ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות - חבר
עו"ד יורם אלקיס - חבר

העוררות	**1. חברת גב-ים לקרקעות בע"מ** **2. אמות השקעות בע"מ** ע"י עוה"ד זיו שרון ואורית קוך
	נגד
המשיב	**מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** ע"י עוה"ד נעה אלשיך ועדי חן מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

<u>פסק דין</u>

<u>השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר</u>

א. <u>מבוא</u>

1. העוררות תכננו להקים על מקרקעין שבבעלותן פרויקט משרדים יוקרתי המוקף גינת ירק ופינות פנאי. בין השטחים בבעלות העוררות הפרידה חלקת קרקע, בבעלות אחרת, שעליה בניין ישן ששימש כמוקד לרפואה דחופה. הבניין הוותיק עמד בחזית המבנה שתוכנן, על אחד מצירי התנועה המרכזיים הצמודים למתחם העוררות.

2. חלקת הקרקע הנזכרת הוחכרה לחברה הנחשבת לאיגוד מקרקעין, ומלבדה לא היו לחברה זו נכסים נוספים לצורכי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("**החוק**" או "**חוק מיסוי מקרקעין**").

3. בשנת 2015 רכשו העוררות את מניות החברה בתמורה כוללת של כ-37 מיליון ש"ח. העוררות דיווחו למשיב על שווי לצורך חישוב מס רכישה בסך של כ-20 מיליון ש"ח, המשקף לגישתן את **שווי השוק** של הקרקע. לדבריהן, התמורה החוזית שהסכימו לשלם עולה בהרבה על ערך המקרקעין ומבטאת את רצונן לסלק את הבניין שהיווה לתפיסתן "מטרד" שפגע בנראות הפרויקט המפואר שהתכוונו להקים. על פי הטיעון, היכולת לסלק

את הבניין אינה חלק מהזכות במקרקעין, ועל כן אין לחייב את התשלום העודף ששילמו בעדה במס רכישה.

4. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין, דחה את שומת העוררות, וסבר שיש להעמיד את שווי הקרקע בהתאם ל**תמורה החוזית** ששולמה על ידיהן. המשיב סירב להכיר בערך נפרד בקשר ליכולת הריסת המבנה, ולגישתו, הפרדת התמורה היא מלאכותית ונועדה להפחית את השווי לצורכי מס רכישה.

5. ערר זה עוסק, אפוא, בחבות העוררות במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין בקשר לרכישת מניות החברה, ובמסגרתו עולות שתי סוגיות עיקריות:

(א) האם כחלק מהעסקה רכשו העוררות גם זכות **נפרדת** שאינה עולה כדי "זכות במקרקעין", ועל כן רכישת זכות זו אינה חבה במס רכישה ("**סוגית זיהוי הנכס הנרכש**")?

(ב) לאחר מענה על השאלה הקודמת, וקביעת היקף הזכות במקרקעין שרכשו העוררות, יש להמשיך ולבחון: האם שווי הזכות ייקבע לפי שווי השוק הנמוך יותר, כטענת העוררות, או על בסיס התמורה החוזית ששולמה בפועל, כטענת המשיב ("**סוגית שווי הזכות במקרקעין**")?

אוסיף כי סכום מס הרכישה השנוי במחלוקת הוא כמיליון ש"ח (במונחי קרן).

ב. <u>עובדות הרקע</u>

6. העוררות, חברת גב-ים לקרקעות בע"מ וחברת אמות השקעות בע"מ, הן חברות ציבוריות הפועלות בענף הנדל"ן. בין היתר, החברות עוסקות בייזום, פיתוח, הקמה והשכרה של נכסי מקרקעין.

7. על פי העוררות, במהלך השנים שקדמו לעסקת הרכישה הנדונה, הן רכשו שטחי מקרקעין התחומים בין הרחובות תוצרת הארץ, יגאל אלון ודרך השלום בתל אביב, במטרה להקים עליהם פרויקט משרדים יוקרתי. השטח הכולל של המקרקעין הוא כ-16 דונם.

8. על מנת להוציא את הפרויקט אל הפועל, העוררות קידמו הליכי תכנון ופיתוח בקשר לשטחי המקרקעין שבבעלותן. בתוך כך, בסוף חודש אפריל 2015 אושרה תכנית בניין עיר חדשה שאפשרה לעוררות, בין היתר, לאחד את השטחים למגרש תכנוני אחד ("**מתחם העוררות**" או "**המתחם**"). לדברי העוררות, לאחר אישור התב"ע, החלה בניית הפרויקט.

9. בפרויקט האמור, המכונה "ToHa", תוכנן להיבנות מבנה משרדים ייחודי. העוררות

ייחסו חשיבות רבה לנראות הפרויקט, והוא תואר על ידיהן כך:

> "**הפרויקט מתוכנן להיות בן 18 קומות משרדים, קומת מסחר, 7 קומות טכניות ולובי. הכל בעיצוב ייחודי, הכולל קירות מסך זכוכית א-סימטריים וקומת גג פתוחה לשמיים... על פי חוברת השיווק 'מסעדות, בתי קפה וטיילת גג מוקפים גינה ירוקה... יקבלו את פני העוברים והמבקרים'...**" (סעיף 1 לסיכומי העוררות; יוער כי נכון למועד כתיבת פסק הדין, בנייתו של מגדל המשרדים המתואר הושלמה. לפי התב"ע שאליה הפנו העוררות, עתיד להיבנות במתחם מבנה נוסף על ידי העוררות).

10. בחזית הדרומית של מתחם העוררות הנושקת לדרך השלום, שכנה חלקת קרקע בשטח של כ-1.58 דונם (גוש 7094, חלקה 14; "**הקרקע**"). הקרקע הפרידה בין רצף שטחי המקרקעין שבמתחם העוררות ויצרה בו מעין "מובלעת". על הקרקע היה בנוי בניין בן שלוש קומות שהושכר לחברת "נטלי" המספקת שירותי רפואה דחופה, לרבות שירותי פינוי באמבולנסים ("**הבניין**"). בעורף הקרקע הייתה רחבת חניה פתוחה.

11. הקרקע מצויה בבעלות עיריית תל אביב, והיא הוחכרה מראשית שנות החמישים לחברת כוכב אור תעשיה ומסחר בע"מ ("**החברה**"). אין מחלוקת בין הצדדים כי החברה הייתה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק.

12. לדברי העוררות, המשא ומתן לרכישת הקרקע נמשך מספר שנים. ביום 25.6.2015 כרתו העוררות וששת בעלי המניות של החברה הסכם לרכישת מלוא מניות החברה ("**הסכם המכר**"). בין המוכרים הייתה אישה חסויה, וכן עזבון של בעלת מניות שנפטרה, כך שהשלמת המכירה הייתה כרוכה, ואף הותנתה, בהשגת אישורים מבית המשפט. הצדדים הסכימו כי מועד השלמת העסקה יחול, לכל המוקדם, ביום 1.1.2016.

13. יצוין כי במועד הרכישה, לחברה הייתה זכות חכירה לתקופה שכבר הסתיימה בשנת 2010, וכן אופציה לחדש את החכירה לתקופה של 49 שנים נוספות (עד לשנת 2059) בכפוף לתשלום נוסף לעיריית תל אביב. באותה עת, עלות חידוש החכירה הייתה שנויה במחלוקת בין העירייה ובין קבוצת בעלי זכויות חכירה שעליה נמנית החברה.

14. להלן תיאור אחדות מהוראות הסכם המכר הרלבנטיות לענייננו:

(א) במבוא להסכם נאמר:

> **"והואיל והמוכרים מעוניינים למכור לרוכשות את הממכר... כשהזכויות בו נקיות וחופשיות...**
>
> **והואיל והרוכשות מעוניינות לרכוש מאת המוכרים את הממכר כשהזכויות בו נקיות וחופשיות, באופן שלאחר רכישת הממכר הרוכשות תהנה הבעלים והמחזיקות הבלעדיות של מלוא מניות החברה..."**

(ב) ה"ממכר" מוגדר בהסכם כ"**מלוא מניות החברה, לרבות מלוא הזכויות הצמודות למניות החברה...**". דהיינו, מושא המכר הוא מניות החברה ולא הקרקע עצמה.

(ג) המוכרים הצהירו כי החברה אינה מחזיקה בנכס נוסף פרט לזכויות בקרקע ולבניין הבנוי עליה, וכן לחשבון בנק.

(ד) העוררות התחייבו לשלם בעד הממכר סך של 29 מיליון ש"ח וכן לשאת בתשלום המיסים שיוטלו על המוכרים לפי הדין. לימים, מס השבח בקשר לעסקה הגיע לסך של כ- 8.4 מיליון ש"ח, כך שהתמורה החוזית **המגולמת** הסתכמה לסך של כ- 37.4 מיליון ש"ח.

(ה) המוכרים ייפו את כוחן של העוררות לפעול בשמם ובמקומם מול רשויות המס בקשר לכל הנוגע לעסקה.

15. במועד העסקה הבניין היה תפוס. לפי חומר הראיות בתיק, החברה יכלה להביא לסיום מוקדם של חוזה השכירות שערכה מול השוכרים במרץ 2017, היינו, לפחות ארבעה עשר חודשים לאחר השלמת עסקת הרכישה.

16. העוררות והמוכרים הגישו למשיב דיווח משותף אשר נערך על ידי מייצגי העוררות ובהובלתם. לצורכי חישוב מס רכישה, אמדו העוררות את שווי הקרקע בסכום של 20.3 מיליון ש"ח, בהתבסס על תחשיב שנערך על ידיהן.

יצוין כי שווי המכירה לצורכי מס שבח שדווח על ידי העוררות **בשם המוכרים** חושב תוך גילום מלא ועל בסיס התמורה החוזית בסך 29 מיליון ש"ח נטו. בטופס המש"ח סומן כי העוררות יישאו במס השבח.

17. כאמור, המשיב התנגד וקבע את שווי העסקה - הן לצורכי מס רכישה והן לצורכי מס שבח - בהתאם לתמורה המוסכמת בין הצדדים שהגיעה לכדי 37.4 מיליון ש"ח (על בסיס גילום מלא כאמור בסעיף 17(ד) לחוק). יודגש כי ערר זה נוגע אך ורק לחבות במס רכישה.

18. על רקע זה, אפנה לדון בסוגיות שבמוקד הערר: זיהוי והגדרת הנכס הנרכש, ובהמשך

קביעת שווי הזכות במקרקעין.

ג. <u>האם העוררות רכשו זכות נוספת שאינה חייבת במס רכישה</u>?

<u>תמצית טענות הצדדים</u>

19. טענתן העיקרית של העוררות בנושא זה היא כי במניות החברה אשר נרכשו על ידיהן היו גלומות שתי זכויות נפרדות: הזכות במקרקעין וכן היכולת לפנות את הבניין ולשלוט על חזות סביבת המתחם. אשר לחשיבות שייחסו לאותה זכות נוספת לכאורה, מר חצב בר-סלע, סמנכ"ל פיתוח עסקי אצל העוררת 2, כתב בתצהירו:

> **"מגרש כוכב אור** [הקרקע] **מצוי מבחינה פיסית בסמוך לכניסה לבניין המשרדים הנבנה על ידי העוררות. הבניין הינו בניין ישן ומוזנח ופוגע בנראות הפרוייקט של העוררות, הממותג כפרויקט יוקרה. מבחינת העוררות, הבניין הבנוי על מגרש כוכב אור מהווה מפגע, פשוטו כמשמעו! ...**
>
> **העוררות היו מעוניינות ברכישת המגרש על מנת לוודא שהמגרש ישאר ריק ויאפשר נראות מלאה ללא הפרעות לפרויקט. העוררות ביקשו לוודא שכל סביבת הפרוייקט תהא בתיאום אסתטי עם הפרוייקט הנבנה על ידן ומכאן רצונן לרכוש את** [ה]**מגרש..."** (סעיפים 15-16 לתצהיר; וראו גם בעדותו בבית המשפט: פרוטוקול הדיון, עמוד 30, שורה 4 עד שורה 13)

20. בסיכומים מטעמן, העוררות חזרו על הדברים והוסיפו:

> **"בניין כוכב אור** [הבניין] **ממוקם באופן שהוא מסתיר את כל חלקו התחתון של הפרויקט לבאים מכיוון דרך השלום, שהינו ציר התנועה המרכזי הצמוד לפרויקט. הבנין מושכר לחברת 'נטלי' ואמבולנסים נכנסים ויוצאים מהמקום כל היום."** (סעיף 7 לסיכומים)

21. כך העוררות מסבירות את טענתן לפיה אפשרות הפינוי והשליטה במראה האזור היא **"זכות נוספת מעבר לזכות במקרקעין"** ועומדת בפני עצמה:

> **"בניין כוכב אור מהווה מפגע עבור העוררות בלבד ולכן אין זו תכונה שנטמעת במקרקעין, שהרי היא אינה פועלת כלפי כולי עלמא אלא כלפי העוררות בלבד ואין היא משפיעה על המקרקעין הנדונים ועל שוויים."** (שם, סעיף 34)

22. לגישת העוררות, ניתן ללמוד על רכיב **תשלום** עצמאי בעד ההריסה, אשר "**נכרך יחד עם התשלום עבור המניות**", מעצם היכולת (הכללית-תיאורטית) לשלמו מבלי לרכוש את הזכות במקרקעין עצמה. למשל, העוררות יכלו לשלם לחברה החוכרת בגין הסכמתה להרוס את הבניין הקיים. כמו כן, על פי הטיעון, הפער המשמעותי בין שווי השוק לסך התמורה המוסכמת מעיד על קיומו של "**דבר מה נוסף**" (סעיפים 35 ו-38 לסיכומי העוררות).

23. המשיב מתנגד לטענות העוררות בעניין זה, ובפיו מספר נימוקים עיקריים:

(א) לא הוצגה כל ראיה חיצונית התומכת בקיומו של ערך נוסף ובהיותו נפרד ומנותק מהזכות במקרקעין. בעניין זה, בהסכם המכר, בדוחות הכספיים ובטופס ההצהרה שהוגש למשיב, לא נעשתה הפרדה בין הקרקע לתוכן אחר;

(ב) גם אם יונח, לצורך הדיון, כי שולם סכום נוסף בעד קבלת השליטה בקרקע לצורך סילוק הבניין, הרי שלפי ההלכה הפסוקה, יכולת זו קשורה למקרקעין גופם, ואינה מהווה תוכן מנותק ועצמאי;

(ג) מדובר בהפרדה מלאכותית של התמורה החוזית שנועדה להפחית את השווי לצורכי מס רכישה. הפרדה זו אינה מתיישבת עם תכלית הוראות מיסוי איגוד מקרקעין שנועדו להרחיב את בסיס המס, ולגבות מס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה.

24. המשיב העלה טענות נוספות, ביניהן הטענה כי הסכמת העוררות לגובה התמורה נבעה גם מהרצון להגדיל את זכויות הבנייה של פרויקט המשרדים לאחר איחוד בין הקרקע למתחם הקרקעות שבבעלותן. לפי הטיעון, העוררות הצניעו שיקולים אלו והתרכזו ביכולת הריסת הבניין בלבד.

<u>המסגרת הנורמטיבית</u>

25. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי בדומה לרכישה ישירה של זכות במקרקעין, גם על פעולה באיגוד מקרקעין, יחול מס רכישה (סעיפים 7 ו-9 לחוק).

26. אשר לדרך חישוב המס - מס הרכישה המוטל על רכישת מניות באיגוד מקרקעין מחושב לפי **שווי הזכויות במקרקעין** ולא על פי שווי המניות, משל האיגוד היה מוכר בעצמו את זכויותיו במקרקעין. כלל זה מעוגן בסעיף 9(ב)(1) לחוק:

> **"בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי... משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;..."**

לעניין התכליות שביסוד ההסדר הנ"ל ולשון ההסדר, אשוב בחלק ד' להלן.

27. ומה נחשב ל"זכות במקרקעין" לצורכי החוק?

בסעיף 1 לחוק המונח מוגדר כך:

> **"'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;..."**

28. בפסק הדין **גזית גלוב** סיכם בית המשפט העליון את גישת הפסיקה בקשר לתוכנה והיקפה של "זכות במקרקעין" לצורכי החוק. הנשיאה (בדימוס), כבוד השופטת נאור, עמדה על כך שמדובר ב"**נכס מורכב**" אשר כולל גם זכויות אחרות שנטמעו בו (למשל, זכויות בנייה וזכויות מכוח הסכמים שנערכו בין המוכר לגורמים שלישיים, כמפורט בסעיף 20 לאותו פסק דין). ערכו של נכס המקרקעין מושפע, בין היתר, ממיקומו הגיאוגרפי ומנכסים אחרים בקרבתו. וכך בלשונה:

> **"... מהפסיקה שנסקרה מזדקרת ההבנה ש'זכות במקרקעין' היא נכס מורכב, שאופן הניצול שלו ושוויו מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות - ועוד. המונח 'זכות במקרקעין' חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על 'דברים המחוברים אליה חיבור של קבע' ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי־נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי־מוחשיים אחרים. באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ'נכסים'. ..."** (ראו ע"א 74/15 **מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ ואח'**, ניתן ביום

> 14.12.2017 - סעיף 21 לפסק הדין, וכן סקירת סוגי המקרים שנדונו בפסיקה בסעיפים 17 עד 20; יצוין כי על פסק הדין הוגשה בקשה לדיון נוסף שנדחתה - דנ"א 1032/18)

29. אוסיף כי בעניין **גזית גלוב**, נדונה השאלה האם עסקאות למכירת מרכז קניות (במישרין) או למכירת זכויות בחברה המחזיקה במרכז קניות כללו גם נכסים נוספים פרט לזכות במקרקעין. על פי בית המשפט העליון, על הטוען לעניין זה לעבור שתי משוכות: האחת - להוכיח כי שולמה תמורה גם עבור **דבר קיים** שאיננו הקרקע והמחובר אליה; השנייה - לשכנע כי מדובר **בנכס נפרד** שאינו נבלע בזכות המקרקעין והניתן לניתוק משפטי או מסחרי מן המקרקעין (סעיף 13 לפסק הדין).

30. בפסק הדין בעניין **וילאר נכסים**, עסק בית המשפט העליון בסוגיית הנכס הנפרד. שם עלתה השאלה האם לצורך חיוב במס רכישה יש להפריד בין התמורה ששולמה בעד זכות הבעלות במקרקעין לבין התמורה ששולמה בגין זכויות מכוח הסכם שנכרת מול חברת עמידר והוסב לרוכשת. ההסכם היה להקמת מבנה דיור במקרקעין והעמדתו לרשות עמידר, בתמורה לזכות לספק בו "שירותי דיור" (**"הסכם עמידר"**). שם, להבדיל מהמקרה דנן, נכרתו שני הסכמים נפרדים.

כבוד השופט דנציגר פסק כי מבחינה כלכלית נרכשה זכות אחת, היא הבעלות במקרקעין. לשיטתו:

> **"... עצם העובדה שהצדדים בחרו להבחין בין התמורה בגין הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר אינה אלא אבחנה מלאכותית. בחינת העסקה שלפנינו מלמדת כי תוכנה הכלכלי האמיתי הוא מכירת הבעלות כולה במקרקעין כאשר שווים של אלו נגזר, בין היתר, מהסכם עמידר."** (ע"א 6340/08 **וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**, ניתן ביום 10.6.2010 - סעיף 26 לחוות דעתו)

מסקנה זו נשענה בעיקר על כך שהסכם עמידר איפשר לממש את ייעודם **היחיד** של המקרקעין כמקבץ דיור, וכן על העובדה **שלא ניתן היה להפריד** בין זכות הבעלות לזכויות מכוח הסכם עמידר עד להשלמת הקמת מבנה הדיור. בבחינת "למעלה מן הצורך", השופט דנציגר הוסיף כי גם אם העברת הזכויות לפי הסכם עמידר במנותק מהמקרקעין הייתה אפשרית, הרי שמשום שזכויות אלו נמכרו יחד עם זכות הבעלות **לאותו הגורם**, הן נבלעו בה, כך שלא ניתן להפריד בין התמורות.

31. וראו לעניין זה גם את דבריו של המלומד נמדר המובאים בפסק דין **וילאר נכסים** (בסעיף 30):

> **"... במכירת שני נכסים שונים העומדים בפני עצמם מבחינה כללית, שנמכרו בנפרד לאנשים שונים, כי אז יהיה ניתן לחייב את מכירת יחידת הבעלות במס שבח אך לא את מכירת יחידת החכירה** [שאינה עולה כדי זכות במקרקעין לפי נתוני הדוגמה שם]. **ואולם, אם נכס מעורב שכזה יהווה יחידה כלכלית אחת, והוא יימכר לאדם אחד, כי אזי ניתן לומר כי החכירה שולבה וחוברה לזכות הבעלות והיא נעשתה זכות אחת שמכירתה חייבת במס"** (**מס שבח מקרקעין** חלק ראשון (בסיס המס) 136-137 (מהדורה שביעית, 2012))

32. משהונחה התשתית הנורמטיבית הצריכה לעניין, אפנה ליישום הדברים בענייננו.

<u>האם הצליחו העוררות לשכנע כי שולם בעד דבר מלבד הקרקע?</u>

33. כבר אומר כי לא מצאתי בחומר הראיות בסיס עובדתי-אובייקטיבי לכך שהעוררות רכשו מידי המוכרים זכות נוספת פרט לקרקע (והבניין שמעליה). אציג את עיקרי הדברים.

34. **<u>הסכם המכר</u>** - כמתואר, עניינו של הסכם המכר ברכישת מניות החברה בתמורה לסכום **יחיד** וכולל של 29 מיליון ש"ח בתוספת המס. במועד העסקה, ה"זכות במקרקעין" שהחזיקה החברה הייתה האופציה לחידוש החכירה של הקרקע. כך שבעקבות העסקה, נכנסו העוררות לנעלי בעלי המניות הקודמים, הם המוכרים, והשיגו למעשה את היכולת לממש את האופציה להארכת החכירה (בכפוף לתשלום נוסף לעירייה).

35. בסעיף הצהרות המוכרים נכתב כי החברה מחזיקה אך ורק בנכס כהגדרתו בהסכם (**"המקרקעין והמבנה"**), וזאת פרט לחשבון בנק שהכספים בו יימשכו לפני השלמת המכירה (סעיפים 5.9 עד 5.11, 7.3.9 ו-11 להסכם המכר).

36. אין בהסכם המכר כל ביטוי לרצון העוררות לפנות את הקרקע (שהייתה תפוסה בשעתו, וכאמור, המועד המוקדם ביותר לפינוי השוכרים חל מעל שנה לאחר השלמת העסקה).

כמו כן, אין בהסכם התייחסות מפורשת להריסת הבניין שהצריכה את אישור העירייה, כבעלת הקרקע (על פי חוזה החכירה המקורי שצורף להסכם, **"בתום תקופת החכירה** [שנת 2010] **יחזרו הנכסים** [הכוללים את הקרקע והבניין] **לרשות העיריה ויהיו קנינה הגמור והמוחלט..."**). קרוב לוודאי שהעוררות הגיעו להבנות מול העירייה בעניין, אך מכל מקום, אלו לא קיבלו ביטוי בחוזה מול המוכרים.

37. **<u>הדיווח על אודות העסקה</u>** - במסגרת הדיווח שנמסר למשיב, הן המוכרים והן העוררות הצהירו כי הסכם המכר משקף באופן ממצה את העסקה, ולא נערך ביניהם כל סיכום - בעל פה או בכתב - בקשר לזכות הקשורה, במישרין או בעקיפין, לזכות במקרקעין או לממכר (שהוגדר בהסכם המכר כ"**מלוא מניות החברה**"). להלן החלק הרלבנטי מתוך טופס ההצהרה (המצוי תחת סעיף "פרטי העסקה") שסומן ואושר בחתימת הצדדים:

> "**בקשר עם המכירה של הזכות במקרקעין הנ"ל, מצורף בזה הסכם המכירה ואני מצהיר/ה כי... לא נערך הסכם בכתב או בע"פ במישרין או בעקיפין לגבי הזכות במקרקעין הנ"ל או לגבי זכות אחרת הקשורה במישרין או בעקיפין לממכר, פרט להסכם המצורף להצהרה זו, ולא שולמה תמורה נוספת כלשהי במישרין או בעקיפין, מעבר לשווי המכירה שמדווח בסעיף 3** [שבו צוין המחיר החוזי שלפיו חושב מס השבח]" (ראו את העתק הדיווח שצורף כנספח ה' לכתב הערר)

יצוין כי במכתב הנלווה לטופס אין התייחסות מפורשת לקיומו של נכס עצמאי ונפרד מהקרקע. כל שהוזכר בהקשר זה הוא "**יתרונות יחסיים הגלומים במניות**" (סעיף 13.3 למכתב שצורף כנספח ו' לתצהיר בר-סלע).

38. **<u>מצגי העוררות</u>** - כפי שתואר העוררות נסחרות בבורסה. במסגרת הדו"ח התקופתי לשנת 2015 של עוררת 1 (גב-ים) הובאה העסקה לידיעת קוראי הדו"ח כך:

> "**ברבעון השני של שנת 2015 רכשו החברה ואמות** [העוררות] **(בחלקים שווים) את מניותיו של צד ג', בעל הזכויות בנכס סמוך למקרקעי פרויקט תוצרת הארץ שבבעלות החברה ואמות. הנכס הנרכש כולל מגרש בשטח של כ-1.4 דונם, עליו קיים בניין בשטח של כ-1,200 מ"ר עילי, המושכר במלואו, עם זכויות בניה להקמת כ-4,400 מ"ר עילי. בתמורה שילמו החברה ואמות סך של כ-29 מיליון ש"ח, בתוספת מע"מ, וכן הוצאות נוספות הכוללות דמי חכירה ומסים החלים על המוכרים בגין המכירה.**"
> (מוצג **מש/2**; סעיף 1.3.4 לדו"ח הדירקטוריון הדן ברכישות)

39. המשיב חזר והדגיש בסיכומיו בהקשר זה כי:

> "**... התוכן הנטען** [הכוונה לנכס הנוסף לגישת העוררות] **לא קיבל ביטוי כלשהו כלפי כולי עלמא מלבד המשיב...**

> **... העסקה אשר הוצגה כלפי כולי עלמא, היא הסכם לרכישת מניות איגוד המקרקעין. הא ותו לא. ... דברים אלו מקבלים משנה תוקף נוכח היותן של העוררות חברות איתנות, הנסחרות בבורסה בישראל, ואשר תחום הנדל"ן הוא תחום המומחיות והבקיאות שלהן. חזקה היא שאילו היו משלמות הן בעבור נכס אחר, מלבד המקרקעין, הדבר היה מקבל ביטוי, באופן אשר אינו משתמע לשתי פנים, בהסכם המכר, או למצער בדוחותיהן הכספיים ובדרך אחרת, כלפי כולי עלמא. ... אלא...** [ש]**כלפי כולי עלמא, המצג אותו ביקשו העוררות להציג, הוא רכישת המקרקעין לפי סכום התמורה החוזית.**" (מתוך ה"פתח דבר", וכן סעיף 58 לסיכומיו)

40. העוררות לא התכחשו לטענות המשיב בעניין זה, ולא הציגו כל מסמך המוכיח כי מצב הדברים היה שונה. אדרבה, מן העובדה שהעוררות מצאו לנכון להביא לעדות בפני ועדת הערר את פרופ' (רו"ח) חיים אסיאג כמומחה בתחום החשבונאי, ניתן להבין כי גם לשיטתן אופן ההצגה והטיפול בדוחות הכספיים רלבנטיים לבירור הסוגיה שבמחלוקת.

41. והנה, תיאור הראיות הרלבנטיות לעניין, רק מגביר את סימני השאלה לגבי מהות הנכס הנוסף הנטען.

42. למקרא טיעוני העוררות נוצר הרושם כי הן התקשו בעצמן להגדיר ולאפיין את הנכס האחר שאליו הן מכוונות (שכונה, בין היתר, "**יתרונות יחסיים הגלומים במניות**"; "**תכונה** [שאינה] **נטמעת במקרקעין**"; "**דבר מה נוסף**", ועוד). למעשה, העוררות סומכות את עמדתן בעיקר על **הוכחת קיומו של תשלום** "**עודף**" והצדקתו העסקית-סובייקטיבית, ולא בהוכחת הימצאותו של נכס ממש (ראו, בין היתר, סעיפים 33 עד 38 לסיכומיהן; סעיפים 8 ו- 10 לסיכומי התשובה; סעיף 30 לתצהיר בר-סלע; וכן חוות דעת המומחים שהוגשו מטעמן).

43. אך אפילו אם נקבל את טענת העוררות כי הסכום ששילמו עבור המניות עולה על שווי השוק של הקרקע, הרי שאין בעודף המחיר כדי להוכיח את קיומו של **נכס נוסף**.

אמחיש זאת בדוגמה פשוטה. ראובן ושמעון מתעניינים שניהם ברכישת מגרש. ראובן הוא סוחר ממולח המתמצא במחירי שוק הנדל"ן, ואילו שמעון חסר כל ידע וניסיון. סביר להניח כי ראובן יצליח לסגור את העסקה במחיר נמוך מזה שישיג שמעון. האם הפער במחירים מעיד על קיומו של נכס נוסף? על פי הדוגמה, ראובן לא יקנה "פחות" מהמגרש, בדיוק כפי ששמעון לא היה רוכש זכות נוספת מעבר למגרש.

ובהקשר זה אזכיר כי העוררות לא תמחרו את הנכס הנוסף לשיטתן באופן עצמאי. כך

שלכאורה, גם לפי גישתן, אם הצעתן הראשונית למוכרים - סכום של כ- 18 מיליון ש"ח ב"עסקה ברוטו" לדברי מר בר-סלע - הייתה נענית בחיוב, הבסיס לקיומו של הנכס הנטען היה נשמט ומתאיין (ראו בחקירתו הנגדית של בר-סלע - בעמוד 37, שורות 15-16; ובעמוד 38, שורה 1, שיצוטטו בסעיף 62 להלן).

44. יש להוסיף ולומר: לא על קיומו של נכס נוסף מדברות העוררות, אלא על **פעולה** - הסרת הבניין מעל הקרקע - שתתאפשר **כתוצאה** מרכישת הזכות במקרקעין. בנקודה זו, אביא מדברי הנשיאה (בדימוס) נאור, שסיכמה את גישת הפסיקה בקשר לטיעונים לקיומם של "**נכסים 'לכאורה'**" לצורכי החוק:

> **"... במספר מקרים ניסו איגודים לטעון לקיומם של 'נכסים' שהתברר שכלל אינם קיימים, כגון 'תכניות' לבנות בעתיד על מקרקעין. מאחר שתכניות עתידיות אינן נכסים נפסק כי קיומן אינו שולל מאיגוד את היותו איגוד מקרקעין. ... ממילא אין מדובר בנכס עצמאי אלא בחלק בלתי-נפרד מהזכות במקרקעין, ששוויה נגזר בין היתר מהבניה המתוכננת על המקרקעין. ... מפסיקה זו עולה כי לא כל 'דבר', 'פריט', 'התנהלות', 'פעולה' או 'אמירה' הם נכס לצורך חוק מיסוי מקרקעין. ברי כי אין ליתן יד לניסיון ליצור 'נכסים' באופן מלאכותי רק כדי להוציא איגוד מהגדרתו של איגוד מקרקעין, באופן החותר תחת התכלית האנטי-תכנונית הניצבת ביסודו. פעולות הקשורות בבניה על המקרקעין, במכירתם או בהשכרתם הן במרבית המקרים חלק בלתי-נפרד מהשימוש בזכות במקרקעין וכלולות בה. קרי, אף אם היה מדובר בנכס, לא היה מדובר בנכס נפרד מהזכות במקרקעין."** (מתוך סעיף 18 לחוות דעתה בפסק דין **גזית גלוב**)

והדברים נכונים לענייננו (על אף שהשאלה על הפרק אינה אם יש לראות בחברה כאיגוד מקרקעין אם לאו). מהו ההבדל בין תוכנית לפעול ולבנות על המקרקעין בעתיד לבין הכוונה הנטענת להרוס את שכבר בנוי?

45. לטעמי, טענת העוררות כי הן שילמו תמורה בגין רכישת "**זכות נוספת מעבר לזכות במקרקעין**" אינה מוצאת תימוכין בראיות. יתרה מזאת, אף אם יונח לטובת העוררות כי חלק מן התמורה הכוללת שולם עבור השגת השליטה בקרקע על מנת להביא להריסת הבניין הישן, הרי יכולת זו להסיר את הבניין ולשלוט במראה המתחם וסביבתו היא אך תוצאת לוואי של רכישת הזכות במקרקעין.

46. בסיכומיו, המשיב מוסיף וטוען,

> **"למעלה מן הצורך, ייאמר כי גם אם לצורך הדיון נצא מנקודת הנחה כי העוררות אכן שילמו כספים נוספים בעבור קבלת השליטה במקרקעין לצורך סילוק המפגע או המטרד בדמות הבנין הישן והמוזנח שהיה על המקרקעין... - ולא כך הוא - הרי שהמדובר בתכנים הנוגעים למקרקעין עצמם, לבנוי עליהם, ולתכונותיהם של המקרקעין, ועל כן הם אינם מהווים תוכן מנותק ועצמאי, בעל ערך נפרד מהמקרקעין."** (מתוך סעיף 60 לסיכומיו)

47. גם בעניין זה דעתי כדעת המשיב.

מר בר-סלע הצהיר:

> **"חשוב לי להדגיש כי מגרש כוכב אור** [שכונה לצורך הדיון כאן "הקרקע"] **מהווה מתחם עצמאי ואינו דרוש לעוררות לשם מימוש הפרויקט, אשר ביצועו אף החל בפעל טרם סגירת העסקה. הרצון של העוררות ברכישתו היה בראש ובראשונה על מנת לסלק מהדרך, ויותר מכך מן העין, את הבניין הבנוי שם והמפריע לנראות של הפרויקט היוקרתי...**
>
> **... לעוררות היה ברור שהן צפויות לשלם למוכרים יותר משווי השוק של המגרש... אלא שלעוררות לא היתה ברירה: הבנין המכוער, הישן והמוזנח הבנוי על מגרש כוכב אור פשוט נראה רע ליד הפרויקט המושקע של העוררות."** (מתוך סעיפים 19 ו-29 לתצהיר)

48. מדברי בר-סלע ניתן להבין שכדי להשיג את **עיקר** מבוקשן ולסלק את הבניין, עמדה בפניהן **אפשרות אחת ויחידה**: רכישת הזכות לחידוש החכירה של הקרקע. חזקה כי אם יכלו העוררות, העוסקות בשוק הנדל"ן, לפעול בדרך אחרת, הן לא היו נכונות לשלם למוכרים מחיר העולה בהרבה להשקפתן על מחיר השוק. ודאי שהדבר לא היה **"ברור"** מבחינתן, כלשונו של בר-סלע.

כיוון שהעוררות לא יכלו לממש את שאיפתן במנותק מרכישת האופציה לחידוש החכירה, הרי שמבחינה מהותית-כלכלית מדובר **בזכות אחת** - כפי שנקבע בפסק דין **וילאר נכסים** (וראו והשוו לנסיבות שהוזכרו בעמ"ש 535/96 **סונול ישראל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב**, ניתן ביום 4.6.1998, שעליו ביקשו העוררות להסתמך. בצדק טען המשיב כי מדובר בנסיבות שונות מענייננו. במקרה שם, נקבע כי העוררת רכשה **רק**

"חזקה מוגבלת ביותר" להריסת מוסך, אשר אינה עולה כדי זכות במקרקעין).

49. גם השאלה האם הרכישה נעשתה על ידי אותו גורם, שצוינה בפסק דין **וילאר נכסים** כאינדיקציה נוספת לעניין אפשרות הניתוק מהזכות במקרקעין, מובילה לתוצאה דומה. כאמור, אפשרות הריסת הבניין בעתיד נבלעה בתוך האופציה לחידוש החכירה של הקרקע, והיא לא "נתלשה" ממנה ונמכרה בנפרד לגורם שונה.

50. כאמור, העוררות העלו טענה נוספת בנושא זה. לדבריהן, הריסת הבניין הצמיחה להן **תועלת עסקית-אישית**, ומכיוון שכך היא שונה מיתר תכונות הקרקע ומנותקת ממנה. אביא שוב את טענתן כלשונה:

> **"בניין כוכב אור מהווה מפגע עבור העוררות בלבד ולכן אין זו תכונה שנטמעת במקרקעין, שהרי היא אינה פועלת כלפי כולי עלמא אלא כלפי העוררות בלבד ואין היא משפיעה על המקרקעין הנדונים ועל שוויים."**
> (סעיף 34 לסיכומי העוררות)

51. המשיב הסתייג מקו טיעון זה ממספר טעמים, והוסיף כי רכישת הזכויות בקרקע שירתה גם מטרות נוספות (שאינן סובייקטיביות בטיבן):

> **"... גרסתן של העוררות בדבר מהות התשלום השתנתה והתפתחה לאורך ההליך, ורובה אף נסתרה והתבררה כלא נכונה. תחילה, טענו העוררות כי המקרקעין אינם דרושים להן לצורך מימוש הבניה של הפרויקט... אלא שדברים אלו התבררו כלא מדויקים, שכן העוררות הגישו תוכניות חדשות, המאחדות את המקרקעין עם יתר הקרקעות של הפרויקט, ובעקבות כך קיבלו העוררות זכויות בניה נוספות לניצול בפרויקט..."** (סעיף 62 לסיכומיו)

בהקשר זה יוער כי בדיווח על אודות העסקה בדו"ח הכספי של העוררת 1, לצד אזכור מיקומה של הקרקע, יש גם התייחסות לזכויות הבנייה הנוגעות לה (ראו את המובאה מתוך הדו"ח שצוטטה בסעיף 38 לעיל).

52. כך או כך, אפילו אם אקבל את גרסת העוררות כי פעלו בעיקר מן המניע הסובייקטיבי (הסרת המפגע הנטען) ולא מתוך שיקול אובייקטיבי יותר כגון השגת זכויות בנייה נוספות, ממילא אין בכך כדי להועיל להן.

53. כמוסבר, לצורך בחינת **היקף הזכות במקרקעין**, יש לתור אחר תוכנה הכלכלי של העסקה. ומכאן שהשאלה האם רכישת המקרקעין נעשתה בשל תכונות אובייקטיביות או דווקא משום עניין סובייקטיבי שגילה הרוכש, אינה צריכה לשנות (על ההיבט

הסובייקטיבי בנוגע לקביעת **שווי המקרקעין** - ראו דיון נפרד בחלק ד' להלן).

ניטול דוגמה של דירה המצויה בבניין מגורים סטנדרטי. בעל הדירה מקבל שתי הצעות דומות לרכישתה: הראשונה, מאדם המתעניין בדירה בשל מיקומה וגודלה, וההצעה השנייה מגיעה ממי שמעוניין בדירה משום שגדל בה בילדותו (שיקול סובייקטיבי מובהק). האם מהות הממכר תלויה בשיקולי הרוכש? היינו, במקרה שהעסקה הושלמה מול המתעניין הראשון נאמר כי הוא רכש דירה גרידא, אך במצב שבו העסקה נערכה מול המתעניין השני נאמר כי הוא רכש דבר נוסף מלבד דירת המגורים? מובן כי גם אם בשל הערך הסנטימנטלי, הצעתו של המתעניין השני תהיה גבוהה יותר, המסקנה תהיה זהה: נרכשה דירת מגורים בלבד (וראו לעניין זה את האמור בסעיף 43 לעיל).

54. **דהיינו, העניין הסובייקטיבי המיוחד שרוכש מסוים מוצא בנכס פלוני איננו משנה את מהות הנכס וטיב הזכויות הנרכשות.**

55. מכל הטעמים המפורטים לעיל, הגעתי למסקנה כי באמצעות קניית מניות החברה, העוררות רכשו **זכות אחת** הכפופה להוראות החוק, והיא: האופציה לחידוש החכירה של הקרקע. כמוסבר, זכות זו טמנה בחובה גם את האפשרות להרוס את הבניין.

זו התוצאה המתבקשת גם מבלי להידרש לטענת המשיב כי רכישת הקרקע הקנתה לעוררת זכויות בנייה לפי התוכנית החדשה (**מש/1**).

56. כפועל יוצא, אין לקבל את טענת העוררות כי יש לפצל את התמורה החוזית בשל קיומן של שתי זכויות נפרדות ומנותקות כביכול. יש לשייך את **מלוא התמורה החוזית** לזכויות בקרקע.

57. בשלב זה, אגש לבחינת חלקה השני של המחלוקת שעניינה בקביעת שווי הזכות במקרקעין.

ד. <u>האם יוטל מס רכישה על שווי השוק או על התמורה החוזית?</u>

58. המונח "שווי" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

> **"'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;..."

59. כלומר, לעיתים ה"שווי" לעניין החוק יהיה שווי השוק ולעיתים הוא יהיה התמורה החוזית ששולמה בפועל. במקרה דנן שווי השוק של הקרקע, לפי עמדת העוררות, לא עלה על 20.3 מיליון ש"ח, ואילו התמורה החוזית המוסכמת הגיעה לכדי 29 מיליון ש"ח בתוספת תשלום המסים שיוטלו על המוכרים.

60. לפני שאפרט את טענות הצדדים בסוגיה זו ואדון בהן, אציג את הנטען בקשר לנסיבות שהובילו לקביעת התמורה החוזית, וכן את האופן בו תמורה זו דווחה והוצגה על ידי העוררות.

<u>הרקע לקביעת התמורה החוזית</u>

61. כאמור, המגעים בין הצדדים נמשכו מספר שנים. לדברי מר בר-סלע, תמחור העסקה **מצד המוכרים** לא הושפע משווי הקרקע, אלא משיקולים אחרים:

> **"כמי שניהל את המו"מ מול המוכרים, אוכל לומר שבשום שלב לא נוהל מו"מ סביב שאלת שווי המגרש. המו"מ היה מנותק מנושא השווי, אלא עסק אך ורק בצרכיהם של המוכרים - אנשים מבוגרים - גובה התמורה הנדרש להם לשם סיפוק צרכים השוטפים, יכולתם (או אי יכולתם) לשאת בתשלומים הנגזרים מעצם ביצוע העסקה ומה יותירו ליורשיהם."** (סעיף 18 לתצהיר בר-סלע)

62. בעדותו, בר-סלע סיפר בכנות כי גם מצד העוררות לא הוכן ניתוח כלכלי התומך בתמורה החוזית ששולמה לבסוף, וסכום התמורה הגבוה נבע מ"**טעות בהתנהלות המשא ומתן**" כלשונו. לדבריו, הצעתן הראשונית למוכרים הייתה אך נמוכה משווי השוק שהן מייחסות לקרקע בערר זה. ואלו חילופי הדברים:

> **"ש.: ... הייתה איזושהי חוות דעת שלכם שאמרה מה התמורה שצריך לשלם...?**
>
> **ת.:** [הייתה] **לנו את חוות הדעת שלנו,** [הייתה] **לנו חוות דעת של המוכרים, שהם הציגו שזה היה בסדר גודל של 16 מיליון שקלים. לא היה ויכוח אתם בשום שלב, מה שווה הנכס. היה ברור להם ולנו שהנכס שווה איפשהו בין 15 ל-18** [מיליון ש"ח].
>
> ..."

ש.: ... [האם] **הייתה בידיכם, כשעשיתם עבודה, אחרי משא ומתן של שלוש שנים, חוות דעת של איך לכמת את התמורה מבחינתכם. לא את השווי שאתם טוענים, של השמאי, אלא את התמורה. הרי אתה אומר לי שהשמאי אומר, כ-20 מיליון שקלים ושולם בסוף, כ-40 מיליון שקלים. האם יש מישהו שהציג לכם את הפער הזה של 20 מיליון שקלים, במסמך, בחוות דעת, בכמה אתם מוכנים לשלם?**

ת.: **בוא נגיד ככה, אם בתחילת המשא ומתן הייתי חושב שזה יגיע ל-40 מיליון שקלים היינו סוגרים הרבה הרבה לפני זה. עשינו טעות בהתנהלות המשא ומתן, זה חוכמה שבדיעבד אבל מה לעשות? כי כשהתחלנו את המשא ומתן והצענו פחות מ-20, הם רצו 25. ובדיעבד, היינו צריכים ללחוץ את** [היד]**, לסגור במקום. חשבנו, התווכחנו, ניסינו 22, 23, אופציות פה, באמת משא ומתן מורכב. יש לי כמה וכמה הצעות, מסמכים שעברו בין הצדדים, לא חלמנו שנגיע ל-40 מיליון. וחשבנו שהזמן עובד לטובתנו ושהם יצטרכו לשלם את** [חידוש] **החכירה ואין להם כסף והם ילחצו ובסופו של דבר, יבואו אלינו ונסגור על מה שנסגור. טעינו, בדיעבד, טעינו... אם את שואלת אם כימתנו את המטרד ב-20 מיליון, 15 מיליון? לא. בסוף שילמנו, פשוט נסחטנו, מה לעשות? נסחטנו כי היינו סחיטים, כי הם הבינו שאנחנו חייבים את זה לנראות של הפרויקט והם סחטו אותנו ונאלצנו לשלם את המחיר שבסופו של דבר שילמנו, בשביל לחתום, כי הבנו שהזמן לא עובד לטובתנו, זה הכול.**

...

ת.: **כשהצענו 18 בהתחלה, עלינו ל-20... כל הזמן דובר על עסקה ברוטו, ברוטו, שיהיה ברור. ... לא חלמנו שנגיע ל-40 מיליון, לא תכננו. לפעמים משלמים על טעויות במשא ומתן."** (עמוד 36, שורה 12 עד עמוד 38, שורה 3)

63. מעדותו של בר-סלע ניתן להבין כי העובדה שהקרקע הוחזקה בידי תאגיד **לא** השפיעה על שיקולי העוררות בקשר לתמחור העסקה. הדגש היה בהשגת הקרקע, ולא במניות החברה (שברגיל ערכן מושפע, בין היתר, ממצבה הפיננסי של החברה).

64. כאמור, גם בהסכם המכר אין הבחנה בין תמורת המניות לערך הקרקע.

על פי האמור בהסכם, "**בתמורה לממכר** [מלוא מניות החברה] **מתחייבות הרוכשות לשלם למוכרים סך של 29,000,000 (במילים: עשרים ותשעה מיליון) ש"ח...**"; כמו כן הוסכם כי "**כל מס ו/או תשלום חובה החל על המוכרים והנובע ממכירת הממכר... ישולמו על ידי הרוכשות...**" (סעיפים 7.1 ו-10.1 להסכם). אין בהסכם כל פירוט מעבר לכך, המסביר את מרכיבי התמורה.

65. למעשה, ההפרדה בין התמורה החוזית לשווי הקרקע, הופיעה לראשונה - ובאופן לא סימטרי - במסגרת הדיווח למשיב על אודות הרכישה.

כפי שתואר, העוררות מסרו למשיב דיווח משותף בשמן ובשם המוכרים על פעולה באיגוד מקרקעין. שווי המכירה שהוצהר מטעם המוכרים לצורכי חישוב מס השבח היה **זהה** לתמורה החוזית. במכתב הנלווה לטופס ההצהרה, סכום זה כונה "**תמורת המניות**" (סעיף 6 למכתב).

66. לעומת זאת, כאמור, השווי המוצהר לצורך חישוב **מס הרכישה** היה 20.3 מיליון ש"ח. במכתב הנלווה הוסבר כי:

> "**התמורה החוזית בגין המניות עולה באופן ניכר ומהותי על שווי הקרקע שבבעלות החברה והיא משקפת תשלום עבור היתרונות היחסיים הגלומים במניות עבור הרוכשות הספציפיות ולא תשלום עבור שווי המקרקעין עצמם.**" (סעיף 13.3)

כפי שצוין, העוררות תמכו את שומתן העצמית בתחשיב לאומדן שווי הרכישה. מדובר בנייר חישוב, המלווה בתיאור מילולי קצר.

בהקשר זה, בר-סלע העיד כי שווי הקרקע שעליו הצהירו בשומה אינו מדויק. בתצהירו כתב כי שווי הרכישה המוצהר נעשה על הצד הגבוה, מטעמי זהירות:

> "**על אף שעל פי הערכות שמאיות של העוררות, שווי המקרקעין במצבו בעת רכישת המניות... נמוך מהשווי שעליו הצהירו העוררות, החליטו העוררות לדווח למען הזהירות על שווי גבוה יותר, כדי להימנע מויכוח על נושא שווי השוק של הזכויות.**" (סעיף 25 לתצהיר)

67. לפי חומר הראיות שהונח בפני ועדת הערר, והעוררות לא כפרו בנכונותו, ההבחנה האמורה בין מחיר המניות לערך הקרקע לא קיבלה ביטוי בדוחות הכספיים של העוררות (ראו גם סעיפים 38 עד 40 לעיל). כמו כן, לדברי המומחה, פרופ' אסיאג, שנדרש לאופן בו

טופל העסקה בדוחות הכספיים, ההשקעה במניות הוצגה בדוחות הכספיים "**לפי העלות** [החוזית] **הכוללת**" מבלי שנעשו התאמות כלשהן בשלב זה (עמוד 26, שורה 3 עד שורה 6).

68. עד כה מצינו דברים אלה:

(א) לפי עדותו של מר בר-סלע, במוקד המשא ומתן עמדה הקרקע (ולא המניות). התמורה החוזית ששולמה בסופו של יום, הייתה תוצאה של "**טעות**" בהתנהלות. תמורה זו לא הייתה מבוססת על תמחור **מראש** של מכלול ה"**יתרונות יחסיים הגלומים במניות**", כלשון העוררות היום;

(ב) ההבחנה הנטענת בין תמורת המניות למחיר השוק של הקרקע הועלתה לראשונה על ידי העוררות, **לאחר מעשה**, במסגרת הדיווח למשיב. שוני זה לא קיבל ביטוי בדיווח מצד המוכרים או בדוחותיהן הכספיים של העוררות;

(ג) גם לגישת העוררות, שווי הרכישה שעליו הצהירו בדיווח למשיב לא משקף את שווי השוק "האמיתי" של הקרקע, שהוא נמוך עוד יותר, לטענתן.

על רקע האמור אגש כעת לדיון בטיעונים השונים.

<u>עיקרי טענות הצדדים</u>

69. לגישת העוררות, יש להחיל את מס הרכישה על **שווי השוק האובייקטיבי** בהתאם ל"כלל" הקבוע ברישא להגדרת המונח "שווי" לעיל.

בהקשר זה יצוין כי העוררות המציאו לוועדת הערר **שלוש** הערכות שווי שונות המתייחסות לערך הקרקע ערב העסקה, והן מסכימות להתמסות על פי הגבוהה מבניהן. האחת, הוכנה לצורך אישור מכירת המניות למנהל העיזבון שייצג את אחד המוכרים, ולפיה שווי הקרקע הוא 16.5 מיליון ש"ח; השנייה נערכה בקשר להליך כאן ובה נקבע כי מחיר השוק הוא כ- 13.5 מיליון ש"ח; התחשיב השלישי הוא זה שצורף לדיווח שנמסר למשיב בקשר לעסקה, ועל פיו ערך הקרקע מוערך ב- 20.3 מיליון ש"ח.

70. העוררות טוענות כי אין להחיל את חריג התמורה החוזית בענייננו, והן מביאות מספר תימוכין לעמדתן, ביניהם: ההיסטוריה החקיקתית של מס הרכישה, התכליות שביסוד הגדרת המונח שווי, הסדר המס שנקבע לרכישת מניות באיגוד מקרקעין, וטיבו של מס הרכישה כמס צריכה. אדון בטענות אלו בהרחבה בהמשך.

71. לחלופין, גורסות העוררות כי גם אם, ככלל, אפשר לפנות לחריג החוזי, הרי שהמשיב

המבקש ליישמו, לא עמד בנטל להוכחת קיום התנאים הדרושים, שעה שלא קיים בדיקות יזומות מטעמו.

לגופו של עניין, נטען כי גובה התמורה הושפעה מיחסים מיוחדים, הם יחסי השכנות שהגדילו את כוח המיקוח של המוכרים ואפשרו להם לדרוש מהעוררות תמורה גבוהה בהרבה משווי השוק של הקרקע.

72. המשיב, לעומת זאת, סבור כי יש לקבוע את השווי לצורכי מס רכישה לפי **התמורה החוזית** אשר שולמה בפועל ומשקפת את השווי **עבור העוררות**.

לטענתו, מהמידע שסיפקו לו העוררות עולה כי מולאו כל התנאים להחלת חלופת התמורה החוזית. ועל כן, לגישתו, "**מקום בו מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף קטן (1) להגדרת 'שווי' בסעיף 1 לחוק, קמה חזקה חלוטה לפיה קיימת זהות בין התמורה המוסכמת לבין מחיר השוק.**" (סעיף 16 לסיכומיו).

המשיב דוחה את טענת העוררות בקשר לקיומן של יחסים מיוחדים, וטוען בין היתר, כי זו הועלתה רק בשלב הסיכומים כהרחבת חזית אסורה, וממילא לא הוכחה.

73. בדומה לעוררות, גם המשיב מוצא חיזוק לעמדתו בתכליות החוק, והוא סבור כי גישתו מובילה לשומה בעלת היגיון כלכלי, להבדיל משומת מס תיאורטית כלשונו. אתייחס לנימוקים אלה ביתר פירוט בהמשך.

74. נוסף על כך, המשיב תוקף בסיכומיו לראשונה את הערכות השווי שהוצגו על ידי העוררות. עד לאותה נקודה, הוא חזר על כך ששווי השוק אינו רלבנטי בענייננו. לגישת המשיב, הפער בין האומדנים מלמד כי התמורה החוזית היא היא "**שווי השוק האמיתי של המקרקעין**" (סעיף 54).

יש להעיר כי המשיב לא הביא חוות דעת מטעמו כדי לסתור את שווי השוק שהוצהר על ידי העוררות.

75. אומר כבר כעת כי לדעתי צודק המשיב וגישתו נתמכת בארבעה מישורים שונים: **(א)** בלשון הגדרת המונח שווי; **(ב)** בתולדות החקיקה המעידות על מטרת הגדרה זו; **(ג)** באופן יישומה והפעלתה של הגדרת השווי; ו-**(ד)** בתכליות הניצבות בבסיס מיסוי פעולות באיגוד מקרקעין.

אדון בהיבטים אלה אחד לאחד.

(א) <u>בחינת לשון הגדרת המונח "שווי" והעמידה בתנאיה</u>

76. הגדרת המונח "שווי" נכללה בנוסחו המקורי של החוק ולא שונתה מאז. כאמור, ההגדרה כוללת מספר דרכים לקביעת שווי. לענייננו רלבנטיות שתי החלופות הראשונות: שווי השוק האובייקטיבי (הכלל), או סכום התמורה שהוסכמה בין הצדדים ("**חלופת שווי השוק**" ו-"**חלופת התמורה החוזית**", בהתאמה). האפשרות השנייה כפופה לפי לשונה הפשוטה לעמידה בשלושה תנאים וכן בנטל השכנוע.

77. האם בענייננו התקיימו מלוא התנאים לקביעת שווי הרכישה לפי חלופת התמורה החוזית? לטעמי התשובה לכך חיובית. אנמק את עמדתי.

78. ראשית, קיים הסכם כתוב ותום ליבם של הצדדים לעסקה לא היה שנוי במחלוקת (אם כי במהלך דיון ההוכחות ניסו ב"כ העוררות להציג את התנהלות המוכרים כחסרת תום לב, אך טענה זו לא הועלתה שוב בסיכומיהם; עמוד 45, משורה 23 ואילך; סעיף 34 לסיכומי המשיב).

79. כאמור, המחלוקת בעניין זה נוגעת רק לשאלת קיומם של יחסים מיוחדים שהשפיעו על קביעת התמורה, ולנטל ההוכחה לעניין זה.

אין בחוק פירוש לתיבה "יחסים מיוחדים", וקיומם נבחן בכל מקרה ומקרה על פי נסיבותיו. ככלל, לפי הפסיקה קשרים שנוצרו בעבר בין המוכר לקונה על בסיס משפחתי, חברי או עסקי ייחשבו ליחסים מיוחדים (והשוו להגדרות המונח "יחסים מיוחדים" שעוגנו בשנים מאוחרות יותר בסעיפים 3(י) ו-85א לפקודת מס הכנסה ובסעיף 129 לפקודת המכס).

ככל שנמצאו יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, יש להמשיך ולבחון אם יחסי הקרבה אכן השפיעו, הלכה למעשה, על גובה התמורה המוסכמת.

80. בענייננו העוררות טוענות כי:

> **"אין להגביל את המונח 'יחסים מיוחדים' ליחסי קרבה משפחתית/חברים/שותפים, כפי שציין עד המשיב. אכן באופן רגיל יחסי שכנות אינם חייבים להיות 'יחסים מיוחדים'. אולם במקרה בפנינו, בו יחסי השכנות היוו מרכיב מרכזי בשיקולי העוררות ברכישת הנכס, מקום בו ניצלו המוכרים את יחסי השכנות לשם הגדלת כוח המיקוח שלהם להשגת תמורה העולה**

> **באופן מהותי על שווי השוק, במקרה כזה ניתן לומר שהתמורה הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים ולכן אין מקום לקבוע את שווי המכירה** [לצורכי מס רכישה] **בהתאם לחריג.**" (סעיף 61 לסיכומי העוררות)

81. אין בידי לקבל את טענת העוררות כי התקיימו "יחסים מיוחדים" בין הצדדים, משני נימוקים:

ראשית, על פי ההיגיון והשכל הישר הסעיף מכוון למערכת קשרים **שקדמה** לעסקה הנבחנת ועלולה הייתה להשפיע על עיצוב העסקה בסטייה מתנאי שוק רגילים. אין הכוונה לאותם יחסים שנוצרו בין הצדדים אגב הניסיון לגבש את העסקה עצמה, שאליהם מכוונות העוררות.

בהחלטה יְשָׁנָה שניתנה בעניינה של **תנובה** נקבעו דברים דומים:

> **"קשה להגדיר בדיקנות ומתוך מצוי מהם היחסים המיוחדים שלהם התכוון המחוקק, אולם ברור לנו שהוא לא התכוון למצב שנוצר במסגרת מו"מ בין צדדים כשמסיבות כלכליות מסויימות השפיעו על אחד הצדדים להסכים למחיר שאולי סוטה ממחיר שהיה משתלם בתנאים אחרים."** (עמ"ש 154/66 **תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' מנהל מס שבח**, ההחלטה ניתנה ביום 27.12.1966)

לפי תיאור הנסיבות, במקרה שם נדרש בעל חלקה לרכוש קרקע שכנה כדי לקבל היתר בנייה על החלקה שברשותו. חברי הוועדה דחו את הטענה כי האילוץ הנ"ל מגבש יחסים מיוחדים, כך שלצורכי שומת מס השבח יש להתעלם מהתמורה החוזית שעלתה על מחיר השוק.

וראו בעניין זה, גם את דבריהם של ד"ר אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם **מיסוי מקרקעין - פרשנות, הלכה ומעשה**: "**פירוש המונח יחסים מיוחדים, לצורך העניין, הוא יחסים אישיים <u>קודמים</u> לעסקה אשר יש בהם כדי להשפיע על המחיר החוזי שנקבע בין הצדדים.**" (כרך א, פרק ראשון, 194, 2017; קו ההדגשה אינו במקור)

82. **שנית**, נראה כי מקור ההשפעה שבו דנות העוררות נוגע דווקא לקרקע עצמה ולא לזהות הצדדים וסוג היחסים ביניהם.

בפסק דין **עונאללה**, שאליו הפנה המשיב בסיכומיו, דחה בית המשפט העליון קו טיעון

דומה לזה של העוררות. שם, המוכרים טענו כי הרוכשת, חברת בת של הקרן הקיימת לישראל, גילתה עניין מיוחד במקרקעין עקב קירבתם ליישובים סמוכים שהיא רצתה להרחיב, ולכן הסכימה לשלם מחיר חוזי הגבוה משווי השוק. כבוד השופטת חיות (כתוארה אז) פסקה שם:

> **"לשון החוק מדברת על 'יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה', אשר בהתקיימם אין לשום את העסקה על פי התמורה המוסכמת. מתוך פשוטו של הכתוב עולה, אפוא, כי כאשר התמורה המוסכמת נובעת מטעמים הקשורים בטיב הנכס ולא מיחסים מיוחדים בין הצדדים, כגון יחסי קרבה או יחסים הנובעים מזהות הצדדים לעסקה וממאפיינים המייחדים אותם, כי אז אין מדובר ב'יחסים מיוחדים' השוללים את האפשרות לביסוס השומה על התמורה המוסכמת. ... בנסיבות בהן נמכר נכס מקרקעין במחיר השונה ממחיר השוק, מטעמים שאינם נעוצים ביחסי קרבה בין הצדדים לעסקה אלא מטעמים הקשורים לטיב הנכס עצמו, כי אז קביעת השומה על פי התמורה המוסכמת אינה מעוררת חשש למיסוי בחסר או ביתר...**
>
> ...
>
> **ניתן אפוא לסכם ולומר כי כאשר הפער בין שווי השוק לבין התמורה המוסכמת נובע מטעמים הנוגעים לטיב הנכס או למיקומו ולא מטעמים הקשורים בזהות הצדדים לעסקה ובמאפיינים המייחדים אותם, כי אז אין מדובר ב'יחסים מיוחדים' ויש לחשב את שווי הזכות הנמכרת על פי התמורה המוסכמת..."** (ע"א 4005/03 **מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ**, ניתן ביום 5.6.2005 - מתוך סעיפים 11-12 לפסק הדין)

83. על כן, אין מקום לומר כי שררו בין המוכרים ובין העוררות "יחסים מיוחדים" כמשמעות ביטוי זה בחוק, אך בשל סמיכות החלקות בחזקתם. וזאת, אף אם הנטל לשכנע את ועדת הערר בדבר העדר יחסים מיוחדים היה מוטל על המשיב.

ניתן לומר אפוא כי לשונה הפשוטה של הגדרת השווי מובילה, לכאורה, למסקנה המבוקשת על ידי המשיב לפיה השווי ייקבע בהתאם לתמורה החוזית. נפנה כעת לבחון

את תכלית ההגדרה כפי שזו נלמדת מהרקע לחקיקתה.

(ב) <u>תולדות חקיקת הגדרת המונח שווי ומטרותיה</u>

84. העוררות מוצאות תימוכין לגישתן בתולדות הנהגת מס הרכישה בישראל. לדבריהן,

> **"... מראשית ימיו היה מס הרכישה על גלגוליו הקודמים, כאגרה וכ'תוספת מס' מבוסס תמיד על שווי השוק של המקרקעין במנותק מהעסקה במסגרתה נרכשו המקרקעין."** (סעיף 54 לסיכומי העוררות)

85. אין בידי לקבל את עמדת העוררות בעניין זה.

כידוע, מס הרכישה במתכונתו כיום - מס המוטל **בקשר לרכישה** של זכות במקרקעין - הופיע לראשונה בספר החוקים בשנת 1974, במסגרת תיקון מס' 5 לחוק (ראו חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 5), תשל"ה-1974, ס"ח 746, עמוד 2 - אשר יכונה מעתה: "**תיקון מס' 5**"). לפני תיקון חקיקה זה, הוטלו תשלומי החובה בקשר **לרישום** המקרקעין (לתיאור נרחב של הרקע ההיסטורי - ראו בספרו של פרופ' הדרי, **מיסוי מקרקעין** כרך ד, 23 ואילך (מהדורה שנייה, 2008)).

בתיקון מס' 5 קבע המחוקק את המנגנון לחישוב מס הרכישה כשיעור מתוך **שווי** המכירה, כאשר עד לאותה עת המונח "שווי" שימש לצורך חישוב מס השבח בלבד.

כדי להתחקות אחר כוונת החוק - לעניין **מהות הסכום** שלפיו יש למסות את עסקת הרכישה - יש **להתמקד ברקע החקיקתי של המונח שווי**, אשר לפיו מחושב מס הרכישה המוכר לנו היום.

<u>על מקורות הגדרת השווי</u>

86. אפתח בשנת 1949, שבה הונהג לראשונה בישראל מס על רווחי ההון ממכירת קרקע. סעיף 3(א)(1)(I) לחוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949, הטיל מס שבח על ההפרש בפועל בין התמורה שקיבל המוכר ובין התמורה שהוא שילם בגין רכישת הנכס. משמעות השבח הייתה: "**הסכום שבו עולה התמורה הניתנת בעדם באותה מכירה, על התמורה שבה רכש אותם המוכר**".

המונח "שווי" אומנם הוגדר בסעיף 1 לחוק זה לפי הערך האובייקטיבי - "**הסכום שיש לצפות לו ממכירת המקרקעים בשוק החפשי על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון**" אך לא נעשה בו שימוש לצורך חישוב השבח.

87. בדיון במליאת הכנסת, הציג יו"ר ועדת הכספים את עיקרי חוק זה ואמר:

> **"תבענו ששווי הנכס ייקבע כתמורת הקניה - התמורה הממשית אשר שולמה למעשה. יודעים אנחנו, שלא תמיד היו המספרים הרשומים בספרי האחוזה מתאימים למציאות, וזה מסיבות שונות. בוודאי קרה שנרשמו סכומים גדולים או קטנים יותר. אנחנו רוצים ללכת בדרך של מציאת האמת."** (דברי הכנסת, כרך 2, התש"ט, עמוד 1398)

88. הסדר מס זה - שנסמך באופן מוחלט על התמורה שקיבל המוכר (כפי שדווחה על ידיו), חל עד לשנת 1963. ובהצעת החוק המקורית לחוק מיסוי מקרקעין, הוצע לשנות את ההסדר ולחשב את השבח לפי מחיר השוק האובייקטיבי.

המונח שווי הוגדר בהצעה כ"**סכום שיש לצפות לו ממכירת זכות במקרקעין בשוק החפשי על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון**". ובדברי ההסבר נאמר:

> **"השבח הוא, כאמור, ההפרש בין שווי השוק בעת הקניה ובין שווי השוק בעת המכירה. שווי השוק הוא, איפוא, לא התמורה ששולמה או נתקבלה למעשה, אלא השווי האובייקטיבי. אין זאת אומרת שהמנהל יתעלם לגמרי מהתמורה ששולמה, והוא רשאי לקבל את השווי לפי אותה תמורה, אולם העקרון שבחוק הוא, שהמס מוטל לאו דווקא על שבח שנתממש. כך למשל מוטל המס על מתנות מסויימות, או על העברות לאיגודים שיש למעביר שליטה עליהם. רק במקרים מסויימים רואים כשבח את התמורה הממשית בלבד, למשל בהפקעה ובמכירה על ידי הליכי הוצאה לפועל."** (ראו סעיפים 1 ו- 6(ב) להצעת החוק - ה"ח 525, התשכ"ב, עמודים 270-271, וכן בעמוד 288)

89. ואולם, ההוראות המוצעות נתקלו בהתנגדות מצד חברי הכנסת שסברו כי המס צריך להמשיך לחול על **התמורה הממשית** שקיבל המוכר (ראו לדוגמה, את דבריו של אחד מחברי הכנסת שהסתייג מהנוסח המוצע: **"כשמדברים על שווי, צריך להיות ברור שזה צריך להיות המחיר שקיבל המוכר, ולא המחיר שנקבע לפי אומדן"** - דברי הכנסת, כרך 35, התשכ"ג, עמוד 248).

90. דברי הביקורת נשמעו. ונראה כי הפתרון שהציע שר האוצר, הוא שסלל את הדרך **להוספת חלופת התמורה החוזית** להגדרת השווי שהוצעה במקור. ואלה היו דבריו במליאת הכנסת בקריאה הראשונה:

> **"השבח, שעליו מציעים אנחנו להחיל את המס, הוא ההפרש שבין שווי הנכס בעת הרכישה, לבין שוויו בזמן מכירתו. שווי זה הוא 'המחיר שניתן לצפות לו במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון'. במילים אחרות: אם התמורה שעליה הוצהר היא התמורה שנתקבלה - הרי היא זהה עם שווי השוק. אין להניח שמוכרי המקרקעין בישראל מוכרים נכסיהם בחצי מחיר. עד לגן-עדן כזה של חכמים או טפשים עוד לא הגענו. כל אחד מברר את מחירי השוק ועושה הכול כדי להשיג מחיר זה או גבוה ממנו. אלא מה? - טוענים נגדנו שיכולים להיות מקרים מיוחדים של 'שעת דחק', שפלוני או פלמוני נאלץ למכור את הנכס במחיר הנופל ממחיר השוק. במקרין מיוחדים - ואני מאמין שהם בודדים - אין בכוונתנו ולא היה בכוונתנו להוסיף על מצוקתם של אנשים אלה, ואני נכון להציע בוועדת הכספים... כי במקרה שיוכח למנהל מס שבח, שלאור נסיבות העסקה הספציפית התמורה שהוצהר עליה היא התמורה שנתקבלה למעשה, יראו בתמורה זו את השווי של הנכס. מכיוון שהידיעות המלאות על העיסקאות הספיציפיות הן בידי הצדדים לעיסקה, יכולים אנו לצפות שהמוכר יוכל להביא הוכחות נאותות לשכנוע זה."** (שם, עמוד 396)

91. מסקירת הרקע לחקיקת הגדרת השווי עולה כי ההצעה המקורית לבסס את קביעת השווי על מחיר השוק נועדה למנוע הימנעות מתשלום מס. המחוקק, למוד ניסיון העבר, חשש מפני פער בין השווי שעליו הצהירו הצדדים לבין התמורה ששולמה בפועל, ועל כן רצה לקבע את מחיר השוק כאמת מידה.

אולם הצעת החוק הסופית, עליה הצביעה הכנסת, שאפה להטיל מס על התמורה ששולמה בפועל בין הצדדים לעסקה, וזאת, כפי שהיה על פי החוק הקודם עובר לשנת 1963. אלא שעל מנת לצמצם את האפשרות של דיווח כוזב, נוספה חלופת שווי השוק. חלופה זו, אשר משתמשת במחיר השוק כמדד לקביעת תמורת העסקה, תחול היכן שנסיבות עריכת ההתקשרות או הקשר ההדוק בין הצדדים עלולים לעורר ספקות לגבי אמינות הדיווח. עם זאת - וזה העיקר - **אין** בכך אימוץ של שווי השוק **כבסיס נכון יותר** באופן כללי להטלת המסים כאשר אין סיבה לפקפק בתמורה המדווחת.

92. אם כך, להגדרת השווי שעוגנה לבסוף בספר החוקים שתי מטרות שלובות המשלימות זו את זו: אחת, להטיל מס, ככל שניתן, על פי התנאים האמיתיים של העסקה כפי שנערכה בפועל בין הצדדים, ובכך לאמץ כבסיס המס את ההכנסה או ההוצאה הכלכלית האמיתית; והשנייה, למנוע אפשרות של הימנעות ממס, וזאת על ידי פנייה לשווי השוק,

מקום שהדבר נדרש לאור נסיבות עריכת ההתקשרות או הקשר בין הצדדים (לציון שני ההיבטים הנ"ל אשתמש להלן גם בכינויים: "**עקרון מיסוי העסקה האמיתית**" ו-"**עקרון מניעת התחמקות ממס**", בהתאמה).

וכך מסכם פרופ' הדרי בספרו:

> "**אמור מעתה: הגדרת 'שווי' כולה מכוונת להשיג מטרה אחת בעלת שני היבטים משלימים, ולא סותרים: שומת המס שתשקף רווח אמיתי וסגירת פרצות מפני התחמקות.**" (ראו בספרו הנזכר לעיל, כרך א - חלק ראשון, 413, מהדורה שלישית)

93. האמור מתיישב עם הפרשנות שהוענקה בפסיקה להגדרת השווי. על פי ההלכה הפסוקה מעמדן של שתי הדרכים לקביעת שווי **זהה**, ובמקרה שבו מוכח (על ידי האזרח או על ידי רשות המיסים) כי תנאי חלופת התמורה החוזית התקיימו, יש להעדיפה, כיוון שכך נקבע מפורשות בלשון החוק. וכך סיכם בית המשפט העליון את ההלכה בפסק דינו בעניין **Hotel Corporation of Israel**:

> "**מניסוח... המושג 'שווי' עולה, כי התמורה (החוזית) היא החריג לכלל, לפיו ייקבע שווי המכירה על-פי שווי השוק, אולם אין פירוש הדבר, כי קביעת השבח על-פי תמורה תידחה תמיד מפני קביעה על-פי שווי השוק. נהפוך הוא, יש לומר, כי מקום בו נתקיימו תנאי החריג, תיחשב דווקא התמורה כשווי המכירה (או כשווי הזכות).**
>
> **מטרת המחוקק בניסוחו זה הייתה להרחיב את רשת המס ולא לצמצמה, ומטרה זו באה לידי ביטוי בכלל הרחב, המופיע ברישא של ההגדרה, המאפשר למנהל מס שבח לא לראות עצמו כבול בסכום הנקוב בהסכם שבין הצדדים ובכך למנוע מן הצדדים לעיסקה הימנעות מתשלום מס הולם.**
>
> **...**
>
> **... וכאן ראוי להדגיש:**
>
> **היוזמה לשכנוע המנהל אינה צריכה לבוא מן הנישום דווקא... המסקנה היא, איפוא, שעצם התקיימותם של התנאים הללו יש בה כדי לאפשר למנהל לקבוע את השווי על-פי התמורה.**

> **הגדרה זו של 'שווי' בסעיף 1 זכתה לדיון מפורט וממצה בד"נ 22/71** [לילי וזלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב]**... בהלכתו זו יצר בית המשפט סימטריה בין שתי דרכי קביעת השווי, כך שאין למנהל אפשרות לבחור בין כל אחת משתי הדרכים הנ"ל אלא על-פי המבחן המצוי בהגדרה. דהיינו: התקיימו התנאים האמורים בסעיף קטן 1 של ההגדרה, ישום את השווי על-פי התמורה, לא התקיימו - ישום את השווי על-פי שווי השוק. ..."** (ע"א 188/82 **Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, ניתן ביום 15.5.1985 - סעיפים 11-12 לחוות דעתו של כבוד השופט ד. לוין)

94. בהמשך לכך, ראו גם את דבריהם של ה"ה גורמן ואהרונוביץ' בספרם הנ"ל:

> **"אף על פי שהחוק מנוסח בצורה שממנה ניתן להסיק כי קביעת התמורה החוזית כשווי הזכות היא בבחינת חריג, הרי בפועל לא כך הם פני הדברים. בפרשת Hotel Corporation of Israel קבע בית המשפט העליון כי במקום שבו החריגים מתקיימים, השווי ייקבע לפי התמורה החוזית ולא לפי שווי השוק."** (כרך א, פרק ראשון, 194-195)

95. יושם אל לב כי שאיפת המחוקק למסות את העסקה על פי התמורה האמיתית ששולמה בפועל אינה ייחודית לחוק מיסוי מקרקעין. מסקירת תולדות החקיקה של הגדרת המונח "תמורה" בפקודת מס הכנסה, מתקבלת תמונה דומה.

96. כידוע, קיים דמיון רב בין הגדרת ה"תמורה" שבפקודה להגדרת ה"שווי" המופיעה בחוק. לפי סעיף 88 לפקודה, כנוסחו כיום, פירוש המונח תמורה הוא:

> **"המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - תהא התמורה המחיר שנקבע;..."**

97. בתמצית יסופר כי הגדרתו הנפרדת הראשונה של המושג "תמורה" בשנת 1965 התבססה על הסכום שהשתלם בפועל, בזו הלשון: "**הסכום ששולם בעד מכירת הנכס או שוויה**

של תמורה אחרת בעד המכירה, בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה" (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6), תשכ"ה-1965 - ס"ח 442, עמוד 33). יצוין כי ההגדרה האמורה נחקקה **לאחר** שהגדרת השווי בחוק מיסוי מקרקעין תוקנה, ולצידה של התמורה החוזית הוספה חלופת שווי השוק.

98. רק בתיקון מאוחר יותר לפקודה משנת 1968, הוחלפה הגדרת ה"תמורה", ובהשראת הגדרת השווי, הוספה התייחסות למחיר השוק (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח-1968 - ס"ח 534, עמוד 175). ההגדרה, בחלקה הרלבנטי, לא שונתה מאז.

בדברי ההסבר להצעה לתיקון מס' 13 הובהרה התכלית לשינוי:

> **"הנוסח הקיים של ההגדרה קובע כי כתמורה ייחשב הסכום ששולם בעד מכירת הנכס או שוויה של תמורה אחרת בעד המכירה. נוסח זה מאפשר לצדדים מעוניינים להעביר בעלות בנכס <u>תוך ציון מחיר מכירה בלתי ריאלי</u>, ואף להעביר בעלות ללא כל תמורה. מוצע למנוע אפשרות זו על ידי תיקון הגדרת 'תמורה', שתהא דומה להגדרת 'שווי' בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963. הגדרה זו קובעת שיראו את מחיר השוק של הנכס ביום המכירה כתמורה שניתנה בעדו באותה מכירה; אולם אם המכירה נעשתה בהסכם בכתב ונתמלאו תנאים מסויימים כמפורט בהגדרת המוצעת, יראו כתמורה את הסכום שנקבע בהסכם..."** (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח-1968 - ה"ח 769, עמוד 189 ; קו ההדגשה איננו במקור)

99. מצינו אפוא כי גם מאחורי הגדרת המונח תמורה בנוסחה היום, עומד רצון המחוקק להיווכח שהסכום המדווח הוא אכן זה שהשתלם בפועל. המחוקק שימר את האפשרות שהתמורה תיקבע על בסיס המחיר החוזי, והוסיף מנגנונים להבטחת אמיתותו.

100. לפני סיום חלק זה אוסיף התייחסות למתכונתו הקודמת של מס הרכישה.

<u>על מס הרכישה וגלגולו הקודם</u>

101. כזכור, העוררות טוענות כי מס הרכישה התבסס **"תמיד על שווי השוק של המקרקעין במנותק מהעסקה במסגרתה נרכשו המקרקעין"**. מעיון בדברי החקיקה השונים, שחלקם מצוטטים בסיכומי העוררות, נראה כי גישתן גורפת מדי ואף אינה מדויקת בחלקה.

102. לפי הדינים הנ"ל, הרי שבמצב הדברים הרגיל, אגרת הרישום חושבה על בסיס **הצהרת הצדדים** בדבר שווי הקרקע. **רק** במקום שבו התעורר אצל הגורם הרושם ספק בקשר לאמיתות השווי המוצהר, ניתנה בידיו האפשרות לאמוד את השווי בעצמו (ראו תקנה 2(ב) לתקנות העברת קרקעות (מסים), 1939, וכן תקנה 4 לתקנות העברת מקרקעין (אגרות), תשט"ז-1956 שבאו במקומן).

תוספת המס שהוטלה עם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין נקבעה בהתאם לגובה האגרה. כך שמנגנון קביעת שווי הקרקע, הפונה בראש ובראשונה לסכום **המוצהר** על ידי הצדדים (כברירת המחדל), אומץ אל תוך החוק כפי שהוא (ראו סעיף 9 לנוסח החוק המקורי - ס"ח 405, התשכ"ג, עמוד 159).

103. אמת, במסגרת תקנות אגרות מאוחרות יותר משנת 1966, הכלל האמור שונה ואגרת הרישום חושבה לפי השווי האובייקטיבי של הקרקע (ראו תקנה 3(ב) לתקנות המקרקעין (אגרות), תשכ"ו-1966). דומה אפוא כי במשך פרק זמן של כשמונה שנים, עד לתיקון מס' 5 בשנת 1974, כלל השווי האובייקטיבי היה רלבנטי גם לעניין הטלת תוספת המס, שנקבעה לפי סכום האגרה.

104. אולם, כאמור, קיים שוני משמעותי בין תשלומי החובה שקדמו לתיקון מס' 5 לבין מס הרכישה שעוגן בחוק משנת 1974 (על אף שכינויו כ"תוספת מס" נותר זהה במועד התיקון, ושם המס הוחלף רק בשלב מאוחר יותר). תשלומי החובה הקודמים היו קשורים, ככלל, להסדרת הרישום בפנקסי הזכויות, בין אם הוטלו בגין שירות הרישום הניתן ובין אם כתמריץ לביצוע הרישום, והיו באחריות שר המשפטים. לעומת זאת, המס שעוגן בחוק משנת 1974 הוטל על רכישת המקרקעין בין אם העסקה נרשמה ובין אם לאו, והיה באחריות שר האוצר (וראו גם בדברי ההסבר להצעה לתיקון מס' 5 - ה"ח 1125, התשל"ד, עמוד 208).

105. ואכן בארבעים וחמש השנים האחרונות האכסניה להטלת מס רכישה היא חוק מיסוי מקרקעין ונותק הקשר בין החיוב במס זה ופעולת רישום המקרקעין. כפי שנראה בהמשך, מסיבה זו, מן הראוי לפרש את המונח "שווי" לעניין מס רכישה בהתאם לפרשנות הניתנת לאותו מושג בקשר לחיוב במס שבח, ולהגשים לגבי שני המסים כאמור הן את עקרון מיסוי העסקה האמיתית והן את עקרון מניעת התחמקות ממס.

106. לסיכום חלק זה: תולדות החקיקה הרלבנטיות לעניין מגלות את רצון המחוקק למסות את העסקה שנעשתה בפועל, ולא עסקה פוטנציאלית-תיאורטית. השינוי שנעשה

בנוסח הגדרת המונח שווי במהלך החקיקה בשנת 1963 נועד להגשים שאיפה זו ולמנוע תכנוני מס. והנה בקשת העוררות למסות את העסקה **במנותק מהסכומים שהן שילמו בפועל** עומדת בסתירה לגישת המחוקק.

(ג) <u>אופן יישום הגדרת השווי</u>

107. מטיעוני הצדדים עולה השאלה האם חלופת התמורה החוזית נועדה לתת מענה רק לאותם מצבים שבהם התמורה החוזית **נמוכה** משווי השוק או שמא אפשר ליישמה גם בנסיבות שבהן המחיר החוזי **עולה** על שווי השוק?

שאלה נוספת היא, האם קיים שוני לעניין זה בין קביעת השווי לצורך הטלת מס רכישה לעומת קביעת השווי בקשר לחיוב במס שבח?

108. דומה כי המקור לשאלות הנ"ל נעוץ במידה רבה בתולדות החקיקה והשתלשלות הדברים מאז. הרי בעת חקיקת החוק הנוכחי בשנת 1963 הקפיד המחוקק לשמר את חלופת התמורה החוזית, בייחוד על מנת להתחשב בנישום שהשיג מחיר נמוך בגין מכירת נכס "בשעת דחק" (ראו סעיף 90 לעיל). אולם, לימים התעוררו גם מחלוקות שבהן מצב הדברים היה שונה. לדוגמה, מקרים שבהם דווקא רשות המיסים הייתה זו שדבקה בתמורה החוזית (וראו בעניין זה את דבריו של כבוד השופט ויתקון בע"א 23/71 **לילי וזלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב**, ניתן ביום 2.12.1971, בעמוד 33).

109. לדעת העוררות,

> "[חלופת התמורה החוזית] **נועד**[ה] **להיטיב עם המוכרים ולהגן עליהם מקום בו מכרו את זכויותיהם במחיר נמוך משווי השוק בתום לב ומבלי שמחיר העסקה הושפע מקיומם של יחסים מיוחדים.**" (מתוך סעיף 52 לסיכומיהן)

110. העוררות מצביעות על שני הבדלים בין מס רכישה למס שבח שבגינם יש לפרש את הגדרת השווי באופן שונה, מקום בו המחיר החוזי **עולה** על שווי השוק:

(א) שוני בתכליות המס - לגישת העוררות, הרצון למסות את מלוא התעשרותו של המוכר, עשוי להצדיק פנייה לתמורה החוזית הגבוהה שנתקבלה בפועל. אלא שמטרה זו אינה רלבנטית למס הרכישה המכוון למיסוי הצריכה;

(ב) שוני בין סוגי המס (מס עקיף לעומת מס ישיר) - נטען כי נוכח ההכבדה שיוצר מס הרכישה (שהטלתו אינו קשורה בקיומו של שבח), ראוי לאמץ פרשנות המצמצמת את תחולתו.

111. המשיב דוחה את טענותיהן של העוררות ולשיטתו,

> **"... על אף שההיסטוריה החקיקתית בקשר עם הגדרת המונח 'שווי' בסעיף 1 לחוק מלמדת כי הוא נוצר על מנת להתמודד עם מצב בו סכום התמורה החוזית היה נמוך משווי השוק... הפרשנות שניתנה בהלכה היא כי ניתן וראוי להשתמש בחריג למונח שווי, ולהעדיף את התמורה החוזית על פני שווי השוק של הזכויות, גם כאשר התמורה החוזית עולה על שווי השוק של המקרקעין."** (סעיף 19 לסיכומיו)

והוא מוסיף -

> **"... אין כל הבחנה בחוק ובהלכה לגבי יישום המונח 'שווי' בין אם המדובר במס שבח ובין אם המדובר במס רכישה; וממילא שהרציונאל בבסיס הטלת המס הוא זהה - גביית מס אמת."** (שם, סעיף 15)

112. גם בעניין זה אינני יכול לקבל את טענות העוררות.

לטעמי מן הראוי להגשים את עקרון מיסוי העסקה האמיתית - בכפוף ליישום עקרון מניעת ההתחמקות ממס - הן כאשר התמורה החוזית גבוהה משווי השוק והן כאשר היא נמוכה ממנו, הן לגבי הטלת מס שבח והן לגבי הטלת מס רכישה. דהיינו, לעניין "השווי" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין שני עקרונות אלה חולשים על כלל המצבים הנדונים והממוסים לפי החוק.

על כן, בהעדר יחסים מיוחדים אשר השפיעו על התמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים - וכתוצאה מכך, בהעדר הצורך למנוע התחמקות ממס - מן הדין שמיסי המקרקעין יוטלו לפי התמורה החוזית המוסכמת. ככלל, כאשר תמורה זו נמוכה משווי השוק הדבר יפעל לטובת הרוכש ולטובת המוכר (אך לא לטובת הרוכש אם וכאשר ימכור את המקרקעין בעתיד); כאשר תמורה זו גבוהה משווי השוק, תתקבל תוצאה הפוכה, לגבי שני הצדדים לעסקה. אינני מוצא כל סיבה טובה להגביל את אימוץ התמורה החוזית - בניגוד ללשונו הפשוטה של החוק - למצב בו היא נמוכה משווי השוק או להגביל את אימוצה לעניין מס השבח בלבד ולא לעניין מס רכישה.

113. ואכן, בפסיקה נקבע כי המיסוי יבוסס על התמורה החוזית אף אם היא **גבוהה** משווי

השוק, והדגש הושם על מיסוי הרווח שמומש בפועל.

כך בעניין **Hotel Corporation of Israel**, בו נדונה קביעת שווי המכירה לצורך חיוב במס השבח, קבע כבוד השופט ד. לוין כי מטרת חלופת התמורה החוזית **אינה** בהכרח להיטיב עם הנישום, ומיסויו כרוך בעסקה שערך בפועל - **לטוב או לרע**:

> **"טענתו של בא-כוח המערערת, כי ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף מלמדת, שהחריג לכלל בדבר שווי השוק נועד להיטיב עם הנושים, היא טענה מרחיקת לכת בהקשר בו אנו עוסקים.**
>
> ...
>
> **אין להוציא הדברים** [מ]**הקשרם, ואין להגיע לכלל מסקנה גורפת... כי יש לבחור תמיד באפשרות המיטיבה עם הנישום, שכן במקרה ההפוך, שבו נמכר הנכס במחיר שמעל למחיר השוק... קביעת ה'שווי' על-פי שווי השוק תביא לכך, שרווח ניכר, המצוי בהפרש בין שווי השוק והתמורה בפועל, יהיה פטור ממס, למרות שזהו רווח שצמח ומומש עם מכירת נכס המקרקעין. במקרה זה נימצא חוטאים לעקרון המימוש הנ"ל, שהוכר כללית ואומץ בהלכות בית-משפט זה..."** (מתוך סעיף 13 לפסק הדין)

114. בפסק הדין מאוחר יותר בעניין **זנזורי**, שעסק בחישוב שווי המכירה לצורך הטלת מס שבח, חזר השופט ד. לוין על דבריו והבהיר:

> **"האפשרות לקבוע את שווי הזכות לפי התמורה שבהסכם עומדת בעינה אף כאשר מדובר בתמורה הגבוהה משווי השוק. זאת לפי עקרון המימוש, שהוא עקרון יסוד בדיני מסים והוא נובע ממטרת החוק ומההיסטוריה החקיקתית שלו שהיא הרחבת רשת המס;...**
>
> **לפי עיקרון זה יש להטיל מס על כל רווח ממומש שצמח לאדם, ובהיבט זה בלבד יופעל החריג לטובת הנישום, אם נאלץ למכור את הנכס בשעת דחק במחיר הנמוך. אך באותה מידה יופעל העיקרון גם כאשר נמכר נכס בפועל במחיר העולה משמעותית על מחיר השוק והמוכר נהנה בשל כך מרווח העולה על המצופה במחיר השוק.**
>
> ...

> **כיוון שכך, לא שולל סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין את האפשרות להטיל מס על הסכום החוזי, אשר הוא גבוה משווי השוק.**" (ע"א 295/88 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' פרדי זנזורי**, ניתן ביום 13.6.1991 - סעיף 9 לפסק דינו)

115. לאחר מכן, בפסק דין בעניין **וינברג**, קבעה כבוד השופטת חיות (כתוארה אז), כי יש לאמץ את המחיר החוזי הגבוה משווי השוק של הנכס, גם אם הסכום נקבע על רקע **צורך מיוחד של רוכש מסוים**. במקרה שם, דובר בנכסי מקרקעין שהיו בבעלות משותפת של שלוש אחיות ונוהלו והושכרו על ידיהן. בין האחיות התגלע סכסוך, שהוביל לרכישת חלקה של האחות השלישית במחיר גבוה. השופטת חיות סברה כי:

> "**... הטעם אשר בגינו הסכימו הרוכשות** [שתי האחיות] **לשלם עבור חלקה של** [האחות השלישית]**... מחיר הגבוה ממחיר השוק היה רצונן להמשיך ולנהל את הנכס כנדרש ולמנוע פגיעה ברווחים אשר ניתן להשיא מהשכרתם.**" (ע"א 5192/06 **משה וינברג נ' מנהל מס שבח מחוז תל אביב**, ניתן ביום 17.3.2008 - סעיף 7 לפסק הדין; פסק הדין לא פורסם והוגש לתיק כאסמכתה לסיכומי המשיב)

לדעתי, ניתן למצוא דמיון בין הנסיבות שתוארו בעניין **וינברג** לבין הנסיבות הנדונות כאן.

116. לשם שלמות התמונה, יוער כי בעבר נשמעה בפסיקת בית המשפט העליון גם דעה שונה התומכת בגישת העוררות שלפיה החלופה החוזית נועדה אך להיטיב עם הנישום (ראו לדוגמה את גישתו של כבוד השופט חיים כהן בפסק הדין **דנקנר** ובדיון הנוסף באותו עניין - ד"נ 22/71). אך עמדה זו סויגה במידה רבה מאוחר יותר בפסק דין **Hotel Corporation of Israel** המובא לעיל.

117. אשר ליישום חלופת התמורה החוזית לעניין הטלת **מס רכישה**, בעמ"ש 280/99 **וינברג אהובה נ' מס שבח ת"א 2** (ניתן ביום 25.4.2006), הרוכשים טענו לקיום יחסים מיוחדים המונעים את השימוש בחלופת התמורה החוזית. ועדת הערר דחתה את טענת הרוכשים וקבעה את שווי הרכישה שלפיו יחושב מס הרכישה, וכן מס השבח של המוכרת, בהתאם ל**תמורה החוזית המגולמת** שהייתה **גבוהה** ממחיר השוק. ערעור על פסק הדין נדחה על ידי בית המשפט העליון - ראו סעיף 115 לעיל.

118. כחצי שנה לאחר מתן פסק דינה של ועדת הערר בעניין **וינברג**, לבית המשפט העליון הייתה ההזדמנות לדון שוב בסוגיה בה התמורה החוזית הייתה גבוהה משווי השוק **בהקשר של מס רכישה**. בע"א 5245/04 **מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר.**

אלירם בע"מ (ניתן ביום 24.10.2006), כבוד השופטת חיות (כתוארה אז) הדגישה את התפקיד המרכזי של התמורה החוזית בקביעת השווי. לשיטתה, פירוש המונח שווי צריך להיעשות "**באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה**" (דהיינו, לפי אותו עקרון שכינינו "עקרון מיסוי העסקה האמיתית"):

> **"התכלית החקיקתית אותה הדגישה הפסיקה כתכלית העומדת ביסוד הוראה זו היא הרחבת 'רשת המס' ומניעת התחמקות מתשלומו תוך ניצול מצב חוקי הרואה בתמורה המוסכמת חזות הכול. ... גישה זו מניחה כהנחת מוצא כי בדרך כלל יעלה שווי השוק על סכום התמורה המוסכמת ומתוך כך נתפס חישוב המס על בסיס התמורה המוסכמת כחריג. ... אלא שבמקרים מסוימים עשויה ההידרשות לתמורה המוסכמת ולא לשווי השוק להוביל לערכי שווי גבוהים יותר לצורך חישוב המס. ... במקרים כאלה יהא זה מטבע הדברים מנהל מס שבח ולא הנישום הצד המעוניין לקבוע את שווי המכירה על פי התמורה המוסכמת. על כן, נראה כי נכון יותר לפרש את המונח 'שווי' שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין על פי תכלית כללית ורחבה יותר. תכלית זו, העוברת כחוט השני בין הוראות דיני המס כולן, חותרת להטלת מס אמת על עסקאות באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה."** (סעיף 9 לחוות דעתה)

119. בספרו האמור, פרופ' הדרי דן ב"**זהות המושגים לצורך מס רכישה ומס שבח**" ומסביר:

> **"בחינה של הוראות מס הרכישה מלמדת, כי למרות השוני הבסיסי בינו לבין מס השבח הוא זהה ברוב מרכיביו להגדרות המשפטיות בחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך מונחים כ'זכות מקרקעין', 'מכירה', 'פעולה באיגוד', 'שווי של זכות פלונית', כפי שפורשו בפסיקה נגזרים מן ההוראות החלות לענין חוק מיסוי מקרקעין, ולהיפך. פעמים רבות, אגב דיון בנושא החבות במס רכישה, נקבעו הלכות חשובות לעניין החבות במס שבח והובהרו מושגים מרכזיים בחוק זה. ... <u>קביעתו של 'שווי' לדוגמה, המוגדר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין... זהה הן לגבי קביעת השבח למוכר והן לגבי קביעת מס הרכישה לקונה</u>. יתר על-כן, במקרים מסוימים ניתן להסתמך על השווי שנקבע בעבר לצורך אחד המיסים כדי לקבוע את השווי לצורך המס האחר, בתנאי שהשווי נקבע למועד שהינו רלוונטי גם לצורך המס האחר."** (כרך ד, 33-36; קו ההדגשה אינו במקור)

120. נמצא אפוא כי לצורך הגשמת התכלית הכפולה של מיסוי העסקה האמיתית ומניעת

התחמקות ממס, יש ליישם את חלופת התמורה החוזית (בהעדר יחסים מיוחדים המשפיעים על מחיר העסקה) גם כאשר היא גבוהה משווי השוק וגם לצורך הטלת מס רכישה.

(ד) <u>הסדר איגוד מקרקעין</u>

121. לשיטת העוררות במקרה הפרטי של רכישת מניות באיגוד, "**אין תחולה לחריג להגדרת שווי**", ויש לאמץ את שווי השוק משתי סיבות:

(א) בשל לשון סעיף 9(ב)(1) לחוק - נזכיר כי סעיף 9(ב)(1) קובע כי:

> "**בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי... משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;...**"

העוררות מטעימות כי:

> "**... לצורכי מס רכישה בסיס המס הוא 'זכות במקרקעין'. ודוק: לא נאמר 'מכירת הזכות במקרקעין' אלא רק 'בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין' ללא הא הידיעה, ללמדך שקביעת מס הרכישה בפעולה באיגוד מקרקעין הינה קביעה על בסיס עסקה תיאורטית של מכירת זכות במקרקעין.**" (סעיף 24 לסיכומיהן)

(ב) בשל מנגנון חישוב מס הרכישה - על פי הטענה, כיוון שמס הרכישה מוטל על שווי המקרקעין השייכים לאיגוד, כאילו הוא מכר אותם בעצמו, התמורה החוזית המשקפת את **מחיר מניות האיגוד** כלל אינה רלבנטית. לגישתן, סייג התמורה החוזית אינו חל במצב שבו ההסכם עוסק בנכס שונה (המניות) מזה שחייב במס (המקרקעין).

122. אינני יכול לקבל את טענות העוררות בנושא זה.

כידוע, המחוקק ביקש להחיל מס רכישה באופן זהה בין אם המקרקעין עצמם נרכשים במישרין על ידי הרוכש ובין אם הם נרכשים בעקיפין באמצעות קניית מניות באיגוד מקרקעין. כפי שכתבתי בעניין **סקי דרופ**:

> "**... מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין לפי החוק, הן במס שבח והן במס רכישה, נועד לקרב, ככל שניתן, את הטיפול הפיסקאלי במכירת מניות**

> **בחברה שכל נכסיה, או כמעט כל נכסיה, הם מקרקעין, לטיפול הפיסקאלי במכירת מקרקעין ממש. הסדר זה מוצדק בשל הדמיון הכלכלי והמהותי בין שני סוגי האירועים הנ"ל, ועל אף השוני המשפטי והצורני ביניהם. 'אריזת' המקרקעין במארז תאגידי איננו אמור לשנות את התוצאות הפיסקאליות של דיספוזיציה הנעשית בהם. ...**
>
> **... אילו היה פער בין מיסוי מכירת מקרקעין לבין מיסוי מכירת מקרקעין ב'מארז' תאגידי, פרצה זו הייתה מנוצלת לתכנוני מס פשוטים שהיו מביאים לתוצאות קשות של אי שוויון ואנומליה. הדברים נכונים ביתר שאת בכל הקשור למיסוי הרוכש כי הרי אין מס רכישה כללי בספר החוקים הישראלי, החל על כל רכישת נכס באשר הוא נכס. לפיכך רכישת מניות באיגוד מקרקעין מושווה לעניין הטלת מס רכישה לרכישת המקרקעין עצמם...**" (מתוך סעיפים 14-15 לחוות דעתי בו"ע 20650-07-16 **סקי דרופ החזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**; ניתן ביום 6.5.2018; על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון)

123. יש לזכור כי "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק הוא ממילא תאגיד **שכל** נכסיו הם זכויות במקרקעין, פרט לנכסים מנוטרלים או טפלים על פי ההגדרה. כאשר הגדרה מוגבלת זו אכן מתקיימת, מוצדק למסות את הפעולה באיגוד כאילו נמכרו המקרקעין עצמם. והנה הדברים נכונים במיוחד בענייננו, לנוכח העובדה שנכסה **היחיד** של החברה היה הזכויות במקרקעין (הקרקע והבניין העומד עליה).

124. אשר לטענת העוררות בעניין **לשון** סעיף 9(ב)(1) לחוק - הרי הביטוי "במכירת זכות במקרקעין" שאליו הן מפנות אינו ייחודי לפעולה באיגוד מקרקעין, והוא מופיע כך, ללא ה"א הידיעה, גם בסעיף 9(א) לחוק הדן ברכישה **ישירה** של זכות במקרקעין. יתרת מזו, בסעיף 9(ב)(1) עצמו לאחר התיבה "מכירת זכות במקרקעין" נכתב "משווי כלל הזכויות במקרקעין" - בה"א הידיעה, ללמדך כי **לא** מדובר ב"עסקה תיאורטית" כטענת העוררות, אלא בזכויות המקרקעין המסוימות המוחזקות בידי האיגוד הנדון. שווי "כלל הזכויות" ייקבע לפי הגדרת שווי שבסעיף 1 לחוק, **על שתי חלופותיו**.

125. אשר למנגנון חישוב מס הרכישה -

ראשית, כאמור, תכליתו של סעיף 9(ב) לחוק היא להחיל על רכישת מניה באיגוד מקרקעין את הסדר מס הרכישה אשר היה חל על רכישת נכס הבסיס, קרי המקרקעין.

החלת ההסדר אמורה להיות על כל היבטיו, לרבות יישום הגדרתו של "שווי" על חלופותיו. כל תוצאה אחרת עלולה לגרום לאפליה בהטלת המס ולהימנעות בלתי נאותה מן המס.

העוררות מצביעות על קושי לכאורה בכך שחלופת שווי השוק אצל איגוד מקרקעין תימדד ברמה של נכס המקרקעין, כאשר חלופת התמורה החוזית תימדד ברמה של המניה הנרכשת. ואכן מחיר מניות איגוד מקרקעין עשוי לשקף, בין היתר, את שווים של הנכסים המנוטרלים והטפלים שאינם זכויות במקרקעין. אולם לדעתי יש להביט על הדברים באופן אחר: את הגדרת השווי יש ליישם אך ורק לגבי הזכויות במקרקעין (ולא לגבי המניות; מסיבה זו קיום התחייבויות במאזן איגוד המקרקעין איננו רלבנטי להטלת מס רכישה). לשם כך יש להתייחס לשווי השוק של הזכות במקרקעין מחד, וכן להתייחס לתמורה החוזית **שניתן לייחס לאותה זכות במקרקעין** מאידך.

וכאן נראה שהמקרים האפשריים מתחלקים לשלוש קבוצות:

(א) מקרים בהם כלל אין נכסים נוספים באיגוד המקרקעין, מלבד המקרקעין עצמם;

(ב) מקרים בהם הנכסים הנוספים הם מזומנים או נכסים דומים ששווים ניתן לקביעה באופן מוחלט;

(ג) מקרים בהם יש נכסים נוספים ששווים איננו מוחלט אלא נתון להערכה.

לגבי הקבוצה הראשונה - והמקרה הנדון נמנה עליה - אין כל קושי. נכס הבסיס היחיד הוא נכס המקרקעין ולכן חלופת התמורה החוזית נמדדת לפי התמורה החוזית שהוסכמה לגבי מניות האיגוד (בנטרול השפעת התחייבויות האיגוד ככל שישנן). כרגיל, חלופת התמורה החוזית (בהעדר יחסים מיוחדים וכו') תגבר על חלופת שווי השוק, בין אם היא גבוהה יותר או נמוכה יותר.

לגבי הקבוצה השנייה - גם כאן אין קושי כי התמורה החוזית בגין נכס המקרקעין תיגזר מהתמורה החוזית בגין המניות, בנטרול ערך המזומנים (או שווה המזומנים) אשר בידי האיגוד (וכן בנטרול התחייבויות כנ"ל).

ולגבי הקבוצה השלישית - עשוי להיווצר קושי בייחוס (פילוח) התמורה החוזית בגין מניות האיגוד בין מרכיב הזכויות במקרקעין ובין מרכיב הנכסים הנוספים (המנוטרלים והטפלים). על הטוען לתחולת חלופת התמורה החוזית מוטל יהיה להוכיח, בין השאר,

ייחוס סביר של חלק ממחיר המניות לנכסי המקרקעין על מנת לסטות משווי השוק של המקרקעין לעניין הטלת מס רכישה. קושי כאמור כלל אינו קיים במקרה הנוכחי (לעניין חשיבות איתור וחילוץ התמורה החוזית ב"עסקאות מורכבות", ראו סעיפים 10 ו-15 לפסק דין **אלירם** הנ"ל).

בהתאם לכך אין קושי במקרה הנדון להתייחס גם לחלופת התמורה החוזית שהיא תקפה לגבי המניות ולגבי הזכויות במקרקעין כאחת, שהן הנכס היחיד בידי האיגוד ולנוכח העדר ההתחייבויות כמוצהר בהסכם המכר; אדרבה, התייחסות זו מקרבת את אופן המיסוי של פעולה באיגוד מקרקעין לאופן המיסוי של מכירת זכות במקרקעין ועל ידי כך מגשימה אחת מתכליות היסוד של החוק.

126. מסקנתי היא, כי השיטה לחישוב מס הרכישה אינה שונה כשמדובר ברכישת מניות באיגוד מקרקעין, ושתי חלופות הגדרת השווי עשויות לחול. לצורך הבחירה ביניהן, חלופת התמורה החוזית תימדד באופן המתואר לעיל. כאמור, במקרה דנן אין כל קושי כי לא היו בידי החברה נכסים נוספים.

127. אשר על כן, מכל הטעמים לעיל, יש להידרש במקרה הנדון **לחלופת התמורה החוזית** לצורך קביעת השווי, כעמדת המשיב. מסקנה זו מייתרת את הצורך לדון בהערכות השווי השונות שהוזכרו על ידי הצדדים.

ה. <u>חישוב השווי על בסיס גילום מלא</u>

128. טענה חלופית נוספת שמעלות העוררות היא שבנסיבות המקרה דנן אין לקבוע את השווי בשיטת הגילום המלא ו"**יש להעמיד את השווי לצורך מס רכישה על 29 מ' ש"ח בלבד** [קרי, התמורה ה"בסיסית" הנקובה בחוזה - ה"ק]".

129. סעיף 17(ד) לחוק מורה:

> **"נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום מלא; לענין זה, 'גילום מלא' - התמורה בהסכם המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו התמורה האמורה, אילו הקונה לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס."**

130. הוראה זו הוספה במסגרת תיקון מס' 38 לחוק משנת 1997 (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 38), התשנ"ז-1997 - ס"ח 1627, עמוד 176; **"תיקון מס' 38"**). תיקון זה נועד

לשנות את ההלכה שנפסקה בפסק דין **זנזורי**, שלפיה במצב בו רוכש לוקח על עצמו את תשלום מס השבח, סכום התמורה לצורך חישוב המס יקבע לפי "גילום חלקי" (דהיינו על ידי חישוב רעיוני של מס השבח המוטל על התמורה הבסיסית והוספת סכום המס הרעיוני האמור לתמורה הבסיסית).

סעיף 17(ד) לחוק קובע אפוא חזקה כי הסכמת הרוכש לשאת בחבות מס השבח של המוכר משמעותה הסכמה לגילום מלא המותיר בידי המוכר את מלוא התמורה הבסיסית אף לאחר תשלום המס המגיע.

131. לטענת העוררות, מן ההיבט העקרוני, "**מקום בו הגילום מביא לתוצאה העולה באופן משמעותי וניכר על שווי השוק, יש לקבוע את 'שווי המכירה' לפי שווי השוק בלבד.**" (סעיף 65 לסיכומיהן). כמו כן, לגישתן, "**באספקלריית 'מס אמת' אין מקום לאבחנה מהותית בין מי שקיבל תמורה חוזית גבוהה יותר בשל טעות בחישוב** [כפי שהונח בעניין **זנזורי**] **לבין מי שקיבל תמורה גבוהה יותר מנימוק אחר.**" (סעיף 11 לסיכומי התשובה).

132. העוררות מוסיפות וטוענות בפרט כי כשמדובר באיגוד מקרקעין, שיטת הגילום המלא אינה רלבנטית:

> "**... בפעולה באיגוד מקרקעין כלל אין תחולה להוראת סעיף 17 לחוק, הדן אך ורק בשווי המכירה 'במכירת זכות במקרקעין'.**
>
> **הדברים גם עולים מלשון סעיף 9 עצמו: בעוד סעיף 9(א) הדן בהטלת מס רכישה על מכירת זכות במקרקעין שם נקבע כי 'מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה...' - ומכאן תחולתו של סעיף 17 הדן ב'שווי המכירה' על מס הרכישה ברכישת זכות במקרקעין, הרי סעיף 9(ב)(1) קובע כי מס הרכישה מוטל על חלק יחסי 'משווי כלל הזכויות במקרקעין' - ומכאן העדר תחולתו** [של] **סעיף 17 על מס רכישה בפעולה באיגוד מקרקעין.**" (סעיפים 63-64 לסיכומי העוררות)

133. לעומת זאת, גישת המשיב היא כי שווי המקרקעין לצורך חישוב מס הרכישה צריך לכלול את מלוא התמורה שהעוררות הסכימו לשלם ושילמו בפועל - מס שבח בסך של 8,416,492 ש"ח בנוסף לסכום של 29 מיליון ש"ח שהועבר ישירות לידי המוכרים - ועל סכומים אלו, המשיב מדגיש, אין מחלוקת.

134. לטעמי שוגות העוררות גם בעניין זה.

בדברי ההסבר לתיקון מס' 38 נאמר כי הטעם לשינוי הוא **השוואה** בין תוצאת המס

המתקבלת ב"עסקה ברוטו", שאז המוכר נושא בנטל המס המוטל עליו בדין, למס המגיע מ"עסקה נטו", שבה מתחייב הרוכש לשלם את מס השבח במקומו. וכך נכתב:

> **"החוק המוצע מתייחס למצב שבו הסכם המכירה קובע כי מס השבח ישולם על ידי הקונה במקום על ידי המוכר ובשל כך התמורה המצוינת בהסכם היא התמורה נטו. לפי פסיקת בית המשפט העליון** [פסק דין **זנזורי** ועוד]**... במצב האמור מחושב שווי המכירה על פי שיטת הגילום החלקי. לפי שיטה זו על התמורה הנקובה בהסכם המכירה יש להוסיף את סכום מס השבח ועל שווי מכירה זה לבצע את חישוב המס. במצב זה נוצר יתרון מס על פני המצב הרגיל שבו משולם המס על ידי המוכר. לאור ההלכות האמורות מאפשר חוק מס שבח תכנון מס, באופן שבעת מכירת הזכות מקרקעין ולאחר שנקבע שוויה, הקונה לוקח על עצמו את תשלום המס, ובדרך זו קטן המס המשולם לאוצר המדינה.**
>
> **מוצע על כן לתקן את החוק ולקבוע כי במצב האמור יחושב שווי המכירה לפי שיטת הגילום המלא, באופן <u>שתוצאת המס תהא זהה בין אם המס משולם על ידי המוכר ובין אם המס משולם על ידי הקונה</u>."** (ה"ח 2601, התשנ"ז, עמודים 250-251; קו ההדגשה אינו במקור)

135. יצוין כי ההנמקה בהלכת **זנזורי** התמקדה **בכוונת הצדדים** בקשר לגובה התמורה החוזית שתועבר ביניהם. על רקע המצב המשפטי **שקדם** לתיקון מס' 38, כבוד השופט בך ציין בחוות דעתו כי הצדדים שם לא יכלו לשער כי שומת המנהל תתבסס על דרך של גילום מלא שהיא **"שיטה הבנויה על נוסחה מסובכת,** [ו]**לא קלה להבנה - לא לצדדים לעיסקה ואף לא לעורכי הדין"**. על כן, לדבריו, ניתן להניח כי תמחור העסקה נעשה על סמך ציפייתם **השגויה** של הצדדים לחישוב מס שונה:

> **"... ברי בעיניי, שבעת שניהלו הצדדים משא ומתן והתייחסו לעניין חובת תשלום המס והטלתה על הקונה, המס שהיה לנגד עיניהם היה המס החל לפי התמורה המוסכמת ביניהם, והם לא העלו על דעתם מס שבח מגולם, שיחושב על-פי השיטה לה טוען המנהל, שיטה הבנויה על נוסחה מסובכת, לא קלה להבנה - לא לצדדים לעיסקה ואף לא לעורכי הדין. כך הוא על-פי פשוטם של דברים, ויש להניח שזו הייתה כוונת הצדדים. הצדדים לחוזה טעו כנראה לחשוב, שהמס על העיסקה יהיה**

כשהוא מחושב על התמורה שלפי החוזה בלבד וכי הקונה ישלם רק מס בשיעור זה." (סעיף 2 לפסק דינו)

136. אלא שלאחר תיקון מס' 38 לחוק, מצב הדברים השתנה. שיטת הגילום המלא קבועה בחוק באופן מפורש ובהיר. אין עוד מקום לטענה, אפוא, כי הצדדים לא הביאוה בחשבון בתמחור העסקה ביניהם. כאשר מסכים הרוכש לשאת בנטל מס השבח, חזקה עתה שאומד דעת הצדדים לעסקה היה כי הרוכש הסכים ליטול על עצמו את חבות המס החלה על התמורה המגולמת באופן מלא כאמור בסעיף 17(ד) לחוק, אלא אם קיימים סימנים עובדתיים מובהקים לכך כי אומד דעת הצדדים היה **אחר**. כאשר נסיבות מקרה פלוני אכן יצביעו על כך שעריכת גילום מלא תחטיא את כוונת הצדדים, הרי על פי נוסח סעיף 17(ד) **רשאי** המנהל לסטות מנוסחת הגילום המלא.

137. נחזור לענייננו -

התנאי להחלת סעיף 17(ד) לחוק: "**נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה**" - מתקיים בנסיבות כאן.

במסגרת סעיף 10 להסכם המכר הוסדרה, באופן מפורט, התחשבנות הצדדים בקשר לכלל סוגיות ה"מסים ותשלומים". סעיף 10.1 להסכם, הרלבנטי לעניין, קובע:

"כל מס ו/או תשלום חובה החל על המוכרים והנובע ממכירת הממכר (ובכלל זאת מכירת מניות החברה ו/או מכירת הנכס) לרוכשות בהתאם להוראות הסכם זה, לרבות מס שבח מקרקעין ו/או מס רווחי הון בגין מכירת הממכר, ככל שיחולו, ישולמו על ידי הרוכשות [העוררות]**, וזאת בהתאם למועדים הקבועים לכך בדין, ובכפוף לזכות הרוכשת לממש כל זכות העומדת למוכרים כמפורט בסעיף 10.2 להלן."**

ובסעיף 10.2 הנזכר, צוין בין היתר: "**המוכרים מקנים לרוכשות את הזכות... לנצל כל חישוב מס מקל ו/או פטור שהמוכרים זכאים לו על פי דין (לרבות חישוב מס בפריסה)...**"

עוד הוסכם כי העוררות תישאנה באחריות המלאה לחיובים נוספים שיוטלו בקשר לדיווח על אודות העסקה, אך מנגד, הן יהיו גם זכאיות לכל החזר מס הקשור לעניין:

"ככל ועקב אי קיום התחייבות הרוכשות על פי סעיף 10.1 לעיל יוטלו קנסות ו/או עיקולים ו/או יינקטו הליכי גביה כלשהם כנגד המוכרים,

> **אזי הרוכשות מתחייבות לפעול בשקידה ראויה להסדרת הנושא מול רשויות המס, ולשפות את המוכרים בגין כך...**
>
> ...
>
> **להסרת ספק יובהר, כי הרוכשות תהיינה הזכאיות לכל החזר מאת רשויות המס (ככל ויהא) בגין מס השבח...**" (מתוך סעיפים 10.2 ו-10.8 להסכם המכר)

138. ומהן אותן הקלות במס השבח שהוזכרו בהסכם המכר?

ניתן להבין כי הצדדים כיוונו (בין היתר, לפחות) לשיעור המס ההיסטורי אשר לו היו זכאים המוכרים שזכויותיהם בחברה נרכשו בשנות החמישים.

כפי שהצהירו המוכרים בהסכם, החברה הוקמה בשנת 1946, ומאז שנת 1950, "**כל העברות המניות בחברה, בוצעו באמצעות הורשה או העברה ללא תמורה, בין צדדים קרובים...**" (סעיף 5.8 וסעיף 5.1 להסכם).

139. בהמשך לכך, ובמסגרת הדיווח למשיב תוארה כל השתלשלות העברת המניות לידי המוכרים בהרחבה. סכום מס השבח לפי השומות העצמאיות שחישבו **מייצגי העוררות** בשם המוכרים הסתכם לסך כולל של 8,433,403 ש"ח (לפי חיבור סכומי המס המופיעים בטופסי המש"ח לגבי כל אחד משמת המוכרים). כמתואר, סכום מס דומה ונמוך במעט - בגובה 8,416,492 ש"ח - חויב על ידי המשיב ושולם על ידי העוררות בפועל (סעיף 5 לתצהיר מטעם המשיב, וכן סעיף 65 לסיכומיו).

140. כלומר, מלבד העובדה שהעוררות קיבלו על עצמן לשלם "**כל מס ו/או תשלום חובה החל על המוכרים והנובע ממכירת הממכר**", ללא כל סייג, קיימים סימנים לכך שבמועד ההתקשרות העוררות יכלו להעריך את סכום המס הכולל שיתווסף לתמורה הבסיסית. וזאת, על בסיס נתונים שאושררו על ידי המוכרים. כמו כן, בדיעבד, סכום מס השבח המוערך קלע לחישוב המשיב, כך שציפיית העוררות לגבי גובה מס השבח התממשה.

141. נזכיר שוב כי לצורך יישום הגדרת השווי ובחירת החלופה המתאימה - תמורה חוזית או שווי שוק - אין כל נפקות לגובהה. **אם** נבחרה חלופת התמורה החוזית, אז פונים להוראת סעיף 17(ד) לחוק כדי להשלים את מלאכת קביעת השווי, ועל מנת להגיע לתמורה הנכונה שעליה הסכימו הצדדים. לדעתי, לא ניתן בעזרת הוראה זו להכניס שיקולים נוספים שאינם נוגעים לקביעת השווי.

בענייננו, העוררות הסכימו לשלם תמורה חוזית "בסיסית" הגבוהה משווי השוק לדעתן.

עוד הסכימו, במפורש, לשאת במס המוטל על המוכרים. אין לאפשר להן כיום להשמיע טענה כאילו בחישוב השווי בדרך של גילום מלא יש משום "מכה כפולה" (**"חישוב שווי המכירה בשיטת 'הגילום המלא' מביאה לכך ש'שווי המכירה' הועמד על ידי המשיב לסכום הגבוה בכפי שניים משווי השוק של הזכויות במקרקעין"**; עמוד 1 לסיכומיהן)

אין גם כל הצדקה להעניק הקלה למצב שבו **בחרו** הצדדים לערוך "עסקת נטו" שבה חלק מן התמורה מתבטא בסכום שישולם לכיסוי מס השבח שיוטל על המוכר, לעומת עריכת "עסקת ברוטו" שבה התמורה כולה נקובה מראש בחוזה.

142. אשר לפירוש הלשוני שמציעות העוררות - לדעתי אין לייחס משמעות רבה לכך שהביטוי "שווי מכירה" שבו עוסק בסעיף 17(ד) לחוק אינו מופיע, כלשונו, בסעיף 9(ב)(1) לחוק. סעיף 9(ב)(1) נשען על סעיף 9(א) לחוק הדן ברכישה ישירה של מקרקעין, וממשיך אותו. המושג "שווי המכירה" כן מופיע בסעיף 9(א).

נראה כי במקום **לחזור** על הביטוי "שווי מכירה" המופיע בסעיף 9(א) לחוק (סעיף המשנה הראשי) ראה המחוקק לפרט את האופן בו יש לחשב שווי **זה** בנסיבות המסוימות של הקניית מניות באיגוד מקרקעין.

143. גם פרשנות תכליתית של הוראות החוק מחייבת את המסקנה כי הכלל של גילום מלא תקף גם לגבי פעולה באיגוד מקרקעין.

כזכור, סעיף 17(ד) לחוק נועד להביא לכך שלא יהיה שוני בין תוצאת המס של עסקה ברוטו לעומת עסקה נטו. אין טעם לצמצם תכלית זו רק לרכישות ישירות הנדונות בסעיף 9(א) לחוק. כמו כן, אי החלת הוראת הגילום המלא על פעולה באיגוד מקרקעין אף סותרת את תכלית ההסדר השלם, השואף לקרב את תוצאות הפעולה באיגוד לתוצאות המכירה הישירה של המקרקעין עצמם.

144. המסקנה המתבקשת היא שסעיף 17(ד) לחוק, הקובע את שיטת הגילום המלא, חל גם בחישוב מס הרכישה של פעולה באיגוד מקרקעין.

ו. <u>הערות מספר לחוות דעתו של חבר הוועדה, עו"ד מרגליות</u>

145. חבר ועדת הערר, עו"ד ושמאי המקרקעין דן מרגליות, איננו שותף לדעתי כמפורט בחוות דעתו הנפרדת. ברצוני להתייחס בקצרה לארבע נקודות בהקשר זה:

(א) במקרה דנן שווי השוק (האובייקטיבי) איננו מושא המחלוקת והמטלה המוטלת על ועדת הערר איננה להעריך את שווי השוק של הנכס בכלים שמאיים (**"יצירת עקומת שווי השוק"**, בלשון עו"ד מרגליות), אלא לפרש וליישם את הגדרת המונח "שווי" המופיעה בחוק מיסוי מקרקעין, הכוללת חלופה של תמורה חוזית.

(ב) בשומת מס הרכישה שנערכה על פי סעיף 78 לחוק (נספח ט' לתצהיר בר-סלע), המשיב אכן הביא בחשבון העדר יחסים מיוחדים בין הצדדים, ועל בסיס זה קבע את השווי לפי חלופת התמורה החוזית.

(ג) אינני מסכים עם האמירה כי **"לאור נימוקי יושב הראש הנכבד תמיד, לצורך מס רכישה, תתקבל הקביעה הגבוהה ביותר"**. כפי שהוסבר והודגש, ככלל כאשר אין יחסים מיוחדים בין צדדים או חשש לחוסר תום לב, והתמורה החוזית היא **נמוכה** משווי השוק, הרי מס הרכישה יוטל לפי התמורה החוזית. זאת מצוות החוק.

(ד) הועלה חשש כי דחיית הערר הנוכחי יעודד את המשיב להשתמש בתמורה החוזית הגבוהה ששולמה כאן כדי להעלות את נתוני שווי השוק (האובייקטיבי כביכול) **בעסקאות אחרות** בין צדדים אחרים. אולם אם בעתיד יימכר נכס דומה בין צדדים בלתי קשורים ומחיר העסקה יהיה דומה לשווי השוק שנקבע במקרה דנן (עליו המשיב למעשה **לא חלק**), ואם מחיר זה שוב ייתמך בחוות דעת שמאי, אזי למשיב לא יהיה כל בסיס על פי הגדרת המונח "שווי" לקבוע שווי גבוה יותר **אך בשל התמורה החוזית ששולמה במקרה דנן**, בו נסיבה מיוחדת הביאה את הרוכשות להסכים לשלם **יותר** משווי השוק.

ז. <u>סוף דבר</u>

146. לאור המקובץ, מס רכישה יוטל על העוררות בהתאם למסקנות אלו:

(א) נרכשו אך ורק זכויות במקרקעין ולא נכסים אחרים כלשהם.

(ב) בנסיבות המקרה, שווי הרכישה ייקבע לפי התמורה החוזית (אף אם היא עלתה על שווי השוק של הזכויות).

(ג) יש לחשב את התמורה החוזית על בסיס גילום מלא, לנוכח הסכמת העוררות לשאת במס השבח שיוטל על המוכרים.

147. אשר על כן אציע לחבריי לדחות את הערר, ולהשית על כל אחת מהעוררות הוצאות משפט

בסך של 18,000 ש"ח (ובסך הכל 36,000 ש"ח), אשר ישולם למשיב תוך 30 ימים.

<u>עו"ד ושמאי מקרקעין, דן מרגליות, חבר ועדת הערר</u>

1. עיינתי בחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר, כבוד השופט קירש, ואני חלוק עליה כדלקמן:

2. נקודת המוצא היא הגדרת "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;"**

3. בפועל ידוע כי המונח שווי שוק מבחינה כלכלית הינו עקומה המחברת עסקאות פרטניות שונות ודומות. שיטת ההשוואה היא השיטה הישירה והנכונה במרבית המקרים לקביעת "שווי השוק" (ממוכר מרצון לקונה מרצון).

4. הגדרת ה"שווי" הנ"ל נקבעה בחוק מיסוי מקרקעין בדומה לחוקים אחרים על פי המבחן הכלכלי והשמאי לקביעת ערך על פי נתונים דומים.

שווי השוק אינו יכול להיות מבוסס על עסקה אחת, אלא על ריבוי עסקאות היוצרים גרף כלכלי שבו כל נקודה מצביעה על תמורה נקודתית.

5. גם במקרה דנן מדובר, לכל הדעות על עסקה חריגה חד פעמית! לטעמי אין לסמוך על עסקה אחת ביצירת עקומה שווי השוק.

6. בהחלטה בהשגה נקבע כי **"שווי המכירה בעסקה, לצורך חישוב מס השבח ומס הרכישה בעסקה נקבע על ידי המנהל לסך של 37,416,492 ש"ח"**.

המנהל לא רשם בהחלטתו בהשגה כי הוא מקבל את התמורה הנקובה עקב כך שהוא שוכנע שנקבעה בתום לב ובהיעדר יחסים מיוחדים! המנהל ממשיך וקובע כי לא התקבל הסבר מספק ומשכנע לענין הפער העצום בין שווי המקרקעין כפי שהוערך על ידי העוררות לבין התמורה בפועל (לטעמי, ניתן אף ניתן הסבר לפער

זה שבא לידי ביטוי בסיכומי העוררות).

7. בדרך כלל, המנהל מקבל את הצהרות הצדדים באשר לשווי, כאשר הוא משווה את התמורה הנקובה ל"שווי השוק" כפי שבא לידי ביטוי בשלל העסקאות ובמאגרי הנתונים שיש אצלו. לפיכך, בפועל אם "שווי השוק" גבוה מהתמורה הנקובה במידה ניכרת כמצויין בהוראות הביצוע שלו (החב"ק) וידחה את התמורה הנקובה על בסיס המידע שיש בידו. לכאורה המצב פשוט יחסית, כאשר הפער בין ה"תמורה הנקובה" ל"שווי השוק" הוא משמעותי יקבע המנהל כי הוא אינו מקבלו ויקבע שווי גבוה יותר.

כאמור מבחינה סטטיסטית מרבית ההצהרות מתקבלות ורק מיעוטן נדחה על ידי המנהל.

8. השאלה במקרה כמו שלנו שצריכים לשאול היא מתי תיקבע תמורה נקובה גבוהה מ"שווי השוק" שאף היא תידחה על ידי המנהל.

9. בפועל לאור נימוקי יו"ר הוועדה הנכבד תמיד, לצורך מס רכישה, תתקבל הקביעה הגבוהה ביותר בנסיבות העניין. כפי שקובע כבוד היו"ר יש לחפש האם בתמורה נרכשו זכויות שאינן זכויות במקרקעין ואם לא יימצאו כאלה תיוולד המסקנה שכל התמורה משוייכת לזכות במקרקעין שנרכשה.

10. יש לשים לב כי המוכרים הביאו חוות דעת, שלכאורה לא נסתרו, המעידות על שווי השוק בעוד שהמנהל לא עשה כן.

11. במקרה דנן, לכאורה, רצו הקונות להיפטר מבנין מכוער שהפריע לחזות הבנין שמוקם על ידיהן בסמוך. ולכן היו מוכנים לשלם "מעבר לשווי השוק" ותופעות כאלה קורות מבחינה כלכלית אם כי במידה מועטה מבחינה סטטיסטית מאשר המצב ההפוך. לטעמי גישתו של כבוד יו"ר מביאה למסקנה חד משמעית כי בכל מקרה בו התמורה הנקובה עולה על שווי השוק, יש לקבל אותה לצורך מס הרכישה. החיפוש אחר זכות אחרת שאינה זכות במקרקעין כתנאי להפחתה מושגית מהתמורה הנקובה הוא בעייתי בלשון המעטה.

12. אני ישבתי בדין בעניין הידוע של **זנזורי** (אשר נדון בהמשך בבית המשפט העליון בע"א 295/88 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' פרדי זנזורי**, ניתן ביום 13.6.1991). שם נתקבלה דעתי כי במקרה של עסקת נטו יש לחשב את השווי לצורך המס שלא לפי שווי השוק, אלא בהוספת מרכיב המס המתקבל מחישוב חד פעמי של המס לשווי עסקת הנטו. כתוצאה מכך שונה החוק לפי גישת המשיב של גילום רב פעמי.

13. במקרה דנן נאמר לנו כי מדובר בעסקת נטו, אבל גם זה אינו משנה את דעתי שיש מקרים בהם כל התמורה הנקובה לרבות כל המרכיבים שלה (לרבות חישוב עסקת נטו וברוטו), הופכת להיות תמורה נקובה שאינה בהכרח מחייבת לצורך מס רכישה. מקרה אחר יכול להיות כאשר קונה רוצה לקנות נכס בכל מחיר ויהי מה בגלל סיבות שונות, כאשר ברור לו כי שווי זה גבוה במידה ניכרת משווי השוק, אבל שווה לו לשלם בגלל הצורך העצמי. אם הגישה השלטת תהיה שבכל מקרה משלמים על התמורה בפועל, הרי שיש בכך פרשנות כלכלית לא נכונה למצב זה.

14. לאור פרשנותו של יו"ר הוועדה הנכבד אין, למעשה, כל משמעות למחיר חריג בגובהו ותמיד ישולם מס רכישה לפיו! מובן שבמקרה ההפוך בו התמורה הנקובה חריגה מתחת לשווי השוק יש למנהל סמכות לעשות שומה לפי מיטב השפיטה לפי שווי השוק.

15. לי אין ספק כי לאור העובדות שבתיק ניתן היה להבין שמי שבונה בנין מפואר ומיוחד לוקח בחשבון שיצטרך להיפטר מגורמים המעיבים על השווי כגון הממכר נשוא ערר זה. ערך המטרד שיש להסירו אינו יכול להיות "תמורה נקובה בתום לב ובהיעדר יחסים מיוחדים". יש מקרים בחקיקה אחרת, למשל, בדיני תכנון ובנייה, כאשר קיימת הוראה בתוכנית לפיה יש לצרף חלקה להשלמה לחלקה קיימת על מנת לנצל את זכויות הבנייה, ואז נקבע כי העניין יעבור מסלול שמאות חיצונית על מנת למנוע מצב של ספסרות בערך של החלקה שנועדה להשלמה. כאן קביעת השווי תיעשה על פי שווי השוק ואין כל בעיה בכך כי כל הצדדים המעורבים ירצו להסכים לתוצאה הסופית.

16. סעיף 70 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 קובע:

> **"(א) היו בתחום תכנית מפורטת קרקעות שאינן תואמות את תנאי התכנית בדבר השטח או הצורה של מגרשים, מותר לקבוע בתכנית מפורטת הוראות -**
>
> **(1) המאפשרות להקנות לבעל קרקע כאמור, לפי דרישתו, קרקע הגובלת עם הקרקע שלו (להלן - קרקע משלימה), בתנאי שהדבר דרוש כדי שהקרקע שלו יחד עם הקרקע המשלימה תתאם את תנאי התכנית בדבר שטחם וצורתם של מגרשים וכן בתנאי שיתרת הקרקע הגובלת תתאם תנאים אלה;**

(2) המסדירות את דרכי ההקניה של הקרקע המשלימה ואת רישום ההקניה בפנקס המקרקעין, בהתאם להוראות סימן ז', בשינויים המחוייבים, ובהתאם לתקנות.

(ב) מקבל הקרקע המשלימה ישלם לבעלה הקודם את שוויה של הקרקע המשלימה וכן יפצה אותו על כל נזק שנגרם ליתרת הקרקע הגובלת כתוצאה מההפרדה.

(ג) בסעיף זה, 'בעל' - למעט שוכר." (קו ההדגשה איננו במקור)

17. במקרה דנן לא היה מדובר בחלקה להשלמה לפרויקט, אלא במטרד ו/או הפרעה לתכנון ולמראה הנכס השכן שמוקם.

אין ספק כי שכנות בגבול עשויה להיות "יחס מיוחד" שיש בו כי להשפיע על הערך המבוקש.

הערך המגולם של עסקת המכר הוא כ-37 מיליון ש"ח בעוד ששווי השוק כפי שהוצג בחוות דעת שונות הוא פחות בהרבה.

18. אם המחוקק היה רוצה שלעניין מס הרכישה תיקבע תמיד התמורה המוסכמת כבסיס לחישוב השווי (למעט מקרה בו שווי השוק גבוה במידה ניכרת מתמורה זו) הרי היה אומר זאת מפורשות.

19. אני מאמץ את דברי באי כוח העוררות בסיכומיהם בהיותם מתאימים לכללי השמאות המקובלים בענף במקרה של רכישת נכס מפריע או מטריד.

20. התוצאה של דחיית ערר זה יכולה להיות בעייתית לגבי מי שימכור נכסים דומים בסביבה לפי שווי השוק (הנמוך יותר), כי אז ישתמש המנהל בסמכותו להתעלם מן העסקה ולקבוע שווי גבוה בהרבה לפי מיטב השפיטה. כך ניתן לראות שדבר (שומה גבוהה) מוביל לדבר (שומה לפי מיטב השפיטה בנכסים אחרים שימכרו לאחר מכירה זו לפי ערך נמוך בהרבה).

21. לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מציע לקבל את הערר.

עו"ד יורם אלקיס, חבר ועדת הערר

אני מצטרף לחוות דעתו של יושב ראש הוועדה.

*** *** ***

הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעת יושב ראש ועדת הערר.

לעניין הוצאות משפט יחול האמור בסעיף 147 לחוות דעת יושב ראש הוועדה.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ז טבת תש"פ, 14 בינואר 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט **יו"ר**	**דן מרגליות, עו"ד,** **שמאי מקרקעין** **חבר**	**יורם אלקיס, עו"ד** **חבר**