



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

24 אוגוסט 2011

ו"ע 10-03-615 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

1

**בפני** כב' השופט מלכיאל סלוצקי – נשיא בדימוס  
ג. יחזקאלי-גולן – רו"ח  
ש. פסטנברג – רו"ח

**עוררת** אספן בניה ופיתוח בע"מ

**נגד**

**משיב** מנהל מס שבח חיפה

2

3

**פסק דין**

4

5

6

1 בפנינו ערר על החלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת. הפרטים יפורטו להלן.

7

8

**העובדות**

9

10 ב- 30.6.2002 נכרת הסכם ליסוד שותפות מוגבלת בשם "לב-הדר גיל הזהב – שותפות  
11 מוגבלת".

12 הצדדים להסכם זה היו: "אשל הירדן אחזקות 2000 בע"מ", "יליגת תעשיות בע"מ", "יליגת  
13 אשל הירדן ניהול פרויקטים בע"מ", ו"שקמונה חברה ממשלתית עירונית לשיקום הדיור  
14 בחיפה בע"מ" (להלן: "שותפות – הדר").

15

16 מהות העסק של שותפות לב-הדר היתה הקמת פרויקט על מקרקעין בהדר הכרמל, ניהולו  
17 והפעלתו. משמעות הפרוייקט הוגדרה בסעיף 3.1 להסכם היסוד (נספח א' לתצהיר ת/1):

18

"תכנון, בניה, ניהול והפעלה של קומפלקס בניה במקרקעין אשר ינצל את

19

מלוא זכויות הבנייה במקרקעין ויכלול בנין בו יינתנו שירותי השכרה

20

למגורים (להלן: "בנין המכרז") בהתאם למכרז מס' 6/2002, אשר פורסם על

21

ידי משרד הבינוי והשיכון – אגף הנכסים והדיור (להלן: "המכרז"), מובהר

22

בזאת כי בנין המכרז יכלול בין 180 לבין 200 יחידות דיור".

23

24 ב- 2.10.02 זכתה השותפות לב-הדר במכרז של משרד הבינוי והשיכון (להלן: "המשרד"),

25

למתן שירותי השכרה למגורים ב- 200 יחידות דיור (להלן: "מקבץ דיור"), אשר יבנו על ידה

26

לתקופה של 15 שנים ממועד האכלוס וזאת בתמורה לתשלומים רבעוניים צמודים למדד

27

יוקר המחירים לצרכן אותם ישלם המשרד בהתאם לתנאי המכרז.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 אוגוסט 2011

ו"ע 10-03-615 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

- 1 למשרד הוענקה אופציה להארכת תקופת ההתקשרות לתקופה של חמש שנים נוספות.  
 2 שותפות הדר התחייבה להעניק ניהול ואחזקה למשך כל תקופת ההתקשרות. (ראה : המכרז  
 3 נספח ה' לתצהיר ת/1 ונספח ו' לתצהיר ת/1 – חוזה בין המשרד והשותפות).  
 4  
 5 לאחר הזכייה במכרז התקשרה השותפות בהסכם עם מינהל מקרקעי ישראל לרכישת חלקו  
 6 במקרקעין הידועים כחלקה 7 בגוש 12224 וחלקה 104 בגוש 10837 והשלימה את רכישת  
 7 זכויות ליגת תעשיות בע"מ, בחלקות 7,8-12 בגוש שומא 10837 (להלן : "המקרקעין הנ"ל").  
 8  
 9 שותפות לב הדר הקימה על המקרקעין הנ"ל פרוייקט מקבץ דיור הפועל בשם "לב-הדר"  
 10 הכולל 200 דירות מהם 159 דירות בנות חדר אחד ו- 41 דירות בנות שני חדרים, ושטחים  
 11 נוספים הכוללים חדר כביסה, אולם לפעילות חברתית, וכן שטח של 642 מ"ר בקומת המסד  
 12 המחולק ל- 18 חנויות המושכרות בחלקן על ידי השותפות הדר, חנויות תת קרקעי בנוי בשני  
 13 מפלסים הכולל 82 חנויות. שווי הפרוייקט מוערך לסך 67,567,500 שקלים. הפרוייקט כולו  
 14 בנוי על מגרש בשטח של 2,574 מ"ר (ראה חוות דעת של רו"ח שגיאה בן שלוש, לענין שיעורה  
 15 של ההכנסה בהתאם לחוזה עם המשרד ראה גם תצהיר ת/1).  
 16  
 17 ב- 16.3.08 נכרת חוזה בין העוררת לבין "אשל הירדן אחזקות בע"מ", שהיתה שותף כללי  
 18 בשותפות לב-הדר, לפיו מכרה אשל אחזקות לעוררת את מניותיה בשותפות לב-הדר, שהן  
 19 500 מניות רגילות בנות 1 ש"ח ערך נקוב. הזכויות שנמכרו הוערכו לסך 9.8 מליון ש"ח (ראה  
 20 תצהירו של מר אילן גופמן).  
 21  
 22 המשיב קבע כי השותפות לב-הדר היא אגוד מקרקעין על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח  
 23 רכישה ומכירה) תשכ"ג-1963 (להלן : "החוק הנ"ל") והטיל מס רכישה על רכישת העוררת  
 24 את הזכויות של "אשל הירדן אחזקות בע"מ" בשותפות הנ"ל.  
 25  
 26 העוררת השיגה על חיוב במס רכישה בטענה כי שותפות לב-הדר אינה מהווה אגוד  
 27 מקרקעין.  
 28 על מחלוקת זו נסב הערר שבפנינו.  
 29  
 30 סעיף 1 לחוק הנ"ל מגדיר אגוד מקרקעין כ"... אגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין,  
 31 הם זכויות במקרקעין למעט אגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה  
 32 בפקודה. ולענין זה לא יראו כנכסיו של האגוד מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך  
 33 אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאגוד לייצור הכנסתו או שהם משמשים לייצור  
 34 הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האגוד המבוצעות למעשה  
 35 ולא בדרך ארעית".



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 אוגוסט 2011

ו"ע 10-03-615 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבה חיפה

- 1  
2 מטרת החוק הנ"ל, כעולה מההגדרה הנ"ל היא לחול על אגוד שנכסיו היחידים או הכמעט  
3 יחידים הם מקרקעין. הסיפא של ההגדרה מתייחס למצב שבו הנכסים לא יראו כנכסים של  
4 האגוד אם אינם משמשים ליצור הכנסתו של האגוד ואם הם משמשים ליצור הכנסה, והם  
5 לדעת המנהל טפלים למטרות העיקריות של האגוד, כלומר נכסים טפלים.  
6  
7 העולה מהאמור הוא שאם הנכסים שאינם מקרקעין משמשים לאגוד ליצירת הכנסתו  
8 ואינם טפלים למטרותיו של האגוד כפי שהן מבוצעות למעשה, אזי אין האגוד אגוד  
9 מקרקעין.  
10  
11 הדירות בפרוייקט אוכלסו על ידי עולים מחבר העמים שהופנו על ידי משרד הקליטה  
12 בהתאם להנחיות המשרד. הדירות הושכרו בחוזי שכירות אישיים עם הזכאים שהופנו  
13 למגורים בהן. השותפות לב-הדר מקבלת מהמשרד תשלום שנתי עבור השכרת הדירות,  
14 השירותים ותחזוקת הפרוייקט בניכוי תשלומים שהיא גובה מהשוכרים. כן גובה השותפות  
15 מהמשרד מע"מ עבור שירות בניהול וההשכרה הניתנים על ידה.  
16 שרות הרווחה במקבץ הדיור נעשה על ידי אם בית וכוננים הנמצאים במקום, בסיוע  
17 ובתמיכה צמודה של עובדי שיקמונה המטפלים באוכלוסייה המתגוררת במקבץ הדיור שהם  
18 קשישים ועולים חדשים זכאים נראה תצהיר ת/2 ועדות נורית רו עמי' 8 לרשומות).  
19  
20 דעתנו היא כי הקמת מקבץ הדיור על פי ההסכם עם המשרד היא חיונית לביצוע מטרת  
21 שותפות הדר ולייצור הכנסותיה כפי שנקבע בהסכם היסוד ואין להחשיב את מימוש  
22 הזכויות על פי ההסכם עם המשרד כטפל למטרות השותפות. מכירת המניות בעסקה  
23 שבפנינו מהווה את מכירת זכאותו של המוכר בבעלות במקרקעין יחד עם הזכויות על פי  
24 ההסכם עם המשרד.  
25  
26 מבחינה כלכלית תוכנה של העסקה לא היה מכירת שתי זכויות נפרדות – האחת זכות  
27 הבעלות והשניה הזכויות על פי ההסכם עם המשרד – אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות  
28 על המקרקעין ששוויה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי ההסכם עם  
29 המשרד.  
30  
31 מקרה דומה לענין שומת מס רכישה נדון בע"מ 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל  
32 מיסוי מקרקעין חיפה, מסיים כד/4, ע' 102, בו נקבע בעמ' 107ה', סעיף 26, כי ההבחנה בין  
33 הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר "אינה אלא אבחנה מלאכותית.  
34 בחינת העסקה שלפנינו מלמדת כי תכנה הכלכלי האמיתי הוא מכירת הבעלות כולה  
35 במקרקעין כאשר שוויים של אלו נגזר בין היתר מהסכם עמידר" ובענינו, ההסכם עם  
36 המשרד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 אוגוסט 2011

ו"ע 10-03-615 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

1  
2  
3 מוסיף פרופ' הדר בספרו מיסוי מקרקעין, כרך ב', חלק ראשון, מהדורה שניה, בסעיף 9.57,  
4 בעמ' 325 כי:

5  
6 **"... כאשר תרומתו של הנכס אינה סמלית והנכס הנו חיוני לבצוע מטרות**  
7 **האגוד, אין הנכס טפל ולפיכך אין האגוד בעל הנכסים אגוד מקרקעין. לענין**  
8 **זה נכס קבוע בעסק שהינו חיוני להפקת הכנסה מן העסק אינו טפל..."**  
9

10 דברים אלה חולמים את הנסיבות בענינו.  
11 הקמת מקבץ הדיור וההתקשרות עם המשרד הם חיוניים לבצוע מטרות העוררת וליצירת  
12 הכנסתה ואין לסייג התקשרות זו כטפלה.

13  
14 ברור הוא שלעסק לב הדר קיים מוניטין בשווי כלשהו. למוניטין שרכש עסק שהוא נכס  
15 בלתי מוחשי יש ערך כלכלי. עסקת המכר שבפנינו כוללת את חלקו היחסי של המוכר  
16 במוניטין כחלקו בשותפות לב הדר. המושג מוניטין קשה להגדרה מדוייקת ומצבה כפי  
17 שנפסק בע"מ 371/89 ליבוביץ נ' ו.א.ת. י. אליהו בע"מ, פס"ד מד II, עמ' 309, בעמ' 315.  
18 הצדדים חלוקים בשאלת השווי הכלכלי של המוניטין של העסק.

19  
20 הוגשה בפנינו חוות דעתו של רו"ח בן שלוש להערכת שווי הנכסים הבלתי מוחשיים ב"לב  
21 הדר" – ת/3.  
22 עד זה הגדיר מוניטין – עמ' 7 לחוות דעתו – בין היתר כמיעג "... את ההטבות הכלכליות  
23 העתידיות הנובעות מנכסים אחרים כולל גם נכסים בלתי מוחשיים הקיימים ביישות  
24 הכוללים בין היתר, ידע, טכנולוגיה, פטנטים, שם מסחרי, רשימת לקוחות וכד..." והעריך  
25 את פריט ה"ידע" שבהגדרה בסך 9,687 אלפי ₪ שהם 14.2% משווי נכסי "לב הדר".

26 לא הובאה בפנינו הערכה אחרת.  
27 המסקנה המתבקשת מנתון זה היא כי שווי המעילות העסקית של "לב הדר" עולה על 10%  
28 משווי כלל נכסיה, ויש לכך גם מטעם זה לקבוע שאינה אגוד מקרקעין.  
29 (ראה החלטת מיסוי בנושא: הגדרת אגוד מקרקעין, מסים כה/4, עמ' ג-100).

30  
31 מסקנתנו היא שאין לסווג את שותפות "לב הדר" כאגוד מקרקעין על פי החוק הנ"ל.  
32  
33  
34  
35  
36



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

24 אוגוסט 2011

ו"ע 10-03-615 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

7. אנו מחליטים לקבל את הערר ומחייבים את המשיב לשלם לעוררת את הוצאות הערר ושכ"ט עו"ד בסך 5,000 שקלים, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום מתן פסק דין זה ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום, כ"ד אב תשע"א, 24 אוגוסט 2011, בהעדר הצדדים.

שמעון כסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

מ. סלוצקי – נשיא בדימוס  
יו"ר הוועדה

10  
11  
12  
13  
14  
15  
16