשיעור של 0.5% בלבד כנהוג במקרים של העברות דומות בין תאגידים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 **ד. סיכום טיעוני המשיב:**
- 2 1. המשיב סבור כי הזכויות שרכשה יזמות מהבעלים הן "זכויות במקרקעין" במובן חוק
3 המיסוי, ולכן גם העברת הזכויות האלה לאחזקות הינה בגדר "מכירה" במובן חוק המיסוי.
- 4 2. בסעיף 2 להסכם, בחלק הרלוונטי להצהרת המוכרים, נרשם בבירור כי המוכרים מחזיקים
5 בזכויות במקרקעין המהוות "זכויות בלעדיות של חכירה מהוונת...".
- 6 3. יזמות קיבלה, לפי סעיף 12 להסכם, מסמכים לרישום הערת אזהרה בדבר רכישת הזכויות.
- 7 4. בסעיפים 15-17 להסכם התחייב הקבלן לשלם את מס הרכישה שחל על רכישת הזכויות
8 מהבעלים.
- 9 5. יזמות התחייבה להעמיד לטובת המוכרים, בעלי המקרקעין, ערבות בנקאית בסך של
10 \$ 2,800,000, המהווה את מלוא שווי התמורה הניתנת עבור מכירת זכויות המוכרים
11 במקרקעין, הכל כדי לאפשר לקבלן – הרוכש לשעבד את זכויות המוכרים במקרקעין לשם
12 השלמת התחייבויותיו לפי ההסכם.
- 13 6. יזמות התנהגה לאורך כל הדרך מנהג בעלים במקרקעין והפיקה היתרי בנייה על שמה.
- 14 7. בנוסף, מכירת הדירות של הקבלן על ידי אחזקות במהלך השנים 2007-2009 הינה מבחינת
15 תוכנה הכלכלי מכירה של זכות במקרקעין, והכל לפני שמתגבש יום המכירה כאמור בסעיף
16 19(4) לחוק המיסוי.
- 17 8. הטענה כי זכויות אובליגטוריות אינן נשוא למיסוי על פי חוק המיסוי, ראוי שתידחה על
18 הסף. בסיס המס הינו "מכירה" של "זכות במקרקעין". ההגדרה כוללת כל העברה, הענקה
19 או ויתור ובוודאי העברה מכוח הסכם. לחוק מיסוי מקרקעין תכלית כלכלית ולפיכך אין
20 עניינו רק בזכויות קנייניות. אף ההגדרה של "זכות במקרקעין" רחבה ומנותקת מדיני
21 הקניין.
- 22 9. גם אם תתקבל טענת העוררות בדבר היותן מחזיקות של זכויות אובליגטוריות, הרי יש
23 לבחון את הזכויות הללו כזכויות שהעברתן חייבת במס.
- 24 10. הדחייה ביום המכירה נעשתה לצרכי חישוב השבח האמיתי, והרוכש מתחייב בהתאם במס
25 רכישה.
- 26 11. בחינת סעיף 19(4) לחוק המיסוי מעלה כי ההסדר המפורט בו מבוסס על שלושה רכיבים:
27 **האחד**, הבחירה בדחיית יום המכירה היא רק בידי **המוכר**, בעל הקרקע המתקשר בעסקת
28 הקומבינציה. **השני**, רק מכירות על ידי בעל הקרקע של יתרת המקרקעין (דירות התמורה
29 המגיעות לבעל הקרקע) יכולות ל"הקפיץ" ולהקדים את יום המכירה. **השלישי**, כל ההסדר
30 מותנה בכך שהזכויות אותן רוכש הקבלן מהוות בידו **מלאני** עסקי.
- 31 12. דחיית אירוע המס תלויה אך ורק ברצון המוכר משום שהיא נועדה עבורו. באופן הרגיל,
32 היה המוכר נדרש לשלם את מס השבח המגיע ממנו עוד בטרם הפיק את הרווח הכלכלי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 מעסקת הקומביניציה. לכן, דחיית "יום המכירה" מאפשרת למוכר דחיית תשלום מס השבח
2 עד ליום קבלת דירות התמורה. רציונל זה לא קיים אצל הקבלן - הרוכש. מס רכישה אינו
3 מס המוטל על רווח שמומש, אלא, הוא מהווה אצל הקבלן – הרוכש עלות נוספת לעלות
4 רכישת המקרקעין.
- 5 13. אין לשכוח כי למרות דחיית יום המכירה לא מביאים בחשבון השווי של המוכר את
6 המחוברים.
- 7 14. האינטרס הבלוט בהסדר דחיית יום המכירה איננו בהכרח הכימות המדויק של שווי שירותי
8 הבנייה, אלא דחיית החבות במס על הרווח של המוכר שלב המימוש. עקרון זה איננו
9 רלוונטי במכירות המלאי העסקי של הקבלן.
- 10 15. המשיב סבור כי המכירות של הקבלן כלל לא רלוונטיות לקביעת "יום המכירה" של המוכר
11 בעסקת הקומביניציה.
- 12 16. אין לשכוח כי אחזקות מכרה דירות "על הנייר" עוד בטרם התגבש "יום המכירה", ולמרות
13 כך - חויבו הרוכשים במס רכישה. אם מקבלים את טענת העוררות הרי שאין לחייב את
14 רוכשי הדירות מאחזקות בתשלום מס רכישה, שכן לפי הנטען ע"י העוררות הם לא רכשו
15 "זכות במקרקעין". זו תוצאה שאינה סבירה כלל.
- 16 17. על משמעות המונחים "המכירה" ו"מועד המכירה" חזר בית המשפט העליון בענין
17 "שעלים", הבהיר את התכלית של חוקי המס לרבות חוק המיסוי, כאשר בבסיס עומד
18 עקרון חלוקת השבח שנוצר ליחיד בקרב הרבים.
- 19 18. לגבי הטענה החלופית של העוררות בעניין האופציה: התמורה המלאה אותה שילמה
20 אחזקות בפועל זהה לתמורה שהייתה צריכה יזמות לשלם לבעלים (שירותי בנייה) ומשום
21 כך אין מדובר כלל באופציה. המשיב סבור כי לקיומה של אופציה נחוצים תנאים מינימליים
22 שאינם מתקיימים כאן.
- 23 19. לגבי ההשוואה שעושות העוררות בין סעיף 19(4) לעסקאות על פי תמ"א 38, יאמר כי
24 בהסכם הקומביניציה מדובר בהסכם שלם ממועד כריתתו והצדדים פועלים מיד לביצועו.
25 מאידך, בעסקאות תמ"א ו"פינוי בינוי" הפרויקטים אינם יכולים לצאת אל הפועל ללא
26 חתימה של כל הדיירים מול היזם. לפיכך, מדובר בעסקאות מותנות.
- 27 20. דחיית "יום המכירה" הינה פיקציה של המחוקק במטרה להביא יותר ודאות לעניין חישוב
28 ומדידת ההנאה הנוצרת אצל המוכר, לשם חיובו בתשלום מס שבח. מכאן, שהדחייה היא
29 לצרכי חישוב המס, ולא מהותית מבחינת המצב הפיזי של המקרקעין או מהבחינה
30 המהותית של דיני המס.
- 31 ה. **דיון ומסקנות**
- 32 1. **המצב הנורמטיבי**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 הפרק השלישי לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 מכיל הוראות בדבר
2 יום המכירה כדלקמן:
3 **סעיף 19** שכותרתו "יום המכירה" קובע:
4 "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס (ההדגשות שלי ד.מ.) הוא
5 היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם –
6 4 (א) במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא
7 בנייה על יתרת הקרקע (להלן – עסקת קומבינציה) – יום מכירת החלק האמור או אם
8 בחר זאת המוכר – המוקדם מבין יום סיום הבנייה או יום מכירת הזכויות ביתרת
9 המקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי המוכר (להלן – יום התקיים התנאי) ובלבד
10 שהתקיימו כל אלה:
11 (1) החלק במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד למכירת הזכויות במקרקעין
12 שבידי הרוכש, היו מלאי עסקי בידי הרוכש;
13 (2) המוכר אינו קרוב של הרוכש;
14 (3) בתוך 30 יום מיום עסקת הקומבינציה, מסר המוכר הודעה למנהל בהתאם
15 לכללים שיקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות פסקה זו.
16 "...
17 סעיף 1 לחוק המיסוי קובע כי הגדרת "זכות במקרקעין" היא:
18 "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שבישור,
19 לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה
20 לתקופה כאמור; ..."
21 הגדרת "מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
22 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה;
23 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות...
24 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה...
25 ".....
- 26 **2. דיון תמציתי בטיעוני הצדדים**
- 27 העוררות סבורות כי בתקופת הביניים, שבין יום עריכת ההסכם לבין "יום המכירה" הדחוי
28 לאור סעיף 19(4) בחוק המיסוי אין עסקינן בזכויות במקרקעין במובן חוק המיסוי, ולכן גם
29 העברה ומסחור בזכויות הנדונות אינם ניתנים למיסוי על פי חוק המיסוי עד לקיום התנאי
30 שבסעיף 19(4). מדובר בזכויות אובליגטוריות שאינן נתונות למרות חוק המיסוי.
31 לשיטתן, דחיית "יום המכירה" יוצרת "חלל" שבו ניתן לבצע עסקאות ללא חיוב במסים
32 עפ"י חוק המיסוי. לחילופין: יש כאן רק מכירת אופציה ויש למסותה בהתאם.
33 לעומתן, סבור המשיב כי דחיית "יום המכירה" נעשתה לצורך "חישוב השבח והמס" כפי
34 שנקבע בסעיף 19(4) בחוק המיסוי, ויש בו רק דחייה של "אירוע מס" ספציפי המתייחס



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1 לעסקה שבין המוכרים לקבלן – הרוכש, ואף זאת – לפי בחירת המוכר. כל עסקה נוספת
2 שנעשית בין הקונה לבין צד ג' כלשהו חוסה תחת מרות חוק המיסוי, והיא אינה נהנית
3 מההקלות שבסעיף 419(4) לחוק המיסוי. לעניין האופציה סבור המשיב כי אין במקרה דנן
4 מכירה של אופציה.

5 **3. דיון ומסקנות**

6 (א) לטעמי, תכלית הסעיף 419(4) בחוק המיסוי הייתה להקל עם המוכר שאינו מקבל תמורה
7 ב"יום המכירה", אלא רק בסיום הבנייה, כאשר המוכר יכול למכור מוצר מוגמר
8 (דירה). המחוקק סבר שיש להקל עם הקושי התזרימי בהכנסות המוכר על ידי דחיית
9 "אירוע המס" כפי שנקבע בסעיף זה "לצורך חישוב השבח והמס".
10 אני מסכים לשיטת המשיב לפיה דחיית יום המכירה, אין בה כדי לאיין, כעמדת
11 העוררות, עסקאות נוספות בזכויות במקרקעין הנעשות בתקופה שבין החתימה על
12 ההסכם ועד ל"יום המכירה" לפי סעיף 419(4) לחוק המיסוי.
13 אם הדבר היה אפשרי, היה נפתח פתח רחב לתכנוני מס לא לגיטימיים בהם ידחה יום
14 המכירה מתוך כוונה לאפשר לקבלן לבצע בתקופת ביניים זו עסקאות נוספות בזכויות
15 במקרקעין אותן רכש, וזאת – ללא כל חבות במס. לא לכך התכוון המחוקק.

16 (ב) **מכירת זכות אובליגטורית**
17 הטענה כי זכויות אובליגטוריות אינן נשוא למיסוי על פי חוק המיסוי מקוממת
18 ומטרידה. זכויות כאלה הן זכויות הנובעות מהתחייבות חוזית. בסיס המס הינו
19 "מכירה" של "זכות במקרקעין" לאור סעיף 6(א) בחוק המיסוי.
20 אין חולק כי תכלית חוק המיסוי היא לתפוס ברשתו לא רק זכויות קנייניות אלא גם
21 זכויות אובליגטוריות. בחינת ההגדרות שבסעיף 1 מלמדת כי כל הזכויות על פי חוזה
22 הן, לכאורה, "זכות במקרקעין" במובן חוק המיסוי, להבדיל מחוק המקרקעין, תשכ"ט
23 – 1969.

24 (ג) **סעיף 419(4) לחוק המיסוי**
25 מהות ההסדר אשר נקבע בסעיף זה שבחוק המיסוי נעוצה בשלושה רכיבים הקבועים
26 בו: **האחד** – ההחלטה לגבי דחיית יום המכירה היא רק בידי המוכר. קרי, בעל הקרקע
27 המתקשר בעסקת הקומבינציה;
28 **השני** – רק מכירות על ידי בעל הקרקע של יתרת זכויותיו במקרקעין (דירות התמורה)
29 יכולות לגרום להקדמת יום המכירה;
30 **השלישי** – כל ההסדר מותנה בכך שהזכויות אותן רוכש הקבלן מהוות בידו **מלאי עסקי**.
31 דחיית "אירוע המס" בעסקה זו תלויה איפוא אך ורק ברצון המוכר משום שהוראה זו
32 נועדה לטובתו. בעסקת קומבינציה אשר מהווה עסקת חליפין של מכירת זכויות
33 במקרקעין בתמורה לשירותי בנייה, המוכר נדרש במצב הדברים הרגיל לשלם מס שבח
34 על הרווח אותו הוא הפיק עוד בטרם הגיע שלב המימוש הכלכלי. אמנם סעיף 51 בחוק



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו'ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1 המיסוי מאפשר אף הוא דחיית תשלום המס, אך זאת – בכפוף לתשלום עתידי של
2 ריבית והפרשי הצמדה. סעיף 19(4) בחוק המיסוי נועד להקל עם המוכר בענין זה, מעבר
3 להקלה המצויה בסעיף 51 בחוק המיסוי, על ידי דחיית "יום המכירה".
4 הרציונל של קושי תזרימי אצל המוכר אינו רלוונטי לגבי הקבלן. חבות המס המוטלת
5 עליו בשלב זה של העסקה היא מס רכישה. האינטרס הבולט בהסדר דחיית יום המכירה
6 איננו בהכרח הכימות המדויק של שווי שירותי הבנייה אלא דחיית החבות במס שבח על
7 הרווח של המוכר עד לשלב המימוש. עקרון זה אינו רלוונטי במכירת המלאי העסקי של
8 הקבלן. המכירות על ידו של הדירות השייכות לו לפי תנאי עסקת הקומבינציה חייבות
9 בד"כ במס הכנסה.
10 דחיית יום המכירה בהסדר הקבוע בסעיף 19(4) לחוק המיסוי מגשימה אמנם גם את
11 "עקרון הוודאות" בקביעת התמורה בעסקת הקומבינציה שכן, ביום סיום הבנייה ניתן
12 לכמת במדויק את עלויות הבנייה, וכנגזרת מכך את שווי המכירה. מכאן, שהמכירות
13 של הקבלן כלל לא רלוונטיות לקביעת יום המכירה של המוכר בעסקת הקומבינציה.
14 ההסדר הקבוע בסעיף 19(4) לחוק המיסוי עניינו בדחיית "יום המכירה" ובדחיית מועד
15 "אירוע המס" שמכוחו יחויבו בעלי הקרקע בתשלום מס שבח מקרקעין, ואין תכליתו
16 לאיין את אירועי המס הפירותיים נשואי המכירות של הקבלן.
17 מכאן, שאירועי המס הפירותיים של הקבלן בתקופת הביניים, כמוסבר לעיל, ממוסות
18 היות ואין להם קשר לתכלית דחיית אירוע המס לבעל הקרקע.
19 כאשר בתקופת הביניים מבצע הקבלן עסקאות הוא חייב במס פירותי, יש לו אירוע מס
20 של מכירת זכויות במקרקעין אשר פרק ב' לפקודת מס הכנסה חל עליהן, ולפיכך הוא
21 זכאי לפטור לפי סעיף 50 לחוק המיסוי, והרוכש חייב במס רכישה לפי חוק המיסוי.
22 אין בידי העוררות להצביע על המועד בו הופכות אותן "זכויות אובליגטוריות" שבידי
23 אחזקות לכדי "זכויות במקרקעין" במובן חוק המיסוי. שכן, לשיטתן, הואיל וביום
24 רכישת הזכויות על ידי אחזקות לא נתגבש "יום המכירה" בעסקה המקורית, לכאורה
25 זכויותיהן נותרו לנצח "זכויות שאינן במקרקעין" מאחר שעל העברת הזכויות מיזמות
26 לאחזקות לא חל כלל ההסדר לפי סעיף 19(4) בחוק המיסוי. לכאורה יוצא שכאשר
27 אחזקות תמשיך למכור דירות לרוכשי הדירות בכח לאחר "יום המכירה" לפי סעיף
28 19(4) עדיין זכויות אלה לא ייחשבו כזכויות במקרקעין ועל מכירתן כלל לא יחול מס.
29 תוצאה זו אינה סבירה.
30 אם ביום כריתת ההסכם קיימת דירת מגורים המזכה את המוכר בפטור ממס שבח לפי
31 חוק המיסוי, דירה זו ביום המכירה הדחוי כבר לא קיימת היות שהיא נהרסה. האם
32 יקבל המוכר פטור ממכירת הדירה החדשה? בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר
33 "בעסקת קומבינציה שתבוצע בתקופה הקובעת יוכלו בעל הקרקע והמתקשר אתו
34 בעסקה לבחור במסלול לפיו יחושב אירוע המס ביום הבנייה או ביום מכירת הזכויות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 במקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי בעל הקרקע, לפי המוקדם. הבחירה במסלול זה
2 תותנה בויתור על פטור במימוש דירות המגורים שייבנו על הקרקע...
3 אולם, המוכר זכאי לקבל פטור ביום המכירה החדש, על דירות המגורים המזכה
4 שהייתה לו ביום כריתת ההסכם, קרי, ביום המכירה המקורי של העסקה. מכאן נובעת
5 המסקנה כי הדחייה של "יום המכירה" מהווה דחייה של "אירוע המס" לצרכי חישוב
6 המס, ולא דחיית מהותית כפי שטוענות העוררות. יתרה מזאת: מדובר בפיקציה
7 שרירותית שנקבעה על ידי המחוקק כדי להקל על המוכר בלבד!
8 בע"א 9559/11 מנהל מס שבח נגד שעלים נקבעו על ידי שופטי דעת הרוב עקרונות
9 חשובים לעניין הפרשנות שיש לתת ל"יום המכירה" במקרים שונים:
10 מיסים כו/5 (אוקטובר 2013) ה-2 מיסים כו/5 (אוקטובר 2013) ה-2, עמ' 58. להלן מספר
11 קטעים רלוונטיים:
12 **"תכלית חוק המיסוי**
13 **15. התכלית המונחת ביסודו של חוק המיסוי, ככל דבר חקיקה, היא המטרות,**
14 **הערכים והאינטרסים שדבר החקיקה בא להגשים. חוק המיסוי, נדבך מרכזי**
15 **בחקיקת המס הישראלית, נועד - ברמה הבסיסית ביותר - להעשיר את קופת**
16 **המדינה בדרך של הטלת מס על עסקאות במקרקעין. באופן ספציפי, עוסק חוק**
17 **המיסוי במיסוי השבח - הוא ההפרש שבין שווי המכירה לבין שווי הרכישה -**
18 **שמופק ממכירתם של "נכסים הוניים" הקשורים בקשר הדוק עם מקרקעין**
19 **(נמדר, כרך א, בעמ' 157-158). "באמצעות מס השבח מתחלקים הרווחים שבעלי**
20 **המקרקעין מפיקים מן ההשקעה המשותפת להם ולציבור כולו. עליית ערכם של**
21 **המקרקעין נובעת - ולפחות בחלק-הארי שלה - מפיתוח האזור בו הם מצויים...**
22 **פיתוח הנעשה בכספי הציבור כולו ולא באמצעים של בעלי הקרקע גרידא" (ד"כ**
23 **35 (התשכ"ג) 177). בצד מס השבח, מוטל מכוח החוק גם מס רכישה, שהוא מס**
24 **המוטל על הקונה בגין עצם רכישת הזכות, ללא קשר לרווח שהפיק מהעסקה**
25 **(ע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' שמש, פ"ד**
26 **מח(1) 841, 854-853 (1994)). כמו כן, עד לתיקון מס' 61 הנ"ל לחוק המיסוי הוטל**
27 **על עסקאות מסוימות גם מס מכירה (נמדר, כרך א', בעמ' 95-93), הוא המס**
28 **הרלוונטי לענייננו.**
29 **16. נמצא, כי בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות**
30 **- קנייניות ואובליגטוריות - הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת**
31 **ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 157-158). באמצעות הגדרה**
32 **רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל**
33 **האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי**
34 **עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עלולות כדי "מכירה", כפי שארע במסגרת**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 החוק הקודם - חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 (יצחק הדרי, מיסוי
2 מקרקעין א' 218-219 (מהדורה שניה, תש"ס-2000)). וכך נכתבו הדברים בדברי
3 ההסבר להצעת החוק (ה"ח 525 (התשכ"ב-1962)):
- 4 "מניסיון חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, נלמד שלהגדיר עסקאות
5 מסוימות שעליהן (ן) יוטל המס אינו עולה יפה, מאחר ודרכי החיים מגוונים בהרבה
6 יותר מאשר ההגדרות של החוק, ובמידה שהמחוקק מנסה להתאים את עצמו
7 לצורות ניהול העסקים נמצאות תמיד דרכים חדשות ונמצא שתמיד ישאר החוק
8 פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום המס."
- 9 בהתאם לכך, חותר החוק לתפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, להבדיל מצורתה
10 של העסקה כפי שעוצבה על-ידי הצדדים וממשעותה מבחינת דיני הקניין. עמד
11 על כך הנשיא לנדוי בע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד (ד'4)
12 701, 703 (1980):
- 13 " ... חוק מס שבח (כיום חוק המיסוי, צ.ז.) הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק
14 ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחותר לתפיסת התוכן הכלכלי
15 של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות
16 במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני
17 הקניין."
18 עמ' 59
- 19 (ראו גם: ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח נתניה, פ"ד נט(5) 329, 334 (2005);
20 ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735,
21 738-739 (1987)).
- 22 17. הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו
23 הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין
24 הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במעמד הזכויות
25 (האובליגטוריות) של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה
26 במקרקעין תהא חייבת במס בהתאם לתשובה שתינתו לשאלה האם חלה תמורה
27 במעמד הזכויות של הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא
28 בהתאם לצורתה של העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור,
29 נגזר מההגדרה הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת
30 המס עסקאות רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין". (ההדגשות אינן
31 במקור – ד.מ.)
- 32 לטענה החילופית של העוררות בדבר מכירת אופציה מיזמות לאחזקות אין משמעות
33 אמיתית. אין כל מחלוקת כי העוררות העבירו ביניהן את כל הזכויות והחובות על פי
34 הסכם הקומבינציה. התמורה המלאה שעברה בין העוררות היא מתן שירותי הבנייה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1 לבניית הדירות שיקבלו בעלי הקרקע. שירותים אלה נקבעו בהסכמה לסך של
2 6,160,000 ש"ח. לקיומה של אופציה נדרשים תנאים מינימליים. ראה לענין זה ע"א
3 10846/06 בזק החברה הישראלית לתקשורת נגד מנהל מס שבח, מיסים כה"1/
4 (פברואר 2011) ה-5 בעמ' 105. באף אחד מההסכמים שבין העוררות לבין המוכרים לא
5 נמצא הסדר למתן אופציה הכולל בתוכו את התנאים הנדרשים לקיום הסכם אופציה
6 לפי פסק הדין הנ"ל.
7 אין גם להשוות בין דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38 ופינוי פינוי לענייננו. בעוד
8 שהסכם הקומבינציה בענייננו הוא הסכם שלם מיום כריתתו והצדדים פועלים לביצועו
9 והשלמתו, הרי שבסקות תמ"א ופינוי בינוי מדובר בפרויקטים שכלל אינם יכולים
10 לצאת אל הפועל ללא חתימת כל הדיירים מול היו"ם. שלב איסוף החתימות מהדיירים
11 על ידי היו"ם הוא שלב בו מותלה כל מימוש העסקה, בעוד שבמקרה שלפנינו - המצב
12 שונה לחלוטין.
13 (ד) הקנס בגין אי הצהרה
14 אני סבור כי בנסיבות המקרה הנוכחי את הקנס בגין אי הצהרה אשר הושת על
15 העוררות יש להותיר על כנו בעיקר משום שהעסקה שבין מוכרי הקרקע ליזמות כלל לא
16 דווחה על ידי העוררות.
17 לו דעתי הייתה נשמעת הייתי דוחה את הערר ומחייב את העוררות בהוצאות משפט בסכום
18 כולל של 25,000 ש"ח.

דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה

19

20

יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון:

21

I. מבוא

22 חברה רכשה מקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה. לבקשת המוכרים, ועל פי הוראת סעיף 19(4)
23 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, דחה המשיב את "יום המכירה" עד למועד
24 סיום בנייתן או מכירתן, על פי המוקדם, של דירות התמורה אשר המוכרים, בעלי המקרקעין,
25 זכאים לקבלם לפי תנאי עסקת הקומבינציה. החברה הרוכשת העבירה את זכויותיה במקרקעין על
26 פי עסקת הקומבינציה לצד ג' (חברה אחרת) אשר השלים את ביצוע העסקה, כולל בניית הדירות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו'ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1 ומסירתן למוכרים. כמו כן, מכר אותו צד ג' את הדירות השייכות לו לצדדים רביעיים, וזאת – עוד
2 בטרם הושלמה בנייתן ובטרם הגיע יום המכירה שנדחה.
3 נשאלת השאלה: האם העברת הזכויות במקרקעין במהלך תקופת הביניים (בטרם הגיע יום
4 המכירה הנדחה) הינה בבחינת "אירוע מס" אם לאו.
5 הנני מצטרף לנימוקים ולמסקנות המפורטות בחוות דעתו של חברי למושב, עו"ד דן מרגליות, ואף
6 אני סבור כי העברת הזכויות במקרקעין במהלך תקופת הביניים המדוברת הינה אירוע החייב
7 במס, ולפיכך דין הערר להידחות. עם זאת, מוצא אני לנכון לפרט נימוקים נוספים לאלה שפרט
8 חברי הואיל ואני סבור כי יש בהם כדי לחזק ולבסס את ההכרעה והמסקנה בדבר דחיית הערר דנן.

9 **II. תמצית הרקע העובדתי**

10 1. ביום 11.12.2005 כרתו בעלי המקרקעין נושא הערר, וחברת רותם שני יזמות והשקעה בע"מ
11 (להלן: "חברת יזמות") הסכם שעניינו עסקת קומבינציה.
12 2. על פי בקשת המוכרים בעלי המקרקעין, אישר המשיב את דחיית "יום המכירה" על פי עסקת
13 הקומבינציה עד למועד סיום בנייתן או מכירתן, על פי המוקדם, של דירות התמורה אותן
14 התחייבה חברת יזמות לבנות במקרקעין עבור בעלי המקרקעין, בהתאם לאמור בהוראת סעיף
15 419(4) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
16 3. במהלך תקופת הביניים שבין מועד כריתת עסקת הקומבינציה לבין מועד "יום המכירה הנדחה"
17 (להלן: "תקופת הביניים") ייסדה חברת יזמות חברת בת הנמצאת בבעלותה המלאה – **רותם**
18 **שני אחזקות בע"מ** (להלן: "חברת אחזקות"), והעבירה לה את כל זכויותיה במקרקעין. החל
19 מיום 1.1.2007 החלה חברת אחזקות למכור דירות במקרקעין, וביום 18.9.2007 הגישה חברת
20 אחזקות למשיב הצהרת רוכש לפיה היא, ולא חברת יזמות, זו שרכשה את הזכויות נושא עסקת
21 הקומבינציה מהבעלים המקוריים של המקרקעין.
22 4. המשיב קבע כי העברת הזכויות במקרקעין מחברת יזמות לחברת אחזקות הינה עסקה
23 במקרקעין המהווה אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין, קבע את מועד העברת הזכויות
24 במקרקעין ליום ה- 4.1.2010 (למחרת "יום המכירה הנדחה", שנקבע ליום 3.1.2010), חייב את
25 חברת אחזקות בתשלום מס רכישה, הוסיף לסכום מס הרכישה הפרשי הצמדה וריבית בסך של
26 62,782 ₪, וכן הטיל במסגרת השומה קנס בגין אי הצהרה במועד בסך של 376,770 ₪.
27 5. ההשגה אותה הגישו העוררות על החלטתו של המשיב – נדחתה, ולפיכך הגישו העוררות ערר זה.

28 **III. עיקר השאלות שבמחלוקת**

29 6. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה בדיון בערר שלפני הינן אלה:
30 (1) מהי הזכות אשר הועברה לחברת יזמות על פי הסכם הקומבינציה בתקופת הביניים שבין
31 יום כריתת ההסכם לבין "יום המכירה הנדחה" על פי הוראת סעיף 419(4) בחוק מיסוי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 מקרקעין? כנגזרת מכך: האם העברתה של זכות זו מחברת יזמות לחברת אחזקות
2 בתקופת הביניים הנ"ל חייבת בתשלום מס רכישה?
- 3 (2) האם הזכות אשר הועברה לחברת יזמות על פי הסכם הקומביניציה הייתה מותנית בקבלת
4 תוכנית בניין עיר? כנגזרת מכך: האם העברתה של זכות זו מחברת יזמות לחברת אחזקות
5 חייבת בתשלום מס רכישה?
- 6 (3) האם הזכות אותה העבירה חברת יזמות לחברת אחזקות הינה בגדר "אופציה" לקבלת
7 זכות במקרקעין ששוויה אינו עולה על 5% משווי המקרקעין?
- 8 (4) האם יש למסות את העברת הזכויות מחברת יזמות לחברת אחזקות ממס רכישה
9 כ"העברה מתאגיד לתאגיד" על פי תקנה 19 בתקנות מיסוי מקרקעין?
- 10 (5) האם יש מקום לבטל את הקנס שהוטל על העוררות בגין אי הצהרה במועד?

11 **IV. דיון והכרעה**

- 12 א. **מבוא – דחיית אירוע המס על פי הוראת סעיף 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין**
- 13 7. סעיף 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:
- 14 "19. יום המכירה או יום הפעולה לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה
15 המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -
16 ...
- 17 (4)(א) במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת
18 המקרקעין (להלן - עסקת קומביניציה) - יום מכירת החלק כאמור או אם בחר זאת המוכר -
19 המוקדם מבין יום סיום הבניה או יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן,
20 על ידי המוכר (להלן - יום התקיים התנאי) ובלבד שהתקיימו כל אלה:
- 21 (1) החל במועד ההתקשרות בעסקת הקומביניציה ועד למכירת הזכויות במקרקעין
22 שבידי הרוכש, היו הזכויות האמורות מלאי עסקי בידי הרוכש;
- 23 (2) המוכר אינו קרוב של הרוכש;
- 24 (3) בתוך 30 ימים מיום עסקת הקומביניציה, מסר המוכר הודעה למנהל בהתאם
25 לכללים שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות פסקה זו.
- 26 (ב) לענין פסקה זו -
27 ...
- 28 (4) "התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד
29 יום יי בטבת התשס"ז (31 בדצמבר 2006)".
- 30 8. סעיף זה קובע הסדר לפיו על פי בחירתו של המוכר, יידחה "יום המכירה" - לענין החיוב במס
31 שבח של עסקאות קומביניציה שנכרתו "בתקופה הקובעת" (7.11.2001 עד 31.12.2006). במקרה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו'ע 13-02-25800 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 כזה יהיה "יום המכירה" יום מכירת החלק במקרקעין לקבלן או – לפי בחירת המוכר –
2 במוקדם מבין מועד סיום בנייתן של דירות התמורה המגיעות למוכר או מועד מכירתן, כולן או
3 מקצתן ע"י המוכר. כפי שציין חבר הוועדה עו"ד דן מרגליות, הסדר זה כולל שלושה רכיבים
4 מרכזיים:
5 **האחד** – הבחירה האם לדחות את יום המכירה אם לאו - נתונה בידיו של בעל המקרקעין
6 (המוכר);
7 **השני** – דחיית אירוע המס עד להגיע "יום המכירה הנדחה" מותנית בכך שבניית דירות התמורה
8 אותן מקבל בעל המקרקעין (המוכר) מהקבלן תושלם, או שהן יימכרו על ידי המוכר, לפי
9 המוקדם מבין המועדים האלה;
10 **השלישי** – ההסדר מותנה בכך שהזכויות אותן רוכש הקבלן מהמוכר מהוות בידו מלאי עסקי.
11 9. "מכירת זכות במקרקעין" מצמיחה לרוכש חבות במס רכישה בשיעור מסוים משווי הרכישה
12 (סעיף 9 בחוק מיסוי מקרקעין) ומצמיחה למוכר חבות במס שבח בשיעור מסוים מן השבח
13 שצמח לו, כלומר מעליית ערך הזכות ממועד רכישה ועד למועד מכירתה (סעיף 6 בחוק מיסוי
14 מקרקעין) [ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין חדרה נ' צינדרוף, פ"ד נט (1) 711, 716
15 (2004)]. נשאלת השאלה: האם דחיית "יום המכירה" של זכות במקרקעין, בהתאם להוראת
16 סעיף 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין, חלה רק לעניין החיוב בתשלום מס שבח או שמא היא חלה
17 גם לגבי דחיית החיוב במס רכישה?
18 מחד, ברי כי הרציונל לדחיית אירוע המס על פי הוראת סעיף 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין, נועד
19 לאפשר למוכר המקרקעין דחייה בתשלום מס השבח בגין העסקה עד שיממש את הרווח הכלכלי
20 הנובע מעסקת הקומבינציה, וכן כדי לאפשר למשיב לחשב ולכמת את מלוא התמורה שקיבל
21 המוכר בעסקת הקומבינציה בטרם יחושב חיובו בתשלום מס שבח. מכאן נובע שתכליתו של
22 סעיף זה נועדה לדחות את מועד חיוב עסקת קומבינציה במס שבח, ולא לשם דחיית חיוב עסקת
23 קומבינציה במס רכישה.
24 מנגד, על אף האמור לעיל, חל על המקרה דנן סעיף 9(ה) בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כדלקמן:
25 **"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין
26 המס".**
27 דחיית "יום המכירה" על פי הוראת סעיף 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין אינו בגדר פטור "שלפי
28 פרק חמישי 1 עד פרק שישי" בחוק מיסוי מקרקעין, ולפיכך – דין הוא כי במקרה בו מתבצעת
29 דחייה של "יום המכירה" על פי סעיף זה, יחול "יום המכירה הדחוי" הן על חיובו של מוכר
30 המקרקעין במס שבח, והן על חיובו של רוכש המקרקעין (הקבלן) במס רכישה.
31 **ב. מהי הזכות אשר הועברה לחברת יזמות על פי הסכם הקומבינציה בתקופת הביניים שבין יום
32 כריתת הסכם הקומבינציה לבין "יום המכירה הנדחה" אשר נדחה בהתאם להוראת סעיף
33 4(19) בחוק מיסוי מקרקעין? כנגזרת מכך: האם העברתה של זכות זו לחברת אחזקות
34 "בתקופת הביניים" חייבת בתשלום מס רכישה?**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

10. לטענת העוררות, בנוסף לכך שדחיית "יום המכירה" על פי הוראת סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין דחתה את "אירוע המס", דחיה זו השפיעה גם על מהות הזכות שהייתה בידי הקבלן (הקונה) בתקופת הביניים שבין יום כריתת הסכם הקומבינציה לבין "יום המכירה הנדחה". לשיטתן, בתקופה זו לא הייתה בידי הקבלן (חברת יזמות) "זכויות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, אלא **זכויות אובליגטוריות נדחות**, אשר העברתן לצד שלישי (חברת אחזקות) היתה פטורה באותה עת ממס רכישה. מנגד, טוען המשיב כי סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין דחה אומנם את מועד "אירוע המס", אך לא היה בו כדי להשפיע על מהות הזכויות שרכש הקבלן (חברת יזמות), מכח הסכם הקומבינציה. זכויות אלה, הן בתקופת הביניים והן לאחריה, הן "**זכויות במקרקעין**" אשר העברתן מחויבת בתשלום מס רכישה.
11. במחלוקת זו, מקבל אני עמדתו של המשיב לפיה סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין דחה אומנם את "אירוע המס", אך עוד קודם לכן, החל ממועד כריתת הסכם הקומבינציה, רכש הקבלן (חברת יזמות) "זכות במקרקעין", כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין, אשר העברתה לצד שלישי (חברת אחזקות) הינה אירוע מס לכל דבר ועניין, ולפיכך הינה מחויבת בתשלום מס רכישה.
- אפרט להלן הנימוקים לקביעה זו:
- א. סעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונח "**זכות במקרקעין**" באופן הבא:
- "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור."
- הגדרת "זכות במקרקעין" כוללת איפוא שלוש חלופות – בעלות, חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים והרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראותה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה.
- כן מצוין בהגדרה זו כי "זכות במקרקעין" עשויה להיות בין שבדין ובין שביושר, דהיינו – בין זכות קניינית רשומה, ובין **זכות שביושר** (מעין קניינית) שאינה רשומה.
- סעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין מוסיף ומגדיר את המונח "**מכירה לעניין זכות במקרקעין**" באופן הבא:
- "**מכירה**", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
- (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
- (2) העברתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה, או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על
2 ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור
3 עליה;
4 (4) "...".
- 5 במסגרת הסכם הקומבינציה מכרו בעלי המקרקעין לקבלן, קרי: לחברת יזמות, אחוז
6 מסוים מזכויות הבעלות שלהם במקרקעין. כאמור, "זכות במקרקעין" מוגדרת בחוק
7 מיסוי מקרקעין ככזו גם כאשר מדובר בזכות שביושר בלבד. מכל מקום, אני סבור כי
8 למצער קיבלו העוררות לידן מכוח הסכם הקומבינציה "הרשאה להשתמש במקרקעין
9 שניתן לראותה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה", והראיה לכך – שהן נהגו במקרקעין
10 "מנהג בעלים" עוד בטרם הגיע "יום המכירה הנדחה". כך למשל הן נקטו בפעולות לקבלת
11 היתרי בנייה על שמותיהן, והן, או מי מהן, קבלו חזקה במקרקעין ופעלו לפיתוחם. לא
12 למותר לציין בהקשר זה כי חברת אחזקות בנתה דירות על המקרקעין בהתאם להסכם
13 הקומבינציה עוד לפני הגיע "יום המכירה הנדחה", ואף מכרה את דירותיה לצדדים
14 שלישיים.
- 15 בנסיבות אלה, ולנוכח ההגדרות הקבועות בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין, אני קובע כי
16 החל ממועד כריתת הסכם הקומבינציה רכשה חברת יזמות "זכויות במקרקעין". לפיכך,
17 העברתן של זכויות אלה מחברת יזמות לחברת אחזקות – מהווה אף היא מכירה של
18 "זכויות במקרקעין", על אף שבוצעה בתקופת הביניים שבין יום כריתת הסכם
19 הקומבינציה לבין "יום המכירה הנדחה".
- 20 אני סבור כי ככל שהייתי מוצא לנכון לקבל עמדתן של העוררות עלול היה הדבר לפתוח
21 פתח רחב לתכנוני מס בלתי לגיטימיים בהם יידחה "יום המכירה" מתוך כוונה לאפשר
22 לקבלן לבצע עסקאות פטורות ממס במהלך תקופת הביניים שבין מועד כריתת הסכם
23 הקומבינציה לבין "יום המכירה הנדחה" מאחר שמכירת הזכויות היתה עלולה להיחשב
24 כמכר של זכויות שאינן במקרקעין. בנסיבות אלה, עדיפה בעיני הפרשנות המוצעת ע"י
25 המשיב להוראת סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין המתיישבת עם תכליתו החקיקתית
26 של חוק מיסוי מקרקעין. הפרשנות המוצעת ע"י המשיב יש בה כדי למנוע "חמיקה
27 מרשת המס" של עסקאות אשר על פי מהותן הכלכלית התכוון המחוקק למסותן בעת
28 ביצוען, ואשר בעטיין חלה תמורה במערך הזכויות והחייבים של הצדדים לעסקה וצמחה
29 להם הנאה כלכלית ממנה.
- 30 "הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו
31 הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין
32 הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות (האובליגטוריות)
33 של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי. עסקה במקרקעין תהא חייבת
34 במס בהתאם לתשובה שתינתן לשאלה האם חלה תמורה במערך הזכויות של



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו'ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של
 2 העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה
 3 הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות
 4 רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין" [ע"א 9559/11 מנהל מיסוי
 5 מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (פורסם בנבו, 30.9.2013) (להלן: "פסק דין
 6 שעלים")], סעיף 17 בפסק הדין של כבי השופט צ' זילברטל, ההדגשה אינה במקור –
 7 ב' א'].
- 8 ב. סעיף 19 בחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונח "יום המכירה" כמתייחס "לעניין חישוב
 9 השבח והמס". דהיינו – סעיף זה קובע כי דחיית יום המכירה הינה דחייה של "אירוע
 10 המס" ואינה יוצרת שינוי (או פגיעה) במהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת
 11 הביניים.
- 12 יוער כי בפסק דין שעלים נדונה אומנם פרשנותו של סעיף 19(1) בחוק מיסוי מקרקעין, אך
 13 בית המשפט מצא לנכון להדגיש גם את הדברים הבאים:
- 14 "ואכן, ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות רגילות
 15 יום המכירה לעניין חישוב השבח והמס הוא 'היום שבו נעשתה המכירה'. יום זה
 16 הוא היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה
 17 העסקה מבחינה קניינית ... ההיגיון העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד
 18 האמור הוא שבמועד זה התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה.
 19 כלומר, במועד זה ניתן לומר כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא
 20 למעשה 'אירוע המס' אליו מכוון חוק המיסוי" (פסקה 18 בפסק הדין של כבי
 21 השופט צ' זילברטל; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 22 אני סבור כי קביעתי לפיה בעסקת הקומביניציה רכשה חברת יזמות מבעלי המקרקעין
 23 "זכות במקרקעין" שאותה היא מכרה לחברת אחזקות בתקופת הביניים - עולה בקנה
 24 אחד עם פרשנותו הנ"ל של בית המשפט העליון גם בהתקיים דחייה של "יום המכירה"
 25 בהתאם להוראת סעיף 19(4) בחוק מיסוי מקרקעין.
- 26 12. בנוסף, אני סבור כי גם בערר שלפנינו אומד דעתם של הצדדים המקוריים לעסקת הקומביניציה
 27 (קרי –בעלי המקרקעין וחברת יזמות) היה כי החל ממועד כריתת הסכם הקומביניציה, תעבור
 28 "הזכות במקרקעין" נושא ההסכם מבעלי המקרקעין לחברת יזמות. על כך ניתן ללמוד, בין
 29 היתר, מהעובדות הבאות:
- 30 א. במסגרת הסכם הקומביניציה נטלה על עצמה חברת יזמות התחייבויות המעידות על כך
 31 שהועברה אליה זכות במקרקעין, ובהן – התחייבות לשלם מס רכישה והתחייבות להעמיד
 32 ערבות בנקאית המהווה את שווי התמורה המלא של זכויות המוכרים במקרקעין על מנת
 33 לאפשר לה לשעבד לטובתה את זכויות המוכרים במקרקעין;
 34 ב. המקרקעין הוגדרו על ידי חברת יזמות כמלאי עסקי שלה;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 ג. חברת יזמות נהגה במקרקעין מנהג הבעלים וכך הפיקה היתרי בניה על שמה בימים
2 26.8.2007 ו-8.1.2009). יצוין כי גם חברת אתזקות (אליה העבירה חברת יזמות את הזכויות
3 במקרקעין) נהגה במקרקעין מנהג בעלים עוד בטרם הגיע "יום המכירה הנדחה", וכבר
4 במהלך השנים 2007-2009 מימשה את הסכם הקומביניציה, פיתחה את המקרקעין, בנתה
5 עליהם דירות ומכרה אותן לצדדים שלישיים.
6 מכאן שהעוררות נהגו במקרקעין "מנהג בעלים" לכל דבר ועניין מכוח הסכם הקומביניציה כבר
7 במהלך תקופת הביניים ועוד בטרם הגיע "יום המכירה הנדחה", אך מאידך – אין הן מהססות
8 מלטעון כי דחייתן של "יום המכירה" על פי סעיף 419(4) בחוק מיסוי מקרקעין גרמה לכך
9 שבמהלך תקופת הביניים הן טרם רכשו "זכות במקרקעין" ואלא "זכות אובליגטורית נדחית
10 בלבד". בהתחשב גם בסתירה שבין האופן בה נהגו העוררות בפועל לבין הנטען על ידן – אני
11 קובע כי יש לדחות טענותיהן אלה של העוררות.
12 13. העוררות הפנו להוראת ביצוע 5/2003 (נספח ה' בסיכומי העוררות) שעניינה "הרפורמה במיסוי
13 דירות מגורים", בגדרה נקבע, בסעיף 3.8 (ג), כי לאחר מכירת דירה לזם במסגרת תמ"א 38/2
14 או במסגרת מתחם "פינוי-בינוי", תמשיך הדירה להימנות במניין הדירות שבעלות המוכר עד
15 להגיע "יום המכירה הנדחה". לטענת העוררות, מכאן יש ללמוד כי דחיית "יום המכירה"
16 בעסקאות תמ"א 38 משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת הביניים. לטענת
17 העוררות, לנוכח הדמיון הרב בין עסקאות תמ"א 38 לבין עסקאות קומביניציה – גם דחיית "יום
18 המכירה" בעסקות קומביניציה משפיעה על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת
19 הביניים.
20 מקבל אני טענתן של העוררות כי דחיית "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38 משפיעה על מהות
21 הזכות הנרכשת על ידי הקבלן בתקופת הביניים, וזאת לנוכח העובדה שבעסקאות מסוג זה
22 דחיית "יום המכירה" נעשית מאחר שמכירת הזכות במקרקעין מותנית בהתקיימותו של תנאי
23 מתלה, או הינה מכירת אופציה לרכישת זכות במקרקעין. מכאן, שרק לאחר התקיימות התנאי
24 המתלה, או מימוש האופציה – ניתן תוקף לעסקה (כמפורט בהסדר הקבוע בתיקון מספר 68
25 לחוק מיסוי מקרקעין מיום 26.12.2010 הדוחה את "יום המכירה" בעסקאות תמ"א 38).
26 עם זאת, "אין הנדון דומה לראיה". בעסקאות קומביניציה אשר מקבלות תוקף מחייב כבר
27 במועד חתימת ההסכם, ניתן לדחות את "יום המכירה" [על פי סעיף 419(4) בחוק מיסוי
28 מקרקעין], אך אין הכרח בכך, ואין מדובר כלל על התניית ההסכם בקיומו של תנאי מתלה
29 כלשהו. מכאן שאין זה נכון לקבוע כי דחיית "יום המכירה" בעסקת קומביניציה אשר נועדה
30 לדחות את "אירוע המס", משפיעה גם על מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן במועד חתימת
31 הסכם הקומביניציה או בתקופת הביניים, כהגדרתה לעיל.
32 14. לסיכום פרק זה, אדגיש כי דחיית "יום המכירה" על פי הוראת סעיף 419(4) בחוק מיסוי
33 מקרקעין נועדה לדחות אך ורק את "אירוע המס" עצמו, ואין בה כדי להשפיע (או לפגוע) במהות
34 הזכות שבידי הקבלן, שהינה בגדר "זכות במקרקעין" (כהגדרת מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין).



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 לפיכך, ככל שיעביר הקבלן את זכויותיו על פי הסכם הקומבינציה לצד שלישי במהלך תקופת
2 הביניים עוד בטרם חל "יום המכירה הנדחה" – לא יהיה הצד השלישי פטור מחבותו בתשלום
3 מס רכישה בגין עסקה זו.
- 4 **ג. האם הזכות אותה העבירה חברת יזמות לחברת אחזקות הייתה מותנית בקבלת תוכנית בניין**
5 **עיר ולפיכך הינה זכות אובליגטורית שרכישה אינה מקימה חבות במס רכישה?**
- 6 15. העוררות טוענות כי הזכות אותה העבירה חברת יזמות לחברת אחזקות הייתה מותנית באישור
7 תוכנית בניין עיר (תב"ע) ולפיכך המדובר בזכות אובליגטורית, אשר רכישה אינה מקימה חבות
8 במס רכישה.
- 9 16. דין טענה זו להידחות מהטעם שנאמרה באופן כוללני וללא פירוט מספק. כך לדוג', אפילו היה
10 הסכם הקומבינציה כולל תנאי מתלה בעניין קבלת תב"ע – העוררות לא פירטו ולא נימקו
11 הכיצד יכול היה תנאי כזה להגדיר את זכויות הקבלן על פי הסכם הקומבינציה כזכויות
12 אובליגטוריות שהעברתן פטורה ממס רכישה.
- 13 17. יתרה מזו: עיון בהסכם הקומבינציה עצמו (צורף כנספח א' לסיכומי המשיב) מעלה כי לא רק
14 שהסכם הקומבינציה לא כלל תנאי מתלה כאמור, אלא ההפך הוא הנכון: ההסכם מיום
15 11.12.05 כלל התחייבות מפורשת של הקבלן (חברת יזמות) לפיה הוא ראה ובחן את המגרש על
16 כל היבטיו, לרבות את "תוכניות בנין עיר החלות על המקרקעין" (סעיף 3(א)), "כי אין לו כל
17 מניעה משפטית ואו אחרת להתקשר בהסכם זה ולקיים את התחייבויותיו על פיו" (סעיף 3(ד))
18 ו"כי הוא מוותר על כל טענה של מוס, פגם או אי התאמה" (סעיף 3(ה)).
- 19 מכאן שעל פי הוראת הסכם הקומבינציה, אין לקבלן כל אפשרות להעלות טענה לפיה ההסכם
20 עצמו מותנה באישור של תב"ע או בהתאמה לצרכים.
- 21 18. לפיכך – גם דין טענה זו להידחות.
- 22 **ד. האם הזכות אותה העבירה חברת יזמות לחברת אחזקות הינה בגדר "אופציה" לקבלת זכות**
23 **במקרקעין, ששוויה אינו עולה על 5% משווי המקרקעין?**
- 24 19. לטענת העוררות, הזכויות אותן העבירה חברת יזמות לידי חברת אחזקות הינן בגדר "זכות
25 לקבלת זכות במקרקעין" (כמשמעות מונח זה בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין), אותה יש למסות
26 כרכישת אופציה ששוויה אינה עולה על כ- 5% משווי המקרקעין. למועשה, טוענות העוררות כי
27 הסכם הקומבינציה שנכרת בין חברת יזמות לבין המוכרים הינו **הסכם אופציה**. לפיכך,
28 לשיטתן, העבירה חברת יזמות לחברת אחזקות אופציה בלבד, אשר שוויה (ומיסויה) מופחתים.
29 20. המונח "אופציה" הוגדר בפסיקת בית המשפט העליון באופן הבא:
- 30 "לפי המשמעות הידועה והפשוטה של הביטוי אופציה, כשמדובר ברכישת נכס והאופציה
31 ניתנת לקונה, אין הקונה חייב לרכוש את הנכס אלא הוא זכאי לרכוש אותו אם ירצה בכך
32 והוא חפשי שלא לרכוש אותו, אם יחליט שלא לקנותו" [ע"פ 231/76 פרידמן נ' מדינת
33 ישראל, פ"מ לא(1) 309, 317 (1976)].



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 באופן דומה הגדירה פסיקת בית המשפט העליון את המונח "**הסכם אופציה**" (או בשמו האחר –
2 "הסכם ברירה") כהסכם אשר לצד אחד לו עומדת הבחירה האם להוציאו מן הכוח אל הפועל,
3 אם לאו:
- 4 "למעשה, חוזה האופציה, או סעיף האופציה שבחוזה, הוא מעין חוזה משני הנספח לחוזה
5 נוסף ועיקרי, אשר משתכלל אם, ורק אם, האופציה ממומשת. בעל האופציה יכול לבחור
6 שלא לממש אותה, ובמקרה זה לא נכרתת בין הצדדים העיסקה העיקרית ... ביסוד חוזה
7 האופציה עומדת אפוא היכולת הניתנת לאחד המתקשרים לבחור אם להתקשר בעסקה
8 העיקרית אם לאו. ניתן לומר כי, למעשה, זוהי בחירה בין קיום לבין אי קיום ... של
9 התחייבות חוזית, שהרי אם תמומש האופציה ישתכלל גם החוזה העיקרי ועל בעל האופציה
10 תוטל החובה לקיים את חיוביו על-פיו. מאידך גיסא, אם בעל האופציה יבחר שלא לממש,
11 לא ישתכלל החוזה העיקרי ולא תוטל עליו חובת קיום כלשהי" [ע"א 133/89 החברה
12 לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה פ"ד מז
13 (5) 689, 698 (1993) (ההדגשות אינן במקור – ב' א)].
- 14 [כברא: א' נמדר יזמות נדל"ן – עסקאות והסכמי יזמים (תשע"א – 2001), עמ' 84-85]
- 15 21. כפי שכבר נאמר בסעיף 16 לעיל טענתן של העוררות לפיה הסכם הקומבינציה הקנה להן "זכות
16 לקבלת זכות במקרקעין המהווה אופציה" (סעיף 26 בסיכומי העוררות) נאמרה באופן כוללני
17 וללא פירוט מספק, וכבר מטעם זה דינה להידחות. בהקשר זה ראוי להדגיש כי אופציה טעונה
18 הגדרה והסכמה לתנאים מצדם של כל הצדדים להסכם האופציה. כך למשל נדרשים הצדדים
19 להסכם האופציה לקבוע ולהסכים למי מביניהם מוקנית זכות האופציה, דהיינו – זכות הברירה
20 לקבוע האם ההסכם העיקרי יוצא מהכוח אל הפועל, אם לאו. במקרה דנן, עיון בהסכם
21 הקומבינציה מלמד כי אין בו כל תניה המעניקה לקבלן (חברת יזמות) את הזכות לבחור האם
22 הוא יוצא מן הכוח אל הפועל אם לאו. ההפך הוא הנכון: הסכם הקומבינציה הפך לבעל תוקף
23 מחייב מיד במועד חתימתו, ובמועד זה הוטלו על שני הצדדים חיובים שונים ואף הוקנו להם
24 זכויות שונות מכוחו. לפיכך, ככל שצד כלשהו לא היה מקיים התחייבויותיו בהתאם להסכם
25 הקומבינציה לא ניתן היה לראותו כמי שלא מימש אופציה שהוקנתה לו מכוחו אלא כמפר של
26 הסכם זה על כל המשתמע מהפרה כזו.
- 27 22. לפיכך, אני קובע כי דין הטענה לפיה חברת יזמות התקשרה בהסכם אופציה עם המוכרים, ואף
28 העבירה או מכרה לחברת אחזקות אופציה בלבד – להידחות. חברת יזמות התקשרה עם
29 המוכרים בהסכם קומבינציה בעל תוקף מחייב, והיא העבירה (מכרה) את מלוא זכויותיה
30 במקרקעין על פי הסכם זה לחברת אחזקות.
- 31 ה. האם יש למסות את העברת הזכויות במקרקעין מחברת יזמות לחברת אחזקות במס רכישה על
32 פי תקנה 19 בתקנות מיסוי מקרקעין?
- 33 23. תקנה 19 בתקנות מיסוי מקרקעין, אשר כותרתה "העברה מתאגיד לתאגיד" קובעת כדלקמן:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 "המנהל רשאי, אם שוכנע כי בנסיבות המקרה מן הצדק לעשות כן, לפטור ממס רכישה,
2 כולו או מקצתו את סכום המס העולה על השיעור של 0.5% במכירת זכות במקרקעין -
- 3 (1) מאת תאגיד שהוקם על פי דין אחד לתאגיד שהוקם על פי דין אחר, אם הוכח להנחת
4 דעתו, כי שני התאגידים זהים באפיים, במטרותיהם ובפעולותיהם, כי לא חל שינוי יסודי
5 בשליטה בהם וכי לא ניתנה כל תמורה בעד המכירה האמורה;
- 6 (2) מאת תאגיד לכל תאגיד, אם הוכח להנחת דעתו כי שני התאגידים נתמזגו או כי התאגיד
7 הקונה הוקם על ידי מיזוג התאגיד המעביר עם תאגידים אחרים, וכי המכירה נעשית אגב
8 מכירת הזכויות במקרקעין של כל התאגידים המתמזגים לתאגיד הקונה".
- 9 24. אין כל בסיס להחלטה של תקנה 19 בתקנות מיסוי מקרקעין על המקרה דנן: **תקנה 19(1)** עניינה
10 זכות במקרקעין שנמכרה "מאת תאגיד שהוקם על פי דין אחד לתאגיד שהוקם על פי דין אחר"
11 כאשר במקרה דנן, כלל לא נטען כי חברת יזמות וחברת אחזקות הן חברות שהוקמו "על פי
12 דין", דהיינו – מכוחו של חוק. באשר **לתקנה 19(2)** – המדובר במקרה בו זכות במקרקעין
13 נמכרה מתאגיד אחד לתאגיד אחר, כאשר "שני התאגידים נתמזגו או כי התאגיד הקונה הוקם
14 על ידי מיזוג התאגיד המעביר עם תאגידים אחרים". גם סיטואציה זו לא רלבנטית לענייננו, שכן
15 חברת יזמות וחברת אחזקות לא נתמזגו, וחברת אחזקות לא הוקמה באמצעות מיזוג של חברת
16 יזמות עם תאגידים אחרים.
- 17 25. לטענת העוררות, הואיל ועיקרה של המחלוקת בשומת מס רכישה, היה על המשיב לבצע היקט
18 מתקנה 19 בתקנות מיסוי מקרקעין ובהתאם לתקנה זו, לפטור ממס רכישה גם את העברת
19 הזכויות במקרקעין מחברת יזמות לחברת אחזקות (סעיף 35 בסיכומי העוררות). גם טענה זו
20 נטענה באופן כוללני וללא פירוט מספק, ודי בכך כדי לדחותה. מכל מקום, אסתפק בכך שאציין
21 כי מקום בו המחוקק קבע תנאים מסוימים לתחולתו של סעיף חוק, ברי כי מקום בו תנאים
22 אלה לא מתקיימים – סעיף זה איננו חל, ואין מקום לנסות ולהחילו בעקיפין באמצעות טענה
23 חסרת בסיס של "היקש" אשר אין לה שום זיקה ללשונו של הסעיף.
- 24 26. לפיכך, דין טענה זו של העוררות – להידחות.
- 25 **1. האם יש מקום לבטל את הקנס שהוטל על העוררות בגין אי הצהרה במועד?**
- 26 27. העוררות טוענות כי יש לבטל את הקנס בגין אי הצהרה במועד בשל העובדה שתכליתו של קנס
27 זה ליצור הרתעה בגין התחמקות ממס שלא כדין [עמ"ש 5132/99 לבנון נ' מנהל מס שבח
28 **מקרקעין**, מיסים טו/2 (אפריל 2001) ה-29, עמ' 263], ואילו להן לא הייתה כוונה להתחמק
29 מתשלום מס – אלא אי הדיווח נבע מכך שחברת יזמות רכשה את הזכויות במקרקעין עבור
30 "חברה בהקמה" (חברת אחזקות).
- 31 28. בע"א 7394/03 ר.א.ד. **חברה לבניין בע"מ ואח' נ' גוטסמן** מיסים כא/1 (פברואר 2007) ה-1
32 מיסים כא/1 (פברואר 2007) ה-1 הורה בית המשפט למשיב כי –



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-02-25800-02 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

- 1 "נוכח העובדה כי העסקה דווחה על ידי חברת נ.י.פ. לשלטונות מס הכנסה כ"עסקה הונית"
2 ושולם בגינה מס רווחי הון וכן נוכח העובדה כי הערעורים שבכאן מעלים שאלה עקרונית
3 תקדימית שטרם ניתנה עליה הדעת בפסיקה, נראה כי מן הראוי שהמשיב ישקול את שאלת
4 ביטול הקנסות כאמור".
- 5 עיקרון זה מקובל עליי. גם אני סבור כי על המשיב לשקול ביטול קנס שניתן בגין אי הצהרה
6 במועד, מקום בו המקרה עומד בשני תנאים מצטברים:
7 א. העסקה דווחה למשיב (הגם שבדיעבד הסתבר שבאופן שגוי);
8 ב. שאלת הדיווח העלתה שאלה עקרונית תקדימית שהייתה נתונה במחלוקת בין המשיב לבין
9 הנישום.
- 10 29. דא עקא, המקרה דגן אינו עומד בתנאים אלה:
11 ראשית, העסקה נושא ערר זה, בגדרה הועברו זכויותיה של חברת יזמות במקרקעין אל חברת
12 אחזקות, כלל לא דווחה למשיב שכן חברת אחזקות דווחה למשיב על רכישת זכויות
13 מהמקרקעין מאת המוכרים. עיון בהסכם הקומביניציה מעלה אמנם כי חברת יזמות אכן צד לו,
14 אך אין בכך כדי להכשיר את אי הדיווח הנוגע לעסקה שנעשתה בין חברת יזמות לחברת
15 אחזקות.
- 16 שנית, אני סבור כי ערר זה לא העלה שאלה עקרונית תקדימית אשר נתנה לגיטימציה לאי קיום
17 חובת הדיווח הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין.
- 18 30. אוסיף ואציין כי גם טענת העוררות לפיה חברת יזמות לא דיווחה על העברת הזכויות במקרקעין
19 לחברת אחזקות משום שרכשה אותן עבור "חברה בהקמה" אין בה כדי לסייע לעוררות. בהקשר
20 זה יודגש כי אין בכך כדי להצדיק אי מתן ההצהרה הנדרשת בחוק מיסוי מקרקעין במיוחד
21 כאשר העוררות אף נמנעו מלהמציא למשיב "הודעת נאמנות" כנדרש בחוק מיסוי מקרקעין,
22 ובין היתר אף לא התייחסו לנושא זהותו של מממן העסקה.
- 23 31. בנסיבות אלה, תכלית ההרתעה העומדת בבסיסו של הטלת הקנס – בעינה עומדת, ואין כל
24 מקום לבטל או להפחית את הקנס בגין אי הצהרה במועד שהוטל על העוררות.
- 25 **V. סוף דבר**
- 26 32. לנוכח כל האמור לעיל, אף אני אציע לחבריי לדחות את הערר ולחייב את העוררים לשלם
27 למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום של 25,000 ₪.

ב. איטן

בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 25800-02-13-13 רותם שני יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז

1

2

חבר הוועדה, עו"ד דב שמואלביץ:

3

אני מסכים לתוצאה בדבר דחיית הערר ולהנמקות לכך, אשר פורטו בחוות הדעת של חבריי למושב,

4

יו"ר הוועדה כב' השופט בנימין ארנון ועו"ד דן מרגליות, ואף אני קובע כי דין הערר להידחות.

5

**דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה**

6

7

8

הוחלט לדחות את הערר מהנימוקים המפורטים בחוות דעתם של חבר הוועדה עו"ד דן מרגליות, ושל

9

יו"ר הוועדה כב' השופט בנימין ארנון.

10

הערור ישא בתשלום הוצאות ושכ"ט המשיב בגין דחייתו של ערר זה בסכום כולל של **25,000 ₪**.

11

12

ניתן היום, ט"ז אלול תשע"ד, 11 ספטמבר 2014, בהעדר הצדדים.

13

**דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה**

**עו"ד דב שמואלביץ
חבר הוועדה**

**בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה**

14