<u>הנושא: עררים מאוחדים על דחיית בקשה לביטול עסקה ועל דחיית השגות על שומות מס רכישה - דחיית ערר על קביעה כי העסקה היא מכר חוזר, וקבלת ערר על קביעת שווי המכירה</u>

בוועדת ערר מיסוי מקרקעין בחיפה
מס' תיק: ו"ע 52728-11-21
בפני: כב' השופטת א. וינשטיין - יו"ר, ר. מרסיאנו וא. כאכון - חברים
העוררות: קניון הצפון נהריה נכסים בע"מ ואח'
המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ניתן ביום: 9.3.25

[התמצית תשולב בקרוב]

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
<u>בבית המשפט המחוזי בחיפה</u>

ו"ע 52728-11-21
<u>ו"ע 32939-09-22</u>

בפני:	**כב' השופטת אורית וינשטיין - יו"ר** **רפאל מרסיאנו - חבר** **אבי כאכון - חבר**
העוררות:	**1. קניון הצפון נהריה נכסים בע"מ ח"פ. 511644825** **2. מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ ח"פ. 510758329** **ע"י ב"כ עוה"ד שלמה כהן ו/או יועד כוכבי ואח'**
	נגד
המשיב:	**מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** **ע"י ב"כ עו"ד למא שקור מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)**

פסק דין

בפנינו שני עררים מאוחדים אשר הוגשו על ידי העוררות, קניון הצפון נהריה נכסים בע"מ (להלן - **העוררת 1**) ומרכז מסחרי (אזו-ריט) בע"מ (להלן - **העוררת 2**) (להלן ביחד **העוררות**), על החלטה מיום 9.8.21 בעניין דחיית טענת העוררות לביטול עסקה ועל החלטות לפיהן נדחו השגות העוררות על שומות מס רכישה, שניתנו על ידי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן - **המשיב**).

שתי מחלוקות מונחות בפנינו להכרעה: הראשונה, מה מהותו של הסכם מיום 2.6.2020 שנחתם בין העוררות וחברת מליסרון בע"מ, שהיא חברת האם של העוררות (להלן - **חברת מליסרון**), לבין חברת כלל לביטוח בע"מ (להלן - **חברת כלל**) אשר כותרתו היא " הסכם

לביטול מכר (חלקי) פשרה ושיתוף פעולה" - האם אמנם מדובר בביטול מכר חלקי, כטענת העוררות; או שמא מדובר במכר חוזר, כפי עמדת המשיב.

המחלוקת השניה, ככל שתתקבל עמדת המשיב וייקבע כי מדובר במכר חוזר - מהו שווי המכירה בעסקת המכר החוזר - האם 67 מיליון ש"ח כפי עמדת העוררות; או 120 מיליון ש"ח כפי עמדת המשיב.

הרקע העובדתי הנדרש:

1. ביום 28.5.2013 מכרו העוררות, כל אחת ע"פ חלקה בבעלות, לחברת כלל זכויות במקרקעין הידועים כגוש 18133 חלקה 52, עליהם בנויים מבנה מסחרי הידוע כ"**קניון הצפון**" בנהריה (להלן - **קניון הצפון**), וכן זכויות במקרקעין הידועים כגוש 18133 חלקות 44-42 הכוללים קרקע המיועדת למגורים (להלן - **הסכם המכר המקורי** ו-**הממכר** בהתאמה).

יצוין, כי העוררות מכרו את זכויותיהן בקניון הצפון וביתר חלקי הממכר מטעמים הנוגעים לענייני הגבלים עסקיים של חברת מליסרון, בעקבות רכישת השליטה בחברת בריטיש ישראל השקעות בע"מ על ידיה. במקביל למכירת קניון הצפון בנהריה לחברת כלל, נמכרו לחברת כלל גם זכויותיה של חברת מליסרון במחצית קניון הדר בשכונת תלפיות בירושלים.

עוד יש לציין, כי הסכם המכר המקורי נחתם כאשר ברקע חתימתו עמדו סיום בנייתו ותחילת פעילותו של קניון חדש בנהריה - הוא קניון "ארנה", אשר הצדדים להסכם המכר המקורי צפו כי פעילותו של קניון זה תהווה תחרות משמעותית לקניון הצפון, וכתוצאה עניין זה השפיע על קביעת התמורה ועל התניות בהסכם המכר המקורי.

2. התמורה החוזית שנקבעה בהסכם המכר המקורי הועמדה על סך של כ-175,000,000 ש"ח וכן נקבעו בהסכם האמור מנגנונים שונים לשם הבטחת תשואה קבועה לחברת כלל מקניון הצפון במשך תקופה של 10 שנים לאחר מכירת הקניון לידיה, ולהבטחת התמורה בתום תקופת 10 השנים, וזאת בשל החשש של חברת כלל מהשפעת כניסתו לפעילות של קניון "ארנה" המתחרה.

בתמצית ייאמר, כי בהסכם המכר המקורי נקבע כי במשך 10 שנים ממועד מסירת ההחזקה בקניון לידי חברת כלל, ככל שהרווח התפעולי השוטף השנתי (NOI - Net Operating Income) של חברת כלל מהפעלת קניון הצפון יפחת מסך של 13,500,000 ש"ח (להלן - **התשואה המובטחת**), ישלמו העוררות לחברת כלל את ההפרש עד לסכום התשואה המובטחת וחברת מליסרון תהיה ערבה לקיום התחייבויותיהן אלו של העוררות הקבועות בהסכם המכר המקורי (ראו סעיף 7.8 להסכם המכר המקורי שצורף כנספח 1 לתצהירו של מר פליקס שופמן מטעם העוררות).

3. עוד התחייבו העוררות בהסכם המכר המקורי כי במידה ובתום התקופה יפחת שווי הקניון מהתמורה שנקבעה בהסכם המכר המקורי, תותאם התמורה והעוררות ישלמו

את סכום ההפרש שבין שווי הקניון באותה העת לתמורה שנקבעה בהסכם המכר המקורי.

4. עסקת המכר הראשונה דווחה למשיב, והיא נישומה וחויבה במס ע"י המשיב לאחר קיום הליכי שומה לפי הסמכויות המוקנות למשיב.

5. חברת כלל קיבלה לידיה את החזקה בקניון הצפון בחודש ספטמבר 2014.

כבר למן תחילת הפעלתו של קניון הצפון על ידי חברת כלל, נדרשו העוררות לשלם לחברת כלל תשלומים בהתאם למנגנון הבטחת התשואה, לצורך השלמה עד לתשואה המובטחת. לפיכך, שולמו תשלומי השלמה כאמור בגין שנת 2014 ובגין שנת 2015. העוררות נדרשו לשלם את תשלומי ההשלמה גם בגין שנת 2016 - אך לא עשו כן.

העוררות טענו כי האשמה בגין ירידת רווחיו של קניון הצפון מוטלת על כתפיה של חברת כלל בשל אופן ניהולה הכושל את הקניון. ראו לעניין זה סעיפים 16-13 לתצהירו של מר שופמן מטעם העוררות וכן עדותו בעמוד 13 לפרוטוקול מיום 18.2.25. בהתאם לעמדתן זו, ביום 21.6.2017 נשלח מכתב על ידי חברת מליסרון לחברת כלל בו הודיעה חברת מליסרון על ביטול סעיפי הבטחת התשואה והבטחת התמורה בהסכם המכר המקורי - סעיפים 7.8 ו-7.9. (ראו נספח 14 לתצהיר העדות הראשית של עד המשיב מר טל גולדשטיין).

6. המחלוקות בין העוררות לבין חברת כלל בעניין יישומו של הסכם המכר המקורי הובילו בנובמבר 2017 להגשת תביעה לבית המשפט המחוזי בתל-אביב על ידי חברת כלל נגד העוררות וחברת מליסרון לאכיפת ויישום הוראות ההסכם (ת"א 58318-11-17) (להלן - **התביעה האזרחית**) (ראו נספח 2 לתצהירו של מר שופמן מטעם העוררות וכן נספח 11 לתצהיר מר גולדשטיין).

7. הצדדים לתביעה האזרחית ניהלו משא ומתן לפשרה ובסופו הגיעו להסכמות, אשר מצאו ביטוין בהסכם שנחתם ביום 2.6.2020, שכותרתו "הסכם לביטול מכר (חלקי) פשרה ושיתוף פעולה" (להלן - **ההסכם שבמחלוקת**) (ראו נספח 3 לתצהירו של מר שופמן וכן נספח 11 לתצהירו של מר טל גולדשטיין). מר שופמן טען בתצהירו ובעדותו כי ההסכם שבמחלוקת נחתם לאור הסיכון בו עמדו העוררות וחברת מליסרון בגין התביעה האזרחית וככל שייקבע בה כי מנגנון הבטחת התשואה כמו גם מנגנון הבטחת התמורה ייאכף עליהן.

8. בהסכם שבמחלוקת נקבע, בין היתר, כי הסכם המכר המקורי יבוטל באופן חלקי בהתייחס למחצית (50%) מכלל הזכויות וההתחייבויות בקניון ובמקרקעין, וזאת כנגד השבת סך השווה למחצית (50%) משווי הקניון והמקרקעין לידי חברת כלל נכון ליום החתימה על ההסכם שבמחלוקת, סכום אשר הועמד על סך של 67 מיליון ש"ח, בהתאם לחוות הדעת השמאיות אשר נערכו על ידי משרד ברק פרידמן קפלנר שימקביץ ושות', (להלן - **חוות דעת השמאיות**) (צורפו כנספחים 2-1 לתצהיר העדות הראשית של מר משה פרידמן מטעם העוררות).

עוד נקבע בהסכם שבמחלוקת (סעיף 10.1 להסכם הנ"ל), כי כנגד ויתור הדדי של הצדדים לו על טענותיהם האחד כלפי השני בהליך התביעה האזחרית וכנגד ביטול סעיפים מהסכם המכר המקורי, הנוגעים למנגנון הבטחת התשואה ולמנגנון הבטחת התמורה, העוררות ישלמו לחברת כלל סך של 53 מיליון ש"ח (בתוספת מע"מ כדין), כסכום פשרה חד פעמי, בגין התחייבויות קודמות אשר לא קוימו והן בגין התחייבויות עתידיות (להלן - **סכום הפשרה**).

9. לאחר חתימת ההסכם שבמחלוקת, ביום 1.7.2020 הודיעו העוררות למשיב, למען הזהירות, על החתימה על ההסכם שבמחלוקת, וטענו במסגרת הודעה זו כי לשיטתן מדובר בביטול חלקי של הסכם המכר המקורי ואין המדובר במכר חוזר (ראו נספח 3 לתצהירו של מר גולדשטיין מטעם המשיב).

המשיב הוציא לעוררות ביום 1.10.2020 דרישה להמצאת מסמכים, במסגרתה ביקש לקבל מסמכים שונים, ביניהם - חוות דעת שמאית אשר על פיה נקבע סכום הפשרה, ואופן חישובו, כתבי טענות בתביעה האזרחית ועוד (נספח 5 לתצהירו של מר גולדשטיין).

ביום 19.11.2020 הגישו העוררות וחברת כלל למשיב תצהיר ביטול חלקי של הסכם המכר המקורי (נספח 6 לתצהירו של מר טל גולדשטיין מטעם המשיב).

10. ביום 23.12.2020 השיבו העוררות לדרישת המצאת המסמכים שמטעם המשיב (נספח 7 לתצהירו של מר גולדשטיין), במסגרתה הבהירו כי התשלומים לחברת כלל על פי ההסכם שבמחלוקת מחולקים לסכום השבה, המגלם את שווים של הקניון והמקרקעין בסמוך למועד חתימת ההסכם שבמחלוקת, בהתאם לחוות הדעת השמאית; וסכום פשרה, אשר נקבע כתוצאה מניהול מו"מ בין הצדדים במסגרת התביעה האזרחית, בקשר עם מנגנון הבטחת התשואה וביטולו ובקשר עם טענות העוררות לניהול הכושל של הקניון על ידי חברת כלל.

בין הצדדים לעררים התנהלו דיונים שומתיים (ראו נספח 16 לתצהירו של מר גולדשטיין מטעם המשיב).

11. ביום 9.8.2021 ניתנה החלטת המשיב (ראו נספח 18 לתצהירו של מר גולדשטיין), במסגרתה קבע המשיב כי ההסכם שבמחלוקת אינו מהווה הסכם לביטול חלקי של הסכם המכר המקורי אלא מדובר בעסקת מכר חוזר, לפיה נמכרו חזרה לידי העוררות מחצית מהזכויות שנרכשו על ידי חברת כלל בהסכם המכר המקורי בקניון ובמקרקעין הנלווים.

בנוסף, קבע המשיב, כי שווי המכירה בעסקת המכר החוזר הוא שווי המקרקעין אשר נקבע בהסכם שבמחלוקת, דהיינו: 67 מיליון ש"ח, בצירוף תשלום סכום הפשרה - הפיצוי החד פעמי בגין סיום ההליכים המשפטיים בין הצדדים ושינוי התחייבויות התשואה - 53 מיליון ש"ח, כתשלום מצרפי בגין רכישת הזכויות במקרקעין. קרי, המשיב העמיד את שווי המכירה על סך של 120 מיליון ש"ח. במקביל, נדרשו העוררות להגיש למשיב הצהרות אודות המכר החוזר.

12. ביום 12.10.2021 הגישו העוררות למשיב, תחת מחאה, הצהרות לגבי המכר החוזר (ראו נספח 19 לתצהירו של מר גולדשטיין).

להצהרות הנ"ל צורף מכתב, במסגרתו טענו העוררות נגד דרישת המשיב להגשת הצהרות אודות מכר חוזר, הואיל ולטענתן ההסכם שבמחלוקת מהווה ביטול חלקי של הסכם המכר המקורי, פשרה במחלוקת כספית שהתגלעה בינן לבין חברת כלל וכן הסכמה לשיתוף פעולה לניהול השוטף של הקניון.

13. המשיב לא קיבל את טענות העוררות וקבע בשומה לפי מיטב השפיטה (ראו נספח 20 לתצהירו של מר גולדשטיין) כי ההסכם שבמחלוקת הוא הסכם מכר חוזר וכי שווי המכירה לצורכי מס רכישה, כולל את כל התמורות הישירות והעקיפות ששולמו, אשר לשיטתו הוא בסך של 120 מיליון ש"ח, וזאת לפי עיקרון צירוף כלל התמורות.

14. ביום 22.11.2021 הוגש ערר (ו"ע 52728-11-21) על החלטת המשיב בנושא סיווג ההסכם שבמחלוקת ואי קבלת טענת העוררות לביטול עסקה.

בנוסף, ביום 17.3.2022 הוציא המשיב נימוקי שומה במסגרתם קבע כי שווי המכירה בעסקת המכר החוזר יעמוד על סך 120 מיליון ש"ח (ראו נספח 20 לתצהיר מר גולדשטיין).

ביום 8.5.2022 הגישו העוררות השגה בצירוף חוות דעת שמאית (נספח 21 לתצהירו של מר גולדשטיין). ביום 12.6.2022 התקיים דיון בהשגה (פרוטוקול הדיון בהשגה צורף כנספח 22 לתצהירו של מר גולדשטיין). ביום 11.8.2022 ניתנה החלטת המשיב אשר דחתה את ההשגה (נספח 23 לתצהיר מר גולדשטיין).

ביום 14.9.2022 הוגש הערר מושא תיק ו"ע 32939-09-22 על החלטת המשיב בהשגה בעניין שווי המכירה.

הדיון בשני העררים אוחד.

העדויות:

15. מטעם העוררות הוגשו שלושה תצהירי עדות ראשית, תצהיר של מר פליקס שופמן (לעיל ולהלן - **מר שופמן**), אשר כיהן בין שנת 2005 לשלהי שנת 2020 כסמנכ"ל הפיתוח העסקי של חברת מליסרון, וכחלק מתפקידו השתתף בהליכי מכירת הקניון ויתר חלקי הממכר בשנת 2013 וכן בהליכי המו"מ לפשרה אשר הובילו לחתימת ההסכם שבמחלוקת בשנת 2020 (מוצג ע/1). בנוסף, הוגש תצהיר של מר משה פרידמן, שמאי מקרקעין אשר ערך את שתי חוות הדעת השמאיות לקניון ולחלקות הסמוכות אליו בשנת 2019, וכן הוגש תצהיר של מר רענן דוד, שמאי מקרקעין אשר ערך חוות דעת שמאיות לקניון ולחלקות סמוכות אליו ביולי 2021 ומרץ 2022 לצורך דוחותיה הכספיים של חברת מליסרון.

16. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של מר טל גולדשטיין (מוצג מש/1), ממונה חולית שומת מקרקעין וחוליית השגות ועררים במשרדי המשיב.

דיון הוכחות נערך ביום 18.2.2025.

17. אקדים ואציין, כי שנתיים (!) טרם דיון ההוכחות - ביום 2.2.2023, לאחר שהתקיימה ישיבת קדם משפט בעררים המאוחדים דנן ולאחר שהומלץ לצדדים לשקול את האפשרות להגיע להבנות בעניין סיווג העסקה כמו גם בסוגיית שווי המכירה, נמסרה הודעה לתיק בית המשפט לפיה הצדדים לא הגיעו להסכמות ביניהם והעוררות ביקשו לנהל את העררים עד תום. בהתאם להודעה זו, נקבעו העררים לשמיעת ראיות, והצדדים הגישו את תצהיריהם כאמור לעיל.

בהמשך, בשל אילוצי מלחמת חרבות ברזל כמו גם בשל קושי מתמשך בהרכב ועדת הערר - לא ניתן היה לקיים את דיון ההוכחות, וזאת עד למועד שנקבע ביום 18.2.25.

18. עם זאת, עד למועד ההוכחות, בית המשפט השקיע מאמצים ניכרים בניסיון להביא את הצדדים לכלל הסכמה והתקיימו דיונים לצורך זה - אך ללא הועיל, והצדדים הודיעו ביום 4.3.2024 כי הם מבקשים שהעררים ייקבעו לשמיעת ראיות מאחר ולא הגיעו להסכמות ביניהם. החלטה על מועד שמיעת הראיות ניתנה ביום 24.9.24 והעררים נקבעו, כאמור, לדיון הוכחות ביום 18.2.25.

19. ביום 11.2.25, פחות משבוע ימים לפני דיון ההוכחות, ביקשו העוררות לדחות את הדיון בשל כך שמר שופמן הודיע כי ייבצר ממנו להגיע לדיון. בהחלטה שניתנה באותו יום, 11.2.25 נדחתה הבקשה ומועד ההוכחות נותר על כנו.

20. יומיים לאחר מכן, ביום 13.2.25 הגישו לפתע הצדדים "הודעה על הסדר דיוני" לפיו הוסכם ביניהם כי תצהירו של מר שופמן יוצא מתיק בית המשפט לאור היעדר יכולתו להתייצב לדיון ההוכחות והצדדים יוותרו על חקירותיהם של שאר העדים - השמאים מר פרידמן ומר דוד וכן עד המשיב מר גולדשטיין.

21. בהחלטה שניתנה ביום 13.2.25 נדחתה הבקשה לאישור ההסדר הדיוני. הובהר בהחלטה כי ועדת הערר לא תוכל ליתן פסק דין כראוי בלא בירור העובדות שבמחלוקת בין הצדדים, וכי מלבד אילוצי זמנו של מר שופמן - לא ניתן כל הסבר הכיצד לאחר שבמשך למעלה משנה וחצי הצדדים חוזרים וטוענים כי קיימת מחלוקת ביניהם המצריכה שמיעת ראיות - לפתע מוגש הסדר דיוני שכזה, כאשר בין היתר קיימת מחלוקת על שווי המכירה.

בית המשפט אף הבהיר כי הגשת הבקשה בעיתוי כפי שהוגשה ובנימוק כפי שהוגשה - מהווה השחתת זמן שיפוטי והצדדים נדרשו אפוא להתייצב לדיון שנקבע, וליתן תשובות לוועדת הערר. בקשה לעיון חוזר שהוגשה ביום 17.2.25 - נדחתה אף היא.

22. בדיון ההוכחות שהתקיים ביום 18.2.25 הודיעה ב"כ המשיב כי היא בוחרת שלא לחקור את שני העדים השמאים מטעם העוררת - מר רענן דוד ומר משה פרידמן, וזאת

מאחר והצדדים הגיעו להסכמה כי שווי השוק של הקניון והמקרקעין הינו 67 מיליון ש״ח, כטענת העוררות המתבססת על חוות הדעת של מר פרידמן. באשר לחוות הדעת שהוגשו מטעם מר דוד המפנה לשמאיות מאוחרות יותר הקובעות שווי שוק - המשיב הודיע כי אינו חולק עליהן אם כי לטעמו אינן רלוונטיות, וכי עמדתו היא כי יש לקבוע את שווי המכירה על פי התמורה ההסכמית.

כך או כך המשיב הודיע כי אין לו צורך גם בחקירתו של מר דוד. במעמד הדיון הובהר כי אי חקירה משמעה הסכמה לאמור בתצהירים וחוות הדעת.

בדיון ההוכחות נחקרו אפוא מר שופמן מטעם העוררות וכן נחקר מר גולדשטיין מטעם המשיב.

בסיום דיון ההוכחות נקבע מועד ליום 9.3.25 לצורך שמיעת סיכומים בעל-פה.

תמצית טענות העוררות:

23. ההסכם שבמחלוקת מהווה ביטול חלקי של עסקת הבסיס שבהסכם המכר המקורי ותיקונו, ואין בו כל אקט של מכירה כהגדרת מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין. המשיב מבקש ללא כל צידוק להטיל מס רכישה נוסף לפי שווי שאינו מתיישב עם שווי שוק ללא תימוכין כלשהן.

24. העסקה נשוא הסכם המכר המקורי לא הכתה שורשים כקבוע בהלכה הפסוקה. העוררות הפנו לסעיפים שונים בהסכם המכר המקורי המצביעים על המשך מעורבות של העוררות (המוכרות) בהתנהלות בעניין של הקניון ושוכרי החנויות בקניון והתחייבויות של חברת כלל (הרוכשת) לפעול בהתאם למהלך העסקים הרגיל והמקובל בניהול קניונים דוגמת קניון הצפון. על כן, לא נותק הקשר בין העוררות כמוכרות לבין חברת כלל כרוכשת, ואין לראות במסירת החזקה בקניון לידי חברת כלל וברישום הבעלות בזכויות בקניון ובמקרקעין על שמה כחזות הכל.

כמו כן, מרכז הסכם המכר המקורי סבב סביב הבטחת תוצאותיה של חברת כלל והבטחת התשואה.

מאחר וסעיפי הבטחת התשואה והתמורה נקטעו ולא התמלאו בשלב מוקדם, אזי השבת מחצית הקניון לידי העוררות מהווה ביטול עסקה ולא מכר חוזר של מחצית הקניון. העוררות טעו באופן בו ערכו את הסכם המכר המקורי, וטעות זו הביאה אותן לחתימת ההסכם שבמחלוקת כברירת מחדל כדי להקטין נזקים שנגרמו להן.

25. כל שהעוררות רצו היה למזער נזקים עקב חשיפתן, לאחר זמן קצר ממועד החתימה של הסכם המכר המקורי, לתשלום של עשרות מיליוני שקלים לחברת כלל, ועל כן פעלו לתיקון הסכם המכר המקורי באופן שיהיה הגון והוגן יותר כלפיהן. על כן, ברור כי עניינו בביטול עסקה ולא במכר חוזר. מאחר והצדדים להסכם שבמחלוקת הן חברות ציבוריות מהמובילות במשק הישראלי, בעלות רגולציה פנימית משמעותית, נחתם התצהיר על ביטול העסקה רק לאחר שהצדדים האמורים וידאו כי מדובר בביטול עסקה חלקי.

26. אף אם תתקבל טענת המשיב וייקבע כי ההסכם שבמחלוקת עניינו מכר חוזר ולא ביטול (חלקי) של הסכם המכר המקורי, יהיה בכך פגיעה בעוררות בדיעבד וגילוי פרטים שלא היו ידועים להן בעת כריתת ההסכם, ולכן העוררות תבקשנה הארכת מועד לתיקון השומות שיצאו על ידי המשיב.

בנוסף, מאחר והעוררות דיווחו, למען הזהירות, ביום 1.7.2020 על ההסכם שבמחלוקת ועל עמדתן כי מדובר בביטול חלקי ולא במכר חוזר - אין מקום לקנס אי ההצהרה במועד שהשית עליהן המשיב לפי סעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין.

27. לחילופין, מקום בו תתקבל טענת המשיב כי יש לסווג את ההסכם שבמחלוקת כמכר חוזר, יש לקבוע כי שווי המכירה הוא 67 מיליון ש"ח, כקביעת הצדדים בהסכם בהתבסס על חוות הדעת השמאיות של מר פרידמן. יש לכבד קביעה זו על פי הוראות הדין. לכן, יש לבטל את שומות מס הרכישה ולהעמיד את שווי המכירה שלמחצית הקניון והמקרקעין על סך של 67 מיליון ש"ח.

28. סכום הפשרה אשר קיבלה חברת כלל כסכום חד פעמי בנוסף לסכום ההשבה אינו תשלום עבור הזכות במקרקעין ולכן אין להטיל בגינו מס רכישה. בהסכם שבמחלוקת בוטל הרכיב של תשואה מובטחת כנגד העברת אותו תשלום פשרה חד פעמי, משכך אין לצרף כל סכום נוסף לשווי המקרקעין, והשווי של המקרקעין הוא כפי שהוערך על פי חוות הדעת השמאיות.

29. סכום הפשרה אינו אלא פיצוי בגין התחייבויות שהעוררות התחייבו בהן מכוח ההסכם המקורי, וקניית סיכון מצד העוררות לסיכונים אליהם היו חשופות ככל שהיו ממשיכות בהתקשרות על פי ההסכם המקורי וככל שהתביעה האזרחית היתה מתנהלת עד תום.

30. השאלה אם תשלום מסוים הוא חלק משווי הזכות במקרקעין נקבעת בהתאם לתוכנה ומהותה הכלכלית של הזכות. בענייננו, תשלום סכום הפשרה לא בוצע עבור הקניון או המקרקעין או עבור זכות הנטמעת בהם, אלא מדובר בתשלום שהוא נפרד מהתמורה ששולמה בעבור שווי הקניון והמקרקעין.

כשם שמנגנון הבטחת התשואה אשר נקבע בהסכם המקורי לא נתפס כחלק משווי המקרקעין, אזי סכום הפשרה ששולם כנגד ביטול מנגנון זה גם הוא אינו חלק משווי המקרקעין.

31. מבחן התכלית הכלכלית אף מתעצם נוכח מצבו של הקניון ושווי השוק שלו ערב החתימה על ההסכם שבמחלוקת, שכן אין מחלוקת כי שווי השוק של הקניון ירד ומחזורי הקניון אף הם ירדו. לא יעלה על הדעת לקבוע כי העוררות שילמו 120 מיליון ש"ח תמורת **מחצית** הזכויות במקרקעין ובקניון, כך שכביכול שווי השוק של 100% מהזכויות בקניון ובמקרקעין הוא 240 מיליון ש"ח - שווי רחוק משווי השוק האמיתי של הקניון, ושהינו גבוה משמעותית משווי המכירה של הקניון והמקרקעין על פי הסכם המכר המקורי, שעמד על 175 מיליון ש"ח למלוא הזכויות בקניון ובמקרקעין, בתקופה שקדמה לכניסת הקניון המתחרה לפעולה.

32. שתי התמורות שנקבעו בהסכם שבמחלוקת הן למעשה שתי פעולות נפרדות אשר בוצעו בתוך הסכם אחד לשם הנוחות בלבד.

תמצית טענות המשיב:

33. אין מקום להורות על ביטול חלקי של עסקת המכר המקורית הואיל והיא הכתה שורשים בקרקע המציאות וההסכם שבמחלוקת מהווה אפוא מכר חוזר. בהתאם להוראות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, על הטוען לביטול להוכיח כי מכירת הזכות במקרקעין התבטלה מעיקרא. בהתאם לפסיקה המבחן העיקרי על פיו נבחנת טענה לביטול עסקה הוא *"האם העסקה הקודמת הכתה שורשים בקרקע המציאות"*, יחד עם מבחני עזר שונים כגון חלוף הזמן, השלמת העסקה, גובה ההשבה והסכמות הצדדים.

34. אין המדובר בהשבת המצב לקדמותו לגבי מחצית מהזכויות בממכר עובר לחתימה על עסקת המכר המקורית, אלא להפך. מכלול הראיות כמו גם הוראות ההסכם שבמחלוקת ברורות ונוקטות בלשון הצופה פני עתיד ואינן מבטלות את הזכויות והחובות של חברת כלל בגין מחצית הנכס רטרואקטיבית. יתר על כן, העוררות היו מודעות במועד החתימה על הסכם המכר המקורי לתחרות הצפויה מהקניון החדש, קניון ארנה, ולסיכויים שהרווחים התפעוליים השוטפים של קניון הצפון יירדו, ובהתאם לכך נקבעו סעיפי הבטחת התשואה והתמורה.

טענות לייחודיות ההתקשרות בהסכם המכר המקורי ולהיעדר כדאיות כלכלית להמשך העסקה - אינן בגדר עובדות חדשות שלא היו ידועות לעוררות בשנת 2013, אשר היו עשויות לגרום להן שלא להתקשר בהסכם המכר המקורי מלכתחילה.

35. התמורה בגין ההסכם שבמחלוקת נקבעה על פי שווי הממכר, כפי שזה הוערך נכון למועד החתימה על ההסכם הנ"ל, קרי - נכון לשנת 2019, בחלוף כשבע שנים מעסקת המכר המקורית, ולכן לא מדובר בהשבה של מחצית התמורה על פי הסכם המכר המקורי.

36. עסקת המכר המקורית הושלמה ונקלטה בקרקע המציאות. התקופה בת שבע השנים מאז עסקת המכר המקורית ועד לבקשת הביטול מעידה אף היא כי עסקת המכר המקורית הכתה שורשים בקרקע המציאות וכי ההסכם שבמחלוקת מקורו בכך שהעוררות הגיעו לאחר מספר שנים למסקנה בדבר היעדר כדאיות כלכלית של מנגנון התאמת התשואה והתמורה ושינו את דעתן ביחס לתניות אלו.

37. אין לקבל את טענות העוררות כי ההסכם שבמחלוקת הוא בגדר השבת המצב לקדמותו, שהרי בהתאם להוראות ההסכם האמור, חברת כלל אינה משיבה דבר לעוררות למעט האחזקה במחצית מהממכר. נהפוך הוא, העוררות אף במסגרת "תשלום הפשרה" שילמו לכלל את השלמות התשואות המובטחות בגין שנים שעברו.

38. בנסיבות עניינו יש לקבוע את התמורה בהתאם לשווי החוזי/התמורה המוסכמת בין הצדדים. על פי המבחן המקובל של המהות הכלכלית של העסקה ו/או על פי העיקרון של צירוף כלל התמורות, יש לקבוע את שווי המכירה בעסקה לפי התמורה החוזית הכוללת, דהיינו, צירוף של הסכום של 67 מיליון ש"ח, אשר לטענת העוררות שולם בגין ביטול חלקי של הסכם המכר, בצירוף הסכום של 53 מיליון ש"ח, אשר שולם לטענת העוררות עבור תיקון ההסכם המקורי ויצירת שיתוף במקרקעין. שני תשלומים אלה שלובים זה בזה ובלעדיהם אין תוקף להסכם שבמחלוקת.

39. התחייבויות הצדדים, לרבות התמורות אשר על העוררות לשלם שלובות בעסקה אחת ואינן ניתנות להפרדה. על כן, בהתאם להוראות החוק שווי המכירה יכלול את סך כל התמורות.

40. יש לדחות את כל טענות העוררות לפיהן הסכום של 53 מיליון ש"ח נקבע ושולם עקב מו"מ במסגרת התביעה האזרחית. חוות הדעת עליהן מסתמכות העוררות וטוענות כי בהתבסס עליהן נקבע שווי המכירה (67 מיליון ש"ח) מתעלמות ממנגנון הבטחת התשואה אשר נקבע בהסכם המכר המקורי, ועל כן יש לראות בשווי המכירה כשווי כלל התמורות.

41. המשיב מסכים להפחית את קנס אי ההצהרה במועד, ולשיטתו יש להטיל קנס בהתאם להוראות סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין, בגין התקופה שבין מועד דרישת המשיב להגשת ההצהרה, קרי מיום 9.8.2021 למועד הגשת ההצהרה בפועל, קרי ליום 13.10.2021.

42. יש לדחות את הסעד החלופי המבוקש בערר בדבר מתן ארכה להגשת בקשה לתיקון שומה על ידי העוררות. העוררות לא הגישו למשיב בקשה לתיקון שומה ו/או בקשה להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה, כך שבקשה זו לא נבחנה על ידי המשיב ודי בטעם זה כדי לדחות טענה זו על הסף. יתרה מזו, אף לו הייתה מוגשת בקשה כזו, לא מתקיימים בעניין העוררות התנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

דיון והכרעה:

א. **סיווג ההסכם שבמחלוקת:**

א.1 **התשתית המשפטית הנדרשת:**

43. סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו "החזרת מס בביטול מכירה", וזו לשונו:

> **"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס."**

44. ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון (ע"א 307/85 **מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' זמר**, פ"ד מא(4) 826) (להלן - **הלכת זמר**), קבעה כי כאשר נבחנת טענה לביטול עסקה, במשמעות סעיף 102 לחוק, השאלה אינה שאלה של מלאכותיות אלא יש לבחון

אם הכינוי שהצדדים כינו את העסקה והשם שנתנו לה - תואמים את מהותה האמיתית. עוד נקבע בהלכת **זמר** כי כאשר הצדדים לעסקה טוענים בפני מנהל מיסוי מקרקעין כי העסקה ביניהם בוטלה - על המנהל לבחון האם העסקה, שאת ביטולה מבקשים, הכתה שורשים בקרקע המציאות, אם לאו:

"החלטה מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה על אף שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שרשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה בטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת כח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העסקה החדשה להתישב עם בטולה של המתנה. לא כן אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא נתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על ידי עסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. "

45. נטל הראיה כי העסקה בוטלה מוטל על הטוען לביטול ראו: ע"א 738/89 **ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מו(1992) (5); ע"א 7635/11 **מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (30.1.2013); א' נמדר, **מס שבח מקרקעין**, בסיס המס, עמ' 540 (מהדורה שביעית - 2012).

46. עוד נפסק מפי בית המשפט העליון כי בחינת ביטול עסקה לפי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין כוללת שני מרכיבים. ראו: ע"א 2881/10 **אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות** (23.4.2012) (להלן - **עניין לוי**):

"לשיטתנו בחינת הביטול כוללת שני מרכיבים (ראו עניין זמר, פסקאות 10-11 לפסק דינה של השופטת נתניהו; הדרי, בעמ' 259-260):

הראשון, עסקה שאינה מלאכותית ובבסיסה תכלית ביטול כנה ולא הימנעות מתשלום מס גרידא, והשני בחינת אפשרות הביטול בחיי המעשה באופן שאינו מוציא את העסקה מגדר הביטול (ומסווגה כמכר חוזר, לדוגמה). נראה שבענייננו, הגם שעסקת הביטול במועד המאוחר, לכאורה, כנה (כפי שגם התרשמה הועדה), היא אינה "אלא ביטול העיסקה הקודמת"; עסקת הקצאת המניות הראשונה הוצאה אל הפועל ונראה, כי הכתה שורשים במציאות בצורה שאינה מאפשרת את השבת הגלגל לאחור וסיווגה כעסקת ביטול."

ועוד נקבע בעניין **לוי** הנ"ל:

"הקביעה האם הביטול הינו ביטול אמיתי או מכירה חוזרת <u>איננה נמדדת בנקודת הזמן של הביטול עצמו. במועד זה יש להניח כי הצדדים שבחרו לנקוט בפעולה של ביטול, התכוונו לכך ויש להם רצון לבטל את הפעולה מסיבות שלהם. השאלה האם הביטול הינו או לא מתבטאת, בראש ובראשונה, לענין תחולתו למפרע של הביטול: האם הביטול אמיתי במובן זה שהעובדות החדשות שלא היו ידועות לצדדים במועד כריתת ההסכם גורמות לכך שהם לא התכוונו ליצור 'מכירה' מלכתחילה, או שהיתרון בפעולת הביטול נולד מאוחר יותר, ולמעשה הצדדים עד לביטול ראו</u>

<u>במכירה הראשונית כפעולה קיימת ומקובלת עליהם אלא שהם שינו את דעתם ורוצים כיום לבצע 'מכירה' חוזרת.</u> במקרה האחרון הצגת המכירה כ'ביטול' למפרע נעשית רק למראית עין כדי להשיג יתרונות מס, ולכן, לא יינתן לה תוקף".

א.2. **מהותו של ההסכם שבמחלוקת:**

47. עמדתי היא כי הדין עם המשיב בשאלת סיווג ההסכם שבמחלוקת, וכי מהותו האמיתית של הסכם זה היא מכר חוזר של מחצית הקניון מחברת כלל לידי העוררות.

בחינת שני המרכיבים שנקבעו בפסיקה בבואנו לבחון ביטול עסקה מלמדת כי אין עסקינן בביטול עסקה במשמעות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.

48. ראשית, אין מחלוקת כי ההסכם שבמחלוקת מגלם עסקה אמתית, שאינה מלאכותית, וכי הוא נכרת כאשר בבסיסו תכלית כנה משני הצדדים לו, שהוצהר עליה על דעת שני הצדדים.

עם זאת, ועל אף הביטויים והלשון בה נקטו הצדדים להסכם שבמחלוקת, והכותרת שנתנו לו כהסכם "לביטול מכר (חלקי)", הרי שבחינת נסיבות העניין, ובחינת הטענה לביטול העסקה בחיי המעשה, ולאור הראיות והעדויות שהונחו ונשמעו בפנינו - לטעמי, לא יכולה להיות מחלוקת כי העסקה נשוא הסכם המכר המקורי יצאה אל הפועל, הכתה שורשים בקרקע המציאות, יושמה במשך מספר שנים, היו לה השלכות עובדתיות, והיא אינה בגדר מעשה שניתן לתלוש ולעקור כאילו לא היה. יתר על כן, מהוראות ההסכם שבמחלוקת, עולה כי אין בהן כדי להשיב את המצב לקדמותו ולהחזיר את הגלגל לאחור, כאילו העסקה נשוא הסכם המכר המקורי - מעולם לא הייתה.

49. כפי שהובא לעיל, לצורך בחינת אמיתות הטענה לביטול עסקה, יש לקבוע האם הביטול הוא אמיתי אם לאו, האם הוא משקף עובדות חדשות שלא היו ידועות לצדדים להסכם המכר המקורי במועד כריתתו, ואשר גורמות לכך שהם לא התכוונו ליצור 'מכירה' מלכתחילה; או שמא התוצאה המבוקשת מעצם ביצוע פעולת ה"ביטול" נוצרה בשלב מאוחר יותר, לאחר שההסכם המקורי כבר החל להתבצע בפועל, כאשר הצדדים לו ראו במכירה הראשונית כפעולה קיימת ומקובלת עליהם, אלא שהם שינו את דעתם באשר לכדאיותו ולהתאמתו להם.

50. בעניין שבפנינו, היתרון בפעולת ה"ביטול" נולד בשלב מאוחר יותר להסכם המכר המקורי, בחלוף מספר שנים, ולמעשה עד "לביטול" הנטען, הצדדים ראו בהסכם המקורי כקיים ומקובל עליהם.

אבאר: הסכם המכר המקורי כולל את מנגנוני הבטחת התשואה והבטחת התמורה, וזאת מאחר ושני הצדדים להסכם זה היו מודעים לקשיים שעשויים היו להתעורר בשל כניסתו של קניון מתחרה לתמונה. בהתאם לכך ניתנו התחייבויות מצד העוררות לביצוע תשלומי השלמה עד לגובה התשואה המובטחת, למשך תקופה של 10 שנים (ראו

סעיפים 7.7 עד 7.9 להסכם המכר המקורי). מנגד, התחייבה חברת כלל לפעול במהלך העסקים הרגיל וכמקובל בקניונים דוגמת קניון נהריה (ראו סעיף 7.8.2.7 להסכם המכר המקורי).

51. אין בידי לקבל את טענת העוררות כי בשל תניות שונות בהסכם המכר המקורי, המקנות לעוררות זכויות שונות בקשר עם קבלת דיווחים מחברת כלל (ראו למשל סעיף 7.8.2.3 להסכם המכר המקורי); או לקבל הודעה ולבקש הערכת שמאי (ראו למשל סעיף 7.8.2.1 להסכם המכר המקורי); או להכפיף העברת זכויות בממכר לאישור העוררות (ראו סעיף 17.7 להסכם המכר המקורי) - הרי שבכך יש כדי להעיד כי הרוכשת, חברת כלל, אינה נוהגת מנהג בעלים בקניון ובמקרקעין. טענה ממין זה אינה סבירה ודינה להידחות.

52. ברי, כי לאור מתכונת ההסכם שנקבעה בין הצדדים להסכם המכר המקורי ולמנגנוני התאמת התשואה והתמורה - אין לפרש את הותרת האפשרויות של בדיקה ומעקב אחר התנהלות חברת כלל מבחינה ניהולית, תפעולית וקבלת דיווחים על כך, כתנאי לתשלומי השלמה על ידי העוררות עד לגובה התשואה המובטחת - כתניות שבגינן הסכם המכר המקורי לא נכנס לתוקף בשלמותו, או שעסקת המכר המקורית לא הושלמה. ההיפך הוא הנכון.

עסקת המכר המקורית נכנסה לתוקף והושלמה, אך קיימות בה תניות לצורך היישום השוטף של מנגנוני התאמת התשואה והתמורה, באופן שיישמור על זכויות שני הצדדים להסכם. העובדה שהקשר החוזי בין הצדדים לא התנתק לאחר העברת החזקה בקניון ובמקרקעין לידי חברת כלל - אין משמעה כי הסכם המכר המקורי לא נכנס לתוקף ולא נקלט בקרקע המציאות.

לשם השוואה - ניקח לדוגמה, הסכם רישיון לשימוש בסימן מסחר או בזכות יוצרים. בעל הזכויות בסימן המסחר או בזכות היוצרים מקנה רישיון שימוש למבקש הרישיון למשך תקופה ובתנאים כפי שהוסכמו בין הצדדים, לרבות בעניין תשלום תמורה ו/או תמלוגים בגין השימוש בזכויות הקניין הרוחני בנכס המדובר. מקובל בהסכמים ממין זה כי לבעל סימן המסחר/בעל זכות היוצרים יש זכות לוודא את היקף השימוש, מתכונת השימוש, שלא ייעשה שימוש לא ראוי בסימן/בזכות היוצרים, לקבל דוחות וחשבונות לצורך בקרה ומעקב אחר תשלום תמלוגים, וכיוצ״ב. כלום יכולה להישמע טענה כי הסכם הרישיון לא נכנס לתוקף או לא מומש בשל כך שישנן תניות שכאלו, המעניקות זכויות חוזיות למעניק הרישיון לצורך הבטחת זכויותיו ואופן השימוש בנכס הקניין הרוחני שבבעלותו? התשובה לכך ברורה וחד משמעית.

53. כך הם פני הדברים גם בעניין העוררות. העובדה כי הסכם המכר המקורי אינו הסכם שבו יש רק העברת הזכויות בקניון ובמקרקעין מהמוכרות (העוררות) והתנתקות מהנכסים הנ״ל ומהרוכשת (חברת כלל) לאחר העברתם - אין משמעה כי הסכם המכר המקורי לא הושלם או לא נכנס לתוקף, או לא נקלט בקרקע המציאות. קיומן של תניות הנוגעות להתנהלות שוטפת בין הצדדים בשל מנגנון הבטחת התשואה והתמורה אינן שוללות את קליטתו של הסכם המכר בקרקע המציאות. למעשה, ההיפך הוא הנכון.

הפעלת מנגנון הבטחת התשואה משמעו כי העסקה נקלטה בקרקע המציאות והצדדים פועלים לפיה.

54. בנוסף, בעקבות החתימה על הסכם המכר המקורי קיבלה חברת כלל חזקה בקניון וביתר חלקי הממכר. הממכר נרשם על שמה של חברת כלל והיא עשתה בו שימוש - הפעילה וניהלה את הקניון, באמצעות חברת ניהול, חברת אריאל פרומול ניהול קניון נהריה בע"מ (ראו נספח 13 לתצהירו של מר גולדשטיין) והיא הוציאה הוצאות לצורך זה.

באותה מידה, הפיקה חברת כלל הכנסות מהפעלת הקניון כמו גם מיתר חלקי הממכר שהושכרו לצדדים שלישיים וכן הופקה הכנסה ממערכות החשמל - מייצור ו/או אספקת חשמל בצובר - ראו הוראות הסכם המכר המקורי, לרבות סעיף ההגדרות וכן הסעיפים העוסקים בהעברת הסכמי השכירות בקניון וביתר הנכסים ובהעברת והמחאת הזכויות ב"הסכם הפוטו וולטאי" ובהסכם הצובר בו התקשרו העוררות וחברת הניהול שלהן עם חברת החשמל לידי חברת כלל - ראו סעיף 5.34 להסכם המכר המקורי, וכן ראו הפעולות שבוצעו על ידי הצדדים להסכם המכר המקורי בעקבות חתימתו - נספח 8 לתצהירו של מר גולדשטיין מטעם המשיב. כמו כן ראו נספח 10 לתצהירו של מר גולדשטיין - "פרוטוקול השלמת עסקת מכירת "קניון נהריה" מיום 23.9.2014".

משמע, העוררות וחברת כלל ראו בעסקת המכר המקורית כתקפה וקיימת ופעלו לפיה.

55. אלא שבשלב מסוים, בחלוף כשלוש שנים ממועד החתימה על הסכם המכר המקורי, ובשל אותה התחייבות לתשואה המובטחת כפי שנקבעה בהסכם המכר המקורי, כמו גם בשל השפעות התחרות העסקית עם קניון ארנה בנהריה - התגלעו מחלוקות בין העוררות לבין חברת כלל. העוררות וחברת מליסרון חדלו מלשלם לחברת כלל את הסכומים שנדרשו לצורך השלמת התשואה המובטחת מדי שנה והודיעו לחברת כלל "ביטול חלקי" של הסכם המכר המקורי, בכל הקשור והמתייחס להתחייבויות לגבי התשואה והתמורה המובטחת (ראו נספח 14 לתצהירו של מר גולדשטיין).

חברת כלל הגישה אפוא את התביעה האזרחית נגד חברת מליסרון ונגד העוררות וחברת הניהול שלהן (חברת קניון הצפון נהריה תפעול בע"מ) - ראו נספח 11 לתצהירו של מר גולדשטיין.

56. די לעיין בסעיף הראשון לתביעה האזרחית שהוגשה על ידי חברת כלל, בכדי לקבוע כי הסכם המכר המקורי נכנס לתוקף והצדדים פעלו לפיו:

> "**עניינה של התובענה דנן הוא הפרות יסודיות של הסכם מכר, <u>הסכם שריר וקיים</u>, שנכרת בין הצדדים, המונעות מכלל קבלת כספים, להם היא זכאית, בהתאם להסכם זה, והמעשירות את קופתה של מליסרון, שלא כדין**". [ההדגשה שלי - א.ו.]

57. בכתב ההגנה שהגישו העוררות וחברת מליסרון כנגד התביעה האזרחית (נספח 11 לתצהיר מר גולדשטיין בעמ' 194 ואילך) טענו כי מנגנון הבטחת התשואה לא עמד לבדו,

וכי בהסכם המכר המקורי התחייבה חברת כלל בשורה של תנאים, שמהותם כי היא תנהל את הקניון במהלך עסקים רגיל וכמקובל בקניונים דוגמת קניון הצפון. העוררות וחברת מליסרון טענו בכתב ההגנה כי חברת כלל ניהלה באופן כושל את הקניון ונמנעה מביצוע השקעות נדרשות ושינויים נדרשים במערך החנויות בקניון (ראו למשל סעיף 3 לכתב ההגנה).

עוד נטען כי אף כי העוררות וחברת מליסרון התריעו על כך בפני חברת כלל - התרעותיהן נפלו על אוזניים ערלות - ועל כן "***לא היתה בידי מליסרון ברירה אלא לבטל את המנגנון החוזי האמור***" [הכוונה למנגנון הבטחת התשואה - א.ו.] (ראו סעיף 5 לכתב ההגנה).

58. יש לתת את הדעת גם לאמור בכתב התשובה לכתב ההגנה שהוגש על ידי חברת כלל במסגרת התביעה האזרחית (נספח 11 לתצהיר מר גולדשטיין - ראו מעמוד 219 ואילך), ממנו עולה בבירור כי הצדדים החלו לפעול בהתאם להסכם המכר המקורי, עד לפרוץ הסכסוך ביניהם.

59. ועוד יש להתייחס להודעה שמסרו הצדדים להליך התביעה האזרחית לבית המשפט המחוזי בת"א, על חתימת הסכם פשרה ביניהם - נספח 11 לתצהירו של מר גולדשטיין בעמוד 246, שם נאמר:

> "**ביום 2.6.2020 נחתם בין הצדדים ההסכם** [ההסכם שבמחלוקת - א.ו], **אשר במסגרתו הצדדים הסכימו, בין היתר ולעניננו, כי בכפוף להתקיימותם של תנאי ההסכם, הסכם המכר, כהגדרתו בתובענה (להלן - "הסכם המכר") יבוטל באופן חלקי, בהתייחס למחצית בלתי מסויימת מכלל הזכויות וההתחייבויות בקניון הידוע כ"קניון נהריה" או "קניון הצפון" ("הקניון") ובמקרקעין הידועים כחלקות 42, 43, 44 ו-52 בגוש 18133 בנהריה ("המקרקעין"), וזאת, כנגד השבה** לכלל **על ידי הנתבעות 2 ו-3 (שהנן הבעלים הקודמים של הזכויות בקניון ובמקרקעין, אשר התקשרו עם כלל בהסכם המכר) ("המוכרות") של סכום השווה למחצית משווי הקניון והמקרקעין (כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית שצורפה כנספח להסכם). עוד הסכימו הצדדים על תשלום חד פעמי וסופי אותו תשלמנה המוכרות לכלל, בכפוף להתקיימותם של תנאי ההסכם, ובכלל זה תיקון חלקו של הסכם המכר שלא בוטל כך שלמוכרות לא תהא עוד כל חבות כספית מכוחו וויתור הדדי על טענות הצדדים.**"

60. הנה כי כן, כעולה ממכלול המסמכים הנוגעים לסכסוך שפרץ בין הצדדים להסכם המכר המקורי, כמו גם מהעמדה שהציגו הצדדים להסכם שבמחלוקת בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב, בפניו נדונה התביעה האזרחית, הסכם המכר המקורי לא בוטל, גם לא חלקית. העוררות (המוכרות) רכשו חזרה לידיהן את מחצית הקניון והמקרקעין ושילמו לידי חברת כלל את הסכום השווה למחצית משווי הקניון והמקרקעין, **כפי שווים ביום החתימה על ההסכם שבמחלוקת**, על פי חוות הדעת השמאית שצורפה להסכם שבמחלוקת. בנוסף, שילמו העוררות סכום נוסף, סכום הפשרה, שנועד לתיקון הסכם המכר המקורי, כך שביחס למחצית השניה של הזכויות

בקניון ובמקרקעין שנותרה בידי חברת כלל - לא יחולו עוד ההתחייבויות להבטחת התשואה ולהבטחת התמורה.

יצוין, כי הצדדים לא טענו בפני בית המשפט המחוזי בתל-אביב כי מדובר בהשבה מלאה של מלוא התמורות וההכנסות שקיבלה חברת כלל כתוצאה מהפעלתו וביצועו של הסכם המכר המקורי.

דהיינו, לא נטען וממילא אף לא הוכח בפנינו, כי חברת כלל השיבה לידי העוררות או מליסרון סכומים שהגיעו לידיה כהכנסה מדמי שכירות, מייצור או אספקת חשמל וכיוצ"ב הכנסות שהופקו על ידה במהלך התקופה שהסכם המכר המקורי היה בתוקף, או שהתקשרויות שהיו לחברת כלל עם צדדים שלישיים או ספקים - הפכו להיות כאלה שהעוררות ייחשבו כצד להן ממועד החתימה על הסכם המכר המקורי.

61. למעשה, המהות הכלכלית האמיתית של ההסכם שבמחלוקת היא כי העוררות וחברת מליסרון הבינו בנקודת זמן מסוימת, לאחר כשלוש שנים ממועד החתימה על הסכם המכר המקורי, כי ההתחייבות להבטחת התשואה ולהבטחת התמורה - אינה כדאית כלכלית עבורן, והן חתרו לתוצאה לפיה לא יידרשו להמשיך ולשלם את תשלומי ההשלמה עד לסכום התשואה המובטחת במשך 10 שנים. משמע - **העוררות וחברת מליסרון חתרו לתוצאה לפיה חלק מהסכם המכר המקורי, ובאופן ספציפי - ההתחייבות לתשלום התשואה המובטחת ולתמורה המובטחת ככל שהרווח התפעולי השנתי של חברת כלל מהקניון לא יגיע לסך של 13.5 מיליון ש"ח - <u>יבוטל מכאן ולהבא</u>. המטרה היתה לעצור את שטף התשלומים השנתיים שסכומם הלך ועלה, בקשר עם הבטחת התשואה.**

אלא שביטול כאמור של חלק מההתחייבויות של העוררות כלפי חברת כלל בהסכם המכר המקורי - מנקודת זמן מסוימת, היא נקודת הזמן של החתימה על ההסכם שבמחלוקת, ואילך - אינו בגדר ביטול עסקה במשמעות של סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. ראו גם לענין זה עדותו של מר שופמן:

"ש. מדוע הסכמתם לשלם את הסכום הזה?

ת. נחזור להסכם הבסיסי ב-2013 - נחתם הסכם שבמסגרתו נמכר הנכס, ונקבע מנגנון של התאמות תמורה. **זה מנגנון שהבטיח לכלל, לתקופה של עשור, הכנסה מסוימת וגם קבע שבתום עשר השנים תיערך התחשבנות לגבי השווי שמושפע מההכנסות שהיו בשנים האחרונות. סיפור... היה, כלל קיבלו, ההכנסות נפלו, כלל לא ניהלו... הגענו איתם למחלוקת, לביטול ההסכם. כחלק מאותו ביטול הסכם, היה מו"מ אז וביטלנו את ההסכם. לגבי חצי היה ביטול, השבנו לכלל לגבי אותו ביטול סכום של 67 מיליון ש"ח, ועכשיו נשאלת השאלה לגבי השנים שחלפו והחצי שנשאר אצלם. היה דיון ומו"מ על הפיצוי המגיע להם, על החצי שנשאר אצלם, להזכירך זה 175 מיליון זה ה-100%, על החצי זה 87.5 מיליון. אז שילמו, קיבלו, הם שילמו על החצי שלהם 87.5 מיליון. והיו גם פערי זמן כאלו ואחרים, ועל זה היה מו"מ על מה מגיע. אז היו לנו אומדנים כאלה ואחרים...**

ש. (יו"ר הוועדה) איזה אומדנים?

ת. אנחנו מנהלים מו"מ, ועושים אומדן של הנזקים שנגרמו להם, מה אנחנו חושבים שבאשמתם ומה לא, אנחנו מכינים ניירות עבודה, מנהלים מו"מ, הם כמובן רצו יותר ואנחנו רצינו לשלם פחות, ובסופו של דבר הגענו לסכום מסוים.

ש. (יו"ר הוועדה) פיצוי עבור מה?

ת. העסקה המקורית הייתה על סכום של 175 מיליון ש"ח, עם התחייבות לתשואה שנתית מסוימת שלא תפחת מ־13.5 מיליון ש"ח ואם לא תתקבל התשואה הזו אז העוררות היו אמורות להשלים את ההפרש מדי שנה.

ש. (יו"ר הוועדה) אבל מדי שנה השלמתם את ההפרש עד המחלוקת המשפטית.

ת. בשנה הראשונה, כשההכנסות ירדו במעט, השלמנו. עברו שנתיים וכלל באו ואמרו אין לנו כבר 13.5 מיליון ש"ח. אני מתכוון לשנים בין 2014 ל־2015. אם ישנה ירידה שהיא סבירה, הגיונית, נובעת ממצב שוק, סוחר מסוים עזב וכבר אין 13.5 מיליון אלא נניח 12...

ש. (יו"ר הוועדה) אני רוצה לדייק את השאלה - הפיצוי שהם ביקשו ואתם הסכמתם לשלם, נוגע להשלמת הפער של התמורה?

ת. בהחלט, כן. פערי התמורה בגין החצי שנשאר אצלם בראיה אחורה ובראיה קדימה.

ש. (יו"ר הוועדה) מי קבע, במהלך המו"מ, שמדובר בביטול ההסכם?

ת. אנחנו תבענו את ביטול ההסכם.

ש. (יו"ר הוועדה) אתם הגשתם תביעה?

ת. לא, הם הגישו את התביעה. אמרנו בואו נבטל את ההסכם.

ש. (יו"ר הוועדה) אתם לא תבעתם את ביטול ההסכם, נכון?

ת. למיטב זכרוני, אני חושב שהם הגישו תביעה ואנחנו אמרנו להם בואו נבטל.

ש. (יו"ר הוועדה) אבל הם לא הגישו תביעה לביטול, אלא תביעה שדרשה למעשה אכיפת ההסכם וחיובכם בתשלום הסכומים שהתחייבתם אליהם בהסכם 2013?

ת. הטענה שלנו הייתה שהירידה בהכנסות הייתה בעקבות מחדלים שלהם, שהם לא ניהלו את הנכסים כמו שצריך, ולכן אנחנו לא מוכנים לפצותם על משהו שלא נוהל נכון.

ש. (יו"ר הוועדה) אז כשניהלתם את המו"מ תוך כדי הליך התביעה, כדי להגיע לפשרה, למעשה האינטרס של העוררות כאן היה לא להמשיך

<u>לספוג את ההפסדים האלה, או את פערי ההכנסות האלה, שהתחייבתם לשלם למשך תקופה של עשר שנים?</u>

ת. <u>לא רק לתקופת עשר שנים, אלא עם התאמה בסוף, כלומר זה הגיע למצב אבסורדי שלא רק שהם היו מקבלים את הקניון בחינם אלא גם מפוצים על כך שקיבלו את הקניון בחינם. זה הגיע לסכומים לא סבירים. הרי לעסקה יש שני צדדים, שני הצדדים צריכים להתנהל בתו"ל ולעשות את מה שנדרש מהם וכו'. זה נכס מניב. הם בחרו כנראה להגיד טוב מה שיהיה יהיה, מליסרון ישלמו.</u>

ש. (יו"ר הוועדה) בכל זאת, הקניון הכניס להם סכומים מסוימים.

ת. אפסיים. הם פשוט השחיתו את הקניון לגמרי. זה הגיע למצב של ממש אפס. כתבנו את זה בתצהיר, אני מפנה את הוועדה לסעיף 18 (מצטט). כשאנחנו מכרנו להם ב־2013, זה היה 13.5. הם ירדו ב־2016 ל־4.3 מיליון.

ש. (יו"ר הוועדה) כשאתם מכרתם, קניון ארנה כבר היה פעיל?

ת. אנחנו מכרנו ערב פתיחת קניון ארנה, הנחנו שהוא, מניסיוננו, באזור תחרות עם קניונים מתחרים ייפגע בסדר גודל של 15% עד 20%. שנה או שנתיים, תהיה התנועה הזו, והקניון חוזר לעצמו."

(עמוד 12 לפרוטוקול מיום 18.2.25 שורות 34-28, עמוד 13 ועמוד 14 שורות 11-1) (ההדגשות אינן במקור)

62. מעדותו הנ"ל של מר שופמן עולה מפורשות כי טענתן של העוררות כנגד חברת כלל הייתה לניהול כושל של הקניון. לטעמי, די בעמדה זו כדי לשלול אפשרות לפרשנות של ההסכם שבמחלוקת כהסכם שמשמעותו היא ביטול חלקי של הסכם המכר המקורי, במשמעות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. מעדותו של מר שופמן ברור כי עסקת המכר המקורית נכנסה לתוקף בפועל. טענה של ניהול כושל של הקניון מגלמת בחובה טענה בדבר תחולה של הסכם המכר המקורי, גם אם נטען כי חברת כלל לא קיימה אותו כראוי, כנדרש או בתום לב.

63. יתר על כן, יש לדייק ולהבהיר, כי בניגוד לעדותו של מר שופמן, מן המסמכים שהוצגו בפנינו, ובמיוחד כעולה מנספח 14 לתצהירו של מר גולדשטיין - ההודעה של חברת מליסרון לחברת כלל מיום 21.6.2017 בדבר *"ביטול חלקי של חוזה מכר מיום 28.5.2013 בקשר עם "קניון הצפון" בנהריה"* - אינה הודעה על ביטול ההסכם המקורי, אלא הודעה על **ביטול מנגנון הבטחת התשואה,** מחמת הטענה להפרה יסודית של ההסכם עקב ניהול כושל של הקניון על ידי חברת כלל.

בהמשך, גם עיון בתשובתה של חברת כלל מיום 20.8.2017 להודעה האמורה של חברת מליסרון (נספח 11 בעמוד 284 לתצהירו של מר גולדשטיין) - מעיד על כך שההסכם המקורי נכנס לתוקף והיה שריר וקיים - ראו סעיף 1 למכתב התשובה הנ"ל.

אם לא די בכל אלה, הרי שגם עיון בנספח 15 עמוד 294 לתצהירו של מר גולדשטיין, הכולל מכתב של העוררות וחברת כלל מיום 12.8.2020 לממונה על התחרות, בסעיף 4

למכתב האמור, מחזק ומדגיש את העובדה כי ההסכם שבמחלוקת אינו בגדר ביטול עסקה במשמעות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין:

> "**ההסכם הנוכחי הינו <u>תולדה של פשרה</u> בין קבוצת מליסרון וכלל ביטוח ביחס לחילוקי דעות שנתגלעו ביניהם <u>בנוגע ליישומו של הסכם מכר מיום 28.5.2013, במסגרתו כלל ביטוח רכשה 100% מזכויות קבוצת מליסרון בקניון נהריה ובמקרקעין הרלבנטיים (להלן - "הסכם המכר המקורי").</u>**[ההדגשות אינן במקור]

64. טענות מצד חברת כלל להפרת ההסכם המקורי על ידי העוררות וחברת מליסרון, וטענות נגדיות של העוררות וחברת מליסרון להפרות יסודיות של הסכם המכר המקורי מצד חברת כלל - ממילא מגלמות בחובן עובדה ברורה וחד משמעית כי ההסכם מקורי נכנס לתוקף, כי הצדדים פעלו לפיו במשך תקופה של מספר שנים (2014-2017) ובנקודת זמן מסוימת התגלעו ביניהם מחלוקות באשר לקיום התחייבויות הצדדים לפיו, ומטעם זה הגישה חברת כלל בנובמבר שנת 2017 את התביעה האזרחית נגד העוררות וחברת מליסרון.

65. ברי, כי הסכם המכר המקורי נקלט בקרקע המציאות, גם אם המציאות התגלתה בדיעבד כעגומה עבור העוררות, בשל סכומי ההשלמה ששולמו על ידה בשל ההתחייבות להשלמת התשואה המובטחת. ההסכם שבמחלוקת אינו משיב את מצב הדברים לקדמותו, כאילו לא היה הסכם המכר המקורי ביחס למחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין.

66. די בכך שהתמורה בגין מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין הנוספים נקבעה לפי שווי השוק של מחצית הזכויות האמורה **נכון למועד החתימה על ההסכם שבמחלוקת** ולא נקבעה השבה של מחצית הסכום ששולם על ידי חברת כלל עבור הזכויות בקניון ובמקרקעין כפי שנקבע בהסכם המכר המקורי.

יובהר, כי סך התמורה ששולמה ודווחה למשיב על ידי העוררות לאחר חתימת הסכם המכר המקורי עמדה על כ-175 מיליון ש"ח עבור 100% מהזכויות בקניון ובמקרקעין הנוספים - ראו נספח 2 לתצהיר מר גולדשטיין.

הדעת נותנת, כי אם אמנם ההסכם שבמחלוקת היה הסכם לביטול חלקי של הסכם המכר המקורי, היו העוררות משיבות לידי חברת כלל 50% מסכום התמורה ששולם עבור 100% מהקניון והמקרקעין הנוספים - קרי: 87.5 מיליון ש"ח.

67. אלא שהעוררות טוענות בעררים שבפנינו, והצדדים לעררים אינם חלוקים בעניין זה כי הסך של 67 מיליון ש"ח ששולם על ידי העוררות לחברת כלל על פי ההסכם שבמחלוקת הוא עבור מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין הנוספים ומוסכם בין הצדדים כי זהו שווי השוק של הקניון והמקרקעין הנוספים **נכון ליום החתימה על ההסכם שבמחלוקת.**

אם כן, בפועל, ועל פי גרסת העוררות עצמן, שולם סך של 67 מיליון ש"ח עבור מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין במועד החתימה על ההסכם שבמחלוקת. לפיכך, אין המדובר אף בהשבה כדין עקב ביטול, אלא בסכום ששולם לצורך מכר חוזר, או רכישה חוזרת, של מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין הנוספים על ידי העוררות מחברת כלל במצבם כפי שהוא במועד החתימה על ההסכם שבמחלוקת.

ראו למשל לעניין זה המבוא להסכם שבמחלוקת, ב"והואיל" האחרון, בפסקה א' שלו, העוסקת ב"ביטול חלקי", שם נאמר:

> "**ביטול חלקי - הסכם המכר יבוטל באופן חלקי בהתייחס למחצית (50%) מכלל הזכויות וההתחייבויות בקניון ובמקרקעין, ובכלל זה יבוטל באופן חלקי המכר על פי הסכם המכר בהתייחס לחלקי המוכרות (כהגדרתם בסעיף 3.1.1 להלן), וזאת כנגד השבה לכלל על ידי המוכרת של סך השווה למחצית (50%) משווי הקניון והמקרקעין <u>כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית אשר נערכה על ידי משרד השמאים ברק פרידמן קפלנר שימקביץ ושות', דהיינו - סכום ההשבה (כהגדרתו בסעיף 3.1.4 להלן), והכל כמפורט בהסכם זה</u>; ..."**

העוררות לא נתנו כל הסבר מדוע נדרשת חוות דעת שמאית כדי לקבוע את שווי מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין, ככל שמדובר בביטול עסקה במשמעות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, ביחס למחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין.

ראו בהתאם גם את סעיף 3.1.1 להסכם שבמחלוקת.

68. יתר על כן, לא ניתן לבטל **מעיקרו** את חציו של הסכם המכר המקורי. ראינו גם כי לא נקבע בהסכם שבמחלוקת כי יראו את העוררות כנושאות בחובות ו/או זכויות כלשהן למפרע, החל ממועד חתימת ההסכם המקורי.

החובות והזכויות של העוררות על פי ההסכם שבמחלוקת הן צופות פני עתיד - ראו למשל סעיף 3.1.2 להסכם שבמחלוקת, המתייחס לכך שהעוררות יקבלו מחצית מהזכויות וההתחייבויות של כלל על פי ההסכמי הקניון (היינו - הסכמים עם שוכרים ועם צדדים שלישיים, לרבות בקשר לאספקת חשמל) וזאת ממועד ההשלמה כפי שהוגדר בהסכם שבמחלוקת - דהיינו בתוך 3 חודשים ממועד אישורו של בית המשפט את ההסכם הנ"ל.

משמע, ההסכם שבמחלוקת נחתם, מצד העוררות, מתוך מטרה לבטל את ההתחייבות לתשלומי השלמה של התשואה המובטחת למשך תקופה של 10 שנים. ההסכם שבמחלוקת איפשר לעוררות להגיע לתוצאה של פשרה ביחס להתחייבות של הבטחת התשואה לגבי העתיד, ובאופן חלקי לגבי העבר. אך כל יתר הזכויות והחובות על פי הסכם המכר המקורי - נשארו בעינן ובתוקפן ולא בוטלו מדעיקרא.

69. הוראות ההסכם שבמחלוקת מעלות כי הצדדים סיכמו באופן שאינו משתמע לשני פנים כי כל הזכויות לרבות קבלת דמי שכירות, פדיון ותשלומים אחרים וכן התחייבויות לרבות בגין מוצרים ושירותים בקניון או בהתאם להסכמי הקניון, בגין התקופה שעד

מועד השלמת ההסכם שבמחלוקת תיוותרנה במלואן בידי חברת כלל ובאחריותה, גם אם מועד דרישתם יהא לאחר מועד ההשלמה (ראו למשל סעיף 2.3 להסכם, סעיף 3.1.2,סעיף 3.2, וסעיף 8.2 להסכם שבמחלוקת).

עוד נקבע בהסכם שבמחלוקת כי העובדה כי העוררות נושאות בזכויות והתחייבויות בקשר עם הממכר באופן יחסי לזכויותיהם, תובא לידיעת צדדים שלישיים הקשורים לממכר ממועד ההשלמה (ראו למשל סעיף 7.1.2).

70. אשר על כן, אני קובעת כי ההסכם שבמחלוקת מגלם עסקה של מכר חוזר, כפי עמדת המשיב. טענת העוררות כי מדובר בהסכם לביטול חלקי של הסכם המכר המקורי לפי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין - נדחית, ובהתאם הערר נשוא תיק ו"ע 52728-11-21 - נדחה.

למען הסר ספק, אציין כי הפסיקה אליה הפנו העוררות וממנה ביקשו להיבנות בסעיף 46 לערר - איננה פסיקה רלבנטית למצב הדברים העובדתי שבפנינו, וממילא אין המדובר בפסיקה מחייבת.

71. נוכח הקביעה כי עסקינן בהסכם מכר חוזר, יש להידרש ולהכריע בשאלה השנייה העומדת בבסיס המחלוקת בערר נשוא תיק ו"ע 32939-09-2, שהיא שווי המכירה החייב במס רכישה.

ב. **שווי המכירה בעסקת המכר החוזר:**

ב.1 **התשתית המשפטית לקביעת "שווי מכירה":**

72. במכירת זכות במקרקעין חלה על הקונה חובת תשלום מס רכישה לפי סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

המונח "שווי המכירה" מוגדר בסעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:

> "**שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.**"

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המושג "שווי":

> "**שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -**
>
> **(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה** בתום **לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;**
>
> **(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;**"

סעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהו "שווי של זכות פלונית":

"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון...".

73. עוד ראו לעניין שאלת קביעת שווי מכירה של מקרקעין את פסק דינה של ועדת הערר בו"ע 20861-09-16 **אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (3.7.2018):

> **"הכלל הקבוע בדין הוא כי לצורך חישוב "שווי המכירה", יש לראות את שוויה של זכות במקרקעין כשווי השוק של הזכות הנמכרת ביום ההסכם. לכלל זה ישנם שני חריגים: הראשון, עניינו במצב בו שוכנע מנהל מיסוי מקרקעין כי התמורה עליה הסכימו הצדדים בכתב נקבעה בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. במצב זה שווי הזכות ייקבע על פי התמורה המוסכמת והיא תהווה את הבסיס לחישוב מס הרכישה. החריג השני עוסק במקרים שבעניינם נקבעה בחוק הגדרה אחרת ל"שווי המכירה"". (ההדגשות אינן במקור).**

74. במקרה הנדון, אין כל מחלוקת בין הצדדים כי התמורה שנקבעה בהסכם שבמחלוקת בין העוררות לבין חברת כלל, נקבעה בתום-לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים. הצדדים לערר דנן גם אינם חלוקים כי שווי השוק של הקניון והמקרקעין ביום החתימה על ההסכם שבמחלוקת הוא 67 מיליון ש"ח, בהתאם לחוות הדעת אשר הציגו העוררות.

המחלוקת בין העוררות למשיב היא בשאלה האם שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה שבו חייבות העוררות בעסקת המכר החוזר מגלם את צירוף כל התמורות ששולמו בהתאם להסכם שבמחלוקת, קרי סך 120 מיליון ש"ח, כפי עמדת המשיב (67 מיליון ש"ח שהוא שווי השוק של הקניון והמקרקעין, בצירוף סכום הפשרה בסך של 53 מיליון ש"ח); או שמא כטענת העוררות יש לקבוע כי שווי המכירה לצרכי מס רכישה הוא אך ורק השווי שנקבע בחוות הדעת השמאית כשווי השוק של הקניון והמקרקעין, דהיינו - 67 מיליון ש"ח בלבד.

75. ההלכה הפסוקה קבעה זה מכבר כי בכדי לקבוע את שווי המכירה יש לכלול "את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו", ובהמשך אף הוטמע המונח "עקרון צירוף כלל התמורות" ראו: ע"א 3534/07 **פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב**, פסקה 8-10 (26.1.2010) (להלן - **עניין פרידמן חכשורי**) וההפניות שם:

> **"עקרון מרכזי החל על קביעת "שווי המכירה", לו נודעת חשיבות בענייננו, מכונה לעתים בשם "עקרון צירוף כל התמורות". עקרון זה, שמקורו בהלכה הפסוקה, תואר בספרות כך:**
>
> **"...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור**

המוכר, חובות לצד ג', או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הן [כך במקור] מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר" (אהרן נמדר, מיסוי מקרקעין כרך ד (חישוב המס ותשלומו) 303 (מהדורה חמישית, 2007) (להלן: נמדר, חישוב המס)). (ראו גם יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב - חלק ראשון 174 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי ב-1)).

כך, למשל, הוכרו, כחלק מ"שווי המכירה" של זכות במקרקעין: דמי היתר בגין שינוי ייעוד או ניצול והיטל השבחה שבהם התחייב לשאת רוכש מקרקעין במקום מוכר המקרקעין, במסגרת עסקת קומבינציה שנתבצעה בין הצדדים (עמ"ש (מחוזי ת"א) 980/88 יצחק דובדבני ובניו, חברה להשקעות ובניו בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין, פד"א יט 458; ע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מינהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם, 13.11.1995) (במסגרתו אושר פסק הדין שניתן במסגרת עמ"ש 980/88 הנ"ל)); ע"א 4791/99 מינהל מס שבח תל-אביב-יפו נ' אלון חברה להשקעות ובנין בע"מ, פ"ד נו(4) 810 (2002). אך עיינו הדרי ב-1, בעמ' 178-177); חובות מס רכוש של מוכר המקרקעין, אשר רוכש המקרקעין התחייב לשאת בהם במסגרת הסכם רכישת הזכות במקרקעין (ע"א 5080/90 קפלן נ' מינהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מו(4) 561, 571 (1992)); תשלומי מס שבח שבהם מתחייב מוכר המקרקעין בעת מימושה של עסקת מכר מקרקעין, אשר רוכש הזכות במקרקעין התחייב לשאת בהם במקומו (ע"א 95/77 יעקב ללצ'וק ובניו, חברה לבנין בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין - אזור המרכז, פ"ד לא(3) 499 (1977) (אם כי יצוין שההכרעה באותו מקרה לא התבססה על קביעה זו); ע"א 295/88 מינהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' זנזורי, פ"ד מה(3) 635, 642 (1991))."

76. כבוד השופט (כתוארו אז) ע' פוגלמן קבע בעניין **פרידמן חכשורי** כי בקביעת "שווי המכירה" יש לבחון את מהותה האמתית של העסקה:

> **"את מהותה והיקפה של התמורה שעליה הסכימו הצדדים לחוזה הפיתוח יש לקבוע כפועל יוצא של פרשנות החוזה. זאת תיעשה על רקע התכלית החקיקתית עליה עמדנו לעיל, שעניינה קביעת גובהו של מס המתחייב מביצועה של העסקה, בשים לב לתוכנה הכלכלי "האמיתי"."**

ראו גם: ע"א 5025/03 **מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ**, (16.8.2006) (להלן - **עניין אורלי**).

77. בע"א 2960/95 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991)** 11.2.1998 (להלן - **עניין שרביט**), ביארה כבי השופטת ט' שטרסברג-כהן כי הרציונל העומד בבסיס "עקרון צירוף כל התמורות" ותכליתו היא לאתר את מהותה של העסקה, על מנת לגבות מס על שוויה הממשי של העסקה, ולא ***"על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות והדבקת תוויות שונות עליהן"***.

78. עוד יצויין, כי בפסק הדין בתיק ו"ע 43281-10-17 **שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (5.7.2018) עמדתי על כך כי יש לעשות שימוש זהיר בעקרון צירוף כל התמורות:

"הבהרנו כי לגישתנו, יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים שבהם הרוכש נטל על עצמו התחייבות לשאת בתשלום שמעצם טיבו וטבעו אמור לחול על המוכר, כך שהתחייבות זו לא ניתן לפרשה אלא כהגדלת מחירו של הנכס הנמכר, או על מקרים שברור כי כלל התמורות שולמו בגין הזכות במקרקעין ולא בגין העיסקה בכללותה, וכי יש "לסנן" רכיבים מהעסקה שאינם חלק מהזכות במקרקעין עצמה, לצורך קביעת שווי המכירה לצרכי החבות במס רכישה". [ההדגשה אינה במקור]

ועוד נפסק במסגרת הערר בתיק ו"ע 61323-08-18 **שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה** (5.5.2020):

"נקודת הכובד בפסיקה הנוגעת להוצאות הפיתוח היא בבדיקת הזכויות הנרכשות. הנחת המוצא של חוק מיסוי מקרקעין היא כי החוק נועד למסות זכויות במקרקעין ולא זכויות אחרות. כאשר מגרש נרכש בטרם בוצעו בו עבודות פיתוח, משמעות הדבר היא כי נרכשות שתי זכויות: האחת - הזכות במקרקעין, והשניה - הזכות לקבלת שירותים של עבודות פיתוח עתידיות.

לפיכך, עצם העובדה כי שולמו הוצאות הפיתוח עוד טרם בוצעו העבודות, או שרכישת שתי הזכויות נעשתה בחוזה אחד, או שנקוב בחוזה סכום אחד כולל, או שהתשלום הוא לגוף אחד ממנו נרכשו שתי הזכויות - אינה משנה את טיב הזכויות. אשר על כן, על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו - אין מקום לשלם מס רכישה. לעומת זאת, כאשר הפיתוח בוצע, ועד כמה שבוצע, הרי שהוא הופך להיות חלק בלתי נפרד מהמקרקעין, וחייב לפיכך במס רכישה.

יש להוסיף ולהדגיש, כי האבחנות החוזרות ונשנות שמבקש המשיב לייצר - בין חוזה אחד לשני חוזים נפרדים, סכום כולל אחד או סכומים נפרדים, תשלום לגורם אחד או לשני גורמים נפרדים - מעוררות קושי משמעותי בשני מישורים: האחד, מישור הפשטות, הבהירות והוודאות המיסויית. הליכה בדרכו הפרשנית של המשיב מובילה לתוצאה לפיה נישומים לא יוכלו לדעת מראש מה תהיה תוצאת המס בעניינם. ממילא, הבירור המשפטי הופך מורכב ומסורבל יותר.

שנית, דרך פרשנית זו של המשיב למעשה "מזמינה" תכנוני מס לא רצויים. נישומים אשר יווכחו לדעת כי עריכת הסכם אחד נתפסת בעיני המשיב כ"מחשידה" ויש בה כדי לגרום למיסוי שונה אם מדובר בפיצול לשני חוזים - יערכו את מסמכי ההתקשרות בדרך מסוימת.

כך, למעשה המהות האמיתית של העסקה לא תשתנה, אך יושתו על נישומים אילוצים בדרך ניסוחה של העיסקה. תוצאה בלתי רצויה בעליל."

ב.2. **מהו שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה בעסקת המכר החוזר על פי ההסכם שבמחלוקת:**

79. עמדתי היא, כי שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה בו חייבות העוררות בעסקת המכר החוזר על פי ההסכם שבמחלוקת עומד על 67 מיליון ש"ח, שהוא שווי השוק של הקניון והמקרקעין נכון למועד החתימה על ההסכם שבמחלוקת, כפי שנקבע בחוות הדעת השמאיות שצורפה להסכם שבמחלוקת, אשר המשיב לא חלק עליהן. זהו גם השווי ההסכמי.

עמדתי היא, כי סכום הפשרה ששולם על פי ההסכם במחלוקת, בסך של 53 מיליון ש"ח אינו מהווה תמורה בגין רכישת מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין, אלא מדובר בפיצוי ששולם על ידי העוררות לחברת כלל בגין ביטול מנגנון הבטחת התשואה ומנגנון הבטחת התמורה, שהיה קיים בהסכם המכר המקורי. תשלום זה אינו בר מיסוי במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, והמס בגין תשלום זה הינו במישור מס הכנסה - בחיוב שצריך היה להיות מוטל על חברת כלל. אך בכל הקשור והמתייחס לתשלום מס רכישה - אין לחייב את העוררות בתשלום מס רכישה בגין סכום הפשרה הנ"ל.

80. בהסכם שבמחלוקת - ראו סעיף 10 לו שכותרתו "*תשלום סכום הפשרה; ויתור; סיום ההליכים המשפטיים*" - הסכימו העוררות לשלם לחברת כלל סך של 53 מיליון ש"ח וזאת על פי סעיף 10.1 להסכם שבמחלוקת "*כנגד הוויתור ההדדי של הצדדים כאמור בסעיף 10.3 להלן, וכנגד ביטול סעיפים 7.7, 7.8 ו-7.9 להסכם המכר כאמור בסעיף 11 להלן בהתייחס למחצית (50%) הנותרת מכלל הזכויות וההתחייבויות בקניון ובמקרקעין (אשר המכר בגינה לא בוטל כאמור בסעיף 3.1.1לעיל)*".

דהיינו, סכום הפשרה הינו תשלום לצורך סיום ההליכים המשפטיים בין הצדדים בקשר עם הסכם המכר המקורי, מושא התביעה האזרחית שהוגשה על ידי חברת כלל נגד העוררות וחברת מליסרון. סכום הפשרה גם שולם תמורת ביטול סעיפי התשואה המבוטחת והתמורה המובטחת בהסכם המכר המקורי - סעיפים 7.7-7.9 ביחס למחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין שנותרה בידי חברת כלל לאחר החתימה על ההסכם שבמחלוקת.

81. מר שופמן העיד בפנינו כי סכום הפשרה אשר סוכם בין הצדדים היווה פיצוי בגין התקופה משנת 2013 ועד 2017, למחצית הקניון שנותר בבעלות חברת כלל וכן פיצוי בגין העתיד, והיווה שקלול לסיכונים ולחשיפה העשויה להיות לעוררות לתשלום סכומים גבוהים בהרבה ככל שהסכם המכר המקורי היה נותר בעינו.

ראו תשובותיו של מר שופמן בחקירה הנגדית (שורות 12-4 בעמוד 15):

"ש. אז חשבונות הסכום 53 מיליון ש"ח כן התבססו על בדיקת התשואה?

ת. התבססו על דרישת הפערים בין מה שכלל דרשה בגין הבטחת התשואה לפי עסקת הבסיס, לבין הערכות שלנו מה חושבים שמגיע ומה חושבים שלא מגיע, ועל בסיס זה נוהל מו"מ והגענו להסכמים. זה לא חלל ריק.

"ש. (יו"ר הוועדה) האם ה־53 מיליון ש"ח משקפים רק פיצוי עבור ההתחייבות שהייתה של העוררות, להשלמת התמורה עד לשנת 2017, או שה־53 מיליון ש"ח כוללים גם רכיב המתייחס לתשואה העתידית שכלל הייתה אמורה לקבל בגין הקניון השלם, לא בגין חציו?

ת. <u>ה־53 מיליון ש"ח היו פיצוי בגין התקופה שמשנת 2013 ועד 2017],</u> <u>למחצית הקניון שנשאר בבעלות כלל, והן פיצוי בגין העתיד</u>."

כן ראו תשובתו של מר שופמן על החשיפה לתשלום סכומים גבוהים יותר באופן משמעותי, במידה והסכם המכר המקורי היה ממשיך עד לשנת 2024 (פרוטוקול עמוד 16 שורות 11-9):

"ש. אז נכון שסכום התשואה הנומינלית, בסוף תקופת ההשלמה שהגעתם בהסכם, כלומר 2024, היה מגיע ל־106 מיליון ש"ח?

ת. כן, באותה תקופה חששנו שזה אכן יגיע לסכום הזה..."

82. מר שופמן הוסיף וציין בחקירתו כי לשם גיבוש סכום הפשרה נערכו טבלאות אקסל ותחשיבים המפרטים ומייחסים חלקים שונים מסכום הפשרה לרכיבים שונים כגון פיצוי בגין עבר ופיצוי עתידי, ואולם אלה לא צורפו על ידי העוררות לא בהליך השומתי ולא בהליך דנן על אף שהייתה דרישה מצד המשיב לקבל תחשיב לסכום הפשרה.

אין ספק, כי רצוי וראוי היה כי העוררות היו מציגות בפני המשיב ובפני ועדת הערר את אותם תחשיבים וטבלאות עליהם ביססו את "סכום הפשרה", מהם ניתן היה ללמוד לאילו רכיבים מתייחס הסכום ובהתבסס על מה נקבע, ובכך צודק המשיב כי קבלת תחשיב בקשר עם סכום הפשרה היה בה כדי ללמד ולבאר אם יש לייחס חלקים מסכום הפיצוי למקרקעין.

אולם גם מקום בו תחשיב כאמור לא הוצג, סבורני כי בחינת המהות הכלכלית של תשלום סכום הפשרה אינה מאפשרת קביעה כי יש לייחס תשלום זה למכירת מחצית הזכויות במקרקעין חזרה לידי העוררות ולצרפו לשווי המכירה.

83. סכום הפשרה, מגלם את התשלום שהוסכם בין הצדדים להסכם שבמחלוקת (שאין ביניהם יחסים מיוחדים) לצורך סיום ההליכים המשפטיים ביניהם מושא התביעה האזרחית ולצורך ביטול מנגנון הבטחת התשואה והבטחת התמורה שבהסכם המכר המקורי.

המחלוקת המשפטית בין הצדדים בתביעה האזרחית עסקה באי-תשלום סכום ההשלמה עד לתשואה המובטחת על ידי העוררות החל משנת 2016 ואילך, בניגוד לסעיפים 7.7-7.9 להסכם המכר המקורי, ובטענותיהן הנגדיות של העוררות לאי קיום התחייבויות כלל בקשר עם ניהול סביר של הקניון על ידה.

אין ספק כי לשני הצדדים להסכם שבמחלוקת, היה אינטרס מהותי שלא להגיע להכרעה שיפוטית בתביעה האזרחית שהתנהלה בבית המשפט המחוזי בתל אביב.

היקף החשיפה הכלכלית והתדמיתית של הצדדים לו היה ניתן פסק דין בתביעה האזרחית - הצדיק הגעה להסדר פשרה, המחשב סיכונים וסיכויים, כך שיביא לסיום המחלוקת בין הצדדים מחוץ לכותלי בית המשפט, באופן מבוקר ומאוזן.

84. יתר על כן, מאחר והמשיב ממילא, עוד בקשר עם חתימת הסכם המכר המקורי, לא סבר שיש לצרף לשווי המכירה על פי הסכם המכר המקורי, את התשלומים הנוגעים להבטחת התשואה והתמורה, הרי שאין כל סיבה לצרף תשלומים הנוגעים לביטול התחייבות זו להבטחת התשואה לשווי המכירה בהסכם שבמחלוקת.

יובהר, כי התשלומים שנקבעו בהסכם המכר המקורי כתשלומי השלמה עד לגובה התשואה המובטחת, לא היוו תשלומים בעד העברת הזכויות בקניון ובמקרקעין. אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי שווי המכירה בעסקת המכר המקורית הועמד על כ-175 מיליון ש"ח בעד העברת 100% מהזכויות בקניון ובמקרקעין, כאשר קביעת השווי נעשתה על בסיס שיטת היוון ההכנסות. אלא שבמועד החתימה על הסכם המכר המקורי, טרם פעל הקניון המתחרה ולכן הרווחים התפעוליים השוטפים מהקניון הוערכו בהתאם למצב הידוע דאז, כאשר מנגנון הבטחת התשואה נועד לקבע את המצב מבחינתה של חברת כלל.

במועד החתימה על ההסכם שבמחלוקת, הוסכם על ביטול מנגנוני הבטחת התשואה והתמורה, בשל כך שהעוררות חזרו ורכשו מחצית מהקניון ובהתאם קיבלו את הזכות להשתתף בניהול הקניון, ועל כן ובהתאמה - שווי השוק של הקניון והמקרקעין נקבע בהתאם למצב הקיים במועד האמור.

85. סבורני, כי לא יכולה להיות מחלוקת כי ההתחייבויות שהעוררות נטלו על עצמן במסגרת הסכם המכר המקורי בעניין הבטחת התשואה - **אינן** חלק משווי המכירה של המקרקעין והקניון. מדובר למעשה בתשלומים שנועדו להבטיח לחברת כלל, כי **לאחר** רכישת הקניון והמקרקעין, וכחלק מיישום בעלותה של חברת כלל בקניון ובמקרקעין היא תפיק מהם תשואה בסכום שנתי שלא יפחת מהתשואה המובטחת (היינו - 13.5 מיליון ש"ח בשנה למשך 10 שנים).

דהיינו, חברת הביטוח (חברת כלל) - דרשה מהעוררות "פוליסת ביטוח" על התשואה שיפיקו לה הקניון והמקרקעין לאחר רכישתם.

זאת, בשל התחרות הצפויה עם קניון ארנה שהוקם והחל לפעול בסמוך למועד החתימה על הסכם המכר המקורי - ראו סעיף 8 לכתב התביעה שהגישה חברת כלל נגד העוררות וחברת מליסרון:

> "**לכלל, אשר ביצעה את ההשקעה** [היינו - רכישת הזכויות בקניון ובמקרקעין, א.ו.], **ברובה, בכספי מבוטחים בביטוחים תלויי תושאה, המנוהלים על ידה (להלן - "העמיתים") (ובמיעוטה, מכספי ה"נוסטרו", הכספים שהינם בבעלותה של כלל) - היה חשוב לוודא, קודם הסכמתה לעסקה, כי מדובר בהשקעה סולידית, שלא תפגע, חלילה, בכספי העמיתים. התחייבותה של מליסרון, לשלם את סכון ההשלמה, מדי שנה (וכן סכום נוסף, בתום 10 שנים),**

בהתאם למנגנון הבטחת התשואה, כמפורט בתביעה זו להלן, המבטיחה לכלל כי השקעתה תניב לה תשואה שנתית בשיעור קבוע בהסכם, כאמור, היא זו שסללה את הדרך לאישור העסקה בידי הגורמים המוסמכים בכלל. שכן, היא הבטיחה, כי מדובר בהשקעה שתניב תשואה מובטחת, של 7.7% לפחות (בניכוי הפחתות עליהן הוסכם בהסכם), מידי שנה, למשך 10 שנים, וכי בתום תקופה זו, תוסיף מליסרון ותשלם, במידת הצורך, סכום נוסף, שישקף תשואה של 7.7% על ההשקעה שביצעה כלל ברכישת הקניון."

86. משמע, העוררות הסכימו, למעשה, לספק מעין "ביטוח" לחברת הביטוח, בדמות מנגנון הבטחת התשואה. אלא ש"אירועים ביטוחיים" שהתרחשו, בתדירות ובסכומים הניכרים שהצריכו מדי שנה תשלומי השלמה עד לסכום התשואה המובטחת, גרמו לפרוץ הסכסוך בין הצדדים שהוביל להגשת התביעה האזרחית.

87. בענייננו, לא ניתן לקבל את עמדת המשיב לפיה כלל התמורות המצויות בהסכם שבמחלוקת שולמו על ידי העוררות בקשר עם או בגין רכישת מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין. סכום הפשרה לא שולם כחלק מרכישת מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין, אלא במטרה לסיים את הליכי התביעה האזרחית נגד העוררות ובמטרה להביא לביטול מנגנון הבטחת התשואה בקשר עם הקניון עד לחתימה על ההסכם שבמחלוקת ולאחריו - בקשר עם מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין שנותרו בידי חברת כלל.

לפיכך, יש "לסנן" רכיב זה של סכום הפשרה ואין לכלול אותו כחלק משווי המכירה לצרכי תשלום מס הרכישה על ידי העוררות בעסקת המכר החוזר.

88. כפי שהובא לעיל ובהתאם למבחן ההפרדה שנקבע בעניין **פרידמן חכשורי**, ההתחייבות לתשלום סכום הפשרה ניתנת להפרדה מההתחייבות לתשלום עבור הזכויות בקניון ובמקרקעין לפי שווי השוק שלהם (67 מיליון ש"ח). לפיכך, שווי המכירה בעסקת המכר החוזר מושא ההסכם שבמחלוקת אינו כולל את סכום הפשרה. קרי: בהתאם למהותם, שני התשלומים שבהסכם שבמחלוקת ניתנים להפרדה מלאה, אינם כרוכים זה בזה ואין לייחס את תשלום סכום הפשרה להעברת מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין.

סכום הפשרה עניינו בתשלומי הבטחת התשואה כפי שנקבעו בהסכם המכר המקורי, ובביטולם כחלק מהפשרה בתביעה האזרחית, ביחס למחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין שנותרה בידי חברת כלל.

89. העובדה כי ההסכמה לגבי שני הסכומים - הן זה ששולם עבור העברת מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין חזרה לידי העוררות (67 מיליון ש"ח) וכן זה ששולם כפיצוי לצורך סיום המחלוקת בין הצדדים בתביעה האזרחית וביטול מנגנון הבטחת התשואה לגבי מחצית מהזכויות בקניון ובמקרקעין שנותרה בידי חברת כלל - מצויה בהסכם אחד, אין משמעה כי באופן אוטומטי יש לצרף את הסכומים יחד לשווי המכירה, אלא, כאמור, יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של כל תשלום, כדי לקבוע את שווי המכירה לצורך גביית מס אמת.

90. ויודגש, הכלל הוא כי מס רכישה יוטל על שווי המכירה - שהוא שווי השוק של המקרקעין, והחריג לכלל הוא כי יוטל בהתאם לשווי ההסכמי, אם שוכנע המשיב כי התמורה החוזית נקבעה בתום לב ובלא שקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים.

במקרה שלפנינו, אין מחלוקת בין הצדדים כי שווי השוק של הקניון והמקרקעין הוא 67 מיליון ש"ח.

המשיב מבקש למעשה שוועדת הערר תקבע כי חל החריג לשווי המכירה, הוא השווי ההסכמי, מאחר והתמורה נקבעה בתום לב ובלא יחסים מיוחדים בין הצדדים.

המשיב טוען כי המחלוקת נוגעת לזיהוי התמורה החוזית, כאשר לגישתו יש לפעול לפי עקרון צירוף כלל התמורות, ולכלול את סכום הפשרה בשווי המכירה.

כאמור, דעתי אינה כדעתו של המשיב בעניין זה.

91. אבהיר שוב, כי בהחלט ייתכן כי התמורה החוזית בהסכם המכר המקורי, בסך של 175 מיליון ש"ח נקבעה על בסיס הערכה של שווי הקניון והמקרקעין לפי שיטת היוון ההכנסות, וכי באותו אופן העריכו הצדדים להסכם שבמחלוקת את שווי הקניון והמקרקעין, והעמידו אותו על סך של 67 מיליון ש"ח בגין מחצית הזכויות (114 מיליון ש"ח בגין מלוא הזכויות).

המשיב בחר שלא לחקור את המצהירים מטעם העוררות - את מר פרידמן ומר דוד, ראו פרוטוקול הדיון בעמוד 17 שורות 28-24:

> "**<u>ב"כ המשיב</u>: אני לא מתכוונת לחקור את שני השמאים מטעם העוררות. מבחינת שווי השוק, כמו שציינו בהסדר הדיוני, אנחנו מסכימים לשווי שוק הנטען ע"י העוררות - 67 מיליון ש"ח. שווי זה נקבע במסגרת חוו"ד של השמאי פרידמן, שהוגשה מטעם העוררות. בנוגע לחוו"ד השמאית השנייה, מטעם השמאי דוד, שמאות זו מתייחסת בכלל למועדים אחרים, מאוחרים יותר לעסקת המכר. גם שמאות זו הובאה כדי להראות ירידת ערך.**"

92. חוות הדעת של השמאי פרידמן הן אלו הרלבנטיות לצורך קביעת שווי המכירה בעסקת המכר החוזר מושא ההסכם שבמחלוקת, שכן הן הוזמנו על ידי הצדדים להסכם שבמחלוקת - חברת כלל וחברת מליסרון - ראו הפתיח לחוות הדעת מיום 1 ביולי 2019, שצורפה כנספח 1 לתצהירו של מר פרידמן, אשר עסקה בהערכת שווי השוק של הקניון.

בפתח חוות הדעת האמורה ציין השמאי פרידמן:

> "**התבקשנו על ידכם להעריך את שווי הנכס הנדון, במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, תחת ההנחה כי חברת מליסרון תרכוש מחצית מהזכויות בנכס הנדון, וכי תבוטל הבטחת התשואה לחברת כלל שנקבעה בהסכם הרכישה מיום 28.5.2013.**"

על פי התחשיב המצוי בסעיף 13.2 לחוות הדעת של מר פרידמן - נקבע שווי הקניון לסך של 114 מיליון ש״ח.

93. על פי חוות הדעת שצורפה כנספח 2 לתצהירו של מר פרידמן, אשר עסקה בקביעת שווי המקרקעין - קבע השמאי פרידמן כי שווי השוק של המקרקעין הנלווים (חלקות 42, 43 ו-44 בגוש 18133) עומד על 20 מיליון ש״ח - ראו התחשיב בסעיף 13.2 לחוות הדעת מיום 30.1.2020.

94. הנה כי כן, מחצית שווי השוק של הזכויות בקניון וכן מחצית שווי הזכויות במקרקעין הנלווים הועמד על סך של 67 מיליון ש״ח (57 מיליון + 10 מיליון).

מאחר והמשיב לא חלק כי זהו שווי השוק של הקניון והמקרקעין ואף בחר שלא לחקור את מר פרידמן ולא הגיש אף חוות דעת שמאית מטעמו - איני סבורה כי יש מקום לקבוע שווי מכירה שונה משווי השוק, שהוא גם השווי ההסכמי,המוסכם בין הצדדים לערר, ביחס לקניון והמקרקעין.

95. אוסיף ואציין, כי תשובותיו של מר גולדשטיין בחקירתו הנגדית תומכות דווקא בעמדת העוררות בקשר למיסויו של סכום הפשרה (ראו פרוטוקול הדיון מיום 18.2.2025 שורות 34-26 בעמוד 23 ובהמשך שורות 4-1 בעמוד 24):

״ש. אני מבקש לשאול משהו אחר - יש פיצוי שנקבע ב־2013, העוררות משלמות פיצוי לכלל על זה שנמכר להן קניון לא טוב כביכול. זה אירוע במסמ״ק, זה יצא נכס מידי אדם? כולנו עוסקים בחקיקה הזאת יום יום.

ת. אם מדובר בפיצוי שלא נכלל כחלק מהתמורה המיוחסת למקרקעין, אז צריך להיות ממוסה אצל פקיד השומה. אני עדיין לא ראיתי שדיווחתם את זה לפקיד השומה.

ש. מה בדיוק הידע והבקיאות שלך בשומה או בהליכי השומות של כלל? הרי הדרישה לדווח על העסקה הגיעה גם לכלל, נכון?

ת. נכון.

ש. אתה הלכת ובדקת? אתה מניח שמי שצריך לדווח על כך הן לא העוררות, נכון?

ת. כן, מי שמקבל את הפיצוי.

ש. אתה הלכת ובדקת אצל חבריך בפקיד השומה, הלכת ובדקת בהליך השומה שנעשה ע״י משרדכם לכלל?

ת. לא.״

96. אשר על כן, כעולה מהעובדות המתוארות, יש לדחות את עמדת המשיב בקשר עם קביעת שווי המכירה של מחצית הזכויות בקניון ובמקרקעין הנלווים בעסקת המכר החוזר.

סכום הפשרה ששולם בבירור אינו בגין רכישת מחצית הזכויות בקניון או במקרקעין ו/או בממכר, אלא קשור בפשרה לצורך סיום ההליכים המשפטיים בין העוררות ומליסרון לחברת כלל ולשם הסדרת היחסים בין העוררות לחברת כלל בקשר להתחייבויות-עבר שמקורן בהסכם המכר המקורי - מנגנון הבטחת התשואה וביטולו, בקשר למחצית הזכויות שנותרה בידי חברת כלל. הראיה לכך, שהתשלום של הפיצוי האמור, היינו - סכום הפשרה, הקשור למנגנון הבטחת התשואה, אינו חלק משווי המקרקעין היא העובדה כי טענות ההגנה של העוררות בתביעה האזרחית שהוגשה נגדן התייחסו לאופן שבו חברת כלל ניהלה את הקניון, וברור כי סוגיה הנוגעת **לניהול הקניון - אינה נוגעת לשווי המקרקעין.**

התחייבות זו ניתנת להפרדה משווי הזכויות במחצית הקניון והמקרקעין. הכללת סכום הפשרה בשווי המכירה החייב במס רכישה תהיה בגדר קביעת שווי מדומה לעסקת המכר החוזר, באופן החותר תחת עקרון יסוד בדיני המס של קביעת למס אמת.

97. באשר ליתר טענות העוררות, לרבות הטענה בדבר בקשת ארכה להגשת בקשה לתיקון שומה - לא מצאתי מקום לדון בהן ולא מצאתי להיעתר לסעד שהתבקש בעניין בקשה להארכת מועד להגשת בקשה תיקון השומה. אין מקום לדון בטענות ביחס לבקשות לתיקוני שומה שכלל לא התבקשו מהמשיב.

ועדת הערר אינה עוסקת אלא בבחינת החלטות שניתנו על ידי המשיב, ומקום שבו לא התבקשה ארכה או לא התבקש תיקון שומה וממילא אין החלטה של המשיב בבקשה להארכת מועד או לתיקון שומה (שטרם הוגשה) - אין לדון בעניין זה בוועדת הערר.

98. באשר לקנס אי ההצהרה במועד, שהוטל על העוררות מכוח סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין, סבורני כי יש לבטל את הקנס.

סעיף 94א' לחוק מסוי מקרקעין קובע:

"94א. (א) לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים כמפורט להלן, יוטל עליו, בעד כל שבועיים של פיגור, קנס בסכום כמפורט להלן:

(1) בסעיפים 73 ו-76 - 290 שקלים חדשים;

(2) בסעיפים 74 ו-75 - 230 שקלים חדשים;

הסכומים האמורים יתואמו אחת לשנה, ב-16 בינואר, לפי שיעור עליית המדד שיפורסם בחודש ינואר של אותה שנה לעומת המדד שפורסם בחודש ינואר 2011; הסכומים שתואמו כאמור יעוגלו לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

(ב) המנהל רשאי, אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות, לפטור אותו מתשלום הקנס לפי סעיף קטן (א), כולו או חלקו."

מטרתו של סעיף 94א׳ לחוק מיסוי מקרקעין היא לתמרץ הגשת דיווחים למשיב בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין ובמועדים הקבועים בו.

99. העוררות הגישו למשיב יום 1.7.2020 ״הודעה למען הזהירות בלבד על חתימה על הסכם לביטול מכר (חלקי) פשרה ושיתוף פעולה״ - ראו נספח 3 לתצהירו של מר גולדשטיין.

לעמדת העוררות, בהגשת ההודעה האמורה הן פעלו למעשה בהתאם להוראת סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין ובתוך 30 יום מחתימת ההסכם שבמחלוקת הודיעו למשיב למען הזהירות על ההסכם הנ״ל, הגם שסברו כי הוא אינו מגלם עסקת מכר חוזר. העוררות פירטו בהודעתם הנ״ל את השתלשלות העניינים מאז החתימה על הסכם המכר המקורי, צירפו את כל המסמכים הרלבנטיים - הסכם המכר המקורי, כתב התביעה שהגישה חברת כלל, כתב ההגנה שהוגש על ידי העוררות וכתב התשובה של חברת כלל, ואת ההסכם שבמחלוקת.

העוררות פירטו את עמדתן בעניין פרשנות ההסכם שבמחלוקת, לפיה הוא אינו מקים עסקת מכר חוזר אלא הוא מהווה ביטול עסקה. יתרה מזאת, העוררות הבהירו כי יגישו תצהיר ביטול עסקה לאחר שיתקיים התנאי המתלה של אישור הממונה על ההגבלים העסקיים, וכזה אכן הוגש ביום 19.11.2020 - ראו תצהיר ביטול עסקה (חלקי) - נספח 6 לתצהיר מר גולדשטיין, וזאת בהתאם לגישתן כי ההסכם שבמחלוקת מגלם ביטול מכר חלקי.

100. המשיב בחן את טענת העוררות לביטול עסקה, ובסופו של דבר ביום 9.8.2021 דחה את טענת העוררות לביטול עסקה, וקבע כי ההסכם שבמחלוקת מהווה מכר חוזר, ובהתאם לכך דרש מהעוררות להגיש הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין - ראו נספח 18 לתצהיר מר גולדשטיין.

בפועל, הגישו העוררות הצהרה, תחת מחאה, לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, ביום 12.10.2021 - ראו נספח 19 לתצהיר מר גולדשטיין.

101. המשיב סבור כי יש להטיל על העוררות קנס לפי סעיף 94א׳ לחוק מיסוי מקרקעין מהמועד שבו הוצאה להן דרישת הצהרה (9.8.2021) ועד למועד הגשת ההצהרה בפועל על ידי העוררות (12.10.2021).

העוררות טענו בסיכומיהן בעל-פה, כי יש לראות בהן כמי שהגישו דיווח כבר ביום 2.7.2021 כאשר הגישו את ההודעה למען הזהירות.

102. החלטה על הטלת קנס אי הצהרה במועד - לא הוצגה בפנינו. החלטה כזו לא צורפה למי מהעררים, אף לא לכתב התשובה, ולא ניתנה כל התייחסות אליה גם בתצהירי הצדדים.

בערר המאוחר יותר - ו״ע 32939-09-22 הועלתה טענה בעניין קנס אי הצהרה במועד בפסקה 41 עד 44 לכתב הערר הנ״ל.

בכתב התשובה התייחס המשיב בקיצור רב לנושא הקנס בפסקה 55 לכתב התשובה, וציין כי הוא מסכים להפחית את קנס אי ההצהרה כך שיחול על התקופה שמיום 9.8.21 עד ליום ההצהרה בפועל 12.10.21. זאת ותו לא.

103. השאלה היא האם ניתן לראות את העוררות כמי שלא פעלו בהתאם לדין ולא הגישו הצהרה או הודעה כדין.

עד לשלב בו ניתנה החלטת המשיב אשר סיווג את ההסכם שבמחלוקת כמכר חוזר - אין לחייב את העוררות בקנס אי הצהרה במועד, וממילא המשיב אינו טוען אחרת. שכן, בין הצדדים היתה נטושה מחלוקת אמיתית בשאלת סיווג ההסכם שבמחלוקת.

104. האם יש לחייב את העוררות בקנס אי הצהרה במועד מרגע שהמשיב קבע כי מדובר במכר חוזר עד למועד הגשת ההצהרה (תחת מחאה) בפועל?

מלבד ההחלטה מיום 9.8.21 - לא הציג המשיב בפניי את דרישות ההצהרה שנשלחו לעוררות. למעשה בסיפת ההחלטה מיום 9.8.21 מציין המשיב כי העוררות נדרשות להגיש הצהרה לפי סעיף 73 על עסקת מכר חוזר, וכי דרישות הצהרה יישלחו להן על ידי המשיב. כאמור, דרישות הצהרה - לא הוצגו בפנינו על ידי מי מהצדדים.

בהתאם לכך, אין בפנינו כל נתון מהו המועד שנקבע בדרישות ההצהרה להגשת ההצהרות על ידי העוררות - האם המועד הוא מיידי? האם המועד הוא בתוך 30 יום, כמצוות סעיף 73 לחוק?

105. סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו ב"שומה כשלא נמסרה הצהרת המוכר או הרוכש" והוא קובע:

> **"לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת ההצהרה ומשלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו."**

אלא שגם בסעיף 82 לא קבוע המועד שבו נדרש אדם להגיש הצהרה מרגע שנשלחה לו דרישת הצהרה. כל שנאמר בסעיף 82 הוא כי למנהל יש סמכות לדרוש מסירת הצהרה, וככל שהוא לא נענה - יכול הוא להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. אין בסעיף זה כדי לפתור את השאלה אם יש מקום לחיוב בקנס אי הצהרה במועד.

106. מקום בו המשיב לא טרח כלל להציג את דרישות ההצהרה, כאשר לגישתו ממועד דרישת ההצהרה יש לחייב בהטלת קנס - איני סבורה כי יש מקום לחייב את העוררות בקנס אי הצהרה במועד ולקבוע כי הן איחרו בהגשת ההצהרות.

ממילא ובנסיבות העניין, העוררות הגישו את ההצהרות תחת מחאה ביום 12.10.21 ולא ניתן במקרה דנן לקבוע כי איחרו בהגשתן, ואף אילו היה איחור - ואיני קובעת כך, סבורני כי במקרה דנן יש להחיל את הוראת סעיף 94א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

על כן סבורני כי אין מקום להטיל על העוררות קנס אי הצהרה במועד, ואני מורה על ביטולו.

סוף דבר:

107. אשר על כן, ולאור כל הנימוקים שפורטו לעיל - אציע לחבריי לדחות את הערר בתיק ו"ע 52728-11-21 על החלטת המשיב שקבע כי ההסכם שבמחלוקת הינו במהותו עסקת מכר חוזר ולקבוע כי החלטת המשיב בעניין זה בדין יסודה.

באשר לערר מושא תיק ו"ע 32939-09-22 שהוגש על החלטת המשיב בעניין קביעת שווי המכירה בעסקת המכר החוזר, אציע לחבריי לקבל את הערר ולקבוע כי שווי המכירה בעסקת המכר החוזר תועמד על 67 מיליון ש"ח.

כמו כן, אציע לחבריי לקבל את טענת העוררות בעניין ביטול קנס אי ההצהרה במועד, ולהורות על ביטולו.

בנוסף, ובשים לב לתוצאות הערכים כפי שפורטו לעיל - אציע כי לא ייעשה צו להוצאות.

חבר הוועדה, עו"ד רפאל מרסיאנו: אני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

חבר הוועדה מר אבי כאכון: אני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

ניתן היום, ט' אדר תשפ"ה, 9 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.

(-) יו"ר **(-) חבר** **(-) חבר**