

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1002/05

בפני :  
כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' א' לוי  
כבוד השופטת א' חיות

המערערת : מזור - מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין - אזור רחובות

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו בתיקים ו"ע 1016/00, ו"ע 1017/00, ו"ע 1245/00, ו"ע 1033/02, ו"ע 1034/02, ו"ע 1035/02, ו"ע 1401/02 שניתנה ביום 2.12.04 על ידי כב' השופט (בדימוס) ע' זמיר וחברי הוועדה ד' מרגליות וצ' פרידמן

תאריך הישיבה : י"ח בטבת התשס"ו (18.01.06)

בשם המערערת : עו"ד דן אבישר ; עו"ד אלון צדיק

בשם המשיב : עו"ד יריב אבן חיים

### פסק-דין

השופטת א' חיות:

כללי

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופט בדימוס ע' זמיר וחברי הוועדה ד' מרגליות וצ' פרידמן) (להלן: ועדת הערר) מיום 2.12.2004, שאימצה את החלטת המשיב לפיה חויבה המערערת במס שבח על מכירת בתים בתחומה.

1. המערערת, אגודה שיתופית רשומה, מאגדת חלק מתושבי המושב השיתופי מזור (להלן: המערערת). המערערת הינה בעלת זכויות במקרקעין הכלולים בתחומי המושב מכוח חוזה שכירות בינה ובין מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) המתחדש מדי שלוש שנים (להלן: חוזה המשבצת). מתוקף זכויותיה אלה התקשרה המערערת במהלך השנים 1998 – 2000 בשבעה חוזים שונים לפיהם מכרה בתי מגורים ומגרשים בשטח המושב לרוכשים שונים (להלן: עסקאות המכר). במסגרת הדיווח על עסקאות המכר למשיב עתרה המערערת לקבלת פטור ממס שבח לפי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין וטענה כי מדובר במכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית. את טענתה זו ביססה המערערת, בין היתר, על הוראת סעיף 91(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958 (להלן: צו המועצות המקומיות) הקובעת את עקרון זהות הוועדים לפיו מכהנים חברי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית גם כחברי הוועד המקומי של היישוב השיתופי (להלן: הוועד המקומי). עוד טענה המערערת כי תמורת המכירות שימשה אותה לצורך השקעה בתשתיות ובפיתוח בתחומי המושב, לרווחת תושביו כולם. המשיב דחה את טענות המערערת. בקשותיה של המערערת לפטור ממס שבח בגין עסקאות המכר נדחו והשגות שהגישה המערערת בעניין זה נדחו אף הן. בעקבות כך הגישה המערערת לוועדת הערר שבעה עררים, ערר לכל עסקה, שהדיון בהם אוחד בשל השאלה המשותפת שהם מעלים.

ההליכים בפני ועדת הערר והחלטתה

2. בהסכמת הצדדים קבעה ועדת הערר בהחלטתה מיום 9.11.2003 כי:

אין צורך בהשמעת ראיות, מאחר והשאלה האחת והיחידה העומדת בפנינו היא האם – מבחינת החוק – נחשב המוכר / המוכרת בכל שבעת התיקים המאוחדים כ"רשות מקומית" אם לאו, ועל כך יפול דבר.

בהתאם הוסיפה הוועדה והורתה על הגשת סיכומים בכתב במחלוקת המשפטית שהוצבה. עם קבלת הסיכומים החליטה הוועדה מיוזמתה ביום 22.4.2004, כי עולה בכל זאת שאלה עובדתית המצריכה שמיעת ראיות "בדבר זהותו המדויקת של מוכר הקרקע האם הוא תחת כובע של אגודה שיתופית או תחת כובע של 'ועד מקומי'". ביום 14.10.2004 קיימה, אפוא, ועדת הערר ישיבת הוכחות בעניין זה ובה העיד מר אילן קופרשטיין ששימש במועדים הרלוונטיים כיושב ראש ועד ההנהלה של המערערת וכן כיושב ראש הוועד המקומי של המושב, על פי עקרון זהות הוועדים הנזכר לעיל. כמו

כן העיד באותו שלב מטעם המערערת רו"ח שמשון מנורי, שהציג עצמו כ"מנהל החשבונות של כל הפונקציות במושב מזור".

3. לאחר הגשת סיכומים משלימים ניתנה ביום 2.12.2004 החלטת ועדת הערר, אשר אימצה כאמור את עמדת המשיב וקבעה כי אין מקום לפטור את עסקאות המכר מתשלום מס שבח. בדחותה את העררים קבעה הוועדה מפי עו"ד מרגליות כי נטל השכנוע בדבר התקיימות תנאי הפטור על פי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין מוטל על המערערת. עוד קבעה הוועדה שהמערערת לא הצליחה להוכיח כי פעלה בעסקאות המכר או באיזו מהן בפונקציה המוניציפאלית שלה כוועד מקומי, וכלשון חבר הוועדה עו"ד דן מרגליות:

האם הוכיח העורר כי פעל בכובעו השלטוני – כוועד מקומי ולא בכובעו הכלכלי – עסקי כאגודה שיתופית בעת מכירת המקרקעין לצדדים שלישיים? לעניות דעתי, התשובה היא שלילית!

הוועדה ציינה בהקשר זה כי המערערת ולא הוועד המקומי היא שהתקשרה בעסקאות המכר הנדונות. הוועדה אף הפנתה לעדות קופרשטיין שהודה כי הזכויות במקרקעין נשוא עסקאות המכר היו בבעלות המערערת "בכובעה" הכלכלי-עסקי, כפי העולה מחוזה המשבצת. חיזוק למסקנה זו מצאה הוועדה בכך שעסקאות המכר נדונו ואושרו באסיפה הכללית של המערערת והדבר מעיד כי אין מדובר בעסקאות "מוניציפאליות" שנעשו על ידי הוועד המקומי, שכן כשליש בלבד מתושבי המושב הינם חברי האגודה המערערת הזכאים להשתתף באסיפה הכללית. חיזוק נוסף למסקנה שאליה הגיעה מצאה הוועדה בכך שהמערערת לא הציגה ראיה כלשהי המעידה על דיווח למועצה האזורית או על אישור שניתן מטעמה לעסקאות המכר, כנדרש בסעיף 135(א) לצו המועצות המקומיות מקום שבו מבצע הוועד המקומי מכירה של זכויות במקרקעין. אשר לטענת המערערת לפיה שימשה התמורה שנתקבלה מעסקאות המכר למימון עבודות תשתית מוניציפאליות בשטח המושב, קבעה הוועדה כי גם אם כך הדבר אין מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית" כדרישת סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין ועל כן אין תחולה לפטור הניתן לפיו. הוועדה אף העלתה ספקות לגבי טענה זו ברמה העובדתית בציינה כי הוצגו ראיות המעידות שהשתתפותם של חברי האגודה בלבד היא שמומנה מתוך תמורת העסקאות ואילו תושבי המושב שאינם חברי האגודה המערערת נדרשו לשלם עבור אותן תשתיות מכיסם. חבר הוועדה השופט בדימוס עמוס זמיר הצטרף לתוצאה שאליה הגיע עו"ד מרגליות וכמוהו גם רו"ח פרידמן אשר הוסיף וציין לעניין השימוש שעשתה המערערת לטענתה בתמורת עסקאות המכר כי אף אם אכן נעשה שימוש באותה תמורה לצורך פיתוח תשתיות מוניציפאליות לא ניתן לראות

בכך עיתוק מקור הכנסה אלא שימוש בהכנסה שהפיקה המערערת. על כן אין בטענה זו, אפילו היתה מוכחת, להעביר לוועד המקומי את החבות במס וכתוצאה נלווית להחיל על עסקאות המכר את הפטור שבסעיף 72 לחוק מיסוי המקרקעין. רו"ח פרידמן ציין עוד כי:

העורר יכל לבצע את העסקה באופן שונה, במתווה דו שלבי, במסגרתו הוא היה מוכר את הנכסים ללא תמורה לוועד המקומי בפטור ממס שבח לפי סעיף 60 לחוק מיסוי מקרקעין (כאשר על עסקת הרכישה עשוי היה להיות מוטל מס רכישה מופחת על פי סעיף 8 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה – 1974), והועד המקומי, בכובעו כרשות מוניציפלית של הישוב מזור, היה מוכר בתורו את הנכס לרוכשים, תוך ניצול הפטור ממס שבח המוקנה למכירה על ידי רשות מקומית בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

אלא מאי, שומה עלינו לבחון את העסקאות על פי מערכת ההסכמים כפי שנערכה על ידי הצדדים ולא על פי מתווים אחרים לביצוע אותה עסקה, שתוצאות המס הנובעות מהן עדיפות לעורר – מתווים שלפיהם היה פועל העורר לו כלכל את צעדיו כהלכה.

מתווה אפשרי זה לביצוע עסקאות המכר העובר דרך סעיף 60 לחוק מיסוי מקרקעין הוזכר גם על ידי עו"ד מרגליות בחוות דעתו.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

4. המערערת טוענת כי הוועדה שגתה בהתעלמה מעדותו של רו"ח מנורי, שהינו איש מקצוע אובייקטיבי, אשר העיד מתוך ידיעתו האישית כי כל שבעה הבתים נמכרו על ידי הוועד המקומי ולא על ידה כאגודה שיתופית. לטענת המערערת שגתה הוועדה בכך שלא יישמה במקרה הנדון את ההלכה שנקבעה בע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט(1) 738 (1985) (להלן: פרשת אביגדור) לגבי מעמדה המיוחד של אגודה שיתופית המאגדת מושב שיתופי ולגבי כפל התפקידים – העסקי והציבורי – המוטלים על ועד ההנהלה באגודה שיתופית בהיותו גם הוועד המקומי של הישוב. המערערת טוענת כי אף שפרשת אביגדור נוגעת לסוגיה של ניכוי מס תשומות על פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף), הקביעות באותה פרשה הן קביעות עקרוניות ויש להחילן גם בכל הנוגע לתחולתו של הפטור שבסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. המערערת מדגישה כי ברשויות מקומיות כגון עיריות או מועצות מקומיות להבדיל מקיבוצים וממושבים שיתופיים המאוגדים

כאגודות שיתופיות, קיים גוף משפטי אחד הממלא את כל הפונקציות של הרשות המקומית. לעומת זאת במושבים שיתופיים ובהם המושב מזור, נחלקים בפועל תפקידיה הציבוריים של הרשות המקומית בין הוועד המקומי המספק שירותים מוניציפאליים ובין האגודה השיתופית שהינה בעלת הזכויות ברכושה של הרשות. טוענת המערערת כי נוכח מצב דברים זה ועל מנת למנוע אפליה, אין לייחס משקל מכריע לעובדה שהמוכרת הפורמאלית היא האגודה השיתופית ולא הוועד המקומי, לצורך הפטור ממס שבח על פי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. לטענתה יש לבחון, כפי שבחן בית המשפט בפרשת אביגדור, מהו התפקיד שמילאה האגודה השיתופית בפועל – ציבורי-מוניציפאלי או כלכלי-עסקי – בעת שביצעה את העסקה. המערערת שבה ומדגישה כי במקרה דנן בוצעו עסקאות המכר לצורך מימון עבודות פיתוח ותשתית ציבוריות בתחום המושב, באמצעות התמורה שהתקבלה, והיא סבורה כי ועדת הערר קיבלה טענה עובדתית זו. מכל מקום, כך מדגישה המערערת, לו היה מתנהל בפני ועדת הערר הליך ממצה של שמיעת ראיות (ולא הליך מקוצר ומאוחר שהתקיים ביוזמת הוועדה לאחר הגשת הסיכומים), היה בידה להוכיח עובדה זו ולהפריך את טענת המשיב כאילו נעשתה אבחנה לעניין מימון עלויות הפיתוח והתשתית בין חברי האגודה לבין תושבי המושב שאינם חברי אגודה.

עוד טוענת המערערת כי הסתמכה לעניין הפטור ממס שבח על פטור ממס הכנסה שניתן לה ביום 3.12.1998 לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה), לגבי מכירה קודמת (משנת 1996) של שני בתים במושב באותה מתכונת.

אשר למתווה הדו שלבי האלטרנטיבי הנזכר בהחלטת הוועדה (העברת הנכס לוועד המקומי בפטור ממס שבח על פי סעיף 60 לחוק מיסוי מקרקעין ומכירתו על ידי הוועד המקומי בפטור לפי סעיף 72), מציינת המערערת כי הוועדה בחרה לדבוק בגישה פורמליסטית נוקשה שאינה תואמת את הגישה המודרנית של דיני המס ולפיה נבחן התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה ולא הלבוש הפורמאלי שלה. דווקא העובדה שיכולה היתה לזכות בפטור ממס אילו ביצעה את עסקאות המכר במתווה הדו שלבי האמור ובחרה שלא לעשות כן מחזקת, כך המערערת, את טענתה כי מדובר בעסקאות מכר המצדיקות מתן פטור ממס שבח בהיותן במהותן "מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית", כדרישת סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

5. המשיב מצידו סומך ידיו על החלטתה של ועדת הערר ומדגיש כי למרות הזהות הפרסונאלית בין ועד ההנהלה של האגודה השיתופית לוועד המקומי, בהיבט הנורמטיבי-משפטי מדובר בשני גופים שונים שאין לערב ביניהם. ועד ההנהלה של

האגודה פועל כאורגן של תאגיד בתחום המשפט הפרטי, ואילו הוועד המקומי הינו רשות מקומית הפועלת כנאמן של תושבי הרשות והיא מחוייבת לנורמות ולכללים של המשפט הציבורי. לטענת המשיב, לצורך תחולתה של הוראת הפטור שבסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין יש לבחון האם עסקאות המכר בוצעו על ידי האגודה השיתופית או על ידי הרשות המוניציפאלית. ועדת הערר בחנה את מכלול הטענות והראיות שהוצגו בפניה על ידי הצדדים וקבעה כמסקנה עובדתית שהמכירה נעשתה על ידי האגודה השיתופית. מסקנה עובדתית זו, כך לטענת המשיב, איננה עניין לבית המשפט העליון לענות בו בשבתו כערכאת ערעור על ועדת הערר. המשיב מוסיף וטוען כי אפילו היה מוכח, מה שאין כן במקרה שלפנינו, שתמורת העסקאות שימשה לצרכי ציבור לא היה בכך כדי להשפיע על מסקנה זו משום שהזכויות במקרקעין שנמכרו היו שייכות לאגודה השיתופית מתוקף חוזה המשבצת ולא לוועד המקומי, וממילא האגודה השיתופית היא זו שהתקשרה כמוכרת בעסקאות המכר עם רוכשי הזכויות.

המשיב מוסיף וטוען כי פסק דינו של בית משפט זה בפרשת אביגדור אין בו כדי לשנות ממסקנה זו, כפי שקבעה בצדק ועדת הערר. פסק הדין באותה פרשה עניינו בזכות לניכוי מס תשומות על פי סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף ובהקשר זה יש חשיבות מכרעת לייעוד התשלומים אשר בגינם מתבקש הניכוי, מה שאין כן בעניין הפטור ממס שבח על פי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. אף לגופם של דברים, כך מוסיף המשיב וטוען, אין ממש בטענת המערערת כאילו שימשה תמורת העסקאות למימון עבודות פיתוח ותשתית עבור כל תושבי המושב והוא שב וטוען כי התמורה שימשה לכיסוי חלקם של חברי האגודה בלבד בהוצאות הפיתוח הללו (בעלי הנחלות, שהם כשליש מהתושבים), בעוד שיתר תושבי המושב נאלצו לשלם עבורן מכיסם.

אשר לעסקאות הקודמות שביצעה המערערת בשנת 1996 ולפטור ממס הכנסה שניתן לה לגביהן מכוח סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, מציין המשיב כי אף אם ניתן למערערת בעבר פטור כזה בהתייחס לעסקאות אחרות, אין היא רשאית להסתמך עליו לצורך עסקאות המכר דנן. המשיב מוסיף ומציין כי מכל מקום פטור זה נתבקש וניתן למערערת מכוח פקודת מס הכנסה בהתבסס על המצב החוקי שקדם לתיקון מס' 33 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (ראו סעיף 11 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 110), התשנ"ו-1996), לפיו הורחבה הגדרת המונח "זכות במקרקעין" באופן שהחיל את חוק מיסוי מקרקעין גם על הרשאות במקרקעי ישראל דוגמת ההרשאה שניתנה למערערת על פי חוזה המשבצת מאת המינהל. עוד מציין המשיב כי הפטור ממס הכנסה שעליו מבקשת המערערת להסתמך ניתן לה לאחר שהציגה מצג בפני נציבות מס הכנסה כי הוועד המוניציפאלי הוא שמוכר את הבתים נשוא העסקאות משנת 1996 (כפי העולה בבירור ממכתב הנציבות בעניין זה). בענייננו לעומת זאת

נמצא כי האגודה השיתופית היא המוכרת את הזכויות במקרקעין בכל אחת משבע העסקאות ועל כן אין להשוות בין הדברים. לבסוף טוען המשיב בהקשר זה כי אף לגבי העסקאות משנת 1996, לא השתמשה המערערת בפועל בפטור ממס הכנסה שניתן לה אלא קיזזה את השבח מהמכירה מול יתרת ההפסדים העסקיים שצברה האגודה.

לעניין המתווה הדו שלבי שהמערערת בחרה שלא לנקוט בו מצייין המשיב כי אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא שיש לבדוק מה עשה הנישום בפועל ולא מה יכול היה לעשות ועל כן, יש לאמץ את מסקנותיה של ועדת הערר גם בעניין זה. לבסוף טוען המשיב כי אין בסיס לטענת האפליה שהעלתה המערערת לעניין הפטור ממס שבח בכל הנוגע לרשויות מקומיות שחלק מתושביהן מאוגדים באגודות שיתופיות כגון מושבים וקיבוצים. לטענת המשיב אין כל מניעה שהוועד המקומי ירכוש זכויות במקרקעין בשם כל תושבי הרשות המקומית שהוא מייצג, אך אין מקום לייחס לוועד המקומי זכויות במקרקעין השייכות לאגודה השיתופית על פי חוזה המשבצת, משום שחברי האגודה מהווים כשליש בלבד מכלל התושבים.

ד"ר

6. סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין שכותרתו "ערעור לבית המשפט העליון", מגביל את זכות הערעור על החלטותיהן של ועדות הערר הפועלות מכוח חוק זה לשאלות משפטיות בלבד, וכלשון הסעיף:

על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית  
לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים  
אזרחיים, תוך 45 יום מיום מתן החלטה, או אם ניתנה  
בהעדר המערער - מיום שנמסרה לו.

משהצטיידנו בכלל ברזל זה, יש לבחון האם מעלה המערערת בערעורה בעיה משפטית או שמא עניין לנו בהשגות על ממצאים עובדתיים שקבעה ועדת הערר, לגביהם אין נתונה למערערת זכות ערעור.

סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין העומד במוקד המחלוקת בין הצדדים, מעניק פטור ממס שבח במכירת זכויות במקרקעין על ידי גופים לאומיים ושלטוניים ובכללם רשויות מקומיות, וכך נקבע בו:

מכירת זכות במקרקעין על ידי –  
רשות מקומית;  
רשות הפיתוח;  
הקרן הקיימת לישראל;

הימנותא בע"מ, כל עוד היא בשליטה של הקרן  
 הקיימת לישראל;  
 תהיה פטורה ממס.

הרציונאל העומד ביסוד סעיף זה וביסוד הוראות נוספות בחוק מיסוי מקרקעין הפוטרות ממס מתנות למדינה, לרשות מקומית, לגופים לאומיים ולמוסדות ציבוריים וכן מכירת זכויות במקרקעין על ידם (ראו סעיפים 60 ו-61 לחוק מיסוי מקרקעין), הינו כי יש לעודד תרומות ומתנות לגופים הפועלים לטובת הציבור כנאמניו ולא לרווחתם הפרטית ולהקל על עסקאות מכר הנעשות על ידם. מדיניות הפוטרת פעולות אלה ממס מקדמת את המטרות הציבוריות העומדות ביסוד פעילותם של גופים אלה ומסייעת להגשמתן (ראו והשוו: סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה; בג"ץ 637/89 "חוקה למדינת ישראל" נ' שר האוצר, פ"ד מו(1) 191 (1991)). טעם נוסף לאותם פטורים עליו עמד פרופ' אהרן נמדר הוא כי מיסוי פעולות של גופים הממלאים תפקיד על פי דין וכן פעולות של מוסדות ציבוריים המתקצבים על ידי רשויות השלטון "יגרום למעגל שוטה של העברת כספים מגוף לגוף ללא יצירת כל ריווח" (אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שלישי/עסקאות פטורות ממס 57 (מהדורה רביעית, 2003)).

ודוקו: הפטור ניתן לגבי הענקת מתנות מקרקעין לגופים אלה וכן לגבי מכירת מקרקעין על ידם אך ורק מקום שאותם גופים עצמם הם צד לעסקה. זאת משום שביצוע העסקה על ידי הגופים השלטוניים והלאומיים המנויים בסעיף 60 ובסעיף 72 לחוק (להבדיל ממוסדות ציבוריים שלהם יחדו לעניין זה הוראות מיוחדות בסעיף 61 לחוק), יוצר חזקה חלוטה כי מדובר בעסקה שנועדה למטרות ציבוריות המצדיקות פטור ממס.

7. הנה כי כן, תנאי בל יעבור להענקת הפטור המוחלט ממס שבח הקבוע בסעיף 72 לחוק הוא כי המכירה תיעשה על ידי אחד הגופים המנויים באותו סעיף ובהם רשות מקומית, המוחזקים כמי שפועלים לטובת הציבור. לעומת זאת, מקום שבו בוצעה מכירה על ידי גוף אחר שאינו נמנה עם איזה מן הגופים הללו ואף לא על ידי "מוסד ציבורי" שפעולותיו פטורות ממס שבח בהתקיים התנאים שנקבעו לכך בסעיף 61(ב), לא ניתן להעתיק את הפטור הקבוע באותם סעיפים ולייחס אותו למכירה שביצע הגוף האחר. זאת אפילו הוכח כי כספי התמורה אכן נועדו לשמש למטרות ציבוריות. בהקשר זה וככל שבפטורים עסקינן, לא למותר לשוב ולהזכיר כי הטלת המס היא הכלל והפטור הוא החריג (ראו: ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108, 119 (2003); אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שני/הפטור לדירות מגורים 79 (מהדורה רביעית, 2002)). על כן אין לפרוץ את גבולות הפטור ולהרחיבו אל מעבר לאמור בהוראות החוק הקובעות אותו.



8. במקרה שלפנינו קבעה ועדת הערר כממצא שבעובדה כי הזכויות במקרקעין נשוא עסקאות המכר שייכות היו לאגודה השיתופית המערערת וכי היא זו שהתקשרה באותן עסקאות עם רוכשי הזכויות במקרקעין. מסקנה זו הנסמכת על חוזה המשכצת, על חוזה המכר וכן על ראיות נוספות שבאו בפני הוועדה, אינה נתונה לערעור בפנינו נוכח הכלל הקבוע בסעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, עליו עמדנו לעיל, הגודר את זכות הערעור בפני בית משפט זה לשאלות משפטיות בלבד. נראה כי די באמור עד כה כדי לדחות את הערעור. לא כך סבורה המערערת. לטענתה עניין לנו במצב דברים מיוחד הנובע ממעמדו הכפול של ועד ההנהלה באגודה שיתופית גם כוועד מקומי המהווה רשות מוניציפאלית.

האמנם מצדיק כפל מעמד זה תוצאה משפטית שונה?

לוועד המקומי אכן נתונות סמכויות מוניציפאליות על פי סעיף 90 לצו המועצות המקומיות וסעיף 132(א) של הצו מוסיף וקובע בהקשר זה כי לוועד המקומי יהיו בתחום הנהלתו כל הסמכויות הנתונות למועצה האזורית בתחומה, ככל שזו אצלה לו סמכויות אלה. סעיף 91 לצו המועצות המקומיות קובע את עקרון זהות הוועדים ביישוב שיתופי, עליו עמדנו לעיל, וזו לשונו:

(א) כפוף לאמור בסעיפים 91 א ו-91ב, מי שמכהנים ביישוב שיתופי, במועד פלוני, כחברי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית להתיישבות של היישוב (להלן - האגודה השיתופית), יכהנו גם כחברי הוועד המקומי של היישוב.

על תפקידו הכפול של ועד ההנהלה באגודה שיתופית עמדה פרופ' אוטולנגי בציינה:

התוצאה מהוראת סעיף 91(א) לצו היא אפוא מעמדו הכפול של הוועד ביישוב שיתופי: אותו גוף מכהן הן כוועד הנבחר של האגודה (מכוח פקודת האגודות השיתופיות) והן כוועד המקומי של היישוב (מכוח הצו). תפקידיו, סמכויותיו, כפיפיותיו של הוועד הן כפולות: בהיותו הוועד של האגודה עליו לדאוג לחברי האגודה ולנהל את ענייני האגודה; ובהיותו הוועד המקומי מוטל עליו לדאוג לכל תושבי המקום ולנהל את ענייני היישוב בכללותו (סמדר אוטולנגי "ועד יישוב שיתופי המכהן גם כרשות מקומית" מחקרי משפט ד 22, 23 (1985)).

כפל תפקידים זה של ועד ההנהלה באגודה שיתופית עשוי בהחלט לעורר קשיים בסימון הקו המפריד בין פעולות הוועד כוועד הנהלה של האגודה לפעולותיו כוועד מקומי מוניציפאלי. יחד עם זאת יש להקפיד על הפרדה זו ולהישמר מעירוב תחומים בלתי

ראוי בין פעולותיו של הוועד בכל אחת מן הפונקציות שאותן הוא ממלא. במקרה שלפנינו וכפי שכבר צוין, מצאה ועדת הערר אינדיקציות ברורות בחומר הראיות שהוצג בפניה לכך שעסקאות המכר בוצעו על ידי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית ולא על ידי הוועד המקומי. על כן, הנסיון לייחס את אותן העסקאות לוועד המקומי אך בשל הזהות הפרסונלית בין שני גופים אלה אין לו מקום. המערערת הכבירה טיעונים על כך שתמורת העסקאות נועדה לשמש לצרכי ציבור וביקשה למצוא בכך ראייה מכרעת להיותן של עסקאות המכר פעולה מוניציפאלית של הוועד המקומי. עמדה זו דינה להידחות. אמנם אין להוציא מכלל אפשרות כי במקרים גבוליים עשוי ייעודם של כספי התמורה לשמש אינדיקציה לתפקיד שמכוחו התקשר הוועד בעסקה מסוימת. אולם אינדיקציה כזו אינה יכולה להוות אינדיקציה מכרעת ובמקרה שלפנינו, כפי שכבר צויין, קיימות אינדיקציות ברורות המצביעות על כך שעסקאות המכר לא בוצעו על ידי הוועד המקומי אלא על ידי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית בתפקידו זה. יתרה מכך, אין בהחלטת ועדת הערר כל ממצא פוזיטיבי המלמד כי תמורת העסקאות אכן שימשה במקרה דנן לצרכי כלל תושבי המושב. אדרבא נראה שטענה זו נדחתה על ידי ועדת הערר ברובד העובדתי, בקובעה:

בהקשר זה יש לציין, כי בעלי המגרשים בהרחבה במושב נדרשו לשלם מכיסם תמורת התשתיות (ראה עמ' 14 שורות 23-24 לפרטיכל). חברי האגודה השיתופית לעומתם לא נדרשו להוציא כספים מכיסם, אלא העבירו כספים מתמורת המכירות דנן.

קביעות עובדתיות אלה אינן נתונות לערעור נוכח הוראת סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין ומשכך, אף אין להיעתר לבקשה לראיה נוספת שהגישה המערערת לביסוס השגותיה בעניין זה.

טענות נוספות שהעלתה המערערת מצאו תשובה ראויה בהחלטתה של ועדת הערר ובטיעונו של המשיב בפנינו, ולא ראיתי צורך להידרש אליהן משום שנראה כי אין בהן כדי לשנות מתוצאתו של הערעור.

100 דבר

9. מכל הטעמים המפורטים לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערעור ולחייב את המערערת לשלם למשיב שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 25,000 ש"ח.

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופט א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, י"ט אב, תשס"ו (13.08.06).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א