



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררים: אחמד חמוד  
עווד גאלב

על ידי עו"ד חוסאם סבית

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ע"י עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1

2 בפנינו שני עררים שהדיון בהם אוחד בהתאם להחלטה מיום 27.04.2017 והמעלים שאלה זהה:

3 מה דינו של פיצוי שהתקבל בגין נכס מקרקעין שהוקנה לאפוטרופוס על נכסי נפקדים והוא מכר אותו  
4 לרשות הפיתוח, והכל טרם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **חוק**  
5 **מיסוי מקרקעין**).

6 המסד העובדתי:

7 הצדדים בשני העררים הגישו הודעה משותפת בדבר העובדות המוסכמות ביניהם כדלקמן:

8 1. הבעלות במקרקעין נשוא כל אחד מן העררים (להלן – **הנכס** או **הנכסים**, לפי העניין) הוקנתה  
9 לאפוטרופוס לנכסי נפקדים בהתאם לחוק נכסי נפקדים, תש"י-1950 (להלן – **חוק נכסי**  
10 **נפקדים**), וזאת ביום 7.6.1953.

11 2. האפוטרופוס לנכסי נפקדים מכר את הנכסים לרשות הפיתוח ביום 16.7.1953.

12 3. הסכם הפיצויים בין רשות הפיתוח (באמצעות רמ"י) ובין העורר בו"ע 10679-02-17, אחמד  
13 חמוד (להלן – **העורר 1**) נחתם ביום 16.1.2011, ואילו הסכם הפיצויים בין רשות הפיתוח  
14 (באמצעות רמ"י) ובין העורר בו"ע 10717-02-17, גאלב עווד (להלן – **העורר 2**; ביחד עם עורר  
15 1 יכוננו – **העוררים**) נחתם ביום 6.7.2014.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

4. העורר 1 הינו יורשו של בעלי הנכס הנפקד, כאמור בהסכם הפיצויים, על פי צו ירושה מיום 11.9.1995 (בהודעה המוסכמת ציינו הצדדים בשגגה כי צו הירושה הינו מיום 15.12.1991).
- העורר 2 הינו יורשו של בעלי הנכס הנפקד, כאמור בהסכם הפיצויים, מכוח צוואה מיום 19.12.1969, שניתן לגביה צו קיום צוואה ביום 15.12.1991.
5. בהתאם לסעיף 5 להסכם הפיצויים עם העורר 1 שולם מס שבח בסך 335,000 ₪. בהתאם להסכם הפיצויים עם העורר 2 שולם מס שבח בסך 334,897 ₪. מס השבח שולם על ידי רשות הפיתוח.
- 8 **טענות העוררים:**
6. יש להשיב לעוררים את מס השבח ששולם, שכן מדובר בעסקה שנערכה לפני כניסתו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**) לתוקף.
7. אין לקבל את עמדת המשיב לפיה מדובר בהפקעה (ולפיכך כי יום המכירה הוא יום העמדת הפיצוי לרשות העוררים בהתאם לסעיף 19(2) לחוק מיסוי מקרקעין), שכן הקנייה לפי חוק נכסי נפקדים אינה בגדר הפקעה. סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי הקניה לפי חוק נכסי נפקדים אינה בגדר מכירה.
8. אין רלוונטיות לטענת המשיב לפיה מס השבח שולם על ידי רשות הפיתוח, שכן רשות הפיתוח איננה צד להליך זה שאינו נוגע למישור היחסים שבין העוררים לבין רשות הפיתוח. הכלל הוא כי יש להחזיר את מס השבח לידי המוכר, וגם אם נאמר בסעיף 103 לחוק מיסוי מקרקעין שיש להחזיר את המס למשלם, העוררים הם המשלמים, גם אם התשלום נעשה באמצעות רשות הפיתוח על חשבון התמורה שהגיעה להם.
9. השומות שהוציא המשיב אינן עקביות; בעוד שבערר נשוא ו"ע 10679-02-17 נעשה גילום לפי סעיף 17(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שבערר נשוא ו"ע 10717-02-17 השומה הוצאה לפי סכום זהה לסכום הפיצויים. יתרה מכך, בעיצומו של ההליך המשפטי הנוכחי הוציא המשיב שומות רבות בגין אותם הסכמי פיצויים, והדבר מלמד על חוסר אחידות בעמדת המשיב.
10. פסק הדין בע"א 6909/11 **אבלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (23.1.2013) (להלן – **עניין אבלס**), עליו מבקש המשיב להסתמך בעררים דנן דווקא תומך בעמדת העוררים, שכן במקרה שלפנינו הנכסים הוקנו לאפוטרופוס לנכסי נפקדים לפני כניסתו לתוקף של חוק מיסוי מקרקעין.

27  
28



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

### עמדת המשיב:

- 1
- 2 11. במסגרת הסכמי הפיצויים קיבל כל אחד מן העוררים פיצוי בגין הנכסים שהוקנו לאפוטרופוס  
3 לנכסי נפקדים ולאחר מכן נמכרו לרשות הפיתוח. סעיף 5 להסכם הפיצויים קבע מפורשות כי  
4 אם יחול מס שבח בגין הפיצוי הוא ישולם על ידי צד א', קרי, מדינת ישראל – רשות הפיתוח.  
5 ואכן, מס שבח שולם על ידי רשות הפיתוח.
- 6 לפיכך, לא ברור מהו אינטרס העוררים בהעלאת טענתם בעררים אלה, שהרי גם אם יוחלט  
7 כי לא צריך היה להשתלם מס שבח, כל סכום ששולם יוחזר לגורם ששילם אותו – לרשות  
8 הפיתוח. מכאן שהעוררים מבקשים להתעשר ולא במשפט, והעררים הוגשו בחוסר תום לב.
- 9 12. העוררים פוצו באופן מלא בגין הנכס, וכל שהצדדים להסכם הפיצויים הסכימו היה כי אם יחול  
10 מס שבח, הוא ישולם על ידי רשות מקרקעי ישראל. בסעיף 6 להסכם הפיצויים התחייבו  
11 העוררים כי הפיצוי, כפי שפורט בהסכם, מהווה תמורה מלאה וסופית בגין מלוא הזכויות  
12 שבנכס. סכום הפיצויים נקבע בהתאם לשומת השמאי הממשלתי, על פי שווי השוק.
- 13 13. בהתאם לנוהל רשות מקרקעי ישראל חישוב שווי הזכויות נעשה ליום 1.7.73 על פי ייעוד לשנת  
14 1954, ולפי מיטב בדיקתו של ב"כ המשיב אין בשומה אזכור לעניין מס השבח.
- 15 14. סוגיה דומה הוכרעה זה מכבר בעניין **אבלס**, שם דחה בית המשפט העליון את הערעור וקבע כי  
16 מצבם של המערערים אינו יכול להיות טוב יותר ממצבם אילולא נמכר הנכס על ידי המדינה  
17 לצד ג'.
- 18 15. באשר לערר נשוא ו"ע 10679-02-17, הפיצוי שולם על פי הסכם מיום 16.1.2011 ואין חולק כי  
19 חוק מיסוי מקרקעין עמד בתוקף באותה העת. לצורך חישוב המס, יום חתימת ההסכם הוא  
20 "יום העסקה", ולכל המוקדם ניתן להתחשב ביום מתן צו הירושה שכן זהו המועד בו "קנה"  
21 העורר 1 את זכויותיו בנכס (ולא מועד מכירת הנכס מהאפוטרופוס לנכסי נפקדים לרשות  
22 מקרקעי ישראל בשנת 1953). אין ממש בטענת העורר 1 כי אילו הוא היה מוכר את הנכס לרמ"י  
23 לא היה חל עליו מס שבח מאחר שעסקה זו בוצעה לפני שחוקק חוק מיסוי מקרקעין. זאת,  
24 הואיל וצו הירושה בעניינו ניתן רק בשנת 1995 כך שממילא עורר 1 לא יכול היה לבוא בנעלי  
25 האפוטרופוס.
- 26 16. באשר לערר נשוא ו"ע 10717-02-17, הרי שהעורר 2 הינו יורש על פי צוואה מיום 19.12.1969  
27 שמכוחה ניתן צו קיום צוואה ביום 15.12.1991.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

- 1 כל האמור לעיל חל גם בערר האמור בשינויים המחויבים, קרי, העורר 2 קנה זכויות בנכס ביום  
2 מתן צו קיום הצוואה, מועד בו אין חולק שחוק מיסוי מקרקעין היה בתוקף.  
3 זאת ועוד, בעניין **אבלס** ציין בית המשפט כי ניתן להחיל על הפיצוי את "עיקרון הפרצה", לפיו  
4 דין הפיצוי כדין החלל שהוא בא למלא. כך שהזכות לקבלת שווי הנכס היא המרה או תחלוף  
5 של הזכות בנכס שהייתה לעוררים כדורשי המנוחים. לפיכך, ולאור המועדים בהם ניתנו צווי  
6 הירושה וצווי קיום הצוואה ומועד החתימה על הסכם הפיצויים, הרי שהסכם הפיצויים בא  
7 למלא חלל של הסכם מכר, בגינו היו העוררים משלמים מס שבח.

### דיון והכרעה:

9 **א. התשתית המשפטית:**

- 10 18. סמכותו של האפוטרופוס לנכסי נפקדים מעוגנת בסעיף 4(א)(1) לחוק נכסי נפקדים שעניינו  
11 "הקניית נכסי נפקדים לאפוטרופוס", אשר קובע כדלקמן:

12 "א) **בהתחשב עם הוראות חוק זה –**

13 (1) **כל נכס נפקד מוקנה בזה לאפוטרופוס מיום פרסום מינויו, או מיום שהיה**  
14 **לנכס נפקד, הכל לפי התאריך המאוחר יותר"**

15 הקניית הנכס לאפוטרופוס אינה מותנית בפעולה משפטית מצדו ואינה תלויה ברישום הנכס  
16 על שמו. (ראו: ע"א 1397/90 חוסין עלי עלי דיאב נ' האפוטרופוס לנכסי נפקדים, פ"ד מו(5)  
17 789 (28.12.1992)).

- 18 19. ההחלטה בדבר שחרורו של נכס מוקנה נתונה לשיקול דעתו של האפוטרופוס, כך נקבע בסעיף  
19 28(א) לחוק נכסי נפקדים:

20 "א) **האפוטרופוס רשאי, לפי שיקול דעתו בלבד, אך בהתחשב עם הוראות סעיף**  
21 **29, לשחרר נכס מוקנה, בתעודה חתומה בידו; ומשעשה כן, יחדל אותו נכס**  
22 **מהיות נכס נפקד, וכל זכות שהיתה לאדם באותו נכס ערב הקנייתו**  
23 **לאפוטרופוס תחזור אל אותו אדם או אל מי שבא תחתיו."**

24 באשר לסעיף הנ"ל נפסק כי משמעות שחרור הנכס הינה כי הנכסים מוקנים מחדש לנפקד  
25 וזאת החל ממועד ההעברה והלאה. ראו ע"א 9575/02 האפוטרופוס לנכסי נפקדים נ' עסמאת  
26 **בהאי (אזל) (פורסם בנבו, 7.7.2010):**

27 "שחרור נכס לפי סעיף 28 לחוק נכסי נפקדים (וכן מתן אישור לפי סעיף 27 לחוק)  
28 הוא פעולה קונסטיטטיבית שמשמעותה כי הנכסים מוקנים מחדש לנפקד. אין  
29 מדובר בהצהרה כי הנכסים לא הוקנו לאפוטרופוס או בבטלות מעיקרא של



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

- 1 ההקניה, אלא בהעברה של הקניין בנכסים מן האפוטרופוס לידי הנפקד, אשר  
2 תוקפה הוא ממועד ביצועה ולהבא.
- 3 .20 בהתאם לחוק נכסי נפקדים רשאי האפוטרופוס למכור את הנכס המוקנה. במקרה כזה יחול  
4 סעיף 28(ג) לחוק הקובע כדלקמן:
- 5 "מכר האפוטרופוס נכס מוקנה, נעשה הנכס שנמכר משוחרר ועובר לבעלות הקונה  
6 ואילו התמורה שקיבל האפוטרופוס נעשית נכס מוחזק."
- 7 .21 באשר לנכס מוקנה שהוא מקרקעין, נתונה לאפוטרופוס לנכסי נפקדים הסמכות למכור את  
8 הנכס אך ורק לרשות הפיתוח. כך, סעיף 19(א)(1) לחוק נכסי נפקדים, שעניינו "הגבלת  
9 סמכויות האפוטרופוס" אוסר על האפוטרופוס לנכסי נפקדים למכור או להעביר באופן אחר  
10 את זכות הבעלות על הנכס, למעט מכירה לרשות הפיתוח:
- 11 "(א) היה הנכס המוקנה מסוג המקרקעים, אין האפוטרופוס רשאי –  
12 (1) למכור את הנכס או להעביר באופן אחר את זכות הבעלות עליו;  
13 אולם אם תוקם רשות פיתוח על פי חוק של הכנסת, מותר יהא  
14 לאפוטרופוס למכור את הנכס לאותה רשות פיתוח, במחיר שאינו  
15 פחות משווי הרשמי של הנכס."
- 16 .22 סעיף 1 לחוק נכסי נפקדים (פיצויים), תשל"ג-1973 (להלן – חוק הפיצויים), מכוחו שולמו  
17 הפיצויים לעוררים, מגדיר את המונח "נכס" באופן הבא:
- 18 "מקרקעין שהיו לנכס נפקד וביום תחילתו של חוק זה הם מוקנים לאפוטרופוס, או  
19 שלפני אותו יום הועברו מידי האפוטרופוס לידי רשות הפיתוח שהוקמה לפי חוק  
20 רשות הפיתוח (העברת נכסים), תש"י-1950, או הופקעו ממנו כדין..."
- 21 .23 סעיף 18 לחוק הפיצויים, שעניינו "ביטול זכות תביעה כנגד האפוטרופוס", קובע כי:
- 22 "מיום תחילתו של חוק זה לא תישמע שום תביעה של נפקד לזכות בנכס, או  
23 לשחרור נכס על פי סעיף 28 לחוק נכסי נפקדים, תש"י-1950, לרבות שחרור נכס  
24 שבא במקומו לפי סעיף 4(ד) לאותו חוק, אלא לפי חוק זה."
- 25 .24 הנה כי כן, החל משנת 1973, מועד תחולתו של חוק הפיצויים, לא ניתן לתבוע את שחרור  
26 הנכס המוקנה, אלא ניתן לעתור לקבלת פיצוי לפי חוק הפיצויים בלבד.
- 27 יתר על כן, בכל הנוגע לנכס מקרקעין שהיה נכס נפקד ונמכר לרשות הפיתוח, ממילא לא ניתן  
28 לשחררו, וזאת אף לפני שנת 1973, שכן נכס שכזה כבר אינו בגדר "נכס מוקנה" מיום מכירתו  
29 לרשות הפיתוח, מאחר וזכות הבעלות בו עוברת שלמה ונקיה לרשות הפיתוח ואילו התמורה  
30 בעד אותה מכירה (אשר לפי סעיף 19(א)(1) לחוק נכסי נפקדים עליה להיות לכל הפחות לפי  
31 "שווי הרשמי" של הנכס, הנגזר משווי לצורך מס רכוש) היא מעתה "נכס מוחזק" בידי  
32 האפוטרופוס.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 25. ועוד יש להזכיר בהקשר זה כי בהתאם לסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין הקניית נכס  
2 לאפוטרופוס לנכסי נפקדים, אינה בבחינת "מכירה":
- 3 **"הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס**  
4 **נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות**  
5 **השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, תש"י-1950, או**  
6 **חוק נכסי גרמנים, תש"י-1950 או לחברה לאיתור ולהשבת נכסים של נספי השואה**  
7 **בע"מ או לאפוטרופוס הכללי מכוח חוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים**  
8 **והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006 – אינה "מכירת זכות במקרקעין"**  
9 **או "פעולה באיגוד" לענין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על**  
10 **ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס, לרבות לפי סעיף 7א, כאילו נמכרה הזכות**  
11 **או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה."**
- 12 (ראו לעניין זה: ע"א 424/91 הנכסים של המנוחים אבא ומשה מזרחי ז"ל נ' מנהל מס שבח  
13 מקרקעין, מז (3) 710 (12.5.1993)).
- 14 26. הוראה מסוג זה, לפיה הקנייה לאפוטרופוס אינה מהווה "מכירה", לא הייתה קיימת בחוק  
15 מיסוי מקרקעים, תש"ט-1949. זאת ועוד, אף אין זה ברור האם במכירת הנכס הנפקד לרשות  
16 הפיתוח הוטל חיוב במס שבח, הגם שעל פני הדברים נראה כי לא היה כל מקום לפטור מכירה  
17 זו ממס, ומהתמורה שהתקבלה היה מקום להפחית את סכום מס השבח, ורק את היתרה,  
18 לאחר תשלום המס, להותיר בידי האפוטרופוס כ"נכס מוחזק".
- 19 **ב. יישום הדין על עובדות העררים דנן:**
- 20 27. בנסיבות המקרים נשוא העררים שבנדון, הנכסים הוקנו לאפוטרופוס לנכסי נפקדים בהתאם  
21 לחוק נכסי נפקדים ביום 7.6.1953. האפוטרופוס מכר, כאמור, את הנכסים לרשות הפיתוח  
22 ביום 16.7.1953 וזאת בהתאם לסמכותו לפי סעיף 19(א) לחוק נכסי נפקדים. משנמכרו  
23 הנכסים, הפכו אלה לקניינה המלא והשלם של רשות הפיתוח.
- 24 28. מכאן, שיום המכירה של הנכסים היה ביום 16.7.1953. הצדדים לא הציגו בפנינו  
25 נתונים אודות מס השבח ששולם, אם שולם, בעת אותה מכירה. נראה כי בנסיבות אלה  
26 יש מקום להניח כי האפוטרופוס על נכסי נפקדים נהג כדין ושילם את מס השבח המגיע, אך  
27 גם אם לא היה כך הדבר, והמס לא שולם, ברי כי לצורכי מס שבח לא ניתן למכור את  
28 אותו נכס פעם נוספת, כטענת המשיב, דהיינו: במועד שבו התקבל הפיצוי או במועד  
29 שבו ניתן צו הירושה או צו קיום הצוואה.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

29. בהתאם לחוק נכסי נפקדים, התמורה שהתקבלה ממכירת המקרקעין לרשות הפיתוח, נעשתה "נכס מוחזק", ורשאי היה האפוטרופוס "לשחררו" בהתאם לכללים הקבועים באותו חוק, אילו היתה מוגשת לו דרישה לעשות כן.
- אלא שבינתיים נחקק חוק הפיצויים, אשר לפיו הזכות לתבוע את שחרורו של הנכס המוקנה או את חליפו, קרי: הנכס המוחזק, פגה, ומעתה קיימת רק הזכות לקבלת פיצוי בגין נכס נפקד על פי ההסדר המצוי בחוק הפיצויים.
- ואמנם, מכוחו של חוק הפיצויים קיבלו העוררים את הפיצוי וכאמור, המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים היא האם פיצויים אלה חייבים במס שבח, ואם לאו – כלום זכאים העוררים להחזר אותו מס, בהתחשב בכך שהוא שולם על ידי רשות מקרקעי ישראל בהתאם להסכם הפיצויים.
30. כפי שציינתי, עמדתי היא כי הסכמי הפיצויים אינם בגדר "עסקה" לצורך מס שבח, ולפיכך לא היה מקום לשלם מס שבח בגין תשלום הפיצויים על פי אותם הסכמים. לא מן הנמנע כי נוסח אותם הסכמים מיועד לאותם מקרים שבהם המקרקעין עדיין מצויים בחזקתו של האפוטרופוס על נכסי נפקדים ולא נמכרו לרשות הפיתוח. גם אין זאת מן הנמנע כי רשות מקרקעי ישראל לא דקה פורתא בחובת התשלום מקום שממילא נטלה היא על עצמה לשאת בו.
- מכל מקום, סבורני כי הדין אינו מאפשר להטיל מס שבח על פיצויים המתקבלים בשל נכס שנמכר לרשות הפיתוח כבר בשנת 1953, כאשר הזכות היחידה העומדת כיום בפני התובע היא הזכות לקבלת פיצוי מכוח חוק הפיצויים.
- יודגש עם זאת, כי אין משמע שפיצויים אלה פטורים ממס. בסופו של יום, בידי העוררים הייתה זכות לקבלת פיצוי, זכות שעל פניה היא בבחינת "זכות ראויה" וממילא בגדר "נכס" לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961. לפיכך, על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין זה, שהרי מותב זה עוסק בעררים לפי חוק מיסוי מקרקעין – נראה כי ראוי לחייב את הפיצויים במס רווח הון.
- כך או כך – ובכל הנוגע לשאלה האם הפיצויים ששולמו לעוררים חייבים או אינם חייבים במס שבח, סבורני כי הדין הוא עם העוררים, ואין חבות בתשלום מס שבח בגין הפיצויים.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

31. נתתי דעתי לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **אבלס** אליו הפנה המשיב. באותו עניין הכיר האפוטרופוס הכללי בזכויות המערערים שם בנכס שנרכש בשנת 1937 על ידי קרוביהם אשר נספו בשואה. אלא שאז הסתבר כי הנכס נמכר למדינה (באמצעות ממ"י) לפי סעיף 15(ג) לחוק האפוטרופוס הכללי, התשל"ח-1978, ובינתיים אף נמכר על ידי ממ"י לצד ג'. לפיכך, בעניין **אבלס** נחתם הסכם לפיו המערערים יקבלו פיצוי בהתאם לשווי הנכס ויישאו בתשלומי חובה ומיסים. טענת המערערים באותה פרשה הייתה כי אין לחייבם במס שבח שכן לא מכרו זכות במקרקעין אלא קיבלו פיצויים בגין "שליטת זכות במקרקעין".
- בית המשפט העליון דחה את הערעור וקבע כי מצבם של המערערים אינו יכול להיות טוב יותר ממצב שבו היו מצויים אילו לא נמכר הנכס לצד ג'. במצב רגיל המערערים היו נרשמים כבעלי הנכס והיו חייבים במס שבח בעת מכירתו, וקשה להלום כי "העקיבה" של המערערים אחר התמורה שנתקבלה עבור הנכס תניב להם יותר מאשר מכירה במהלך הדברים הרגיל. עוד ציין בית המשפט העליון כי יש ממש בקונסטרוקציה של נאמנות – דהיינו, כי האפוטרופוס הכללי מופקד על ניהול והחזקת נכסים עזובים לפי החוק, וניתן לראותו כנאמן מכוח חוק על הנכס או על התמורה שנתקבלה חלף הנכס. במצב זה, על הנהנה, המקבל את תמורת המכירה, לשאת בחבות המס הנובעת מהמכירה. עוד קבע בית המשפט כי גם אם נראה את התשלום ששולם למערערים כפיצוי, ניתן להחיל את "עקרון הפרצה" לפיו דין הפיצוי כדין הפרצה שאותה בא למלא. לפיכך, הזכות לקבלת שווי הנכס היא "המרה" או "תחלוף" של הזכות בנכס שהייתה למערערים.
32. לא מצאתי כי יש בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **אבלס** כדי לשנות ממסקנתי בעניין העררים דנן הנ"ל וזאת מכמה טעמים.
- ראשית, משום שבעניין **אבלס**, טרם מכירת הנכס לצד ג', לא גרעה החזקת הנכס על ידי האפוטרופוס הכללי ואף החזקתו על ידי ממ"י לאחר מכירתו למדינה, מאפשרותם של המערערים שם לדרוש לקבל לבעלותם את הנכס גופו, וזאת כעולה מסעיף 15(ד) לחוק האפוטרופוס הכללי (בנוסחו אותה עת), לאמור:
- "העברת נכס לפי סעיף קטן (ג) סעיפים קטנים (ג) או (ג) אין בה כדי למנוע ממעונין לתבוע מהמדינה את הנכס או את שווי כפי שהיה ביום העברתו למדינה, בצירוף ריבית לפי חוק פסיקת ריבית, תשכ"א-1961, והמדינה תתן לו את הנכס, אם הוא עדיין בידיה, או את שווי לפי בחירתו."**
- במצב דברים זה אכן ניתן לראות באפוטרופוס הכללי ובממ"י כ"נאמנים" בהתאם לקונסטרוקציה שהעמיד בית המשפט העליון. (ראו גם: המר' (י-ם) 123/94 **האפוטרופוס הכללי נ' וולנסקי ואח'**, פ"מ תשנ"ה (3) 221 (13.9.1995)).





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10679-02-17 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ו"ע 10717-02-17 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לעומת זאת, במקרים שלפנינו, מכירת הנכסים לרשות הפיתוח משמעה כי הבעלות בנכסים  
2 עברה באופן מלא ושלם לרשות הפיתוח והעוררים אינם זכאים אלא לפיצוי בלבד.
- 3 שנית, גם בעניין **אבלס** הוסכם כי יום המכירה הוא היום שבו נמכר הנכס למדינה, ולא יום  
4 קבלת הפיצוי, והרי אף במקרים שלפנינו מסקנתנו היא כי יום המכירה הוא יום מכירת  
5 הנכסים לרשות הפיתוח, דהיינו בשנת 1953, והוא היום שבו נדרש היה לשלם מס שבח.
- 6 שלישית, דומה כי בית המשפט העליון בעניין **אבלס** מצא לנכון להחיל את עקרון הפרצה  
7 ולחייב את הפיצוי במס שבח וזאת מתוך היקש לסעיף 74(א1)(1) לחוק נכסים של נספי  
8 השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), תשס"ו-2006, הקובע כי תמורה  
9 מהסוג האמור תתחייב במס שבח. בנסיבות המקרים שלפנינו, סבורני כי אין צורך ואין מקום  
10 לעשות שימוש ב"עקרון הפרצה" על מנת לחייב את הפיצויים במס שבח, כאשר העסקאות  
11 במסגרתן נמכרו נכסי המקרקעין מהאפוטרופוס לנכסי נפקדים לרשות הפיתוח התבצעה כבר  
12 לפני יובל שנים, וכאשר קיים בדיני המסים מנגנון מוסדר אחר למיסוי פיצויים.
- 13 33. אשר לטענתו של המשיב לפיה אין לעוררים זכות להחזר מס שבח מקום שבו הוא שולם על  
14 ידי רשות הפיתוח, סבורני כי הטיעון המועלה על ידי המשיב בעניין העררים דנן, אינו תואם  
15 את ההתנהלות הקבועה בדין בעניין החזר המס. על פי הדין, החבות במס שבח מוטלת על  
16 המוכר. הסכמה בין מוכר לקונה לפיה הקונה יישא בתשלום המס, מצויה במישור היחסים  
17 החוזיים בין שני הצדדים, ואין לכך נגיעה למישור היחסים שבין הצדדים ובין רשויות המס.
- 18 מקום בו הסתבר כי שולם מס שבח שלא היה מקום לשלמו, יש להשיב את המס למוכר, אשר  
19 הוא החייב במס על פי דין. אמנם, סעיף 103 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי יש להחזיר את  
20 המס "למי ששילמו" אך לגישתי ברור כי כוונת הדברים היא למי שחייב בתשלומו – שכן  
21 הסעיף האמור מתייחס הן למס רכישה והן למס שבח שיש להחזיר. לא יעלה על הדעת כי  
22 מנהל מיסוי מקרקעין יידרש להחזיר את המס למי שטוען כי הוא שנשא בתשלומו, בלא כל  
23 קשר לשאלת החבות במס, וספק אם עניינית נכון מבחינת מנהל מיסוי מקרקעין ליטול על  
24 עצמו אחריות מעיו זו לבדוק ולוודא מכיסו של מי יצא התשלום.
- 25 **סוף דבר:**
- 26 34. לעמדתי יש לקבל את העררים במובן זה שהצדק עם העוררים כי לא היה מקום לחייב במס  
27 שבח את הפיצויים שהם קיבלו בהתאם להסכמי הפיצויים.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-02-10679 חמוד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 17-02-10717 עווד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
תיק חיצוני:

1 יחד עם זאת, על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין זה, נראה כי על אף מסקנתי  
2 דלעיל אין מקום להחזר סכומי המס, אשר אין מחלוקת ששולמו על ידי רשות הפיתוח, לידי  
3 העוררים, שכן פיצויים אלה, גם אם אינם חייבים במס שבח, חייבים במס ריווח הון.

4 על כן, על המשיב לפעול בתוך 14 יום ממועד מתן פסק דין זה כדלקמן: עליו לשלוח את העתק  
5 פסק הדין לרשות הפיתוח על מנת לעדכנה בדבר העדר חבות בתשלום מס שבח, על מנת  
6 שתפעל כפי ראות עיניה בנסיבות תוצאת פסק הדין; וכן על המשיב להעביר את העתק פסק  
7 הדין לפקיד השומה המוסמך על מנת שיקבע את מס רווח ההון על פי הוראות פקודת מס  
8 הכנסה.

9 בנסיבות האמורות איני רואה מקום לפסוק הוצאות.

10 חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון: אני מסכימה.

11 חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן: אני מסכים.

12

13 המזכירות תשלח את פסק הדין בדואר רשום לב"כ הצדדים.

14 ניתן היום, ה' ניסן תשע"ח, 21 מרץ 2018, בהעדר הצדדים.

15

16

אהובה סימון, עו"ד  
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד  
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת  
יו"ר הוועדה

17

18

19

20

21

22