בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38581-03-19 פתרון בעיה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין:

השופט רון סוקול, סגן נשיא
עו"ד חיים שטרן- חבר ועדה
עו"ד נתן מולכו- חבר ועדה

העוררת **פתרון בעיה בע"מ, ח"פ 511543142**
ע"י מנהלה, א' אליאב

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה**
ע"י עו"ד א' סרולוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 : סע' 9(ב)(1), 14, 14(ב)

תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 : סע' 460(ב)

החלטה

השופט רון סוקול, סגן נשיא- יו"ר הוועדה

1. לפנינו בקשה לסילוק ערר על הסף מחמת מעשה בית-דין. כפי שיפורט להלן המחלוקת שבין הצדדים עוסקת בשאלה האם הכרעות בתי המשפט בהליכים קודמים חוסמות את העוררת מפני העלאת הטענות בערר הנוכחי.

כדי להבין את המחלוקות ואת השאלות השנויות במחלוקת נפתח בפירוט הרקע העובדתי וההליכים הקודמים.

רקע

2. ליגת תעשיות בע"מ (להלן: ליגת) היא חברה רשומה בישראל שהייתה בעבר חברה ציבורית שעסקה ביצור מוצרי הלבשה. מאז שנת 2004, ולאחר שהחברה חדלה מפעילות היצור, נרכשו כל מניותיה מהציבור והחברה הפכה לחברה פרטית. מניותיה של ליגת הוחזקו על ידי מספר בעלי מניות.

במשך השנים, שינתה ליגת את עיסוקה והחלה בהשקעות בנדלן. בשנת 2002 ייסדה ליגת ביחד עם שותפים את השותפות המוגבלת לב הדר – גיל הזהב (להלן: השותפות). השותפות זכתה

במכרז להקמת מקבץ דיור, שטחי מסחר וחניות אשר נבנו בשכונת הדר בחיפה על מקרקעין שבבעלות חברת ליגת.

3. מבלי לפרט את כל העסקאות לרכישת מניות בחברת ליגת, נציין כי במהלך השנים נרכשו מניות של חברת ליגת על ידי רוכשים שונים ובהם דוד ויסברג, חברת אחזקות ליגת בע"מ, חברת בני שם בע"מ וחברת ד.י. אינטרסט ניהול השקעות בע"מ (להלן: הרוכשים). מנהל מיסוי מקרקעין קבע בהחלטות שונות כי ליגת היא איגוד מקרקעין ועל כן רכישת המניות על ידי הרוכשים האמורים חייבת בתשלום מס רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

4. בעקבות החלטות אלו של מנהל מיסוי מקרקעין, ושומות המס שהוצאו לרוכשים בשל העסקאות לרכישת מניות ליגת, הגישו הרוכשים וליגת תעשיות בע"מ עררים לועדת הערר על פי חוק מיסוי מקרקעין היושבת בבית משפט זה (ו"ע 44860-03-14 אחזקות ליגת בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין; ו"ע 18443-07-14 ליגת תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין; ו"ע 44876-03-14 יד אהרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין; ו"ע 45650-06-12 בתי שם בע"מ נ' מנהל מס שבח; ו"ע 45601-06-12 ד.י. אינטרסט ניהול השקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח). הדיונים בכל העררים אוחדו ונדונו בפני הוועדה בהרכב, השופט רון סוקול, ונציגי הציבור, רו"ח ג. יחזקאלי-גולן ורו"ח ש' פסטנברג.

5. לאחר הליכים מרובים ניתן ביום 29.9.2016 פסק דינה של ועדת הערר בכל העררים המאוחדים (להלן: פסק דין ליגת). בפסק הדין ליגת אושרה עמדת מנהל מיסוי מקרקעין ונקבע כי ליגת היא איגוד מקרקעין ועל כן העסקאות לרכישת מניותיה חייבות במס רכישה על פי חוק מיסוי מקרקעין. ערעור שהוגש על פסק דין ליגת לבית המשפט העליון (ע"א 9065/16), נדחה בפסק דינו של בית המשפט העליון מיום 28.1.2019 (למעט לעניין תשלום קנס שהוטל על דוד ויסברג). פסק הדין ניתן ללא הנמקה מפורטת על פי סמכותו של בית המשפט בתקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: פסק הדין בעליון).

6. בין לבין, ביום 7.12.2014, רכשה העוררת, פתרון בעיה בע"מ מניות של ליגת מחברת בני שם בע"מ. חלק מהמניות נרכשו עבור העוררת עצמה וחלק נרכשו בנאמנות עבור חברת י.ד. אינטרסט ניהול השקעות בע"מ. גם בעסקה זו קבע מנהל מיסוי מקרקעין כי מדובר ברכישת מניות באיגוד מקרקעין ועל כן חויבה העוררת בתשלום מס רכישה.

7. על החלטת המנהל ועל שומת מס הרכישה הגישה העוררת ערר בתיק 4456-09-16. הערר הובא בפני ועדת הערר בראשות השופטת א' וינשטיין ונציגי הציבור עו"ד דן מרגלית ועו"ד דב שמואלביץ (להלן: הערר הראשון).

8. מאחר שבערר הראשון העלתה העוררת טענות זהות לטענות שנדונו והוכרעו בפסק דין ליגת, ומאחר שהדיון בערר הראשון נשמע בטרם ניתן פסק הדין בערעור לעליון, הגיעו הצדדים להסכמה דיונית שאושרה על ידי ועדת הערר. בפסק הדין שנתן תוקף להסכמה דיונית נרשם:

ב"כ המשיב ומנהל העוררת הגיעו לכלל הסכמה לפיה, שתי הסוגיות המרכזיות הנתונות להכרעת בית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסק דינה של ועדת הערר בראשות כב' השופט סוקול בעניין ליגת תעשיות (ו"ע 44860-03-14, ו"ע 18443-07-14, ו"ע 44786-03-14, ו"ע 45650-06-12, ו"ע 45601-06-12), יחייב את הצדדים בערר זה בכל הקשור והמתייחס לסוגיות החופפות את הערעור הנתון בעליון ואת הסוגיות המצויות בערר זה.

עוד הוסכם בין הצדדים, כי ככל שתיוותרנה סוגיות שאינן חופפות את הדיון בבית המשפט העליון ו/או שלא תוכרענה על ידי בית המשפט העליון בפסק דינו, תהא לעוררת הזכות להגיש ערר מחודש לאחר מתן פסק הדין בבית המשפט העליון, וזאת אך ורק בסוגיות כאמור.

בנסיבות אלה, אנו מורים על מחיקת הערר.

<u>הערר הנוכחי</u>

9. ביום 17.3.2019, כלומר בסמוך לאחר שניתן פסק הדין בעליון, הגישה העוררת את הערר הנוכחי. בערר הנוכחי זנחה העוררת את מרבית הטענות שנטענו על ידה בערר הראשון וביקשה לטעון רק בסוגיה אחת, אשר לטענתה לא נדונה ולא הוכרעה בפסק דין ליגת או בפסק הדין בעליון. העוררת טוענת כי יש להתערב בשומת מס הרכישה שנקבעה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין שכן המנהל כלל בשווי הרכישה של המניות גם את שווי הזכויות במקרקעין שבבעלות השותפות (שהיא כאמור אישיות נפרדת בבעלות של העוררת ושל אחרים). לטענתה, עמדה זו של המנהל מוטעית שכן על פי סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין יהא רוכש מניות באיגוד מקרקעין חייב במס אך ורק בשל החלק היחסי של "כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד" ועל כן אין להתחשב בשווי המניות של חברות או תאגידים שבבעלות איגוד המקרקעין. העוררת מוסיפה וטוענת כי בפסק דין ליגת לא הוכרעה המחלוקת בשאלה זו.

10. מנהל מיסוי מקרקעין מצידו הגיש בקשה לדחיית הערר על הסף. בבקשתו טוען המשיב, בניגוד לטענת העוררת, כי שאלת שווי הזכויות הוכרעה בפסק דין ליגת וכי בפסקה 101 נקבע מפורשות כי יש לכלול בשווי הזכויות גם את שווי זכויותיה של ליגת בשותפות, שכן גם השותפות הוכרה כאיגוד מקרקעין. עוד נטען כי במסגרת הדיון בערעור בבית המשפט העליון, העלו המערערות שם, את הטענה בצורה מפורשת (פסקאות 114-118 להודעת הערעור). גם בדיון בעל פה בפני בית המשפט העליון התייחסו הצדדים לטענת השווי. על כן, משנדחה הערעור המשמעות היא כי בית המשפט דחה את הטענה בעניין שווי הזכויות.

עוד טוען המשיב כי בדיון בערר הראשון, בישיבה מיום 16.3.2017, הסכימו הצדדים מפורשות כי אחת השאלות המהותיות שצפויות להתברר בבית המשפט העליון עוסקת "באופן קביעת שווי הזכות במקרקעין לצורך החבות במס רכישה". לפיכך, כך נטען, ההסכמה כי השאלות המהותיות יוכרעו על פי ההכרעה בערעור על פסק דין ליגת, חלה גם על ההכרעה בעניין שווי הזכויות.

11. בדיון המקדמי שנערך בפני יו"ר הוועדה הסכימו הצדדים כי הבקשה לסילוק על הסף תוכרע על ידי הוועדה. לצדדים ניתנה אפשרות להגיע להבנות אולם בסופו של יום לא הושגו הסכמות ועל כן עלינו להכריע בבקשת הסילוק על הסף.

<u>דיון והכרעה</u>

12. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי הדין עם המשיב וכי יש לסלק את הערעור על הסף. שוכנעתי כי הטענה המועלית על ידי העוררת, הוכרעה בהליכים הקודמים, ובשים לב להסכמות שהושגו בערר הראשון אין לאפשר לעוררת לשוב ולהעלותה בערר נוסף.

13. העוררת טוענת כאמור כי סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, על פי לשונו, מורה כי יש לכלול בשווי הרכישה של מניות האיגוד רק את שווי החלק היחסי של המקרקעין שבבעלות האיגוד. העוררת מפנה גם לתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין, בגדרו בוטלה הוראת סעיף 14 לרבות 14(ב) אשר קבע בעבר כי "בחישוב המס [...] יובא בחשבון גם חלק יחסי האמור בסעיף קטן ג' – מהזכות של איגוד מקרקעין שלאותו איגוד זכויות בו".

14. טענה זו לא התקבלה בפסק דין ליגת. בפסק דין ליגת נקבע כי בחוק מיסוי מקרקעין אימץ המחוקק את "עקרון השיקוף", דהיינו אימץ את הרעיון כי יש להתעלם ממסך ההתאגדות של איגוד המקרקעין, ולזהות את עסקת המניות עם עסקה למכירת המקרקעין (ראו פסקה 15 לפסק דין ליגת).

מאחר ונקבע בפסק דין ליגת כי גם השותפות היא איגוד מקרקעין, נקבע בפסקה 101 לפסק דין ליגת, כי יש לראות ברכישת מניות ליגת כרכישת המקרקעין שבבעלות ליגת ושבבעלות השותפות, וכך נאמר בפסקה 101 לפסק הדין ליגת.

> נוסיף כי אין גם מקום להתעלם מזכויותיה של ליגת תעשיות בשותפות לב הדר. משנקבע כי השותפות היא איגוד מקרקעין, הרי שאחזקת מניות האיגוד היא בבחינת אחזקת נכס מקרקעין של ליגת תעשיות, אותו יש לכלול בשווי הרכישה.

15. במסגרת הערעור על פסק דין ליגת העלו המערערות שם את אותה הטענה שמעלה העוררת כאן. כך בפסקה 118 להודעת הערעור נטען:

> אף אחד לא ביקש להתעלם משווי הזכויות של ליגת תעשיות בלב הדר. אכן יש להחשיב את שווי הזכויות של ליגת תעשיות בלב הדר אך לא את שווי המקרקעין של לב הדר. ועדת הערר חישבה את שווי הזכויות במקרקעין של ליגת תעשיות על פי שווי כל המקרקעין, שלה ושל לב הדר ולא היא. לפיכך, מתבקש בית המשפט העליון הנכבד לחשב את שווי הזכויות במקרקעין של ליגת תעשיות אך ורק על פי שווי הזכויות במקרקעין של ליגת תעשיות עצמה בתוספת שווי זכויותיה של ליגת בשותפות לב הדר (שווי הנכס של השותפות בניכוי ההתחייבויות של השותפות ובתוספת הנכסים הפיננסיים של השותפות.

16. בדיון בבית המשפט העליון חזר בא כוח המערערות והעלה מפורשות את הטענה. וכך טען:

> רובד שני הוא מאוד מרכזי ועקרוני, ואני מתייחס לפרק ה' בסיכומים שלנו – המערערות. החבות במס רכישה היא על שווי המקרקעין שבבעלות. אך לא על שווי המקרקעין של החברות ... מצטט. הסיטואציה היא שיש לנו חב' מסויימת, ליגת תעשיות יש לה נכסי מקרקעין, לחברה הזאת יש חברות בנות, שותפות, של לב הדר. יש לנו אם ובת. העיסקה בוצעה במניות האם, ליגת תעשיות. מפנה לסעיף 9ב' לחוק מיסוי מקרקעין. מצטט. כתוב בצורה מפורשת המקרקעין שבבעלות האגוד. לכן מבחינת מס הרכישה צריך לקחת בחשבון את המקרקעין של ליגת תעשיות עצמה.

ובהמשך:

> העמדה שלנו שזה שווי המקרקעין של האם, ושווי המניות כמשקיע של האם בבת ולא עושים הרמת מסך לאורך כל הדרך, לאורך כל הרבדים, בקומה א' או ב' או ג', זה לא עולה בקנה אחד עם ההיסטוריה החוקתית."

17. משמע, הטענות בנוגע להערכת שווי המקרקעין של חברת ליגת וההתחשבות בשווי המקרקעין של השותפות, נדונו בהרחבה בבית המשפט העליון. בית המשפט דחה את הערעור ואף כי פסק הדין ניתן על פי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, דהיינו ללא הנמקה מפורטת, ברי כי בית המשפט דחה את הטענה ואימץ את קביעת השווי כפי שאושרה בפסק דין ליגת.

ודוקו, מנהלה של העורר, מר אהוד אליאב, הוא גם מנהלה של ליגת, הוא שהגיש בשם כל הרוכשים את התצהיר בעררים שהוגשו והיה מעורב בכל ההליכים בעררי הרוכשים ובדיון בערעור לבית המשפט העליון. מר אליאב היה מודע לכך כי טענת השווי נדונה והוכרעה בפסק דין ליגת, וכי במסגרת הערעור העלו הרוכשים טענות בשאלה זו.

18. עוד נזכיר כי בא כוח המשיב בדיון מיום 16.3.2017 בערר הראשון, הבהיר מפורשות מהן אותן שאלות שלדעתו עומדות להכרעה בבית המשפט העליון וחופפות את הטענות בערר שהגישה העוררת. לדבריו (עמ' 7 שורות 2-3) "אני מסכים עם העוררת, שלא כל השאלות שיש בערר זה מתעוררות בערעור לעליון. יחד עם זאת, שתי שאלות מהותיות; סיווג האיגוד כאיגוד מקרקעין, והשנייה, אופן קביעת שווי הזכויות במקרקעין לצורך החבות במס רכישה, אלה שתי שאלות מפורשות שנמצאות בערעור בעליון". גם מנהל העוררת, מר אליאב, אמר כי "אני מסכים עם הנקודות שחברי העלה, אם העליון יכריע בדיוק בשאלות האלה, אני מסכים".

19. בית המשפט העליון הכריע בשאלות שהובאו לפתחו. פסק דין שניתן על פי תקנה 460(ב) לתקנות, אף שאינו מנומק, מהווה הכרעה לגופן של הטענות ומשמעו כי בית המשפט בערכאת הערעור מאמץ את קביעות הערכאה הדיונית. בית המשפט העליון אף אמר זאת מפורשות:

> מצאנו כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק הדין; הממצאים העובדתיים תומכים במסקנה המשפטית, ואין לגלות בפסק הדין טענות שבחוק.

nevo.co.il

20. בית המשפט העליון היה מודע לטענה בדבר אופן חישוב שווי הרכישה והחליט לדחותה. נזכיר כי כבר נאמר לא אחת כי הכרעה על פי תקנה 460(ב) אינה הכרעה המתעלמת מטענות הצדדים. ברע"א 478/88 בקר נ' שטרן פ"ד מב(3) 679, 680 אומר בית המשפט:

> אין ללמוד מן היישום של תקנה 460(ב) במקרה קונקרטי, כאילו לא נתן בית המשפט את הדעת לטענותיהם של בעלי הדין. הניסוח של פסק הדין, אשר אותו התירה תקנה 460, צריך לנבוע מלימוד החומר ומהסקת המסקנות המצטברות המפורטות בפיסקאות (1)-(3) של תקנה 460(ב).

<u>סוף דבר</u>

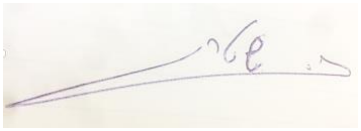
21. לאור כל האמור ברור כי הטענה שמעלה העוררת בערר הנוכחי כבר נדונה והוכרעה בפסק דין ליגת ובפסק הדין בבית המשפט העליון, ועל כן, בשים לב להסכמות בערר הראשון, אין להתיר לעוררת להעלותה שוב.

אשר על כן אציע לחברי לדחות את הערר על הסף ולחייב את העוררת לשלם למשיב הוצאות בסך 5,000 ₪.

רון סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

<u>עו"ד חיים שטרן- חבר הוועדה</u>

אני מסכים.



חיים שטרן, עו"ד
חבר הוועדה

<u>עו"ד, ד"ר נתן מולכו- חבר הוועדה</u>

1. הקביעה האם חברה הינה איגוד מקרקעין נדונה לא אחת בפסיקה ואף נקבעו מבחנים שיסייעו בקביעה אימתי יקבע כי חברה הינה איגוד מקרקעין ומתי לא. אני לדידי, הייתי מבקש להוסיף לאבחנות אלו בכדי לתת ודאות משפטית, ככל שניתן, לצדדים לעסקה.

2. ואולם, עניינינו בערר זה מאוד צר. האם קיים מעשה בית דין והאם ההסכמות שניתנו בעבר חוסמות את העוררת מלטעון ולדון בהם מחדש._בעניין זה, דעתי הינה כדעת יו"ר הועדה, כב' ס/הנשיא סוקול, ולפיכך הנני מצטרף לנימוקיו ולפסק דינו.

נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט לדחות את הערר ולחייב בהוצאות כמפורט בפסקה 21 לפסק דינו של השופט רון סוקול.

ניתנה היום, ט' אייר תש"פ, 03 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט	**נתן מולכו, עו"ד**	**חיים שטרן, עו"ד**
יו"ר הוועדה	**חבר הוועדה**	**חבר הוועדה**

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן