



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

בעניין: 1. קריה מציון בע"מ

2. קמרון אחזקות בינלאומיות בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון

העוררות

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי) המשיב

פסק דין

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

1. לפנינו ערר על החלטת המשיב מיום 1.3.2016, בהשגה שהוגשה מטעם העוררות, בגדרה הוחלט שלא להכיר ביחסי נאמנות ושלא ליתן פטור ממס רכישה וממס שבח על פי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

רקע והליכי השומה

2. קמרון אחזקות בינלאומיות בע"מ (להלן: "קמרון") ואזורים בנין (1965) בע"מ (להלן: "אזורים") היו הבעלים הרשומים, בחלקים שווים, של המקרקעין המצויים ברחוב תורה מציון 16 ירושלים, הידועים כגוש 30077 חלקה 144 (להלן: "המקרקעין").

3. אזורים וקמרון ניהלו הליך בוררות בפני הבורר עו"ד רם כספי, במסגרתו הגישו בקשה מוסכמת לניהול הליך התמחרות, הליך אשר בסופו רכשה קמרון את זכויותיה של אזורים במקרקעין (להלן: "הנכס"). הבוררות נסבה על פרויקט בנייה המיועד לציבור החרדי בשכונת רוממה בירושלים.

4. בהתאם לאמור בבקשה המוסכמת, מדובר היה בהליך התמחרות בין שתי החברות הנ"ל בלבד, כאשר בסופו ירכוש הצד שזכה בהתמחרות את מלוא זכויותיו של הצד



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

האחר (סעיף 4 לבקשה), וזאת באופן בלתי חוזר (ס' 7 לבקשה). כך הובהר גם בס' 17 להסכם תחת הכותרת תוצאות ההתמחרות, כי הצד הזוכה מתחייב לרכוש ולקבל בהעברה מכלול זכויותיו של הצד המוכר. עוד הובהר בבקשה כי במסגרת הליך ההתמחרות כל צד יוכל להציע הצעת מחיר שבה הוא מבקש לרכוש את חלקו של הצד האחר, כך שהוא יהפוך להיות הבעלים של כל הפרויקט ב-100% (ס' 14 לבקשה).

5. עוד צוין כי כל אחד משני הצדדים יפקיד ערבות אשר תשמש כבטוחה לקיום התחייבויותיו, לרבות זכייתו בהליך (ס' 11 לבקשה). הערבות מטעם קמרון, הופקדה על ידי חב' נועם השבת בע"מ, חב' אחרת שהוקמה ביום 22.11.12 ובעלי המניות בה הינם רפאל פישר וצבי אריה אייכלר (להלן בהתאמה: "פישר" ו"אייכלר").

6. ביום 31.8.14, נחתם הסכם שכותרתו "הסכם נאמנות" בין קמרון לבין "חברה בהקמה, על ידי מר רפאל פישר ת.ז. 023862592 ומר צבי אריה אייכלר דרכון קנדי מס' JX621308", לפיו קמרון תרכוש את המקרקעין בנאמנות עבור החברה בהקמה, אשר תעמיד ערבות בנקאית לצורך הליך ההתמחרות, כאשר לפי הסכם זה פישר ימונה על ידי קמרון כמיופה כוח לנהל את ההתמחרות מטעמה.

7. ביום 31.8.14 נערך הליך ההתמחרות בפני הבורר. הבורר הכין מבעוד מועד שני חוזים אפשריים, אחד למקרה שקמרון תזכה בהליך ההתמחרות והשני למקרה שאזורים תזכה בו. בסופו של הליך ההתמחרות נקבע כי קמרון זכתה ברכישת זכויותיה של אזורים, בלא שצוין כי זכייתה נעשתה עבור נהנה כלשהו.

8. בהתאם לזכיית קמרון בהליך, נחתם באותו מעמד, ב-31.8.14 הסכם שכותרתו "הסכם (קמרון רוכשת מאזורים)", ולפיו קמרון רכשה מאזורים את זכויותיה במקרקעין. גם בהסכם זה לא צוין כי קמרון רכשה את המקרקעין בנאמנות לנהנה כלשהו.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

**לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר**

9. הבורר, עו"ד כספי, ציין בעדותו כי הוא ידע בזמן הבוררות כי מי שעומד מאחורי מימון העסקה הוא פישר, אך הוא לא ידע את טיב היחסים בין קמרון לבין פישר, לא ידע מה המצב המשפטי ביניהם וכי הוא לא ראה את ההסכמים שבין קמרון לבין פישר.
10. ביום 29.9.14 הוגשה הצהרה (מ.ש. 114172141) של אזורים וקמרון למשיב על מכירת הזכויות מאזורים לקמרון בסך 58,250,000 ₪. כן הוגשה למשיב הודעה על נאמנות מטעם קמרון לטובת נהנה – חב' אי.זד.או.גי בע"מ (לימים – קריה מציון – היא העוררת 1), תוך שצוין כי הנהנה הפקיד ערבות בסך של 7,000,000 ₪.
11. ביום 6.10.14 הוצאה שומה עיקרית בעניין הצהרת אזורים וקמרון מיום 29.9.2014 מבלי שהוכרה הודעת הנאמנות והנאמנות לא נרשמה.
12. ביום 28.1.15 הוגשה למשיב הצהרה על העברת המקרקעין מקמרון כנאמן, לקריה מציון כנהנה, תוך שהתבקש פטור ממס בגין העברה זו לפי סעיף 69 לחוק ותקנה 27 (א) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "התקנות") (שומה מספר 115032476).
13. המשיב דחה את עמדת העוררות והעוררות הגישו השגה על החלטה זו, ביום 10.9.15.
14. ביום 1.12.15 נערך דיון בהשגה, בסיומו נדרשו העוררות להמציא מסמכים שונים ובתוך כך: כל כתבי הטענות שהוגשו לבורר, תעודת התאגדות של קריה מציון ופרטים על ברוינר (בעל המניות בקמרון) ועל חברת נועם השבת.
15. ביום 1.3.16 דחה המשיב את ההשגה. במסגרת ההחלטה בהשגה קבע המשיב כי לא מתקיימים יחסי נאמנות בין העוררות תוך שצוין כי לקמרון יש אינטרס בנכס, עובדה אשר עומדת בניגוד לכללי נאמנות טהורה שבהם הנאמן צריך להיות צד ניטרלי שאין לו כל אינטרס בנכס (סעיף א' להחלטה); כי לקמרון ואזורים יש זכות אישית במקרקעין וכי הודעת נאמנות אינה יוצרת נאמנות אלא התוכן הכלכלי ומהותה האמיתיים של העסקה נבחנים ועל פיהם יקבע אם בנאמנות עסקינן (סעיף ב')



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

**לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר**

להחלטה); וכן הליך ההתמחרות נערך בין קמרון לאזורים בלבד, כאשר במעמד ההתמחרות נדרש כי רק נציגי אזורים וקמרון יהיו נוכחים והסכם הנאמנות לא הוזכר במסמכי הבורר (סעיף ג-ד להחלטה). כמו כן, צוין כי הסכם הנאמנות נחתם בין קמרון לבין החברה בהקמה בעוד שבהודעת הנאמנות צוינה כנהנית חב' קריה מציון אשר הייתה קיימת ביום החתימה על הסכם הנאמנות, וכי אין נאמנות עבור "נהנה נסתר" או "נהנה גמיש" (סעיף ה' להחלטה) וכי הערבות הבנקאית ניתנה על ידי חב' אחרת, נועם השבת, שבבעלות פישר ואייכלר (סעיף ו' להחלטה).

בעקבות ההחלטה בהשגה הוגש הערר שלפנינו.

טענות הצדדים בתמצית

16. לטענת המשיב, הסכם הנאמנות לא התייחס לנהנה ספציפי ולא צוין בו זהות הנהנה ולפיכך, אין תחולה לפטור ממס כאשר זהות הנהנה אינה ידועה בשעת ביצוע המכירה. לטענת העוררות, בהסכם הנאמנות הכוונה הייתה לחברה חדשה בהקמה ואין הבדל בין חברה בהקמה לבין חברת מדף.

17. עוד טוען המשיב כי הערבות הבנקאית מטעם הרוכשת הופקדה על ידי חב' נועם השבת, שבבעלות פישר ואייכלר. נטען כי השוני בין הסכם הנאמנות, הודעת הנאמנות והערבות, מלמד כי העוררות ביקשו להותיר את זכות רוכש זכויותיה של אזורים פתוחה. לטענת העוררות, מדובר בעניין טכני והעיקר הוא כי הגורם ששילם את התמורה כולה לאזורים בגין רכישת זכויותיה היא הנהנית – קריה מציון.

18. לטענת המשיב, קמרון הייתה בעלת אינטרס במקרקעין והייתה בעלת זכות אישית לרכישתם. נטען כי קמרון אינה יכולה להיות נאמן, מאחר והינה בעלת אינטרס במקרקעין, בשל היותה בעלים של מחצית מהמקרקעין. עוד נטען כי הליך ההתמחרות היה בין קמרון לבין אזורים בלבד, דהיינו, הזכות לרכוש את הזכויות של האחר במקרקעין הייתה של כל אחת מן החברות הנ"ל בלבד. לטענת המשיב, על פי הלכת חזון (ד"נ 3017/94 **דוד חזון ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (1995)**) (להלן: "**הלכת חזון**"), נאמנות מתקיימת רק במקום בו הנהנה יכול היה לרכוש את הנכס בעצמו, דבר שלא מתקיים בענייננו.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

**לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר**

לטענת העוררות, זכותה של קמרון לרכישת זכויות אזוריים במקרקעין לא הייתה זכות אישית וכל הצדדים היו מודעים בזמן ההתמחרות לקיומה של נאמנות. עוד נטען כי עמדת המשיב מהווה יישום שגוי של הלכת חזון. נטען כי בעוד שבהלכת חזון מעניקת הזכות הייתה רשות מרשויות המדינה, הכבולה בעקרונות ונהלים, הצדדים במקרה שלפנינו הם גופים מסחריים החופשיים להתנהל ולקבוע מול מי להתקשר.

19. לטענת המשיב, נצמחו לקמרון טובות הנאה כלכליות כתוצאה מן העסקה – בין היתר, פירעון חובותיה כלפי אזוריים. לטענת העוררות, מדובר בהרחבת חזית פסולה. עוד נטען כי אין בעובדות הנ"ל כדי לשנות את תוצאת הערר.

דיון והכרעה

20. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן. תחילה נציג את התשתית המשפטית הנוגעת לפטור ממס ולקיומה של נאמנות מהותית. לאחר מכן, נדון בנפרד בפלוגתאות שתוארו בפרק הקודם. לבסוף, נציג את התוצאה של ניתוח העובדות לאור הכללים שנקבעו בפסיקה.

התשתית הנורמטיבית

21. במרכז דיוננו עומד סעיף 69 לחוק. כידוע, מכירת זכות במקרקעין מחייבת את המוכר במס שבח ואת הקונה במס רכישה. חיובים אלה לא יחולו על מכירת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה, וזאת על פי סעיף 69 לחוק. להלן הוראותיו של סעיף 69 הנ"ל:

"69. (א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן

לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לענין סעיף זה –

"נאמן" – אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות

במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" – אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי

סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא

לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור."

בנוסף, ניתן לנהנה פטור ממס רכישה על פי תקנה 27(א) לתקנות.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

22. סעיף 69 הנ"ל כולל דרישות פרוצדורליות, שאינן במוקד ערר זה וכן את קיומה של נאמנות מהותית. כדי שתתקיים נאמנות מהותית צריכים שיתקיימו התנאים הבאים (אחרון נמדר, מיסוי מקרקעין, עסקאות פטורות ממס (התשס"ג) ע' 122):

"כדי שתתקיים נאמנות אמיתית צריכים שיתקיימו התנאים הבאים:

(א) **נערך הסכם ליצירתה של נאמנות אשר לפיו הנאמן יחזיק בשמו הוא בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד, כאשר הנהנה הוא הזוכה בפירותיו של הנכס.**

(ב) **הנאמן ישאיל את שמו לצורכי ביצוע העסקה האמורה לעיל, כאשר הרכישה מבוצעת בעבור הנהנה ולנאמן אין אינטרס כלכלי או זכות הנאה כלשהי בנכסי הנאמנות מלבד שכר סביר.**

(ג) **הכוונה ליצור יחסי נאמנות צריכה להתקיים בין נאמן ספציפי לנהנה ספציפי שיהיה קיים במועד ביצוע העסקה על ידי הנאמן."**

(ההדגשות אינן במקור – א. ד.)

23. על תכלית הפטור לפי סעיף 69 לחוק עמד השופט א' מצא בד"נ חזון (פסקה 12 לפסק דינו). ואלה דבריו:

"בסעיף 69 עוסק אם-כן בפטור בתחום יחסי נאמן-נהנה במסגרת הנאמנות. מקום שבו רכש אדם זכות במקרקעין או זכות באיגוד, והוא מחזיק בה "כנאמן" בלשון הסעיף, פוטר הסעיף ממס את העברת הזכות לנהנה. הטעם לפטור נעוץ בעובדה שהנאמן רכש מלכתחילה את הזכות בשביל הנהנה, והוא מחזיק בה בשבילו, ואין לו שום עניין כלכלי, זולת שכר-טרחה, אם נקבע. על-כן, העברת הבעלות לנהנה הינה העברת הבעלות הפורמלית בלבד ואינה בעלת תוכן כלכלי. מבחינה כלכלית היתה עסקה אחת בלבד - "מהמוכר המקורי לנאמן, ועסקה זאת כבר חוייבה במס, שכן, היא היוותה 'מכירה'" (י' הדרי, מס שבח מקרקעין (יונתן, כרך ב', תשנ"ד) 380-381).

גלוי וברור, שאלמלא הוראת סעיף 69 הייתה נגרמת לנאמן הכבדה בלתי מוצדקת. שכן, אם מעיקרא רכש הנאמן את הזכות המועברת לא בעבור עצמו אלא בעבור הנהנה, השבח שהצמיחה הזכות, מעת רכישתה ועד לעת העברתה למי שהינו בעליה האמיתי, לא נפל בחלקו של הנאמן אלא בחלקו של הבעלים. ולנאמן, שאין לו עניין אישי בזכות, לא צמח כל שבח ואין עילה ראויה לחייבו במס שבח. כדברי השופט לנדוי, בע"א 269/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' פלדמן ואח' (להלן – פרשת פלדמן [10]), בעמ' 81-82):

"כוונת המחוקק בסעיף 69(א) ברורה: הוא ראה לנגד עיניו נאמן ש'השאיל את שמו' לאדם אחר ברכישת המקרקעין או ברכישת זכות



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

באוגוד, בלי שיש לנאמן הנאה או אינטרס כלכלי משלו במקרקעין.
במקרה כזה אין מקום לחייב את הנאמן במס שבח על העברת הזכות
במקרקעין או הזכות באוגוד, ממנו לנהנה, כי פעולה כזאת אינה
מצמיחה לנאמן שום יתרון כלכלי.
ראה גם ע"א 34/66 מנהל מס שבח מקרקעין נ' קוסטוריס [11], דברי
השופט ברנזון, בע' 523-524."

24. פסק הדין המנחה הוא כאמור ד"נ חזון הנ"ל. הואיל ומדובר בפסק דין מרכזי בעל השלכות על ענייננו, יש מקום להרחיב על העובדות שביסוד פסק הדין ועל דעת הרוב ודעת המיעוט. בעניין חזון נדון עניינם של בני הזוג חזון, אשר היו דיירים מוגנים בדירה שהייתה בבעלות רשות הפיתוח ואשר נוהלה מטעמה על ידי חברת עמידר. האחרונה הציע לחזון למסור להם את הנכס בתנאים מועדפים, כמקובל אצלה לגבי דיירים מוגנים. לחזון לא היו אמצעים כספיים לרכישת הנכס ולפיכך הם התקשרו עם שני זוגות (דוד וחנה ליפשיץ ועוזי ובת שבע מור) על מנת לרכוש יחדיו את הנכס. בהסכם שבין חזון לרוכשים, אשר לא הובא לידיעת עמידר, נקבע כי ביתם של חזון ייהרס ובמקומו ייבנה בנין בן שלוש קומות ובו דירה בכל קומה; כי חזון יקבלו את הדירה שתיבנה בקומת הקרקע והרוכשים יקבלו את שתי הדירות בקומות שמעליה; בשעת רישום הבית המשותף, יירשמו הרוכשים כבעלי 72% מהנכס וחזון כבעלי 28% הנותרים; הרוכשים יישאו בכל הוצאות המימון, המסים וביצוע הבנייה; והרוכשים יעמידו לרשות חזון דירה שכורה למשך תקופת הבנייה של הבניין שיוקם על הנכס וישלמו את דמי השכירות.

25. דעת הרוב בד"נ חזון נכתבה על ידי השופט א' מצא, אליו הצטרפו השופטים א' גולדברג ומ' חשין. הנשיא מ' שמגר והשופטת ד' דורנר כתבו את דעת המיעוט. השופט א' מצא עמד על כך שבכל הנוגע לרכישת החלקה על ידי חזון מעמידר, חזון לא פעלו כנאמנים של הרוכשים, במובן סעיף 69 לחוק, אלא עבור עצמם בלבד. הנכס שבגינו נוצרה הנאמנות לא היה החלקה המיועדת לרכישה, אלא הממון שהרוכשים העמידו לרשות חזון, לצורך מימוש אופציית הרכישה של החלקה. נקבע כי מדובר היה באופציה שניתנה לחזון בלבד והם לא היו רשאים להמחותה. עוד נקבע, כי תכליתה של הענקת הפטור ממס מחייבת כי המקרקעין אותם רוכש הנאמן בעבור הנהנה – הם המהווים את נכס הנאמנות, בעוד שהחלקה בעניין חזון היוותה נושא לקשירת שתי עסקאות



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

נפרדות: עד להשלמת העסקה הראשונה, בגדרה רכשו חזון את החלקה מעמידר, לא נקנתה לרוכשים הנאה בהחלקה גופה. בעסקה השנייה, העבירו חזון לרוכשים את חלקיהם בחלקה על פי המותנה בהסכם בין הצדדים. הודגש כי בעסקה הראשונה חזון רכשו את החלקה עבור עצמם בלבד, שכן על פי תנאי האופציה שעמידר הקנתה להם, הם לא היו רשאים לרכוש את החלקה שלא בעבורם. העסקה השנייה, שבה העבירו חזון לרוכשים את חלקיהם בחלקה, העניקה לרוכשים זכות חדשה, שלא נקנתה להם – מכח הנאמנות בכספי המימון – עם הרכישה המקורית. נקבע כי העסקה השנייה הייתה עסקת מכר נפרדת, בעלת תוכן כלכלי ממשי ולכן לא התקיימה תכלית הענקת הפטור ממס שעליו מורה סעיף 69 לחוק.

26. הנשיא שמגר (בדעת מיעוט) ציין כי אין כל פסול במעורבות או בהפקת הנאה על ידי הנאמן מזכויות הכרוכות בהעברת מקרקעין או הנוגעות לחלקים אחרים באותו הנכס (פסקה 4 לפסק דינו). מפאת חשיבות הדברים נצטט את עיקרם:

"חוששני כי המשיב הרחיק לכת בפירוש אמירה זו של בית המשפט (הכוונה לשלילת הנאה או אינטרס כלכלי של נאמן במקרקעין, כפי שצוטט להלן מפרשת פלדמן [10] – מ' ש'). לדעתי, כוונת הדברים היא קודם כל למקרקעין הנרכשים עבור הנהנה, ולא למקרקעין בכלל, ואין להוציא מכלל סעיף 69 מי שרוכש מקרקעין יחד עם נהנים. ושנית, הדברים אמורים במי שרוכש נכס 'עבור' זולתו אך למעשה רוכש לו בזה אינטרס כלכלי משלו באותם מקרקעין, לבדו או יחד עם הנהנים. זה המקרה שהנאמן כביכול מסתתר מאחורי מסווה נאמנות כדי לרכוש לעצמו טובת הנאה במקרקעי ה'נאמנות' (בהבדל מוטבת הנאה מן העיסקה הכוללת, שחלק ממנה הוא רכישת מקרקעין עבור הנהנה עצמו בלבד). 'נאמנות' כזו אינה ראויה לפטור. לא כן נאמנות שבה הנכס הנרכש עבור הנהנה אמנם נרכש עבור הנהנה בלבד ולנאמן אין חלק, או אינטרס, בזכויות שנרכשו באותם מקרקעין (או, יותר נכון, אותו חלק המקרקעין שנרכש עבור הנהנים)..."

את העיקרון והגיונו יש לייחס לכל הקשור לנכס המצוי בידיו של הנאמן בעבור הנהנה. אין מקום לקרוא את חובת הנאמנות לתחום שאינו מוגדר כנכסי הנאמנות, גם אם הוא חלק באותו צובר נכסים או חלק מאותה קרקע שבה יש לנהנה זכויות".

27. השופט א' מצא לא חלק על ניתוחו של הנשיא שמגר בהיבט זה והוא אף ציין במפורש כי דעתו בהיבט זה היא כדעת הנשיא שמגר (פסקה 13 לפסק דינו של השופט א' מצא):

"13. נמצא שהפטור ממס נועד לעשות צדק עם הנאמן, שהעברת הזכות המוחזקת על-ידי לנהנה אינה מצמיחה לו שום יתרון כלכלי.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

כלום תכלית הענקת הפטור נפגעת אם בעת הרכישה המקורית פועל הנאמן גם כבעל עניין בעיסקה? השופט גולדברג, אשר השיב לשאלה זו בחיוב, ראה בעניינם האישי של חזון בעיסקה אות לכך שברכישת החלקה הם לא פעלו כנאמניהם של הרוכשים. ואולם דעתי בשאלה זו היא כדעת הנשיא והשופט חשין. לאמור: אפשר שאדם ירכוש נכס מקרקעין, מקצתו בעבור עצמו ומקצתו כנאמן בעבור אחר. העברת החלק שנרכש כנאמנות תזכה את הנאמן בפטור ממס, והעניין שהיה לו ברכישת חלק מן הנכס לעצמו אינו גורע מכך שהעברת חלקו המוחזק של הנכס לנהנה אינה מצמיחה לנאמן טובת הנאה, חרף העניין שיש לו בעיסקה כמכלול".

אינטרס קמרון בנכס הנאמנות

28. לטענת המשיב, קמרון אינה יכולה להיחשב כנאמן מאחר והיא בעלת אינטרס במקרקעין וזאת בשל היותה בעלים של מחצית הזכויות במקרקעין. נטען כי במידה וקמרון לא הייתה רוכשת את זכויות אזורים במקרקעין, היא הייתה נאלצת למכור לאזורים את זכויותיה במקרקעין. לפיכך, טוען המשיב, היה לה אינטרס לזכות בהליך ההתמחרות ולשמור לפחות על החלק שבבעלותה. המשיב הצביע על עדותו של ברוינר, מנהלה של קמרון (עמ' 30 לפרוטוקול), לפיה, ככול שה"ה פישר ואייכלר לא היו מעמידים את המימון לרכישת זכויות אזורים, הזכויות של קמרון היו נמכרות לאזורים במחיר נמוך ממחיר השוק.

29. במסגרת הליך ההתמחרות נקבע מחיר "רצפה" בגובה של 46 מיליון ₪. בהעדר אמצעים לרכישת זכויות אזורים, הייתה קמרון נאלצת למכור את זכויותיה במחיר זה. בסופו של יום, רכשה קמרון את זכויות אזורים תמורת 58,250,000 ₪. ברור כי בהעדר אפשרות לרכוש את זכויות אזורים באמצעות גורם חיצוני מממן, הייתה אזורים רוכשת את זכויותיה של קמרון במחיר הנמוך בכ-12 מיליון ₪ מתחת למחיר השוק. עמד על כך הבורר, עו"ד ר' כספי, בעדותו בפנינו (עמ' 13 לפרוטוקול):

"בפועל, בוא נאמר כך, הרעיון היה שהפרויקט יהיה ביד אחת. אני ער למה שאתה מתכוון. צד אחד אין לו שום בעיה- אזורים. צד שני לא מסוגל להרים את זה. על רקע זה שהוא לא מסוגל, הם היו צריכים לגייס מישהו שיתן להם סיוע. אזורים אמרה אני לא מוכנה שתיווצר יריבות משפטית ביני ובין צד שלישי, אם עושים התמחרות זה בין שני הבעלים אז זה נתקע. אי אפשר היה להזיז את זה. בסוף ההתמחרות היתה כאשר קמרון גייסה משקיע שאיפשר לה להשתתף, להפקיד את



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

**הערבות הבנקאית וגם לשאת בנטל התשלומים. המשקיע הזה, יושב
באולם בית המשפט."**

30. לדידי, המשיב אינו מדייק בניתוחו את הפסיקה. אין לקבל את טענת המשיב על פיה קמרון לא יכולה להיחשב כנאמן שעה היא הייתה בעלת 50% הנוספים במקרקעין, "לאור פסיקת בית המשפט באשר לצורך בהעדר אינטרס מצד הנאמן". ראשית, ראינו כי הן דעת הרוב והן דעת המיעוט בד"נ חזון הבחינו בין הנכס נשוא הנאמנות לבין חלק אחר באותה הקרקע, שבו יש לנהנה זכויות. כפי שצוין על ידי השופט א' מצא – אין קושי בכך שהנאמן ירכוש זכויות במקרקעין, מקצתן עבור עצמו ומקצתן כנאמן עבור אחר. יש להבחין בין העניין שיש לנאמן בעסקה כמכלול ובין החלק בנכס שנרכש עבור הנהנה. כאשר מדובר בנאמנות שבה הנכס הנקנה נרכש עבור הנהנה בלבד ולנאמן אין חלק בו או אינטרס בו, נאמנות כזו ראויה לפטור ממס הקבוע בחוק. זאת ועוד, נדמה כי המשיב אינו מבחין בין קיומו של אינטרס אישי אצל קמרון בעסקה, לבין אינטרס אישי בנכס הנאמנות, דהיינו, בזכויותיה של אזוריס במקרקעין. ביחס לבעלותה של קמרון במחצית הזכויות במקרקעין, מדובר בחלקה של קמרון במקרקעין ולא בנכס הנאמנות, שהוא חלקה של אזוריס במקרקעין. שנית, ביחס לחשש של קמרון מפני רכישת זכויותיה על ידי אזוריס במחיר נמוך, מדובר ברכישת חלקה של קמרון במקרקעין ולא בנכס הנאמנות. שלישית, ביחס לאפשרות כי פישר יחדל מהגדלת סכום הרכישה של זכויות אזוריס בהתמחרות ובכך יגרום לכך שאזוריס תרכוש את חלקה של קמרון במקרקעין, המדובר ברכישת חלקה של קמרון בידי אזוריס, ולא בנכס הנאמנות (חלקה של אזוריס במקרקעין). מה שהכשיל את ההכרה בקיומה של נאמנות מהותית בפרשת חזון, היה השוני בין העסקה הראשונה (בין עמידר לבין חזון) ובין העסקה השנייה (בין חזון ובין הרוכשים), שהוביל למסקנה כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות. בענייננו, להבדיל מפרשת חזון, יש זהות בשתי העסקאות: בשתייהן הועברה הבעלות במחצית הזכויות במקרקעין שהייתה בבעלות אזוריס: תחילה מאזוריס לנאמן (קמרון) ולאחר מכן, מקמרון לנהנה (קריה מציון). לא יותר ולא פחות. המסקנה היא כי אין לראות בכך שלקמרון היה אינטרס בעסקה כמכלול (להבדיל מזכויות בנכס הנאמנות) כמכשול להכרה בה כנאמן.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

מהות זכותה של קמרון בהתמחרות

31. לטענת המשיב, קמרון לא יכולה הייתה לרכוש את חלקה של אזורים בנאמנות עבור קריה מציון הואיל והזכות לרכוש את זכויות אזורים במקרקעין הייתה זכות אישית של קמרון, בדומה לזכותם האישית של חזון לרכישת ביתם מידי חברת עמידר. בע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון ואח' (1994) התייחסו חברי ההרכב להגבלה אשר הטילה עמידר בנוגע לרכוש הזכויות בנכס. כזכור, עמידר הייתה מוכנה למכור את הנכס אך ורק לחזון, הדייר המוגן. הנשיא מ' שמגר סבר כי הגבלה זו נשמרה על ידי הצדדים, שכן הבעלות בנכס הועברה לדייר המוגן, אשר רכש את הנכס כבעלים יחיד. לא הוכח כי עמידר ביקשה להטיל הגבלה כלשהי על זכות הדיספוזיציה של מי שרכש את הנכס מידיה. הנשיא שמגר ציין כי אפילו אם לעמידר יש טענות במישור החוזי כנגד חזון, אין בכך כדי להשפיע על תוצאת המס. על עמדה זו חזר הנשיא מ' שמגר בדיון הנוסף (פסקה 6 לפסק דינו) ולעמדה זו הצטרפה השופטת ד' דורנר (פסקה 4 לפסק דינה). השופט א' מצא התייחס לנושא זה בפסק דינו (פסקה 17) ואלה היו דבריו:

17. "שאלה שהנשיא והשופט חשין נחלקו לגביה הייתה, אם הונח נתון שבעובדה שרשות הפיתוח ו"עמידר" אכן סירבו למכור את הנכס לחזון כנאמניהם של הרוכשים. לדידי, שאלת ה"סירוב" כלל אינה מתעוררת. סירוב יכול לבוא רק בתגובה להודעה, או לבקשה, מצד חזון. וחזון, שכלל לא הודיעו ל"עמידר" את דבר הקשר שלהם עם הרוכשים, גם לא טענו כי שאלו להסכמתה למכור להם בעבור הרוכשים. נמצא כי צודק הנשיא באומרו, כי לפני בית המשפט אין נתון שבעובדה לעניין הסירוב. אך מן הנסיבות העובדתיות שהוכחו ניתן להסיק, שרשות הפיתוח ו"עמידר", אילו נתבקשו להסכים לכך, קרוב להניח שלא היו מוכנות למכור את החלקה לחזון כנאמני הרוכשים. כך לכאורה מתבקש מדברי רכזת המכירות ב"עמידר", בעדותה לפני ועדת הערר, כמובא להלן –

'אנחנו מוכרים נכס רק לדייר מוגן. אם יש שותפים הוא עושה עיסקה כמשולשת. לפי הניירת שבתיק אנחנו לא יודעים על כך. אבל ידוע לנו שבדרך כלל אין להם (קרי: לדיירים המוגנים – א' מ') כספים לרכוש את הדירות. אנו יודעים שבמקרים רבים נעשות עסקאות משולשות. אנו עושים את העיסקה רק עם הדייר. אבל אנחנו לא בודקים אם הוא עושה את העסקה בשותפות אחרים'.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

הנה כי כן, על-פי המדיניות הנקוטה בידן, רשות הפיתוח ו"עמידר" הציעו את הנכסים למכירה רק לדיירים המוגנים שהחזיקו בהם; וקשה להלום, שאילו נתבקשו לכך, היו הן נכונות לסטות ממדיניות זו בעניינם של חזון. לאמיתו של דבר נראה, כי הן אף לא היו רשאיות להסכים לסטייה כזאת. נכסי רשות הפיתוח הוצעו, כזכור, למכירה בתנאים מועדפים: במחיר מופחת וללא מכרז. והטבה כה ניכרת הייתה "עמידר" רשאית להציע – אם בכלל – רק לדיירים המוגנים שהחזיקו בנכסים ולא לכל דיכפין".

32. בתצהירים מטעם העדים הייתה התייחסות לנושא זה. עו"ד כספי, הבורר, התייחס לכך בסעיף 8 למכתבו:

"חרף העובדה שבסעיף 6 של הסכם ההתמחרות נקבע כי ההתמחרות תיערך בין אזורים ובין קמרון לא היתה לדעתי מניעה משפטית או מניעה אחרת כלשהי כי כל אחד מהצדדים להתמחרות ירכוש בנאמנות עבור צד שלישי את זכויות הצד שכנגד במקרקעין ופרויקט שאותו צד שלישי מממן את עסקת הרכש".

מנהל אזורים, דרור נגל, התייחס לכך בסעיף 3 לתצהירו:

"עם זאת לא היתה כל מניעה עקרונית שרכישת הזכויות תעשה על ידי הצדדים בנאמנות עבור צד ג, וזאת בהתאם להוראות החוק. באופן דומה אזורים יכולה היתה גם היא לרכוש את הזכויות אילו היתה חפצה בכך בנאמנות עבור צד ג".

בחקירתו הנגדית העיד מנכ"ל אזורים כך (עמ' 44 לפרוטוקול):

"ש. אני רוצה להבין אתה אומר שפישר הוא זה שהזמין את הכסף עבור העסקה הזאת
ת. אני אומר שפישר נוכח שם בישיבת התמחרות מבחינתי ברור שהוא הצד הרוכש האמיתי. לא יודע איזה הסדר ומה החלוקה ביניהם שכן לא ראיתי שום הוכחה. בהינתן הידיעה שלי עם העבר כמה חשקה נפשו לרכוש את הקרקע שכן ישב אתי בעבר. הסקת המסקנות מבחינתי היתה שפישר הוא זה שקונה את המקרקעין".

מנכ"ל אזורים נשאל על ידי ביחס להתנגדות אזורים להתמחרות פומבית. להלן החלק הרלבנטי מפרוטוקול הדיון (ע' 45):

"ליו"ר הוועדה:
ש. אתה אמרת שהיתה לך התנגדות להתמחרות פומבית
ת. כן
ש. אבל ראית שבהתמחרות נוכח מר פישר והבנת שהוא זה שרוכש את הקרקע
ת. כן



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

ש. אם כך, מה ההבדל בין התמחרות פומבית לבין המצב שהיה פה בפועל שבו ראית שמי שמשתתף בהתמחרות הוא בעצם צד ג' ת. אסביר. מבחינתי לא יודע איך אתם מגדירים פומבי. מבחינתי ההליך צריך להיות מהיר פשוט וסופי. כאשר אני יודע שאני יושב בישיבת התמחרות ומולי יושב צד אחד, לצורך הענין אני לא איתרתי אותו אלא קמרון. מבחינתי זה היה יכול להיות גם גורם אחר שאינו פשוט. היינו עושים את ההליך ההתמחרות הצעה והצעה נגדית עד שהיה נסגר המחיר וזהו. לעומת מצב של פומביות ששם באים אני לא יודע מי, אני צרי להתחיל להפוך מהליך פשוט למסובך שאני לא יודע מתי הוא ייגמר ואיך ייגמר. כמו שאמרתי תהליך פשוט ומהיר וזה מבחינתי ההבדל. אני זוכר שהיה מכרז של משרד עורכי דין על קרקע והיה באמת פומבי, באו חברות שרצו לקנות ואתה רואה יושבים לך עשרות מציעים, רעש ובלגאן, לשם לא כיוונתי. כל הכוונה היתה שיהיה משהו פשוט".

המסקנה העולה מדברים אלה היא כי אזורים (המוכרת) הבינה כי פשוט הוא שרוכש את חלקה במקרקעין והוא כדבריו של מנכ"ל החברה – "הרוכש האמיתי". אזורים לא התנגדה לכך, בניגוד לחברת עמידר בפרשת חזון, אשר העניקה את הזכות הבלעדית לרכוש את הנכס במחיר מופחת לדייר המוגן. בענייננו, לא מדובר במחיר מופחת, המיועד אך ורק לרוכש ספציפי (קמרון), אלא בעסקה מסחרית בין שני גופים עסקיים, כאשר מוכר הזכויות בנכס הנאמנות (אזורים) ידע בזמן אמת, ולא התנגד לכך, כי הרוכש האמיתי אינו קמרון. אשר על כן, איני מקבל את טענת המשיב כי זכותה של קמרון הייתה זכות אישית בנכס הנאמנות, המונעת את ההכרה בנאמנות המהותית.

העדר נהנה ספציפי

33. כזכור, לטענת המשיב, הצדדים בחרו להותיר בשלב הסכם הנאמנות ורכישת נכס הנאמנות את זהות הנהנה כנהנה גמיש, תוך שזיהוי הנהנה נותר "פתוח".

34. הפסיקה עמדה על החשיבות בקיומו של נהנה ספציפי. כך נאמר בע"א 7508/03 יוסף כהן ואח' נ' מנהל מס שבח אזור המרכז (7.2.05):

"התשובה לשאלה היא, כי בהקשר ענייננו עתה חייב ה"נהנה" שיהיה ידוע וקונקרטי עד שנכיר בראובן כנאמן עבורו, קרא: כנאמן עבור אותו נהנה ידוע וקונקרטי. אכן, בהקשרים אחרים יכול אדם שיהיה "נאמן" בלא שהנהנה יהיה ידוע וקונקרטי. כך יכולה שתהיה, למשל, נאמנות על-פי כתב-הקדש כהוראת חוק הנאמנות, תשל"ט-1979. (הגם שגם כאן ייקבעו הנהנים על-פי מאפיינים מסוימים). לא-כן הוא נאמן



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

בענייננו-שלנו, שראובן לא יוכר כנאמן אלא-אם נדע באורח ברור ומוצהר מיהו הנהנה. כך נדרש מלשון החוק ובוודאי כך מתבקש מתכלית החוק[...]

אכן, לו אחרת אמרנו כי-אז רבו "נאמנים" בישראל והחוק היה מתרוקן מתוכנו. רוכשים של נכסי מקרקעין היו מכריזים על עצמם "נאמנים", ולימים – לעת מכירת הנכס לצד שלישי – היו נפטרים מתשלום מיסים. אין-לנו אלא להסיק כי פלוני אינו "נאמן" כהוראת החוק אלא אם פועל הוא בשביל הנהנה ידוע וקונקרטי. אין נאמנות עבור הנהנה "נסתר". אין נאמנות "נסתרת". אין גם נאמנות "פתוחה", "נאמנות מיסגרת", כביכול, הנמלאת תוכן מעת-לעת לרצונו של הנאמן. ראו והשוו: עמ"ש 161/94 כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א כד 291. אין נאמנות בשביל הנהנה "גמיש" – "נהנה מיסגרת" – הנהנה שהיום הוא ראובן ומחר הוא שמעון. יש נאמנות רק עבור ראובן או רק עבור שמעון, יישויות ספציפיות חיות וקיימות, שרק כך תוגשם תכלית הפטור ממס. ראו והשוו: ע"א 865/80 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לנדשפט, פ"ד לז(3) 326, 330-329 (ההדגשות אינן במקור).

35. בהסכם הנאמנות מיום 31.8.14 צוין כי הנהנה הוא "חברה בהקמה". בהודעה על הנאמנות מיום 30.9.14 נכתב כי הנהנה היא חברת אי.זד.או.גי בע"מ, ששינתה את שמה לקריה מציון. ביום חתימת הסכם הנאמנות ורכישת נכס הנאמנות לא נקבע כי קריה מציון היא הנהנה ורק בהודעה למשיב, חודש לאחר מכן, הובהרה זהותו של הנהנה.

העד מטעם המשיב, מר יוסי אברהם, סגן מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, התייחס בחקירתו הנגדית למקרים בהם הנהנה הוא חברה בהקמה (עמ' 33-34 לפרוטוקול):

"ש. האם באופן עקרוני אתם מאשרים נאמנות עבור חברה בהקמה
ת. באופן עקרוני אנחנו מאשרים המון פעמים נאמנויות של חברה בהקמה במיוחד שאנשים קונים זכויות במקרקעין מאת המנהל שם כתוב בסעיף 6 לנוסח האחיד של המכרזים שהמציע יכול להציע לרכוש לחברה בהקמה שהוא יקים אותה תוך איקס ימים מיום הזכייה במכרז, ורשויות המס כן מאפשרות להכיר בנאמנות על חברה שתוקם אם הוצהרה בעת ההצעה עצמה לרכוש בנאמנות עבור חברה בהקמה.
ש. אתה יודע מה זה חברת מדף.
ת. בגדול אני מבין שחברת מדף זו חברה שנפתחה והיא בעצם אין בה הרבה תוכן ופעילות למעט תשלום אגרה לרשם החברות ומשאירים את החברה הזו לכאורה בינתיים ללא פעילות או ללא שום תוכן כלכלי בה עד שממלאים אותה תוכן".

בהמשך חקירתו הנגדית, הסביר העד מטעם המשיבה כך (בע' 34 לפרוטוקול):

"ש. למה בכל זאת מותר חברה בהקמה, אנחנו לא יודעים את השם



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

של החברה, למה אתם מתירים חברה בהקמה, מה שיקול הדעת שלכם

ת. כי אדם יכול לנהל את פעילותו הכלכלית באמצעות ישות משפטית נפרדת ופרק הזמן שנקבע למסירת הודעת נאמנות הוא 30 יום ובפרק הזמן הזה רשויות המס מאפשרות מתן הודעת נאמנות לחברה בהקמה

ש. עפ"י אותו היגיון האם אפשר לומר שגם לחברת מדף ניתן את אותה אפשרות. יש הבדל

ת. יש הבדל, חב' מדף יכולה להיות במשך שנים ואנחנו יודעים את הזהות שלה ומי בעלי המניות שלה ולכן היא חברה כבר קיימת ולכן יש הבדל בין המצב של הודעת נאמנות לחברה בהקמה לבין מסירת הודעת נאמנות לחברה שכבר קיימת."

36. חברת מדף מוקמת, בדרך כלל, על ידי משרד עורכי דין, לצורך הפיכתה בעתיד לחברה פעילה בידי אחד מלקוחות המשרד. עד לשלב האחרון החברה נמצאת "על המדף" ואין בה פעילות. פעולה זו נועדה לקצר זמנים, ולחסוך את הזמן הנדרש לשם רישום חברה חדשה ברשם החברות. אם המשיב מאשר נאמנות עבור חברה בהקמה, אני רואה כל סיבה שלא להכיר בנאמנות, כאשר הנהנה הוא חברת מדף, אשר לימים משנה את שמה ומניותיה מועברות משמם של עורכי הדין שנרשמו כבעלי מניותיה, לשמם של בעלי החברה, שהם במקרה זה פישר ואייכלר.

העד פישר התייחס לנושא זה בסעיפים 10-11 לתצהירו :

10. השימוש במינוח חברה בהקמה נעשה מטעמים טכניים בלבד. מר אריה אייכלר ואני רצינו לרכוש את הזכויות בחברה ייעודית שתוקם לצורך הרכישה ובמועד ההתמחרות טרם הספקנו לעשות זאת.

11. בפועל נעשה שימוש בחברת מדף של משרד עורכי הדין שטיפל עבורי בעסקה (חברת אי.זד.או.גי. בע"מ) ואשר שמה הוסב בהמשך לחברת קריה מציון."

בחקירתו הנגדית השיב פישר לשאלת ב"כ המשיב בהקשר זה כך (עמ' 24 לפרוטוקול) :

ש. תסכים איתי שעד לתאריך 29.8.2014 לא היית לא אתה ולא אייכלר בעלי מניות של חברה קריה מציון?

ת. כפי שאמרתי קודם לכב' השופט, אנחנו בכל עסקה מקימים יישות נפרדת בהכוונת משרד ברזילי, שאני לא יודע אם זה נכון כי זה עולה הרבה כסף, זה מה שהיה במקרה הזה. היו צריכים לדברי משרדי עו"ד והרו"ח שלהם היה את החברה "מדף", זה החברה שהיו צריכים להקים בשבילי ולהעביר אליה את המניות. מתי העבירו את זה? באיזושהי רמה אצטרך לעבוד עם אמון עם עו"ד."



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

**לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר**

העולה מן המקובץ הוא שבעוד שהסכם הנאמנות התייחס לחברה בהקמה, לא היה צורך להקים חברה חדשה, אלא ה"ה פישר ואייכלר השתמשו בחברת מדף שהוקמה על ידי משרד עורך דינם קודם לכן. עוד התברר כי המשיב אינו רואה קושי בכך שנהנה בעסקת נאמנות יהיה חברה שתוקם בעתיד ובנסיבות אלה, אין הוא רואה בכך נהנה "נסתר", "גמיש" או "נהנה מסגרת". כשאלה פני הדברים, ובשים לב למטרת המחוקק ולרצון למנוע נאמנות שאינה אמיתית, עד שיימצא קונה עתידי, אותו ינסו לאפיין כנהנה, איני סבור שיש קושי בהכרה בחברת מדף כנהנה על פי סעיף 69 לחוק. בנסיבות העניין ברור כי קמרון לא רכשה את הנכס עבור עצמה, מתוך תקווה למצוא רוכש עתידי. לקמרון לא היו אמצעים לרכישת הנכס והיא ביצעה את רכישתו עבור פישר ואייכלר, אשר צפו הקמת חברה חדשה ובחרו לבסוף להשתמש בחברת מדף. מסקנתי היא כי במקרה שלפנינו, מתקיימת הדרישה לנהנה ספציפי.

הפקדת ערבות מטעם הרוכש

37. במסגרת הליך ההתמחרות נדרשו קמרון ואזורים להמציא ערבות בנקאית. הערבות הוצאה על ידי חברת נועם השבת בע"מ, חברה בבעלותם של פישר ואייכלר. לטענת המשיב, אין מדובר "בענין טכני" שכן נועם השבת לא יכולה להיחשב "גורם מטעם הנהנה". נטען כי לא ניתן לקבל את גישת העוררות, אשר משמעה הכרה ב"נהנה גמיש", שכן בתחילה העוררות טענו כי הנהנה הוא חברה בהקמה על ידי פישר ואייכלר, בהמשך ניתנה הערבות על ידי חברה שבבעלותם ובסופו של דבר התברר כי הנהנה הוא קריה מציון, אשר הייתה קיימת במועד בו נחתם הסכם הנאמנות, אך לא נזכרה בו.

38. היה על הצדדים להתמחרות להמציא ערבות בנקאית בסך 7 מיליון ₪, כבטוחה להתחייבותם בהתמחרות. במועד זה העברת המניות בחברת המדף עדין לא בוצעה וכן טרם נפתח חשבון בנק לחברה הנהנית. על כן, לא ניתן היה להמציא את הערבות על ידי הנהנה. מהי משמעות הדברים, בהינתן כי המשיב מוכן להכיר בחברה בהקמה כנהנה?

ברור כי דרישה להמצאת ערבות בנקאית על ידי חברה בהקמה תרוקן מתוכן את האפשרות לרכוש זכויות בנאמנות עבור חברה בהקמה. אין מחלוקת בין הצדדים כי הגורם ששילם את התמורה כולה עבור רכישת חלקה של אזורים במקרקעין (דהיינו,



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

**לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר**

עבור נכס הנאמנות) בסך של 58,250 מיליון ₪ היא קריה מציון (הנהנית). בסעיף 9 למסמך שהוגש לבורר מטעם קמרון ("עמדת קמרון וברוינר בעניין המועד להגשת הסיכומים") נכתבו הדברים הבאים (המסמך צורף לתצהיר מטעם המשיב):

"בהקשר זה, ראוי לציין – כי מר רפאל פישר, המשקיע שקמרון משתתפת בהתמחרות בנאמנות עבורו ו/או חברה מטעמו (ואשר ממתין לכך בסבלנות כבר חודשים רבים), הוא, מטבע הדברים, זה שיעמיד את הערבות הבנקאית הנדרשת לשם השתתפות בהתמחרות, ולשם כך נדרש לו פרק זמן של כשבועיים ימים; לכן, ניסתה קמרון לתאם את מועד ההתמחרות ליום 24.8.14 או במועד סמוך לו (וכאמור ייתכן שסוגיית המועד נפתרה)".

אני סבור כי בנסיבות אלה, אין בעובדה כי הערבות הועמדה על ידי חב' נועם השבת, חברה מטעמו של פישר, ולא על ידי קריה מציון, כדי ללמד כי מדובר בנהנה "גמיש" או כי זהות הנהנה נותרה פתוחה. תחולתו של סעיף 69 לחוק נשללת כאשר מדובר בנאמנות נסתרת, אשר תאפשר התחמקות ממס, על ידי הצגת קונה עתידי כנהנה. במקרה זה עמד לנגד עיני הנאמן נהנה ספציפי – חברה בהקמה שתהיה בבעלות פישר ואייכלר. העובדה כי בסופו של דבר נעשה שימוש בחברת מדף שהוקמה למעשה קודם לכן והעובדה שהערבות לביצוע העסקה הועמדה על ידי חברה אחרת (נועם השבת) שבבעלות פישר ואייכלר, אינן הופכות את הנהנה לגורם נסתר ואת הנאמנות לנאמנות נסתרת.

חובות קמרון לאזורים

39. לטענת המשיב, הוכח כי קמרון נשאה במחצית עלות הריבית בגין הערבות הבנקאית וכי במסגרת ההתמחרות נקבע כי הזוכה תישא בחובות של קמרון לאזורים. לדעת המשיב עובדות אלה מלמדות כי לקמרון היה אינטרס בעסקה אשר הצמיחה לנאמן יתרון כלכלי.

40. בעניין זה טענו העוררות כי מדובר בעובדות לגביהן נקבע כי הצגתן מהווה הרחבת חזית, במסגרת דיון קדם המשפט שהתקיים ביום 1.1.17. בסיום הדיון הנ"ל ניתנה ההחלטה הבאה:

"גדר המחלוקת בתיק זה יהיה על פי כתב הערר וכתב התשובה מטעם המשיב, אף אם בכתב התשובה יש נדבכים שלא עלו בהחלטה בהשגה.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

**אולם, הטענה שהושמעה בעל פה במהלך הדיון מטעם ב"כ המשיב
ביחס לטובות הנאה נוספות של חברת קמרון אחזקות, שלא הועלו
בכתב התשובה, מהווה הרחבת חזית שאיני מתיר אותה."**

יחד עם זאת, במהלך דיון ההוכחות מיום 12.3.18 ביקש ב"כ המשיב לחקור את מנכ"ל
אזורים על תצהירו, אשר כלל התייחסות לחובותיה של קמרון כלפי אזורים. לאור
התנגדות ב"כ העוררות לחקירה הנגדית בנושא זה, ניתנה החלטה המתירה את
השאלות בנוגע לחובות אלה:

**"הואיל והעד הגיש תצהיר עדות ראשית אשר התייחס לתשלום
חובותיה הנוספים של קמרון לאזורים והואיל ובתצהיר (סעיף 4) נאמר
כי ההתמחרות הבטיחה פרעון הן של מלוא התמורה לאזורים בגין
הקרקע והן בגין ההלוואה שניתנה לקמרון, יש לאפשר חקירה נגדית
של העד ביחס לדברים הללו שפורטו בתצהירו ומאותה סיבה ניתן
להציג לו את המסמך של רואה החשבון טבח בענין ההלוואות
שהעמידה אזורים לקמרון."**

לאור האמור, מן הראוי להתייחס לנושא זה לגופו.
מעדותו של מנכ"ל אזורים עלה כי קמרון הייתה חייבת לאזורים כ-20 מיליון ₪ וכי
במידה ואזורים הייתה זוכה בהתמחרות, היה מנוכה מסכום הרכישה סך של
20,920,379 ₪ בגין החוב לאזורים (עמ' 43-44 לפרוטוקול).
העד המשיך והעיד כי על פי הסכם רכישת זכויותיה של אזורים במקרקעין, היה על
קמרון להעביר לאזורים את סכום הרכישה וכן את סכום החוב בסך 20 מיליון ₪ (עמ'
44 לפרוטוקול). המשיב מסיק מדברים אלה כי נוכח היקף החוב של קמרון לאזורים
ונוכח העדר יכולתה של קמרון לפרוע חוב זה ולרכוש את חלקה של אזורים במקרקעין,
ברור כי לקמרון היה אינטרס כלכלי בהבאת משקיע שיממן את חובה ובכך יותיר בידיה
את חלקה במקרקעין ומכאן שהיה לקמרון אינטרס כלכלי ברור בעסקה.

41. גם כאן לדידי המשיב אינו מבחין בין האינטרס של קמרון בעסקה לבין העדר האינטרס
של קמרון בנכס הנאמנות. על פי פסק הבוררות שניתן על ידי עו"ד כספי (מוצג ע/1)
הבוררות נסבה על פרויקט יוקרתי המיועד לציבור החרדי בשכונת רוממה בירושלים.
בזמן הבוררות הפרויקט היה משותק ובנייתו לא התקדמה, בין היתר, עקב המשבר
הכלכלי העולמי שהתעצם בשנת 2008 (פסקאות 370-371 לפסק הבוררות). במסגרת
ההתמחרות נרכש חלקה של אזורים במקרקעין, הוא נכס הנאמנות. העובדה כי



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

באותה עתה היה קיים חוב של קמרון לאזורים, אשר נבע מבעלות קמרון בחלק האחר של המקרקעין, אינה הופכת את קמרון לבעלת אינטרס כלכלי בנכס הנאמנות. פירעון החוב היה אינטרס של אזורים ולא של קמרון.

42. בכל הנוגע לכך שקמרון נשאה במחצית עלות הריבית בגין העמדת הערבות הבנקאית, מדובר בהרחבת חזית שלא הותרה. מעבר לצורך, אציין כי הריבית היא חוב של קמרון ולא טובת הנאה שנצמחה לה.

סוף דבר

43. לאור כל האמור לעיל, **אציע לחבריי לקבל את הערר ולקבוע כי בנסיבות העניין חלים הפטור ממס שבח לפי סעיף 69 לחוק והפטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות ביחס להעברת הזכויות מקמרון לקריה מציון.**

בנוסף, אציע לחבריי לחייב את המשיב בהוצאות העוררות ובשכר טרחת עורך דינם בסך כולל של 35,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יישא החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

חבר הוועדה, עו"ד יורם אלקיס:
אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

חבר הוועדה, מר אברהם הוכמן:
אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

אשר על כן, הוחלט לקבל את הערר, בהתאם לאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות.

המזכירות מתבקשת לשלוח את פסק הדין אל באי כח הצדדים.



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

12 אפריל 2020

ו"ע 28476-04-16

לפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 21.4.20.

ניתן בהעדר הצדדים היום, י"ח בניסן התש"ף, 12 באפריל 2020.

אברהם הוכמן, חבר ועדה

יורם אלקיס, חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט