



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כבוד השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
רו"ח אליהו מונד – חבר
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות – חבר

העוררת: מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד אלדד שורק וענת רואש

נגד

המשיב: מנהל מס שבח רחובות
ע"י בא כח עוה"ד אורית וינשטיין ממונה בפרקליטות מחוז
תל אביב (אזרחי)

פסק דין

השופט מגן אלטוביה:

לפנינו ערעור על החלטת המשיב מיום 24.3.2010 (שומה מס' 097177257).

רקע

העוררת, מחזיקה במשבצת קרקע הידועה כגוש 2505 חלקה 227, מכוח הסכם משולש שנכרת בינה לבין הסוכנות היהודית לבין מינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל").

בשנת 1989 החליטה העוררת על הרחבת היישוב לבני המקום על יסוד קריטריונים שהיו קבועים בהחלטת מינהל 612 שהוחלפה בשלב מאוחר יותר בהחלטת מינהל 737 (להלן: "תכנית ההרחבה").
יוער כי החלטת מינהל 737 בוטלה בפסק הדין בבג"צ 244/00 עמותת שיח חדש – למען השיח הדמוקרטי ואח' נ' שר התשתיות הלאומיות ואח' (פורסם בנבו). כן, החליטה העוררת ליתן לכל בעל נחלה ביישוב זכות המלצה על בן מושב לקבלת מגרש אחד בתכנית ההרחבה. בהתאם, הקצתה העוררת זכות המלצה לבעלי נחלה מס' 75 במושב, מאיר ואוליביה אלפסי שהינם ממייסדי העוררת (להלן: "משפחת אלפסי").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח לחובות

- 1
- 2 לימים מכרה משפחת אלפסי את זכויותיה בנחלה שהייתה לה ביישוב וביקשה לממש את זכות
- 3 ההמלצה שהוקנתה לה באופן שהעוררת תמליץ עליה לקבלת מגרש בתכנית ההרחבה. משמצאה
- 4 העוררת שמשפחת אלפסי עומדת בקריטריונים שהיו קבועים בהחלטת מינהל 737 המליצה למינהל
- 5 להקצות לה מגרש בתכנית ההרחבה (להלן: **"ההמלצה"**).
- 6
- 7 בגין ההמלצה הוציא המשיב לעוררת שומת מס שבח (להלן: **"שומת מס שבח"**) מהטעם שההמלצה
- 8 על משפחת אלפסי לקבלת מגרש בתכנית ההרחבה לאחר שכבר לא הייתה רשומה כבעלת נחלה
- 9 ביישוב, מהווה עסקה במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
- 10 (להלן: **"החוק"**).
- 11
- 12 על שומת מס שבח הגישה העוררת השגה אשר נדחתה בהחלטת המשיב מיום 6.1.1999.
- 13
- 14 העוררת לא השלימה עם החלטת המשיב ויחד עם משפחת אלפסי הגישה ערר לביטול שומת מס
- 15 שבח (עמ"ש 146/99).
- 16
- 17 במסגרת הדיון בערר האמור, הגיעו העוררת והמשיב להסכם (להלן: **"ההסכם הדיוני"**), לפיו נמחק
- 18 הערר של העוררת בכפוף להתחייבות העוררת לדווח לפקיד שומה על ההמלצה והתחייבות המשיב
- 19 לביטול שומת מס שבח.
- 20
- 21 ביום 26.12.2000 אושר ההסכם הדיוני וניתן לו תוקף של פסק-דין.
- 22
- 23 העוררת לא דיווחה לפקיד השומה על ההמלצה, ובסמוך לשנת 2009 החל המשיב בתליכים לגביית
- 24 שומת מס שבח ובכלל זה ביצע עיקולים על כספי העוררת.
- 25
- 26 במכתב מיום 30.6.2009 פנתה העוררת אל המשיב וביקשה לבטל את תליכי הגבייה. משלא נענתה
- 27 שלחה העוררת למשיב מכתב תזכורת נוסף ביום 27.10.2009. בין לבין נפגשו נציגי העוררת ונציגי
- 28 המשיב ולטענת העוררת בפגישה זו סוכם כי כנגד המצאת אישור מפקיד השומה על כך שההמלצה
- 29 דווחה לו, תבוטל שומת מס שבח.
- 30
- 31 במכתב מיום 18.8.2009 פנתה העוררת אל פקיד השומה באשקלון והוסיפה "נספח לדוחות כספיים
- 32 לשנת 2000" הכולל באור 17 – "המלצה להקצאת מגרש".
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

1 אישור על העברת הדיווח לפקיד השומה הועבר למשיב והוא מצדו פנה לקבלת הבהרות מפקיד
2 השומה. לטענת העוררת, במענה לפניית המשיב שלח פקיד השומה, מנהל תחום (רכז בכיר) מר דוד
3 יוסף אל המשיב הודעה אלקטרונית בה הודיע כי אכן קיבל דיווח על ההמלצה אולם אין לו עניין בכך
4 משום שלא מדובר באירוע מס או בעסקה החייבת בהוצאת שומה.

5
6 לאחר משלוח מכתבים נוספים מצד העוררת אל המשיב בבקשה לביטול שומת מס השבח, שלח
7 המשיב מכתב מיום 24.3.2010 אל העוררת ובו הודיע כי שומת מס שבח עודנה בתוקף.

8
9 מכאן הערר שלפנינו.

10

11 עיקר טענות העוררת

12

13 א. על פי הקבוע בהסכם הדיוני, היה על העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה. זאת עשתה
14 בשנת 2009 בהתאם לדרישת המשיב, בדרך של ביאור. בכך קיימה העוררת את ההתחייבות
15 שנטלה על עצמה בהסכם הדיוני. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי בהסכם הדיוני לא נקבע
16 מועד דיווח לפקיד השומה.

17

18 ב. בכל מקרה, נוכח טענתו להפרת ההסכם הדיוני על המשיב לפעול לביטול או אכיפה של
19 ההסכם הדיוני בדרך של הגשת תובענה מתאימה, ולא לנקוט בצעדים חד צדדים לגביית
20 שומת מס שבח.

21

22 ג. במשך 9 שנים לא טען המשיב להפרת ההסכם הדיוני ורק בחלוף 9 שנים מיום כריתת
23 ההסכם הדיוני פתח בהליכי גבייה באופן חד צדדי. בכך פעל המשיב בחוסר סמכות ובניגוד
24 לדין, ואף הפר את חובת ההגינות ותום הלב החלה עליו כרשות שלטונית.

25

26 ד. עם התברר לעוררת כי עוקלו כספיה במע"מ ומקור העיקול הינו טענת המשיב להפרת
27 ההסכם הדיוני, ובהתאם לדרישת המשיב משנת 2009, פעלה העוררת, לתיקון הטעות
28 שנעשתה על ידה בתום לב, ודיווחה לפקיד השומה על ההמלצה במסגרת ביאור. זאת, מאחר
29 ולא הייתה לה כל הכנסה מההמלצה.

30

31 ה. פקיד השומה בחן את מהות ההמלצה ומצא שאינה חייבת במס, כמו מקרים נוספים של
32 המלצות להקצאת מגרשים בהרחבות שאינן חייבות במס.

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

- 1 גם אם תאמר שאין בדיווח משנת 2009 כדי לקיים את התחייבות העוררת לדווח לפקיד
- 2 השומה על ההמלצה, על פי נוסח ההסכם הדיוני ואומד דעת הצדדים, אי דיווח לפקיד
- 3 השומה אינו מעמיד את שומת מס השבח שבוטלה לגבייה באופן מידי, אלא, מחזיר את
- 4 הדיון בערר הקודם (עמ"ש 146/99). מנוסח ההסכם הדיוני עולה באופן ברור שמחיקת הערר
- 5 הייתה כפופה לשתי התחייבויות הדדיות שנטלו על עצמם הצדדים: א. לדווח לפקיד השומה
- 6 על ההמלצה. ב. למחוק את שומת מס שבח. הצדדים לא קבעו סנקציה באי מילוי אחד
- 7 התנאים האמורים, ועל כן, ככל שלא התקיים אחד מתנאים אלה, לא מתקיימת מחיקת
- 8 הערר ויש לדון בו.
- 9
- 10 ז. לגופו של עניין ההמלצה אינה מהווה מכירה של זכות במקרקעין ועל כן אינה חייבת במס
- 11 שבח.
- 12
- 13 ח. יוער, כי במסגרת הערר העלתה העוררת טענת התיישנות שנדונה ונדחתה בהחלטה מיום
- 14 27.12.2012.
- 15
- 16 עיקר טענות המשיב:
- 17
- 18 א. על פי ההסכם הדיוני שקיבל תוקף של פסק דין וכתנאי לביטול שומת מס שבח התחייבה
- 19 העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה.
- 20
- 21 ב. העוררת לא דיווחה לפקיד השומה על ההמלצה ובכך הפרה את ההתחייבות שנטלה על
- 22 עצמה בהסכם הדיוני.
- 23
- 24 ג. מקום בו ההתחייבות הראשונה המוטלת על העוררת – לא קוימה, התוצאה היחידה,
- 25 הסבירה וההגיונית היא כי שומת מס השבח בעינה עומדת – והיא לא בוטלה. התוצאה
- 26 האופרטיבית היחידה, הסבירה וההגיונית מקום בו שומת מס השבח בעינה עומדת – היא כי
- 27 המשיב זכאי לפעול לגביית המס על פי אותה שומה. קבלת טענת העוררת, לפיה נוכח הפרת
- 28 ההסכם הדיוני יש לדון בערר שהגישה לפני 14 שנים, הינה בבחינת חוטא יוצא נשכר.
- 29
- 30 ד. מהותה של ההמלצה על משפחת אלפסי היא שהעוררת ויתרה על שטחי המשבצת שיועדו
- 31 לתכנית ההרחבה, ועל כן, מדובר במכירה של זכות במקרקעין.
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס' שבח רחובות

ה. יוער כי במסגרת הדיון בערר העלה המשיב טענה לחוסר סמכות של הוועדה לדון בתובענה.
בקשה זו נדחתה בהחלטה מיום 29.4.2013.

דיון

1. הערר שלפנינו מעורר שאלה מהותית והיא: האם ההמלצה מהווה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס שבח? אולם עוד קודם שאדון בשאלה זו, מעורר הערר שבפנינו שתי שאלות מקדמיות ואלו הן:

- א. האם קיימה העוררת את ההתחייבות לדווח לפקיד השומה על ההמלצה?
- ב. אם לא דיווחה העוררת על ההמלצה לפקיד השומה מה נפקות מחדל זה?

2. זו לשון ההסכם הדיוני:

"1. מוסכם על הצדדים כי הערר של העורר 1, בגין שומת מס שבח שהוצאה לו, יימחק ללא צו להוצאות, בכפוף להתחייבויות ההדדיות הבאות:

א. העורר 1 ידווח לפקיד השומה על המלצתו לממ"י נשוא השומה שבערר זה, לערוך עם מר וגב' אלפסי הסכם חכירה על מגרש בתכנית ההרחבה של המושב.

ב. שומת מס שבח תבוטל.

אין באמור כדי לפגום בטענותיו של כל צד, ותשמר לכל צד הזכות לסעון בנוגע לשאלת חבות או פטור ממס הכנסה בקשר להמלצת העורר 1 לממ"י. כאמור בס"ק א' לעיל.

2. הערר ימשיך להתברר ככל שעניינו בשומת מס רכישה שהוצאה לעוררים 2, בני הזוג אלפסי"

3. מהוראות ההסכם הדיוני עולה כי הצדדים לא קבעו מועד לקיום התחייבות העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה.

לטענת המשיב, מאחר ומטרת ההסכם הדיוני הייתה לאפשר לפקיד השומה לבחון את מיסוי העסקה, מובן "שטבועה" בהסכם הדיוני, הדרישה שהדיווח על ההמלצה יוגש למס הכנסה במסגרת התקופה בה הייתה בידי פקיד השומה סמכות למסות את העוררת בגין ההמלצה. בנסיבות עניינו, מוסמך היה פקיד השומה לבדוק את דיווחי העוררת לשנת המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס' שבח רחובות

- 1 1997 עד תום שנת המס 2002, ועל כן, היה על העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה
- 2 במסגרת תיקון הדוח הכספי שלה לשנת המס 1997, לכל המאוחר עד סוף שנת 2002.
- 3
- 4 משלא נקבע מועד לקיום התחייבות העוררת לדווח על ההמלצה לפקיד השומה, חלות
- 5 הוראות סעיף 41 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג – 1973 (להלן: "חוק החוזים"), שזו
- 6 לשונו:
- 7
- 8 **"חייב שלא הוסכם על מועד קיומו, יש לקיים זמן סביר לאחר כריתת**
- 9 **החוזה, במועד שעליו הודיע הנושה לחייב זמן סביר מראש".**
- 10
- 11 הוראה זו של סעיף 41 לחוק החוזים, משמיעה כי מקום שלא הוסכם על מועד לקיום חייב
- 12 חוזי יש לקיים את החייב זמן סביר לאחר כריתת החוזה. בע"א 1168/99 חאלד נסאר נ'
- 13 פתחיה נסאר (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין נסאר"), נקבע (שם, פסקה 5):
- 14
- 15 **"משכו של הזמן הסביר ייבחן לפי נסיבותיו של כל מקרה, על יסוד**
- 16 **הראיות שבפני בית המשפט ולפי הקשרו של העניין"**
- 17
- 18 לאור הלכה זו, מקובלת עלי טענת המשיב לפיה הזמן הסביר לביצוע התחייבות העוררת
- 19 נגזר מהתכלית שלשמה חויבה העוררת לדווח לפקיד השומה, והיא בדיקת חבות העוררת
- 20 במס הכנסה בגין ההמלצה. מסקנה זו נתמכת באמור בסיפא של סעיף 1 להסכם הדיוני לפיו
- 21 נשמרה לצדדים הזכות לעלות טענות באשר לחבות העוררת במס הכנסה. לפיכך, מקובלת
- 22 עליי טענת המשיב לפיה נכון לקבוע כי היה על העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה עד
- 23 סוף שנת 2002 לכל המאוחר. אין חולק שהעוררת לא עשתה כן.
- 24
- 25 5. משנמצא שהעוררת לא דיווחה לפקיד השומה על ההמלצה במועד הקבוע לכך בסעיף 41
- 26 לחוק החוזים, יש לבחון את השלכות המחדל האמור.
- 27
- 28 בדרך כלל לצד חייב נקבע מועד לקיומו, ומשכך נעשה, אין צורך בדרישה מצד הנושה לקיום
- 29 חייב כזה. לעומת זאת, במקום שלא נקבע מועד לקיום חייב, חלות הוראות סעיף 41 לחוק
- 30 החוזים, בהן הסיפא של סעיף זה, לפיה עוד קודם הגיע המועד הסביר לקיום החייב, על
- 31 הנושה להודיע לחייב על חובתו לקיים חייבו. זאת, כדי להבטיח שהחייב יידע בטרם עת,
- 32 מתי במדויק עליו לקיים את חייבו. יוער כי בעניין נסאר, נמצא שהנושה דרש מהחייב לקיים
- 33 את חייבו (לשלם מס שבח) ועל כן, נטען להפרת החייב האמור. בעניינו ומשלא נקבע מועד
- 34 לקיום החייב של העוררת היה על המשיב לדרוש מהעוררת זמן סביר מראש, לדווח לפקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

- 1 השומה על ההמלצה. לפיכך, טענת המשיב כאילו לא הייתה לו חובה שבדין לדרוש
- 2 מהעוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה בהגיע המועד הסביר לעשות כן, אינה מקובלת
- 3 עלי.
- 4
- 5 6. מעדותו של מזכיר העוררת, מר רפאל רביבו (ש' 12 ע' 22 לפרוטוקול הדיון מיום 11.6.2013)
- 6 עולה כי המשיב לא דרש מהעוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה בשנת 2002, וכך גם
- 7 עולה מעדותו של מר יובל רוקח, העד מטעם המשיב (שס, ש' 11 ע' 12). על כן, ספק בעיני אם
- 8 ניתן לראות בעוררת כמי שהפרה את ההסכם הדיוני.
- 9
- 10 7. מהאמור עד כאן, עולה כי העוררת לא קיימה את התחייבותה לדווח לפקיד השומה על
- 11 ההמלצה, אולם נוכח מחדלו של המשיב לדרוש את קיום החיוב האמור בשנת 2002, ספק
- 12 אם ניתן לראות בעוררת כמי שהפרה את ההסכם הדיוני, וממילא נראה כי ההסכם הדיוני
- 13 עומד בתוקפו.
- 14
- 15 8. יתר על כן, אף אם אניח שמחדלה של העוררת לדווח לפקיד השומה על ההמלצה בשנת
- 16 2002 מגיע כדי הפרה יסודית של ההסכם הדיוני, אין בכך כדי לבטל את ההסכם הדיוני
- 17 באופן אוטומטי. דהיינו, נוכח ההפרה היסודית של ההסכם הדיוני על ידי העוררת היה
- 18 המשיב זכאי לביטול ההסכם הדיוני, אולם כדי לממש זכות זו היה עליו להודיע לעוררת על
- 19 ביטול ההסכם הדיוני תוך זמן סביר לאחר שחלף המועד בו היה על העוררת לקיים את
- 20 חיובה, ראה סעיפים 7 ו- 8 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א – 1970.
- 21 דהיינו, היה על המשיב להודיע לעוררת על ביטול ההסכם הדיוני בסמוך לשנת 2002. כזאת
- 22 לא עשה המשיב בשנת 2002 או בכלל, ולמעשה נראה כי אינו מעוניין בביטול ההסכם גם
- 23 כיום. גם מטעם זה נראה כי ההסכם הדיוני עומד בתוקפו.
- 24
- 25 9. משנמצא שההסכם הדיוני עומד בתוקפו, יש לבחון את נסיבות עניינו לאור הוראותיו.
- 26
- 27 מנוסח ההסכם הדיוני עולה כי מחיקת הערר הייתה כפופה לביצוע ההתחייבויות ההדדיות
- 28 הקבועות בסעיפים 1 א ו- 1 ב להסכם הדיוני. לפיכך ומשלא בוצעה ההתחייבות הקבועה
- 29 בסעיף 1א להסכם הדיוני, נראה כי מחיקת הערר בטלה, כטענת העוררת. בהקשר זה יש
- 30 להוסיף, כי במצב דברים זה שומת מס שבח עומדת בתוקפה, שאם לא כן אין תוחלת בקיום
- 31 הערר, וסביר שלכך התכוונו הצדדים כאשר הכפיפו את מחיקת הערר להתחייבויות
- 32 ההדדיות הקבועות בסעיפים 1א ו- 1ב להסכם הדיוני.
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

10. אפשר גם שהתוצאה לפיה שומת מס שבח עומדת בתוקפה מתבקשת מכך שהחייבים שנטלו
על עצמם הצדדים להסכם הדיוני הינם חייבים הדדיים ומשכך חייב המשיב לבטל את
שומת מס השבח נדחה כל עוד העוררת אינה מקיימת את חיובה, כאמור בסעיף 43 (2) לחוק
החוזים.
11. לטענת המשיב, יש לפרש את ההסכם הדיוני באופן שביטול שומת מס השבח הותנה בדיווח
של העוררת לפקיד השומה על ההמלצה, וממילא כל עוד לא בוצע הדיווח האמור שומת מס
השבח עומדת בתוקפה והערר נמחק. לביסוס הפרשנות להסכם הדיוני המוצעת על ידו,
מפנה המשיב למכתב מיום 31.10.2000 ששלח מר מאיר אסולין, סגן ממונה אזורי באגף מס
הכנסה ומיסוי מקרקעין לבא כוח העוררת (מוצג מ/ש-1) במסגרת המשא ומתן לקראת
כריתת ההסכם הדיוני. זו לשון המכתב האמור:
- 12.
13. **"בהמשך לשיחתנו מהיום, אבקש את אישורך בחוזר, לסיכום הדברים**
14. **בינינו לפיו, עם הדיווח של האגודה לפקיד השומה על העברת הזכויות**
15. **למר אלפסי, תבוטל שומת מס השבח ובמקביל ימחק הערר בהסכמה**
16. **ללא צו להוצאות...".**
- 17.
18. לטענת המשיב, מוצג מ/ש-1 מלמד על "הילך הרוח וכוונת הצדדים טרם החתימה על הסכם
הפשרה". כן מוסיף המשיב, כי "מסמך זה, מעיד על כך ששומת מס השבח מבוטלת רק אם,
ועם, הדיווח למס הכנסה". בהמשך, טוען המשיב: "על פי מוצג מ/ש-1, מכתבו של מר מאיר
אסולין, הרי שמהות ההסכמה בין העוררת לבין המשיב הייתה חובת דיווח למס הכנסה
שבעקבותיה – ורק בעקבותיה – תבוטל שומת מס השבח" (סעיף 28 לסיכומים).
- 19.
- 20.
- 21.
- 22.
- 23.
24. 12. לטעמי אין במוצג מ/ש-1 כדי לתמוך בפרשנות המוצעת על ידי המשיב. אדרבה, העובדה
25. שהנוסח של ההסכם הדיוני שונה מהנוסח שבמוצג מ/ש-1 מלמד שלא הייתה הסכמה בין
26. הצדדים על הנוסח שבמוצג מ/ש-1. אילו הייתה הסכמה של העוררת לנוסח שבמוצג מ/ש-1
27. היו הצדדים מנסחים את ההסכם הדיוני כפי הנוסח שבמוצג מ/ש-1. משלא עשו כן, אין אלא
28. להניח שלא הייתה הסכמה על הנוסח שבמוצג מ/ש-1. מכל מקום אף אם הייתה כוונה
29. בהסכם לחסום את העוררת מלחזור לדרך בירור טענותיה "בתמורה" להעברת השאלה לידי
30. פקיד השומה, ויכול וזו הייתה כוונת הצדדים, הרי אין לה ביטוי בהסכם. נהפוך הוא.
31. ההסכם מותיר בידי העוררת את הדרך לשוב להליך הערר במקרה של אי קיום תנאי מתנאי
32. ההסכם. טענת המשיב באשר לכוונת הצדדים מסברת לכאורה את האוון. זאת הואיל
33. ומצויה בה התנהלות בדרך מקובלת דהיינו, כל צד שקל את הסיכון והסיכוי בקשר עם
34. הערר דאז ובחר להגיע להבנות על פיהן השאלה תופנה לבחינה בידי פקיד השומה. אם פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס' שבח רחובות

- 1 השומה ימצא כי "עיסקת ההמלצה" מהווה ארוע מס, הוא ישום אותה. אם ימצא כי אין
2 המדובר במכירת "נכס" – בכך אמור היה לבוא הקץ להתדיינות. לכן, כך המשיב, לא סביר
3 כי כוונת הצדדים היתה להותיר את השיבה למסלול ברור הערר כאפשרות. עם זאת, לא כך
4 נוסח ההסכם. ההסכם הדיוני מנוסח כך כאילו הוא צופה מצב בו העוררת לא מדווחת
5 לפקיד השומה וקובע כי במצב כזה לא תבוטל השומה ולא יבוטל הערר. זה המצב שבפני.
6 האם לכך התכוונו הצדדים? התכונות כוונה כזו באה במתחם פרשנות סבירה של ההסכם
7 הדיוני מתוכו. זאת בפרט על רקע השוני הניסוחי בין ההסכם הדיוני למש/1 כאמור. זאת
8 הגם שדעתי אינה נוחה מפרשנות המאפשר "החייאה" של התדיינות לאחר שנים כה רבות.
9
10 בעניין זה ראוי לציין, כי התוצאה לפיה שומת מס השבח עומדת בתוקפה, מקובלת עליי
11 מהטעמים שפורטו בסעיף 9 שלעיל.
12
13 13. אוסיף, כי נוכח התכלית של דרישת הדיווח על ההמלצה לפקיד השומה כמפורט לעיל, אין
14 לראות בביאור 17 שהעבירה העוררת לפקיד השומה בשנת 2009 משום קיום ההתחייבות
15 שנטלה על עצמה בסעיף 1א להסכם הדיוני, ועל כן, איני רואה לנכון להידרש למחלוקת
16 העובדתית שהתגלעה בין הצדדים ביחס להתייחסות פקיד השומה לדיווח האמור.
17
18 14. מהאמור עד כאן, נראה כי נוכח מחדלה של העוררת לקיים את חיובה שבסעיף 1א להסכם
19 הדיוני, מחיקת הערר בטלה, ויש מקום לברר את טענות הצדדים ביחס לשאלה האם
20 ההמלצה הינה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס שבח.
21
22 15. בסעיף 1 לחוק, הוגדר המונח "מכירה" כך:
23
24 "מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
25 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
26 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של
27 זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
28 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות
29 במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של
30 זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
31 (4) "...".
32
33 16. בע"א 8249/01 מנהל מס שבת מקרקעין – חדרה נ' צינדורף טל ועופר ואילו גורשטיין
34 (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין צינדורף"), דן בית המשפט ביישום הגדרת המונח מכירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

1 במקרה של המלצה לקבלת מגרש בהרחבת יישוב, וכך נקבע (שם, פסקה 10 לפסק הדין של
2 כבוד השופט ברק (כתוארו אז):

3
4 "... אולם, לדעתי, המלצה זו, ואף המלצה עצמאית, מפורשת וברורה,
5 אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין". לדעתי, לא מתקיימת אף אחת
6 מהחלופות שהצביע עליהן המערער בהגדרת "מכירת זכות במקרקעין".
7 החלופה השנייה לא מתקיימת, משום שגורשטיין לא העביר לצינדורף
8 "זכות" לקבל "זכות במקרקעין", משני טעמים: האחד, אמנם, החלופה
9 לא דנה בהענקת הזכות במקרקעין עצמה, אך היא דורשת הענקת זכות
10 לקבל זכות במקרקעין. הכוונה היא להעברת זכות חוזית בעלת כוח
11 משפטי מחייב. לא די בכל זכות או כל קשר כדי לבוא בגדרי הסעיף. זכות
12 כזו לא קיבלו צינדורף מגורשטיין. הם לא קיבלו זכות חוזית בעלת כוח
13 משפטי מחייב כלפי המינהל שיחזיר להם קרקע... הם קיבלו פחות
14 מכך, ואין די במה שקיבלו כדי לבוא בגדרי הזכות הנדרשת בסעיף...
15 השני, גורשטיין עצמו לא היה בעל זכות לקבל זכות במקרקעין ממינהל
16 מקרקעי ישראל, ולו רק משום שהוא לא היה יכול לקבל מגרש בהרחבה
17 על פי החלטה 612. מכאן, קיים קושי לראות בו כמי שהעביר לצינדורף
18 את מה שאין לו.
19 החלופה השלישית לא מתקיימת כי גורשטיין לא העניק לצינדורף זכות
20 להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין. זאת, הן
21 משום שצינדורף לא קיבלו זכות חוזית משפטית, בעלת כוח מחייב. והן
22 משום שצינדורף לא יכולים "להורות", שהרי, אם יש בכלל זכות
23 להורות, היא זכותו של גורשטיין שמימש אותה בלבד ולא העביר
24 אותה".

25
26 17. מהאמור לעיל, עולה כי במקום שיש בידי הממליץ כוח משפטי המחייב את המינהל להחזיר
27 מגרש למומלץ, אפשר לראות בעצם ההמלצה כמכירת זכות במקרקעין. דברים ברוח זו
28 הוסיף כבוד השופט ברק בעניין צינדורף (שם, פסקה 13):

29
30 "על פי הנמקה זו, עולה, לטעמי, כי אין בהלכה שנפסקה בפרשת יובל
31 גד כדי לסייע למערער בעמדתו. שכן, הזכות שקיבלה יובל גד על פי
32 העסקה הנדונה שם הייתה זכות משפטית בעלת כוח מחייב שעוגנה
33 בחוזה. ואילו כאן, לא קיבלו צינדורף זכות חוזית משפטית בעלת כוח
34 מחייב".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

- 1 18. יוער, כי אף שבעניין צינודורף לא נדונה השאלה האם זכות ההמלצה שמומשה על ידי היישוב
- 2 מהווה מכירה לעניין החוק, הוסיף כבוד השופט ברק דברים אלה (שם, פסקה 14):
- 3
- 4 "ההשוואה הנכונה אל פרשת יובל גד הייתה צריכה להתייחס לאירוע
- 5 ההענקה שבין מינהל מקרקעי ישראל ובין הישובים החקלאיים....
- 6 במסגרת הענקה זו, קיבלו המושבים/המתיישבים הוותיקים את יכולת
- 7 ההמלצה. ייתכן כי יש מקום לטענה כי קבלה זו מהווה אירוע מס
- 8 שמצמיח חבות במס רכישה על המקבל, כלומר, על המושב או המתיישב
- 9 הוותיק".
- 10
- 11 19. בע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין יובל
- 12 גד"), דן בית המשפט בשאלה האם התקשרות של קבלן עם המינהל בהסכם פיתוח לפיו
- 13 מפנה הקבלן את רוכשי היחידות אל המינהל לצורך התקשרות בהסכם חכירה, בא בגדר
- 14 "מכירה" כמשמעותה בחוק, לעניין חיוב במס רכישה. כך נקבע מפי כבוד הנשיא מ' שמגר
- 15 (שם, פסקה 7):
- 16
- 17 "...הנני נכון לקבל לצורך ניתוחה של הסוגיה שבפנינו שה"זכות" במובן
- 18 החלופה השלישית להגדרת "מכירה" צריכה להיות זכות משפטית, ואין
- 19 די בציפייה שאין לה תוקף משפטי. במקרה שלפנינו הייתה לחברת יובל
- 20 גד זכות בעלת תוקף משפטי - זכותה על פי החוזה, להפנות את
- 21 המשתכנים אל המינהל. זכות הוטו שלה היא זכות חוזית, ואינה רק
- 22 בגדר ציפייה. העובדה שלמינהל יש זכות לסרב למשתכנים המופנים
- 23 אליו על ידי החברה, אין בה כדי לשנות את מהותה של הזכות, ולשלול
- 24 את תוקפה כ"זכות משפטית".
- 25 ...
- 26 קיומה של זכות הכפופה לאישור אינו דבר חריג. גם זכותו של שוכר
- 27 להעביר את זכות השכירות שלו לאחר כפופה, על פי סעיף 22 לחוק
- 28 השכירות והשאלה, התשל"א-1971 לאישור המשכיר, אלא שהמשכיר
- 29 אינו יכול להתנגד להעברה שלא בסבירות.
- 30 ...
- 31 לסיכום נקודה זו, אין בסיס לטענת המערערת שהזכות שהקנה לה
- 32 החוזה עם המינהל לא היתה "זכות משפטית".
- 33 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

1 כאשר לשון החוק היא ברורה יש להטיל מס על פי החוק וההמקרה
2 שבפנינו, וזאת גם אחרי שהייתי נכון לאמץ פרוש המקל עם הנישום -
3 היינו שיש להטיל מס רק בגין זכויות משפטיות".
4

5 20. מהאמור בפסקי הדין שלעיל, עולה כי מקום שבידי הממליץ כוח משפטי מחייב להמליץ על
6 הקצאת מגרש בתכנית הרחבה, רואים מימוש זכות כאמור "מכירה" כהגדרתה בחוק.
7 משכך, נשאלת השאלה האם היה בידי העוררת כוח משפטי המחייב את המינהל להחזיר
8 מגרש למשפחת אלפסי במסגרת תכנית ההרחבה.
9

10 21. ההחלטה על תכנית ההרחבה התקבלה על ידי האסיפה הכללית של העוררת ביום 5.12.1989.
11 (נספח ז) להודעת הערר, שעה שעמדה בתוקף החלטת מינהל 612 (נספח ג להודעת הערר), בה
12 נקבע כי קליטה להרחבה למגורים פתוחה לבני המקום ולאחרים (שם סעיף 10) ו"האגודה
13 רשאית לבקש כי תינתן עדיפות להקצאת מגרשי המגורים בהרחבה לבני המקום" (שם,
14 סעיף 12). מנוסח סעיף 12 להחלטה 612, עולה כי לא הוקנתה לעוררת זכות משפטית לחייב
15 את המינהל להקצות מגרש בתכנית ההרחבה לבני המקום עליהם המליצה העוררת. זאת
16 בשונה מהמקרה שנדון בעניין יובל גד, שם התחייב המינהל כלפי יובל גד להתקשר בהסכמי
17 חכירה רק עם רוכשים שיופנו אליו על ידי יובל גד. לפיכך, נראה כי הכוח שהיה בידי
18 העוררת להמליץ למינהל על הקצאת מגרש למשפחת אלפסי לא הגיע כדי כוח משפטי
19 מחייב.
20

21 22. יוער, כי ביום 17.12.1995 בוטלה החלטת מינהל 612 ובמקומה התקבלה החלטת מינהל 737
22 (נספח ד להודעת הערר), ממנה עולה לכאורה שהמלצת היישוב על הקצאת מגרש בתכנית
23 ההרחבה מחייבת את המינהל (שם, סעיף 4 (א)).
24

25 23. בהקשר זה ראוי לציין כי בע"א 33962/97 בארונתיים מושב עובדים נ' ארד מרים ואח' (פורסם
26 בתקדין), דן בית המשפט במשמעות סעיף 4 (א) להחלטה 737, וכך נקבע (פסקה 9 לפסק
27 הדין של כבוד השופט ת' אור):
28

29 "בניגוד לנטען על ידי התובעים בבית משפט קמא, ולגישת העולה מפסק
30 דינו של בית המשפט, איני סבור כי מועצת מקרקעי ישראל העבירה
31 לאחרים את סמכותה בכל הנוגע להיבט האמור. הסמכות לקבוע
32 מדיניות קרקעית לא הועברה לידי המושבים. מה שנמסר לכל מושב
33 ומושב, ולכן עוד אדרש ביתר פירוט בהמשך, הוא היכולת לקבוע, באופן
34 נקודתי, ובהתאם לצרכיו ולאופיו, רשימת מועמדים מומלצים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 10-17546-05 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס' שבח רחובות

1 להתיישבות במסגרתו. להמלצה זו אין כוח מחייב. הסמכות לקבוע
2 מדיניות קרקעית כוללת, הייתה ונשארה בידי מועצת מקרקעי ישראל,
3 ובידה בלבד.

4 ...
5 החלטה 737 אינה מעבירה את כוח ההכרעה בבחירת המתיישבים אל
6 האגודה השיתופית. אין בהחלטה זו כדי להפוך את המושבים לרשות
7 מוסמכת לצורך קביעת המתיישבים. התפקיד הנמסר לאגודה הוא
8 תפקיד של גוף ממליץ בלבד. הדברים עולים בבירור מהחלטה 737,
9 הקובעת כי מי שיופנו על ידי המושב אל המינהל הם בבחינת "מועמדים
10 שיומלצו" (סעיף 4(א) להחלטה). החלטה 737 מבחינה הבחן היטב בין
11 תפקידו של המושב, להמליץ על "מועמדים" (ראו גם סעיף 4(ג)), לבין
12 כוחו של המינהל, אשר רק הוא יכול להקנות לפלוני את הזכות להיות
13 "חוכר" (סעיף 5(א) להחלטה). כוח ההחלטה על ההתקשרות עם מועמד
14 פלוני בהסכם חכירה נשמר למינהל מקרקעי ישראל, ונשאר בידיו
15 בלבד."

16 24. גם בע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים ואח' נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין (פורסם בתקדין)
17 (להלן: "עניין מפלסים"), דן בית המשפט בהחלטת מינהל 737, וכך נקבע (שם, פסקה 14
18 לפסק הדין של כבוד השופטת א' חיות):

19
20 "שלא כבפרשת יובל ג', האפשרות שניתנה לקיבוץ להפנות משתכנים
21 אל המינהל, בה רואה המשיב זכות "להורות", הוענקה לו במקרה
22 שלפנינו מכוח החלטה של מועצת מקרקעי ישראל - החלטה 737 - ולא
23 מכוח חוזה עם המינהל. אל החלטות מועצת מקרקעי ישראל מקובל
24 להתייחס כאל הנחיות מינהליות הקובעות את המדיניות הקרקעית
25 שלפיה ינהג המינהל בכל הנוגע למקרקעי המדינה (ראו: בג"ץ 4422/92
26 עפרן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד מז(3) 853 (1993); ע"א 5035/98
27 משה"ב חברה לשיכון בניין ופיתוח בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל,
28 פ"ד נו(4) 11 (2002); גדעון ויתקון דיני מינהל מקרקעי ישראל 237
29 (2004)). הנחיות אלה מתאפיינות בגמישות ולרשות שמור שיקול הדעת
30 לסטות מהן במקרים מתאימים. יחד עם זאת, כפופות ההנחיות
31 המנהליות, ככל מעשה מינהל, לאמות המידה ולכללים הנוהגים בדיון
32 המנהלי. בהתאם לכללים אלה סטייה מהנחיות מנהליות מותרת רק
33 מסיבות ענייניות וסבירות, על מנת שלא לפגוע בוודאות, בשוויוניות
34 ובציפיותו הלגיטימית של האזרח כי הרשות תפעל על פי הנחיותיה. ככל
35 שהחלטה 737 מהווה הנחיה מנהלית כאמור, ספק אם צומחת לקיבוץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

- 1 מכוחה זכות משפטית אכיפה, דוגמת הזכות החוזית אשר צמחה ליובל
- 2 גד מן החוזה שבינה ובין המינהל, וזאת להבדיל מציפייה לגיטימית כי
- 3 המינהל יפעל על פי החלטתה (ראו והשוו ע"א 8249/01 מנהל מס שבח
- 4 מקרקעין, חדרה נ' צינדורף, פ"ד נט(1) 711, 718-719 (2004) (להלן:
- 5 פרשת צינדורף)). נוכח אופייה זה של החלטה 737, ספק אם ניתן לראות
- 6 בה אירוע מס אשר מכוחו יחויב הקיבוץ במס רכישה בשל "זכות
- 7 להורות" המוענקת לו מכוחה. לא למותר לציין, כי החלטה 737 וכמוה
- 8 החלטות נוספות של מועצת מקרקעי ישראל, בוטלו בבג"ץ 244/00
- 9 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות,
- 10 פ"ד נו(6) 25 (2002) (להלן: פרשת שיח חדש), לאחר שנקבע כי הן לוקות
- 11 בחוסר סבירות קיצוני ואינן תואמות עקרונות של צדק חלוקתי".
- 12
- 13 יוער, כי המשיב נסמך על האמור בעניין מפלסים בקשר עם ויתור היישוב על חלק
- 14 מהמשבצת בה החזיק, לטובת המומלץ שאמור לקבל מגרש בתכנית ההרחבה. אלא,
- 15 שהדברים שנאמרו בהקשר זה בעניין מפלסים לא היו צריכים לעניין ובלשון בית המשפט
- 16 מדובר "במאמר מוסגר" (נשם, פסקה 10 לפסק הדין של כבוד השופט א' חיות). לכך יש
- 17 להוסיף, כי באותו מקרה נדרש המשתכן לשלם סך של \$10,000 ליישוב תמורת הסכמת
- 18 היישוב לוותר על זכותו במקרקעין מכוח הסכם החכירה שהיה לו. זאת בשונה מהמקרה
- 19 כאן בו נראה שהעוררת לא קיבלה תשלום בגין ההמלצה.
- 20
- 21 25. מהאמור בהודעת הערר שלא נסתר על ידי המשיב, עולה כי זכות ההמלצה הוקצתה
- 22 למשפחת אלפסי על יסוד החלטת מינהל 612 (סעיפים 4 ו 5 – להודעת הערר). דהיינו
- 23 העוררת הסתמכה על הוראות ההחלטה האמורה בעת שהקצתה למשפחת אלפסי את זכות
- 24 ההמלצה להקצאת מגרש בתכנית ההרחבה. כאמור, על פי החלטת מינהל 612 לא הוקנתה
- 25 לעוררת זכות בעלת תוקף משפטי לחייב את המינהל להקצות לבן מקום שהומלץ על ידה
- 26 מגרש בתכנית ההרחבה. לכך יש להוסיף, כי לאור האמור בעניין בארתיים ומפלסים, נראה
- 27 כי גם על פי החלטה 737 לא הוקנתה לעוררת זכות בעלת תוקף משפטי מחייב לחייב את
- 28 המינהל להקצות לבן מקום שהומלץ על ידה מגרש בתכנית ההרחבה.
- 29
- 30 26. נוכח כל האמור עד כאן, נראה כי לעוררת לא היה כוח משפטי לחייב את המינהל להקצות
- 31 מגרשים בתכנית ההרחבה לבני המקום עליהם המליצה, ועל כן, מימוש ההמלצה בידי
- 32 העוררת ביחס למשפחת אלפסי אינו מהווה "מכירה" כתגדרתה בסעיף 1 לחוק.
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 10-05-17546 מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות

27. אשר על כן, אציע לקבל את הערר ולבטל את שומת מס שבח נשוא עמ"ש 146/99 וההליכים שנקטו מכוחה (העתק השומה צורף כנספח לסיכומי המשיב), ונוכח מחדלה של העוררת לא לחייב את המשיב בהוצאות.

רו"ח אליהו מונד :

אני מסכים.

עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות :

אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע יוה"ר הנכבד. צריך להדגיש כי כאשר עושים הסכם פשרה בין צדדים יש חשיבות מכרעת לניסוח ההסכם. אם המשיב אכן רצה בדיווח תוך פרק זמן קצוב, היה זה מן הראוי להגדירו מפורשות בהסכם הפשרה. עיון בהסכם הפשרה מעלה כי אין התניה בין הסעיפים השונים ואין גם סנקציה מפורשת במקרה של הפרה.

כפי שנאמר על ידי יוה"ר הסכמים יש לפרש לאור דיני החוזים הכלליים ולא לפי חוקי המיסוי. ובלי כל קשר כאשר עורכים הסכם שיש לו השלכות ארוכות טווח, יש לקיים מנגנון בקרה מצד המשיב אם ברצונו לפקח על פעולות העוררת. הניסוח של הסכם הפשרה לא תואם השקפת עולם זאת, וחבל.

סוף דבר

הערר מתקבל כאמור בסעיף 27 לפסק הדין של כבוד השופט מגן אלטוביח.

כל צד יישא בהוצאותיו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום, ט"ו אדר ב, תשע"ד, 17 מרץ, 2014, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביח, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 18-05-17546 מושב אפוליס להתיישבות שיתופית בע"מ כ מ ס שבח וחובות

1

2

ע"ד ושמאי-מקרקעין דן סרגליות - חבר

ר"ח אליהו מוגר - חבר