



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מרץ 2015

ר"ע 1015-07 ש.י.י.נכסים נ' נתניה

**בפני כב' השופטת בדימוס רות שטרנברג-אליעז
אליהו מונד, ר"ח- חבר הוועדה
נדב הכהן, ר"ח- חבר הוועדה**

העוררים
1. ש.י.י.נכסים
באמצעות עו"ד זיו שרון ואח'

נגד

המשיבים
1. מנהל מס שבח נתניה
עו"ד אריק ליס-פרקליטות מחוז ת"א (מיסים)

פסק דין

- 1 ערר על החלטת המשיב מה- 8.6.06 לגבי חיוב העוררת במס רכישה, בגין רכישת מניות בחברת
- 2 נווה גן נכסים ר.ה.מ.ש בע"מ" ["חברת נווה גן"].
- 3
- 4 ב-30.12.03 הוקמה חברת אלי ראובן נכסים בע"מ על ידי החברה האם "אלי ראובן בניה והשקעות
- 5 בע"מ" ["חברת האם"]. כיממה לאחר הקמתה, הוסב שמה של החברה הבת ל"נווה גן נכסים
- 6 ר.ה.מ.ש בע"מ". החברה נוסדה למטרת ביצוע פרויקט בנייה ברמת השרון.
- 7
- 8 ב-31.12.03, כרתה נווה גן חוזה "קומבינציה" עם שלושת בעלי המקרקעין נשוא המיזם, משה
- 9 אנקילביץ, שלמה אנקול ורחל שקד. בנוסף, רכשה החברה במזומנים מאחד הבעלים, קרקע
- 10 לבניית מספר דירות נוספות באותו מיזם. לטענת העוררים, עסקת המזומנים נועדה לממן מיסים
- 11 והיטלים החלים על העסקה.
- 12 יודגש כי עד לחודש נובמבר 2005 לא התנהלה פעילות בניה במקרקעין.
- 13
- 14 ב-06.05.04 כרתה חברת נווה גן, הסכם הלואאה עם אחד מבעלי הנכס. אותה העת כבר עסקה
- 15 החברה בקידום פרויקט הבנייה.
- 16
- 17 המחלוקת שהובאה בפנינו נסבה על שומת מס רכישה שהוצאה על ידי המשיב לש.י.י. נכסים בע"מ
- 18 ("העוררת") בגין רכישת המניות בחברת נווה גן. המניות נרכשו על ידי העוררת ב-29.8.04 מ"אלי
- 19 ראובן בניה והשקעות בע"מ" (החברה האם של "נווה גן נכסים רהמ"ש בע"מ").
- 20



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מרץ 2015

ר"ע 1015-07 ש.י.י.נכסים נ' נתניה

- 1 לטענת העוררת נווה גן הינה חברה קבלנית העונה להגדרות בהוראת הביצוע שעליה השתיתו
- 2 העוררים את הערר (הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 8\2003 מה14.7.03). אין לחייב את העוררת
- 3 במס רכישה שכן נווה גן עונה על הקריטריונים המפורטים בסעיף 2.3 בהוראת הביצוע:
- 4 "איגוד חדש שהוקם במיוחד לצורך הקמת פרוייקט בנייה למכירה והתקיימו בו כל המבחנים
- 5 הבאים:
- 6 א. האיגוד מחזיק במקרקעין המסווגים כמלאי עסקי.....
- 7 ב. המקרקעין שבבעלות האיגוד לא נרכשו מגופים קשורים.....
- 8 ג. בסמוך לאחר הקמת האיגוד החלה בניית הפרוייקט ושיווקו לרוכשים. הבנייה ושיווק
- 9 הפרוייקט נעשו באופן רצוף וללא הפסקות
- 10 ד. בסמוך להתחלת בניית הפרוייקט.....
- 11 ה. לפחות שניים עשר חודשים לפני הפעולה באיגוד החלה בניית הפרוייקט ונחתמו חוזה
- 12 מכירה עם רוכשים שאינם צדדים קשורים
- 13 ו. לאחר הפעולה בזכויות האיגוד....."
- 14
- 15 המשיב אינו מקבל את גישתה של העוררת. לטענתו נווה גן אינה עומדת בכל הקריטריונים
- 16 שנקבעו בהוראת הביצוע (פסקאות ג' ו-ה' לסעיף 2.3 בהוראת הביצוע), אשר על כן אין לפטור
- 17 אותה מתשלום המס.
- 18 עד כאן טיעוני הצדדים בקצרה.
- 19
- 20 **דיון-**
- 21 שתי שאלות מתעוררות בערר זה:
- 22 א. האם נווה גן היא איגוד מקרקעין על פי ההגדרה שבדין?
- 23 ב. האם חלה עליה הוראת הביצוע מספר 8\2003?
- 24
- 25 יצוין כי קרן המס חושבה על פי שווי רכישה בסך 10,640,000 ₪.
- 26
- 27 כאשר נכרתה עסקת הקומבינציה בין נווה גן לבין בעלי הזכויות ההיסטוריות במקרקעין, עדיין
- 28 לא הייתה בתוקף תוכנית מפורטת של מיזם הבנייה. נווה גן החלה בייזום פרוייקט הבנייה לאחר
- 29 חתימת הסכם הקומבינציה. החברה התחייבה להגיש בקשה להיתר בניה, סמוך למועד אישור
- 30 התוכנית המפורטת וקבעה לוח זמנים מוקפד לקידום הפרוייקט.
- 31 תמורת ביצוע עבודות הבניה קיבלה נווה גן זכויות במקרקעין (שלא היו לה עד אותה עת)
- 32 והתחייבה להגיש את הבקשה להיתר בניה על פי התוכניות.
- 33 ב-22.7.04 אושרה תוכנית בנייה מפורטת. התוכנית קיבלה את אישור שר הפנים ב-2.11.04.
- 34
- 35 בהסכם שנכרת בין חברת אלי ראובן השקעות בע"מ לבין העוררת, התחייבה העוררת לעמוד בכל
- 36 התחייבויות בעל המניות הקודם בחברת נווה גן. יצוין כי לאחר חתימת החוזה, נשאה העוררת
- 37 בכל הוצאות הבנייה בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מרץ 2015

ר"ע 1015-07 ש.י.י. נכסים נ' נתניה

- 1 ב-5.12.04 הוגשה בקשתה של נווה גן להיתר בנייה וב-26.8.05 ניתן היתר לחפירה ודיפון הקרקע.
- 2 הבנייה באתר החלה בסוף נובמבר 2005 ופעולות השיוק של הדירות המתוכננות במיזם, החלו
- 3 בשלהי 2005.
- 4 ממכתבם של באי כוח העוררת (11.3.05) עולה התמונה הבאה:
- 5 "נווה גן... (להלן-החברה) הוקמה ב-30.12.03. עד למועד רכישתה על ידי ש.י.י. נכסים בע"מ לא
- 6 פתחה חשבון בנק ולא שילמה מס מסוג כלשהו".
- 7 היתר הבנייה על המקרקעין של החברה, התקבל ב-2.2.06 וכבר באותה עת החלה העוררת במכירת
- 8 הדירות שתוכננו במסגרת המיזם.
- 9 מן הראוי להפנות לתיאור העוררת על ידי באי כוחה (מכתב מה-11.3.05):
- 10 "שווי החברה במועד מכירתה היה אפס. הנכסים היחידים שהיו לחברה באותו מועד, היו הסכם
- 11 קומבינציה והסכם רכישת זכויות בחלק המגרש שבקומבינציה לחמש יחידות דיר, כאשר בפועל
- 12 לא שולם כל תשלום עבור חמש יחידות אלה, אלא ניתנה התחייבות להחלפת אשראי של בעלי
- 13 הקרקע בסך השווה לשווי הרכישה".
- 14 הסכם הקומבינציה עצמו לא הגיע לידי מימוש, ומשום כך לא היה לחברה שווי כלשהו במועד בו
- 15 רכשה העוררת את המניות בנווה גן.
- 16 אשר לזכויות החברה בעסקת הקומבינציה: זכויות אלה טרם הבשילו כאמור, ולחברה לא הייתה
- 17 עד אז פעילות כספית כלשהי, למעט הוצאות שהוציאה בסך השווה ל-155 אלף דולר, עד לשלב
- 18 מכירתה ושלחברה לא היה שום נכס כנגדם". (סעיף 3 למכתבם של יגאל ארנון ושות', חגי
- 19 שמואלי).
- 20
- 21 מהעובדות עולה כי בפועל נבנה פרוייקט מגורים על המקרקעין נשוא הערר באמצעות חברת נווה
- 22 גן, רק לאחר שמניותיה נרכשו על ידי העוררת. זאת ועוד, צוין כי כל מניות החברה נמצאות
- 23 בנאמנות בבעלות עורך דין חגי שמואלי ומיועדות: "לעבור עם השלמת תנאי העסקה בעתיד,
- 24 לשם חברת ש.י.י. נכסים בע"מ בשלמות".
- 25 עו"ד חגי שמואלי מסכם את מכתבו במילים: "מכל האמור עולה כי לחברה לא היה שווי כלשהו
- 26 במועד רכישתה על ידי מרשתי".
- 27
- 28 בשלב הזה מפנה העוררת אל החלטת מיסוי "החלטת מיסוי 55/08 (החלטת מיסוי בהסכם)" והיא
- 29 טוענת כי במקרה המפורט בהחלטת המיסוי ניאותר רשות המיסים בישראל להחיל את הוראת
- 30 הביצוע 8\2003 על אף שבאותו מקרה לא עמדו המבקשים בכל הקריטריונים כפי שפורטו בהוראת
- 31 הביצוע.
- 32
- 33 **לטענת העוררת:**
- 34 1. חברת "נווה גן" אינה "איגוד מקרקעין". המבחן להחלטה בעניין זה הוצב בע"פ 4355/98
- 35 (ראו פרופ' הדרי כרך ב' עמ' 263).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מרץ 2015

ר"ע 1015-07 ש.י.י.נכסים נ' נתניה

2. נווה גן טיפלה בפרויקט כולל הוצאת היתרים וסילוק פולשים. המוניטין של החברה אינו שנוי במחלוקת.	1 2
3. החברה התנהלה ממועד חתימת הסכם הקומבינציה כחברה הפועלת על פי ההסכם על כל תניותיו. [ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 166/97 איגוד המוסכים בישראל נ' פקיד שומה ת"א (פורסם בנבו, 16.05.00)]	3 4 5
4. הבנייה עוכבה עד שהפרייקט עבר לידיים חדשות ובפועל החלה באיחור של כשנה וחצי.	6 7
לטענת המשיב לא חלה בנסיבות העניין הוראת הביצוע. הגישה הליברלית שבה נהגה הרשות בהחלטת המיסוי 55108, מקורה בנסיבות שונות מאלה שבפנינו. מסקנה זו עולה מהחלטת המיסוי על פניה. אי לכך, חייבת העוררת לטענתו של המשיב, לשלם את מס הרכישה כפי שהוטל עליה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.	8 9 10 11 12
שומה עלינו להכריע במחלוקת המתמשכת.	13 14
בנסיבות העניין מקובל עלינו כי כוונתה של נווה גן הייתה לבצע את מיזם הבניה. אולם בפועל לא נצפתה שום פעילות בשטח לפני שהעוררת רכשה את המניות בנווה גן מהחברה האם. לא יהיה זה מיותר לציין כי היתר הבנייה ניתן ב-2.2.06.	15 16 17
הואיל והוראת הביצוע דורשת מפורשות התחלת בניית הפרוייקט וחתימת חווי מכירה עם רוכשים, לפחות שניים עשר חודשים לפני הפעולה באיגוד, והואיל ואין מחלוקת כי הדרישה המפורשת לעיל לא התקיימה בפועל, אין מנוס מדחיית הערר.	18 19 20
יאמר כי אף אם העיכוב בהתחלת הבנייה בפועל מקורו באילוצים אובייקטיביים בלבד, אין בכך כדי לאפשר לעוררת לחסות בצילה של הוראת הביצוע. מסקנה זו מביאה לדחיית הערר.	21 22 23
ב-29.08.04 (כאשר רכשה העוררת את זכויות הבעלות בחברת נווה גן) היו בידי נווה גן זכויות במקרקעין, כמשמעותן בחוק. העובדה שהזכויות הללו היו בגדר "מלאי עסקי" בידי נווה גן, בוודאי שאינה פוטרת מהטלת מס הרכישה על העוררת, כפי שכבר נקבע בע"ש 5017/97, אריה בן אייס ואח' נ' מנהל מס שבח חיפה [מיסים יג/ה-364].	24 25 26 27
כאן המקום לציין כי שוויה הנכסי הנקי של נווה גן ביום שבו נרכשו מניותיה על ידי העוררת, כשלעצמו, אינו מעלה ואינו מוריד דבר לעניין מס הרכישה.	28 29 30
אשר על כן נדחה הערר.	31 32
נותר להתייחס לשאלת ההוצאות בערר שנדחה.	33 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מרץ 2015

ר"ע 1015-07 ש.י.י.נכסים נ' נתניה

1 מקובל כי מי שידו על התחנתונה נושא בהוצאות המשפט. עיון בכריכה המקורית של הערר, עליה
 2 מופיעים בכתב יד שמונה עשר מועדים (בפועל התקיימו כשתיים עשרה ישיבות החל משנת 2009),
 3 מעיד על דרך חתחתים שעברו הצדדים עד למתן פסק דינו. על כגון דא, אמר השופט צבי ברנזון:
 4 "הצדק, כמו הגשם, מביא ברכה רק בעיתו".
 5 נראה לנו כי לשני הצדדים חלק בהתנהלות שגרמה בסופו של דבר לעינוי דין. לאור האמור הוחלט
 6 כי כל צד יישא בהוצאותיו.

7
8
9
10
11
12

אליהו מונד, רו"ח

נדב הכהן, רו"ח

רות שטרנברג-אליעז
 סגן נשיא (בדימוס)

13
14
15
16
17
18
19
20