



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

בפני **כבוד השופט שמואל בורנשטין, יו"ר**
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר
שמאי מקרקעין, מר אלון לילי, חבר

עוררת **וואחת אל סלאם – נווה שלום כפר שיתופי בע"מ**
באמצעות ב"כ עו"ד דוד קמחין

נגד

משיב **מנהל מיסוי מקרקעין רחובות**
באמצעות ב"כ עו"ד שגית כחלון

פסק דין

1

2

3

יו"ר הועדה כב' השופט שמואל בורנשטין:

4

רקע והמחלוקת בין הצדדים

1. לפנינו ערר על החלטת המשיב שלא להעניק לעוררת, אגודה שיתופית שחבריה הקימו את היישוב "נווה שלום – וואחת אל סאלם" (להלן: היישוב) פטור ממס שבח בהתאם לסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן: החוק) לפיו "מכירת זכות במקרקעין על ידי... רשות מקומית... תהיה פטורה ממס".

2. לטענת העוררת, בהתחשב בכך שהיא משמשת בפועל כוועד מקומי של היישוב ומספקת לתושביו את מלוא השירותים המוניציפאליים, כפי שאף טען פקיד השומה בהליך אחר במתנהל בבית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 17-03-54473 וואחת אל סאלם – נווה שלום כפי שיתופי נ' פקיד שומה ירושלים; להלן: ערעור מס הכנסה),



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

- 1 במסגרתו הוא סירב להכיר לה בקיזוז הפסדים – יש לסווגה כרשות מקומית לעניין
2 סעיף 72 לחוק ולהעניק לה את הפטור בהתאם לאותו סעיף.
- 3 לטענת העוררת, המשיב מדבר בשני קולות ומעלה טענות סותרות בשני הליכים שונים.
4 אם סבור הוא כי העוררת אינה מקיימת פעילות עסקית, אלא פועלת במישור
5 המוניציפאלי, עליו להעניק לה פטור לפי סעיף 72 לחוק. אם הוא סבור כי לעוררת
6 פעילות עסקית, הרי שעליו להעניק לה אישור לקיזוז הפסדים.
- 7 עוד טוענת העוררת כי בהעדר הגדרה למונח "רשות מקומית" בסעיף הנ"ל, יש לפנות
8 להגדרת המונח בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א – 1961. זו לשונו:
- 9 **"רשות מקומית" - עירייה, מועצה מקומית או רשות אחרת כיוצא**
10 **באלה, שנתכוננה לפי כל חוק בר-תוקף אותה שעה המורה על הקמתן**
11 **של רשויות שלטון מקומיות, ולרבות אגודה שיתופית וכל גוף אחר**
12 **הממלאים אותה שעה תפקידה של רשות מקומית".**
- 13 3. המשיב, מנגד, טוען כי יש לערוך הבחנה בין האגודה השיתופית, שהיא גוף במישור
14 הפרטי, שבבעלותו זכויות במקרקעין, ובין הועד המקומי שהוא גוף במישור הציבורי,
15 שעליו חלות חובות שונות שהאגודה כלל לא קיימה.
- 16 עוד מוסיף המשיב וטוען כי בעת רכישת המקרקעין העוררת שילמה מס רכישה ולא
17 טענה כי יש לסווגה כרשות מקומית, כי אין בעמדת פקיד השומה כדי למנוע ממנו
18 לטעון שהאגודה אינה רשות מקומית לצורך קבלת הפטור, וכן כי ההגדרה הרלוונטית
19 היא זו המצויה בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974
20 (להלן: **תקנות מס רכישה**) ולפיה: **"רשות מקומית" מוגדרת כ"עירייה, מועצה**
21 **מקומית או ועד מקומי לפי סעיף 3 לפקודת המועצות המקומיות, ואיגוד ערים".**
- 22 **דיון והכרעה**
- 23 4. אקדים ואומר כי במחלוקת זו שבין הצדדים עמדתי היא כעמדת המשיב ולפיה
24 העוררת אינה זכאית ליהנות מהפטור לרשות מקומית בהתאם לסעיף 72 לחוק.
25 שלושה טעמים מרכזיים עומדים ביסוד עמדתי זו:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1 ראשית ועיקר, משום ששאלת סיווגה לצרכי מס שבח של אגודה שיתופית מהסוג של
2 העוררת, כבר נדונה והוכרעה בבית המשפט העליון בעניין מזור (ע"א 1002/05 מזור –
3 מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (13.08.2006)
4 (להלן: עניין מזור).

5 שנית, משום שאיני סבור כי העמדה שהציג פקיד השומה בנוגע לסוגיית קיזוז
6 ההפסדים משמעה כי הוא הכיר בכך שהעוררת מכרה זכויות במקרקעין בכובעה כ"ועד
7 מקומי" ולפיכך זכאית היא לפטור מכוח סעיף 72 לחוק. העובדה כי הוצאותיה של
8 העוררת אינן בגדר הוצאות עסקיות, אלא הן מוצאות בזיקה לפעילותה במישור
9 המוניציפאלי, כפי שטוען פקיד השומה במסגרת ערעור מס ההכנסה, אינה אומרת כי
10 מכירת המקרקעין נעשתה בכובעה זה.

11 שלישית, משום שאיני סבור כי יש בהגדרת "רשות מקומית" בפקודת מס הכנסה כדי
12 לסייע לעוררת, שהרי לא די בכך שחברי הנהלת האגודה משמשים גם כוועד המקומי
13 של היישוב, אלא נדרש שהחזקת ומכירת המקרקעין תהא בכובעה המוניציפאלי של
14 האגודה, ואין זה מצב הדברים שבפנינו.

15 סיווג העוררת בהתאם להכרעה בעניין מזור

16 5. אפתח, איפוא בנימוק העיקרי העומד ביסוד עמדתי, והוא ההלכה שנקבעה בעניין
17 מזור, ומחמת חשיבותה לעניינינו אציגה בפירוט ובהרחבה.

18 6. בעניין מזור הייתה המערערת, אגודה שיתופית, בעלת זכויות במקרקעין הכלולים
19 בתחומי המושב וזאת מכוח "חוזה משבצת" המתחדש מדי שלוש שנים. המערערת
20 מכרה בתי מגורים ומגרשים בשטח המושב לרוכשים שונים ועתרה לקבלת פטור ממס
21 שבח לפי סעיף 72 לחוק. את טענתה בעניין זה ביססה המערערת, בין היתר, על הוראת
22 סעיף 91(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958 (להלן: צו
23 המועצות המקומיות), הקובעת את עקרון "זהות הוועדים" לפיו מכהנים חברי ועד
24 ההנהלה של האגודה השיתופית, גם כחברי הוועד המקומי של היישוב השיתופי. זו
25 לשון ההוראה:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

- 1 "כפוף לאמור בסעיפים 91א ו-91ב, מי שמכהנים בישוב שיתופי, במועד
2 פלוני, כחברי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית להתיישבות של
3 הישוב (להלן - האגודה השיתופית), יכהנו גם כחברי הוועד המקומי של
4 הישוב".
- 5 7. ועדת הערר שם מצאה כי חרף ההוראה הנ"ל קיימות כמה וכמה אינדיקציות
6 המלמדות על כך שמכירת המקרקעין לא נעשתה בכובעה של האגודה כ"ועד מקומי"
7 וזאת כעולה מחוזה המשבצת, מהסכמי המכר, מכך שהחלטה על המכירה התקבלה
8 באסיפה הכללית של האגודה ומהעדר אישור מטעם המועצה האזורית כנדרש בסעיף
9 135(א) לצו המועצות המקומיות לפיו "ועד מקומי רשאי לרכוש, לקבל ולהחזיק
10 מקרקעים ומטלטלים וכל זכות או טובת הנאה בהם ולנהוג בכל אלה דרך בעלים,
11 ובלבד שלא ימכור מקרקעים הרשומים על שמו, לא יחליפם, לא ימשכנם ולא יחכירם
12 לתקופה שלמעלה משלוש שנים - אלא באישור המועצה".
- 13 8. כן נתנה הועדה משקל לעובדה שחברי האגודה השיתופית, להבדיל מיתר התושבים,
14 לא נדרשו להוציא כספים מכיסם לצורך הקמת התשתיות, אלא העבירו כספים
15 מתמורת המכירות, וכן ניתן משקל לעובדה כי לא כל תושבי היישוב הם חברי האגודה,
16 דהיינו כי האגודה היא מסגרת בפני עצמה הסגורה בפני תושבים חדשים. לגישת
17 הועדה, מעניין אחרון זה ניתן ללמוד על ההבדל בין המסגרת של האגודה בכובעה
18 השלטוני לבין האגודה בכובעה הכלכלי-עסקי; חברי הגוף המוניציפאלי הם כל
19 התושבים המתגוררים ב"שטח השיפוט" של הועד המקומי, בעוד שחברי האגודה הם
20 רק בעלי הזכויות בנחלות במושב ומהווים מיעוט מכלל חברי הישוב בכללותו (ראו ו"ע
21 (ת"א) 1016/00 מזור מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מס שבח רחובות
22 (2.12.2004)).
- 23 9. הערעור שהגישה האגודה לבית המשפט העליון נדחה. וכך נאמר שם:
- 24 "הפטור ניתן לגבי הענקת מתנות מקרקעין לגופים אלה וכן לגבי מכירת
25 מקרקעין על ידם אך ורק מקום שאותם גופים עצמם הם צד לעסקה.
26 זאת משום שביצוע העסקה על ידי הגופים השלטוניים והלאומיים
27 המנויים בסעיף 60 ובסעיף 72 לחוק (להבדיל ממוסדות ציבוריים שלהם
28 יוחדו לעניין זה הוראות מיוחדות בסעיף 61 לחוק), יוצר חזקה חלוטה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1 כי מדובר בעסקה שנועדה למטרות ציבוריות המצדיקות פטור ממס.
2 הנה כי כן, תנאי בל יעבור להענקת הפטור המוחלט ממס שבח הקבוע
3 בסעיף 72 לחוק הוא כי המכירה תיעשה על ידי אחד הגופים המנויים
4 באותו סעיף ובהם רשות מקומית, המוחזקים כמי שפועלים לטובת
5 הציבור. לעומת זאת, מקום שבו בוצעה מכירה על ידי גוף אחר שאינו
6 נמנה עם איזה מן הגופים הללו ואף לא על ידי "מוסד ציבורי"
7 שפעולותיו פטורות ממס שבח בהתקיים התנאים שנקבעו לכך בסעיף
8 61(ב), לא ניתן להעתיק את הפטור הקבוע באותם סעיפים ולייחס אותו
9 למכירה שביצע הגוף האחר. זאת אפילו הוכח כי כספי התמורה אכן
10 נועדו לשמש למטרות ציבוריות. בהקשר זה וככל שבפטורים עסקינן,
11 לא למותר לשוב ולהזכיר כי הטלת המס היא הכלל והפטור הוא החריג
12 (ראו: ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108,
13 119 (2003); אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שני/הפטור לדירות
14 מגורים 79 (מהדורה רביעית, 2002)). על כן אין לפרוץ את גבולות הפטור
15 ולהרחיבו אל מעבר לאמור בהוראות החוק הקובעות אותו. במקרה
16 שלפנינו קבעה ועדת הערר כממצא שבעובדה כי הזכויות במקרקעין
17 נשוא עסקאות המכר שייכות היו לאגודה השיתופית המערערת וכי היא
18 זו שהתקשרה באותן עסקאות עם רוכשי הזכויות במקרקעין. מסקנה זו
19 הנסמכת על חוזה המשבצת, על חוזה המכר וכן על ראיות נוספות שבאו
20 בפני הוועדה, אינה נתונה לערעור בפנינו נוכח הכלל הקבוע בסעיף 90
21 לחוק מיסוי מקרקעין, עליו עמדנו לעיל, הגודר את זכות הערעור בפני
22 בית משפט זה לשאלות משפטיות בלבד. נראה כי די באמור עד כה כדי
23 לדחות את הערעור. לא כך סבורה המערערת. לטענתה עניין לנו במצב
24 דברים מיוחד הנובע ממעמדו הכפול של ועד הנהלה באגודה שיתופית
25 גם כוועד מקומי המהווה רשות מוניציפאלית. האמנם מצדיק כפל מעמד
26 זה תוצאה משפטית שונה? לוועד המקומי אכן נתונות סמכויות
27 מוניציפאליות על פי סעיף 90 לצו המועצות המקומיות וסעיף 132(א) של
28 הצו מוסיף וקובע בהקשר זה כי לוועד המקומי יהיו בתחום הנהלתו כל
29 הסמכויות הנתונות למועצה האזורית בתחומה, ככל שזו אצלה לו
30 סמכויות אלה. סעיף 91 לצו המועצות המקומיות קובע את עקרון זהות
31 הוועדים ביישוב שיתופי, עליו עמדנו לעיל.... כפל תפקידים זה של ועד
32 הנהלה באגודה שיתופית עשוי בהחלט לעורר קשיים בסימון הקו
33 המפריד בין פעולות הוועד כוועד הנהלה של האגודה לפעולותיו כוועד
34 מקומי מוניציפאלי. יחד עם זאת יש להקפיד על הפרדה זו ולהישמר
35 מעירוב תחומים בלתי ראוי בין פעולותיו של הוועד בכל אחת מן
36 הפונקציות שאותן הוא ממלא. במקרה שלפנינו וכפי שכבר צוין, מצאה
37 ועדת הערר אינדיקציות ברורות בחומר הראיות שהוצג בפניה לכך
38 שעסקאות המכר בוצעו על ידי ועד הנהלה של האגודה השיתופית ולא
39 על ידי הוועד המקומי. על כן, הנסיון לייחס את אותן העסקאות לוועד
40 המקומי אך בשל הזהות הפרסונלית בין שני גופים אלה אין לו מקום.
41 המערערת הכבירה טיעונים על כך שתמורת העסקאות נועדה לשמש
42 לצרכי ציבור וביקשה למצוא בכך ראיה מכרעת להיותן של עסקאות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1 המכר פעולה מוניציפאלית של הוועד המקומי. עמדה זו דינה להידחות.
2 אמנם אין להוציא מכלל אפשרות כי במקרים גבוליים עשוי ייעודם של
3 כספי התמורה לשמש אינדיקציה לתפקיד שמכוחו התקשר הוועד
4 בעסקה מסוימת. אולם אינדיקציה כזו אינה יכולה להוות אינדיקציה
5 מכרעת ובמקרה שלפנינו, כפי שכבר צוין, קיימות אינדיקציות ברורות
6 המצביעות על כך שעסקאות המכר לא בוצעו על ידי הוועד המקומי אלא
7 על ידי ועד ההנהלה של האגודה השיתופית בתפקידו זה. יתרה מכך,
8 אין בהחלטת ועדת הערר כל ממצא פוזיטיבי המלמד כי תמורת
9 העסקאות אכן שימשה במקרה דנן לצרכי כלל תושבי המושב."

10 [פסקאות 6-8 לפסק הדין; ההדגשות הוספו]

11 10. הנה כי כן – העובדה כי חברי ההנהלה של האגודה השיתופית משמשים גם כחברי
12 הוועד המקומי של היישוב, וכי מתוקף מעמדם זה אפשר להתייחס לאגודה כמי
13 שממלאת גם תפקיד במישור המוניציפאלי, אין פירושה כי יש לראות באגודה כ"רשות
14 מקומית" לעניין הפטור לפי סעיף 72 לחוק. עדיין נדרשת האגודה להוכיח כי העסקאות
15 במקרקעין בוצעו על ידה במישור המוניציפאלי. ברי כי הנטל בעניין זה מוטל על
16 האגודה וזאת הן בשל כך שהחייב במס הוא הכלל והפטור הוא החריג ולפיכך יש
17 לפרשו בצמצום (ראו עמ"ה 301/02 ד"ר כץ ואח' נ' פקיד שומה עכו (2.9.2003)), והן
18 משום הצורך להקפיד ולהישמר מעירוב תחומים בלתי ראוי בין פעולותיו של הוועד
19 בכל אחת מן הפונקציות שאותן הוא ממלא, כפי שאף נקבע בעניין מזור (ראו גם ע"א
20 40043-07-19 אלמר פרקש קרול נ' לבון כפר שיתופי בע"מ (3.12.2019)). כן ראו ע"א
21 2853/16 משעלי נ' שריד (2.11.2017), שם נקבע כי המועצה האזורית והוועד המקומי
22 הם הגופים היחידים הרשאים לגבות ארנונה ולספק שירותים מוניציפליים בסיסיים,
23 אך בצד זאת, נדחתה טענת המערערים לפיה השירותים הקהילתיים הם שירותים
24 מוניציפליים וגביית תשלום בגינם היא גבייה אסורה של מס. הובהר שם, כי האגודה
25 אינה רשאית להשיג את גבולו של הוועד המקומי בכל הנוגע לשירותים שהאגודה
26 מספקת לתושבים ולגביית מס מוניציפלי אך אין כל מניעה שהאגודה תספק שירותים
27 המהווים תוספת לשירותים המוניציפליים שעליהם אמון הוועד המקומי, ותשלום
28 כזה אינו בגדר מס).

29



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

11. כלום עלה בידי העוררת להוכיח כי העסקאות נעשו על ידה בכובעה במישור
- המוניציפאלי? התשובה לכך היא בשלילה. על פניו נראה כי המקרקעין שנמכרו היו
- שייכים לאגודה והיא זו שמכרה אותם בכובעה כאגודה הפועלת במישור הפרטי
- ומתוקף ההסכמה החוזית שבין חברה:
- ראשית**, המקרקעין נרכשו על ידי האגודה ונרשמו בדוחותיה (הדוחות צורפו כנספח א
- לתצהירו של העד מטעם העוררת, ר"ח יהודיוף; ראו גם נספח 9 לתצהירו של מר אבנר
- חן, העד מטעם המשיב - אישור רואה החשבון של האגודה בעניין עלויות הקרקע
- וההשבחות). בהקשר זה יש להדגיש כי רכישת המקרקעין הייתה לאחר שהתפרסם צו
- המועצות המקומיות ולא הייתה כל מניעה כי המקרקעין יירשמו על שם הועד המקומי
- וזאת בהתאם לסעיף 135(א) לצו שצוטט לעיל.
- שנית**, האגודה שילמה במועד הרכישה מס רכישה מלא וכלל לא טענה כי היא זכאית
- להקלה ממס לפי תקנה 8 לתקנות מס רכישה.
- שלישית**, הסכמי המכר נעשו על ידי האגודה השיתופית בהתאם להחלטת האסיפה
- הכללית שלה, ובמחירי שווי שוק (ראו נספח 9 ו-10 לתצהירו של חן).
- רביעית**, העוררת לא קיבלה את אישור המועצה האזורית למכירת הקרקעות, אישור
- הנדרש, כאמור, לפי סעיף 135(א) לצו המועצות המקומיות מקום שבו מתבצעת עסקה
- במקרקעין על ידי ועד מקומי.
- וכפי שהעיד העד מטעם העוררת, מר אנואר דאוד, יו"ר האגודה השיתופית - אישור
- זה לא התבקש וממילא לא ניתן על שום ש"הקרקע רשומה על שם האגודה השיתופית
- ולא על שם הועד המקומי, זו קרקע פרטית**" (עמ' 28, ש' 7-8).
- חמישית**, העוררת אינה רשומה כמלכ"ר לצורך מע"מ ולא משלמת מס שכר, ונראה כי
- אף אינה מתנהלת כמי שחלות עליה חובות כרשות מקומית כאמור בצו המועצות
- המקומיות, כדוגמת עריכת מכרזים (ראו עדות דאוד, עמ' 27 ש' 25 – עמ' 28 ש' 6).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1 אוסיף כי ניכר שעירוב זה שעושה האגודה בין מעמדה כאגודה שיתופית הפועלת
2 במישור הפרטי ומכוח הסכמה חוזית בין חבריה, ובין תפקידה כוועד מקומי במישור
3 המוניציפאלי, אינו לרוחם של משרד הפנים והמועצה האזורית:

4 "ש: מפנה לדבריו בסעיף 21 לתצהירך, מצטטת - אתה יודע לומר
5 מדוע אין לכם אישור ממשרד הפנים שאתם מתפקדים כוועד מקומי
6 ת: אנו מנסים להשיג את זה. האמת גם מבחינתנו...
7 ש: באיזה אופן מנסים להשיג את זה.
8 ת: פנינו למועצה וקיבלו מכתב מהמועצה שהוועד מנסים לשנות
9 את זה אך יש קושי במועצה.
10 ש: איזה שינוי אתם רוצים
11 ת: בעצם אנו נותנים את השירות שלנו באמצעות האגודה,
12 למועצה יש בעיה עם זה ואומרת לנו שהם רוצים שיהיה גם וועד
13 מקומי שהם ידעו מי הוא ויש לנו קושי עם זה. אתמול למשל התקשרו
14 אלי מהמועצה ואמרו שלא רשום הוועד המקומי במשרד הפנים וזה
15 עלול לעכב את הכספים. אמרתי שיש לנו וועד אגודה שהוא מקומי
16 והחברים של הנהלת הוועד והאגודה הם חברי הוועד המקומי. כשהיו
17 בחירות בנובמבר לא נדרשנו להציג רשימה רק מילאנו טופס של זהות

וועדים

18 ש: איך זה בא לידי ביטוי כי לא ראיתי כל פרוטוקול שלכם.
19 ת: הוועד מנהל את העניינים המוניציפליים.
20 ש: אז אין וועד מקומי, תגיד שם של אדם אחד שהופיע כוועד
21 מקומי
22 ת: אני יו"ר וועד האגודה והמקומי. אני ממלא את תפקיד יו"ר
23 האגודה ואין לוועד המקומי מה לעשות כאשר הכל נעשה על ידי
24 האגודה
25 ש: המועצה המקומית לא מקבלת את הגישה שהוועד המקומי
26 הוא וועד האגודה.
27 ת: עד עכשיו זה עבד שיש זהות וועדים ואנו לא היחידים. יש
28 ישוב נוסף או שניים שהם באותו דרך, כמו מטה יהודה ויתכן שכעת
29 יש דרישות אחרות אך אנו מקווים שזה לא יהווה התנגשות.
30 (עדות דאוד, עמ' 25 ש' 27 – עמ' 26 ש' 17)

32 שישית, קשה לתאר את העוררת כמי שמקיימת פעילות במישור הציבורי
33 המוניציפאלי, ובוודאי קשה לתארה כמבצעת פעילות אשר כולק במישור הציבורי
34 המוניציפאלי, וזאת בשעה שפעילותה כוללת גם מתן שירותים לחברה המנהלת עסק
35 של בית מלון המצוי בתחום היישוב ושאותו מנהלים חברי הנהלת האגודה, שהם גם
36 חברי הוועד המקומי (עדות דאוד, עמ' 21 ש' 28-26). כך במיוחד כאשר פעילות בית
37 המלון אף קדמה לפעילות האגודה (עדות דאוד, עמ' 29 ש' 1).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

12. טוענת העוררת כי אין ללמוד מעניין **מזור** לעניינינו על שום שבעניין **מזור** הוכח כי לא כל תושבי היישוב נהנו מהכספים שהתקבלו ממכירת המקרקעין ואילו במקרה שלפנינו כל הכספים מיועדים לטובת כלל התושבים. כן היא מדגישה כי בעניין **מזור** הוכח כי לא קיימת חפיפה בין חברי האגודה ובין תושבי היישוב, ואילו במקרה שלפנינו קיימת חפיפה כאמור, דהיינו כי כל בעל מגרש ביישוב הוא גם חבר אגודה, ולהפך.
13. אין בידי לקבל טענות העוררת באשר להבחנה שהיא עושה בין המקרה שלפנינו ובין זה שנדון בעניין **מזור**. גם אם קיימים הבדלים בין שני המקרים, אין בהם כדי להוביל לתוצאה שונה. כמו בעניין **מזור**, כך אף בעניין שלפנינו, וכפי שפורט לעיל, קיימות אינדיקציות ברורות ומספיקות לכך שהזכויות במקרקעין נמכרו על ידי האגודה, בכובעה כאגודה שיתופית, ולא בכובעה כ"ועד מקומי" של היישוב נווה שלום. די בכך כדי להוביל למסקנה לפיה מכירת המקרקעין אינה חוסה תחת הפטור לפי סעיף 72 לחוק.
14. אכן, ושלא כמו בעניין **מזור**, נראה כי גם אם לא קיימת בהכרח חפיפה בין חברי האגודה ובין תושבי היישוב, ולמצער חפיפה זו לא הוכחה כדבעי (ראו רשימת התושבים ורשימת חברי האגודה בנספחים ב' ו'ג' לתצהירו של מר דאוד), כמו גם שלא הוברר מה דינם של **שוכרים** המתגוררים ביישוב, להבדיל מבעלי מגרשים (ראו סעיף 15 לתצהירו של מר דאוד ממנו עולה כי רק בעלי מגרשים מתקבלים כחברי האגודה. כן ראו האמור בסעיף 24 לסיכומי המשיב בהתייחס לשוכרים, כשלכך לא ניתן מענה בסיכומי התשובה) - הרי שניתן לכל הפחות לומר כי היישוב **פועל** על מנת להביא לכך שכל תושבי המקום יהיו גם חברי האגודה ויוכלו להצביע באסיפה הכללית שלה ושכולם יהיו במעמד שווה של חובות וזכויות (ראו עדות דאוד, עמ' 2 ש' 21-26 בכל הנוגע לתיקון התקנון כך שיאפשר לבנים ממשיכים להיות חברים באגודה גם אם אינם בעלי מגרשים). מכל מקום ובוודאי שאין זה מצב הדברים שהיה בעניין **מזור**, שם מתוך תושבי המקום היו רק שליש בעלי נחלות שהם גם חברי האגודה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

- 1 יתר על כן, ושלא כבעניין **מזור**, נראה כי לא קיימת אינדיקציה ברורה לכך שכספי
- 2 התמורה משמשים רק את חברי האגודה; מהראיות עולה כי כספי התמורה נשמרים
- 3 בנאמנות ופירותיהם מיועדים לסיוע וטיפול מוסדות החינוך ביישוב (ראו **כתב**
- 4 **הנאמנות** שצורף כנספח ט לתצהירו של מר דאוד).
- 5 **יחד עם זאת**, איני סבור כי יש בכך כדי לשנות מהתוצאה אליה הגיע בית המשפט
- 6 בעניין **מזור**.
- 7 15. הדגש שניתן בעניין **מזור** הוא הצורך לשמור על הפרדה בין כובעה של האגודה הפועלת
- 8 במישור המשפט הפרטי, ובין כובעם של חברי הנהלת המשמשים גם כחברי וועד
- 9 מקומי המעניק שירותים מוניציפאליים, וכי מקום שבו קיימות אינדיקציות לכך
- 10 שהמכירה נעשתה על ידי האגודה, אין היא נהנית מהפטור לפי סעיף 72 לחוק. לפיכך,
- 11 אפילו אם הייתה קיימת חפיפה מלאה בין חברי האגודה ובין תושבי היישוב, אין בכך
- 12 כדי ללמד כי מכירת המקרקעין נעשתה על ידי האגודה בכובעה המוניציפאלי וכוועד
- 13 מקומי.
- 14 בהקשר זה יש לזכור כי ההחלטה לצרף כל בעל מגרש להיות חבר באגודה (או למכור
- 15 מגרש למי שהתקבל כחבר האגודה, ולמעשה, אף ההחלטה לצרף חבר לאגודה ולמכור
- 16 לו מגרש ביישוב), היא עניינה של האגודה וחבריה. ברצותם יכולים הם להחליט כך
- 17 וברצותם אחרת, ובמובן זה קשה לומר שדינה של האגודה כדין כל רשות מוניציפלית
- 18 שברגיל אינה יכולה להחליט מי ירכוש קרקע בתחומה, מי יבנה בה בית ומי יהפוך
- 19 לתושבה.
- 20 זאת ועוד, כפי שקבע במפורש בית המשפט העליון בעניין **מזור**, גם העובדה כי נעשה
- 21 בכספי התמורה שימוש לצורכי ציבור, אין בה כדי לשמש אינדיקציה, בוודאי שלא
- 22 אינדיקציה מכרעת, לכך כי מכירת המקרקעין נעשתה במישור המוניציפאלי. כבר
- 23 בקביעה זו כשלעצמה יש גם כדי להמעט מהחשיבות שיש לייחס לקיומה של חפיפה
- 24 או אי חפיפה בין חברי האגודה ובין חברי היישוב, שהרי יש להניח כי קיימת זיקה בין
- 25 השימוש בכספים ממכירת המקרקעין, ובין זהותם של חברי האגודה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

16. וגם בעניין זה של השימוש בכספי התמורה יש לזכור כי ההחלטה מה ייעשה בכספים נתונה להחלטת האגודה. מהראיות אכן עולה כי כספי התמורה נשמרים בנאמנות ופירותיהם מיועדים למטרות חינוך, אך ברור שעניין זה נתון להחלטת האגודה. ברצותה מחליטה להותיר את הכספים בקופתה, ברצותה מחליטה לעשות בהם שימוש לטובת היישוב או חלק ממנו, כאשר אף לפי כתב הנאמנות האגודה רשאית לשנות את מטרות השימוש בכספים (סעיף 5). בהקשר זה יש לתת את הדעת כי גם מתוך עדויותיהם של עדי העוררת לא ניתנה תשובה ברורה לשאלה מה בכוונת האגודה לעשות בכספי המכירה, כאשר, בין היתר, עלתה האפשרות להשתמש בכספים על מנת להשיב הלוואה שקיבלה העוררת מבית המלון הפועל בתחומה (ראו עדות רואה החשבון מטעם העוררת עמ' 13 ש' 15 – עמ' 14 ש' 5).

17. בסופו של יום המסקנה העולה היא כי פרט לעובדה שקיימת "זהות ועדים" במובן זה שחברי ועד האגודה משמשים גם כחברי הועד המקומי המעניק שירותים מוניציפאליים ליישוב, אין בחומר הראיות אינדיקציות היכולות ללמד על כך שהמקרקעין, שנרכשו על ידי האגודה, רשומים על שמה ושמכירתם אינה טעונה אישור מהסוג הנדרש במכירת מקרקעין על ידי ועד מקומי, נמכרו על ידה בכובעה כוועד מקומי. היפוכו של דבר הוא הנכון – כלל האינדיקציות מלמדות על כך שמדובר במקרקעין שנרכשו, הוחזקו ונמכרו על ידי האגודה (במישור הפרטי), וממילא אין מכירתם פטורה ממס בהתאם לסעיף 72 לחוק. בעניין זה יש לחזור ולציין כי יישוב נווה שלום, **להבדיל ממושב מזור**, הוקם לאחר צו המועצות המקומיות, ובכל זאת נרשמו המקרקעין על שם האגודה.

21 **ערעור מס ההכנסה**

18. טוענת העוררת כי המשיב מנוע מלטעון כי פעילותה אינה במישור המוניציפאלי, וזאת לאור העמדה שהציג במסגרת ערעור המס ולפיה העוררת אינה זכאית לקיזוז הפסדיה שכן "אין ביישוב פעילות עסקית מממשית אלא פעילות היישוב מסתכמת במתן שירותים מוניציפאליים קהילתיים לחבריו" וכן כי "עיקר הוצאות היישוב נובעות מהוצאות שכר, הוצאות מיסים אגרות וארנונה הוצאות מים וחשמל, הוצאות החזקת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

- 1 מבנים וכד' שבמהותן לא קשורות לפעילות עסקית אלא לתפעול השוטף של
- 2 היישוב". ועוד ציין פקיד השומה בבקשה לתיקון נימוקי השומה שהוגשה על ידו ביום
- 3 28.10.2018 במסגרת ערעור המס (נספח ג' לכתב הערר) כי "דוחותיה הכספיים של
- 4 האגודה כוללים גם פעילות מוניציפאלית – קרי פעילות שנעשתה בכובעה כוועד
- 5 מקומי... מעיון בדוחותיה הכספיים של האגודה עולה כי יש לה שני מקורות הכנסה
- 6 עיקריים, האחד הכנסות ממסים והשתתפות חברים, והשני הכנסות מדמי ניהול.
- 7 בין אם היה על האגודה לדווח לשלטונות המס על פעילותה כוועד מקומי בנפרד ובין
- 8 אם לאו – התוצאה אחת היא: אין לאגודה הפסדים שניתנים לקיזוז כנגד הכנסותיה
- 9 ממכירת הקרקעות".
- 10 19. איני סבור כי האמור בנימוקי השומה, ועל אחת כמה וכמה האמור בנימוקי השומה
- 11 המתוקנים, מונע מהמשיב לטעון בהליך דנן כי מכירת המקרקעין לא נעשתה על ידי
- 12 האגודה בכובעה כ"וועד מקומי" של היישוב, וממילא כי היא אינה זכאית לפטור לפי
- 13 סעיף 72 לחוק.
- 14 ראשית, העובדה שהעוררת אינה מקפידה, לכאורה, לקיים הפרדה ברורה בין פעילותה
- 15 במישור הפרטי ובין פעילותה במישור המוניציפאלי, אם במישור ההכנסות ואם
- 16 במישור ההוצאות, וכי מן הראיות עולה כי היא עצמה מתקשה לקבוע מתי מסתיים
- 17 תפקידה כאגודה שיתופית ומתי מתחיל תפקידה כוועד מקומי - אינה יכולה להיזקף
- 18 לזכותה.
- 19 שנית ועיקר, השאלה העומדת להכרעה בהליך זה אינה נוגעת למהותן וסיווגן של
- 20 הכנסותיה והוצאותיה של האגודה. אפשר כי הוצאותיה של האגודה נוגעות לפעילותה
- 21 העסקית ואפשר לפעילותה (באמצעות חברי ההנהלה שלה) במישור המוניציפאלי
- 22 וכוועד מקומי המעניק שירותים מוניציפאליים. מכל מקום, סוגיה זו כלל ועיקר אינה
- 23 מעניינה של הליך זה ואינה נדרשת להכרעה. באותה מידה אין זה מעניינה של הליך זה
- 24 באיזה אופן יש לסווג את הכנסותיה של העוררת ממכירת המקרקעין, והאם היא
- 25 מגיעה כדי עסק או אם לאו. השאלה היחידה העומדת על הפרק כאן היא האם העוררת
- 26 רכשה, החזיקה ומכרה את המקרקעין בכובעה כוועד מקומי המעניק שירותים





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1 מוניציפאליים, וממילא האם ניתן לומר כי מדובר במכירת מקרקעין על ידי "רשות
2 מקומית" בהתאם לסעיף 72 לחוק. התשובה לשאלה זו היא בשלילה.

3 הגדרת "רשות מקומית"

4 20. מהטעם המובא לעיל אף לא ניתן לאמץ את עמדת העוררת באשר למסקנה העולה
5 מהגדרת "רשות מקומית" בפקודת מס הכנסה. גם אם אקבל את טענתה של העוררת
6 כי הגדרה זו בפקודה, בהעדר הגדרה אחרת בחוק מיסוי מקרקעין, רלוונטית לעניין
7 סעיף 72 לחוק - לא יהיה בכך כדי לסייע לעוררת.

8 21. ברי כי גם אם ניתן לסווג "אגודה שיתופית וכל גוף אחר הממלאים אותה שעה
9 תפקידה של רשות מקומית" כ"רשות מקומית", דהיינו כי יש לבחון את מהות
10 תפקידו של הגוף המדובר ולא את הגדרתו הפורמלית, עדיין נדרש כי מבחינה מהותית
11 תתבצע המכירה על ידי אותו גוף בתפקידו המוניציפאלי, וכפי שהובהר בהרחבה לעיל,
12 אין זה המקרה שלפנינו.

13 סוף דבר

14 22. לאור האמור לעיל סבור אני כי דינו של הערר להידחות.

15 23. אציע כי העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪.

16

17

18

19

20





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפטי המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 18-03-68310 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48879 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-11-48773 וואחת אל סאלם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות
ו"ע 18-03-68373 וואחת אל סלאם-נווה שלום כפר שיתופי בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין רחובות

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16

חבר הועדה עו"ד מיכאל בן לולו:

אני מסכים.

חבר הועדה כלכלן ושמאי המקרקעין מר אלון לילי:

אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין.

הערר נדחה והעוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יתווספו אליהם הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן היום, כ' שבט תשפ"א, 02 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי,
שמאי מקרקעין

מיכאל בן לולו עו"ד

שמואל בורנשטיין, שופט
יו"ר

17

