



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררת מושב בלפוריה - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אריה אמיר, זיו שרון ואח'

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. מהו שווי הרכישה של מקרקעין שנרכשו על ידי מושב בלפוריה - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ, מקרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל בע"מ? זו השאלה הניצבת להכרעה בפנינו.

המחלוקת בין הצדדים עניינה בשאלה, האם את שווי הרכישה יש לחשב על פי שווי שוק, דהיינו על פי המחיר שהיה משלם קונה מרצון למוכר מרצון עבור המקרקעין בהתאם לייעודם במועד הרכישה או על פי המחיר המוסכם, מחיר ששיקף מערכת יחסים ארוכת שנים שבין המושב וחבריו לקרן היסוד.

רקע

2. מושב בלפוריה המצוי בעמק יזרעאל הוקם בשנת 1922. חברי המושב מאוגדים באגודה שיתופית המוכרת כבלפוריה- מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ (להלן "האגודה"). מרבית המקרקעין אשר שימשו את האגודה וחבריה היו בבעלות ארגון קהילת ציון אמריקאית (להלן: "קצ"א"), שהייתה חברה שעסקה בגאולת אדמות בישראל ויישובם של מתיישבים יהודים. קרקעות נוספות ששימשו את חברי המושב היו בבעלות פרטית או בבעלות הקרן הקיימת לישראל (כל הנתונים לקוחים מתצהיריהם של שלמה בן-עזר ויריב בן-עזר על נספחיהם). בתחילת שנות ה-30 של המאה ה-20 נקלעה קצ"א לקשיים כספיים. קצ"א הציעה לחברי האגודה לרכוש את הקרקעות בעצמם בתנאים שונים כפי שפורטו (ראו נספחים "א"–"ב" למע/3). הצעות אלו לא הבשילו להסכם. בין היתר נבע הדבר מרצונם של חברי האגודה להימנע מבעלות פרטית בקרקעות מחשש של ספסרות בקרקע ופגיעה באופי הישוב (נספח "ג" למע/3). בסופו של דבר, ביום 9/2/1939 נחתם הסכם בין קצ"א לבין נציגי המושב ולפיו יועברו המקרקעין שפורטו בהסכם לבעלותה של קרן היסוד בע"מ (להלן: "קרן היסוד"). קרן היסוד הייתה גם היא גוף מיישב אשר גאל אדמות ודאג ליישובם של מתיישבים יהודים. המקרקעין שנמכרו מקצ"א לקרן היסוד כוללים חלקות שונות, שחלקן שימשו לצרכים ציבוריים וחלקן הועמדו לרשות החברים ושימשו כנחלות (ההסכם סומן נספח "ד" למע/3).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

קרן היסוד מצידה התקשרה עם מתיישבים בהסכמי חכירה ולפיהם חכרו החברים מהקרן את נחלותיהם לתקופה של 49 שנים (ראו למשל נספח "ו" למע/3). חברי האגודה נשאו בהוצאות אחזקת המקרקעין ושילמו דמי חכירה לקרן היסוד, אם כי דמי החכירה היו מזעריים (ראו סעיף 26 למע/3).

3. עוד מתברר כי חלק מהמקרקעין שנרכשו על ידי קרן היסוד מקצ"א, נמסרו לחזקת האגודה ללא חוזי חכירה ולמעשה הפכה האגודה לבת רשות במקרקעין (רשימת החלקות צורפה כנספח "ח" למע/3). במהלך השנים נמסרו גם מספר חלקות לחברים חדשים שהצטרפו למושב, מבלי שהללו חתמו על הסכמי חכירה (סעיף 30 למע/3). כך התנהלו הצדדים במשך שנים ללא הסדרת ההסכמים.

בשנת 1987, בתום 49 שנים, הגיעו הסכמי החכירה שנחתמו לקיצם. קרן היסוד עמדה על חתימת הסכמי חכירה חדשים, בתנאים חדשים ובתשלום דמי חכירה עדכניים (סעיף 32 למע/3).

4. בין חברי האגודה לקרן היסוד התנהלו מגעים שונים לקראת הסדרת היחסים החוזיים ביניהם. בעוד שקרן היסוד עמדה על חתימת הסכמי חכירה חדשים, טענו חברי האגודה כי זכויותיהם במקרקעין נובעות לא רק מהסכמי החכירה אלא גם מהזכויות שעמדו להם כלפי קצ"א, לרבות זכותם לרכוש את המקרקעין מקצ"א. בסופו של דבר הושגה בין הצדדים הסכמה עקרונית להעברת הזכויות – מכירה – מקרן היסוד לאגודה ולחבריה (נספח "יז" למע/3). ההסכם הותנה בהסכמה על מחיר והצדדים מינו שמאי מוסכם וקבעו עקרונות לשומה שעל פיה ייערך ההסכם (נספח "יח" למע/3). חשוב לציין כי על פי מסמך העקרונות שמרו לעצמם הצדדים את הזכות שלא להתקשר בהסכם. הסכם העקרונות התייחס גם למקרקעין שהוחזקו על ידי המתיישבים כנחלות וגם למקרקעין ציבוריים, כלומר כאלו שהוחזקו על ידי האגודה במשך כל השנים ללא הסכמי חכירה.

לאחר קבלת השומה הגיעו קרן היסוד, האגודה והחברים להסכם מפורט בדבר העברת הזכויות בחלקות השונות מקרן היסוד לאגודה וחבריה. בסך הכל נחתמו ביום 27/5/09 35 הסכמים שונים ובהם 3 הסכמים בין קרן היסוד לאגודה, והשאר בין קרן היסוד לחברים בעלי הנחלות השונות (להלן: "הסכמי הרכישה"). ההסכמים שבין האגודה לקרן היסוד התייחסו לשלוש קבוצות מקרקעין; האחת, מקרקעין ששימשו כפרדס משותף ואשר חלקם נרכשו על ידי האגודה עצמה וחלקם על ידי האגודה בנאמנות עבור חברים (גוש 16729 חלקות 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 22 - חלקות אלו הן נשוא תיק 11-02-20580) (להלן: "חלקת הפרדס"); השנייה, רכישת מקרקעין ציבוריים (שפורטו בנספח "א" להסכם נשוא תיק 12-05-16045); השלישית, קרקעות ציבוריות נוספות שהוחזרו לאגודה ונרכשו בהסכם מאוחר יותר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

5. התמורה שנקבעה בהסכמי הרכישה התבססה על שומת השמאי כהן, שמונה בהסכמת הצדדים. שומת השמאי כהן נעשתה על פי העקרונות שנקבעו בהנחיות שהועברו אליו (נספח "יח" למע/3). השומה התייחסה לשווי החלקות השונות ולשווי המקרקעין שבהחזקת האגודה. כן הוסכם כי התמורה שתשולם תהיה בשיעור של 40% מהשומה בגין כל חלקה.

6. לענייננו חשוב להדגיש, כי התמורה ששולמה עבור חלקת הפרדס הייתה 782,056 ₪ בלבד. עוד נדגיש כי חלקת הפרדס הינה למעשה חטיבת קרקע בשטח של 366.73 דונם המצויה בסמוך לעיר עפולה. חלקת הפרדס משמשת לגידולים שונים והיא נמצאת מצפון לכביש הארצי 65 – דרך יצחק רבין- ובקרבה לאזורים בנויים של עפולה.

עם חתימת הסכמי הרכישה הגישה האגודה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. בהצהרותיה ביקשה האגודה לקבוע את שווי המקרקעין לפי שווים בשוק החופשי ולא על פי התמורה החוזית שנקבעה. לגבי חלקת הפרדס צירפה האגודה שומה ולפיה שווי השוק של המקרקעין על פי ייעודם ביום הרכישה הינו 51,300,000 ₪. האגודה שילמה את מס הרכישה המתחייב מהצהרות אלו.

7. המשיב לא קיבל את הצהרותיה של האגודה וקבע כי שווי המקרקעין בהסכמי הרכישה יהיה בהתאם לתמורה המוסכמת שבין האגודה לקרן היסוד. הואיל ומחיר הרכישה על פי קביעות המשיב היה נמוך מהמחיר שבהצהרות, החזיר המשיב לאגודה את המס ששולם ביתר. השגה שהגישה האגודה על שומת המשיב נדחתה ועל-כן הוגש הערר שבפנינו.

הערר

8. פסק דין זה עוסק בערר בתיק 11-02-20580. עם זאת הדיון בתיק זה קשור לדיון בשני עררים נוספים; ערר בתיק 12-05-16045 וערר בתיק 12-05-36903, שהדיון בהם עוכב בהסכמת הצדדים עד הכרעה בערר הנוכחי. הערר בתיק הנוכחי עוסק בשומת מס הרכישה בו חויבה האגודה על ידי המשיב בגין רכישת הזכויות בחלקת הפרדס (גוש 16729 חלקות 5-8, 10-14, 17, 22) מקרן היסוד. האגודה עותרת לקבוע כי שווי הרכישה היה על פי שווי שוק 51,300,000 ₪ ולא התמורה המוסכמת 782,056 ₪.

בתיק 12-05-16045 עוררת האגודה על שומת מס הרכישה בו חויבה בגין רכישת הזכויות בחלקה 102 (לשעבר 5) בגוש 16738 (רח' חבצלת עפולה) וחלקה 15 בגוש 16752. העוררת מבקשת לקבוע כי שווי השוק של שני המגרשים הינו 3,829,473 ₪ ולא סכום התמורה 2,135,608 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

הערר בתיק 12-05-36903 הוגש על ידי האגודה ו-9 חברים, על שומות מס שבח שהוצאו להם בגין מכירת זכות במגרשים שנרכשו על ידי האגודה בשמה ובנאמנות עבור החברים מקרן היסוד, המהווים חלק מחלקת הפרדס (גוש 16729 חלקות 6, 7, 10 ו-14). במסגרת ערר זה טוענים העוררים כי שווי הרכישה של החלקות הינו שווי השוק במועד הרכישה (השווי שהוא נשוא הדיון בערר 20580-11-02). שווי זה עולה על מחיר מכירת המגרש על ידי העוררים בעסקאות עם חברת בר ובניו חברה לבנין בע"מ. עוד חולקים העוררים על פיצול התמורה במכירה בין התמורה עבור מכירת הבעלות לתמורה עבור מכירת זכות חכירה ועל מועד רכישת הזכויות שנקבעו על ידי המשיב לכל אחת מאלו.

9. רואים אנו כי בכל שלושת העררים עולה שאלה זהה, חישוב שווי רכישת הזכויות מקרן היסוד, האם שווי שוק, על פי חוות דעת השמאי שהוגשה על ידי העוררים, או שמא התמורה שנקבעה בהסכמים שבין האגודה לקרן היסוד. על כן הוסכם כי תינתן תחילה הכרעה בתיק בעניין חלקת הפרדס וכי לאחר הכרעה בתיק זה, ימשכו ההליכים, ככל שיידרש, בשאר התיקים.

תמצית הטענות

10. העוררת מבססת טענותיה על הגדרת "שווי" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 המורה, כי שווי של זכות נמכרת יהיה "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מדצון לקונה מדצון". הגדרה זו המפנה לשווי שוק מהווה ברירת המחדל בהעברת שווייה של זכות.

העוררת מדגישה כי הוצגה על ידה חוות דעת של השמאי ארז כהן (מע/2), שהעריך את שווי חלקת הפרדס בסך של 51,300,000 ₪. הערכה זו לא נסתרה והמשיב לא הגיש חוות דעת נגדית ועל-כן, לטענת העוררת, יש לקבוע כי שווי השוק, במועד הרכישה, היה כאמור בחוות הדעת.

עוד טוענת העוררת, כי הנטל לשכנע כי יש לסטות מהערכת שווי שוק מוטל על הטוען זאת ובמקרה הנוכחי על המשיב. הנטל לטענתה, לא הורם. עוד טוענת העוררת כי קביעת שווייה של זכות על פי התמורה המוסכמת, תעשה רק מקום שבו התמורה נקבעה בתום לב בלא שהתמורה הושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים. במקרה הנוכחי, כך נטען, הפער בין שווי השוק לתמורה המוסכמת (%6500) מעיד כי התמורה נקבעה בשל יחסים מיוחדים. יתרה מזו, כל הרקע ההיסטורי והיחסים המיוחדים שהתפתחו בין קרן היסוד כגוף מיישב לבין האגודה וחבריה, מלמד כי התמורה שנקבעה בהסכם הינה פרי של היחסים המיוחדים.

העוררת מדגישה כי הטעם העיקרי לעמדת המשיב, המבקש להעדיף את התמורה החוזית על פני שווי השוק, נעוץ בעובדה כי קרן היסוד פטורה מתשלום מס שבח וזאת מכוחה של "האמנה בין ממשלת ישראל לבין ההסתדרות הציונית העולמית". העוררת טוענת כי המשיב מעוניין



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

לגבות את מס השבח שממנו הופטרה הקרן, באמצעות שינוי שווי הרכישה וקביעת שווי נמוך בהרבה משווי השוק האמיתי.

11. המשיב לעומתה טוען, כי השאלה הראשונה בה יש להכריע אינה שווי השוק של זכויות הבעלות במקרקעין, אלא טיבן של הזכויות שנרכשו. הואיל ובין העוררת לקרן היסוד התעוררו מחלוקות בגדרן טענה העוררת כי הינה בעלת הזכויות מכוח ההסכמים ההיסטוריים עם קצ"א, הרי שהזכויות שנרכשו על ידה אינן זכויות הבעלות אלא רק זכויות חלקיות ומוגבלות – "בעלות ערטילאית" כלשונו.

עוד טוען המשיב כי לכל היותר היו לקרן היסוד זכויות בעלות הכפופות לזכויות החזקה של העוררת. זכויות בעלות שכאלו מוערכות ב-40% משווי הבעלות בלבד.

המשיב מוסיף וטוען כי התמורה המוסכמת הושפעה מטיב הזכויות ולא מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים במובן ההגדרה שבחוק מיסוי מקרקעין. לטענת המשיב, יחסים מיוחדים הם רק יחסים שבעקבותיהם ניתנת הטבה לרוכש מהמחיר אותו ניתן היה לקבל מצדדים שלישיים ואילו במקרה הנוכחי, הואיל ואין בנמצא צדדים שלישיים שיכלו לרכוש את המקרקעין, הרי שהיחסים שבין הקרן לעוררת לא היו בבחינת "יחסים מיוחדים". יחסי הקרן עם המתישבים, כך נטען, היו יחסים רגילים של גוף מיישב עם חוכרי זכויות ולא הושפעו מאינטרס משותף ומיוחד כלשהו שבין הקרן לעוררת.

דין והכרעה

12. כפי שנפרט להלן, הגענו למסקנה כי הדין עם העוררת וכי יש לחשב את שווי הזכויות שנרכשו על ידי האגודה, בשמה ובשם החברים, מקרן היסוד בהתאם לשוויין של הזכויות בשוק החופשי. עם זאת שוכנענו כי שווי השוק של המקרקעין, בשים לב לתכונותיהם ובשים לב לזכויות החזקה של האגודה וחבריה, לא הוכח וכי השומה שהוגשה על ידי העוררת אינה מספקת לקביעת שווי השוק.

נפתח את הדיון במספר הערות כלליות בעניין קביעת שווי הזכויות בעסקה במקרקעין לצורך חישוב המס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

שוויה של זכות במקרקעין

13. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "שוויה של זכות" כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

"שווי של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות
על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

- (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום-לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
- (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה.

רואים אנו כי נקודת המוצא של המחוקק הינה כי שוויה של זכות יקבע על פי מבחן אובייקטיבי, המתעלם מהתמורה המוסכמת ומרצון הצדדים לעסקה (ראו דני"א 22/71 **זנקור נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב**, פ"ד כח(1) 105 (1973); י" הדרי **מיסוי מקרקעין כרך א'** 480 (מהדורה שלישית, 2012)). קביעת שווי השוק, דהיינו המחיר שהיה מתקבל מקונה מרצון למוכר מרצון, הינה עניין של שמאות.

מס השבח אינו מוטל על רווח ההון שנצבר למוכר בפועל, אלא על עליית הערך האובייקטיבית. זהו הכלל הקבוע ברישא לסעיף. חריג לכלל זה מצוי בסיפא לסעיף, ולפיו ניתן לסטות מהמבחן האובייקטיבי ולאמץ את התמורה החוזית המוסכמת רק בהתקיימם של התנאים הקבועים; תום לב, והעדרם של יחסים מיוחדים (ראו ע"א 664/80 **מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' ברכת חביב בע"מ**, פ"ד לז(3) 449 (1983); ע"א 4005/03 **מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ** (ניתן ביום 5/6/05); י" הדרי לעיל בעמ' 408).

14. הואיל והכלל הינו קביעת שווי לפי מבחן אובייקטיבי והחריג הינו השווי המוסכם, נקבע בפסיקה כי הנטל להחלת החריג מוטל על כתפי הטוען זאת, בין אם מדובר במוכר ובין אם מדובר במנהל מיסוי המקרקעין (ע"א 3433/00 **ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה**, פ"ד נו(5) 241, 245 (2002); ע"א 218/78 **ליננברג נ' מנהל מס שבח, תל-אביב**, פ"ד לג(2) 423, 426 (1979); י" הדרי הנ"ל, בעמ' 417)).

15. קביעת שווי שוק כברירת המחדל להערכת שווי הזכות נועדה לכמה תכליות; ראשית, הטלת המס על הרווח האמיתי שנוצר למוכר, גם אם המוכר מסיבותיו שלו החליט לוותר על חלק מרווח זה. ההנחה הינה כי אם התמורה החוזית נופלת מערך השוק, נהנה המוכר מעליית ערך הקרקע בדרכים אחרות; שנית, חישוב השווי לפי ערך שוק מונע התחמקות ממס, רישומים כוזבים של התמורה וכדומה. לבעלי דין היודעים כי השווי יקבע לפי מחיר השוק ולא לפי המחיר המוסכם, אין תמריץ לקבוע מחיר שאינו משקף את התמורה האמיתית בהסכם, או לכל הפחות ישנו תמריץ מופחת; שלישית, קביעת שווי הזכות לפי שווי שוק מבטיחה הטלת החיובים על מי שייחנה מעליית הערך ומונעת הסטת החיובים מהמוכר. כך ברי, כי אם השווי המוסכם נמוך משווי השוק, הרי



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

שאימוצו של שווי זה משמעו כי כאשר הקונה בעסקה יבקש למכור את זכויותיו בעתיד, הוא יאלץ לשלם מס על רווח ההון שנצבר עוד טרם רכש את הזכויות. בדרך זו לא רק שהחיוב מוטל על מי שרכש נכס לאחר שעלה ערכו ונאלץ לשלם מס שבח על עליית ערך קודמת, אלא יש גם דחיית תשלום המס על עליית הערך עד לביצוע העסקה המאוחרת על ידי הקונה (בעניין זה יש לציין כי ההנחה היא שבעת המכירה מימש המוכר את כל עליית הערך, גם אם התמורה שהוסכמה אינה מבטאת את מלוא המימוש).

16. החרג לכלל חל רק אם הוכח כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ואינה מושפעת מיחסים מיוחדים. הטעם לכך הינו כי מקום שבו התמורה נקבעת בתום לב, ללא יחסים מיוחדים, הרי שהתמורה המוסכמת משקפת את מלוא עליית הערך עבור המוכר. לעומת זאת כאשר התמורה הושפעה מיחסים מיוחדים ההנחה הייתה כי טובת ההנאה מעליית הערך מצאה ביטוייה במסגרת היחסים המיוחדים ולא בתמורה המוסכמת (צריך לזכור כי התמורה המוסכמת כוללת את כל טובות ההנאה שניתנו למוכר ולא רק את המחיר החוזי (ני הדרי הנ"ל עמ' 413, השי' 19 והאסמכתאות שם)). קביעת שווי שלא על פי המוסכם, גם כשהתמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ולא הושפעה מיחסים מיוחדים, חותרת תחת העיקרון ולפיו מס רווח הון יוטל רק על רווח ממומש (ראו א' נמדר **מס שבח מקרקעין** כרך ב - חישוב המס ותשלומו 67 (מהדורה שביעית, 2012); ע"א 6126/98 **חברת חלקה 015 בגוש 3406 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, חולון**, פ"ד נה(4) 778, 769 (2001)).

17. כדי לקבוע את שווי הזכויות בהתאם לחרגי, על הטוען לחרגי – בין אם זה הנישום ובין אם זה המשיב – להוכיח כי התקיימו כל תנאי החרגי, דהיינו כי נערך הסכם בכתב, התמורה נקבעה בתום לב והתמורה לא הושפעה מיחסים מיוחדים. בענייננו אין חולק כי התקיימו שני התנאים הראשונים ועל כן נתייחס רק למשמעות התנאי השלישי, "העדר יחסים מיוחדים". ודוק; אין די בהוכחת קיומם של יחסים מיוחדים כדי לשלול את החרגי אלא יש צורך בקיומו של קשר סיבתי בין התמורה המוסכמת ליחסים המיוחדים (א' נמדר הנ"ל עמ' 70). יחסים מיוחדים שאינם משפיעים על התמורה לא ישללו את תחולת החרגי (ראו למשל ע"א 10800/06 **סלמן נ' פקיד שומה טבריה** (13/7/11)).

18. שאלה נוספת הינה מהם אותם "יחסים מיוחדים" שקיומם ישלול את תחולת החרגי. "יחסים מיוחדים" עשויים לנבוע מיחסי קרבה מיוחדים בין הצדדים לעסקה, כגון יחס של קרבה משפחתית, יחסי ידידות קרובה, יחסים שבין בעל שליטה בתאגיד לתאגיד וכדומה (ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 77; ע"א 4005/03 לעיל).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

יחסים מיוחדים עשויים לנבוע גם מקשר עסקי ואינטרס כלכלי משותף, אם כי לא כל קשר עסקי קודם מוגדר כיחסים מיוחדים (ראו א' נמדר לעיל בעמ' 78).

עוד ניתן למצוא יחסים מיוחדים מקום שבו המכירה נעשתה בתנאים מיטיבים עם הקונה לצורך קידום אינטרס רחב, ציבורי כללי או אינטרס של קבוצות מיוחדות. כך למשל בדנ"א 22/71 הנ"ל נקבע כי מקום שבו התמורה הושפעה מהטבות מיוחדות שניתנו לצורך עידוד משתכנים, יש בכך להעיד על קיומם של יחסים מיוחדים. משמע, כאשר המחיר המוסכם מושפע מהטבות ותמריצים וכדומה, ייראו ביחסים שבין המוכר לקונה כיחסים מיוחדים (ראו א' נמדר שם עמ' 80; י' הדרי לעיל עמ' 428).

19. חשוב לציין כי לא כל הטבה שניתנת לרוכש בשל מדיניות של הרשות או סובסידיה הניתנת על ידי גורמים ציבוריים, מעידה על יחסים מיוחדים. נראה כי רצוי לצמצם את המקרים שיוגדרו כיחסים מיוחדים לאותם מקרים בהם המחיר מושפע מיחסים מיוחדים הנוגעים לתכונות המיוחדות של הצדדים לעסקה ואילו במקרים בהם ההטבה ניתנה ללא קשר לתכונות המיוחדות של הצדדים אלא על מנת לעודד ולתמרץ פעילות כללית לא ייחשבו היחסים כיחסים מיוחדים במובן החוק (ראו י' הדרי שם עמ' 429).

20. עוד יצוין כי מקום שבו מחיר המכירה מושפע מתכונות מיוחדות של הנכס, מנסיבות מיוחדות של מועד העסקה וללא קשר ליחסים שבין הצדדים לעסקה, לא יראו במחיר כמושפע מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים. במצבים אלו המחיר מושפע מנסיבות חיצוניות ליחסי הצדדים להסכם. כך למשל נפסק בע"א 141/83 ראוך נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד מא(1) 821 (1987), כי מקום שבו נרכשו הזכויות על ידי מי שהחזיק במקרקעין וטען ל"התיישנות רוכשת", יש לראות במחיר המוסכם כנובע ממצב הנכס ולא מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים (ראו גם ע"א 4005/03 לעיל, פסקה 11).

טיב הזכויות

21. משפרשנו את המסגרת המשפטית, נבחן את הטענות שבפנינו. קודם שנדון בשאלה האם חל הסייג לקביעת שווי הרכישה על פי שווי השוק, נתייחס לטענת המשיב ולפיה הזכויות שנרכשו על ידי האגודה לא היו זכויות בעלות מלאה אלא "זכות חלקית מוגבלת של בעלות ערטילאית במקרקעין" (פסקה 47 לסיכומי המשיב).

22. טענה זו אינה מקובלת עלינו. בהסכמי הרכישה רכשה האגודה מקרן היסוד את זכות הבעלות במקרקעין. זוהי הזכות שנרכשה ולא כל זכות אחרת. הזכויות ההיסטוריות שעמדו לאגודה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

וחבריה, זכויות החזקה שהיו לה והזכות הנטענת לחידוש חוזי חכירה על ידי החברים, לא שינו את
טיבה של הזכות הנמכרת.

נקודת המוצא לבחינת מהותה של הזכות הנרכשת תמצא בהסכם שבין הצדדים ובאומד
דעתם. בהעדר ראיה אחרת, ניתן להניח כי הצדדים הביעו בכתב את כוונתם האמיתית (דנ"א
2045/05 ארגון מגדלי ירקות – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(2) 1
(2006), פסקה 16 לפסק דינו של השופט ריבלין; ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס
ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 689 (2004); ו"ע 12-09-32738 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה (11/7/2014)).

עיון בהסכמי הרכישה מלמד כי הצדדים התכוונו לבצע עסקה לפיה רוכשת האגודה זכויות
בעלות. קרן היסוד רכשה את זכויות הבעלות במקרקעין מקצ"א על פי הסכם רכישה משנת 1939.
את זכויותיה אלו ביקשה למכור לאגודה. במבוא להסכמי הרכישה נאמר כי קרן היסוד מצהירה
שהיא "בעלת מלוא זכויות הבעלות במקרקעין" ובהגדרת הממכר נכללו כל זכויותיה של קרן
היסוד במקרקעין.

23. אין חולק כי לאגודה ולחברים היו זכויות חזקה במקרקעין ואף עמדו להם טענות לגבי
זכותם לחידוש חוזי החכירה והמשך ההחזקה במקרקעין. הדבר מצא ביטוי גם בהסכם הרכישה
עצמו, שבו נאמר כי "הקונה (האגודה – ר' סי) מצהיר כי הינו אגודה שיתופית של כל בעלי
הנחלות במושב בלפוריה [...] וכי הוא והנהנים הינם בעלי זכות החזקה במקרקעין מאז שנת
1922 מכוח הסכמים שנחתמו בין החוכרים לבין הבעלים הקודמים של המקרקעין – קהילת
ציון אמריקאית – אשר זכויותיה הועברו למוכרת".

קיומן של זכויות חזקה במקרקעין אינן משנות את טיבן של הזכויות הנמכרות. הזכויות
שנמכרו על ידי קרן היסוד היו זכויות הבעלות. העברת זכות בעלות, הכפופה לזכות חזקה, או לזכות
אחרת (כגון כפיפות למשכנתא, לחוזה שכירות, זיקת הנאה וכדומה) הינה העברת זכות בעלות ולא
העברת "בעלות ערטילאית", או כל מושג אחר. כפיפותה של זכות לזכויות אחרות, אינה משנה את
טיבה של הזכות הנמכרת.

24. זאת ועוד, עמדת המשיב אינה עקבית. ככל שניתן להבין, סבור המשיב כי מהסקירה
ההיסטורית כפי שפורטה לעיל, עולה כי העברת הזכויות מקצ"א לקרן היסוד, לא שיקפה העברת
זכויות בעלות אמיתית. לדעתו קרן היסוד נרשמה כבעלת הזכויות רק בשל שיקולים אידיאולוגיים,
אולם בפועל האגודה וחבריה היו הבעלים של המקרקעין (סעיף 43 וסעיף 18 לסיכומי הטענות).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

המשיב סומך טענותיו, בין היתר, על תצהירו של בן עזר, שהצהיר כי "תושבי בלפוריה לא הבינו מדוע 'מתיישב צריך בכלל לשלם כספים לקרן היסוד על רכוש השייך לנו'" (סעיפים 43, 44 לתצהיר).

אם אכן סבור המשיב כי הבעלות האמיתית במקרקעין הייתה מלכתחילה של האגודה וחבריה, וכי רישום הזכויות על שם קרן היסוד לא שיקף רכישת בעלות אמיתית, הרי שהמסקנה המתבקשת הייתה צריכה להיות שאין בפנינו כל עסקה במקרקעין. רכישת הזכויות בהסכם שבין קרן היסוד לאגודה, על פי גישה זו, משמעה התאמת הרישום לבעלות האמיתית ולא עסקה לרכישת זכויות במקרקעין. כך ניתן היה לצפות שיטען על ידי המשיב, אולם המשיב קבע כי בפנינו עסקה במקרקעין, עסקה של מכירת זכויות במקרקעין ועל-כן ברי שאין בסיס לטענתו כי הבעלות האמיתית הייתה של האגודה וחבריה.

25. זאת ועוד, אפילו נקבל את עמדת המשיב לפיה האגודה רכשה בהסכמי הרכישה רק את יתרת זכויות הבעלות וכי עיקרן של הזכויות היו של האגודה והחברים, הרי צפוי היה כי בעסקת מכירת הזכויות, העסקה נשוא תיק 12-05-36903, יטען המשיב כי מועד הרכישה של מרבית הזכויות הינו בשנת 1939 ולא בשנת 2009, עת בוצעה עסקת הרכישה מקרן היסוד. המשיב לא פעל כך וראה במועד הרכישה משנת 2009 כמועד רכישת כלל זכויותיה של האגודה. לפיכך, ברי כי נקיטת עמדה עקבית מצד המשיב מחייבת את המסקנה כי האגודה רכשה את מלוא זכויות הבעלות בהסכמי הרכישה בשנת 2009.

יחסים מיוחדים

26. משקבענו כי האגודה רכשה את מלוא זכויות הבעלות על פי הסכמי הרכישה, נשוב ונבחן את שווי הזכויות. הואיל ואין חולק כי האגודה וקרן היסוד פעלו בתום לב, נותר לבחון האם התמורה החוזית שנקבעה הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים. לצורך כך יש לבחון תחילה האם בין קרן היסוד לאגודה וחבריה שררו יחסים מיוחדים במובן ההגדרה.

27. ראינו שיחסים מיוחדים הינם כאלו הנובעים מקשר בין הצדדים ומתכונותיהם של הצדדים לעסקה, יחסים שהניעו את הצדדים לקבוע תמורה שונה מזו שהייתה מתקבלת במכירה לצד שלישי. עם זאת, כאשר המחיר שנקבע הושפע מתכונותיהם המיוחדות של המקרקעין הנמכרים, אין בכך להעיד על יחסים מיוחדים.

לעיתים קשה להבחין בין השניים, דהיינו להבחין האם המחיר הושפע מתכונות הצדדים או מתכונות הנכס. ההבחנה תעשה בנסיבות כל מקרה ומקרה. ודוק, לעתים המחיר יושפע משתי הסיבות כאחד. במצב כזה די בכך שאחד הגורמים שהניעו את הצדדים לקבוע מחיר חוזי השונה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ממחיר השוק, נובע מאותם יחסים מיוחדים, על מנת לקבוע שבשל היחסים המיוחדים לא יחול
החריג לשווי האובייקטיבי כקבוע בהגדרת שווי הזכות.

28. ובענייננו, כפי שראינו מסקירת הרקע, היחסים שבין קרן היסוד לאגודה החלו לפני שנים
רבות. לא מדובר ביחסים רגילים של בעל מקרקעין ומחזיק, בין כחוכר ובין כבר רשות. ראינו כי
בתחילת שנות ה-30, כאשר נקלעה קצ"א למשבר כלכלי, ניתנה לחברי האגודה אפשרות לקבל
לידיהם, ללא כל עלות, למעט תשלום חובות קצ"א, בעלות מלאה במקרקעין (נספח "א" למע/2).
בסופו של יום הועברו הזכויות מקצ"א לקרן היסוד לא במסגרת עסקה כלכלית אלא מסיבות
אידיאולוגיות. קרן היסוד, כמו קצ"א, הייתה גורם מיישב, גוף שרכש אדמות כדי ליישב בהן יהודים
שיאחזו בקרקע. כך ניתן לראות כי בהסכם שבין קרן היסוד לקצ"א (נספח "ד" למע/3) כלולות
התחייבויות מיוחדות המעידות על יחס מיוחד שבין קרן היסוד כגוף מיישב לבין האגודה. בין היתר
נאמר בהסכם (סעיף 2):

"המושב מקבל עליו כי המגרשים הנ"ל ישמשו אך ורק כמגרשים
ציבוריים אשר הנאתם לציבור בלפוריה כולו ובעיקר מקבל עליו
המושב כי כל אלה אשר קנו אדמה מן החברה בגוש בלפוריה וכל
הבאים אחריהם וכל החוכרים מהם או מן הבאים אחריהם לא יופלו
לרעה באיזה אופן או זמן שהוא וכי הם יהיו רשאים להנות מן
המגרשים ומכל בנין או מפעל אשר יוקמו עליהם באותה מידה
שאזרחי בלפוריה יהנו מהם בלי כל הפליה שהיא".

29. מאז חתימת ההסכם עם קצ"א וחתימת הסכמי החכירה עם החברים המשיכו יחסים
מיוחדים בין הצדדים, כאשר קרן היסוד מסכימה שהאגודה תחזיק בנכסים ציבוריים, גם ללא
הסכמי חכירה, מסכימה להעמדת נכסים לחברים נזקקים וכדומה.

לאחר שחוזי החכירה פקעו, בשנת 1987, החלו המגעים בין הצדדים לניתוק הקשר. תפקיד
קרן היסוד, כגורם מיישב, הסתיים למעשה ועל-כן גם ניתוק הקשר הושפע מהיחסים המיוחדים
שהחלו בשנת 1939, כאשר קרן היסוד בחרה לשמש כגורם המיישב. הצדדים הסכימו על תמורה
מיוחדת שאינה משקפת בשום דרך את שווי המקרקעין. הם קבעו עקרונות היפותטיים לעריכת
שומה, תוך התעלמות מהשימושים המותרים במקרקעין השונים ומייעודם (ראו חוות דעתו של מר
ארז כהן משנת 2007, נספח לחוות הדעת מע/2). במיוחד חשוב לציין כי הוסכם ששומת הקרקעות
החקלאיות תוערך לפי השווי ביעוד לחקלאות "ללא התייחסות לכל פוטנציאל לשינוי יעוד, גם
אם שינוי היעוד כבר התממש" (חוות הדעת עמ' 2).

עקרונות השומה וההנחיות שניתנו לשמאי מעידים כי הצדדים ביקשו לקבוע תמורה חוזית
שאינה נובעת רק מתכונות המקרקעין אלא מושפעת משיקולים חיצוניים אחרים, כלומר מהקשר



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

המיוחד שביניהם. אילו רצו להתייחס רק לתכונות המקרקעין היו נותנים לשמאי הוראות אחרות שמביאות בחשבון את קשיי המכירה לצד שלישי ואת זכויות החזקה ולא קובעים מצב היפותטי המתעלם מייעוד המקרקעין ומזכויות החזקה.

כעולה מחוות הדעת, הצדדים ביקשו להתעלם מחלק מתכונותיהן המיוחדות של המקרקעין. כן ביקשו להתעלם מזכויות של חכירה והחזקה. השטח נשוא השומות נקבע לפי שטח כחלקות, תוך התעלמות מהפקעות וכדומה.

מקום שבו נפרשים הנימוקים למחיר החוזי המוסכם וכאשר עולה שהמחיר החוזי המוסכם מתעלם לחלוטין משווי שוק, משווי המקרקעין בעסקה חופשית, וכאשר מחיר זה אינו מושפע רק מתכונותיהן המיוחדות של המקרקעין, מתחייבת המסקנה כי המחיר החוזי נקבע בשל יחסים מיוחדים. כאשר המחיר החוזי נקבע על רקע יחסים ארוכי שנים, יחסים שאינם יחסים רגילים שבין בעל מקרקעין למחזיק, מתחזקת מסקנה זו.

30. על-כן הננו קובעים כי המחיר החוזי שנקבע בהסכמי הרכישה הושפע מהיחסים המיוחדים שבין הצדדים.

משמעות הקביעה כי התמורה החוזית הושפעה מיחסים מיוחדים שבין הצדדים הינה כי לא חל הריג לקביעת שווי הזכויות ועלינו לברר מהו שווי השוק של המקרקעין.

שווי שוק

31. האגודה מבססת טענותיה בעניין שווי השוק של חלקת הפרדס על חוות דעתו של השמאי ארז כהן (מע/2). חוות הדעת הוכנה בשנת 2011 אולם על פי האמור בה היא תואמת את הערכותיו של השמאי כפי שנמסרו לאגודה בשנת 2009, עם עריכת הסכם הרכישה. לחוות הדעת משנת 2011 אף צורפה הערכת השמאי משנת 2009 שנתונה זהים.

על פי האמור בחוות הדעת ובתשובותיו של השמאי בחקירתו בבית המשפט, נערכה חוות הדעת על בסיס שווי המקרקעין על פי גישת ההשוואה לעסקאות שנערכו במקרקעין דומים בעפולה. בין היתר נבחנו עסקאות למכירת מגרשים המיועדים ליחידות צמודות קרקע בחלק הצפוני של עפולה (פסקה 4.11 לחוות הדעת). השמאי ערך גם השוואה למקרקעין בעפולה שיעודם לתעשייה ומסחר.

השמאי הפנה בחוות דעתו משנת 2009, אותה אימץ גם בשנת 2011, לתכנית המתאר המקומית לעפולה, ג/12567, לפיה צפויה חלקת הפרדס להיכלל במתחם B שבתכנית, מתחם



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

שמויעד לשינוי ייעוד למגורים, תעשייה ומסחר. כן הביא בחשבון כי תכנון מתחם B צפוי להימשך
על פני 15 שנה מאישור התכנית, כלומר עד שנת 2020.

השמאי הדגיש בחוות דעתו כי תכנית המתאר לעפולה שאושרה בשנת 2005, תכנית
ג/12567, התנתה כל מתן היתר בנייה בהכנת ובאישור תכנית מפורטת. הואיל ותכניות מפורטות
לחלקי המתחם טרם אושרו קבע השמאי שיש לחשב מקדם דחייה, דהיינו להפחית מהשווי אחוז
מסוים בשל האפשרות שמימוש היעוד ידחה עד אישורן של התכניות המפורטות. השמאי העריך כי
מדובר בדחייה של כ-4 שנים וקבע מקדם דחייה של 0.763. עוד קבע מקדמי דחיה למימוש כל אחד
מהיעודים השונים.

בסיכום חוות הדעת קבע שווי לכל חלק מחלקת הפרדס לפי היעוד הצפוי על פי תכנית
המתאר. שווי זה הוכפל במקדם דחיה לאישור התכנית ובמקדם דחיה למימוש כל אחד מהיעודים.
בסופו של דבר קבע כי ערך חלקת הפרדס כולה הינו 51,287,078 ₪, כלומר שווי מעוגל לכל דונם
140,000 ₪.

השמאי התייחס גם לעסקה המאוחרת יותר שבוצעה, מכירת חלק מהמתחם בשטח של כ-
135.14 דונם, תמורת 17,568,460 ₪. מכירה זו משקפת שווי נטו נמוך במעט של 130,000 ₪ ועל-כן
קבע שהערכותיו הינן סבירות.

32. המשיב מצדו לא צירף כל חוות דעת שמאית בנוגע לשווי המקרקעין במועד העסקה. המשיב
הסתפק בהפניה לחוות הדעת הראשונית של השמאי כהן, חוות הדעת משנת 2007, שהוכנה במסגרת
ההסכם שבין האגודה לקרן היסוד, על פי הנחיות מפורשות שניתנו לשמאי.

אין ספק שחוות דעת זו של מר כהן משנת 2007 אינה משקפת את שווי המקרקעין במועד
העסקה. בחוות הדעת עצמה מציין השמאי כהן כי היא נערכה על פי הנחיות שניתנו לו, המתעלמות
מחלק מהנתונים הרלבנטיים להערכת השווי. כך הוא מציין כי התעלם לחלוטין מפוטנציאל שינוי
היעוד ומהפקעות, התעלם מיעוד שהשתנה בפועל וכדומה. בחוות דעתו מע/2 הוא אומר מפורשות
ביחס לשומה משנת 2007, כי "הערכים שנקבעו בשומה אינם מייצגים שווי שוק של חטיבת
הקרקע, אלא שווי תאורטי בלבד" (עמ' 6) (ראו גם עדותו עמ' 17 שורה 4).

משמע, חוות הדעת משנת 2007 אינה יכולה לשמש בסיס לקביעת שווי השוק של
המקרקעין.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

33. לכאורה, בפנינו רק חוות דעת אחת בדבר שווי השוק של המקרקעין בשנת 2009, כלומר במועד העסקה. זוהי חוות הדעת משנת 2011. אלא שלא כך הדבר. המשיב טוען ובצדק, כי חוות דעת זו אינה מתייחסת לנתונים הרלבנטיים וכי גם היא חוות דעת היפותטית המתייחסת לשווי המקרקעין במכירה חופשית ממוכר מרצון לקונה מרצון, תוך התעלמות מנתוני המקרקעין הרלבנטיים.

בחקירתו של השמאי כהן הוא אישר כי התעלם מכך שהמקרקעין מוחזקים על ידי האגודה וחבריה (עמ' 13). הוא התעלם ממגבלות על סחירות המקרקעין, מגבלות הנובעות מהסכמי החכירה שבין קרן היסוד לחברים (עמ' 14). השמאי אישר כי ערך את השומה למקרקעין פנויים (עמ' 16 שורה 18).

34. כאשר עורכים שומה לצורך קביעת שווי שוק של זכות במקרקעין, חייב המערך להתייחס לכל הנתונים הרלבנטיים. בדרך כלל נערכת שומה על פי שיטת ההשוואה, דהיינו השוואה לעסקאות במקרקעין דומים (ראו ע"א 738/10 דבאח נ' מדינת ישראל (17/11/2013); ע"א 323/85 מדינת ישראל נ' מזרחי, פ"ד לט(4) 185 (1985)). עם זאת, ההשוואה צריכה להביא בחשבון התאמה נדרשת בשל שינויים בתכונות של המקרקעין השונים. שינויים אלו נובעים ממיקום שונה, ממגבלות תכנוניות או אחרות על מימוש היעודים, משאלת זמינות המימוש בשל המגבלות הפיסיות והאחרות, ממצבם של המקרקעין כפנוי או כתפוס וכו' (ראו ע"א 3159/09 חברת רכבת ישראל בע"מ נ' בית עדה (28/4/13)). זאת ועוד, השימושים המותרים במקרקעין צריכים להיבחן על פי התכנון התקפות ביום השומה, תוך מתן משקל לצפיות בדבר שינוי השימושים בעתיד.

35. השומה העדכנית של השמאי כהן אינה עונה על דרישות אלו. השמאי כהן התעלם ממצבם המיוחד של המקרקעין ובמיוחד חשוב לציין כי התעלם מעובדת היותם מקרקעין תפוסים. מכירתה של חלקת הפרדס לקונה מרצון הייתה כפופה לזכויות החזקה של האגודה וחבריה. יתרה מזו, גם על פי ההסכם בו רכשה קרן היסוד את המקרקעין מקצ"א הייתה זכותה של קרן היסוד כפופה לזכויותיה של האגודה. מגבלות אלו מצאו ביטוי גם בחוזי החכירה עם החברים, שכן בסעיף מ"ג לחוזי החכירה נאמר "בלי הסכמת החוכר תהיה רשאית הקרן להעביר את זכויותיה על הנכסים המוחכרים רק לחברת קרן קיימת לישראל".

על פי חוות הדעת משנת 2009 חלקת הפרדס לא הוחכרה לאגודה אלא לחברים (עמ' 9). ברי כי המגבלות שהוטלו על הקרן ואשר נועדו לשמר את זכויותיה המיוחדות של האגודה וחבריה חלו גם על מכירת זכויות בחלקת הפרדס לאגודה. משמע, זכויותיה של קרן היסוד היו כפופות לזכויות וטו של האגודה וחבריה. כפיפות זו של הזכויות במקרקעין צריכה למצוא ביטוי בהערכת שווי המקרקעין. יתכן שניתן לטעון כי כפיפות זו הסתיימה בשנת 1987 עם פקיעת הסכמי החכירה, אולם



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה - אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

יש לתת ביטוי גם לטענת האגודה והחברים כי עמדה להם הזכות לחדש את הסכמי החכירה באותם תנאים. גם לכך יש לתת ביטוי בהערכת שווי.

בנסיבות אלו, ברי שגם חוות הדעת שהגישה האגודה אינה משקפת את שווי השוק של המקרקעין.

36. ניצבים אנו בפני מצב שבו הוגשה חוות דעת אחת שאינה משקפת את שווי המקרקעין ביום העסקה, שכן חוות הדעת מתעלמת מנתונים רבים. מאידך, הסתמכות המשיב על חוות הדעת משנת 2007 ועל התמורה החוזית, אינה יכולה לאפשר את קביעת שווי המקרקעין.

בסעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע:

"הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון, לפי שיקול-דעתה, בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול-דעתו".

סמכויותינו על פי הוראה זו רחבות ביותר ולכאורה יכולים אנו לנסות ולקבוע את שווי המקרקעין. עם זאת, בהעדר חוות דעת המתייחסת לתכונות המיוחדות של המקרקעין אין בידינו כלים מספיקים לקבוע את שווי הזכויות שנמכרו.

נעיר גם כי טענת המשיב בסיכומיו (סעיף 20), כי שווי מקרקעין תפוסים הינו 40% משווים כפנויים, אינה יכולה לבוא במקום חוות דעת רלבנטית.

37. בנסיבות אלו, עומדים אנו בפני מספר אפשרויות, אולם דומה שהאפשרות הראויה ביותר אשר תאפשר שומת מס אמת הינה החזרת הדיון לשלב ההשגה על מנת לאפשר לאגודה מחד, ולמשיב מאידך, לשום את המקרקעין כפי שוויים ביום העסקה על פי כל הנתונים הרלבנטיים. במסגרת זו, יוכלו הצדדים למצות את הליך בירור השומה והערכת השווי על פי העקרונות שבפסק דיננו זה.

הערה לפני סיום

38. ההליכים בתיק זה אינם רגילים, שהרי בדרך כלל מי שמבקש לבסס את הערכת השווי על התמורה החוזית המוסכמת הינם הצדדים לעסקה ולא המשיב. במקרה הנוכחי מבקשת האגודה לשלם מס רכישה על פי שווי השוק הגבוה ב-6500% מהתמורה החוזית. לטענת המשיב, מטרת



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

האגודה הינה להתחמק מתשלום מס השבח שבו תחויב במכירת המקרקעין (כפי שנעשה במקרקעין
נשוא תיק 12-05-36903). כלומר, להביא לכך ששווי הרכישה של המקרקעין יהיה גבוה.

אכן קביעת שווי רכישה גבוה משווי התמורה החוזית יקטין את השבח הצפוי ממכירת
המקרקעין ויקטין את חבות מס השבח שבו יישאו האגודה והחברים במכירה. אלא שטענת המשיב
אינה מדויקת. נקודת המוצא לחיוב במס הינה כי כל בעל זכויות יישא במס על הרווח שנצבר לו,
דהיינו על השבח שהצטבר בעת שהזכויות במקרקעין היו שלו. על-כן, יש לקבוע את השווי למועד
עריכת העסקה.

במקרה הנוכחי, קבלת עמדת המשיב להעדפת השווי החוזי, שווי הנמוך משווי המקרקעין
במועד העסקה, תביא להטלת מס שבח על שבח שנוצר לקרן היסוד ולא לאגודה. שבח זה פטור ממס
ועל-כן משמעות קבלת עמדת המשיב תהא הטלת מס על שבח פטור. ברי, שלא ניתן לתת יד, בדרך
של שינוי שווי רכישה, לחיוב במס על שבח שהמחוקק בחר, משיקולים שונים, לפטור.

סוף דבר

39. כאמור, הגענו למסקנה כי בין האגודה לקרן היסוד התקיימו יחסים מיוחדים וכי התמורה
החוזית שנקבעה הושפעה מיחסים מיוחדים אלו. לפיכך, קבענו כי שווי הזכויות שנרכשו על ידי
האגודה יחושבו על פי שווי שוק.

עם זאת, הגענו למסקנה כי חוות הדעת שהגישה האגודה אינה משקפת שווי שוק, שכן היא
מתעלמת מנתונים רלבנטיים להערכת שווי.

40. בנסיבות אלו, הננו מקבלים את הערר באופן חלקי, מורים על ביטול השומה שהוצאה
לאגודה ומורים על החזר הדיון לשלב ההשגה. בהתאם אנו מורים, כי האגודה תהא רשאית להגיש
חוות דעת עדכנית לעניין שווי המקרקעין עד ליום 15/9/14.

שווי המקרקעין יקבע ליום העסקה - 27/5/2009. הערכת שווי המקרקעין תכלול התייחסות
של השמאי גם למגבלות על זכויות הבעלות, ובין היתר, להשפעת זכויות האגודה והחברים להחזקה
במקרקעין, למגבלות על העברת הזכויות לצדדים שלישיים על פי חוזי החכירה, ככל שהם חלים על
חלקת הפרדס, תוך התחשבות בכך שחוזי החכירה פקעו ונותרה מחלוקת לעניין חידושם, תוך
לקיחה בחשבון של היעודים המותרים במועד העסקה והצפייה לשינוי היעודים והשימושים על פי
תכנית המתאר הרלבנטית. השמאי ייקח בחשבון גם את המועדים הצפויים להשלמת התכניות
המפורטות על פי הוראות תכנית המתאר ויקבע את ההפחתות המתאימות בשים לב למועדים אלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 11-02-20580 מושב בלפוריה- אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
חיפה

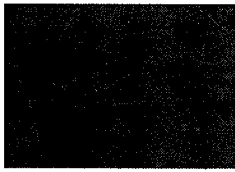
ו"ע 12-05-16045 מושב בלפוריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 12-05-36903 בן עזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בנסיבות המקרה, איננו נותנים כל צו להוצאות.

41. אנו קובעים קדם משפט בתיקים 12-05-36903 ו-12-05-16045 ליום 14/12/14 שעה 09:00.

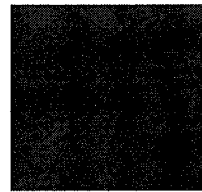
ניתן היום, כ"ו תמוז תשע"ד, 24 יולי 2014, בהעדר הצדדים.



שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה



יחזקאל-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה



ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה