



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

יו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בפני  
כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר  
מר אברהם הוכמן, חבר  
רו"ח שלמה מדהלה, חבר

העורר  
חיים אלמוג יוסבאשוילי  
ע"י ב"כ עו"ד רמי בביאן

נגד

המשיב:  
מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

### פסק דין

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

### כללי

1. לפנינו ערר, על פי סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק"), על החלטת המשיב מיום 4.3.18 בהשגה על שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה מספר 116218264 בנוגע להסכם רכישת מניות חברת הר יוסף השקעות ויזום בע"מ.

2. בערר דגן הסכימו הצדדים לוותר על חקירת המצהירים ובהתאם לכך התייתר הצורך בדיון הוכחות ועל כן, הוגשו סיכומי טענות בכתב.

### העובדות וטענות הצדדים

3. חברת נכסי מבשרת ירושלים בע"מ (להלן: "מבשרת ירושלים") החזיקה באופציה לרכישת מקרקעין במבשרת ציון (להלן: "אופציה").

4. בהתאם להסכם פשרה שניתן לו תוקף של פסק דין מיום 14.7.93 רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") תכחיר למבשרת ירושלים מקרקעין ללא מכרז, בהסכם פיתוח מגרשים לבנייה לפי הוצאות פיתוח שיקבעו על ידה ביחס למקרקעין הרשומים בחלקות 23,24,44-47 בגוש 30306 וחלקות 47,48,58-60 בגוש 30307, בשטח כולל של 10,783 מ"ר (להלן: "המקרקעין").



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 בגין מחלוקת בין מבשרת ירושלים לרמ"י בעניין שווי המקרקעין, הסכם הפשרה משנת 1993 לא יושם.  
2
- 3 5. ביום 23.7.97 מכרה מבשרת ירושלים 50% מהאופציה לחברת הר יוסף השקעות ויזום בע"מ  
4 (להלן: "הר יוסף" או "החברה").  
5
- 6 6. ביום 15.8.07 מכרה מבשרת ירושלים את זכויותיה הנותרים בשיעור 50% מהאופציה לחברת  
7 נכסי מבשרת ציון 2007 בע"מ (להלן: "מבשרת ציון").  
8
- 9 7. ביום 29.10.13 נחס הסכם שיתוף בין מבשרת ציון ובין הר יוסף בו הסדירו את אופן חלוקת  
10 הזכויות במקרקעין ביניהן ואת הזכויות והחובות הנוגעות לכל אחת מהן.  
11
- 12 8. ביום 21.12.14 ניתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה בת"א 3589/09 שביטל את הסכם  
13 הפשרה משנת 1993 וקבע כי מבשרת ציון והר יוסף יהיו זכאיות לרכוש את זכויות החכירה במקרקעין  
14 מרמ"י על פי הערכת השמאי הממשלתי.  
15
- 16 9. ביום 31.5.15 נשלחה לצדדים שמאות מכרעת לגבי שווי המקרקעין, בסך 61,603,540 ₪  
17 (מהוון ללא מע"מ).  
18
- 19 10. ביום 1.9.15 הודיעו מבשרת ציון והר יוסף לרמ"י כי ברצונן לממש את האופציה ובהתאם  
20 ביום 10.7.16 חתמו על המפרט הכספי של רמ"י. החלק של הר יוסף הוא 25,443,618 ₪ מהוון ללא  
21 מע"מ, כאשר 25% מחלק זה עומד על 6,360,905 ₪.  
22
- 23 11. ביום 19.7.16 אישרה רמ"י את העסקה, במשמעות שעל הר יוסף היה לשלם 25,443,618 ₪,  
24 לא כולל מע"מ, עבור הזכויות במקרקעין.  
25
- 26 12. ביום 13.11.16 שילמה הר יוסף לרמ"י את חלקה בגין חכירת המקרקעין וביום 18.12.16  
27 הוגשה הצהרה למשיב לפיה מבקש העורר לשלם מס רכישה לפי שיעור מס של 6%, לפי שווי המכירה  
28 המוצהר של 1,000,000 ₪, אשר נגזר משווי הזכויות במקרקעין המוצג במאזן חברת הר יוסף לשנת  
29 2015 בסך 4,000,000 ₪, כאשר העורר רכש 25% מהמניות שהוחזקו בידי עו"ד בביאן. חברת צרפתי  
30 שמעון בע"מ (להלן: "צרפתי בע"מ") העמידה להר יוסף הלוואה למימוש האופציה וביום 13.11.16  
31 שולם סכום ההלוואה ישירות לרמ"י כנגד חתימת הסכם פיתוח עם הר יוסף. ביום 11.11.16 בסמוך  
32 לאחר חתימת ההסכם לרכישת מניותיו של עו"ד בביאן בחברה (25%) על ידי העורר, נחתמו עם צרפתי  
33 בע"מ הסכם הקצאת מניות והסכם הלוואה (שצורפו כנספח 11 לתצהירו של נפתלי יוסבאשוילי, אביו



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

של העורר). על פי הסכמים אלה, כנגד העמדת הלוואה בסך 32,354,010 ₪, למימון מימוש האופציה, יוקצו לצרפתי בע"מ ולעורר מניות, על ידי דילול מניותיו של אבי העורר (75%), כך שלאחר ההקצאה תהיה צרפתי בע"מ בעלת 51% ממניותיה הרגילות של החברה, העורר יחזיק ב- 44% ממניותיה הרגילות ואבי העורר יחזיק ב- 5% מניות רגילות.

13. ביום 13.6.17 הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה בה קבע המשיב כי שווי המכירה הוא 6,360,309 ₪ המהווה 25% משווי המקרקעין כפי שאושר בעסקה מול רמ"י ביום 19.7.16. במסגרת נימוקי השומה נקבע כי המקרקעין נרכשו על ידי הר יוסף ביולי 2016 בטרם בוצעה עסקת העברת המניות בנובמבר 2016, ולפיכך יש לחייב את העורר בשווי הרכישה לפי שווה המקרקעין במועד העסקה.

14. העורר הגיש ביום 4.7.17 השגה וביום 25.2.18 נערך דיון בהשגה (דיון טלפוני בהסכמת המייצג). ביום 4.3.18 ניתנה החלטה בהשגה הדוחה את ההשגה. על החלטה זו הוגש הערר שלפנינו.

15. ביום 28.4.19 הוגש ערר נפרד בתיק ו"ע 19-04-51229 מטעם צרפתי בע"מ והעורר, על החלטת המשיב מיום 25.3.19 שניתנה בהשגה על שומות מס רכישה שהוצאו לפי מיטב השפיטה לצרפתי בע"מ (בסך 778,574 ₪) ולעורר (בסך 290,057 ₪). העוררים הנ"ל מיוצגים על ידי ב"כ העורר בערר שבפנינו. בין הצדדים הוסכם כי פסק הדין בערר הנדון יכריע גם במחלוקת מושא הערר הנוסף.

16. בפי העורר שלוש טענות עיקריות: ראשית, נטען כי לאחר תשלום מלוא התמורה עבור המקרקעין וחתימת חוזה הפיתוח, קיבלה הר יוסף מעמד של בת-רשות במקרקעין ובהתמלא התנאים שבחוזה הפיתוח היא תהיה זכאית לחתום על חוזה לקבלת חכירה במקרקעין. נטען כי המועד המוקדם בו ניתן לראות את החברה כבעלת זכות במקרקעין הוא מועד תשלום התמורה וחתימת חוזה הפיתוח. מכאן, שבמועד חתימת הסכם רכישת המניות על ידי העורר (11.11.16), טרם קמה לחברה זכות במקרקעין וכל שהיה לחברה באותו מועד הוא אופציה לחתום על חוזה פיתוח כנגד תשלום התמורה. לטענת העורר, המשיב קבע את שווי המניות שרכש העורר כנגזרת משווי המקרקעין, כאילו המקרקעין מצויים כבר בבעלות החברה, בהתעלם מכך שבבעלות החברה הייתה רק אופציה שהחלטה על מימושה הייתה תלויה בגיוס הון בסכום משמעותי ולא הייתה ודאית כלל. כמו כן, נטען כי אפילו היה מדובר בזכות במקרקעין, הרי ששוויה צריך היה להיקבע על פי ההסכם בין הצדדים, בהיעדר טענה לחוסר תום לב או ליחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה (עו"ד בביאן והעורר).

שנית, נטען כי ביום חתימת הסכם רכישת המניות טרם קמה לחברה זכות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ולפיכך, בטרם חתימת הסכם הפיתוח, החברה לא הייתה "איגוד מקרקעין" כנדרש בסעיף 9(ב) לחוק. שלישית, נטען כי החברה והעורר הסתמכו על סיכום פגישה שהתקיימה ביום 22.2.16 עם



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

סגן מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים וכי החלטת המשיב הינה בניגוד לסיכום שהושג בעקבות הפגישה  
הנ"ל. אל יתר טענות העורר אתייחס בסיום, לאחר שאדרש לטענותיו העיקריות.  
17. לטענת המשיב, יום המכירה בעסקה בין החברה ובין רמ"י הוא יום אישורה בידי רמ"י  
(19.7.16), בטרם נרכשו המניות על ידי העורר. נטען כי העסקה בין החברה ובין רמ"י השתכללה לאחר  
שביום 1.9.15 הודיעו מבשרת ציון והר יוסף לרמ"י כי ברצונן לממש את האופציה ובהתאם חתמו  
ביום 10.7.16 על המפרט הכספי של רמ"י. נטען כי הואיל וביום 19.7.16 אישרה רמ"י את העסקה, יש  
בכך משום קיבול של ההצעה ובמועד אישור רמ"י השתכלל חוזה מחייב. עוד נטען כי במסגרת אישור  
העסקה נכללה התניה בדבר חתימה על הסכם פיתוח תוך 60 ימים ממועד אישור העסקה, כך שמדובר  
בהסכם מותלה אשר נכנס לתוקף ביום כריתתו, הוא מועד אישור העסקה. בכל הנוגע לטענת העורר  
כי הר יוסף לא הייתה איגוד מקרקעין בטרם מימוש האופציה, נטען כי מדובר בהרחבת חזית פסולה  
וכי יש לדחותה גם לגופה. בכל הנוגע לטענת ההסתמכות מטעם העורר, נטען כי עניינה של הפגישה עם  
סגן מנהל מיסוי מקרקעין (22.2.16) לא היה קשור לשאלה איזה שומה תוצא בגין מכירת זכויות לאחר  
שרמ"י תאשר את העסקה.

### דיון והכרעה

### תשתית נורמטיבית

18. סעיף 9(ב)(1) לחוק קובע כי לצורך חישוב מס רכישה בעסקה שהיא פעולה באיגוד מקרקעין,  
יש להביא בחשבון את שווי המקרקעין שבבעלות האיגוד. להלן ציטוט הוראה זו:

"9(ב)(1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת  
זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי – כאמור בפסקה (א1) – משווי כלל הזכויות  
במקרקעין שבבעלות האיגוד; לענין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" – הענקת זכות באיגוד,  
לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד,  
והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לענין זה, "הקצאה" – כל הנפקה של זכויות באיגוד;  
(א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד  
המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק  
זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה – זכויות בפירוק) – כיחס האמור או כיחס שבין  
הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם."



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

מכירה לעניין זכות במקרקעין כוללת, על פי סעיף 1 לחוק, גם הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין. המונח "יום רכישה" מוגדר באמצעות הפניה למונח "יום מכירה" בסעיף 19 לחוק (סעיף 137(א) לחוק). סעיף 19(3) לחוק עומד במרכז דיונו והוא קובע את יום המכירה לעניין חישוב מס שבח במקרה של מכירת זכות במקרקעין בידי המנהל. להלן נוסח הסעיף:

"19(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל – יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך."

סעיף זה הינו מקור גם למס רכישה, בהתאם להוראת סעיף 9(ה) לחוק.

19. הוראת סעיף 19(3) לחוק נדונה בע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (11.8.03) (להלן: "עניין אל זיו"). המשיב הסתמך על פסק הדין בעניין אל זיו והעורר ניסה לאבחן את המקרה הנדון בעניינו מעניין אל זיו. באותה פרשה ביקשה המערער, חברה לביצוע עבודות קבלניות, לרכוש ממנהל מקרקעי ישראל (להלן: "ממ"י") קרקע לשם בניית יחידות דיור. הצדדים פנו לממ"י בבקשה לקבל אישור לשינוי ייעוד המקרקעין. ממ"י שלח למערער מכתב ובו מפרט כספי של ערך הקרקע, דמי חכירה ותנאי תשלום. נאמר במכתב כי לאחר קבלת הסכמת המערער לערך העסקה ולתנאי התשלום, תועבר העסקה לאישור הנהלת ממ"י. העסקה הובאה לאישור הנהלת ממ"י ואז נשלחה למערער הודעה על אישור עסקת שינוי ייעוד – חתימת הסכם פיתוח. בהודעה נאמר כי ממ"י אישר את בקשת שינוי הייעוד של הקרקע למטרת בנייה עצמית וכי פרטי העסקה ותנאיה ייקבעו בהסכם הפיתוח שיומצא למערער וכל עוד לא ייחתם ההסכם על ידי הצדדים ייחשבו כל המגעים עם ממ"י כמשא ומתן לקראת חתימת ההסכם. למכתב אישור העסקה צורפה חשבונית מס והמערער נדרשה לפרוע אותה תוך 30 ימים. כן צורפה למכתב הודעה כי מנהל מס שבח מבקש להודיע למערער כי יום אישור העסקה בידי ממ"י נחשב כיום המכירה ובהתאם, אם תתבצע העסקה, יהיה מועד תשלום מס הרכישה תוך 50 ימים מיום אישור העסקה. במסגרת 60 הימים שנקצבו לכך באישור העסקה, נחתם חוזה פיתוח מהוון בין ממ"י ובין המערער. לאחר תשלום דמי החכירה לממ"י אך בטרם נחתם חוזה הפיתוח, התקשרה המערער בהסכם הקצאת מניות עם חברה פלונית, על פיו הקצתה המערער לחברה פלונית מניות, באופן שלאחר ההקצאה תחזיק פלונית מחצית מהון המניות המונפק והנפרע של המערער. פלונית מצדה, התחייבה להעמיד למערער מחצית מהבטחונות שידרוש הבנק אשר עתיד לממן את פרויקט הבניה המתוכנן במקרקעין. לקביעת יום הרכישה הייתה השלכה על חבות המס בגין הסכם הקצאת המניות: אם קדם יום הרכישה להסכם הקצאת המניות, הרי שבמועד ההקצאה כבר נחשבה המערער איגוד מקרקעין ופעולת ההקצאה היא



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

1 "פעולה באיגוד". הערעור לבית המשפט העליון הופנה כנגד קביעת ועדת הערר, כי מועד הרכישה הוא  
2 מועד אישור העסקה על ידי ממ"י.

3  
4 20. בית המשפט העליון קבע בפסק הדין כי הגדרת יום המכירה בסעיף 19(3) לחוק אינה רק לעניין  
5 חישוב השבח והמס, אלא מחייבת לכל דבר ועניין ובפרט לעניין מס רכישה. נקבע כי התכלית של סעיף  
6 19(3) לחוק היא לקבוע את "יום המכירה" במכירת זכויות מקרקעין על ידי ממ"י לכל צורכי החוק.  
7 נקבע כי "יום המכירה" הוא היום שבו ניתן אישור מוסמך של ממ"י לעסקה ומבחן זה תקף גם  
8 במקרים שבהם האישור כפוף לחתימה על חוזה פורמאלי:  
9

10 "הטעמים לקביעת דין מיוחד לעסקאות במקרקעי ישראל נעוצים במבנה ההתקשרות  
11 הייחודי המאפיין עסקאות אלה וכן בעובדה כי אישור מוסמך של רשות ציבורית מקנה  
12 ודאות רבה למימושה של העסקה. טעמים אלה יפים לדעתי לכל צורכי חוק מיסוי מקרקעין.  
13 פיצול של "ימי מכירה" אינו נראה רצוי. קביעת "יום מכירה" אחד לעניין מס שבח ו"יום  
14 מכירה" אחר לעניינים אחרים של החוק נראית מסורבלת ועשויה אף לגרור עיוותים בהטלת  
15 המס".  
16

17 21. בית המשפט העליון ציין כי לתוצאה של דחיית הערעור ניתן להגיע גם מתוך עיון בהגדרה של  
18 "מכירה" בחוק. נקבע כי כבר במועד אישור העסקה בממ"י התבצעה "מכירה" של זכויות במקרקעין,  
19 כמשמעות מונח זה בחוק ואישור העסקה על ידי ממ"י העניק למערערת זכות לקבל זכות במקרקעין.  
20 נקבע כי קבלת הזכות היא אירוע מס, כיוון שאישור העסקה הגדיל את אגד הזכויות שבידי המערערת  
21 וביטוי כלכלי לכך מצוי בעובדה כי המערערת התקשרה בהסכם הקצאת המניות לאחר קבלת אישור  
22 העסקה ותשלום דמי החכירה ובטרם נחתם חוזה פיתוח פורמאלי. נקבע כי חוזה הפיתוח שנחתם תוך  
23 60 ימים ממועד אישור העסקה, גיבש סופית את רכישת הזכויות במקרקעין, כאשר הזכות לרכישתם  
24 הוענקה למערערת באישור העסקה עצמו (פסקה 17). עוד נקבע כי ניתן להתבונן באישור העסקה כעל  
25 חוזה המותנה בתנאים מתלים, שהם תשלום דמי החכירה וחתימה על חוזה פיתוח פורמאלי, אבל  
26 התוצאה המיסויית זהה, שכן לעניין מס שבח ומס רכישה, בחוזה על תנאי מתלה "יום המכירה" הוא  
27 יום כריתת החוזה (שם).  
28

### מהות הזכות שהייתה בידי החברה

29  
30  
31 22. לטענת העורר, במועד עריכת הסכם מכר המניות (11.11.16) שווי הזכות שהחזיקה החברה  
32 לא היה כשווי המקרקעין מושא האופציה שטרם מומשה ושטרם שולמה (25 מיליון ₪), אלא כשווי  
33 הזכות שהייתה נתונה לה מכוח הסכם הפשרה עם רמ"י, דהיינו, 4 מיליון ₪, שהוא השווי שנקבע



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

למניות בהסכם הרכישה, התואם לשווי המאזני. לאחר בחינת טענות הצדדים ופסק הדין בעניין אל  
זיו סבורני כי אין לקבל את טענת העורר. ביום 1.9.15 הודיעו מבשרת ציון והר יוסף לרמ"י כי ברצונן  
לממש את האופציה ובהתאם חתמו ביום 10.7.16 על המפרט הכספי של רמ"י, אשר כלל את האישור  
הבא: "אני מאשר כי אני מסכים לביצוע העסקה במחירים שצינו במפרט כספי זה" (עמ' 3 למפרט  
הכספי, נספח ח1 לתצהיר המפקח יהונתן צור מטעם המשיב). ביום 19.7.16 אישרה רמ"י את העסקה  
ובמסגרת האישור נשלח לחברה אישור עסקה אליו צורף מכתב לרשות המסים, אגף מיסוי מקרקעין,  
הכולל שומה שנערכה בעקבות אישור העסקה (נספח ח3 לתצהיר צור מטעם המשיב). מהסכם הפיתוח  
שנחתם ביום 13.11.16 ניתן ללמוד כי אישור העסקה הוא יום 19.7.16 והערך היסודי של המקרקעין  
נקבע ליום אישור העסקה.

23. זאת ועוד, במסגרת אישור העסקה נכללה התניה לפיה יש לחתום על הסכם הפיתוח תוך 60  
ימים ממועד אישור העסקה (סעיף 9 בנספח ח3 לתצהיר צור מטעם המשיב) ועל כן, ניתן לראות כאן  
חוזה המותנה בתנאים מותלים, שהם החתימה על הסכם הפיתוח ותשלום המחיר המוסכם, דהיינו,  
מדובר בהסכם מותלה אשר נכנס לתוקף ביום כריתתו, הוא יום אישור העסקה על ידי רמ"י. לטענת  
העורר, בשונה מעסקאות אחרות בהן נקבע כי אי עמידה בתשלומים מצד הרוכש, מהווה עילה לביטול  
החוזה ועל פיהם יום העסקה נקבע ליום חתימת ההסכם, במקרה זה, עד להקצאת המניות לצרפתי  
בע"מ והעמדת ההלוואה על ידה לחברה, לא הייתה כל ודאות שהחברה תצליח לגייס את הסכום  
הנדרש לתשלום עבור רכישת המקרקעין, כאשר בהיעדר מימוש האופציה (אי תשלום במועד את  
הסכום שקבע השמאי הממשלתי) תפקע האופציה והחברה לא תהיה זכאית לרכוש את המקרקעין.  
נטען כי אי מימוש האופציה אינה עולה כדי הפרה של ההסכם, אלא גורר את פקיעת האופציה בלבד.  
נטען כי גם לאחר אישור העסקה על ידי רמ"י, עמדה בפני החברה הברירה אם לממש את האופציה,  
באמצעות התשלום לרמ"י, או לוותר על המימוש ולהביא לפקיעת הזכות. לדידי יש להבחין בין יכולת  
החברה לגייס את הסכום שנדרש לתשלום עבור רכישת המקרקעין, שהייתה תלויה בצד ג' אשר יעמיד  
לרשות החברה את המימון הדרוש, ובין שאלת מימוש האופציה. משעה שהחברות הודיעו לרמ"י ביום  
1.9.15 כי ברצונן לממש את האופציה בהתאם לשמאות המכרעת מיום 31.5.16 ומשעה שרמ"י אישרה  
ביום 19.7.16 את העסקה, הרי שנכרתה עסקה בין החברה ובין רמ"י, על פיה היה על החברה לבצע  
את התשלום ולחתום על הסכם הפיתוח. במידה ולא היה עולה בידי החברה לגייס את המימון הנדרש,  
הייתה העסקה מתבטלת והצדדים היו רשאים לפנות למשיב בבקשה לביטול עסקה לפי סעיף 102  
לחוק.

24. לטענת העורר, יש לאבחן את המקרה הנדון מהמקרה שנדון והוכרע בעניין אל זיו. נטען כי  
בעניין אל זיו נמסר למערערת מכתב מפורש לפיו יום אישור העסקה הוא "יום המכירה" לצורך תשלום  
מס רכישה, מכתב שלא הומצא לעורר. אין לקבל טענה זו. במכתב אישור העסקה מטעם רמ"י (נספח





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

ח3 לתצהיר צור מטעם המשיב) נרשם במפורש כדלקמן: " סעיף 19(3) לחוק קובע כי ברכישה מרשות מקרקעי ישראל יום אישור העסקה בידי הרשות הינו יום הרכישה" ומכאן, שנשלח אל העורר מכתב דומה להודעה שנשלחה למערער בעניין אל זיו.

25. לטענת העורר, פסק הדין בעניין אל זיו עסק רק בקביעת המועד להתגבשות החבות במס רכישה ולא בנושא שווי הזכות ולכן אין לקבל את עמדת המשיב לפיה, ביום הרכישה ניתן לראות את החברה כבעלים של המקרקעין ובשל כך למסות את העורר כאילו רכש מניות ששווין נגזר משווי המקרקעין. בעניין אל זיו נקבע, כאמור, כי הגדרת סעיף 19(3) לחוק מתפרסת על כל ענייני מיסוי מקרקעין ואינה מוגבלת לעניין חישוב השבח והמס. עוד נקבע בעניין אל זיו כי אישור העסקה על ידי ממ"י העניק למערער זכות לקבל זכות במקרקעין וקבלת הזכות עונה להגדרה של "מכירה" בחוק. כן נקבע כי אישור העסקה הגדיל את אגד הזכויות שבידי המערער וביטוי כלכלי לכך, נמצא בעובדה כי המערער התקשרה בהסכם הקצאת המניות לאחר קבלת אישור העסקה ובטרם נחתם הסכם הפיתוח. בענייננו, בניגוד לעניין אל זיו, לא נכללה תניה הקובעת כי עד לחתימת הסכם הפיתוח ייחשבו כל המגעים עם רמ"י כשלב במשא ומתן לקראת כריתת הסכם. באופן דומה, בענייננו אישור העסקה על ידי רמ"י העניק לחברה זכות לקבל זכות במקרקעין והאישור הגדיל את אגד הזכויות שהיו בידיה, אשר בא לידי ביטוי כלכלי בהתקשרות למכירת המניות לעורר, ובעסקת הקצאת המניות לצרפתי בע"מ, התקשרויות שנעשו לאחר אישור העסקה בידי רמ"י ויומיים בטרם נחתם הסכם הפיתוח. מדוע הסכימה צרפתי בע"מ ליתן הלואה לחברה בגובה של כ- 32 מיליון ₪ תמורת הקצאת מניות בחברה שאין לה כלל זכויות במקרקעין, פרט לאופציה ששוויה זניח? התשובה היא שצרפתי בע"מ ידעה היטב כי במצב הדברים ששרר ביום 11.11.16 מובטח כי החברה תשלם את מימוש האופציה מול רמ"י, בזכות ההלוואה שהעמידה לחברה וכי סכום ההלוואה (32 מיליון ₪) עומד כנגד 51% ממניות החברה שהוקצו לה. כך גם העורר, שהינו בנו של בעל מניות הרוב בחברה, ידע ביום 11.11.16 כי מימוש האופציה הוא דבר ודאי וכי שווי 25% ממניות החברה אינו שווה ערך לסכום זניח בהשוואה לשווי המקרקעין.

### עסקאות עם גופי המדינה

26. לטענת העורר, סעיף 19(3) לחוק עניינו בעסקאות עם גופי המדינה ואין לו תחולה בעסקאות בין גופים פרטיים. נטען כי מדובר בעסקת מכירת מניות, בין בעל המניות המוכר (עו"ד בביאן) ובין רוכש המניות (העורר), שלא נמכרה בה זכות במקרקעין על ידי המדינה או מי מרשויותיה. בעניין אל זיו, בטרם נחתם חוזה הפיתוח, התקשרה המערער בהסכם הקצאת מניות עם חברה פלונית. בפסק הדין נקבע כי מעבר לנפקות הישירה של קביעת יום הרכישה, קביעת המועד משליכה על החבות במס בגין הסכם הקצאת המניות, שכן אם קדם יום הרכישה להסכם ההקצאה, הרי שבמועד ההקצאה כבר





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

נחשבה המערערת לאיגוד מקרקעין ופעולת ההקצאה היא "פעולה באיגוד", כמשמעותו בחוק. כך בענייננו, מכירת המניות התבצעה אומנם בין אנשים פרטיים, אולם משנקבע כי במועד רכישת המניות הייתה החברה בעלת זכות לקבלת זכות במקרקעין, הרי שמדובר בפעולה באיגוד מקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד.

### האם החברה היא איגוד מקרקעין

27. לטענת העורר, בטרם נחתם הסכם הפיתוח, החברה לא הייתה "איגוד מקרקעין" כנדרש בסעיף 9(ב) לחוק, לאור הגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק (איגוד שכל נכסיו הם זכויות במקרקעין). נטען כי בטרם מימוש האופציה לא היו לחברה נכסים או זכויות במקרקעין, פרט לאופציה על פי הסכם הפשרה.

28. המשיב התנגד לטענה זו וטען כי מדובר בהרחבת חזית פסולה, שכן הטענה לא הושמעה בפני רשות המסים בדיוני השומה. המפקח יהונתן צור ציין בתצהירו כי טענה זו לא הועלתה בדיוני השומה בשלב א' ואף לא בשלב ההשגה (סעיף 23 לתצהיר). עיון בכתב הערר מלמד כי הטענה לא נטענה בגדרו של כתב הערר ומדובר אכן בהרחבת חזית שאין להתירה.

29. לטענת העורר, בדיון מיום 12.11.18, נתקבל היתר לתיקון הערר ובעקבות כך הערר תוקן ומכאן שאין מניעה כי הטענה תתברר לגופה. בדיון קדם המשפט שהתקיים ביום 12.11.18 טען ב"כ העורר כי בכתב הערר נטען כי הסכום השנוי במחלוקת הוא 330,000 ₪ (שהוא ההפרש בין סכום המס שקבע המשיב – 390,000 ₪ ובין סכום המס בשומה העצמית שהגיש העורר – 60,000 ₪) אולם העורר סבור כי לאמיתו של דבר לא מדובר כאן במכירת זכות במקרקעין "כי לחברה עדיין לא הייתה זכות במקרקעין" ולכן העסקה לא צריכה להיות ממוסה ומכאן ש"הסכום כולו כאן הוא שנוי במחלוקת". בהחלטה שניתנה בסיום הדיון נקבע כי לאור העיתוי המוקדם יחסית של הבקשה לתיקון כתב הערר, ניתן היתר לתיקון, כך שסכום המס שבמחלוקת יעמוד על 390,104 ₪ ולא כפי שצויין בכתב הערר. מפי ב"כ העורר נרשמו באותה ישיבה, הדברים הבאים (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 24-27):

"ב"כ העורר: אני מבקש מבית המשפט לאפשר לנו לתקן את הפתיח לערר שבו כתבנו מהו סכום המס השנוי במחלוקת. לאור דברי חברי שרואה בכך שינוי חזית, אנו נבקש לתקן זאת ולומר כי הסכום השנוי במחלוקת הוא 390,104 ₪. אנו כתבנו שנכון לאותו מועד לא הייתה לחברה זכות מקרקעין. זה נכתב במפורש, לכן יש פער בין הפתיח של הערר לבין הטיעונים בגוף הערר".



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בטיעונים בערר נטען כי לחברה לא הייתה זכות במקרקעין במועד מכירת המניות לעורר, אך לא נטען כי החברה לא הייתה כלל "איגוד מקרקעין" ועל כן סעיף 9(ב)(1) לחוק לא יכול לחול על המקרה. אשר על כן, אין לראות בהיתר לתיקון הסכום שבמחלוקת, משום היתר להרחבת חזית והיתר להעלות טענה שכלל לא עלתה בדיוני השומה, בדבר אי היותה של החברה "איגוד מקרקעין".

30. מעבר לדרוש אציין כי במאזן החברה ליום 31.12.15 צוין כי לחברה זכויות במקרקעין (בשווי של 4,064,562 ₪) (המאזן צורף כנספח א' למכתבו של ב"כ העורר מיום 3.7.17 הכולל פירוט נימוקים להשגה), וזאת בניגוד לטענת העורר.

### סטייה מהסכמה קודמת

31. לטענת העורר, הסוגיה הנדונה בערר עלתה כבר על שולחן הדיונים של המשיב בחודש פברואר 2016. בתצהירו של נפתלי יוסבאשוילי, אביו של העורר, אשר טיפל מטעמו של בנו בהתקשרות בהסכם מושא השומה, הוסבר כי לאחר הסכם הפשרה השני קיבלה החברה, שהמצהיר היה בעל השליטה בה בהחזיקו ב- 75% ממניותיה, שומה בגין מס רכישה בסכום שנגזר משווי המקרקעין כפי שנישום על ידי השמאי הממשלתי ובעקבותיה התקיימה ביום 22.2.16 פגישה עם מר יוסי אברהם, סגן מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, בה נכחו עו"ד רמי בביאן והמצהיר. על פי המצהיר, בסיכום אותה פגישה הוחלט כי החברה תעלה את בקשתה על הכתב וכך נעשה במכתבו של עו"ד בביאן מיום 21.2.16 אשר צורף כנספח 7 לתצהיר. במכתב התבקש המשיב להעמיד את סכום הרכישה על סכום האופציה (176,000 ₪) ולהתיר לחברה להגיש למשיב דיווח כדין לאחר מימוש האופציה. נטען כי שומת מס הרכישה בוטלה וסכום הרכישה הופחת ותוקן כמבוקש. נוכח האמור, טען העורר כי הצדדים הסכימו כי המועד להגשת דיווח יהיה עם מימוש האופציה ולא לפני כן ועמדת המשיב, המבוססת על מועד אישור העסקה על ידי רמ"י כמועד רלבנטי לדיווח, עומדת בניגוד לסיכום, עליו הסתמכו החברה והעורר. נטען כי טענת ההסתמכות הופיעה בהשגה והמשיב התעלם ממנה בהחלטתו.

32. כזכור, ביום 11.11.16 בסמוך לאחר חתימת ההסכם לרכישת מניות החברה שהוחזקו בידי עו"ד בביאן על ידי העורר, נחתמו עם צרפתי בע"מ הסכמי הקצאת מניות והלוואה, לפיהם כנגד העמדת הלוואה למימון מימוש האופציה יוקצו לצרפתי בע"מ ולעורר מניות וחלקו של אבי העורר ידולל, כך שלאחר ההקצאה תהיה צרפתי בע"מ בעלת 51% ממניות החברה והעורר יחזיק ב- 44% ממניותיה הרגילות והאב יחזיק ב- 5% מהמניות הרגילות. בגין הסכם ההקצאה קיבלו צרפתי בע"מ והעורר שומות לפי מיטב השפיטה, שאף הן חושבו לפי שווי המקרקעין ובעקבות כך הוגש הערר בתיק ו"ע 19-04-51229. מטעם העורר הוגש תצהירו של אילן בן יאיר, סמנכ"ל הכספים של צרפתי בע"מ, ובו הוצהר כי הנושא הנדון בערר עמד כבר לדיון אצל המשיב והוכרע לאחר שהתקבלה בקשת החברה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

והשומה שיצאה לה תוקנה והועמדה על שווי האופציה, להבדיל משווי המקרקעין. בהשגה על השומה לפי מיטב השפיטה (העתקה צורף לתצהיר כנספח 4) נטענו מספר טענות, לרבות הטענה כי במועד ההקצאה טרם הייתה החברה "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק, שכן באותו מועד החזיקה החברה רק באופציה לקבלת זכות לקבלת זכות במקרקעין וכי ערכה של הזכות נמוך לאין ערוך משווי המקרקעין. בנוסף, הועלתה הטענה כי הסוגיה שבמחלוקת "עלתה כבר בעניין החברה הנדונה על שולחן הדיונים" של המשיב, תוך ציון מכתבו של עו"ד בביאן מיום 21.2.16, אולם לא נטען כי צרפתי בע"מ הסתמכה על החלטת המשיב. מכאן שטענת ההסתמכות שהועלתה על ידי העורר, אינה עומדת לחברת צרפתי.

33. בתצהירו של מר יוסי אברהם מטעם המשיב נכללה התייחסות לפגישה שנערכה עמו ביום 22.2.16. הוסבר בתצהיר כי הרקע לפגישה הייתה אופציה שהייתה למבשרת ירושלים לרכישת המקרקעין מאת רמ"י ומכירת 50% מהאופציה לחברת הר יוסף ביום 23.7.97. צוין כי מבשרת ירושלים מכרה אף היא מחצית מהאופציה לנכסי מבשרת ציון. בעקבות כך, הוצאו שומות מס שבח ומס רכישה לצדדים בשווי של מחצית הזכויות. לאחר הסכם הפשרה השני, ביקשו עו"ד בביאן ועו"ד אבולוף לקיים פגישה עם המצהיר ובעקבותיה, לאור ביטול הסכם ההתקשרות עם רמ"י על ידי מבשרת ירושלים, התבקש תיקון שומת מס הרכישה, כך ששווי הרכישה ייקבע בהתאם לשווי המוצהר של האופציה. מר אברהם הדגיש כי עניינה של הפגישה לא עסק ולא היה קשור לשאלה איזה שומה תצא בגין מכירת הזכויות לאחר שרמ"י תאשר את העסקה. נטען אפוא כי אין מקום להסתמך על הפגישה מיום 21.2.16 ועל תיקון השומה שנערך ביחס לעסקה ההסטרית, שבעניינה הסכם המכירה מול רמ"י בוטל, ביחס למכירת המניות מיום 11.11.16, לאחר מועד אישור העסקה על ידי רמ"י.

34. העורר החליט לוותר על חקירתו הנגדית של מר אברהם בכל הנוגע להסבריו בנושא ההסתמכות ולפיכך יש לקבל את הסבריו של מר אברהם בתצהירו. זאת ועוד, בפגישה עם מר אברהם מיום 22.2.16 נכחו עו"ד בביאן ועו"ד אבולוף, אולם העורר בחר שלא להגיש תצהירי עדות מטעמים. הלכה היא כי אי הבאת עד רלבנטי, בהעדר הסביר אמין וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהשמיעו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה ראיה, הייתה פועלת לחובתו (ע"א 8382/06 כורש בוטח נ' דוד כהן (26.8.12); ע"א 7183/09 עזבון המנוח בולוס חורי נ' מינהל מקרקעי ישראל (4.4.12)). לאור האמור, אין בידי לקבל את טענת ההסתמכות מטעם העורר והיא נדחית.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

### מועד ההחלטה בהשגה

35. בכתב הערר הועלתה טענה מקדמית, על פיה חלפו 8 חודשים ממועד הגשת ההשגה ועד למועד קבלת ההחלטה בהשגה ולכן, דין ההשגה להתקבל. טענה זו נזנחה בסיכומים מטעם העורר ועל כן מתייתר הצורך לדון ולהכריע בה.

### כפל מס וחוסר צדק

36. לטענת העורר, נגרם לו חוסר צדק לנוכח העובדה כי מדובר בהטלת "מס כפל" על בסיס מלוא שווי המקרקעין: פעם אחת, טרם המימוש, בגין רכישת 25% ממניות החברה, נדרש העורר לשלם מס רכישה על בסיס רבע משווי המקרקעין; ופעם שנייה, לאחר המימוש, נדרשת החברה לשלם מס רכישה על בסיס שווי המלא של המקרקעין. נטען כי מדובר בעיוות בלתי צודק שהנו תולדה של השווי שנקבע על ידי המשיב לעסקת העברת המניות. לדידי, אין מדובר בחיוב העורר בכפל מס. מדובר בשני אירועי מס ובשני נישומים שונים. אין חולק בדבר חבותה של החברה לשלם מס רכישה לפי שווי המקרקעין בגין מימוש האופציה. מיסוי העורר, נוגע לעסקת רכישת מניות באיגוד מקרקעין מבעל מניות אחר שהחזיק במניות החברה, המהווה פעולה באיגוד מקרקעין, לאחר מועד אישור העסקה על ידי רמ"י. עוד טען העורר כי לו ידע שהמשיב יפעל בניגוד לסיכום עמו מחודש פברואר 2016 היה פועל בדרך פעולה אחרת, כדי להימנע מתשלום מס (סעיפים 21-22 לתצהיר אביו של העורר). כידוע, הכלל הוא כי מה שקובע זה מה שעשה הנישום בפועל ולא מה היה ביכולתו לעשות ולא עשה (ע"א 7395/17 מרק כהן נ' רשות המיסים (21.2.19); ע"א 5925/15 אחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (25.12.16); ע"א 8116/08 נדבק לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (2.8.10)).

### סוף דבר

37. לאור כל האמור, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום ולאחר מועד זה יתווספו לסכום



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

החייב הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד למועד התשלום.

ד"ר

אביגדור דורות, שופט

חבר הוועדה, מר אברהם הוכמן:

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

אברהם הוכמן,  
חבר

חבר הוועדה, רו"ח שלמה מדהלה

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה

שלמה מדהלה  
חבר הוועדה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוקטובר 2020

ו"ע 18-04-23676 אלמוג יוסבאשוילי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

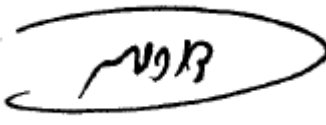
כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות הערר ולחייב את העורר בהוצאות כאמור בפסקה 37 לפסק דינו של השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ב' חשון תשפ"א, 20 אוקטובר 2020, בהעדר הצדדים.

  
שלמה מדהלה  
חבר הועדה

  
אברהם הוכמן,  
חבר הועדה

  
אביגדור דורות, שופט  
יו"ר הועדה