



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י"ב באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"מ נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
כבוד השופטת (בדימ') רות שטרנברג אליעז, יו"ר  
עוה"ד ושמאי המקרקעין דן מרגליות, חבר  
רוה"ח צבי פרידמן, חבר

**העוררים**

1. זאב מאיר אב"מ

2. אסתר פור

ע"י ב"כ עוה"ד מיכאל הרצברג ועוה"ד מוטי גנץ

נ ד

**מנהל מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז**

**המשיב**

ע"י פרקליטות מחוז ת"א

**פסק-דין**

רות שטרנברג אליעז, שופטת, יו"ר:

ערר על חיוב במס שבח ומס מכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שהוחל על מקרקעין בגוש 6161, חלקה 11, גבעתיים ("המקרקעין").  
העוררים, אח ואחות לבית אב"מ, הם יורשי מאיר ואסתר אב"מ ז"ל שמרכז חייהם היה בפולין. מאיר ואסתר, הסב והסתבת של העוררים, ביקרו בארץ ישראל בשנת 1937 ובמהלך הביקור רכשו מקרקעין. הבעלות במקרקעין נרשמה על שמות שניהם. בתום הביקור המשפחתי חזרו השניים לפולין ולימים נספו בשואה.  
העוררים לא ידעו דבר על רכישת המקרקעין עד לגילוי הזכויות של מאיר ואסתר אב"מ, כפי שנרשמו בספרי האחוזה. הזכויות נמצאו בשנת 2000, על-ידי מתווך העוסק בחיפוש אחר נכסי נפקדים. התברר כי המקרקעין הועברו לרשות האפוטרופוס הכללי, כ"נכסים עזובים", במונח סעיף 2(ב) לחוק האפוטרופוס הכללי, התשל"ח-1978 ("חוק האפוטרופוס הכללי").

"האפוטרופוס הכללי מופקד על ניהולם של נכסים עזובים לפי הוראות חוק זה;  
כן מוסמך הוא לבצע כל תפקיד אחר שקיבל על עצמו או שהוטל עליו על פי דין או החלטת הממשלה".

ב-27/04/1998 העביר האפוטרופוס הכללי את הזכויות במקרקעין למדינת ישראל - קרי: מינהל מקרקעי ישראל ("המינהל") - מכוח סעיף 15(ג) לחוק האפוטרופוס הכללי (כפי שהיה בתוקף באותה עת):

"נמשך ניהולו של נכס שהוא נכס של נספה השואה או נכס מקרקעין לפי חוק זה  
חמש עשרה שנה ושוכנע בית המשפט, לפי דו"ח מאת האפוטרופוס הכללי, שאין



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י' באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"ט ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

**הצדקה להמשיך בנייה, רשאי בית המשפט לצוות שהאפוטרופוס הכללי יעביר את הנכס לקנין המדינה, ולתת לו תעודת שחרור."**

כאשר נודע להם על עסקת המקרקעין של מאיר ואסתר אב"ט בארץ ישראל, פנו העוררים אל האפוטרופוס הכללי בדרישה לקבלת הזכויות בנכס, מכוח צו ירושה של עיזבון המנוחים. בסעיף 15(ד) לחוק האפוטרופוס הכללי, כנוסחו אז, נקבע:

**"העברת נכס לפי סעיף קטן (ג) אין בה למנוע ממעונין לתבוע מהמדינה את הנכס או את שווי כפי שהיה ביום העברתו למדינה[...], והמדינה תתן לו את הנכס, אם הוא עדיין בידיה, או את שווי לפי בחירתו."**

האפוטרופוס הכללי חששה את שחרור הנכס במשך כשלוש שנים (ראו עדות עורר 1), וב-26/09/2004 הכירה ועדת השחרורים בזכאותם של העוררים. ואולם בינתיים פרסם המינהל מכרז למכירת הזכויות בנכס, וב-2003 כבר נמכר הנכס לצדדים שלישיים.

בשלב זה החלו העוררים לנהל משאומתן עם המינהל. המגעים הניבו חוזה שנחתם ב-19/12/05 (נספח א לערר). בחוזה הצהיר המינהל כי הואיל ואין באפשרותו להשיב לעוררים את הנכס בעין, והואיל ועלפי סעיף 15(ד) לחוק האפוטרופוס הכללי, ביכולתם לתבוע את שווי הנכס, יקבלו העוררים, לסילוק כל תביעותיהם בגין הנכס, סך של 3,182,835.16 ₪, לאחר קיזוז הסכומים ששילם המינהל לאפוטרופוס הכללי.

העוררים (צד ב לחוזה) הצהירו בסעיף 9 לחוזה כי הם מסכימים לקבל את הסכום המוסכם כשווי הסופי של הנכס. כמרכן הסכימו לשלם את הארנונות ואת תשלומי החובה החלים על הנכס וכן את תשלומי המסים (שבח) בגין החוזה. המינהל התחייב לשלם את מס הרכישה, ואילו העוררים התחייבו לדווח לשלטונות המס על חתימת החוזה ועל קבלת התמורה. נוסף על כך התחייבו להשיב למינהל את החלק היחסי מהסכום שנקבע בחוזה, אם תוגש נגדו תביעה מטעם צד שלישי שיטען לזכויות בנכס ובית המשפט יקבל את התביעה.

המינהל דיווח לרשויות המס על העסקה ושילם את מס הרכישה, אולם העוררים סבורים כי הם פטורים מתשלום מס השבח ועיכבו את התשלום.

**טענות הצדדים**

לשיטת העוררים, אין לראות בחוזה שנכרת עם המינהל משום מכירה של זכות במקרקעין, אלא הסכמה לתשלום פיצויים בגין שלילת זכות. עוד העוררים טוענים, כי המינהל לא רכש זכויות בנכס ופעל אך ורק "כשולחתו של האפוטרופוס ולא כצד לעסקה" במקרקעין אשר הועברו לקניינה של המדינה שבע שנים וחצי קודם לכן. העוררים גורסים כי בנסיבות העניין אינם חייבים במס המכירה, משום שלא מכרו זכות במקרקעין וה"מכירה", אם אמנם הייתה, התרחשה לפני שנכנס החוק לתוקפו.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י" באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"לס ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

העוררים טוענים כי אין מקום לחייבם בתשלום מס הואיל והאפטרופוס הכללי והמינהל שללו את זכויותיהם במקרקעין. לטענתם, המשיב רואה את העסקה עם המינהל דרך משקפיים של "הפקעה" ומוכן לחייבם במס החל על הפקעה, אלא שלהשקפתם, הפקעה לא הייתה כאן. עוד נטען, כי אם אמנם הייתה "מכירת זכות במקרקעין", זו התרחשה בטרם נכנס החוק לתוקפו. העוררים מבקשים מהוועדה לקבוע את אופיו המשפטי של ה"חווה" עם המינהל ומזמינים את הוועדה לצאת מנקודת הנחה –

"[...] כי אילו האפטרופוס הכללי לא היה משתמש בסמכותו לפי סעיף 15(ג) [...], היו העוררים מקבלים את המקרקעין בירושה ובהעברת השליטה בקרקע מידי האפטרופוס לידי היורשים לא היו רואים כמכירה החייבת במס שבח מקרקעין [...] (סעיף 35 לכתב הערר).

לאורך 57 סעיפים העוררים טוענים כי חבות במס חלה על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה לאחר 01/01/00, ואילו במקרה שלפנינו לא מכרו העוררים "זכות" במקרקעין ועל-כן לא ניתן לחייבם בתשלום מס החל על עסקה במקרקעין.

המשיב דוחה את טענות העוררים מכול וכול ומסב את תשומת לבם להוראות סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין"):

**"מס שבח מקרקעין [...] יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין."**

לטענת המשיב, הייתה לעוררים זכות "לקבל זכות במקרקעין" הואיל והם יורשי המנוחים מאיר ואסתר אב"לס ז"ל. הוא אינו סבור כי הכספים ששולמו לעוררים ניתנו להם בגין הפקעת זכותם במקרקעין, משום שלא הייתה כאן הפקעה והנכס אינו משמש למטרה ציבורית, כי אם נמכר במכרז למרבה במחיר. המשיב מדגיש כי במקרה זה אין מדובר בהפקעה מכוח צו או מכל מקור אחר, ואין להעניק לעוררים חקלה בתשלום המס המגיע בטענה כי המקרקעין הופקעו.

דיון

הפרשה שנגולה לפנינו קשה. לעוררים נודע בשנת 2000 על הירושה שנפלה בחלקם, ואולם אף שהיה קיים רישום מלא בלשכת רישום המקרקעין של זכויות הסב והסתבא, הם בחרו להמתין לתוצאות בדיקת האפטרופוס הכללי, בדיקה שנתמשכה הרבה מעבר לסביר. במהלך שלוש השנים שבחן ערך האפטרופוס הכללי, לפי טענתם, "ביירוים", ישנו העוררים על זכויותיהם ולא דאגו לרישום הערת אזהרה, עיקול או אמצעי אחר שהיה מונע את מכירת הנכס ומבטיח את זכויותיהם. בסופו של דבר, לאחר שהמקרקעין נמכרו, חתמו העוררים על חוזה עם המינהל המדבר בעד עצמו. החוזה נכרת ב-19/12/05 ולא בוטל מעולם. לפיכך החוזה מחייב את העוררים הן מכוח ההסכמה הן מכוח הדין.

**"הנפגע זכאי לאכיפת החוזה, זולת אם נתקיימה אחת מאלה:**



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י' באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אבלט ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

- (1) החוזה אינו בר-ביצוע;
- (2) אכיפת החוזה היא כפיה לעשות, או לקבל, עבודה אישית או שירות אישי;
- (3) ביצוע צו האכיפה דורש מידה בלתי סבירה של פיקוח מטעם בית משפט או לשכת הוצאה לפועל;
- (4) אכיפת החוזה היא בלתי צודקת בנסיבות הענין" (סעיף 3 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970).

לית מאן דפליג שהחוזה נאכף והעוררים קיבלו את תמורת הנכס מרצונם החופשי. זאת ועוד: העוררים הצהירו כי הסך של 3,182,835.16 ₪ מבטא את שווי הנכס שנשלל מהם (לאחר קיזוז הסכומים ששילם המינהל לאפוטרופוס) והסכימו לקבלו לפי האמור בחוזה. התמורה נוסחה בסעיף 3 לחוזה, והיא כוללת את התניה: "צד ב' מסתלק בזה, באופן מלא ומוחלט, מכל זכויותיו בנכס או בקשר אליו". הכוונה לזכויות במקרקעין שהעביר האפוטרופוס למינהל ושנמכרו בסופו של יום בשוק הפתוח.

קשה לטעון לזכויות במקרקעין במטרה לקבל את תמורתן בכסף, ובאותה נשימה להתכחש לחובה לשלם את המס החל על עסקה שהגיבה לעוררים 3.2 מיליון ש"ח בדצמבר 2005. אם בכך לא סגי, עומדת לעוררים לרועץ הצהרתם לפי סעיפים 72, 73 ו-76 לחוק מיסוי מקרקעין. באותו מסמך הצהירו שני העוררים, לצורך תשלום מס שבת, על מכירת המקרקעין בעסקה מ-19/12/05, הגם שהגדירו אותה "מכירה כפויה – הפקעה". אין ספק שלא מכירה ולא הפקעה היו כאן, כי אם השבת כספים בגין מכירת נכס מקרקעין של העוררים במכרז. הסכום שניקב בחוזה עולה בקנה אחד עם שווי המקרקעין, אשר נמכרו בנסיבות שעליהן התעכבו.

ניתן להבין את האכזבה ואת התסכול שהיו מנת חלקם של העוררים, אולם לא די בכך כדי לאיין את אופייה של העסקה שנרקמה במסגרת החוזה נספח א לערר. סעיף 24 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 קובע משטר מחמיר בכל הנוגע לכוחו המחייב של החוזה:

**"תכנו של חוזה יכול שיהיה ככל אשר הסכימו הצדדים".**



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

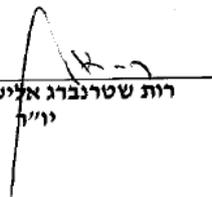
10 באוגוסט 2011  
י באב השע"א

ר"ע 07-1221 אבלס ואח' נ' מנהל  
מיטוי מקרקעין, מחוז המרכז

וכדברי המלומדת שלו:

"[...] על-פי תפיסת עקרון חופש החוזים כעיקרון שבמרכזו מושג ההסכם האכיף, מוענקים לפרטים כוחות נרחבים להסדיר את ענייניהם על-ידי חוזים. באמצעות ההסכם שהם עורכים, יוצרים הצדדים מערכת אכיפה של זכויות וחובות הדדיות, מעין 'דין פרטי' לעצמם. דין פרטי זה, המבטא את רצונותיהם החופשיים של הצדדים, ייאכף על-ידי בתי-המשפט, כשם שנאכף דין המדינה הכללי. על-פי העיקרון הצרוף של חופש החוזים מוקנה אפוא לאנשים בגירים החופש לעשות הסכמים כאוות נפשם. הסכמים אלה יזכו להגנה מפני פגיעה וייאכפו על-ידי בתי-המשפט, בלא התערבות בתוכנם" (גבראלה שלו דיני חוזים – החלק הכללי – לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי 46 [מהדורה שלישית, 2005]).

הלכה זו חלה אף בדיני המסים. נותרה הטענה כי המשיב לא הגיב על כל הטיעונים שפורטו בהשגה. עיון בתשובה להשגה מלמד כי אין בסיס לטענה זו, והיא נדחית. לסיכום: העוררים קיבלו על עצמם לשלם את מס השבח ודין התחייבות זו – להיאכף. אשר-על-כן אני מציעה לדחות את הערר. בכל הנוגע להוצאות, לאחר עיון בחוות דעתו של חברי, רוח"ה פרידמן, קיבלתי את עמדתו שאין לחייב את העוררים בהוצאות ובשכר טרחה. אשר לניכוי הוצאותיהם של העוררים לפי המסמכים שהוגשו בישיבה האחרונה – מן הראוי להשאיר עניין זה לשיקול דעת המשיב.

  
רות שטרנברג אליעז, שופטת  
יו"ר

צבי פרידמן, רואה-חשבון, חבר:

קראתי בעיון רב את חוות דעתה של חברתי המלומדת כבוד השופטת וסגנית הנשיא (בדימוס) רות שטרנברג אליעז, ולאחר שהתלבטתי לא מעט בסוגיה זו, שפנים לה לכאן ולכאן, הגעתי לתוצאה שונה מהתוצאה אליה הגיעה חברתי. אפרט ואנמק (בקצרה):

ראשית, עולה השאלה האם הפיצוי שקיבלו העוררים, על-פי התווה שחתמו עם המינהל מיום 19/12/05, כפוף למס שבח (כטענת המשיב) או שמא כפוף למס רווחי הון שלפי חלק ה לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (כטענת העוררים), מן הטעם שאין המדובר במכירה של "זכות במקרקעין", שכן במועד זה (דצמבר 2005) לא הייתה בידי העוררים זכות במקרקעין, זכות משפטית שניתן לאכוף אותה (ואם אכן המדובר במכירה הכפופה למס רווח הון – הרי שאין סמכות בידי הוועדה לדון בערר זה).



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י" באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אבלס ואח' נ' מונהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

לאחר ששקלתי נושא זה הגעתי למסקנה שהפיצוי האמור, נשוא הערר, כפוף למס שבח לאור העיקרון הידוע והבסיסי בדיני המס לפיו **דין הפיצוי כדין החלל שהוא בא למלא** (ראה בעניין זה ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, פ"ד כא(2) 186 [1967] וכן המלומד אמנון רפאל [בהשתתפות שלומי לזר] בספרו **מס הכנסה** כרך ראשון 274 ואילך [מהדורה רביעית, 2009]) ומשכך, הרי הפיצוי דנן בא לכסות את הנזק שנגרם לעוררים בגין "מכירת" המקרקעין ודינו כדין מכירת המקרקעין הכפוף למס לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("**חוק מיסוי מקרקעין**").

שנית, האם מדובר, במקרה דנן, ב"הפקעה" הזכאית לחקלת מס שלפי סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין (זיכוי ממס בשיעור 50% מהמס החל)?

התלבטתי בסוגיה זו, מהטעם שמבחינה מהותית כלכלית יש כאן "גזלת" קרקע שאף עולה ב"חומרותה" על המונח "הפקעה", ומאידך גיסא, ספק אם מבחינה משפטית על-פי המבחנים הדווקניים שנקבעו בפסיקה לעניין חוק מיסוי מקרקעין, מדובר ב"הפקעה", והגעתי לכלל מסקנה שיש להכפיף את ה"מכירה" דנן תחת המונח "הפקעה" ולאפשר לעוררים ליהנות מההנחה במס בגין הפקעה מהנימוקים הבאים:

א. המונח "הפקעה" לא הוגדר בחוק מיסוי מקרקעין (וגם לא בחוקי מס אחרים), ולצורך כך יש לפנות לדין הכללי ולפסיקה בנושא זה.

המלומד אריה קמר כותב בספרו **דיני הפקעת מקרקעין** כרך ראשון 13 (מהדורה שביעית, 2008), בין היתר:

**"הפקעה" הינה רכישה כפויה של זכויות פרטיות במקרקעין על-ידי המדינה או מטעמה למטרה ציבורית כנגד תשלום פיצויים [...]**.

הגדרה זו אומצה בפסיקת בית המשפט העליון בע"א 261/84 רפאלי נ' חנניה, פ"ד מ(4) 561 (1986).

המלומד יצחק חדרי, בספרו **מס שבח מקרקעין** כרך ב 404 (1994), כותב, בין היתר:

**"הפקעה הינה כל הפקעה מכוח חיקוק. ההפקעות הנמוצות הינן מכוח חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, וחיקוקים שונים נוספים. 'הפקעה' הינה רק הפקעה על-פי חוק, ואין הכוונה למכירה רגילה, אשר נסיבותיה נחזות, מבחינת הבעלים, כהפקעת רכושם" (ההדגשות – לא במקור).**

כבוד השופט אלפרד ויתקון קובע בע"א 652/76 זלוסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא(2) 403, 436 (1977), בין היתר, כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

10 באוגוסט 2011  
י"ב באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אבלט ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

"[...]אין ספק בכך, שבדברו [...] על 'הפקעה' התכוון המחוקק להפקעה כמשמעה כמקובל, דהיינו, להפקעה לפי החיקוקים [...], ולא למכירה רגילה, אפילו בוצעה היא בעטיין של נסיבות שהיו עלולות להביא ברוב הימים לידי הפקעה [...]" (ההדגשות – לא במקור).

וראה גם, בין השאר, ע"א 64/78 פלאצי נ' מנהל מס שבח ת"א, פד"א י 57 (1978) וכן עמ"ש 597/98 דין נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, מיסים יד(1) ה-599 (1999).

ב. האפוסטרופוס הכללי, המופקד, בין היתר, על ניהולם של נכסים עזובים לפי חוק האפוסטרופוס הכללי, התשל"ח-1978 פעל, במקרה דנן, על-פי חוק זה, ועל-פי סעיף 15(ג) לחוק האמור (אשר בוטל מאז) העביר את הקרקע לקניין המדינה ונתן למקרקעין "תעודת שחרור". סעיף 15(ד) לחוק האמור קבע גם כי אין בהעברת הנכס למדינה "כדי למנוע ממעונין לתבוע מהמדינה את הנכס או את שוויו כפי שהיה ביום העברתו למדינה, בצירוף ריבית לפי חוק פסיקת ריבית, תשכ"א-1961, והמדינה תתן לו את הנכס, אם הוא עדיין בידה, או את שוויו לפי בחירתו" (ההדגשה – לא במקור).

סעיף 16 לחוק האמור אף קובע כי "פעולה שנעשתה בתום לב בין האפוסטרופוס הכללי לבין אדם אחר, מתוך הנחה שנכס פלוני הוא נכס עזוב, תעמוד בתקפה גם אם נתגלה לאחר מכן שהנכס לא היה עזוב" (ראה בענין זה גם תיקון לחוק האפוסטרופוס הכללי משנת 2009 שלא רלוונטי לענייננו).

לאור האמור לעיל, אין לי ספק שמדובר במכירה שנכפתה על היורשים, שכן הנכס נמכר לצד ג על-ידי המינהל ולא ניתן להשיבו ליורשים, היות שאיננו נמצא בידי המדינה. מדובר, לדעתך, ב"הפקעה" שנעשתה אמנם בדיעבד (ההדגשה היא על המונח "בדיעבד"), אך זוהי הפקעה לכל דבר ועניין. "הפקעה" זו נעשתה כדין בהתאם לחוק האפוסטרופוס הכללי ולכן היא חוסה בדל"ת אמותיו של המונח "הפקעה מכוח חיקוק" – יהא החיקוק אשר יהיה.

ג. גם אם נלך לגישה הדווקנית (וספק אם אכן נכון לנקוט בגישה זו – ראה בהמשך), לפיה כדי לחסות תחת צילו של המונח "הפקעה" חייבים להתקיים שבעה יסודות המרכיבים את המונח "הפקעה": מכירה, כפויה, של זכויות פרטיות במקרקעין, על-ידי המדינה או מטעמה, למטרה ציבורית (או למען הכלל), כנגד תשלום פיצויים ולפי חוק – ניווכח שהמקרה דנן עונה אחר יסודות אלו, שכן המדובר במכירה כפויה לפי חיקוק (יהא חיקוק אשר יהא), המינהל הנו גוף מטעם המדינה והמטרה הציבורית מתבטאת בהעברת כספים לקופת המדינה שתשמש את צורכי המדינה (ביטחון, חינוך וכיוצא באלה).

ד. נראה שכוונת המחוקק בהעניקו הקלות במס בגין "הפקעה" היא ל"המתיק" את הגלולה המרה של ה"מכירה" שנכפתה על חנישום בניגוד לרצונו, בדרך של הקלה במס השבח, ותכלית זו נכונה גם במקרה דנן. שיעור מס מופחת זה "נועד...להתחשב במצבו של בעל הזכויות המופקעות, שמכירת זכויותיו לא באה למטרות רווח או למימוש השקעה, אלא שעל-כורחו



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י"ב באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"לס ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

ניטלו ממנו זכויותיו, ואם ירצה לרכוש נכס דומה, תחת זה שהופקע ממנו, לא יוכל לעשות כן אם ינוכה ממנו השבח בשיעור המלא הקבוע בחוק לגבי עסקת מכירה רצונית" (ראה: ע"א 7957/01 קלפא נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, מחוז חיפה, פ"ד נו(1) 625, 631 [2002] וכן ע"א 392/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן דרור, פ"ד לט(2) 540, 544 [1985].  
הקלה דומה קיימת גם במס רווחי הון שלפי חלק ה לפקודת מס הכנסה (ראה סעיף 91(ז)), וגם היא ניתנה לאותה תכלית.

**תכלית זו של החוק מחייבת פירוש מרחיב למונח "הפקעה" ולא פירוש דוקני ומצמצם.**

ה. הנה כי כן, עניינו הראות שהמקרה דנן חוסה בדל"ת אמותיו של המונח "הפקעה", הן מההיבט הכלכלי-מעשי הן מהפן המשפטי.

בענין המהות הכלכלית, מן הראוי להדגיש כי חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק פיסקלי-כלכלי החותר לתפיסת התוכן הכלכלי של העסקאות. וראה בעניין זה דברי המלומד שמואל בורנשטיין במאמרו "מיסוי פיצויים בשל פגיעה במקרקעין על ידי תכנית והפקעה נלווית", מיסים ג(6) א-41 (1989), שבו הוא כותב, בין היתר:

**"[...] כידוע, דיני המיסים יש ליתן משקל מכריע לאופייה האמיתי של הפעולה, ואין להתפס בהכרח להגדרות פורמליות השאובות מהדין הכללי, כל עוד אין הן מבטאות את מהותה של אותה פעולה מהבחינה הכלכלית (והשווה י. הדרי וא. אלטר, 'החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים', עיוני משפט, 424) [...]" (ההדגשות – לא במקור).**

שלישית, עולה השאלה מהו "יום המכירה" במקרה דנן לענין חבות מס מכירה, שכן בגין מכירת מקרקעין בתקופה מ-1.1.2000 ועד 31.7.2007 חלה חובת תשלום מס מכירה שלפי פרק שישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

לטענת העוררים, "יום המכירה" הוא היום שבו העביר האפוטרופוס הכללי את הקרקע לידי המדינה, קרי: 27/04/1998, ובמועד זה לא הייתה חבות במס מכירה (מה עוד שמדובר, לטענת העוררים, במכירה הכפופה למס רווון הון ולא לחוק מיסוי מקרקעין), ואילו לטענת המשיב "יום המכירה" הוא היום שבו הגיעו העוררים להסכם עם המינהל, קרי: 19.12.2005, ובמועד זה חלה החובה של תשלום מס המכירה. לטענת המשיב, גם אם ייקבע ש"יום המכירה" הוא היום שבו מכר המינהל את הקרקע (קרי: בשנת 2003), הרי שגם במועד זה חלה חובת תשלום מס המכירה.

לדעתי, צמודים לעיקרון שדין הפיצוי כדין החלל שהוא בא למלא, "יום המכירה" אמור להיות היום שבו מכר המינהל את המקרקעין לצד ג (קרי: בשנת 2003), שכן עד לאותו מועד זכאים היו העוררים להשיב לרשותם חזרה את הקרקע שהועברה מהאפוטרופוס למינהל, לאור הוראות סעיף 15(ד) לחוק האפוטרופוס הכללי, ורק מאותו מועד, עת הקרקע כבר לא הייתה בידי המדינה, "פקעה" זכותם להשבת הקרקע וזכותם הצטמצמה באותו מועד לקבלת פיצוי כספי בלבד. ואולם, מכיוון שלפי סעיף 19(2) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע במפורש שלענין חישוב השבח והמס בהפקעה



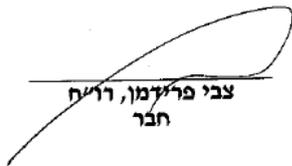
**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י"ב באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"לס ואח' נ' מנחל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

יום המכירה הוא היום שבו שולם הפיצוי, והיות שקבענו כי מדובר ב"הפקעה", הרי שמועד זה (קרי: דצמבר 2005) יהיה "יום המכירה" לעניין החבות במס מכירה.  
משכך, הרי שחלה על ה"מכירה" דגן חבות במס מכירה בכפוף להקלת המס שלפי סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין (ראה תקנה 2א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס-2000, ק"ת 608, 612.

**לסיכום**, הייתי מציע לחברי לקבל חלקית את הערר, ל"הכפיף" את הפיצוי שקיבלו העוררים להוראות חוק מיסוי מקרקעין, הן לעניין החבות במס שבח הן לעניין החבות במס מכירה (מן הטעם שדין הפיצוי כדין החלל שהוא בא למלא), ולהעניק את הקלת המס בגין "הפקעה" שלפי סעיף 48 לחוק. יש לאפשר לעוררים להציג את הוצאותיהם אשר יש לגביהן זכות לנכותן מהשבח (כגון תשלום למתווך וכיוצא בזה), בצירוף אסמכתאות להנחת דעתו של המשיב.  
בהתחשב בעובדה שמדובר במחלוקת משפטית לא פשוטה, שיש לה פנים לכאן ולכאן, אני מציע לחברי שלא להשית הוצאות משפטיות על אף אחד מהצדדים וכל צד יישא בהוצאותיו-הוא.

  
צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

דן מרגליות, עורך-דין ושמואי מקרקעין, חבר:

קראתי בעיון את חוות הדעת של יושבת-הראש הנכבדה ושל חברי רו"ח צבי פרידמן. הוויכוח המשפטי בין הצדדים לערר הוא:

- (א) האם מדובר בזכות במקרקעין או שמא "זכות הונית" שיש לשומה במסגרת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש].
- (ב) בהנחה שיש לראות בזכות הרלוונטית זכות במקרקעין, האם יש לראות את מכירת הזכות על-ידי מינהל מקרקעי ישראל כ"הפקעה" במובן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("חוק המיסוי"), ואם כן הדבר, מגיע לעוררים זיכוי במס על פי סעיף 48ג) לחוק המיסוי.

לטעמי (שני הצדדים לערר לא העלו אפשרות זו), ניתן לקבוע כי העברת הנכס לניהול האפוטרופוס מהווה "נאמנות" במובן חוק הנאמנות, התשל"ט-1979, אם כי לא במסגרת הסעיפים 69 ו-74 לחוק המיסוי. שכן לכאורה, הנאמנות המצוינת בסעיפים אלו דיברה על "כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין [...] רשאי להודיע למנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר[...]". (ראה סעיף 74 לחוק המיסוי, אשר לימים תוקן). כאן מדובר למעשה בנאמנות מכוח הדין ולא מכוח הסכם, שכן יצירת ה"נאמנות" היא בהוראת חוק כאמור להלן.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

10 באוגוסט 2011  
י" באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אבלס ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, מחוז המרכז

האפוטרופוס הכללי מקבל לניהולו "נכס עזוב", המוגדר בסעיף 1 לחוק האפוטרופוס הכללי, התשל"ח-1978 כ"נכס" שנתקיימו בו אלה:

- (1) לא נמצא מי שרשאי ומסוגל לנהוג בו מנהג בעלים או לנהלו, או שבעלו אינו ידוע;
- (2) הנכס נמצא בארץ, ובנכס של אזרח ישראלי, של תושב ישראל, או של תאגיד הרשום בישראל או שהוקם בה – גם נכס שנמצא בחוץ לארץ" (ההדגשה שלי – ד' מ').

השלב הבא הוא סיום הניהול.

סעיף 15(ג) לחוק הני"ל קבע:

"נמשך ניהולו של נכס לפי חוק זה חמש עשרה שנה ושוכנע בית המשפט, לפי דו"ח מאת האפוטרופוס הכללי, שאין הצדקה להמשיך בניהול, רשאי בית המשפט לצוות שהאפוטרופוס הכללי יעביר את הנכס לקנין המדינה, ולתת לו תעודת שחרור".

סעיף 15(ד) לחוק הני"ל קבע:

"העברת נכס לפי סעיף קטן (ג) אין בה כדי למנוע ממעונין לתבוע מהמדינה את הנכס או את שוויו [...] והמדינה תיתן לו את הנכס, אם הוא עדיין בידיה, או את שוויו לפי בחירתו" (ההדגשות שלי – ד' מ').

משני הסעיפים הני"ל ניתן להסיק כי גם המדינה (באמצעות מינהל מקרקעי ישראל) מהווה המשך נאמנות לטובת הנהנים שלא היו ידועים ספציפית, בשלב העברת הניהול, ולאחר מכן הקניין, למדינה (כן ראה יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב, חלק שני (מהדורה שנייה, כולל הרפורמה במס, [2004]). גם סעיף 17(א) לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 קובע:

"באין יורש לפי הסעיפים 10 עד 16, תירש המדינה כיוורשת על פי דיין".

גם כדי להגיע לתוצאה העובדתית של "באין יורש" קיימת חובה מן הדין ו/או מן הצדק על המדינה לערוך חקירה ודרישה בדבר קיום או העדר יורשים של המנוח. אין ספק כי במקרה דגן לא הוכח כי ננקטו צעדים כלשהם בנדון. בענייננו, לכאורה, ובהעדר חקירה ודרישה מצד האפוטרופוס וכן גם מינהל מקרקעי ישראל, לא היו נהנה או נהנים ידועים ביום יצירת הנאמנות, אבל ניתן לומר כי הנהנים-בכוח הם "יורשי המנוח אבלס". בנוסף, העברת הנכס מנאמן אחד – האפוטרופוס הכללי – לנאמן השני – מינהל מקרקעי ישראל – אינה נכללת אמנם בפטור לפי סעיף 69 לחוק המיסוי, אך



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

10 באוגוסט 2011  
י' באב תשע"א

ר"ע 07-1221 אב"מ ואח' נ' מנהל  
מיסוי מקרקעין, סחח המרכז

עם זאת, אם מדובר בהעברה בין שני הנאמנים (דבר שאירע בפועל לכאורה על פי צו בית משפט), הרי שאין כאן עסקה כלכלית חדשה, הראויה לחיוב במס (ראה הדרי, בסעיף 11.77).

במקרה שלנו מכר ה"נאמן" (מינהל מקרקעי ישראל) את הנכס לצד ג שאינו הנהנה. במקרה כזה נוצרת עסקה כלכלית חדשה והפטור לפי סעיף 59 אינו חל עליה. על-אף האמור לעיל קובע סעיף 72 לחוק המיסוי כי מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית, רשות הפיתוח, הקרן הקיימת לישראל והימנותא, תהיה פטורה ממס. לעניות דעתי, פטור זה שייך לנאמן ולא לנהנים. מכאן שאם הפיצוי ו/או שווי של הנכס הנמכר (או דמי המכירה לצד ג) מועברים ליורשים, הרי להם אין פטור והם אכן קיבלו פיצוי על מכירת זכות במקרקעין. סעיף 72 לחוק המיסוי מעניק פטור לגופים הכלולים בו, אך אין הוא מעניק פטור ליורשים שהם יחידים או גופים פרטיים.

ביחס לסוגיה השנייה, האם ניתן לטעון שיש כאן הפקעה, נראה לי כי אמנם מבחינה מעשית (וגם לפי הגדרת המונח "הפקעה" במילון אבן-שושן) הופקעה זכותם של העוררים על-ידי האפוטרופוס וכן על-ידי מינהל מקרקעי ישראל, אך מבחינה משפטית אין כאן הפקעה במובן דיני הרכישה לצורכי ציבור, המפנים לסדר שנקבע בפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943. כל הפסיקה עד היום פירשה את המונח "הפקעה" בצמוד לפקודת ההפקעות הני"ל, וזאת הגם שאין הגדרה מסוימת בחוק המיסוי ו/או בחוק הפרשנות ו/או בפקודת הפרשנות למונח "הפקעה".

עיון בסעיף 5(א) לחוק המיסוי מראה כי המחוקק הרחיב את המונח "מכירה" גם להעברות לא-רצוניות, המתבצעות בניגוד להסכמתו של המוכר, בהבדל מדיני החוזים, הדורשים גמירות דעת ומפגש רצונות המתבצעים בניגוד להסכמתו של המוכר. להבדיל מדיני החוזים, הדורשים גמירות דעת ומפגש רצונות בין צדדים על מנת שתתבצע מכירה, חוק המיסוי אינו מחייב את קיומן של דרישות אלו. לפי סעיף 5(א) לחוק, גם מכירה שנכפתה על המוכר על-ידי פסק דין, על-ידי הליכי מימוש משכנתה או על-ידי הליכי הוצאה לפועל, תהווה "מכירה" החייבת במס. סעיף זה מתייחס גם לפעולה כפויה המתבצעת על-ידי זרועות השלטון באמצעות הליכי הפקעה כאל "מכירה", ובלבד שניתנה תמורה בעד הזכות המופקעת. לעומת כן, הפקעה שבוצעה ללא מתן תמורה איננה "מכירה" ואין חובה על הצדדים לדווח עליה (ראה גם אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שלישי מעסקאות מוטבות מס פרק 6 [מהדורה חמישית, 2006]). פה אמנם בוצעה מכירה ללא הסכמת העוררים (הנהנים), אך לא לפי המתווה של פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943.

אילו קיבלו העוררים זכות במקרקעין בתמורה לנכס הנמכר ייתכן שהמצב היה שונה, אך אין צורך להיכנס לנושא זה, כיוון שלא כך קרה בפועל.

אף-על-פי שכל העניין נשוא הערר מציג את זרועות המדינה באופן לא-מחמיא, שכן לא נראה שנעשו מאמצים מיוחדים לאתר יורשים, על-ידי פרסום בעיתונים ו/או בדרך אחרת, אני סבור גם כי המדינה, באמצעות זרועותיה השונות, חייבת לפרסם את דבר הנכסים המצויים בשליטתה ובהשגחתה ואשר הגיעו אליה כ"נכסים עזובים". ואם לא חלה חובת פרסום, ראוי שהמחוקק יחוקק חוראות מתאימות לפרסום דבר הימצאות נכסים עזובים – במיוחד אלה השייכים לרוכשים שרכשו לפני השואה ונעלמו עקבותיהם לאחר מכן. נוסף על כך, היה מן הראוי להכניס הגדרה של "הפקעה" בחוקי המיסוי ולכלול בה גם מקרים מן הסוג נשוא הערר הנדון.

