



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין, יו"ר  
עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה  
עו"ד נתן מולכו, חבר ועדה

העוררות: 1. רבץ השקעות בע"מ  
2. משה חדיף בנין והשקעות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד יוני כהן וסאלח אבו אלעסל

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י עו"ד אופיר סורלוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1  
2 כב' השופטת אורית וינשטיין:  
3 פתח דבר:  
4 שתי סוגיות מונחות לפנינו להכרעה בערר דנן:  
5 הסוגיה הראשונה - האם איחר המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**) משהוציא ביום  
6 8.11.2016 שומה לפי מיטב השפיטה לעוררות, רבץ השקעות בע"מ (להלן – **רבץ**) ומשה חדיף בנין  
7 והשקעות בע"מ (להלן – **חדיף**), במצב דברים בו העוררות לא הגישו הצהרה על עסקה לפי סעיף 73  
8 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**) אלא מסרו למשיב ביום 31.1.206  
9 מכתב הודעה בו ציינו את דבר קיומו של הסכם ביניהם מיום 22.12.2015 שהוגדר כהסכם למתן  
10 שירותי מימון, ניהול ושיווק, וטענו כי אין מדובר בעסקה במקרקעין כמשמעותה בחוק.  
11 דהיינו: האם המשיב מחויב בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה במסגרת פרק זמן של 8 חודשים ממועד  
12 מסירת אותו מכתב הודעה, כפי עמדת העוררות, או שמא בנסיבות העניין, משלא הוגשה הצהרה לפי  
13 סעיף 73 לחוק על ידי העוררות, אין המשיב מחויב בהוצאת השומה בתוך פרק הזמן האמור - כפי  
14 עמדת המשיב?  
15 הסוגיה השניה – האם אותו הסכם מיום 22.12.2015 שנחתם בין חברת רבץ לחברת חדיף (להלן –  
16 **ההסכם**) מהותו האמיתית היא העברת מחצית הזכויות במקרקעין בחלקות שונות בגוש 12722 ו-  
17 12723 בטירת הכרמל (להלן – **המקרקעין**) מחברת חדיף לחברת רבץ, כפי עמדת המשיב, או שמא  
18 מדובר בהסכם למתן שירותי מימון, ניהול ושיווק, ותו לא – כפי עמדת העוררות.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **רקע עובדתי נדרש:**
- 2 1. ביום 22.12.2015 נחתם ההסכם בין העוררת 1 לעוררת 2 (ההסכם צורף **כנספח א'** לתצהירו
- 3 של רו"ח רמזי דלה מטעם העוררות).
- 4 2. חברת חדיף הגישה, במועד שאינו ידוע לאחר חתימת ההסכם, הצעה במסגרת מכרז של רשות
- 5 מקרקעין ישראל (להלן – **רמ"י**) לחכירת המקרקעין ולבניית 117 יחידות דיור בשכונת גלי
- 6 כרמל בטירת הכרמל.
- 7 3. ביום 31.12.2015 קיבלה חברת חדיף הודעה על זכייתה במכרז על המקרקעין (**נספח ב'**
- 8 לתצהיר רו"ח דלה).
- 9 4. ביום 31.1.2016 מסרו העוררות למשרדי המשיב מכתב שכותרתו "הודעה על חתימת הסכם
- 10 מתן שירותים לפרויקט עתידי" (להלן – **מכתב ההודעה**), במסגרתו הודיעו על חתימת ההסכם
- 11 מיום 22.12.15. העוררות הגדירו במכתב ההודעה את ההסכם כהסכם למתן שירותים של
- 12 מימון, שיווק וניהול פרויקט מגורים בטירת הכרמל, תוך שצוין כי השירותים האמורים
- 13 יועמדו על ידי חברת רבץ במידה וחברת חדיף תזכה במכרז וכי תמורת השירותים תובטח
- 14 בתוצאות הפרויקט.
- 15 העוררות טענו במכתב ההודעה כי לטעמן "הענקת השירותים אינה עולה כדי עסקה
- 16 במקרקעין, בין היתר לאור ההסכמה המוקדמת על הענקת השירותים עוד לפני שהוגשה
- 17 ההצעה במכרז לרכישת הפרויקט." (מכתב ההודעה צורף **כנספח ג'** לתצהיר רו"ח דלה).
- 18 5. ביום 2.2.2016 השיב מר אברהם סומך, מנהל משרד מיסוי מקרקעין חיפה, למכתב ההודעה.
- 19 בתשובת מנהל המשיב הופנו העוררות לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 614/82 **מנהל מס**
- 20 **שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ** (להלן – **פס"ד ש.א.פ.**) ולע"א 1444/90 **זרעד נ' מנהל**
- 21 **מס שבח מקרקעין ת"א** (להלן – **פס"ד זרעד**), אשר קבעו כי הסכמי מימון/שיווק וניהול,
- 22 הכוללים שותפות בנשיאה בהוצאות מיסים וכן בסיכוי וסיכון לקבלת רווחים או הפסדים,
- 23 נשיאה בהוצאות שיווק, פרסום ומכירות – מלמדים על הסכם לביצוע עסקה משותפת
- 24 במקרקעין. לגישת המשיב מתקיימת כאמור עסקה במקרה של ההסכם הנדון.
- 25 העוררות נדרשו להגיש הצהרה לפי סעיף 73 לחוק על מנת שהמשיב יוכל לבחון באופן יסודי
- 26 את ההסכם. מנהל המשיב ציין במכתבו הנ"ל כי יש לראות בו כדרישה להצהרה על פי סעיף
- 27 82 לחוק (תשובת מר סומך מיום 2.2.2016 צורפה **כנספח א'** לתצהירו של מר יואב דיסטלפלד
- 28 מטעם המשיב).
- 29 6. אין מחלוקת בין הצדדים כי העוררות לא השיבו למכתבו זה של מר סומך.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

7. ביום 7.2.2016 התקבל במשרדי המשיב דיווח שהגישה חברת חדיף בדבר רכישת זכויות החכירה במקרקעין מרמ"י לשם בניית 117 יחידות דיור. במקביל קיבל המשיב גם דיווח מרמ"י אודות מכירת הזכויות לחברת חדיף.
8. ביום 8.11.2016 הוציא המשיב לעוררות את פירוט הנימוקים לקביעת שומות מס שבח ומס רכישה לפי מיטב השפיטה, וקבע כי לאחר ניתוח משפטי של ההסכם ובשל המהות הכלכלית האמיתית שלו - רואה בו המשיב עסקת מכר של מחצית המקרקעין מחברת חדיף לחברת רבץ. המשיב נסמך בהחלטתו על פס"ד ש.א.פ. ועל פס"ד דרעד.
9. העוררות הגישו השגה ביום 12.2.2017, ובמקביל הגישו לראשונה הצהרה על העסקה בהתאם לסעיף 73 לחוק (הצהרת העוררות על העסקה צורפה כנספח ב' לתצהיר מר דיסטפלד).
10. המשיב דחה ביום 5.7.17 את טענות העוררות בהשגה, וקבע כי ניתוח ההסכם בין העוררות מעלה כי חברת רבץ לא יכולה היתה להצטרף לחברת חדיף בהצעה למכרו מחמת העדר סיווג קבלני נדרש למכרו, ובשל כך המשיב לא קיבל את טענת העוררות בדבר רכישה משותפת של הזכויות במקרקעין. המשיב דחה אף את הטענה החלופית לקיומה של נאמנות – הן מן הבחינה המהותית והן מן הבחינה הפרוצדוראלית בשל העדר הגשת הודעת נאמנות. בנוסף נקבע, כי ניתוח הוראות ההסכם מעלה כי מאפייניו מעידים על יצירת שותפות בין הצדדים. המשיב קבע כי חברת רבץ היתה מעוניינת להיכנס כשותפה לפרויקט מלכתחילה אך לא עמדה בדרישות המכרו, על כן חברת חדיף היא זו שרכשה את הזכויות במקרקעין בשלמות ולאחר מכן הכניסה את חברת רבץ כשותפה בפרויקט ועל כן, מדובר במכירת מחצית מהזכויות מחברת חדיף לחברת רבץ. המשיב קבע כי אין לייחס משמעות לעובדה כי ההסכם בין העוררות נכרת טרם זכייתה של חברת חדיף במכרו, מאחר וממילא בהסכם בין העוררות היה תנאי מתלה והוא כי חברת חדיף תזכה במכרו. משזכתה חדיף במכרו – נכנס לתוקפו ההסכם בין העוררות.
- בנוסף, דחה המשיב את טענת העוררות בדבר פקיעת סמכותו לשום את העוררות. המשיב ציין כי הצהרה על העסקה הוגשה מטעם העוררות רק במועד הגשת ההשגה ועל כן אין בסיס לטענתן זו של העוררות.
- אציין, כי שומת מס השבח הועמדה על סך אפס ₪, אך כללה קנס אי הצהרה במועד. שומת מס הרכישה נקבעה על סך של 1,929,230 ₪ (קרן המס) ובצירוף הפרשי הצמדה, ריבית וקנס אי הצהרה במועד – הועמדה על סך של 2,056,903 ₪.
- מכאן הערר.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

11. יש לציין כי, כאמור, מטעם העוררות הוגש תצהירו של רו"ח רמזי דלה ומטעם המשיב הוגש תצהירו של מר יואב דיסטלפלד ונקבע מועד לשמיעת הראיות בערר.
- עם זאת, הצדדים הגישו הודעה על הסכמה דיונית לפיה הם סבורים לאחר עיון בתצהירים כי המחלוקת בערר דן הינן משפטיות ועל כן הם מוותרים הדדית על חקירות המצהירים. הצדדים ביקשו להגיש סיכומים בערר בהסתמך על האמור בתצהירים על נספחיהם.
12. בהחלטה שניתנה ביום 15.3.2018 נקבע כי לכל הפחות באשר לטענה בדבר הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה באיחור – קיימת מחלוקת עובדתית בין הצדדים ועל כן לא ברור כיצד הצדדים טוענים לקיומן של מחלוקות משפטיות בלבד. על פי ההחלטה, ועל מנת להימנע ממצב שוועדת הערר נדרשת להכריע במצב של חסר עובדתי, נדרשו הצדדים והמצהירים מטעמם להתייצב לדיון ההוכחות שנקבע.
13. על אף זאת, הוגשה הודעה נוספת מטעם הצדדים, לפיה אין מחלוקת עובדתית ביניהם גם ביחס לטענה המקדמית (התיישנות השומה לפי מיטב השפיטה). הצדדים חזרו וביקשו מוועדת הערר לאשר את ההסדר הדיוני ביניהם, לבטל את דיון ההוכחות וליתן צו לסיכומים.
14. בנסיבות האמורות, ניתן ביום 19.3.18 צו לסיכומים.

### תמצית טענות העוררות:

15. מכתב ההודעה למשרדי המשיב הוגש למען הזהירות בלבד, וממילא לפיו אין בהסכם משום עסקה במקרקעין במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
16. העוררות קיבלו את השומה לפי מיטב השפיטה ביום 17.11.16 לאחר שחלפו יותר מ- 8 חודשים מיום הגשת מכתב ההודעה. על כן, יש לקבל את הערר על הסף לאור פקיעת סמכות המשיב לשום את העסקה. ההצהרה שהוגשה מטעם העוררות הוגשה רק עם הגשת ההשגה, והיא הוגשה בשנית ולבקשת המשיב כתנאי לרישום ההשגה. בכך אין כדי שלול את התיישנות השומה לפי מיטב השפיטה. מכתב ההודעה כולל את כל הפרטים הנדרשים לראותו כהצהרה – שמות הצדדים, זיהוים המלא, זיהוי המקרקעין, המס שמגיע (ולפי גישת העוררות – אינו מגיע) ועל כן לא חסר היה כל נתון. כאשר עסקינן בנישום הסבור כי לא ביצע עסקה במקרקעין, יש לראות בהודעה שהגיש כהצהרה ואין להפלותו ולגרור אותו מעבר לגבול הסמכות של המשיב.
17. ההסכם בין העוררות אינו מהווה עסקה במקרקעין. ההסכם בין העוררות נחתם לאחר משא ומתן וחלופת טיוטות ביניהן. בהסכם סוכם כי חברת רבץ תעניק לחברת חדיף שירותים של מימון, ניהול ושיווק, וזאת ככל שחברת חדיף תזכה במכרז.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 רבץ כבר השתתפה במימון הערבות הבנקאית שהועמדה במסגרת הגשת הצעה למכרז על ידי  
2 חדיף (סעיף 6.5 להסכם). חברת רבץ הזרימה 50% מכל סכום ההון העצמי שנדרש היה בגין  
3 הפרויקט נשוא המכרז.
- 4 הוראות ההסכם מאששות את הטענה כי מדובר בהסכם למתן שירותים : בתמורה לשירותים .18  
5 שתעניק רבץ זכאית לתמורה הנגזרת מרווחי הפרויקט שנקבעה על סך של כמחצית מהרווחים  
6 בכפוף להתאמות והפרשים. על פי ההסכם רבץ אינה שותפה להפסדי הפרויקט ככל שיהיו  
7 מעבר לסכום שהועמד על ידה (סעיף 9.6 להסכם). על פי ההסכם, כל החלטות והפעולות  
8 בקשר עם הפרויקט הן של חברת חדיף בלבד, אשר היא האחראית על כל התשלומים  
9 וההוצאות בפרויקט כמו גם לביצועו (סעיף 7.2 להסכם). לחברת רבץ אין אחריות בקשר  
10 לביצוע הפרויקט, אין לה שיקול דעת או יכולת קבלת החלטות.
- 11 במועד ההסכם לא היו לחברת חדיף זכויות כלשהן במקרקעין והיא טרם הגישה את הצעתה .19  
12 למכרז. בכך שונה המקרה הנדון מהעובדות נשוא פסקי הדין בעניין ש.א.פ. ודרעד, שם היו  
13 המוכרים בעלים של המקרקעין. על כן, לא יכולה להיות במקרה הנדון מכירה של זכות  
14 במקרקעין על ידי חברת חדיף לחברת רבץ.
- 15 על פי תנאי המכרז לא יכולה היתה חברת רבץ להיות חלק מהמציעים מחמת היעדר סיווג .20  
16 קבלני שנדרש על פי תנאי הסף של המכרז, והיא אף לא יכולה לקבל זכויות במקרקעין גם  
17 לאחר הזכייה במכרז. מקל וחומר, כאשר על פי תנאי המכרז חברת רבץ לא היתה זכאית  
18 להציע הצעה למכרז, הרי שאין כל אפשרות כי היא תרכוש חלקים בפרויקט נשוא המכרז  
19 לאחר הזכייה. דהיינו : המניעה היתה קיימת ערב הזכייה במכרז וגם לאחריה.
- 20 לחילופין, ככל שהתקיימה רכישה של זכויות על ידי רבץ, הרי שזו בוצעה בנאמנות עבורה על .21  
21 ידי חברת חדיף. ניתוח כלכלי סביר של ההסכם מחייב מסקנה כי צדדים שסיכמו שיתוף  
22 פעולה מלא לא היו עורכים באותו יום עסקת רכישה על ידי צד אחד ומכירה לצד השני, אלא  
23 רכישה משותפת ותו לא. המשיב אינו רשאי לבחון את ההסכם תוך הנחת הנחות שהמשתמע  
24 מהן הוא כי הצדדים להסכם הינם חסרי כל היגיון בסיסי ופועלים בניגוד לאינטרס שלהם  
25 עצמם.
- 26 למען הזהירות, נטען כי אין מקום להטלת קנסות אי הצהרה במועד בנסיבות העניין, לאור .22  
27 הטענה כי לא התקיימה כלל עסקה במקרקעין בין העוררות. זכותו של נישום לטעון לאי  
28 קיומה של עסקה ולא להיות חשוף לקנסות אי הצהרה שהינן בעלות אופי עונשי. הטלת הקנס  
29 גורמת עוול ממשי לנישומים, אשר יחששו להגיש שומות עצמיות המשקפות את עמדתם.  
30 הדבר יוצר תמריץ כלכלי ויתרון דיוני למשיב בכל שומה, השגה, ערר או ערעור.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אף ממגילת זכויות הנישום אשר צורפה להוראת ביצוע 51/91 של נציבות מס הכנסה, עולה  
2 כי נישום אינו חייב לשלם את המס השנוי במחלוקת העולה על המס המגיע על פי הצהרתו.
- 3 **תמצית עמדת המשיב:**
- 4 23. העוררות לא הגישו הצהרה אודות העסקה ביום 31.1.2016 ועל כן השומות לפי מיטב השפיטה  
5 הוצאו כדין. מכתב ההודעה אינו בגדר "הצהרה" לפי סעיף 73 לחוק ואינו עולה בקנה אחד  
6 עם הדרישות הקיימות והפרטים הנדרשים בסעיף 73 לחוק. על כן, מועד הגשת מכתב ההודעה  
7 אינו יכול להוות מועד הגשת הצהרה על עסקה במקרקעין כחוק וממילא חלה הוראת סעיף  
8 73(ד) לחוק לפיה משלא פורטו כל הפרטים הנדרשים לפי סעיף 73(א)-(ג) לחוק רואים זאת  
9 כאילו לא הוגשה הצהרה, לעניין סעיף 82 לחוק.
- 10 24. אין לקבל את עמדת העוררות לפיה חייב המשיב להוציא את השומה לפי מיטב השפיטה בתוך  
11 8 חודשים ממועד הגשת מכתב ההודעה של העוררות. מניין תקופת 8 החודשים להוצאת  
12 שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 78(ב) לחוק תחילתו במועד מסירת הצהרה, והצהרה  
13 לא הוגשה על ידי העוררות כדין ומכאן גם שלא קמה חובה למשיב לפעול בתוך 8 חודשים.
- 14 25. על פי סעיף 82 לחוק כשלא הוגשה הצהרה והמשיב סבור כי לאדם פלוני יש חבות בתשלום  
15 מס, הוא רשאי לדרוש מסירת הצהרה, ואם לא נענה - רשאי המשיב לקבוע את השומה לפי  
16 מיטב שפיטתו.
- 17 26. המשיב שלח לעוררות עוד ביום 2.2.16 דרישת הצהרה על העסקה לפי סעיף 82 לחוק, אך  
18 העוררות התעלמו מן הדרישה ולא הגישו הצהרה, אלא בחלוף כשנה, עם הגשת ההשגה.
- 19 27. גם אם סברו העוררות כי די היה במכתב ההודעה וכי הוא מהווה "הצהרה", הרי שמכתבו של  
20 מר סומך מנהל המשיב הבהיר להן כי המשיב סבור כי מדובר בעסקה במקרקעין וכי אין  
21 מדובר בהצהרה כדין. העוררות לא פעלו בהתאם למכתבו של מנהל המשיב והתנהלו באופן  
22 לא ראוי ובחוסר תום לב.
- 23 28. בחינת ההסכם בין העוררות מעלה כי המהות הכלכלית שלו היא רכישה של מחצית מן  
24 הזכויות במקרקעין על ידי חברת רבץ, אשר לקחה על עצמה מחצית מן הסיכונים והסיכויים  
25 הגלומים בפרויקט – על ידי העמדת מימון של מחצית מההון העצמי הנדרש לפרויקט; קביעת  
26 מנגנון להתחשבנות וחלוקת רווחים בין הצדדים שכלל גם נטילת סיכונים על ידי חברת רבץ;  
27 הענקת שירותי שיווק ופרסום למכירת יחידות הדיור בפרויקט בין היתר לעולי הקהילה  
28 היהודית מצרפת לאור היות בעל השליטה בחברת רבץ ראש קהילה יהודית בצרפת; הענקת  
29 שירותי ניהול לפרויקט; קבלת מחצית מהרווחים של הפרויקט; קבלת היכולת לבדוק בכל  
30 עת את דוחות הפרויקט, לרבות מסמכי הבנק המתייחסים לחשבון הפרויקט.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ממכלול הוראות ההסכם עולה כי רבץ אינה בגדר נותנת שירותים בלבד. התמורה שהיא  
2 מקבלת אינה קשורה למהות השירותים אלא היא מקבלת מחצית מרווחי הפרויקט בכללותו,  
3 ולא רק בקשר עם רווחים הקשורים ל"שירותים" שתספק רבץ – זאת, בהיותה למעשה בעלים  
4 של מחצית מהזכויות במקרקעין. במקרה של הפסד כספי מהפרויקט – רבץ נושאת במחצית  
5 מההפסדים ו/או עד לסכום ההון העצמי שהעמידה לפרויקט, לפי הנמוך. משמע – העמידה  
6 עצמה בסיכון שלא תזכה לקבל תמורה כלשהי בגין ה"שירותים" שנתנה לפרויקט. מכל אלה  
7 עולה כי חברת רבץ אינה בגדר "נותנת שירותים" בלבד.
- 8 .29 הלכה היא כי התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של עסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס  
9 ולא הלבוש בו הליבו הצדדים את ההסכם. במקרה דנן, המהות האמיתית של ההסכם בין  
10 העוררות היא רכישת מלוא הזכויות במקרקעין על ידי חדיף על ידי זכייתה במכרז ומכירת  
11 מחצית מהזכויות מחדף לרבץ.
- 12 .30 אין בסיס לניסיון של העוררות לאבחן בין המקרה דנן לבין עובדות פסקי הדין בעניין ש.א.פ.  
13 ודרעד, שכן ההסכם בין העוררות הינו הסכם מכר מותלה, אשר מהותו היא כי ככל שחדיף  
14 תזכה במכרז, היא תמכור מחצית מהזכויות לרבץ. משזכתה חברת חדיף במכרז – נכנס  
15 ההסכם בין העוררות לתוקף. על כן, אין רלבנטיות לטענה לפיה בעת עריכת ההסכם טרם  
16 רכשה חדיף את המקרקעין.
- 17 .31 בניגוד לנטען על ידי העוררות – לא מצוי במכרז או בחוזים עליהם חתמה חברת חדיף מול  
18 רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון כל סעיף המונע או המגביל את חדיף מלמכור חלקים במקרקעין  
19 לאחר זכייתה במכרז.
- 20 .32 העוררות היו מודעות לכך שאינן יכולות לגשת יחד למכרז, על פי תנאיו, בהעדר סיווג קבלני  
21 נדרש לחברת רבץ. משרצו להיכנס לפרויקט במשותף בחרו העוררות באופן הפעולה האמור  
22 בהסכם, שמשמעותו היא רכישת מלוא הזכויות על ידי חברת חדיף ומכירת מחציתן לרבץ  
23 לאחר הזכייה במכרז.
- 24 .33 אין בסיס לטענה החלופית של העוררות בדבר רכישת מחצית מהזכויות על ידי חדיף בנאמנות  
25 עבור רבץ, הן מחמת שלא הוגשה למשיב בשום שלב הודעה על נאמנות כנדרש בסעיף 74 לחוק  
26 והן במישור המהותי, מאחר וניתוח הוראות ההסכם מעלה כי לא מדובר ביחסי נאמנות, אלא  
27 בשותפות עסקית בפרויקט. הנטל להוכיח קיומה של נאמנות מוטל על העוררות והן לא עמדו  
28 בו. המשיב מפנה ומסתמך על פסיקת בית המשפט העליון בדנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס  
29 שבח מקרקעין (להלן – דנ"א חזון).



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוררות חויבו כדין בקנסות אי הצהרה במועד ופיגור בתשלום. העוררות התעלמו מדרישת  
2 המשיב כי יגישו הצהרה ולא הגישו במשך כשנה לאחר מועד העסקה את ההצהרה.
- 3 **דיון והכרעה:**
- 4 **א. האם השומות לפי מיטב השפיטה הוצאו באיחור?**
- 5 34. טענת העוררות להתיישנות השומות לפי מיטב השפיטה נשענת על מועד מסירת מכתב  
6 ההודעה מטעמן לידי המשיב, כאשר לגישתן מכתב ההודעה כמוהו כ"הצהרה" לפי סעיף 73  
7 לחוק.
- 8 אין בידי לקבל טענה זו של העוררות.
- 9 36. מכתב ההודעה של העוררות כשמו כן הוא – הודעה ותו לא. אין מדובר בהצהרה בהתאם  
10 להוראת סעיף 73 לחוק.
- 11 לא למותר לציין, כי מכתב ההודעה הינו קצר ביותר, ולמרבה הצער אף חלקים מהאמור בו –  
12 אינם מדויקים.
- 13 כותרת מכתב ההודעה הוא "הודעה על חתימת הסכם מתן שירותים לפרויקט עתידי".  
14 העוררות מודיעות למשיב במכתב ההודעה כי חתמו על הסכם שירותים, לפי גישתן, הכולל  
15 שירותי מימון, שיווק וניהול של פרויקט מגורים בטירת הכרמל, וכי הן סבורות כי הענקת  
16 השירותים אינה עולה כדי עסקה במקרקעין, בין היתר לאור ההסכמה המוקדמת על הענקת  
17 השירותים עוד לפני הגשת ההצעה למכרז. עוד נאמר במכתב ההודעה כי נכון למועד  
18 ההתקשרות בין הצדדים וכמפורט בהסכם - חברת חדיף מעוניינת לגשת ולהציע הצעה למכרז  
19 לגבי הפרויקט. בנוסף, נאמר במכתב ההודעה כי "השירותים יועמדו במידה ותהיה זכיה  
20 במכרז ותמורתם תובטח בתוצאות הפרויקט."
- 21 37. כפי שצוין לעיל, מכתב ההודעה הוגש למשיב ביום 31.1.2016 – בחלוף 30 יום ממועד קבלת  
22 ההודעה על זכייתה של חברת חדיף במכרז. לא ברור אפוא מדוע מכתב ההודעה אינו משקף  
23 עובדה זו בבירור. למעשה, כותרת המכתב (הנדון) מטעה לחשוב כי מדובר בפרויקט "עתידי",  
24 שעה שלא ניתן להתייחס עוד אליו ככזה משזכתה כבר חברת חדיף במכרז.
- 25 כך, מכתב ההודעה אינו כולל פרטים לגבי מועד הגשת ההצעה למכרז או עדכון כלשהו אודות  
26 זכייתה של חברת חדיף במכרז.
- 27 לטעמי, בוודאי שהיו העוררות חייבות למסור את הפרטים והמידע בעניין ההצעה למכרז  
28 והזכייה בה על ידי חברת חדיף במסגרת ההודעה למשיב.





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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ממילא, גם מסמכי המכרז ומסמכים שנחתמו בעקבותיו הינם משמעותיים ורלבנטיים.  
2 מדובר במידע חיוני ומהותי לצורך בחינת עמדת העוררות לפיה אין ההסכם ביניהן עולה כדי  
3 עסקה במקרקעין.
- 4 על כן, גם אם ניתן היה להתייחס למכתב ההודעה כאל "הצהרה" – ואינני סבורה כי ניתן .38  
5 להתייחס אליו ככזה – עדיין חסרים היו פרטים ומידע חיוני לצורך בחינת הטענה כי אין  
6 מדובר בעסקה במקרקעין, ודי בכך כדי לדחות את טענת העוררות לפיה יש למנות 8 חודשים  
7 להוצאת השומות לפי מיטב השפיטה ממועד מסירת מכתב ההודעה.
- 8 במצב דברים זה, יש לראות את העוררות כמי שלא ציינו את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיף  
9 73 לחוק, שכן ברור כי "פרטי העסקה" כוללים גם את פרטי המכרז, מועד עריכתו, ההצעה  
10 שהוגשה על ידי חברת חדיף ועובדת זכיייתה במכרז, כמו גם המסמכים שנחתמו בעקבות  
11 הזכייה. משכל פרטי העסקה כאמור לא נמסרו לידי המשיב במסגרת מכתב ההודעה – חלה  
12 הוראת סעיף 73(ד) לחוק, ויש לראות את העוררות כאילו לא הגישו הצהרה כאמור בסעיף 82  
13 לחוק.
- 14 זאת ועוד – המשיב הבהיר לעוררות במכתב התשובה שנשלח ביום 2.2.16 כי הוא סבור כי .39  
15 ההסכם בין העוררות מקים עסקה במקרקעין במשמעות החוק, ודרש כי העוררות יגישו  
16 הצהרה כדין. **העוררות התעלמו מדרישת מנהל משרד המשיב ולא הגישו הצהרה כפי**  
17 **שנדרשו.** הצהרה הוגשה רק בחלוף כשנה, לאחר הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה.
- 18 לא יעלה על הדעת בנסיבות אלו לראות במכתב ההודעה כאילו הוא בגדר "הצהרה" לפי סעיף  
19 73. בהתאם, גם לא יעלה על הדעת לחייב את המשיב – אשר חסר בפניו מידע ופרטים נחוצים  
20 אודות העסקה – להוציא שומה לפי מיטב השפיטה במסגרת סד הזמנים של 8 חודשים ממועד  
21 מסירת מכתב ההודעה.
- 22 עמדתי היא, כי העוררות לא הגישו "הצהרה" על ידי כך שמסרו את מכתב ההודעה. מכתב זה  
23 אינו בגדר "הצהרה" על פניו, ובוודאי שאינו יכול להיחשב כ"הצהרה" מקום בו המשיב מבהיר  
24 כי הוא אינו כזה ודורש מהעוררות להגיש הצהרה כחוק. יתרה מזו, מקום בו קיים טופס  
25 רשמי – טופס המש"ח – המהווה את טופס ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק – אין לקבל עמדה  
26 לפיה גם כשנדרשה הצהרה, ולא הוגשה, יש להתייחס למכתב הודעה כאל הצהרה כדין.  
27 העוררות אינן רשאיות לעשות דין לעצמן ולקבוע מה ייחשב בגדר "הצהרה" על פי החוק.  
28 משקיים טופס פורמלי של הצהרה, ומשנדרשו העוררות להגישו – ולא עשו כן, לא ייחשבו  
29 כאילו הגישו הצהרה כדין, בשל קיומו של נייר אחר שהוגש על ידן ואינו מקיים את כל דרישות  
30 החוק.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 יש גם לציין כי בהתאם לסעיף 112 (א) לחוק "המנהל רשאי לקבוע את הטפסים הדרושים  
2 לביצוע חוק זה; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם." ברור, לפיכך, כי  
3 אין כל מקום להתייחס למכתב ההודעה כ"הצהרה" לעניין החוק.
- 4 על כן, משהתעלמו העוררות מדרישת המשיב מיום 2.2.16 להגשת הצהרה על ידן, חלה הוראת .40  
5 סעיף 82 לחוק, הקובעת כי משנדרשה מסירת הצהרה על ידי המשיב והוא לא נענה – רשאי  
6 המשיב לקבוע את השומה לפי מיטב שפיטתו.
- 7 סעיף 82 לחוק אינו קובע מועד להוצאת שומה לפי מיטב שפיטה במצב דברים שלא הוגשה  
8 הצהרה – ולא בכדי. שכן, הוצאת השומה תלויה ביכולתו של המשיב, באמצעים המצויים  
9 בידיו, לקבוע את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה ואת סכום מס  
10 השבח ומס הרכישה – וזאת בהעדר הצהרה כדין.
- 11 אמנם, אי קביעת מועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 82 לחוק אין משמע כי  
12 המשיב רשאי להוציאה בכל עת, בלא כל מגבלת זמן. אך לטעמי, ככל שהמשיב נוהג באופן  
13 סביר, ומוציא את השומה תוך זמן סביר – הרי שלא יכולה להישמע כל טענה לשיהוי  
14 בהוצאתה, לא כל שכן טענת התיישנות.
- 15 במקרה הנדון – משדרש המשיב ביום 2.2.16 כי העוררות יגישו הצהרה, ולאחר שהצהרה לא  
16 הוגשה כנדרש, הוצאו השומות לפי מיטב השפיטה ביום 8.11.16 – מועד סביר לכל הדעות,  
17 בנסיבות העניין.
- 18 בנוסף, אין להתעלם מן העובדה כי העוררות הגישו הצהרה כדין רק ביום 12.2.2017. הגורם .41  
19 להגשת אותה הצהרה - אינו רלבנטי לצורך העניין. העוררות טוענות כי המשיב התנה את  
20 הגשת ההשגה על ידן בהגשת ההצהרה. בין אם כך ובין אם כך – המשיב דרש הגשת הצהרה  
21 עוד שנה קודם במכתבו של מר סומך מיום 2.2.16. אינני מוצאת כי עמידתו של המשיב על  
22 קיום דרישתו להגשת ההצהרה מעלה או מוריד לצורך ההכרעה בטענת התיישנות. בפועל,  
23 "הצהרה" כדין, להבדיל ממכתב הודעה, הוגשה כאמור רק ביום 12.2.17 ואף בכך יש כדי  
24 להוביל לדחיית טענת התיישנות של השומה לפי מיטב השפיטה.
- 25 לפיכך, לעמדתי יש לדחות את טענת העוררות להתיישנות השומה לפי מיטב השפיטה, ויש  
26 לדון בהחלטת המשיב בהשגות לגופן.
- 27



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **ב. האם ההסכם בין העוררות מקים עסקה במקרקעין לפי החוק?**
- 2 42. על פי הוראות סעיף 6 וסעיף 9 לחוק, החבות בתשלום מס שבח ומס רכישה קמה כאשר מדובר  
3 בעסקה של מכירת זכות במקרקעין.
- 4 על כן, לצורך הכרעה בשאלה המונחת לפנינו, יש לבחון האם הועברה זכות במקרקעין בין  
5 חברת חדיף לחברת רבץ.
- 6 43. ההגדרה שנקבעה על ידי המחוקק למונח "זכות במקרקעין" בחוק היא הגדרה רחבה, וזאת  
7 על מנת שבגדריו של חוק מיסוי מקרקעין יכללו עסקאות, אשר לפי המהות והתוכן הכלכלי  
8 שלהן, גם אם לא לפי "לבושן הפורמאלי", צריך שתבואנה בשעריו של החוק ותתמסנה  
9 בהתאם.
- 10 ראו: ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, ל"ד(4) 703, 701;  
11 ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ ל"ד(1) 802;  
12 ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח באר שבע (11.6.2008);  
13 ו"ע (חיפה) 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (14.5.2014)
- 14 44. על כן, לצורך קביעה בענייננו האם ההסכם שבין העוררות מהווה עסקה במקרקעין במשמעות  
15 החוק, יש לבחון את מהותו ותוכנו של ההסכם.
- 16 45. לעמדתני, בחינה מהותית ועניינית של ההסכם שנכרת בין העוררות מובילה באופן חד משמעי  
17 למסקנה כי מדובר בהסכם שמהותו האמיתית, כמו גם תוכנו, מעידים על רכישה על ידי חברת  
18 רבץ של מחצית מזכויות החכירה במקרקעין נשוא הערר, וזאת אם וככל שחברת חדיף זוכה  
19 במכרז של רמ"י.
- 20 46. אסיר תחילה מעל הפרק את טענת העוררות לפיה לא יכולה היתה חברת חדיף למכור דבר  
21 לחברת רבץ במועד החתימה על ההסכם ולכן אין המדובר בעסקה במקרקעין.  
22 אין כל ממש בטענה זו.
- 23 ההסכם שבין העוררות מותנה בזכייתה של חברת חדיף במכרז. ברור, ואף כך הוסכם בין  
24 הצדדים להסכם, כי ככל שחדיף לא תזכה במכרז הרי שההסכם בטל ומבוטל – ראו סעיף 3  
25 להסכם. אם כן, מרגע שחדיף זכתה בהסכם ביום 31.12.15 – אין כל ספק כי היא מחזיקה  
26 בידה "זכות במקרקעין" – את זכות החכירה במקרקעין בפרויקט, או למצער זכות לקבלת  
27 זכות חכירה במקרקעין. כך או כך, בוודאי שבידי חברת חדיף מצויה "זכות במקרקעין"  
28 במשמעות החוק, הניתנת להעברה. (בהמשך אתייחס גם לטענות העוררות בעניין מניעות,



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כביכול, מבחינה חוזית מהעברת הזכויות מחברת חדיף לידי חברת רבץ גם לאחר הזכייה  
2 במכרז). לפיכך, ניסיון של העוררות לאבחן את ענייני לעומת פסקי הדין בעניין ש.א.פ. ובעניין  
3 דרעד – דינו להידחות. במועד חתימת ההסכם לא ידעה חברת חדיף עדיין אם תזכה במכרז  
4 אם לאו, ועל כן תחולת ההסכם כולו הותנתה בזכייה במכרז. משהתרחש אירוע הזכייה  
5 במכרז – נכנס ההסכם לתוקפו מד'עיקרא ולחברת חדיף "זכות במקרקעין" הניתנת להעברה.
- 6 העוררות הגדירו, לגישתן, את "העסקה מהותה ומטרותיה" בסעיף 4 להסכם. 47.
- 7 ניתן לומר כי גם על פי האמור בסעיף 4 הנ"ל, ברור כי לא מדובר בעסקה למתן שירותים  
8 גרידא כפי הנטען בערר זה על ידי העוררות. ראשית, לשון סעיף 4.1 להסכם מדברת על "שיתוף  
9 פעולה" בין העוררות, באופן שישקף את היתרונות היחסיים של כל צד. אין המדובר בניסוח  
10 המעיד על מתן שירותים גרידא.
- 11 אמנם, נאמר באותו סעיף 4 להסכם כי חברת חדיף היא הגורם שמתקשר בהסכם הפיתוח עם  
12 רמ"י ובהסכם עם משרד הבינוי והשיכון, ואף הודגש כי היא תהיה בעלת הזכויות הבלעדיות  
13 במקרקעין, אך מנגד ברור כי הגדרת המונח "השירותים" שמספקת חברת רבץ, הכוללת  
14 מימון מחצית מההון העצמי הנדרש לפרויקט, שיווק, פרסום ליחידות הדיור שייבנו בפרויקט,  
15 בין היתר לעולי הקהילה היהודית מצרפת, נוכח היות בעל השליטה בחברת רבץ ראש קהילה  
16 יהודית בצרפת, מתן שירותי ניהול – והכל כנגד קבלת תמורה של מחצית מהרווחים של כל  
17 הפרויקט כולו, כפי ההגדרה בסעיף 2.8 להסכם – מהותה ומשמעותה היא כי חברת רבץ  
18 רוכשת למעשה מחצית מזכויות החכירה במקרקעין.
- 19 יתרה מזו, בסעיף 6.1 להסכם מצהירה חברת רבץ כי בטרם ההתקשרות בהסכם היא בדקה 48.  
20 את המקרקעין שעליו ייבנה הפרויקט, את מיקומו, את תכניותיו, את מסמכי המכרז ואת  
21 ההסכמים עם רמ"י ועם משרד הבינוי והשיכון ואת שאר הדרישות בקשר לפרויקט והיא  
22 מעוניינת בשיתוף הפעולה כמפורט בהסכם.
- 23 הצהרה שכזו, לא סביר שתניתן על ידי מי שאמורה להיות רק בגדר "נותנת שירותים". מה לו  
24 לנותן שירותים כי יבדוק את כל הבדיקות שציינה חברת רבץ כי בדקה?! נותן שירותים אמור  
25 לספק את השירותים ותו לא. אך כאשר מדובר בגורם אשר מידת מעורבותו עולה על אספקת  
26 שירותים גרידא, כאשר הוא עצמו כבר מגדיר את ההתקשרות כ"שיתוף פעולה", כאשר הוא  
27 בוחן את המקרקעין, המסמכים המשפטיים הנוגעים לפרויקט ואת הדרישות הקיימות מצד  
28 רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון – לא ניתן להתייחס לגורם כזה רק כאל נותן שירותים.
- 29 צודק המשיב בטענתו, כי אם אמנם היתה חברת רבץ רק בגדר נותנת שירותים על פי ההסכם,  
30 כפי טענתה – לא היה ההסכם צריך לכלול סעיפים אשר מעידים על שיתופה של רבץ הן



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בסיכונים של הפרויקט (סעיף 9 להסכם) על דרך של העמדת מחצית מההון העצמי הנדרש  
2 לפרויקט, שהרי במקרה רגיל של מימון – נוסח ההסכם צריך היה לבטא מתן הלוואה ומימון  
3 בנוסח המקובל והרגיל, לרבות מועדי החזר ההלוואה ובאילו תנאים.
- 4 עוד כולל ההסכם התחייבות לנשיאה במחצית מההפסדים או עד לסך השווה לסכום ההון  
5 העצמי שהעמידה לטובת הפרויקט. מדובר בסעיף המעיד על נטילת סיכוני הפרויקט על ידי  
6 חברת רבץ.
- 7 אילו חברת רבץ היתה רק בגדר ספקית שירותים הרי שלא היינו אמורים לראות בנוסח  
8 ההסכם סעיפים המעידים על שיתופה של חברת רבץ בסיכויים הנובעים מהפרויקט – על דרך  
9 של שיתופה במחצית מרווחי הפרויקט כולו, תוך מתן זכות לבדוק את חשבונות הפרויקט  
10 וקביעת מנגנון להתחשבות וחלוקת הרווחים בין הצדדים.
- 11 אדגיש גם, כי אכן קיימים מקרים שבהם גורם המספק שירותים מקבל את התמורה על דרך  
12 של גזירת אחוז מן הרווח. אלא שלחלוטין אין זה נפוץ, בלשון המעטה, שספק שירותים שכזה  
13 אף מכפיף עצמו גם לסיכונים של הפסדים ומתחייב גם לשאת בחלק מן ההפסדים. **גורם אשר**  
14 **נושא בסיכונים ובסיכויים הקשורים בעסקה במקרקעין – אינו ספק שירותים גרידא, אלא**  
15 **הוא בעל זכויות.**
- 16 גם את טענת העוררות לפיה כשם שחברת רבץ לא היתה זכאית להגיש הצעה במכרז מאחר  
17 ולא עמדה בתנאי הסיווג הקבלני הנדרש למכרז, הרי שבאותה מידה גם לא יכולה היתה חברת  
18 חדיף להעביר זכויות לידי רבץ לאחר זכייתה במכרז – אין לקבל.
- 19 בחנתי הן את מסמכי המכרז (**נספח ה'1** לתצהיר העוררות), את חוזה החכירה (**נספח ה'2**)  
20 לתצהיר העוררות) וכן את חוזה הבניה מול משרד הבינוי והשיכון (**נספח ה'3** לתצהיר  
21 העוררות) ולא מצאתי במסמכים אלו אסמכתא לטענתן זו של העוררות. ואפילו להיפך. לא  
22 מצוי במסמכים אלו סעיף השולל את האפשרות של הזוכה במכרז להעביר זכויות לגורם אחר.  
23 יש להבחין בין שלב הגשת ההצעות למכרז, שבו אמנם לא יכולה היתה חברת חדיף לצרף  
24 להצעתה קבלן או יזם נוסף (סעיף 6 למכרז), לבין השלב שלאחר הזכייה במכרז.
- 25 בסעיף 29.9 למכרז נאמר כך:
- 26 "יובהר, כי הזוכה יוכל להעביר את זכויותיו לאחר, אך ורק לאחר שימלא אחר כל דרישות  
27 התשלום במלואן כנזכר בחוברת המכרז ויחתום על חוזה חכירה עם רמ"י. העברת זכויות  
28 לאחר עמידה בתנאי התשלום, תהיה בהתאם להוראות חוברת המכרז, נהלי רמ"י  
29 והמשרד."



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 משמע – הזוכה – חברת חדיף, יכולה להעביר זכויותיה לאחר, למשל – חברת רבץ. קיומם של  
2 תנאים הקבועים לכך במסמכי המכרז של רמ"י, אין בהם כדי לשלול את אפשרות העברת  
3 הזכויות. זאת, להבדיל מהשלילה המוחלטת של האפשרות של חברת רבץ להציע הצעה  
4 במכרז, בהעדר עמידה בתנאי המכרז.
- 5 אמנם, במבט ראשון, שובת לב היא טענת העוררות לפיה המשיב אינו יכול "לאחוז את המקל  
6 משני קצותיו" – היינו, לטעון, מחד, כי חברת רבץ היתה מנועה מלגשת למכרז יחד עם חברת  
7 רבץ ועל כן אין המדובר ברכישה משותפת, ומאידך – על אף העדר אפשרות להעביר את  
8 הזכויות על פי המכרז מחדף לרבץ, בכל זאת לקבוע, מאידך, כי מדובר בעסקה של העברת  
9 מחצית הזכויות במקרקעין מחדף לרבץ לאחר הזכייה במכרז.
- 10 אך לא ניתן לקבל את הטענה. אין מדובר באחיזה במקל משני קצותיו. המשיב אינו קובע את  
11 העובדות. הוא בוחן אותן, מסיק את מסקנותיו ונותן את החלטתו בהשגה בהתאם להבנתו  
12 ופרשנותו את העובדות ואת הדין.
- 13 במקרה הנדון, עובדה מוחלטת היא כי חברת רבץ לא יכולה היתה לגשת למכרז בעצמה מחמת  
14 העדר כשירות לעמידה בתנאי המכרז. עובדה נוספת היא – כפי שקבעתי לעיל – כי לא קיימת  
15 מניעה חוזית או משפטית להעברת הזכויות מחברת חדיף לחברת רבץ לאחר הזכייה במכרז.  
16 ממילא, העוררות לא הוכיחו קיומה של מניעה חוקית כזו. אזכיר, כי העוררות (כמו גם  
17 המשיב) בחרו שלא לקיים דיון הוכחות. על כן, מעבר להפניה לסעיפים במכרז ובהסכם  
18 החכירה וההסכם עם משרד הבינוי והשיכון – סעיפים אשר הובהר לעיל ונקבע כי אין בהם  
19 כל אינדיקציה לשלילת היכולת להעביר זכויות לאחר הזכייה במכרז – לא הובאה על ידי  
20 העוררות כל ראיה אחרת. מאחר ונטל הראיה מונח על כתפי העוררות, לרבות בעניין זה, הרי  
21 שאין לקבל את טענתן בדבר העדר יכולת משפטית להעביר את הזכויות במקרקעין או חלקם  
22 לגורם אחר – דוגמת חברת רבץ – לאחר הזכייה במכרז.
52. למעשה, בנסיבות העובדתיות כפי שפורטו לעיל, לא ניתן להגיע אלא לתוצאה כפי שנקבעה על  
23 ידי המשיב בהחלטתו בהשגה. כאשר ברור כי חדיף ורבץ רצו לפעול בשיתוף פעולה וכך גם  
24 נאמר בפורש בהסכם ביניהן; כאשר ברור כי למכרז לא יכולה היתה רבץ לגשת וכאשר לאחר  
25 המכרז ניתן היה להעביר לה זכויות מחדף, ולמצער, לא הוכח אחרת – לא ניתן להתייחס  
26 למצב הדברים אלא בדרך של העברת מחצית הזכויות במקרקעין לרבץ מחדף לאור הזכייה  
27 במכרז.  
28
53. אשר על כן, לעמדותי, המהות הכלכלית האמיתית של ההסכם בין העוררות היא של רכישת  
29 מחצית מהזכויות במקרקעין של הפרויקט על ידי חברת רבץ מחברת חדיף.  
30



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 זאת, בכפוף להתקיימות התנאי של זכייתה של חברת חדיף במכרז ומשהתקיים תנאי זה –  
2 מתקיים ההסכם על מלוא משמעותו האמיתית.
- 3 54. בשולי הדברים, אך לא בשולי העניין, הרושם שנוצר הוא כי גם העוררות עצמן לא היו  
4 משוכנעות בעמדתן. הצורך לחזור ולהדגיש במסגרת ההסכם כי רק חדיף היא בעלת הזכויות  
5 במקרקעין, כביכול (סעיף 4.1.1 להסכם), כי לחברת רבץ לא תהיינה זכויות כלשהן במקרקעין  
6 (סעיף 4.1.2) – בולט לעין. כמו כן, העוררות בכל זאת מצאו לנכון להגיש את מכתב ההודעה.  
7 משמע, העוררות עצמן חששו שלא לדווח למשיב על ההסכם, ולא סברו כי ההסכם נקי  
8 מספקות.
- 9 **ג. נאמנות – האמנם?**
- 10 55. טוענות העוררות כטענה חלופית, כי גם אם ייקבע כי ההסכם יצר עסקה במקרקעין, הרי שיש  
11 לראות בחברת חדיף כמי שרכשה בנאמנות עבור חברת רבץ את מחצית הזכויות במקרקעין  
12 נשוא הפרויקט, ועל כן העברה מנאמן לנהנה – פטורה ממס.
- 13 האמנם?
- 14 56. ראשית, עלי לציין כי העוררות "דילגו" כלאחר יד על משוכה משמעותית שניצבה בפניהם  
15 בהעלאת טענת הנאמנות, והיא - כי לא מדובר בטענה משפטית חלופית גרידא. **בבסיס הטענה**  
16 **לקיומה של נאמנות – ניצבת בראש ובראשונה עמדה עובדתית.**
- 17 יש להוכיח קיומה של נאמנות בין נאמן לנהנה. אין די בהעלאת טענה שכזו. הדרך השגורה  
18 להוכחת נאמנות, היא באמצעות הצגת הסכם נאמנות, שבו מצד אחד קיים "נאמן" ומהצד  
19 השני קיים "נהנה" ידוע ומזוהה. ראו הוראת סעיף 69(ב) לחוק. בהסכם נאמנות שכזה צריך  
20 שיאמר מהי הזכות במקרקעין שהנאמן רוכש בנאמנות עבור הנהנה.
- 21 **העוררות לא הוכיחו מאומה בהקשר של טענתן החלופית**. בתצהיר העדות הראשית מטעמן  
22 לא נטענה כל טענה בדבר היות חברת חדיף "נאמנה", כביכול, עבור חברת רבץ ברכישת  
23 מחצית מהזכויות במקרקעין.
- 24 כאשר מועלית טענה לקיומה של נאמנות, כטענה חלופית לטענה ראשית בדבר העדר קיומה  
25 של עסקה במקרקעין – **הרי שמדובר בטענה עובדתית חלופית**, אשר אין לאפשר העלאתה  
26 בהתאם לתקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984. דומני, כי גם ספק גדול  
27 אם העוררות יכולות לטעון כי העובדות כהווייתן אינן בידיעתן, לצרכי תקנה 72(ב) הני"ל.
- 28 די בכך כדי לדחות את טענת ה"נאמנות" שהעלו העוררות.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בנוסף לכך, העוררות לא הגישו הודעת נאמנות למשיב – לא לפי סעיף 73(ו) ואף לא לפי סעיף  
2 74 לחוק.
- 3 סעיף 69(ג) לחוק קובע כי אדם לא יוכר כנאמן לפי חוק מיסוי מקרקעין אלא אם מסר הודעה  
4 על נאמנות למשיב, ולא יינתן הפטור ממס לגבי העברה ל"נהנה" אם לא נמסרה הודעה על  
5 נאמנות.
- 6 יודגש, כי גם בשלב בו העלו העוררות לראשונה את טענת הנאמנות – בשלב ההשגה, לא הוגשה  
7 על ידן בקשה להארכת מועד והודעה על נאמנות. על כן, אינני רואה מה הרלבנטיות לפסיקה  
8 אליה הפנו העוררות בסיכומי התשובה שלהן (סעיף 7 לסיכומי התשובה) – שכן, בשום שלב  
9 לא הוגשה הודעה על נאמנות במקרה הנדון.
- 10 העוררות הפנו לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 1613/92 **אביגדור זיו נ' מנהל**  
11 **מס שבח מקרקעין** (6.8.1996), אלא שבפרשת זיו כלל לא היתה מחלוקת בין הצדדים בדבר  
12 קיומה של נאמנות בפועל, אך הסוגיה שנדונה היתה האם ניתן להכיר בה לצרכי חוק מיסוי  
13 מקרקעין מקום בו לא נמסרה הודעה על נאמנות במועד. **לא זה המקרה בענייננו, וכלל לא**  
14 **ניתן להקיש מהפסיקה בעניין זיו למקרה הנדון כאן.**
- 15 ואם לא די בכך, הרי שהעוררות חותרות לכך שוועדת הערר תפרש את ההסכם ביניהן באופן  
16 שישתמע ממנו כאילו התקיימה נאמנות בין חדיף לרבץ, שעה שההסכם אינו משקף כלל, לא  
17 במפורש ולא במשתמע, רכישה בנאמנות.
- 18 לשון ההסכם בין העוררות אינה מעידה על קיומה של נאמנות בין חדיף לבין רבץ, ואף מהותו  
19 האמיתית של ההסכם, כפי שבוארה והובהרה לעיל, אינה מובילה למסקנה כי התקיימו יחסי  
20 נאמנות, במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, בין חדיף לרבץ. כאמור לעיל, תוכנו ומהותו של  
21 ההסכם מעידים על הסכם לשיתוף פעולה עסקי בין העוררות ברכישת המקרקעין ובביצוע  
22 הפרויקט.
- 23 זאת ועוד, גם אם היה ניתן בדרך לא דרך להגיע למסקנה – וכאמור, לא ניתן – כי ההסכם  
24 מעיד על קיומה של נאמנות בין חדיף לרבץ, גם אז לאור ההלכה הפסוקה כפי שנקבעה בדנ"א  
25 **חזון** – דין טענת העוררות להידחות.
- 26 אזכיר, כי העובדות שלפיהן נקבעה ההלכה בעניין **חזון** בדיון הנוסף, היו שה"ה חזון, אשר היו  
27 דיירים מוגנים בדירת מגורים בירושלים (בקרעק של רשות הפיתוח שנוהלה על ידי חברת  
28 "עמידר"), היו זכאים על פי מדיניותה של "עמידר" לרכוש את הנכס בתנאים מועדפים,  
29 במחיר מופחת וללא מכרז.





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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בידי חזון לא היו האמצעים הכספיים בכדי לרכוש את הדירה, ועל כן הם התקשרו בעיסקה  
2 עם הה"ה ליפשיץ וה"ה מור, אשר התעניינו בניצול זכויות הבניה בחלקה שעליה עמדה דירת  
3 המגורים. הצדדים שם הסכימו לפעול יחד לרכישת החלקה וכן הסכימו לגבי אופן ניצול  
4 החלקה לאחר רכישתה. הוסכם בין הצדדים לאותו הסכם – שלא הובא לידיעת "עמידר" –  
5 כי מור וליפשיץ יעמידו לרשות חזון את הכספים הדרושים לצורך רכישת הדירה על ידי חזון  
6 מחברת "עמידר", ולאחר מכן ייהרס המבנה הישן ויוקם תחתיו בית חדש בן 3 קומות שיכיל  
7 שלוש דירות בסך הכל וכל אחד מן הצדדים יקבל דירה אחת, בחלוקה באחוזים מן השטח  
8 הכולל של הקרקע כפי שנקבע בהסכם שם.
- 9 עוד הוסכם כי "הרכישה על שם חזון תלווה בהצהרת נאמנות מצד חזון לזכות הרוכשים על  
10 פי האמור בחוזה זה".
- 11 חזון אכן רכשו את החלקה מ"עמידר" בכספים שקיבלו ממור וליפשיץ, ותוך 30 יום ממועד  
12 הרכישה מסרו הודעת נאמנות למנהל מיסוי מקרקעין בהתאם לסעיף 74 לחוק, ודרשו כי חלק  
13 העסקה הנוגע למור וליפשיץ (72% מהחלקה) יהיה פטור ממס שבח ומס רכישה מאחר ונרכש  
14 על ידי חזון בנאמנות עבור מור וליפשיץ. המשיב בפרשת חזון לא קיבל את ההצהרה וקבע כי  
15 העיסקה של הצדדים היא עסקת מכר עצמאית החייבת במס שבח על ידי חזון ובמס רכישה  
16 על ידי ליפשיץ ומור.
- 17 בנקודה זו עלי לציין, כי העובדות של פרשת חזון דומות למקרה שלפנינו, בשינוי אחד (מהותי)  
18 שלא היתה בהסכם הנדון כאן הסכמה על רכישה בנאמנות ואף לא הוגשה הצהרה על נאמנות.  
19 במקרה הנוכחי כמו במקרה של חזון, חברת רבץ לא יכולה היתה לגשת למכרז, כשם שה"ה  
20 ליפשיץ ומור לא יכולים היו לרכוש את הקרקע או חלק ממנה מחברת "עמידר", בוודאי לא  
21 בתנאים המועדפים שקיבלו חזון. במקרה הנוכחי, כמו גם בפרשת חזון לא קיימת מניעה  
22 להעברת זכויות לאחר המכרז, כשם שחזון היו יכולים להעביר את זכויותיהם לאחר הרכישה  
23 מ"עמידר". במקרה הנוכחי, כמו גם בפרשת חזון, חברת חדיף וחברת רבץ רצו לפעול בשיתוף  
24 פעולה ברכישת המקרקעין ובניית הפרויקט, וכך גם רצו ה"ה ליפשיץ ומור לפעול בשיתוף  
25 פעולה עם חזון לצורך רכישת המקרקעין ובניית בנין מגורים חדש.
- 26 בית המשפט העליון, ברוב דעות בדנ"א חזון קבע כי המחוקק הגדיר מיהו "נאמן" ומיהו  
27 "נהנה" לפי החוק, לצרכי תחולת הפטור, ואין מקום להרחיב ההגדרות כך שיחולו גם על  
28 "נאמנים ו"נהנים" אחרים (סייפת פסקה 11 לפסק דינו של כבוד השופט מצא).
- 29 עוד נקבע בהלכת חזון כי הפטור עפ"י סעיף 69 לחוק נועד למנוע מיסויו של נאמן, כיון  
30 שהעברת הזכות ממנו לנהנה אינה מצמיחה לו כל יתרון.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העברת הזכות מנאמן לנהנה היא השלמה של פעולת הרכישה המקורית, כך שקיימת עיסקה  
2 אחת, אך זאת רק בתנאי שנתמלאו יסודות האמור בסעיף 69(ב).
- 3 במקרה של חזון, נוצרה נאמנות בגין כספים שהועמדו על ידי ה"ה מור וליפשיץ לצורך המימון  
4 של ניצול האופציה שניתנה לחזון לרכוש מ"עמידר" את הנכס. האופציה ניתנה אך ורק לחזון,  
5 אך לא הוקנתה ל"נהנים" (מור וליפשיץ) הנחה בחלקה גופה. ה"נכס" מושא הנאמנות הם  
6 הכספים שהעמידו מור וליפשיץ לטובת חזון. נכס זה אינו מקים נאמנות במשמעות חוק מיסוי  
7 מקרקעין.
- 8 על כן, קובע בית המשפט העליון בדנ"א חזון כי היתה עסקה מקורית וראשונה בה רכשו חזון  
9 את החלקה בעבור עצמם בלבד, מאחר והאופציה לרכישה בתנאים המוטבים ניתנה רק  
10 לחזון, והם לא היו זכאים לרכוש את החלקה בתנאים שהעמידה להם "עמידר" אלא לעצמם.  
11 נקבע גם כי התקיימה עיסקה שנייה, משרכשו חזון את הזכות, מכרו את החלקים כפי שזכר  
12 לה"ה ליפשיץ ומור. עיסקה זו העניקה לרוכשים ליפשיץ ומור זכות חדשה שלא הוקנתה להם  
13 ברכישה המקורית.
- 14 נקבע אפוא, כי מצב הדברים שתואר יצר עסקה דו-שלבית, ואף שהתרחשה במסגרת יחסי  
15 נאמנות שנוצרו בין הצדדים הרי שהיא אינה מקיימת את תכלית ההענקה של הפטור ממס  
16 שעליו מורה סעיף 69 לחוק.
- 17 הלכת חזון חלה ורלבנטית למצב הדברים שבמקרה שלפנינו. 63.
- 18 גם אילו ניתן היה לקבל את טענת העוררות לקיומה של נאמנות ביניהן, הרי שבשלב הראשון  
19 הנאמנות היחידה שניתן היה להכיר בה היא נאמנות על הכספים שהעמידה חברת רבץ לטובת  
20 חברת חדיף, וזו אינה נאמנות במשמעות החוק. שכן, חברת רבץ (כמו ה"ה ליפשיץ ומור בעניין  
21 חזון) איננה זכאית להציע הצעה במכרז מחמת העדר כשירות מבחינת סיווג קבלני. על כן  
22 וכאמור, לכל היותר, ניתן להכיר בנאמנות על הכספים שהעמידה חברת רבץ לחברת חדיף  
23 לצורך ההצעה במכרז, אך לא בנאמנות על נכס המקרקעין מושא המכרז. משמע, אין המדובר  
24 בנאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין, העומדת בתנאי סעיף 69 לחוק.
- 25 במסגרת השלב השני של עסקה דו-שלבית זו שבפנינו, קרי: בשלב שלאחר זכייתה של חברת  
26 חדיף במכרז, נוצרה למעשה עסקת מכר של מחצית הזכויות במקרקעין מחברת חדיף לחברת  
27 רבץ.
- 28 אשר על כן, אין לקבל את טענתן החלופית של העוררות לקיומה של נאמנות, וזאת בשל כל  
29 הנימוקים שפורטו לעיל. 64.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 **חיוב בקנס אי הצהרה במועד ו/או קנס פיגורים:**

2 65. בחנתי את טענות העוררות גם בנושא החיוב בקנס – ולא מצאתי לנכון להתערב בעניין זה  
3 בהחלטת המשיב. אילו היו העוררות פועלות בהתאם לדרישתו של מר סומך, מנהל המשיב,  
4 והיו מגישות את הצהרה בסמוך לאחר מכתבו מיום 2.2.16, כי אז ייתכן שהיה מקום לשקול  
5 ויתור על הקנס לתקופה שממועד החתימה על ההסכם ועד למועד הגשת הצהרה בפועל.

6 אלא שהעוררות לא פעלו כך, התעלמו מדרישת מנהל המשיב להגשת הצהרה לפי סעיף 82  
7 לחוק ולמעשה לא הגישו הצהרה עד למועד הגשת ההשגה.

8 כפי שהבהרתי לעיל, אני מוצאת התנהלות זו כהתנהלות שאין לקבלה ובוודאי שאין מקום  
9 לקבוע כי התנהלות שכזו תביא בסופו של יום לביטול הקנס.

10 **סוף דבר:**

11 66. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר, לקבוע כי ההסכם בין  
12 העוררות מיום 22.12.15 מהווה עסקה במקרקעין במשמעות החוק, באופן המקיים חבות במס  
13 רכישה ובמס שבת, כמו גם בתשלום קנס אי הצהרה במועד.

14 כמו כן, אציע לחייב כל אחת מהעוררות בהוצאות ובשכר טרחת עו"ד המשיב בסך 15,000 ₪  
15 לכל עוררת, ובסך הכל 30,000 ₪.

16 **חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן:**

17 אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין.

18 **חבר הוועדה, עו"ד ד"ר נתן מולכו:**

19 1. אני מצטרף לדעתה של יו"ר הוועדה, כבי השופטת אורית וינשטיין. לתוצאתה זו הגעתי גם  
20 מטעמים נוספים.

21 **כללי**

22 2. נדרשים אנו לדון בהסכם מיום 22.12.2015 בין שתי העוררות שלפנינו (להלן "ההסכם"), האם  
23 עניינו מתן שירותים או שמא עסקה במקרקעין.

24 3. מחד, מעניקה העוררת 1 לעוררת 2, מחצית מההון העצמי הנדרש למימון הפרוייקט וכן  
25 שירותי שיווק ופרסום ושירותי ניהול ומנגד, זכאית, העוררת 1, לקבלת מחצית מהרווחים  
26 בפרוייקט מידי העוררת 2.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 4. הגדרת הרווחים בפרוייקט אף היא הוגדרה במפורש בסעיף 2.8 להסכם, כהכנסות הפרוייקט
- 2 (שהוגדרו בסעיף 2.7 להסכם) בניכוי הוצאות הפרוייקט (שהוגדרו בסעיף 2.5 להסכם).
- 3 5. אין בהסכם פירוט לעניין השיווק והפרסום ו/או שירותי הניהול הנדרשים מהעוררת 1 להבדיל
- 4 מהוראות מפורשות לעניין ההתחשבות הכספית, העמדת ההון העצמי וחלוקת הרווחים.
- 5 6. ההסכם הוגדר בפשטות "הסכם". אין בהסכם סממנים המעידים כי עניינינו בהסכם הלוואה
- 6 ו/או מימון ביניים ו/או מתן שירותים ו/או אחר, אלא דווקא, מכלל הסעיפים לעיל וכפי שאף
- 7 עולה מניתוח ההסכם ע"י יו"ר הועדה דלעיל, ניתן ללמוד כי לפנינו הסכם שותפות, Joint
- 8 Venture, בפרוייקט.
- 9 7. והשאלה הנשאלת הינה האם עסקן בהסכם מתן שירותים כפי שהעוררות טוענות או בעסקה
- 10 למכירת זכויות במקרקעין.
- 11 **ראשית לעניין מועד פקיעת סמכות המנהל לשום**
- 12 1. דין טענות העוררות, בנושא זה, להידחות ואני מסכים עם פסק דינה של כב' יו"ר הועדה
- 13 ונימוקה.
- 14 2. סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את החובה להגשת הצהרה וכן את הפרטים
- 15 המינימאליים שעל הודעה זו לכלול ובכללה: פרטי הזכות, פרטי העסקה, התמורה בעד
- 16 מכירת הזכות ותאריך מכירתה, התמורה בעד רכישת הזכות ותאריך רכישתה, הניכויים
- 17 והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח, סכום המס המגיע ודרך חישובו, הזכאות לפטור
- 18 או להנחה.
- 19 3. סעיף 82 לחוק האמור קובע כי מי שלא דיווח על אותם פרטים, יראוהו כמי שלא הגיש הצהרה
- 20 על פי החוק האמור.
- 21 4. סעיף 112(א) קובע כי המנהל רשאי לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע חוק זה. קבע המנהל
- 22 טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם.
- 23 5. המנהל קבע במסגרת הוראות הביצוע את סוגי הטפסים שיש להגיש.
- 24 6. עיון בהודעה שנמסרה ע"י עו"ד ריקי אוזן, בשם העוררים, מיום 31.1.16 מעלה כי ניתנה
- 25 הודעה על חתימת הסכם מתן שירותים לפרוייקט עתידי.
- 26 7. כן צויין כי השירותים הינם למימון, שיווק וניהול פרויקט מגורים בטירת הכרמל אשר
- 27 העוררת 2 מבקשת לגשת ולהציע הצעה למכרז לגביו.
- 28 8. ההודעה כוללת ציון כי אין מדובר בעסקה במקרקעין "בין היתר בשל ההסכמה המוקדמת על
- 29 הענקת השירותים עוד לפני שהוגשה הצעה במכרז לרכישת הפרוייקט".
- 30 9. כן נקבע כי השירותים יוענקו במידה ותהיה זכייה ותמורתם תובטח בתוצאות הפרוייקט וכי
- 31 ההודעה נעשית רק למען הסדר הטוב והזהירות.
- 32 10. להודעה צורף ההסכם.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

11. לא צויין בהודעה לאיזה מכרז בכוונת העוררת לגשת, מה היקף יח"ד בו, מה התמורה, מה הניכויים וכיוצ"ב אלא אך בדרך עקיפה, מההסכם שצורף.
12. ההודעה לא הוגשה ע"ג הטפסים שנקבעו ע"י המנהל ואף לא כהודעה המצורפת לה.
13. אין ספק כי הודעה זו, גם ככל שהייתה מוגדרת כ"הצהרה" אינה עומדת בהוראות סעיף 73 לחוק גם מהטעם שההודעה לא כללה את כלל הפרטים שנדרש לפרטם עפ"י סעיף 73 לחוק ובעיקר בשל אי הגשתו בטופס שקבע המנהל בצירוף הפרטים שנקבעו בחוק האמור.
14. המשיב פעל נכון עת ביקש, בהתאם לסמכותו בסעיף 82, פרטים נוספים ומילוי הצהרה כדין.
15. אין חולק כי העוררים לא הגיבו על דרישה זו עד לאחר קביעת שומה לפי מיטב השפיטה ע"י המנהל.
16. הודעה סתמית ואף הצהרה סתמית אשר אין בה כדי לקיים את האמור בהוראות החוק אינה הצהרה ולא ניתן להכניס לחוק פרשנויות שעה שהחוק ברור ונהיר.
17. גם אין לצפות מהמנהל שיוכל להגיב ו/או להתייחס לשומה בהיעדר כל פרט לגביה ולפיכך תקופת ה- 8 חודשים לא יכולה שתבוא אלה מהמועד בו מחזיק המנהל את מלוא הפרטים שנדרשו על פי החוק.
18. אין מטרת 8 החודשים להוות סד בכדי לחסום את המנהל ואת המדינה מגביית מס אמת אלא מטרתן לאפשר ודאות בביצוע עסקאות לציבור הרחב, המקיים את החוק.
19. כאשר המנהל דורש פרטים נוספים ואלו לא מומצאים בפניו הרי לא ניתן למנות מועדים אלו במניין המועדים הנתונים למנהל לבחינת ההצהרות והשומות שהוגשו בפניו.
20. לפיכך, דעתי הינה כדעת כבוד יו"ר הועדה ודין טענות העוררות, בנושא זה, להידחות.

### האם בפנינו עסקה החבה במס לפי חוק מיסוי מקרקעין

21. השאלה המרכזית, בערר זה, היא האם אכן בפנינו עסקה משותפת בה העוררת 1 רכשה מחצית מהמקרקעין מהעוררת 2 או הסכם מתן שירותים בלבד.
22. לעניין זה הפנה המשיב, כבר בשלב התשובה להשגה, לפס"ד עא 614/82 ש.א.פ בע"מ ולע"א 1440/90 דרעד בע"מ.
23. העוררות, מנגד, הפנו לכך שההסכם מתייחס לתקופה, עוד טרם הגשת ההצעה והזכייה במכרז, וכי קיומו מותלה בתנאי מתלה – זכייה במכרז.
24. אין בידי לקבל טענה זו של העוררות.
25. חוק מיסוי מקרקעין כולל הגדרת "זכות במקרקעין" תוך קביעה כי "מכירה" לרבות "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין... לרבות הענקתה של זכות להורות על הענקתה".



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 26. חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק פיסקאלי שבו חורג המחוקק ממסגרת דיני הקניין וחותר לשום  
2 עסקת מקרקעין במס על פי תפיסת התוכן הכלכלי של עסקה ולא התוכן הפורמלי ללא  
3 משמעותו הרגילה של מכירה על פי דיני הקניין.
- 4 27. בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נגד שעלים ניהול נכסים ואח' כותב השופט צ.  
5 זילברטל:
- 6 "הנה כי כן, המיסוי על פי התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו הרחבה של המונח  
7 "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים והוא מפנה  
8 זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות האובליגטוריות של הצדדים לעסקה. נמצא כי על  
9 פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת במס בהתאם לתשובה שתינתן לשאלה האם  
10 חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא  
11 בהתאם לצורתה של העסקה ומשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה כאמור, נגזר  
12 מההגדרה הרחבה של המונח "מכירה" והוא נדרש על מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות  
13 רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין."
- 14 28. תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" היא תפיסה רחבה,  
15 שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלה בדין הכללי. תפיסה זו מקורה במגמה  
16 הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את רשת המס על עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית -  
17 ולא דוקא המשפטית - מהוות "ארוע המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים  
18 לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי.
- 19 29. בפרשנות המושגים מתוך חוק המס, נקודת המוצא היא כי מושגי היסוד יתפרשו בדרך  
20 המקובלת בדין הכללי (א' ברק, "פרשנות דיני המיסים", משפטים כח 425 (1996)).
- 21 30. על גישה זו המאפיינת את המשפט הפיסקלי, המתרחק ממסגרות הדין הפורמלי, ומבקש  
22 לעמוד על התוכן הכלכלי האמיתי של העסקאות, עמד השופט לנדוי בע"א 265/79 מנהל מס  
23 שבח נ' בן עמי, פד"י לד(4) 701 (1980), 703:
- 24 "... חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי, שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין  
25 הפורמליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על  
26 יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר  
27 למשמעותו הרגילה בדיני הקניין."
- 28 31. על הצורך להתנתק מן "העסקה הכתובה" ולבחון את העסקה אמיתית בין הצדדים עמד  
29 הפרופ' א' נמדר, בספרו מס שבח מקרקעין (בסיס המס) תשנ"ח-1998, עמ' 6-245, פסקה  
30 903:
- 31 "ההגדרה הרחבה של 'מכירה' מאפיינת את ההעדפה של חוק מס שבח לאמץ את עקרון  
32 התוכן הכלכלי של העסקה במקום את הצורה הפורמלית. עקרון זה 'שתפס' לו שביטה  
33 בחוק מס שבח, יש לו חשיבות רבה גם בפרשנות הגדרת 'מכירה'. ראשית, פסקי דין



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוסקים בעיסקת קומבינציה פיתחו את העקרון, כי כדי שתתבצע 'מכירה' לפי חוק מס  
2 שבח, אין צורך במכירה מבחינה צורנית, ודי לה לעיסקה שהיא מעבירה 'פרמטרים' של  
3 בעלות כדי שיראו בכך 'מכירה' לענין החוק. שנית, עקרון זה, הבוחן את העסקה מבחינת  
4 מהותה הכלכלית, מהווה כלי עזר בידי שלטונות המס לגילויין של עסקאות מוסוות שנעשו  
5 על ידי הצדדים, ואשר לא ניתן להבחין בהן בראייה רגילה. דבר זה נעשה בדרך כלל על ידי  
6 הצגת מספר מכירות כעיסקה אחת מבחינה צורנית, המדלגת על עסקאות אחרות שנעשו  
7 לפניה, תוך כוונה לחסוך בתשלום מס. בנדון זה, מבחן התוכן הכלכלי יש לו היכולת הנכונה  
8 'לדלות' את העסקאות האמיתיות שנעשו, תוך התעלמות מצורת הצגתן על ידי הצדדים".
- 9 32. הלכה מושרשת היא כי את דיני המס יש לפרש לאור תכליתם ולהחיל אותם בהתאם למהותה  
10 הכלכלית האמיתית של העסקה (וראה גם ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד  
11 נט(4) 588, 609 (2005), ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע,  
12 בפסקאות 16-18 (11.6.2008); ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ'  
13 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, בפסקה (26.1.2010)
- 14 33. לצורך כך, "לא מן הנמנע כי הפירוש שיינתן לאותו מושג עצמו לצורך דיני המס ייסטה מן  
15 הפירוש הניתן לו על פי הדין הכללי" (ראה ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ  
16 נ' מנהל מס שבח רחובות, פ"ד סב(1) 57, (2006); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ'  
17 חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, נו(1) 877, 89-89 (2001); ע"א 5865/11 מנהל מיסוי  
18 מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ, (14.8.2014)
- 19 34. ההסכם, כפי המוצג, כולל התייחסות בעיקר לנושאי ההתחשבנות, חלוקת הרווחים, העמדת  
20 ההון העצמי, הליווי הבנקאי. אין כל פירוט או הוראה לעניין שירותי השיווק ופרסום יחידות  
21 הדיור למעט הקבוע, בקצרה מאוד, בסעיף 2.9.2 להסכם.
- 22 35. ההסכם כולל שירותי ניהול ואולם אין כל פירוט מהן שירותי הניהול למעט שורה סתמית  
23 בסעיף 2.9.3 להסכם.
- 24 36. ההסכם כולל גם הענקת מימון (ראה סעיף 2.9.1) ואולם גם כאן אין תנאי החזר כפי שהיה  
25 מצופה לראות בהסכמי הלוואה ומימון ולו התייחסות לבטוחות.
- 26 37. מנגד, נקבע בסעיף ההגדרות "התמורה" בשיעור מחצית מרווחי הפרוייקט.
- 27 38. הנה כי כן, העוררת 1 מעניקה מחצית מהמימון הנדרש לפרוייקט כנגד קבלת מחצית מרווחי  
28 הפרוייקט.
- 29 39. יתרה מכך, ככל שיהיו הפסדים בפרוייקט תישא העוררת 1 במחצית ההפסדים או בסכום  
30 ההון העצמי שהעמידה לפי הנמוך מהשניים.
- 31 40. בחינה כלכלית של העסקה תגלה כי אין מהותה עסקת הלוואה רגילה כפי שהינה נהוגה  
32 במדינתנו.
- 33 41. אין ערבויות ואין בטחונות ואין בטוחות להשבת הלוואה.



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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 42. גם בחינה כלכלית של השירותים האמורים להינתן הינה לוקה בחסר. אין פירוט מה נדרש  
2 מהחברה בנושא הפרסום והשיווק והניהול ובכל מקרה אין הוא הנוהג במדינתנו לשלם  
3 מחצית מהרווחים בפרוייקט בגין פעולות אלו. מדובר בסכומים הגבוהים מהותית  
4 מהסכומים הנהוגים לתשלום בשוק בכגון דא.
- 5 43. מנגד, בהסכם יש סממנים ברורים לשיתוף פעולה עד כדי שליטה בפרוייקט.  
6 44. לעוררת 1 זכות מלאה לעיין בספרי העוררת 2 ולבדוק את מסמכי הפרוייקט.  
7 45. ניתן לראות כי כלל ההסכם משקף למעשה שותפות בפרוייקט Joint Venture ולא הסכם  
8 מימון ו/או מתן שירותים.
- 9 46. בכל ההסכם שזור נושא השותפות הכספית והרווחים ממנה שתכליתו קיום מיזם משותף.  
10 47. אין אני יכול לקבוע ולהתוות לצדדים את דרך התקשרותם. אך בשעה שהתקשרו בדרך  
11 שהתקשרו בה הרי חובה עלינו לבחון את תכליתה הכלכלית ולא הקניינית.
- 12 48. מהותה הכלכלית של העסקה הינה אחת, עסקה משותפת, ומאחר והעוררת 2 רכשה את מלוא  
13 הזכויות במקרקעין, ועל כך אין מחלוקת, באשר הגשת ההצעה במכרז, ממנו ניתן ללמוד  
14 מהודעת רשות מקרקעי ישראל מיום 5.1.2016 בדבר אישור העסקה ודבר הזכייה שאושר  
15 בועדת המכרזים ביום 31.12.15, מופנה אך ורק לעוררת 2.
- 16 49. לפיכך, המהות הכלכלית של העסקה, לצורכי מס, הינה מכירת מחצית מהמקרקעין ע"י  
17 העוררת 2, שזכתה במכרז רשות מקרקעי ישראל, לעוררת 1.
- 18 50. לטעמי אלו יש להוסיף את יתר טעמיה של יו"ר הועדה אשר מקובלים אף עלי.  
19  
20
- האם מדובר בעסקת נאמנות**
- 21 51. העוררים טוענים, בסיפא לסיכומיהם, כי, לחילופין, מדובר בעסקת נאמנות.  
22 52. אין ביכולתי לקבל אף טענה זו.
- 23 53. אכן, נקבע בפסיקה כי יש לפרש חוקי המס לפי תכלית העסקה ואולם יש לתת פרשנות  
24 דווקנית מקום שבו דברי המחוקק ברורים שמא נמצא קובעים מס שונה מאחד לשני וזאת  
25 מעבר ליתר תכליות חוקי המס כפי שפורטו בפסק דינה של כב' יו"ר הועדה.
- 26 54. סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין קובע במפורש כי "כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני  
27 זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל, תוך שלושים  
28 יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן  
29 לענין סעיף 69."
- 30 55. החוק לא רק קובע מועד להגשת הדיווח אלא אף קובע צורניות, הגשת ההודעה בטופס שקבע  
31 המנהל, הדורש חתימותיהם של הנהנה ושל הנאמן, יחדיו.





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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 56. יש לשים לב כי המחוקק לא דרש הסכם נאמנות אף כי היה מצופה כי, בנסיבות המקרה,  
2 יחתם הסכם נאמנות, מפורש, שיסדיר את היחסים בין הצדדים.
- 3 57. קבלת הפרשנות אותה מציעים העוררים בסיכומיהם, משמעותה ביטול מילותיו המפורשות  
4 של המחוקק ואימוץ פרשנות הנוגדת במפורש את לשון החוק.
- 5 58. ראוי להזכיר כי "פרשנות תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה  
6 אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה משמעותו הלשונית הפשוטה והדווקנית אך אין  
7 פירושה מתן פרשנות, שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת". ראה ע"א 3067/11 קיבוץ  
8 אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו, 20.11.2012). פסקה 19 בפסק הדין של כב' השופט י'  
9 דנציגר.
- 10 59. בפסק הדין הנ"ל נקבע כי "מקום שאין לפרשנות המוצעת נקודת אחיזה כלשהי בלשון  
11 הסעיף, אין צורך להמשיך ולבחון הטענות בדבר הפרשנות התכליתית שיש לתת לחוק בכלל  
12 ולסעיף ספציפי בו בפרט" (פסקה 21 לפסק דינו של כב' הש' דנציגר).
- 13 60. גם אם נבחן את ההסכם לגופו, כקביעת ההרכב בע"א 4639/91, מנהל מס שבח מקרקעין נ'  
14 חזון ואח' (פורסם במיסים) (להלן: "עניין חזון"), בו בית המשפט דן במוסד הנאמנות (ראה  
15 פסקה 10 ואילך לפסק הדין של כבוד השופט מ' חשין):  
16 "נרכז עצמנו עתה בשלב הראשון - בו ראינו עיקר - ונדע, כי התשובה לשאלה אם רכש אדם  
17 זכות במקרקעין כך או כך - אם רכש אותה בשמו הוא בשביל פלוני והפך בכך "נאמן", או  
18 אם רכש אותה בשמו הוא ועבור עצמו ואין הוא "נאמן" - התשובה לשאלה תיגזר, וחייבת  
19 היא להיגזר - בראש ובראשונה - מתנאי ההסכם שבין אותו אדם, כרוכש, לבין המוכר לו  
20 אותה זכות במקרקעין. כך, למשל, במקום בו מסכימים מוכר ורוכש כי מחצית מן הזכות  
21 נושא ההסכם ירכוש הרוכש עבור עצמו, ואילו את המחצית השנייה ירכוש הוא אמנם  
22 בשמו-הוא אך בשביל פלוני - כך יהיה וכך נכריע דין. הוא הדין בכל הסכם אחר, שתניותו  
23 מפורשות הן או נלמדות הן מכללא. ההסכם בין המוכר לבין הרוכש הוא שיקבע ויכריע."
- 24 61. עיון בהסכם שנכרת בין הצדדים מלמד בהואיל הרביעי כי "הצדדים מעוניינים לעגן את  
25 מערכת היחסים המשפטיים ביניהם ולהסדיר את עקרונות שיתוף הפעולה ביניהם בקשר  
26 לפרוייקט".
- 27 62. דהיינו אין במבוא להסכם, כל איזכור לעניין הנאמנות ולא רק זה אלא אף ההסכם עצמו  
28 מבהיר כי העוררת 2 תהיה בעלת הזכויות הבלעדית במקרקעין (ראה סעיף 4.1.1 פסקה 2  
29 להסכם).
- 30 63. ויוער, סעיף 4.1.1 להסכם, אינו סותר את הקביעה כי מדובר בעסקה החבה בתשלום מס.  
31 סעיף 4.1.1 להסכם, אשר קובע את הנושא הקנייני, אינו סותר את מהותה המיסוית של  
32 העסקה, באשר, כפי שכבר ציינתי לעיל, הגדרת "מכירת זכות במקרקעין" אשר בסעיף 1





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

ו"ע 17-09-26722 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לחוק, מתפשטת הרחק מעבר למשמעותה הרגילה בדיני הקניין ואינה חייבת להיות צורנית  
2 ו/או פורמלית. די בתוכנה המהותית של העסקה בכדי לקבוע חיובה במס.  
3 64. משמע, לאור סעיף 4.1.1 להסכם, שגם הצדדים לא ביקשו לייסד ביניהם יחסי נאמנות, אחרת  
4 היו מציינים זאת במפורש ובוודאי שלא היו קובעים את אשר קבעו בסעיף הנ"ל בהסכם.  
5 65. שעה שאין הסכם נאמנות, שתכלית ההסכם לא דן בנאמנות ולא הזכיר את המילה "נאמנות",  
6 שעה שלא ניתנה כל הודעה על נאמנות למנהל (ובמקרינו גם לא לאחר מכן) ובשעה שלא ניתנה  
7 הודעה על נאמנות בטופס שקבע המנהל ותוך המועד שקבע המנהל – הרי אין לנו אלא לקבוע  
8 כי אין מדובר בעסקת נאמנות.  
9 66. לפיכך דין טענה זו להידחות.

### לעניין קנס פיגור

- 10  
11  
12 67. גם בעניין זה דין טענת העוררים להידחות ואני מצטרף לדעתה של כב' יו"ר הועדה ולטעמיה.  
13 **סוף דבר:**  
14 68. מכל המקובץ, אני מצטרף לדעת יו"ר הועדה, מטעמיה ומהטעמים שפורטו מעלה, כי דין הערר  
15 להידחות ובהתאם לקבוע כי ההסכם בין העוררות מיום 22.12.15 מהווה עסקה במקרקעין  
16 כמשמעותה בחוק, באופן המקיס חבות במס רכישה ובמס שבח, כמו גם בתשלום קנס אי  
17 הצהרה במועד וקנס פיגור.  
18 69. כמו כן, אני מצטרף להחלטת יו"ר הועדה לחייב, כל אחת מהעוררות, בהוצאות ובשכר טרחת  
19 עו"ד המשיב, בסך 15,000 ₪ לכל עוררת, ובסך הכל 30,000 ₪.  
20 הערר נדחה אפוא, וכל אחת מן העוררות תישא בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסך של 15,000 ₪, ובסך הכל  
21 30,000 ₪.

### המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

- 22  
23 ניתן היום, ח' תשרי תש"פ, 07 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.

חיים שטרון, עו"ד  
חבר וועדה

מולכו נתן, עו"ד  
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת  
יו"ר הועדה

24