



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערער: סודרי מיכאל
ב"כ עוה"ד אילן כהן ואיתמר כץ

נגד

המשיב: פקיד שומה פתח-תקוה
ב"כ עוה"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

השאלות העומדות להכרעה

6

1. אלה הן השאלות הנדרשות להכרעה בערעור זה:

7

א. מס שמשולם לפי חלק ה' ("רווחי הון") לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961

8

(להלן – הפקודה) על פיצויים שהתקבלו בגין פגיעה על ידי תכנית לפי סעיף 197 לחוק

9

התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן – חוק התכנון והבניה), האם הוא זכאי ליהנות

10

מההטבה הכלולה בסעיף 91 (ז) לפקודה, בשווי מחצית המס הרגיל?

11

ב. כאשר התכנית הפוגעת פגעה בפועל גם במקרקעין הגובלים במקרקעין הכלולים בתכנית,

12

והפיצוי שניתן בעקבות התכנית הפוגעת – לפי סעיף 197 הנ"ל – כלל גם פיצוי עבור

13

הפגיעה שנגרמה במקרקעין הגובלים – האם ניתן לנכות מהמס ששולם בגין פיצוי זה את

14

עלות רכישת המקרקעין הללו?

15

16

רקע

17

2. ביום 19.6.91 רכש המערער, יחד עם אחר, מקרקעין בפתח תקוה בשטח של 57,636 מ"ר.

18

על פי הסכם שיתוף שנעשה ביניהם, קיבל המערער לידיו שטח של 47,636 מ"ר.

19

על פי התכנית שהיתה בתוקף באותה עת, ייעוד המקרקעין היה בחלקו (כ-63%) חקלאי, בחלקו

20

(כ-35%) גן לאומי והיתר דרך מעבר.

21

ביום 12.10.95 פורסמה תכנית חדשה, ששינתה את הייעודים הקודמים, כך ששטח של 33,898 מ"ר

22

מתוך המקרקעין יועד לסלילת דרך ומחלף ושטח נוסף של 15,120 מ"ר הוגדר כשטח בתחום קו

23

בנין (להלן- התכנית הפוגעת).

24

יתרת המקרקעין, בשטח של 8,618 מ"ר נותרה מחוץ לתכנית הפוגעת (להלן – המקרקעין

25

הגובלים).

26

מתוך שטח זה, שטח של 5,800 מ"ר היה מיועד לגן לאומי וכ-2,800 מ"ר היה מיועד לשימוש

27

חקלאי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 המערער הגיש תביעת פיצויים לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה בגין ירידת הערך שנגרמה
2 למקרקעין על ידי התכנית הפוגעת.
3 במהלך בירור התביעה מונה שמאי מכריע, שקבע את הפיצוי המגיע למערער.
4 על פי קביעת השמאי, ירידת הערך שנגרמה הינה: 11,000 דולר לכל דונם קרקע, שייעודה היה
5 חקלאי ו-3,000 דולר לכל דונם קרקע, שייעודה היה גן לאומי.
6 השמאי קבע קביעה נוספת החשובה לענייננו, ולפיה הפיצוי האמור צריך להינתן גם על חלק
7 המקרקעין שלא נכלל בתכנית הפוגעת, משום שבהיותו גובל עמה הוא נפגע ממנה במידה זהה.
8 בהתאם לפסק הדין שניתן באותה תביעה, ביום 13.8.00, שולם למערער פיצוי כספי בסך
9 2,022,183 ₪ (כולל הפרשי הצמדה) (להלן – הפיצוי).
10
11 המקרקעין שנכללו בתכנית הפוגעת הופקעו בחודש דצמבר 1996.
12 על כך קיבל המערער פיצוי כספי נפרד.
13 בגין פיצוי זה שילם המערער את המס שנדרש ממנו, בניכוי חלק מעלות הרכישה של המקרקעין.
14 בשלב זה לא נוכחה עלות רכישת המקרקעין הגובלים בסך 89,928 ₪ (המשיב אינו חולק על שוויה
15 של עלות זו).
16
17 המערער דיווח למשיב על הפיצוי שהתקבל בגין ירידת הערך שנגרמה על ידי התכנית הפוגעת
18 ושילם מקדמת רווח הון בסך 269,531 ₪. המשיב הוציא שומה למערער לפיה הועמד סכום המס
19 בגין ירידת הערך האמורה על סך 865,940 ₪. המערער הגיש השגה, שהתקבלה בחלקה, כשהשומה
20 הועמדה על סך 618,329 ₪. המערער הגיש ערעור על שומה זו, הוא הערעור הנדון כאן.
21
22 מאז הגשת הערעור ועד הגשת הסיכומים הושגו הסכמות נוספות בין הצדדים: בשאלת שווי
23 הפרשי ההצמדה הפטורים לפי **הפקודה**, ובשאלת שווי ההוצאות שהוצאו בקשר לניהול התביעה.
24 המשיב גם הסכים (לאחר שמיעת הראיות) להתיר ניכוי הוצאות מימון שהוצאו בקשר לרכישת
25 המקרקעין שנפגעו על ידי התכנית הפוגעת.
26
27 לאחר כל זאת נותרו בין הצדדים המחלוקות הבאות בלבד, שנדרשות להכרעה:
28 א. האם המערער זכאי להטבת המס לפי סעיף 91(ז) **לפקודה**?
29 ב. האם המערער זכאי לניכוי עלות רכישת המקרקעין הגובלים בסך 89,928 ₪?
30 להלן אדון בשתי השאלות הללו, תוך התייחסות לטיעוני הצדדים.
31
32 שאלה א' – הטבת המס לפי סעיף 91(ז) **לפקודה**
33 תחילה יצוין, כי הצדדים מסכימים כי הפיצוי שהתקבל בגין ירידת הערך שנגרמה על ידי התכנית
34 הפוגעת צריך להיות ממוסה כרווח הון, על פי חלק ה' **לפקודה**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 כך סבור פרופ' אהרון נמדר, בספרו: **פגיעה במקרקעין-פיצויים בגין נזקי תכנית**, מהדורה שניה
2 (להלן – **נמדר – פגיעה במקרקעין**), עמ' 585-586:
3 "כאמור לעיל, פיצויים המתקבלים על פגיעה במקרקעין מהווים ארוע החייב במס
4 ריווחי הון ולא במס שבח. הדבר הוא כן משום שהנכס הנמכר במקרה כזה הוא נכס
5 הוני הנכלל בהגדרת "נכס" שבסעיף 88 לפקודה, ואין הוא נכלל בגדר "זכות
6 במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין כאמור לעיל. דבר זה מתקיים לא רק כאשר
7 הפגיעה באה בהקשר של הפקעה אלא גם כאשר היא מתמצית בשלב אחד, כגון
8 בפגיעה באור ובנוף, או בהפחתת אחוזי בנייה הגורמת לירידת ערך של המקרקעין.
9 הזכות הנמכרת במקרה כזה הינה זכות לפיצוי מכוח סעיף 197 לחוק התכנון
10 והבנייה – זכות המהווה "זכות ראויה" לפי סעיף 88 לפקודה. לעומת זאת, לא ניתן
11 יהיה לראות בקבלת פיצויים בגין פגיעה במקרקעין כרכישה של "זכות במקרקעין",
12 שכן לא הועברה כל זכות לרשות הנישום במקרה כזה, אלא רק הוטלה הגבלה על
13 נכסו – הגבלה שתימשך גם לאחר הפקעתו של הנכס. מבחינת דיני מס שבח יהיה זה
14 קשה ביותר לראות בירידת ערך של קרקע, מבלי שלקחו ממנה כל חלק פיזי, כמכירה
15 של הזכות. לענינו מס רווחי הון הינו המס המתאים לשלב זה של הפגיעה.
16 פגיעה במקרקעין גם כן עונה על דרישת יסוד ה"מכירה" לפי סעיף 88 לפקודה.
17 במקרה כזה בעלי הקרקע "מוכרים" זכות חוזית שהוצאה מרשותם בגין הפגיעה
18 במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה. לעומת זאת יציאה חד צדדית
19 מרשותו של המוכר מבלי להיכנס לרשות של קונה כלשהו קשה להגדירה כמכירה
20 לעניין מס שבח. רק ההגדרה של "מכירה" במס ריווחי הון כוללת יציאה חד צדדית
21 שכזו בגדר מכירה, אך אין הוראה דומה לה בחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, היות
22 והזכות הנוצרת מכוח סעיף 197 היא זכות חוזית יש לראות בויתור עליה כמכירה
23 של הזכות. כך, הפיצוי המתקבל בגין הפגיעה במקרקעין עשוי להתחייב במס ריווחי
24 הון, שכן ארוע זה עונה גם על הגדרת "נכס" וגם על הגדרת "מכירה" המהווים
25 יסודות חיוניים לחיוב במס ריווחי הון לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה."
26
27 אך יש לציין, שקיימות דעות נוספות בשאלה זו. יש הסוברים שפיצויים מסוג זה פטורים ממס ויש
28 הסוברים שהפיצויים הללו חייבים במס שבח לפי **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-**
29 **1963** (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**).
30 לסקירת הדיעות השונות, ראו מאמרם של עו"ד ליאור נוימן ועו"ד אופיר קפלן: "מיסוי הפיצויים
31 לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה", **מקרקעין** ב/6 (נובמבר 2003), עמ' 76.
32 שאלה זו לא הוכרעה בפסיקה.
33 מכל מקום, לאור הסכמתם של הצדדים, כאמור לעיל, לא אדון בה.
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

9. סעיף 91(ז) לפקודה קובע:

1 "המס שיחול על ריווח הון בהפקעת נכס הוא מחצית המס המתחייב על פי סעיפים קטנים
2 (א) טו (1)", כלומר מחצית המס הרגיל המשולם בגין רווח הון.
3 המערער סבור כי גם הפיצוי שהתקבל בעקבות התכנית הפוגעת הוא פיצוי שהתקבל "בהפקעת
4 הנכס", משום ש"הנכס" שבגינו קיבל פיצוי הוצא ממנו בניגוד לרצונו ומשום שהתכנית הפוגעת
5 מהווה רק שלב ראשון מתוך שני השלבים המובילים בסופם להפקעה ולכן יש לראות את שניהם
6 כהפקעה.
7 המשיב טוען, כי שני העניינים: פגיעה על ידי תכנית ששינתה ייעוד של מקרקעין וההפקעה עצמה,
8 הם נפרדים, וכך גם הפיצוי המתקבל בשל כל אחד מהם. ולפיכך הפיצוי שהתקבל בגין התכנית
9 הפוגעת אינו "רווח הון בהפקעת נכס", הנהנה מההטבה שבסעיף 91(ז) לפקודה.
10

11
12 10. שאלת היחס שבין הפיצוי המתקבל בשל פגיעה על ידי תכנית ובין הפיצוי המתקבל בעקבות
13 הפקעה עמדה במוקד פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 8863/07 ב.מ. כפריס דדו בע"מ נ'
14 מנהל מע"מ חיפה (28.3.10, פורסם בנבו).

15 השאלה שעלתה שם, כפי שנוסחה על ידי כב' השופט פוגלמן, היתה זו:
16 "האם מוטלת חובת תשלום מע"מ בגין פיצוי המשתלם עקב שינוי ייעוד הקרקע מכח סעיף
17 197 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965?"

18 באותו עניין היו עמדות הצדדים הפוכות, שכן הגדרת "מכר" בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975
19 (להלן – חוק מע"מ) כוללת במפורש גם הפקעה (סעיף 1).

20 המערער טענה, לכן, שהפיצוי שהתקבל על ידה בגין שינוי ייעוד הקרקע אינו הפקעה ופטור
21 ממע"מ והמשיב טען להפך.

22 בית המשפט קמא סבר, כפי שטוען המערער כאן, כי כל נסיון להבחין בין חלקי הפיצוי הדו שלבי,
23 כך שבשלב הראשון ניתן פיצוי עקב תכנית פוגעת ואילו בשלב שני ניתן פיצוי הפקעה, הוא משום
24 הבחנה מלאכותית שאין בה כדי לשנות את מהותה האמיתית של העסקה כעסקת מכר נכפה
25 החייבת בתשלום מע"מ (יצוין, כי לתוצאה דומה הגיע בית המשפט ב-ע"ש (חיי) 870/02 תנובה
26 מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, 11.11.04, פורסם
27 בנבו).

28 בית המשפט העליון (מפי כב' השופט פוגלמן) קיבל את הערעור והפך את התוצאה. תחילה דן בית
29 המשפט בשאלה, האם הפיצוי שניתן בשלב הראשון בגין שינוי ייעוד הקרקע הוא משום פיצוי
30 הפקעה? אביא מדבריו (מתוך פסקאות 10-13 לפסק הדין):

31
32 "10. חוק התכנון והבניה אינו מבדיל בין פגיעות במקרקעין על ידי תכנית על

33 יסוד השאלה אם הן עומדות בפני עצמן או שהן צופות פני הפקעה עתידית, ואפילו
34 פרק זמן קצר עומד בין התביעה לירידת ערך והפיצוי הניתן בגינה לבין הפיצוי
35 המשתלם בגין ההפקעה. אף פסיקת בתי המשפט מדגישה את אופיה הנבדל של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 תביעה בגין פגיעה על ידי תכנית שלא בדרך הפקעה, לפי סעיף 197 לחוק התכנון
2 והבנייה לבין התביעה לפיצויי הפקעה;

3
4

5
6 וכך נפסק בע"א 7959/00 עזר נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה, פ"ד נו(2) 365,
7 – (2001) 371

8 "לפי תפיסתו של בית משפט זה, הפגיעה בבעל מקרקעין בעקבות מתן
9 תוקף לתכנית חדשה, המייעדת את המקרקעין להפקעה, היא דו-
10 שלבית: פעם אחת הוא נפגע מעצם שינוי הייעוד של הקרקע על-פי
11 התכנית החדשה, ופעם נוספת הוא נפגע כאשר מבוצעת ההפקעה
12 בפועל (...). במילים אחרות, בשלב הראשון זכאי בעל הקרקע
13 לפיצויים על ירידת ערך הקרקע בשל התכנית הקובעת את שינוי
14 הייעוד; בשלב השני, מגיעים לו פיצויים על עצם שלילת הבעלות
15 שבאה כתוצאה מביצוע ההפקעה בפועל" (ראו גם ע"א 511/88
16 מנדלבאום נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ראשל"צ, פ"ד מד(3)
17 522 (1990)).

18
19 הלכה זו היכתה שורש בפסיקת בית משפט זה ואין עליה עוררין (ראו ע"מ 1975/01
20 ועדה מקומית לתכנון ולבניה נ' רובינשטיין, פ"ד נו(6), 638, 653 (2002)).

21
22 11. מדובר, אם כן, בשני שלבים שונים: שלב תכנוני, שבו ישונה ייעוד הקרקע
23 לייעוד לצרכי ציבור, ושלב קנייני, שבו יופקעו המקרקעין לפי ייעודם החדש (ראו
24 גם אהרון נמדר ומאיר מזרחי מיסוי הפקעת מקרקעין 48 (1999) (להלן: נמדר
25 ומזרחי)).

26 ההבחנה בין שלבים אלה אינה מצטמצמת לשאלת תשלום המע"מ, אלא מתפרסת –
27 בין היתר – גם על שאלות של התיישנות (ראו סעיף 197(ב) לחוק התכנון והבנייה;
28 אהרון נמדר פגיעה במקרקעין (פיצויים בגין נזקי תכנית) 660 (2008) (להלן: נמדר)),
29 ולסוגיית האפשרות להפקיע 40% מן הקרקע ללא תשלום פיצויים, הקיימת רק
30 בנוגע לפיצוי בגין ההפקעה עצמה (ראו סעיף 190(א)(1) לחוק התכנון והבנייה;
31 עניין חממי; ע"א 6826/93 הועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר סבא נ' חייט, פ"ד
32 נא(2) 286 (1994)).

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

12. ביסוד ההבחנה האמורה וקביעתו של פיצוי בגין כל שלב בנפרד עומדים, בין היתר, הרצון לצמצם את נזקו של בעל המקרקעין המופקעים, שפגיעתו מתגבשת עוד בטרם בוצעה ההפקעה בפועל, ועם פרסומה של התכנית; העובדה שלא תמיד תכנית הצופה הפקעה בעתיד אמנם מסתיימת בביצוע הפקעה, ויש ליתן מענה לנזקיו של בעל המקרקעין שערך מקרקעיו עלול לרדת באופן משמעותי כתוצאה מן התכנית; ובעיקר אופיין השונה של הפעולות, שהרי גם אם שינוי הייעוד המתבקש מהוראות התכנית נועד ליצור את הבסיס המשפטי לביצוע ההפקעה, אין זה אלא מהלך תכנוני הצופה פני עתיד, שאין בו כדי לגבש את מעשה הנטילה עצמו ששולל בפועל את זכות הבעלות מבעל המקרקעין (ראו עניין חממי, בעמ' 378; ע"א 511/88 מנדלבאום נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ראשל"צ, פ"ד מד(3) 522, 525 (1990)).

11
12

13. נחזור שוב מן הכלל אל הפרט. נוכח התשתית הנורמטיבית שעליה עמדנו, אין בידי לקבל את מסקנת בית המשפט המחוזי כי החלוקה הדו – שלבית היא למעשה "חלוקה מלאכותית". ככלל, זהו המשפט הנוהג במאטריה שבה עסקינן. בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו אין מנוס מן המסקנה, נוכח הסכמת הצדדים המפורשת שעליה עמדנו ונוכח קביעת הבורר, כי הפיצוי שנפסק בגין שינוי הייעוד הינו פיצוי לפי סעיף 197 ולא פיצוי בגין הפקעה.

לאחר מכן דן בית המשפט בשאלה, האם פיצוי מכח סעיף 197 לחוק התכנון והבניה חייב מע"מ? אביא מדבריו (מתוך פסקאות 20-21):
"....."

המחוקק הראשי ראה לכלול הוראה מפורשת המחייבת מע"מ על פיצוי המשולם בגין הפקעה. נראה כי יסודה של הוראה זו בזהות התוכן הכלכלי שבין עסקת מכר לבין מעשה הפקעה שסופו בקבלת פיצוי כספי (יורן, בעמ' א-24-א-25; נמדר ומזרחי, בעמ' 236). הדבר מתיישב גם עם התכלית הכללית שבהרחבת בסיס המס כשמדובר בהטלת מע"מ.

21. ואולם להוראה זו אין תחולה ככל שאמור בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק שניתן בגין פגיעה "על ידי תכנית שלא בדרך הפקעה" (ההדגשה אינה במקור). המשיב מבקש לראות באישור תכנית המייעדת קרקע לצרכי ציבור, משום עסקת מכר לציבור של זכויות בנייה, שעמדו לבעל הקרקע עובר לאישור התכנית. אין בידי לקבל השקפה זו. עמדנו בהרחבה על האבחנה הנהוגה בדיני התכנון והבנייה בין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 השלבים השונים המובילים להפקעת מקרקעין, שלב התכנון מזה והשלב הקנייני
2 מזה. הדברים יפים גם לענייננו. אכן "כל חוק אינו עומד בפני עצמו (...) החוקים
3 כולם מהווים מערכת אחת, והם משתלבים בתוכה אלה באלה, תוך הרמוניה
4 חקיקתית" (ראו בג"צ 399/85 כהנא נ' הוועד המנהל של רשות השידור, פ"ד מא(3)
5 17, 255, 306 (1987); בג"צ 9634/08 מועצה אזורית חוף השרון נ' שר הפנים, סעיף 17
6 (מפורסם בנבו, 5.10.09)). ההנחה הפרשנית הינה שחוקים שונים אינם עומדים
7 בסתירה האחד לשני וכי אין לתת לאותו עניין מובנים שונים בהופיעו בדברי חקיקה
8 נבדלים (בג"צ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד
9 מז(1) 749, 767-766 (1993)) אהרון ברק פרשנות במשפט-פרשנות החקיקה 327-335
10 (1993) (להלן – ברק)). ככלל, יש איפוא להעדיף פירוש היוצר שילוב בין החוקים,
11 על פני כזה המעלה ניגוד ביניהם (ע"א 624/88 גולד נ' מעוז, פ"ד מד(1) 497, 502
12 (1990)). נכון הוא כי לעיתים תיסתר הנחה זו, ולא תושג הרמוניה חקיקתית, בין אם
13 מן הטעם שלעיתים חוקים שונים עומדים בכל זאת בניגוד האחד לשני, בין אם משום
14 שהשוני ביניהם מבחינה נושאת מכתוב מערכת משמעויות שונה לאותם מובנים,
15 הנעוצה בתכליתה הנבדלת של כל הוראת חוק (ברק, בעמ' 334-335). ואולם, לא
16 מצאתי כי במקרה דנן קיימת הצדקה להימנע מיישום תפיסות היסוד הנוהגות
17 בענייננו בדיני התכנון והבנייה, גם בהקשרם של דיני המס, או כי יישום תפיסות
18 יסוד אלה גם בענייננו מביא לידי חריגה ממהותה הכלכלית האמיתית של העסקה
19 שעל הפרק.

20
21 כבי השופטת פרוקציה הסכימה לדעתו של כבי השופט פוגלמן.
22 כבי השופט רובינשטיין שהסכים אף הוא לתוצאה זו, "לא בלי התלבטות מסוימת", העיר: "איני
23 חש בנוח מן ההפרדה בין רכיבי התשלומים", ותהה מדוע אין לראות במכלול הכספים המושלם
24 על ידי הרשות כמכלול אחד במישור הכלכלי, אך מיד הוסיף:

25
26 " ואולם, אוי לי מיוצרי ואוי לי מיצרי. מנגד עומדת לשונו של החוק, כפי שציין
27 חברי בפסקאות 19-21 לחוות דעתו, שהרי הגדרת "נכס" בסעיף 1 לחוק מע"מ
28 מדברת ב"לרבות הפקעתו", ואילו סעיף 197 לחוק התכנון והבניה מדבר בפגיעה
29 "על-ידי תכנית שלא בדרך הפקעה".

30
31 יוער, כי למסקנה דומה הגיע גם פרופ' נמדר בספרו הנ"ל (נמדר – פגיעה במקרקעין, עמ' 661-659).

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

11. הנה כי כן, בית המשפט העליון ערך אבחנה ברורה, בהקשר לתשלום המס, בין פיצוי המתקבל בעקבות פגיעה על ידי תכנית (שינוי ייעוד) ובין פיצוי המתקבל בשל הפקעה וקבע כי הפיצוי הראשון אינו "הפקעה" לצרכי המס.
- אמנם, פסק דינו של בית המשפט העליון ניתן בהקשר לתשלום מס ערך מוסף, אך נימוק מרכזי בנימוקי פסק הדין היה הצורך ליצור הרמוניה חקיקתית (פיסקה 21). נימוק זה הוזכר תוך השוואת המושג "הפקעה" **בחוק התכנון והבניה ובחוק מע"מ**, ואם כך הוא הדבר בין חוקים העוסקים במישורים שונים, על אחת כמה וכמה שאחידות זו מתבקשת בין חוקים העוסקים באותו מישור: מישור המס.
- על תכליתה של חקיקת המס, ראו: פרופ' אהרון ברק, פרשנות דיני המס, **משפטים**, כרך כח (תשנ"ז) 425, עמ' 434.
- על המגמה להביא לתוצאת מס אחידה ושוויונית, ראו פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 6159/05 **פקיד שומה תל אביב 3 נ' לפיד** (31.12.08, פורסם בנבו).
12. מלבד זאת אני סבור שניתן להגיע לאותה תוצאה גם על סמך הפירוש המקובל של המושג "הפקעה".
- כפי שמעיר פרופ' נמדר בספרו: **הפקעת מקרקעין** (להלן – **נמדר** – **הפקעת מקרקעין**), עמ' 116, למרות ריבוי חוקי ההפקעה בשיטת המשפט הישראלית, לא ניתן למצוא הגדרה למינוח "הפקעה" באף אחד מהחוקים האלה.
- פרופ' נמדר מפנה, לכן, להגדרת מושג זה בספרו של אריה קמר: **דיני הפקעות מקרקעין** (להלן – **קמר**, ההפניה שם היא למהדורה השישית) ומעיר, כי הגדרה זו אומצה על ידי בתי המשפט השונים ונעשתה להגדרה המקובלת בפסיקה.
- וזו ההגדרה שבספרו של אריה קמר (מהדורה שביעית, עמ' 13):
- "הפקעה" הינה רכישה כפויה של זכויות פרטיות במקרקעין על ידי המדינה או מטעמה למטרה ציבורית כנגד תשלום פיצויים"
- קמר ונמדר מונים ששה יסודות להגדרה זו. הראשון שבהם הוא יסוד "הרכישה" (**קמר**, עמ' 15) או יסוד "הלקיחה" (**נמדר** – **הפקעת מקרקעין**, עמ' 116), שהיא העברת הזכויות במקרקעין מבעליהן לרשות של המפקיע.
- יסוד זה בוודאי שהוא נעדר בעת שינוי הייעוד או בעת פרסום התכנית הפוגעת, כיוון שבאותה עת לא נעשית כל העברת זכויות מהבעלים לרשות המפקיע והמפקיע אינו מקבל דבר.
13. המסקנה המתבקשת מכל האמור לעיל היא, שפגיעה במקרקעין על ידי תכנית, כאמור בסעיף 197 **לחוק התכנון והבניה**, איננה "הפקעה" לעניין פרק ה' **לפקודה**, והמס המשולם על הפיצויים המתקבלים בגין פגיעה זו אינו זכאי להטבה הגלומה בסעיף 91 (ז) **לפקודה**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 שאלה ב' – ניכוי עלות רכישת המקרקעין הגובלים
- 2 14. האם ניתן לנכות מהמס על הפיצוי ששולם בעקבות התכנית הפוגעת, ושכלל כאמור גם פיצוי עבור
- 3 הפגיעה במקרקעין הגובלים, את עלות רכישת המקרקעין הללו?
- 4 שאלו זו תלויה במענה שינתן על שאלה אחרת: האם עלות רכישה זו היא הוצאה שהוצאה ביצירתו
- 5 של "הנכס שנמכר"?
- 6 לשם כך נדרש להגדיר מהו "הנכס" שחויב במס רווחי הון?
- 7
- 8 15. לשם הדיון בשאלה זו, אצטט כאן שתי הגדרות רלבנטיות:
- 9 הראשונה, הגדרת "מכירה" בסעיף 88 **לפקודה**:
- 10 "מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, וכן כל פעולה או
- 11 אידוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין
- 12 במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה."
- 13
- 14 השניה, הגדרת "נכס" באותו סעיף:
- 15 "נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות
- 16 או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט–
- 17 (1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושו
- 18 האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
- 19 (2) מלאי עסקי;
- 20 (3) זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר – המשמשים לצרכי
- 21 מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
- 22 (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח
- 23 מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי
- 24 להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;"
- 25
- 26 המערער טוען כי הנכס, אשר יצא מידי או מומש על ידו בעת ירידת ערך המקרקעין, הינו חלק
- 27 יחסי משווי המקרקעין, דהיינו, אותו שווי אשר נגרע בפועל מערכם של המקרקעין בעקבות
- 28 התכנית הפוגעת.
- 29 מוסיף המערער, כי אותו "נתח" מן המקרקעין שאבד נמצא בכל חלק מחלקי כלל המקרקעין שהיו
- 30 בידי, כולל חלק המקרקעין שלא נכללו בתכנית הפוגעת.
- 31
- 32 המשיב טוען כי "הנכס שנמכר" על ידי המערער הוא זכות התביעה שלו לפי סעיף 197 **לחוק התכנון**
- 33 **והבניה**, או לחילופין "הנכס שנמכר" הוא הויתור על זכותו לאי פגיעה בערכו של הנכס.
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 לדידי, שתי הגישות סובלות מחולשות מסוימות, עליהן עמדו הצדדים בהרחבה בסיכומיהם.
2 החולשה העיקרית בשיטתו של המערער היא בכך שהיא מביאה אותנו לכדי "זכויות במקרקעין"
3 שמועטו בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה.
4 החולשה העיקרית בשיטת המשיב היא בכך שהיא מגדירה את המהות (הזכות) על פי הפרוצדורה
5 (אופן מימוש הזכות).
6
7 הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה כוללת גם "זכות ראויה". 16
8 "מכירת" הנכס, כהגדרתה באותו סעיף, יכולה להיגרם גם על ידי "פעולה או אירוע אחרים
9 שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם".
10 עד לתכנית הפוגעת היתה בידי המערער "זכות ראויה" להשתמש במקרקעין שנפגעו, אם לצורך
11 חקלאי ואם לצורך פרק לאומי.
12 זכות זו "יצאה" ממנו (גם אם לא הגיעה לידי הגורם המפקיע) על ידי התכנית הפוגעת.
13 נמצא ש"הנכס שנמכר" הוא זכות השימוש במקרקעין לצרכים המקוריים, קודם ששונה ייעודם.
14 מאחר והפגיעה בזכות שימוש זו נגרמה, על פי קביעת השמאי – שעל פיה נפסק וניתן הפיצוי – גם
15 למקרקעין הגובלים, הרי ש"הנכס שנמכר" הינו זכות השימוש בייעודים המקוריים בגין כל
16 המקרקעין שהיו בידיו של המערער, בין אלו שנכללו בתכנית הפוגעת ובין אלה שלא נכללו בה, אך
17 נפגעו בפועל על ידה.
18
19 המערער רכש את המקרקעין כשרכישה זו כוללת בתוכה את זכות השימוש בייעודים המקוריים 17
20 שהיו בעת רכישתם.
21 אילו ייעודם של המקרקעין באותה עת היה כייעודם לאחר התכנית הפוגעת, אזי עלות הרכישה
22 הייתה פחותה בהתאם.
23 עלות רכישת המקרקעין כללה, אפוא, גם את רכישת הזכות שנפגעה למעשה: זכות השימוש
24 בייעודים המקוריים. הפגיעה בזכות זו נגרמה בכל המקרקעין, כולל המקרקעין הגובלים, ואף
25 הפיצוי שולם למעשה גם על חלק זה.
26 נמצא, שעלות רכישת המקרקעין הגובלים היא הוצאה שהוצאה ביצירתו של "הנכס שנמכר",
27 משום כך עלות זו ניתנת לניכוי.
28 אמנם, אם המקרקעין שנפגעו על ידי התכנית הופקעו אחר כך (כפי שקרה כאן ביחס לרוב
29 המקרקעין שנרכשו), ניתן לבצע את הניכוי בעת תשלום המס עבור הפיצוי שהתקבל בעת ההפקעה,
30 אולם אם המקרקעין נפגעו על ידי התכנית ואינם מיועדים עוד להפקעה (כפי שקרה כאן ביחס
31 למקרקעין הגובלים), הרי שניתן לבצע את הניכוי בעת הוצאת "הנכס" מידי הבעלים, כלומר בעת
32 תשלום המס על הפיצויים שהתקבלו בעקבות שינוי הייעוד.
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2012

ע"מ 1057-06 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 יחד עם זאת, צודק המשיב בטענתו החילופית, כי אין להתיר ניכוי של מלוא עלות רכישת
2 המקרקעין הגובלים.
3 שהרי, גם לאחר התכנית הפוגעת, עדיין נותרה בידי המערער זכות בעלת ערך מסוים במקרקעין
4 הגובלים שעדיין מצויים ברשותו.
5 חישוב הניכוי המותר צריך להיעשות באופן יחסי לירידת הערך שנקבעה ע"י השמאי, ובהתחשב
6 בייעודם של חלקי הקרקע הנדונה, כשנקודת המוצא היא קביעת השמאי כי קרקע זו נפגעה על ידי
7 שינויי הייעוד בתוכנית הפוגעת, כפי שנפגעו המקרקעין הכלולים בתוכנית.
8

תוצאה

9
10 19. הערעור נדחה באופן חלקי ומתקבל באופן חלקי.
11 המערער אינו זכאי להטבה לפי סעיף 91(ז) **לפקודה** על הפיזוי שהתקבל בעקבות התכנית הפוגעת.
12 המערער רשאי לנכות מסכום המס חלק מעלות רכישת המקרקעין הגובלים, כאשר חישוב הניכוי
13 ייעשה בהתאם לאמור בסעיף 18 לעיל.
14

15 20. לאור התוצאה המאוזנת, אין צו להוצאות.
16
17

18 ניתן היום, א' כסלו תשע"ג, 15 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.
19

יונה אטדגי, שופט

20
21
22
23
24
25
26