

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 49180-11-18 קיבוץ גזר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: .

**בפני: כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה
שמאי המקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה**

- עוררים**
1. קיבוץ גזר
 2. עופר ונגה פולגר
 3. יהונתן שלו ומיכל פלג
 4. רונית פיירשטיין
 5. בנימין ולירון פרידמן
 6. ברק צברי ומאיה שוסטר צברי
 7. פביאן קאמפס וקרן פדרו קאמפס
 8. אילן בראודה
 9. יונתן בראודה
 10. רחל ואמיר הירש
 11. מרטין ואבי פולק
 12. מאירה אוסישקין
 13. יעקב אביב והילה
 14. יניב ושמרית עטיה
 15. מיכאל בר אור ולוטמית בורבין
 16. נדב ודנה גופר
 17. תומר שלוסר
- ע"י ב"כ עוה"ד עופר אלבוים ודותן עינב
ממשרד שקל ושות', עו"ד

נגד

משיב
מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז ת"א, אזרחי

ספרות:

יצחק הדרי מיסוי מקרקעין
אהרן נמדר מס שבת מקרקעין

חקיקה שאוזכרה:

- חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 6, 9(ה), 62, 63
 תקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), תשנ"ו-1995
 תקנות האגודות השיתופיות (שיוך דירות בקיבוץ מתחדש), תשס"ו-2005: סע' 5
 חוק-יסוד: מקרקעי ישראל
 תקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ מתחדש), תשס"ו-2005: סע' 3
 חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968: סע' 1
 תקנות האגודות השיתופיות (ערבות הדדית בקיבוץ מתחדש), תשס"ו-2005: סע' 3(ב)
 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974: סע' 22

מיני-רציו:

* ועדת ערר לענייני מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז, דחתה, ברובו, ערר העוררים, על החלטת המשיב – מנהל מיסוי מקרקעין, שהוצאה בגין שומות מס השבח שהוטלו על קיבוץ מתחדש ושומות מס הרכישה שהוטלו על חבריו. במרכז הדיון עומדת השאלה: האם הסכמי השיוך שבין הקיבוץ לעוררים מהווים "מכירה" של "זכות במקרקעין"?

* מסים – מס שבח מקרקעין – סיווג העסקה

* מסים – מס שבח מקרקעין – מכירה

* מסים – מס שבח מקרקעין – זכות במקרקעין

* מסים – מס שבח מקרקעין – חבות במס

העוררים הגישו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין בהשגות על שומות מס שבח שהוטלו על עורר 1 – קיבוץ גזר ועל שומות מס רכישה שהוטלו על עוררים 2-17. כל השומות עוסקות בהסכמים בין הקיבוץ לבין העוררים 2-17, במסגרתם שויכו לעוררים אלה בתיים/מגרשים לבנייה עצמית בשטחי הקיבוץ. ערר זה מציב שתי שאלות מרכזיות: האם ההסכמים שבין הקיבוץ לעוררים מהווים "מכירה" של "זכות במקרקעין"? אם התשובה לשאלה הקודמת חיובית, יש לקבוע מה הוא שווי המכירה?

ועדת ערר לענייני מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

המתווה של הקיבוץ המתחדש, ובכלל זה קבלת החברים החדשים ושיוך המקרקעין להם ולחברים הוותיקים, נעשה בהתאם לנוהל שקבע רמ"י ובליווי. משהחלה פעולת השיוך, נחתמו הסכמים והוצאו מכוחם היתרי בניה, החלטות המועצה הניצבות בסיס מהלכים אלה, שוב אינם בבחינת מדיניות כללית גרידא, אלא הן יוצרות אינטרס ציפייה והסתמכות אצל כל חבר הפועל על פיהם, כי כל עוד יעמוד בתנאים שנקבעו – ייחתם עמו הסכם חכירה ביחס למגרש עליו הוא בונה את ביתו.

לא בנקל תוכל רשות מקרקעי ישראל להשתחרר מהמחויבות שנוצרה לה כלפי הקיבוץ וכלפי החברים להם שויכו המקרקעין לחתום עימם על הסכם חכירה לדורות.

תוצאת הדברים לפיה במסגרת הסכמי השיוך ויתר הקיבוץ על זכותו במקרקעין לטובת העברתה לידי החברים להם שויכו המקרקעין – ולכן יש לראות בכך מכירה, תואמת את המציאות ההולכת ונרקמת בקיבוץ המתחדש. החלת ההגדרות שבדיני המס צריכה להתאים למהות הכלכלית של מה שאירע. בשים לב למכלול הנסיבות יש אפוא לראות בויתור כמכירה וליישם את החוק בהתאם.

פסק דין

לפנינו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (להלן: "המשיב") בהשגות על שומות מס שבח שהושתו על עורר 1 - קיבוץ גזר (להלן: "הקיבוץ") ועל שומות מס רכישה שהושתו על עוררים 2-17 (להלן: "חברי הקיבוץ" או "החברים"). כל השומות עוסקות בהסכמים בין הקיבוץ לבין העוררים 17-2, במסגרתם שויכו לעוררים אלה בתיים/מגרשים לבנייה עצמית בשטחי הקיבוץ.

השאלות העיקריות השנויות במחלוקת הן שתיים:

- א. האם השיוך מהווה "מכירה" של "זכות במקרקעין", כמשמעותם של מונחים אלה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק").
- ב. אם התשובה לשאלה הקודמת חיובית, מה שווי המכירה שיש לקבוע?

עיקרי העובדות

1. הקיבוץ מסווג כ-"קיבוץ מתחדש", כהגדרת המונח בתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995. לעניינו של ערר זה רלוונטית האפשרות הפתוחה בפני הקיבוץ והנזכרת בהגדרה האמורה, לשייך דירות לחבריו.
 2. הקיבוץ הוא בעל זכות שכירות במקרקעין הידועים כגוש 4768 (להלן: "המקרקעין"), וזאת מכוח חוזה שכירות המתחדש מעת לעת, בינו לבין רשות מקרקעי ישראל (להלן, בהתאמה: "חוזה השכירות" ו-"רמ"י"). חוזה השכירות מהווה "הרשאה במקרקעין ישראל" ולכן הוא מקנה לקיבוץ "זכות במקרקעין", כמשמעותם של מונחים אלה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.
 3. ביום 28.12.2015 קיבלה האסיפה הכללית של הקיבוץ החלטה לביצוע שיוך הדירות בקיבוץ לחברי הקיבוץ (התהליך אשר החל בעקבות החלטה זו יכונה להלן: "הליך השיוך") לפי החלטה 1411 של מועצת מקרקעי ישראל (להלן: "המועצה"). החלטה זו עודכנה בהחלטה 1456 ולאחריה בהחלטה 1592 (החלטות המועצה המסדירות את הליך השיוך יכונה להלן: "החלטת המועצה").
 4. הליך השיוך מתבצע בשני שלבים:
- בשלב הראשון, הקיבוץ חותם עם החברים על שורה של הסכמים, במסגרתם משייך הוא לחברים דירות ומגרשי בניה, תוך שהחברים חותמים על כתבי התחייבות לטובת רמ"י ואשר נוסחו על-ידי רמ"י (להלן: "השלב התווי"). במסגרת שלב זה, משויכים לחברי

- הקיבוץ בתים או מגרשים, רמ"י והקיבוץ מאשרים הוצאת היתרי בנייה לחברים, ואלה בונים את ביתם מכספם על גבי המגרשים.
- בשלב השני, חברי קיבוץ חותמים על הסכם חכירה לדורות מול רמ"י – למשך 98 שנים (להלן: "השלב הקנייני"; השלבים הוגדרו באופן זה על ידי הצדדים).
- במועדים הרלוונטיים לערר זה, טרם החל השלב הקנייני וההליך מצוי בשלב השיוך החוזי. כפי שעוד יתברר, מחלוקת עיקרית בין הצדדים, עוסקת בשאלת מעמדו של שלב השיוך החוזי.
5. החל מסוף שנת 2016 החל הקיבוץ לקלוט את עוררים 2-7 (להלן: "החברים החדשים") לחברות בקיבוץ באמצעות חתימה על הסכם קליטה לחברות בקיבוץ (להלן: "הסכם הקליטה"), "נספח בניה" ו-"הסכם העברת זכויות" (להלן ביחד: "הסכמי הקיבוץ עם החברים החדשים").
6. בהתאם להסכמי הקיבוץ עם החברים החדשים, בד בבד עם קבלתם של החברים החדשים כחברים לקיבוץ, ישויכו לחברים החדשים מגרשים, עליהם יבנו את ביתם, מכספם ובאחריותם.
- החברים החדשים נדרשו לשלם לקיבוץ שני סכומים:
- א. תשלום בסך של 200,000 ₪ בגין עבודות פיתוח ותשתיות המבוצעות על ידי הקיבוץ. מעמדו של תשלום זה אינו שנוי במחלוקת, והוא לא חויב במס על-ידי המשיב.
- ב. על פי סעיף 15.1.1 להסכם הקליטה, החברים החדשים מתחייבים לשלם לקיבוץ סך של 300,000 ₪, אשר הוגדר בסעיף כתשלום עבור החלק בהון האגודה. מעמדו של תשלום זה שנוי במחלוקת בין הצדדים, והוא חויב על ידי המשיב כתמורה בגין מכירה של זכות במקרקעין מהקיבוץ לחברים החדשים.
7. בעקבות ההחלטה על הליך השיוך, סמוך לתקופה בה נקלטו החברים החדשים ומעט לאחר מכן, בוצע הליך שיוך אף לחלק מחברי הקיבוץ הוותיקים – הם העוררים 8-17 (להלן: "החברים הוותיקים"). השיוך לחברים הוותיקים כלל שיוך של מגרשים עליהם בנויים בתי המגורים בהם התגוררו זה מכבר, או שיוך של מגרשים אחרים עליהם יוכלו לבנות את בתיהם (עמ' 21 ש' 29-34 לפרוטוקול). כמו עם החברים החדשים, אף עם החברים הוותיקים כלל הליך השיוך חתימה על "הסכם העברת זכויות" לו צורפו כמה נספחים (להלן: "הסכמי הקיבוץ עם החברים הוותיקים").
- בשולי הדברים אציין כי כל החברים הוותיקים שעניינם נדון במסגרת ערר זה, נקלטו כחברים בקיבוץ אחרי שנת 2003.
8. בהתאם להוראות סעיפים 4.4.1 ו-5.1 להחלטת המועצה, הקיבוץ מתחייב לשלם לרמ"י דמי חכירה בשיעור של 3.75% מערך הקרקע, מראש וטרם הפניית החברים לרמ"י לצורך חתימה על בקשה להיתר בניה. סכום זה משולם לקיבוץ על-ידי החברים (עדותו של מר בנימין רגיל, עמ' 23 לפרוטוקול ש' 21-30). אף מעמדו של תשלום זה אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים ובשלב זה הוא לא חויב במס.
9. הקיבוץ וחברי הקיבוץ דיווחו על חתימת ההסכמים למשיב, כאשר שווי המכירה לפי השומות העצמיות שדווחו למשיב הינו אפס ₪.

10. המשיב דחה את השומות העצמיות והוציא לקיבוץ ולחברי הקיבוץ שומות. בבסיס שומות אלה ניצבת קביעתו של המשיב כי סך של 300,000 ₪ ששילמו כל זוג חברים חדשים לקיבוץ, הוא תמורה בגין מכירה של זכות במקרקעין מהקיבוץ לחברים החדשים. כמו כן סבור המשיב כי אי גביית תשלום מהחברים הוותיקים נעשתה בעקבות "יחסים מיוחדים" בין הצדדים, ולכן יש להעמיד את שווי הזכות שנמכרה לזוג חברים ותיקים, אף הוא על סך של 300,000 ₪.
11. העוררים הגישו השגה כנגד השומות שהוציא המשיב. לאחר שנערך דיון בין הצדדים, דחה המשיב ביום 13.9.2018 את ההשגה, ובעקבות כך הוגש הערר שלפנינו.
12. הסכומים השנויים במחלוקת בערר זה, נובעים משומת מס שבח שהוציא המשיב לקיבוץ ומשומות מס רכישה שהוציא המשיב לחברי הקיבוץ הוותיקים והחדשים – כדלקמן:
מס שבח קיבוץ - 1,445,471 ₪; מס רכישה חברים ותיקים - 230,639 ₪; מס רכישה חברים חדשים - 138,462 ₪.
13. הצדדים הגישו את ראיותיהם באמצעות תצהירים. מטעם העוררים, העידו מר בנימין רגיל – מנהל הקהילה של הקיבוץ, מר ברק צברי – חבר חדש בקיבוץ, רו"ח אופיר מורדיאן – רואה החשבון של הקיבוץ ורו"ח אמיר כהן - מומחה מטעם העוררים אשר הגיש חוות-דעת שמטרתה להראות כי סך של 300,000 ₪ הוא תשלום עבור הון האגודה בלבד. מטעם המשיב, העידו גב' מיכל סופר – מנהלת מחלקת מיסוי מקרקעין נתניה (על חקירתה הנגדית ויתרו העוררים), מר אבנר חן – סגן מנהלת מיסוי מקרקעין רחובות ורו"ח גד הילמן – מנהל מחלקת חקלאות וקיבוצים בחטיבה המקצועית ברשות המסים, אשר הגיש חוות-דעת נגדית לזו שהגישו העוררים.

עיקרי טענות הצדדים

להלן יובאו עיקרי טענות הצדדים. הטענות יפורטו בהרחבה, במידת הצורך והרלוונטיות, במסגרת הדיון וההכרעה.

עיקרי טענות העוררים

14. הקיבוץ לא ביצע מכירה של זכות במקרקעין, שכן לפי הוראות סעיפים 8 ו-23 לחוזה השכירות בינו לבין רמ"י, הקיבוץ כלל אינו רשאי למכור זכות במקרקעין.
15. החלטות מועצת מקרקעי ישראל על בסיסן בוצע הליך השיוך, אינן מקנות זכויות לקיבוץ או למי מחבריו. מדובר בהנחיות מינהליות, אשר אינן יוצרות זכות משפטית אכיפה לטובת מאן דהוא. כתוצאה מכך ובהתאם לפסיקה, הפניית החברים לרמ"י לצורך חתימה על הסכם חכירה והמלצה על מועמדותם כחוכרים, אינה מהווה מכירת זכות במקרקעין, שכן פעולות אלו אינן ניתנות לאכיפה משפטית כלפי רמ"י – אשר נותר סוברני לקבל את החלטותיו.
16. הקיבוץ לא ויתר על זכויותיו במקרקעין לחברי הקיבוץ באופן ישיר. מדובר בשתי עסקאות נפרדות: העסקה האחת, היא בין הקיבוץ לרמ"י ובמסגרתה הקיבוץ מחזיר את חלקו

- במקרקעין לרמ"י ואלו נגרעים ממשבצת הקבע של הקיבוץ. העסקה השנייה, היא עסקת חכירה בין רמ"י לבין החברים. על כן, הוויתור נעשה כלפי רמ"י ולא כלפי חברי הקיבוץ.
17. מעמדו של החבר החדש בקיבוץ הוא כמעמד של בר רשות מטעם הקיבוץ לביצוע עבודות בניה במקרקעין. מעמד זה אינו מגיע כדי זכות במקרקעין, שכן ההרשאה שניתנה להם אינה שימוש רחב המאפשר להם לקבוע את השימוש במקרקעין, לבצע פעולות לפי שיקול דעתם ולהשתמש במקרקעין כראות עיניהם.
18. מכירה של זכות במקרקעין, כמשמעותה בחוק, תבצע רק בשלב השיוך הקנייני – במועד בו יחתמו החברים על הסכמי החכירה לדורות מול רמ"י.
19. לחילופין, גם אם ייקבע כי הקיבוץ מכר זכות במקרקעין לחברים להם בוצע שיוך של מקרקעין, הרי ששווי המכירה הוא אפס.
- הטעם לשווי זה נעוץ בכך שבהתאם להסכם הקליטה, החברים החדשים שילמו לקיבוץ סך של 300,000 ₪, המהווים השקעה בהון האגודה. חברי הקיבוץ נהנים מאגד של זכויות וחובות וכן זכאים לחלוקת הרווחים הנובעים מנכסיו היצרניים של הקיבוץ, ולפי סעיף 83 לתקנון הקיבוץ אף לשיוך עתידי של נכסים אלה.
- בהתאם לחוות-דעת שהגישו העוררים, שווי הנכסים היצרניים של הקיבוץ הוא בסך של כ- 24,460,000 ₪. נכון למועד קליטת החברים החדשים היו בקיבוץ 153 חברים. חישוב פשוט ילמד כי ערך חלקו של כל חבר בהון האגודה הוא מעט מעל 150,000 ₪, ולכן גבייה של סך של 300,000 ₪ מכל זוג חברים חדשים, מהווה אך ורק תשלום בעד הון האגודה ולא תשלום בעד כל זכות אחרת.
20. גם אם לא מדובר בתשלום עבור הון האגודה, הרי שמדובר בתשלום דמי כניסה או דמי קליטה לקיבוץ. תשלומים אלה משקפים את ההנאה הצפויה לחברים החדשים ממגוון השירותים שמספק הקיבוץ.
21. החברים הוותיקים כלל לא נדרשו לשלם כספים להון האגודה, מאחר שהם סייעו בהקמת הקיבוץ ובנייתו. לאור זאת ולחילופי חילופין, לא ניתן למסות את הרוכשים הוותיקים, שכן אלו לא שילמו דבר עבור השיוך.
22. טענת אפליה ואכיפה בררנית: ככלל, רשות המסים לא מסתה קיבוצים אחרים אשר עברו הליך שיוך. גם בקיבוצים בהם הושת מס, דובר היה בהסכמי פשרה אשר נקבעו בהם שומות בסכומים נמוכים. קיבוץ גזר עצמו חתם על הסכם פשרה מסוג שכזה, בגין שיוך שביצע כמה שנים קודם להליך הנוכחי.

עיקרי טענות המשיב

23. הליך השיוך שלפנינו, מהווה מכירת זכות במקרקעין בהתאם להוראות סעיף 1 לחוק. במסגרת הליך השיוך, מתחייב הקיבוץ לוותר על זכויותיו במקרקעין, לטובת שיוכם לחברים. כבר במסגרת השיוך החוזי, הקיבוץ מקנה לחברים זכות חזקה ייחודית במקרקעין הספציפיים ששויכו להם, והחברים נהנים מזכויות בעלות מאפיינים רכושיים (סחירות,

היכולת לשעבד את המקרקעין והזכות להורשה). מדובר בזכויות מהותיות, שהועברו במסגרת הליך השיוך לחברים. בהתאם לכך, נמכרה לחברים זכות במקרקעין בהתאם לחוק. המכירה שבוצעה היא הענקה של זכות במקרקעין, או ויתור על זכות לקבל זכות במקרקעין.

24. בעקבות ההסכמים שנחתמו עמם, חברי הקיבוץ - ותיקים וחדשים כאחד – קיבלו לידיהם זכויות שלא היו בידיהם קודם, תוך התחייבות של הקיבוץ שלא לחזור בו מהעברת זכויות אלה. התחייבות זו של הקיבוץ לוותר על זכויותיו, נעשתה כחלק מהחלטת המועצה המבטיחה העברת הזכויות במקרקעין לחברים להם שויכו המקרקעין.

25. בתמורה להעברת הזכויות, שילמו החברים החדשים סך של 300,000 ₪ למגרש. זהו התוכן הכלכלי האמתי של העסקה שנרקמה בהסכם העברת הזכויות, וגם אם נכתב בהסכם כי מדובר בתשלום עבור הון האגודה, לא כך הם פני הדברים. לא רק שלקיבוץ אין הון אגודה בר שיוך בסכום הנטען, אלא שהוא מצוי בגירעון. לאור התחייבות שונות של הקיבוץ, המצטרפים החדשים לא קיבלו ולא עתידים לקבל חלק מאמצעי הייצור של הקיבוץ. אין זה סביר לטעון כי החברים החדשים שילמו סך של 300,000 ₪, עבור נכס שהסיכוי שיקבלו ממנו ערך זה הוא נמוך למדי, ובה בעת לטעון כי הם לא שילמו כלום עבור השיוך של מגרש עליו הם בונים את ביתם בקיבוץ במרכז הארץ.

26. החברים הוותיקים ויתרו על הבתים בהם התגוררו עד לקבלת המקרקעין ששויכו להם, על הזכות למדור ועל דמי עזיבה ([תקנה 5 לתקנות האגודות השיתופיות \(שיוך דירות בקיבוץ מתחדש\)](#), תשס"ו-2005 (להלן: "תקנות שיוך דירות")) – כל אלו הם כסף או שווי כסף ומהווים תמורה לקבלת הזכויות במקרקעין. בהינתן היחסים המיוחדים בין החברים הוותיקים לבין הקיבוץ, שווי המכירה צריך להיקבע בהתאם לשווי השוק של המקרקעין – השווי שהחברים החדשים היו נכונים לשלם - 300,000 ₪.

27. מכלול השירותים הקיים בקיבוץ הם חלק מערך הזכויות במקרקעין, ובהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות – הם כלולים בו.

28. ההחלטה של מועצת מקרקעי ישראל קובעת כי השיוך יתבצע בהתאם לתקנון האגודה וכי החברים זכאים לשיוך מכוח החלטת האסיפה הכללית של הקיבוץ. על כן, הסבירות כי רמ"י לא תחתום על חוזה חכירה לדורות, לאחר שאישרה את הבנייה הפרטית על-גבי המקרקעין, היא נמוכה למדי – אם בכלל. כרשות מינהלית, רמ"י כפופה לדרישות המשפט המינהלי, ובהעדר הצדקות כבדות משקל המעוגנות בהסכמים שנחתמו ובהחלטות המועצה, רמ"י מחוייבת למתווה שהיא יצרה. כך או אחרת, אין בעצם קיומה של אפשרות הסירוב כדי לשלול את אופיין של העסקאות כמכירת זכויות במקרקעין.

29. טענת האפליה היא טענה שגויה, שכן עמדת המשיב לפיה מדובר במכירה של זכויות במקרקעין לצורך דיני המס, לא שונתה. כך נוהגת רשות המסים גם עם קיבוצים אחרים, אשר כולם דיווחו על עסקאות במקרקעין בעת ביצוע הליך השיוך. עם חלקם אכן חתם המשיב על הסכמי פשרה, אך זאת רק בנוגע לשווי המכירה והמס המתחייב, ולא על עצם קיומה של מכירת זכות במקרקעין.

דיון והכרעה

30. כאמור, ערר זה מציב לפתחנו שתי שאלות מרכזיות:

א. האם ההסכמים שבין הקיבוץ לעוררים מהווים "מכירה" של "זכות במקרקעין"?

ב. אם התשובה לשאלה הקודמת חיובית, יש לקבוע מה הוא שווי המכירה.

אפנה לדון בשאלות אלה כסדרן, ואחריהן – לעניינים נדרשים נוספים.

א. האם ההסכמים שבין הקיבוץ לעוררים מהווים "מכירה" של "זכות במקרקעין"?

31. המקרה שלפנינו עוסק בשיוך דירות לחברים חדשים ולחברים ותיקים, במסגרת קיבוץ מתחדש – קיבוץ גזר. הליך שיוך דירות בקיבוץ לחברים, הוא בבחינת חידוש של ממש בעולם הקיבוצים המסורתי. בעוד הקיבוץ המסורתי חרת על דגלו את השיתוף בנכסים, הרי שהליך השיוך מהווה שינוי של ממש, אשר חשיבותו רבה.

32. בהליך השיוך שלושה שותפים: רמ"י, הקיבוץ והחברים אליהם משויכות הדירות. לדברי הצדדים, מדובר בהליך מתמשך, הנע על פני מספר שנים ולא אחת מתארך.

33. המצב המשפטי הקודם להליך השיוך, הוא השכרת המקרקעין בהסכמים המתחדשים מעת לעת, על-ידי הקיבוץ מאת רמ"י. השכרה זו עולה כדי "מכירה" של "זכות במקרקעין" מסוג "הרשאה במקרקעי ישראל" - כמשמעותם של מונחים אלה [בסעיף 1](#) לחוק, מאת רמ"י לידי הקיבוץ. הקיבוץ מחזיק אפוא בידי "זכות במקרקעין", ביחס לכלל המשבצת שבחזקתו.

34. אין חולק כי הליך השיוך בא לסיומו עם החתימה של רמ"י על הסכמי חכירה לדורות למשך 98 שנים עם כל חבר וחבר. במועד זה, תועבר לידי החבר "זכות במקרקעין" מסוג של "חכירה". הצדדים כאמור אינם חלוקים על כך.

השאלה שבמחלוקת, נוגעת לשלב הקודם לחתימה זו של החבר מול רמ"י על הסכם החכירה לדורות, שלב שכונה בפי הצדדים "השיוך החוזי". בשלב זה נחתמו שורה של הסכמים בין החברים לבין הקיבוץ, משוין לחבר מגרש עליו יבנה את ביתו או שמשוין לו בית בנוי.

35. שורה של החלטות מועצת מקרקעי ישראל, נועדו לגבש את המתווה במסגרתו מתחולל השיוך כולו – החל מהשלב החוזי ועד לחתימה על הסכמי החכירה לדורות. ראשית הדרך בהחלטה מסעיף 751, מיום 27.2.1996, ושכותרתה – "שינויים במבנה הארגוני והקצאת קרקע בקיבוצים" (צורפה כנספח 3 להודעת הערר). החלטה 751 הוחלפה במרוצת השנים בהחלטות שונות, כאשר ההחלטות הרלוונטיות לערר זה הן החלטה 1456 והחלטה 1592 שכותרתן – "קביעת הזכויות למגורים בחלקת המגורים בישובים חקלאיים שהם קיבוץ או מושב שיתופי" (צורפו כנספח 5 להודעת הערר). כבר כעת יאמר כי הצדדים לא הצביעו על נפקות שיש לשוני כלשהו בין החלטות השונות של מועצת מקרקעי ישראל, לצורך ההכרעה בשאלות השנויות במחלוקת בערר זה.

36. עיון בהחלטות המועצה מלמד על עובדה שאינה שנויה במחלוקת בין הצדדים: כדי שיתבצע שיוך הדירות לחברים, נדרש הקיבוץ לוותר על הזכויות במקרקעין שיש לו באותם

מגרשים המשויכים לחברים. העוררים טוענים כי ויתור זה נעשה כך שהמקרקעין חוזרים לרמ"י (ולא מועברים מהקיבוץ לחברים), ואילו המשיב סבור כי התוכן האמתי של העסקה הוא ויתור והעברת המקרקעין ישירות לחברים. כך או כך, אין חולק כי הקיבוץ נדרש לוותר על זכויות שהיו לו קודם לכן במקרקעין המשויכים לחברים.

37. עוד אין מחלוקת בין הצדדים כי לרמ"י שיקול דעת השמור לגורם המנהלי האחראי על המדיניות במקרקעי ישראל, ולכן החלטותיה יחייבו את הקיבוץ ואת החברים. כך, מבחינה עקרונית, רמ"י יכולה להחליט שלא לחתום על הסכמי חכירה עם החברים – אם תמצא כי יש הצדקה של ממש לכך. לצד זאת יובהר כי רמ"י כפופה לכללי המשפט המנהלי, ולכן יש כמובן משמעות להחלטות שפרסמה ולפעולות שבידיעה ובאישורה בוצעו במקרקעין כתוצאה ישירה של החלטות אלה. ובמילים אחרות, לא יכולה להיות מחלוקת כי לא בנקל תוכל רמ"י להשתחרר מהמתווה שהיא עצמה יצרה במסגרת החלטותיה, אשר למעשה, במידה רבה ובנסיבות רגילות, תחמו ככלל את גדרי שיקול דעתה.

38. אלא שלא הסכם בין העוררים לרמ"י הוא הניצב במוקד ערר זה, אלה ההתקשרות בין הקיבוץ לבין העוררים היא שנבחנת, וביחס אליה קבע המשיב כי לפנינו מכירה של זכות במקרקעין – הגוררת חבות במיסים שבחוק.

39. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי המיסים שנקבעו בו יחולו בעת "מכירה" של "זכות במקרקעין". מונחים אלה הוגדרו בסעיף 1 לחוק באופן הבא:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה – "הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת; "מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד ...".

40. מונחים אלה ופרשנותם נדונו רבות בפסיקה. קודם שאפנה לבחון את שאלת התקיימותם של ההגדרות השונות שקבע הסעיף ביחס למקרה דנן, אסקור בקצרה פסיקה הרלוונטית לעניינינו.

41. עניין אחד שחזר שוב ושוב בפסיקה, הוא כי הזכות המועברת חייבת להיות זכות אכיפה מבחינה משפטית. כך לדוגמה נקבע בע"א 726/86 מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' אביגיל מחסרי ואח' [פורסם בנבו] (26.6.1989) בפסקה 5:

“הזכות במקרקעין שבסעיף 1 לחוק חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי”.
 וכך אף נקבע בע”א 8249/01, מנהל מס שבח מקרקעין - חדרה נ’ צינדורף טל ועופר ואח’
 [פורסם בנבו] (9.9.2004) (להלן: “עניין צינדורף”) בפסקה .

“הכוונה היא להעברת זכות חוזית בעלת כוח משפטי מחייב. לא די בכל זכות או
 כל קשר כדי לבוא בגדרי הסעיף.”

לאור זאת נקבע בעניין צינדורף, כי הזכות שיש למושב או לחבר מושב (במקרה שנדון שם
 – למר גורשטיין) מכוח החלטה 737 של מועצת מקרקעי ישראל להמליץ לרמ”י עם מי
 להתקשר בהסכם חכירה, אינה בבחינת מכירה של זכות במקרקעין, שכן – כפי שנקבע שם:
 “זכות כזו לא קיבלו צינדורף מגורשטיין. הם לא קיבלו זכות חוזית בעלת כוח
 משפטי מחייב כלפי המינהל, שיחכיר להם קרקע (השוו: ע”א
 3962,4007,4014/97 בארוחיים, מושב עובדים להתישבות חקלאית שיתופית
 בע”מ ואח’ נ’ מרים ארד ואח’, פ”ד נב(4) 614). הם קיבלו פחות מכך, ואין די במה
 שקיבלו כדי לבוא בגדרי הזכות הנדרשת בסעיף. במלים פשוטות, הם קיבלו משהו
 פחות ורחוק מהזכות והקשר הנדרשים בחלופה השנייה. קירבתם לגורשטיין פשוט
 העניקה להם אפשרות להשתתף בחלוקת המגרשים להרחבה ולא מעבר לכך.”
 (ההדגשה, כאן ולהלן, אינה במקור)

הזכות המועברת חייבת אפוא להיות זכות אכיפה למכירת זכות במקרקעין, ואין די במשהו
 פחות מכך.

42. בע”א 702/84, יובל גד בע”מ נ’ מנהל מס שבח, [פורסם בנבו] (7.1.1987) (להלן: “עניין יובל
 גד”) נדון מקרה בו חב’ יובל גד התקשרה עם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: “המינהל”) –
 בהסכם לפיו המינהל יעמיד לרשותה מגרש, עליו תקים יובל גד מבנה בו ישתכנו משתכנים.
 ליובל גד ניתנה הזכות להפנות משתכנים למינהל. המינהל רשאי היה לסרב לחתום מול
 משתכן מסוים, אולם במקרה כזה קמה ליובל גד הזכות להפנות למינהל משתכן אחר.
 השאלה שנדונה הייתה האם זכות זו שניתנה ליובל גד, מהווה מכירה של זכות במקרקעין.
 בית המשפט השיב לשאלה זו בחיוב, תוך שהוא קובע:

“במקרה שלפנינו היתה לחברת יובל גד זכות בעלת תוקף משפטי - זכותה על פי
 החוזה, להפנות את המשתכנים אל המינהל. זכות הוטו שלה היא זכות חוזית,
 ואינה רק בגדר ציפיה. העובדה שלמינהל יש זכות לסרב למשתכנים המופנים אליו
 על ידי החברה, אין בה כדי לשנות את מהותה של הזכות, ולשולל את תוקפה
 כ”זכות משפטית”.

43. בע”א 4071/02, קיבוץ מפלסים ואח’ נ’ מנהל משרד מיסוי מקרקעין באר שבע [פורסם בנבו]
 (12.9.2006) (להלן: “עניין מפלסים”) נדונה השאלה האם יש לחייב במס רכישה קבלן
 שהתקשר עם קיבוץ מפלסים לשם בניית דירות בשטח ההרחבה, אשר התאפשרה כתוצאה
 מהחלטה 737 של המינהל. אחת הדרכים מכוחם סבר שם המשיב כי יש לראות בעסקה מול
 הקבלן משום מכירה של זכות במקרקעין (מהקיבוץ לקבלן), הייתה מכוח הזכות שהייתה
 לקיבוץ להפנות משתכנים אל המינהל, זכות שלטענת המשיב – מחצית מהיקפה הועברה
 לקבלן. בית המשפט דחה עמדה זו, תוך שהוא עומד על ההבדל בהקשר זה בין המקרה שם
 לבין עניין יובל גד:

"שלא ככפרשת יובל גד, האפשרות שניתנה לקייבוץ להפנות משתכנים אל המינהל, בה רואה המשיב זכות "להורות", הוענקה לו במקרה שלפנינו מכוח החלטה של מועצת מקרקעי ישראל - החלטה 737 - ולא מכוח חוזה עם המינהל. אל החלטות מועצת מקרקעי ישראל מקובל להתייחס כאל הנחיות מינהליות הקובעות את המדיניות הקרקעית שלפיה ינהג המינהל בכל הנוגע למקרקעי המדינה (ראו: בג"ץ 4422/92 עפרן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד מז(3) 853 (1993); ע"א 5035/98 משה"ב חברה לשיכון בניין ופיתוח בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נו(4) 11 (2002); גדעון ויתקן דיני מינהל מקרקעי ישראל 237 (2004)). הנחיות אלה מתאפיינות בגמישות ולרשות שמור שיקול הדעת לסטות מהן במקרים מתאימים. יחד עם זאת, כפופות ההנחיות המנהליות, ככל מעשה מינהל, לאמות המידה ולכללים הנוהגים בדין המנהלי. בהתאם לכללים אלה סטייה מהנחיות מנהליות מותרת רק מסיבות ענייניות וסבירות, על מנת שלא לפגוע בוודאות, בשוויוניות ובציפיותו הלגיטימית של האזרח כי הרשות תפעל על פי הנחיותיה.

ככל שהחלטה 737 מהווה הנחיה מנהלית כאמור, ספק אם צומחת לקייבוץ מכוחה זכות משפטית אכיפה, דוגמת הזכות החוזית אשר צמחה ליובל גד מן החוזה שבינה ובין המינהל, וזאת להבדיל מציפייה לגיטימית כי המינהל יפעל על פי ההחלטה (ראו והשוו ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין, חדרה נ' צינורף, פ"ד נט(1) 711, 718-719 (2004) (להלן: פרשת צינורף)). נוכח אופיה זה של החלטה 737, ספק אם ניתן לראות בה אירוע מס אשר מכוחו יחויב הקייבוץ במס רכישה בשל "זכות להורות" המוענקת לו מכוחה. ... "

החלטת מועצת המינהל אינה יוצרת אפוא זכות משפטית אכיפה, וזאת בניגוד להסכם החוזי מהסוג שנדון בעניין יובל גד.

44. אסכם את העולה לכאורה מהפסיקה שנסקרה עד כה, ואת טענות העוררים בהקשר זה: "מכירה" לפי החוק, היא רק מכירה היוצרת זכות משפטית אכיפה המבטיחה העברה של זכות במקרקעין. החלטות המועצה, אינן יוצרות זכות משפטית אכיפה, אלא ציפייה גרידא.

45. לטענת העוררים, יישום הפסיקה על נסיבות המקרה דנן, ילמד כי לא נמכרה זכות במקרקעין מהקייבוץ לשאר העוררים. טענה זו מבוססת על מספר רכיבים מצטברים:

ראשית, בידי רמ"י שמורה הזכות להימנע מלחתום על הסכם החכירה לדורות עם חבר כזה או אחר. סמכות זו עוגנה באופן ברור בהסכמים שבין הקייבוץ לחברים. כך, בסעיף 10.2 להסכם הקבלה לחברות בקייבוץ אשר נחתם עם החברים החדשים (נספח 7 לערר), נכתב: "ידוע והובהר למבקש, כי זכויות החכירה של המבקש במגרש תתגבשנה אך ורק לאחר חתימת המבקש על תווה חכירה פרטני מול הרשות".

ובסעיף 10.10, שם, נכתב:

"המבקש מתחייב כי לא תהיה לו כל דרישה ו/או טענה מול הקייבוץ במקרה של חוסר אפשרות לבצע שיוך דירות בפועל, מחמת שינוי בהוראות כל דין ו/או החלטות הרשות, או במקרה של החלטה לבצע שיוך דירות בפועל בהתאם לתנאי החלטה שונה ו/או חדשה של הרשות בקשר עם שיוך דירות לחברי הקייבוץ".

הוראה זהה מצויה אף בסעיף 11.4 ל-"הסכם העברת הזכויות" לחברים הוותיקים (אף הסכם זה מצוי בתוך נספח 7 לערר; נספח 9 לתצהיר בנימין רגיל). סעיף נוסף במערכת ההסכמים

העולה בקנה אחד עם תמונת דברים זו, הוא סעיף 2.2 ל"הסכם העברת זכויות" לחברים הותיקים:

"מוסכם, כי הסכם זה כפוף להוראות הדין ולהחלטות המינהל (להלן: "הוראות חיצוניות"). אשר על כן, בכל מקום בו תהיה סתירה בין הוראות ההסכם לבין ההוראות החיצוניות, יגברו ההוראות החיצוניות. במקרה כזה, לא תהיה לחבר כל טענה ו/או דרישה ו/או תביעה כלפי הקיבוץ ו/או מי מטעמו בשל כך".

46. מתווה זה, המותיר את מלוא הסמכויות בידי רמ"י – ובידיה בלבד, עולה בקנה אחד – כך טוענים העוררים – עם ההלכה שנפסקה בע"א 3962/97 בארתיים, מושב עובדים להתיישבות חקלאית נ' מרים ארד [פורסם בנבו] (1998) (להלן: "עניין בארתיים") בו קבע בית המשפט כי לאגודה יש אמנם סמכות להעביר רשימת מועמדים מומלצים מטעמה לידי הרשות, אולם לסמכות זו אין כוח מחייב, וכי רמ"י היא הגורם היחיד בעל הזכות להקנות את זכות החכירה (פסעיף 7 ו-10 לפסק הדין):

"בניגוד לנטען על-ידי התובעים בבית-משפט קמא, ולגישה העולה מפסק-דינו של בית-המשפט, איני סבור כי מועצת מקרעי ישראל העבירה לאחרים את סמכותה בכל הנוגע להיבט האמור. הסמכות לקבוע מדיניות קרקעית לא הועברה לידי המושבים. מה שנמסר לכל מושב ומושב, ולכך עוד אדרש ביתר פירוט בהמשך, הוא היכולת לקבוע, באופן נקודתי, ובהתאם לצרכיו ולאופיו, רשימת מועמדים מומלצים להתיישבות במסגרתו. להמלצה זו אין כוח מחייב. הסמכות לקבוע מדיניות קרקעית כוללת, הייתה ונשארה בידי מועצת מקרעי ישראל, ובידה בלבד.

... החלטה 737 אינה מעבירה את כוח ההכרעה בבחירת המתיישבים אל האגודה השיתופית. אין בהחלטה זו כדי להפוך את המושבים לרשות מוסמכת לצורך קביעת המתיישבים. התפקיד הנמסר לאגודה הוא תפקיד של גוף ממליץ בלבד. הדברים עולים בבירור מהחלטה 737, הקובעת כי מי שיופנו על-ידי המושב אל המינהל הם בבחינת "מועמדים שיומלצו" (סעיף 4(א) להחלטה). החלטה 737 מבחינה הבחן היטב בין תפקידו של המושב, להמליץ על "מועמדים" (ראו גם סעיף 4(ג)), לבין כוחו של המינהל, אשר רק הוא יכול להקנות לפלוני את הזכות להיות "חוכר" (סעיף 5(א) להחלטה)..."

עניין בארתיים עסק אמנם בהחלטה 737 של המינהל, אולם ההלכה שנקבעה בו אינה חלה על החלטה זו בלבד. הלכה זו משקפת את הסמכות של רמ"י בקביעת מדיניות המקרקעין, והעובדה כי אין היא רשאית להשיל מעצמה מחויבות זו ולהעבירה לאחר. לאור כל האמור טוענים העוררים טענה כבדת משקל: הגורם היחיד המוסמך והיכול לבצע העברה של זכות במקרקעין, הוא רמ"י. לאור זאת, רק בשלב החתימה של החברים מול רמ"י על הסכם החכירה לדורות, עוברת אליהם זכות במקרקעין – ולא קודם לכן. הקיבוץ, לא רק שאינו רשאי להעביר זכות במקרקעין (כפי שנקבע מקדמת דנא בחוזה השכירות המתחדש מעת לעת של הקיבוץ מול רמ"י), אלא שהדבר כלל אינו ביכולתו. בדומה לזכות ההמלצה שנשמרה לקיבוצים ולמושבים בהחלטות מינהל קודמות, אף הזכות שמוענקת לחברים במסגרת החלטת השיוך היא – כלשון בית המשפט בעניין צינדורף (לעניין זכות

ההמלצה) – " ... משהו פחות ורחוק מהזכות והקשר הנדרשים" כדי להיחשב כמכירה של זכות במקרקעין לפי החוק.

עד כאן עמדתי על הנימוקים העיקריים המצדיקים לכאורה את קבלת הערר. אלא שכפי שאפרט ואנמק להלן, אציע לחברי לקבוע אחרת.

47. כפי שציין פרופ' א' נמדר בספרו [מס שבח מקרקעין](#), חלק ראשון, עמ' 502 (מהדורה שביעית, 2012), על העסקאות שבין רמ"י, הקיבוץ (או המושב) והמשתכנים, ניתן להתבונן ביותר מדרך אחת (הדברים שם נכתבו בהקשר כללי ורחב יותר, ולא מתוך התייחסות להחלטות המועצה הנדונות כאן). הדרך בה מתבוננים בעסקה זו העוררים – כפי שפורטה לעיל, לפיה מכירת הזכות במקרקעין לחברים, תהיה רק במועד חתימת הסכם החכירה לדורות, היא בהחלט דרך אפשרית. אלא שאני סבור כי דרך אחרת היא הנכונה יותר, ולפיה כבר בשלב השיוך החוזי נמכרת לחברים זכות במקרקעין במסגרת התחייבות אכיפה ובלתי חוזרת מצד הקיבוץ. כפי שיוסבר בהמשך, גישה זו תואמת את שנפסק בעניין מפלסים, והיא עולה לכאורה בקנה אחד עם עמדתם המקורית של העוררים עצמם שעה שבהסכמים השונים עליהם חתמו התייחסו להסכמים ככאלה המקימים חובת דיווח לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#). כפי שנמסר כי נוהגים אף קיבוצים אחרים, העוררים דיווחו בפועל על העסקאות למשיב. למען הבהירות עמדתי תוצג ותנומק להלן באופן הבא:

א. עמידה על היקף הזכויות המשפטיות שהועברו לחברים בשלב השיוך החוזי במסגרת ההסכמים שבין הצדדים.

ב. עמידה על אופיה של "המכירה" החלה כאן, מבין האפשרויות המצויות בהגדרה [שבסעיף 1 לחוק](#).

48. אופי הזכויות שהועברו: העוררים מבקשים להשוות את הזכויות שהועברו במסגרת השיוך החוזי, לזכות ההמלצה שנדונה בבתי המשפט ביחס להחלטות קודמות (כגון החלטה 737) של מועצת מקרקעי ישראל. אלא שבעוד שזכות ההמלצה אשר נדונה בעבר בבתי המשפט, הייתה – כפי שנקבע בעניין צינדורף – " ... משהו פחות ורחוק מהזכות והקשר הנדרשים" כדי להיחשב כמכירה, הרי שכאשר מדובר בשיוך מקרקעי הקיבוץ לחברים, אני סבור כי מדובר בפעולה משמעותית הרבה יותר. מדובר בפעולה במסגרתה מותר הקיבוץ על הזכות שיש לו במקרקעין, כדי שזכות זו תועבר לידי החברים. כפי שיפורט בהמשך, פעולה שכזו היא לדעתי "מכירה" לפי החוק. מדובר במהלך משמעותי מאוד, המשנה את פניו של הקיבוץ ואת זהות בעלי הזכויות במקרקעיו. מהלך זה שונה מהמלצה גרידא.

49. בסעיף 4.1 להסכם אשר כותרתו "הסכם העברת זכויות" והמתייחס לשיוך המקרקעין לחברים החדשים (נספח 6 לתצהיר בנימין רגיל) נקבע:

"הקיבוץ מעביר בזאת ללא זכות חזרה ומשפחת החברים מקבלת בזאת ללא זכות חזרה את הזכויות בבית המגורים ואת זכויות המימוש הנובעות מהן על פי כל דין ובהתאם ובכפוף להסדר לתקופת הביניים ולאמור בהסכם זה".

(הוראה זהה קבועה בסעיף 3.1 ל"הסכם העברת זכויות" המתייחס לשיוך המקרקעין לחברים הוותיקים (נספח 9 לתצהיר בנימין רגיל).

עסקינן אפוא בהעברה, "ללא זכות חזרה" של מי מהצדדים להסכם, של הזכויות בבית המגורים וזכויות המימוש הנובעות מהן. מדובר בהתחייבות הסכמית, אכיפה ומחייבת. אף ב"החלטת אסיפה – הסדר ליישום שיוך דירות – גזר" (להלן: "החלטת אסיפת הקיבוץ"; צורף כעמ' 141 לתצהיר בנימין רגיל, כחלק מהסכמי הקליטה והעברת הזכויות לחברים החדשים) החליטה האסיפה בסעיף 3.4 כדלקמן:

"בכוונת הקיבוץ להפנות את החברים בעתיד למינהל מקרקעי ישראל לחתימת הסכם חכירה לדורותו – צדדי (בין משפחת החברים לבין המינהל)... להסרת ספק, הקיבוץ לא יחזור בו מהמתווה בהסדר זה, אלא לטובת הפניית החברים למינהל כאמור."

ההדגשה החוזרת ונשנית, בהסכמים ובהחלטות, כי העברת הזכויות לחברים נעשית תוך שהקיבוץ מתחייב שלא יחזור בו ממנה, מובנת נוכח חשיבות הליך השיוך והשלכותיו. ובסעיף 4.2 ל"הסכם העברת הזכויות" של החברים החדשים, בהמשך לסעיף הנ"ל, נקבע:

"משפחת החברים מקבלת על עצמה את מלוא האחריות הנובעת מהיותה בעלת הזכויות כאמור על הנובע ומשתמע מכך".

ובסעיף 4.5 נקבע:

"עם העברת הזכויות לחברים, לפי הסכם זה, יבטחו החברים את ביתם על חשבונם...".

ובסעיף 5.1 נקבע כי:

"כל העלויות הנובעות מהעברת הזכויות כאמור בהסכם זה וממימושו, לרבות עלויות מסים והיטלים (כולל, אם קיימים, תשלומי מס שבת, מס רכישה, ...). יחולו על משפחת החברים ... ולא על הקיבוץ".

בכפוף לעמידה בתשלומים השונים והעדר חובות לקיבוץ, הקיבוץ ורמ"י חותמים על היתרי בנייה, מכוחם בונים החברים את ביתם על גבי המקרקעין ששויכו להם. בנייה זו נעשית כמובן מכספי החבר ובהתאם ליכולותיו ורצונותיו – כפי שעושה כל בעל זכויות במקרקעין הבונה על מקרקעיו. אכן, יש צורך באישור לקבלן ולתוכניות הבנייה בידי הקיבוץ, אולם אישורים אלה נועדו להבטיח את אופי הקיבוץ, מראהו והעמידה במסגרת הזמנים שקבעו ההסכמים. מבחינה מהותית, החבר לו שויכו המקרקעין, בונה עליהם כאמור את ביתו כמו כל בעל זכויות אחר הבונה את ביתו על מקרקעיו.

אוסף כי אין מחלוקת בין הצדדים כי החברים רשאים למכור את זכויותיהם במקרקעין לצד ג', למשכן את הזכויות ולהורישם ליורשיהם. בסעיף 2 להחלטת אסיפת הקיבוץ (עמ' 141 לתצהיר בנימין רגיל) הוגדרה מטרת ההחלטה כדלקמן:

" הקיבוץ הכיר באופן עקרוני בזכויות החוזיות של החברים במגרש וביחידת הדיוור, לצרכי מימוש זכויותיהם (הורשה, מכר, השכרה ומישכון), בכפוף להסדר זה...".

[כן ראו סעיף 4 לאותה החלטה העוסק באופן מפורט בהסדרת העברת הזכויות בשלב השיוך החוזי (עמ' 142 לתצהיר בנימין רגיל); עמ' 37 לפרוטוקול ש' 21 ואילך בעדותו של מר רגיל].

ושוב, יש אכן בהסכם מגבלות על מימוש הזכויות בידי החברים בשלב החוזי (כמפורט בסעיפים 6 ו-7 ו-8 להסכם העברת הזכויות). כך לדוגמה, העברת המקרקעין לצד ג' דורשת את אישור הקיבוץ והסכמתו והעברה תוכל להתבצע רק לאחר שהחברים יתגוררו בבתי פרק זמן מסוים. דרישות אלה נובעות מאופיו של הקיבוץ, המנסה לאזן בין אורחותיו לבין ההכרה בקניין הפרטי כחלק מהליך השיוך. איזונים מסוג זה, על היתרונות והחסרונות הכרוכים בהם, עשויים לבוא לידי ביטוי בשווי הנכסים, אולם אין בכך כדי לאיין את המשמעות הרבה שיש להליך השיוך.

הפניתי לעיל בראש סעיף זה לסעיפים בהסכם של הקיבוץ מול החברים החדשים, אולם סעיפים דומים קיימים אף בהסכמים מול החברים הוותיקים. אף בסעיף להלן אפנה להסכם מול החברים החדשים, אלא שגם שם, הדברים נכונים אף ביחס לחברים הוותיקים (העוררים לא טענו להבדל כלשהו בין אופי ההסכמים שנחתמו עם החברים הוותיקים והחדשים בעניינים אלה).

50. ביצוע השיוך נעשה בהתאם למתווה שקבע רמ"י בהחלטותיו. הליך השיוך כרוך בחתימה על הסכמים מול החברים, תוך שרמ"י מעורבת בתהליך. כך לדוגמה נקבע ב-"הואיל" השלישי ל-"הסכם קבלה לחברות" אשר נחתם עם החברים החדשים (נספח 6 לערר ולתצהירו של בנימין רגיל):

"הואיל וידוע למבקש כי נכון למועד זה, הרשות מתנה את חתימתה על בקשות להיתרי בניה עבור חבר חדש בהצטרפות הקיבוץ להסדר הביניים בהתאם להחלטה 1473 של הרשות, ולרבות, חתימת הקיבוץ והחברים החדשים על כתבי הצהרה והתחייבויות בנוסח שייקבע על ידי הרשות (להלן: "כתבי ההתחייבות"). ובכתב ההתחייבות אל מול רמ"י, עליו נדרש החבר לחתום, ב-"הואיל" השלישי והרביעי, נכתב:

"והואיל ובכוונת הקיבוץ לפעול לביצוע החלטת השיוך או להצטרף להסדר הקבוע בהחלטת מועצת מקרקעי ישראל מסעיף 1456 או להצטרף להסדר לרכישת זכויות למגורים על ידי אגודה חקלאית שיתופית כקבוע בהחלטה 1447. והואיל וידוע לקיבוץ כי הסכמת הרשות להחלת הסדר הביניים ולהקמת יחידות דיור נוספות בקיבוץ ללא השלמת הליכי השיוך בהתאם להחלטת השיוך ניתנת על סמך הצהרת הקיבוץ כי בכוונתו להצטרף לאחד המסלולים המפורטים לעיל עד ליום 31.12.2016 (להלן: "המועד הקובע")."

ל"הסכם קבלה לחברות" אשר נחתם ביום 25.12.2016 (נספח 6 הנ"ל), צורף תשריט המגרש המשויך לאותו חבר חדש עמו נחתם ההסכם. כמו כן נחתם באותו היום עם החבר החדש אף הסכם שכותרתו – "הסכם העברת זכויות", הדומה להסכם העברת הזכויות שנחתם עם החברים הוותיקים.

כמו כן, בהתאם לסעיפים 4.4.1 ו- 5.1 להחלטת המועצה, הפניית החברים לרמ"י לצורך חתימה על היתר בניה למגורים מותנה בתשלום מראש של דמי חכירה בשיעור של 3.75% מערך הקרקע המשויכת לחברים.

כאמור לעיל, בהתאם להסכמים ולהחלטות המועצה, הקיבוץ ורמ"י חותמים על בקשות היתרי הבנייה, המאפשרים לחברים לבנות בעצמם את ביתם על גבי המקרקעין ששויכו להם.

51. מהאמור עולה כי המתווה של הקיבוץ המתחדש, ובכלל זה קבלת החברים החדשים ושיוך המקרקעין להם ולחברים הוותיקים, נעשה בהתאם לנוהל שקבע רמ"י ובליווי. משהחלה פעולת השיוך, נחתמו הסכמים והוצאו מכוחם היתרי הבניה, החלטות המועצה הניצבות בבסיס מהלכים אלה, שוב אינם בבחינת מדיניות כללית גרידא, אלא הן יוצרות אינטרס ציפיייה והסתמכות אצל כל חבר הפועל על פיהם, כי כל עוד יעמוד בתנאים שנקבעו – ייחתם עמו הסכם חכירה ביחס למגרש עליו הוא בונה את ביתו.

ובמילים אחרות, מבלי שאדרש כמובן לקבוע מסמרות בעניין שאינו לפניי, איני סבור כי בנקל תוכל רמ"י להשתחרר מהמחויבות שנוצרה לה כלפי הקיבוץ וכלפי החברים להם שויכו המקרקעין, לחתום עימם על הסכם חכירה לדורות. איני משוכנע כי ישנה זהות בין המחויבות הרזה יותר של רמ"י אשר נדונה ביחס לזכות ההמלצה בעניין מפלסים, כהרי מחויבות שהלכה והתגבשה בתהליך מורכב כהליך השיוך. משניתן באישורו של רמ"י היתר בניה לחבר קיבוץ, ותיק או חדש, לבנות את ביתו על גבי מגרש ששויך לו, וזה לשם הדוגמה לקח משכנתא ובנה על-גביו בית ממיטב כספו ועמלו, תוך שהוא עומד בתנאי ההסכמים שנחתמו עמו – ואשר הועברו לעיונה של הרשות המוסמכת והוצאו אל הפועל בליווי, הרי שיתכן כי ההנחיה המינהלית תיצור אצל החבר לו שויך המגרש אינטרס הסתמכות, ממנו אין בנקל להתעלם.

אכן, איני מבקש לטעון כי רמ"י כרשות מינהלית תאבד את סמכותה לפעול ולהוסיף ולעצב את מדיניותה, אולם – בהעדר נסיבות חריגות במיוחד, עצם המדיניות שהיא עצמה קבעה והעובדה כי על סמך מדיניות זו נעשו צעדים של ממש (כגון בניית בית) בידיעה של רמ"י ובאישורה הפעיל, תוחם במידה רבה סמכות זו. בהינתן הצעדים המשמעותיים שנוקטים החברים עימם נחתמו הסכמי השיוך, סביר כי שיקול דעת זה יופעל במסגרת שינויים קלים יחסית, ולא יהיה בו כדי להשפיע על עצם ההתחייבות העקרונית להחכיר את המקרקעין למי ששויכו לו המקרקעין ואשר עמד במלוא התנאים שנקבעו [כך למעשה נקבע [בבג"ץ 1027/04 פורום הערים העצמאיות ואח' נ' מועצת מקרקעי ישראל ואח' \(פורסם בנבו\) \(9.6.2011\)](#) (להלן: "פורום הערים"), פסקאות 137 – 140 לחוות-דעתה של כבוד השופטת ע' ארבל, אשר הדגישה כי שינויי המדיניות שאושרו ביחס להחלטות השיוך בקיבוצים, היו כאלה שלא איינו את עצם הזכאות לשיוך ולכן לא היוו פגיעה בלתי סבירה באינטרס ההסתמכות].

52. ושוב, האירוע הנבחן כאן אינו ההתקשרות מול רמ"י, אלא ההתקשרות ההסכמית של החברים מול הקיבוץ. בבג"ץ פורום הערים, תואר הליך השיוך בקיבוצים (בסוף פסקה 120), באופן הבא:

“משמעות השיוך הינה הוצאתן של יחידות דיור בקיבוץ ממאגר הזכויות של האגודה השיתופית מול המינהל, והקנייתן במישרין לחברי הקיבוץ עצמם, שיוכלו לרשום את יחידות הדיור על שמם ...”

כאמור לעיל, המקרקעין הושכרו לקיבוץ ולכן השלב הראשון של הליך השיוך – השלב בו מתמקד הערר דנן, הוא השלב בו מבחינה מהותית התחייב הקיבוץ כלפי החברים, כאמור לעיל – ללא זכות חזרה, כי מותר הוא על זכויותיו במקרקעין לטובת שיוכם לחברים. ללא ויתור זה, לא ניתן לבצע שיוך. אין המדובר בעניין טכני, אלא זהו לב השינוי במארג היחסים בין הקיבוץ השיתופי הוותיק לחבריו (אז היו כל הנכסים שייכים לקיבוץ), לבין היחסים שבין הקיבוץ המתחדש וחבריו (במסגרתם מותר הקיבוץ על חלקו במקרקעין לטובת שיוכם לחברים).

את תוכנם של ההסכמים שנחתמו בין הקיבוץ לבין החברים יש לקרוא יחד עם החלטות המועצה, אותם באים ההסכמים לממש במסגרת הקיבוץ המתחדש. הנקודה המרכזית בהליך שיוך הדירות, המשקפת בהקשר שלנו את המעבר מהקיבוץ המסורתי לקיבוץ המתחדש, היא ויתורו של הקיבוץ על זכויותיו במקרקעין לטובת שיוכם לחברים.

53. כאמור, הליך השיוך כרוך בטבורו בהתחייבות של הקיבוץ לוותר על זכויותיו במקרקעין, ששייך לחברים. עניין זה מצא את ביטויו הברור בהחלטות המועצה, על בסיסם נחתמו ההסכמים השונים. כך לדוגמה בסעיף 4.7.3 להחלטה 1456 מיום 18.4.2016 – על בסיסה התקבלו החלטות השיוך דנן, נקבע:

“שטח חלקת המגורים יגרע מחוזה השכירות או חוזה החכירה שנחתם עם הישוב, לפי העניין, והחוזה יתוקן באופן שלא יאפשר שימוש בשטח המושכר או מוחכר לפיו למטרת מגורים אלא בהתאם לתנאים הקובעים בהחלטה זו או כל החלטה שתבוא במקומה”

תנאי ברור לתחולתו של ההסדר הוא אפוא, ויתור הקיבוץ על זכויותיו במקרקעין והעברת הזכויות לידי החברים להם שויכו המגרשים על-ידי הקיבוץ. זהו רכיב מהותי מתוכנו של הליך השיוך, ובלעדיו לא יוכל ההליך להתממש.

העוררים טענו כי בסעיף 8 להסכם השכירות בין הקיבוץ לרמ”י נקבע כי הקיבוץ אינו רשאי להעביר את זכויותיו לאחר כלל. מאיסור זה ביקשו העוררים להסיק כי העברת הזכויות כפי שטוען המשיב, אינה אפשרית. סעיף 8 קובע כדלקמן:

“אין האגודה רשאית להעביר לאחר את זכויותיה שבחוזה זה, כולן או חלקן, בכל דרך שהיא או להשכיר, או לשעבד, או למסור חלק כל שהוא מהמשבצת, בלא לקבל רשות מראש ובכתב מהמשכירה”. (דברים דומים קבועים גם בסעיף 23 להסכם השכירות).

טענה זו של העוררים מתעלמת מהאמור בסיפא של הסעיף הנ”ל, ולפיהם אם קיבל הקיבוץ “רשות מראש ובכתב מהמשכירה” – העברת הזכויות מותרת. אין לי ספק כי הכניסה להסדר הקבוע בהחלטה 1456, מהווה הסכמה כאמור. אין אפוא פגם בהסכמים שחתם הקיבוץ עם החברים להם שויכו המקרקעין ושכותרתם “הסכם להעברת זכויות”, שכן אלה בוצעו בהסכמת רמ”י ובליווייה (איני מתייחס כאן לשאלת גביית התשלום על ידי הקיבוץ, שהיא עניין בפני עצמו).

54. זיהוי "המכירה" בעניינינו: כאמור לעיל, המונח "מכירה" הוגדר בסעיף 1 לחוק ככולל מספר אפשרויות, 3 מתוכן עשויות להיות רלוונטיות לנו (האפשרות הרביעית עוסקת באיגוד מקרקעין ולכן אינה רלוונטית):

- "מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
- (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
 - (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
 - (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
 - (4) פעולה באיגוד ... "

המשיב הציע שתי אפשרויות שנראו לו נכונות במקרה דנן. האפשרות הראשונה היא לראות בהסכמי השיוך משום העברה של זכות במקרקעין, לפי החלופה הראשונה שבסעיף. לטענת המשיב, העמדת המקרקעין הספציפיים לשימוש החברים, תוך מתן הזכות לבנות על-גביהם ולנהוג בהם מנהג בעלים, מהווה הענקה של זכות במקרקעין.

אין בידי לקבל טענה זו. את הזכות במקרקעין באופן מלא וישיר יכול רק רמ"י להעביר לידי החברים, וזו, הזכות המוגמרת, תועבר רק במועד החתימה על הסכמי החכירה לדורות. מנגד, האפשרות השנייה שהציע המשיב, נראית בעיני נכונה – ותואמת את שקבע בית המשפט העליון בעניין מפלסים. בהתאם לגישה זו, יש לראות בויתור של הקיבוץ על זכויותיו במקרקעין המשויכים לחברים – כמכירה. בהתאם לאפשרות השנייה של ההגדרה שבסעיף, הקיבוץ ויתר על זכותו במקרקעין וכתוצאה מכך וממארג ההסכמים והנחיות רמ"י, קמה בידי החברים האפשרות לקבל מידי רמ"י זכות במקרקעין. ויתור שכזה על זכות במקרקעין, הנעשה במסגרת הסכם וללא אפשרות חזרה מהויתור, הוא בבחינת "מכירה".

55. בפסק הדין בעניין מפלסים, שעניינו הוזכר כבר לעיל, נבחנה שומה שהוציא המשיב ביחס לעסקה שלטענתו בוצעה בין קיבוץ מפלסים לבין קבלן. בעניין זה התקבלה עמדת הקיבוץ, כי אין המדובר במכירה של זכות במקרקעין. מנגד, באותה פרשיה היו גם תשלומים ששולמו מאת המשתכנים לידי הקיבוץ. תשלומים אלה לא דרשו הכרעה שיפוטית, שכן הצדדים לא היו חלוקים כי בכל הנוגע לתשלומים אלה, אכן המדובר במכירה של זכות במקרקעין. בהקשר זה, באמרת אגב אשר נשנתה יותר מפעם אחת בפסק הדין, קבע בית המשפט - תוך שהוא מבחין בין מארג היחסים מול הקבלן לזה שמול המשתכנים - כדלקמן:

"במאמר מוסגר יצוין כי שונה הדבר ככל שהדברים אמורים בעסקה שבין הקיבוץ למשתכן. כפי שפורט לעיל, מותר הקיבוץ במסגרת החוזה בינו ובין המשתכן, ובכפוף לתנאים הקבועים בו לרבות תשלום סך השווה ל 10,000 דולר לידי, על זכותו מכוח חוזה החכירה לקבל חכירה במגרש. ויתור כזה, ביחסים שבין הקיבוץ למשתכן (אך לא ביחסים בין הקיבוץ לקבלן) מהווה "מכירת זכות במקרקעין" על פי החלופה השנייה, הכוללת בגדר "מכירה" גם ויתור על זכות לקבל זכות במקרקעין. ואכן, בסעיף 5 לסיכומי מציין המשיב כי הקיבוץ והמשתכנים אשר

**רכשו זכויות בפרויקט ההרחבה, דיווחו על מכירת זכויות הקיבוץ למשתכנים
תמורת 10,000 דולר למגרש, בגין כל עסקה ספציפית שנחתמה.**

הוויתור, כאשר הוא נעשה ביחס למשתכנים העתידים לקבל חכירה לדורות במקרקעין – מהווה מכירה של זכות במקרקעין עליה חל החוק. בית המשפט בעניין מפלסים מבחין בעניין זה בין הקבלן לבין המשתכנים. מההסכמים עלה כי לא הייתה כוונה להעניק לקבלן זכות חכירה במקרקעין, מה שאין כן בכל הנוגע למשתכנים. קביעה זו, אף כי נאמרה בעניין מפלסים באמרת אגב (המשקפת להבנתי הבחנה מהותית עליה עמד שם בית המשפט), יפה לדעתי גם ואולי אף עוד יותר לענייננו [ליישומה של אמרה זו בפסק הדין בעניין מפלסים, לעניין החלטה 737, ראו: [ו"ע 1247/06](#) החקלאי תלמי מנשה אגודה חקלאית להתיישבות חקלאית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות [פורסם בנבו] (16.11.2010); מנגד, ראו: [ו"ע 17546-05-10](#) מושב אמונים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות [פורסם בנבו] (17.3.2014) שם נראה כי לא יושמו הדברים].

הליך השיוך מחייב את הקיבוץ לוותר על זכותו במקרקעין, תוך שוויתור זה נעשה תוך העברת הזכות לחברים כתוצאה מאגד ההסכמים ומהחלטות המועצה אשר יוצרים אינטרס הסתמכות אצל החברים כי, בהנחה ויעמדו בכל התנאים, ייחתם עימם הסכם חכירה לדורות. הוויתור של הקיבוץ, בשים לב למתווה שיצרו החלטות המועצה ולכך שאלה קורמות עור וגידים ומיושמות בפועל במסגרת הסכמי השיוך הנעשים בשיתוף רמ"י ואישורו, מהווה "מכירה" עליה חל החוק.

בהקשר זה אזכיר את דבריו של פרופ' נמדר בעניין "ויתור" הנחשב כמכירה:

"ויתור הנו פעולה חד צדדית בה בעל הזכות מסתלק מזכותו אך לא מעבירו לאחר, בהבדל מפעולה של העברה, הסבה או הענקה שבהן בעל הזכות מעביר את זכותו לאדם אחר, ובכך הנכס יוצא מרשותו של המוכר וגם נכנס לרשותו של הקונה".

[א' נמדר, [מס שבח מקרקעין](#), מהדורה שביעית (2012), חלק ראשון – בסיס המס, עמ' 290; באופן דומה, ראו: י' הדרי, מיסוי מקרקעין, מהדורה שנייה (2000), כרך א, עמ' 222]. משמעות הדברים היא כי הכללת המונח ויתור בגדר מכירה, מרחיבה את רשתה של ההגדרה ופורסת אותה גם על מקרים בהם הוויתור עצמו עדיין אינו משלים לבדו את כל רכיבי הרכישה של הזכות במקרקעין, וזו נוצרת כתוצאה מהוויתור ולנוכח תשתית משפטית נוספת.

בעניין זה אזכיר את הוראות [סעיף 63](#) לחוק, בהן נקבע, כי:

"ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס."

כידוע, אין הוראת פטור דומה ביחס לשאר האירועים הנחשבים בחוק כ- "מכירה", ולמעט מקרים מוגדרים שנקבעו בחוק (כגון [בסעיף 62](#), העוסק במתנה לקרוב), הכלל הוא כי מכירה ללא תמורה חבה במס. "ויתור" הוא אפוא אירוע מיוחד, שונה משאר המכירות בהן עוסק החוק, הוא כאמור אינו משלים לבדו את רכישת הזכות במקרקעין והוא אף אינו נעשה בהכרח ביחס ישיר למי שבסופו של דבר ירכוש את אותה הזכות.

[אודות "ויתור" כמכירה, ראו: [ע"א 546/65](#) חברת אפרים בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה [פורסם בנבו] (20.5.1966); [ו"ע 3012-09](#) פיננסיטק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים [פורסם בנבו] (26.3.2012)].

ולעניינינו, בהינתן מארג ההסכמים והחלטות המועצה, במסגרתם הקיבוץ מוותר על זכותו במקרקעין, ויתור אשר אינו נעשה ביחס לחבר ספציפי, וכתוצאה מויתור זה משויכים המקרקעין לחברים, הרי שויתור זה נכנס לגדריה של "מכירה" כאמור לעיל.

56. אכן, זכות החכירה לדורות במקרקעין, מותנת בכך שרמ"י יחתום בסופו של יום על הסכמי החכירה, אולם אין בכך כדי לגרוע מהתחייבותו של הקיבוץ לוותר על זכותו במקרקעין לטובת החברים להם שויכו במקרקעין. מדובר בויתור ממנו כאמור בהסכמים, אין לקיבוץ זכות חזרה, וזאת כל עוד יעמוד החבר - לו שויכו כבר כעת המקרקעין, בתנאי ההסכם ובהנחה כי בסופו של יום יתקיים אף התנאי ולפיו רמ"י יחתום על הסכמי החכירה לדורות. קיומם של תנאים אשר צריכים עוד בעתיד להתמלא, אינם גורעים מכך שהויתור שעשה הקיבוץ יחשב כמכירה.

קודם לחתימת ההסכמים עם הקיבוץ, לא הייתה לחבר כל זכות במקרקעין ספציפיים ובכלל. לאחר החתימה על ההסכמים נוצרה כלפיו התחייבות אכיפה כלפי הקיבוץ, לוותר על זכות הקיבוץ במקרקעין שהיו ברשות הקיבוץ, כך שתתאפשר העברת זכות זו, ביחס למקרקעין ספציפיים, לידי החבר. בראשית הדרך, זכות זו שהתגבשה אצל החבר היא בדמות הזכות האישית להחזיק במקרקעין הללו כבר רשות, מכוחו של הקיבוץ, עד למועד בו יחתם עמו הסכם חכירה לדורות. כל עוד עומד החבר בתנאי ההסכמים, אין הוא פולש למקרקעין, ויש לו את הזכות להחזיק במקרקעין ששויכו לו ולא ניתן לסלקו מהם (בין אם בשלב הראשון – מכוח הסכמי בר הרשות של הקיבוץ המתחדשים מעת לעת, ובין אם בשלב הסופי – מכוח הסכם חכירה לדורות שייחתם עמו).

רכישת הזכות המלאה מתבצעת אפוא בשני שלבים הכרחיים: בשלב השיוך החוזי – במסגרתו נמכרת הזכות שהייתה לקיבוץ, במכירה במסגרתה מוותר הקיבוץ באופן בלתי חוזר על זכותו זו, ובשלב החתימה מול רמ"י – בו תועבר הזכות השלמה לחכירה לדורות. זהו התוכן הכלכלי והמהותי של העסקה המתבצעת, ועל כל רכיביו יש מקום להחיל את המסים שבחוק.

57. העוררים טענו כי יש לראות בויתור משום העברת המקרקעין מאת הקיבוץ לרמ"י, ולא לחברים. לחיזוק טענתם הם אף הפנו לחוזר של רשות המיסים (הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2009 מיום 12.1.2009) ממנו ביקשו להסיק כי בהקשר אחר (הנוגע להחלטה 737), כך ראה המשיב את הדברים (וזאת בניגוד לדברים שנאמרו בעניין מפלסים כי הויתור מהווה מכירה למשתכנים).

איני מוצא צורך להיכנס לפרטי אותו חוזר ולפרשנותו, שכן הוא ניתן ביחס להחלטה אחרת ושונה של מועצת מקרקעי ישראל וממילא מדובר בחוזר שאינו מחייב את בית המשפט. כפי שפורט לעיל, אני סבור כי תמונת הדברים, הן במסכת ההסכמית שבין הקיבוץ לחברים והן במה שמתרחש בפועל בעת השיוך – תואמת את הדברים שנאמרו בעניין מפלסים (ועוד יותר מכך בעניינינו), ולפיהם ויתור הקיבוץ על זכויותיו במקרקעין נחשב כמכירה לחברים (שם - המשתכנים). כפי שהוסבר לעיל, הויתור אינו צריך להיעשות ביחס לרוכש ספציפי ולכן טענת העוררים בעניין זה מפספסת לטעמי את מהותה של ההגדרה, אשר נועדה ללכוד ברשתה אף אירועים שבענפי משפט אחרים יתכן כי לא היו נחשבים כמכירה.

זהו לב הליך השיוך המתרחש בקיבוץ, במסגרתו מתחייב הקיבוץ באופן בלתי חוזר לוותר על זכויותיו במקרקעין, לטובת העברת הזכויות במקרקעין לידיהם הפרטיות של החברים. בשים לב למהותו של הליך השיוך בקיבוץ המתחדש, הוויתור שמבצע הקיבוץ במסגרת הליך זה הוא במהותו לטובת החברים ולא לטובת שום גורם אחר. לולי השיוך לחברים, לא היה לקיבוץ כל אינטרס לוותר על זכויותיו במשבצת המושכרת לו. המונח "ויתור" אשר נקבע במסגרת [סעיף 1 לחוק כ-](#) "מכירה של זכות במקרקעין" הנו רחב, ולאור מהות הדברים אני סבור כי הוא חל במקרה שלפנינו.

לאור כל האמור אציע לחבריי לדחות את טענות העוררים כי לא נמכרה בעניינם זכות במקרקעין ולאמץ בעניין זה את עמדת המשיב.

58. עמדתי כפי שהוצגה לעיל מבוססת על הוראות החוק ופרשנותם בבית המשפט העליון. לצד זאת ורק לאחר שמצאתי להם כאמור עיגון מחייב בחוק, אני מוצא לציין כי לדעתי מסקנה זו אף מובילה לתוצאה ראויה. אנמק את עמדתי:

א. החלטות השיוך בקיבוץ המתחדש, הן החלטות בעלות חשיבות חברתית וכלכלית רבה. במסגרת ערר זה, נוח היה לעוררים לטעון כי לא נמכרה זכות במקרקעין, שכן, במקרה כאן, טענה זו אם הייתה מתקבלת הייתה מובילה לפטירתם מתשלום מיסים. אולם יש לתת את הדעת כי לקביעה כי שיוך דירות בקיבוצים אינו בבחינת "מכירה" עליה חל החוק – כפי שטוענים העוררים, יהיו השלכות, אם תתקבל, יהיו השלכות המחמירות עם חברי קיבוצים להם שויכו דירות. כך לדוגמה הציג המשיב דוגמאות מקיבוצים אחרים, בהם נמכרה דירה ששויכה לחבר קיבוץ, ואשר התבקש בעניינה פטור ממס שבח החל בעת מכירת דירת מגורים מזכה. המשיב נאות לתת פטור זה, שכן לשיטתו הזכויות, כבר בשלב זה מהוות "זכויות במקרקעין". כך היה גם כאשר דובר בדירת ירושה, וזאת כאמור מן הטעם כי המשיב החיל את הוראות [חוק מיסוי מקרקעין](#) על שלב השיוך החוזי (אישור כאמור צורך כנספח ב' לתצהירה של גב' מ' סופר, מוטם המשיב).

בשים לב להתמשכות ההליכים מול רמ"י, כפי שהעידו הצדדים, יש יתרון בהחלה על הדירות ששויכו לחברי הקיבוץ את אותו הדין החל בישראל בעת מכירת כל דירת מגורים אחרת.

ב. כפי שעלה מבג"ץ פורום הערים, כמו גם מפרשיות אחרות שסבבו את שיוך הזכויות בקיבוצים, ישנה רגישות ציבורית לשיקולי צדק חלוקתי בהקשרים אלה. ברוח זו, יש מקום להחלת מיסוי דומה לזה החל על כל רוכשי זכויות במקרקעין, גם במקרה דנן.

תוצאת הדברים, לפיה במסגרת הסכמי השיוך ויתר הקיבוץ על זכותו במקרקעין לטובת העברתה לידי החברים להם שויכו המקרקעין – ולכן יש לראות בכך מכירה, תואמת את המציאות ההולכת ונרקמת בקיבוץ המתחדש. החלת ההגדרות שבדיני המס צריכה להתאים למהות הכלכלית של מה שאירע. בשים לב למכלול הנסיבות אני סבור כי יש אפוא לראות בויתור כמכירה, וליישם את החוק בהתאם.

ב. שווי המכירה**האמנם תשלום עבור הון האגודה?**

59. הצדדים חלוקים בשאלה האם הסכום בסך 300,000 ₪, ששולם על ידם לקיבוץ בעת קליטת החברים החדשים לקיבוץ, מהווה את שווי המכירה של המקרקעין, כטענת המשיב, או שמא סכום זה הינו תשלום עבור הון האגודה – כטענתם העיקרית של העוררים וכפי שנכתב בסעיף 15.1.1 להסכם הקליטה (סעיפים 2.2 ו-7 לכתב הערר; סעיפים 18-19 לתצהיר מר רגיל), או תשלום עבור דמי קליטה לקיבוץ ועבור השתייכות חברי הקיבוץ לקהילה ולהווי הקיבוצי – כאפשרות נוספת שהעלו העוררים (סעיף 15-16 לתצהיר מר צברי; עדות מר צברי - עמ' 84 ש' 13-35; עמ' 85 ש' 1-8 לפר').

אקדים ואומר כי עמדת המשיב נראית בעיני נכונה, וזאת מהטעמים המצטברים אשר יפורטו להלן.

60. עיון בסעיף 82' לתקנון הקיבוץ מעלה כי אין לקיבוץ הון מניות וכי חברי הקיבוץ אינם בעלי זכות בהון האגודה:

“אין לקיבוץ הון מניות ולחבר הקיבוץ אין זכויות הון כלשהן בקיבוץ. אין באמור לגרוע, מזכותו של הקיבוץ לדרוש תשלום דמי קליטה ו/או דמי כניסה (או כל תשלום אחר הדומה לכך, כדון דמי הצטרפות וכיו"ב).”

61. הוראה דומה כתובה אף בסעיף 14.1 ל “הסכם הקבלה לחברות” של החברים החדשים: “ידוע למבקש והוא מסכים לכך כי שאין לו, ולא תהיה לו, כל זכות, הונית ו/או רכושית ו/או אחרת, בקיבוץ ו/או בתאגידי הקיבוץ ו/או בנכסים ובזכויות של כל אחד מאלה, אלא בהתאם לתנאים שנקבעו ו/או שיקבעו בעתיד על ידי הקיבוץ, לרבות כאמור בסעיף 14.2 להלן.”

סעיף 14.2 להסכם זה קובע כי המצטרפים זכאים לשיוך נכסים יצרניים בהתאם לתנאים מסוימים, אשר כפי שיפורט בהרחבה בהמשך, הסיכוי שישוין אליהם נכס יצרני בפועל הוא נמוך מאוד. לכן, ההוראות דלעיל, תוך בחינתם ביחס לנתונים המשפטיים והעובדתיים הרלוונטיים לנו, מלמדות כי בפועל הכסף ששולם אינו עבור הון האגודה.

62. העד, מר רגיל, מנהל הקהילה של הקיבוץ, אישר בעדותו כי חוות הדעת שהוגשה מטעם הקיבוץ ושעל בסיסה נטען כי סך של 300,000 ₪ מהווה שווי של הזכות של בני זוג בהון האגודה, נערכה בדיעבד, לאחר החתימה על הסכמי ההצטרפות לקיבוץ. חוות-דעת זו או כל חישוב אחר, לא הוצגו לחברים החדשים מראש, כך שקשה להניח כי שיקול זה עמד לנגד עיניהם בעת ההתחייבות. כך נאמר בעניין זה בעמ' 43 ש' 24-32 לפר':

“עו"ד הרשמן: למיטב ידיעתי היא הוזמנה וכמובן נערכה כבר אחרי שנחתמו כל ההסכמים עם החדשים, נכון?
העד, מר רגיל: כן...”

מר רגיל גם אישר כי אף אחד מהמזטרפים לקיבוץ לא פנה אליו לקבלת הערכת שווי של נכסי הקיבוץ (עמ' 46 ש' 10-13 לפר').

העד מר צברי, חבר הקיבוץ, העיד כי לא ראה דוחות כספיים של הקיבוץ ולא ידע על חובות הקיבוץ (עמ' 86 ש' 17-19 לפר').

רו"ח כהן, עורך חוות-הדעת מטעם העוררים, העיד כי נתן את חוות-דעתו רק לאחר גביית הסכום מחברי הקיבוץ, מבלי שידעו על מה מבוסס הסכום שהקיבוץ ביקש לגבות מהם (עמ' 107 ש' 32-34; עמ' 108 ש' 1-3). עיון בתאריכים על גבי הסכמי ההצטרפות לעומת התאריך המופיע על חוות הדעת מעלה כי חוות הדעת נכתבה כ-3 שנים לאחר החתימה על הסכמי ההצטרפות לקיבוץ.

לאור האמור, לא סביר בעיני כי חברי הקיבוץ שילמו מבעוד מועד סכום מלא עבור שיוך הנכסים היצרניים של הקיבוץ, כאשר הם כלל לא ידעו או בדקו את שוויים האמתי ומבלי שביררו האם בפועל יש סיכוי ממשי לקבל חלק של ממש מנכסים אלה.

63. זאת ועוד, חישוב ערך הזכויות של האגודה, כפי שבא לידי ביטוי בחוות-דעתו של רו"ח כהן מטעם העוררים, אינו מתיישב עם הסכום ששולם על ידי החברים החדשים, לטענתם עבור הון האגודה. רו"ח כהן חישב בחוות דעתו את הפרמטרים הבאים: מלאי, השקעות, תמורות שנתקבלו עבור מימוש רכוש קבוע, קרקע חקלאית, מכסת חלב, התחייבויות לפנסיה וכיוצא בזה. בהתאם לחוות-דעתו, קיים לקיבוץ עודף נכסי הון בשווי של כ-24,460,000 ₪, שהם – בהינתן 153 חברי קיבוץ, מעט מעל 150,000 ₪ לחבר. בהתאם לחישוב זה ולטענת העוררים, זוג חברים חדשים שילם עבור זכויותיו בהון האגודה סך של 300,000 ₪.

אלא, שחישוב זה, אינו מתיישב עם העובדה ששולם תשלום זהה הן על ידי זוג מצטרפים והן על ידי מצטרפת יחידה, ללא בן זוג (עוררת מסעיף 4, גב' רונית פיירשטיין; נספח ב' לתצהיר גר הילמן). עובדה פשוטה זו מדברת בעד עצמה, ומחזקת את הסברה כי התשלום הוא בעד הזכויות הממשיות המגיעות לידי החבר החדש במגרש המשויך לו.

אין בידי לקבל את טענות העוררים כי עוררת 4 לא תירדש לשלם תשלום נוסף עבור הון האגודה, אף כשתבחר, אם תבחר, לצרף אליה בן זוג. העוררים לא הציגו הסכם התומך בטענה זו, מה גם שאין זה סביר כי אדם ישלם מראש פי שניים מהסכום שמצד הדין עליו לשלם, בגין עניין עתידי (ושוב והעיקר, שלא הוצגו לטענה זו ראיות משכנעות).

64. בפועל, הנכסים היצרניים לא ישויכו לחברי הקיבוץ החדשים. יתירה מזו, כפי שציין בצדק רו"ח הילמן בתצהירו מטעם המשיב, חלק משמעותי מהנכסים, כלל אינו בר שיוך. אכן, כפי שיובהר מיד, רו"ח הילמן נקלע בעניין זה לכלל טעות, אולם גם אם נתעלם מטעות זו, תמונת הדברים אינה משתנה.

רו"ח הילמן ציין כי אמצעי הייצור המפורטים בחוות-דעת רו"ח כהן והמלמדים על תוספת להון האגודה, הם אמצעים שמוחרגים מתקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ מתחדש), תשס"ו-2005 (להלן: "תקנות שיוך אמצעי הייצור"): קרקע חקלאית, קרקע באזור התעשייה ומכסות החלב. על כן הוא קובע כי הפחתת אמצעי ייצור אלו מחישוב הון האגודה, מביא לתוצאה בה האגודה מצויה בגרעון של 8.891 מיליון ₪ (סעיף 10 לתצהיר הילמן).

בעניין זה, איני מקבל את טענתו של הילמן ודומה שאף הוא הכיר במהלך הדיון בטעותו. סעיף 83ג' לתקנון האגודה קובע כי תקנות שיוך אמצעי הייצור, אינן חלות. לכן, חלק זה מטענותיו של הילמן, שהתבססו כאמור על תקנות אלה, דינן להידחות. משכך, יש להוסיף לחישוב את נכסי הייצור אשר רו"ח הילמן התעלם מהם. על כן, לאחר תוספת של אמצעי ייצור אלו, כפי שחושבו בחוות דעת כהן (קרקע חקלאית - 13,864 אלפי ש"ח; מכסת החלב - 7,420 אלפי ש"ח; קרקע באזור תעשייה - 12,067 אלפי ש"ח), הקיבוץ מצוי בעודף של 24,460 אלפי ש"ח, כפי שחושב בחוות דעתו של רו"ח כהן.

עם זאת, כפי שארחיב להלן, אין בכך כדי לשנות מהמסקנה כי חלקם העתידי והריאלי של החברים החדשים בנכסי הייצור הוא נמוך מאוד – אם בכלל. לאור זאת, אין זה סביר להניח כי העוררים לא שילמו דבר עבור המגרש המשוך להם, וכן שילמו עבור משהו שערכו הריאלי לוטה בערפל כבד.

65. כפי שטען בצדק המשיב, סעיף 83ג' לתקנון, העוסק בשיוך אמצעי ייצור (להבדיל משיוך דירות), קובע:

"הקיבוץ רשאי להחליט על שיוך אמצעי ייצור ו/או נכסים אחרים (לעיל ולהלן: "שיוך הנכסים"), ובלבד ש... ושהשליטה בנכסים המשווייכים תישאר בכל עת בידי הקיבוץ ולא תועבר לחברים. "שליטה" לעניין זה כהגדרתה [בחוק ניירות ערך](#), התשכ"ח-1968."

[בסעיף 1 לחוק ניירות ערך](#) נקבע כי "שליטה" היא:

"שליטה" - היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקיד של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד, וחזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק מחצית או יותר מסוג מסויים של אמצעי השליטה בתאגיד."

באופן פשוט, כדי להבטיח שליטה אפקטיבית, יידרש הקיבוץ להותיר בידי מחצית מהנכסים – כך שחלק זה כלל אינו בר שיוך. אלא שבעניין זה, אין צורך בהשערות או פירושים, שכן בעמ' 3 לנספח ב' לחוות-דעתו של רו"ח כהן, צורפה חוברת בשם "שינוי אורחות חיים בקיבוץ גזר" ושם נקבע כי:

"קיבוץ גזר יפעל בעתיד לשיוך נכסים יצרניים והוניים לחברים, וזאת תוך הבטחת שליטת האגודה בנכסים אלה (בעלות האגודה לא תפחת מ- 51% בנכסים)."

יוצא אפוא כי 51% מהנכסים שנלקחו בחשבון בחוות-הדעת מטעם העוררים, אינם ברי שיוך, ולכן הטענה כי פלוני יהיה מוכן לשלם את ערכם המלא מראש, נראית מוקשת.

66. עוד מציין הילמן כי בהתאם [לתקנה 3](#) לתקנות שיוך אמצעי הייצור, 50% מהנכסים שניתן להעביר לחברי הקיבוץ, יחולקו בהתאם לוותק (סעיף 18 לתצהירו). על אף אי תחולתן של תקנות שיוך אמצעי הייצור, לא ניתן לקבוע כי חלוקת נכסי הייצור תתחלק שווה בשווה בין החברים החדשים לבין החברים הוותיקים (עדות מר רגיל - עמ' 15 ש' 23-25; עמ' 16 ש' 25-26; עמ' 17 ש' 5-6; עדות רו"ח אופיר מורדיאן - עמ' 77 ש' 29-30 לפר'). בהתאם לחוברת "שינוי אורחות חיים בקיבוץ גזר" (נספח ב' לחוות דעת רו"ח כהן), צוין כי: "הוותק יהווה עיקרון מרכזי בשיוך הנכסים והדירות" (עמ' 3). העד מר רגיל אישר כי חוברת זו הוצגה בפני המצטרפים החדשים לקיבוץ (עמ' 18 ש' 22-23 לפר'). אוסיף כי גם בסעיף 92 לתקנון

- נקבע כי במקרה של פירוק הקיבוץ או כינוסו נכסים, חלוקת עודף הנכסים תערך – "תוך התחשבות בוותק של החברים". לאור דברים אלה, גם רו"ח כהן העריך כי חלקו של החבר החדש הנקלט, יהיה נמוך מחלק החבר הוותיק (עמ' 105 ש' 20-33 לפר').
- יוצא אפוא כי גם ב-49% הנכסים ברי השיוך, חלקם של הוותיקים צפוי כי יעלה על חלק החברים החדשים. ושוב, אין זה סביר כי בעד רכיב עלום מסוג זה, יסכים החבר החדש לשלם את מלוא הערך - אשר כלל אינו יכול להגיע לידי.
67. כמו כן, מציין הילמן כי בנוסף לכל האמור לעיל, הקיבוץ מחויב בתשלום הגמלה הפנסיונית לחברים הוותיקים, בטרם חלוקת אמצעי הייצור (סעיף 27 לתצהירו). בהתאם לסעיף 14.2 "להסכם הקבלה לחברות", מצהיר החבר החדש כי ידוע לו ששיוך הנכסים היצרניים יעשה – "רק לאחר שהקיבוץ הגדיר את התחייבויותיו לחבריו הוותיקים לצרכי פנסיה, סיעוד ושאר הזכויות הסוציאליות שייקבעו, לרבות הבטחת המקורות למילוי אחר התחייבויות אלה."
- ראו גם [סעיף 3\(ב\) לתקנות האגודות השיתופיות \(ערכות הדרית בקיבוץ מתחדש\)](#), התשס"ו-2005, המתייחס להספקת צרכי החברים בגיל הפרישה, והקובע כי הפרשת הפנסיה צריכה להיעשות טרם ביצוע שיוך נכסי הקיבוץ:
- "לצורך הבטחת הספקת הצרכים כאמור בתקנת משנה (א), יהא הקיבוץ חייב להפריש או לייחד מקורות לענין זה בעדיפות על פני שיוך נכסי הקיבוץ לחברים, או במסגרת שיוך כזה."
- בענייננו, קיים לקיבוץ חוב גדול לתשלום הוצאות פנסיוניות לחברים הוותיקים, אשר חושב בחוות דעתו של רו"ח כהן מטעם העוררים - בסך של כ- 22,774,000 ₪. חוב זה טרם כוסה וייתכן כי תשלומו יתפרס למשך שנים רבות, ובהתאם לחוות דעתו של רו"ח כהן תקופת התשלום נאמדת על 30 שנה או יותר.
- מהאמור עולה כי אם יישארו נכסים יצרניים לחלוקה ברבות השנים, הרי שהחלוקה תהיה רק בעוד שנים רבות, דבר אשר אינו מתיישב עם דרישת תשלום נוכחית עבור הון אגודה בסכום הנטען.
68. כמו כן, כפי שציין רו"ח הילמן בתצהירו, בשונה מהחברים הוותיקים, הקיבוץ אינו מחויב בתשלום פנסיה לידי החברים החדשים. העד מטעם העוררים, מר צברי, לא הכחיש זאת (עמ' 89 ש' 17-21 לפר'). עניין זה נקבע בסעיפים 6.3.11 ו- 6.4.1 להסכם הקבלה לחברות בקיבוץ, שם נקבע כי:
- "ידוע למבקש כי והוא מסכים לכך כי ביטוחו הפנסיוני ו/או הסוציאלי ו/או הבריאותי הינו על אחריותו בלבד ואין לקיבוץ כל נגיעה לעניין זה".
- נכסי הקיבוץ מבטיחים אפוא ראש לכל את הזכויות הסוציאליות של החברים הוותיקים, ואין הם אחראיים לאלה של המצטרף החדש.
69. לאור כל האמור ציין רו"ח הילמן, כי הסיכוי הממשי לקבלת החלטה לחלוקת אמצעי הייצור, הוא נמוך מאוד. אף רו"ח כהן ציין במסגרת עדותו כי הסבירות שתיתן החלטה על שיוך הנכסים היא "קלושה מאוד" (עמ' 96 ש' 14-15; עמ' 105 ש' 10 לפר').
70. שקלול מכלול הנסיבות שתוארו לעיל - שליטת הקיבוץ ב- 51% מנכסי הייצור, התחייבויות הקיבוץ לתשלום פנסיה ושאר זכויות עבור חברי הקיבוץ הוותיקים (בסכומים נכבדים),

חלוקת הנכסים הנותרים לפי וותק – מביא למסקנה כי הטענה כאילו התשלום הוא עבור הון אגודה, לא רק שלא הוכחה אלא שהיא לגמרי לא משכנעת.

71. איני מקבל את ההשוואה שערכו העוררים בין זכות החברים בהון האגודה לבין זכויותיו של בעל מניות, שכן האחרון רכש את חלקו בחברה והוא הבעלים של המניה מהיום שקנה אותה, כאשר יש לו אפשרות לסחור בה במידה והוא סבור כי החזקה בה שוב אינה משתלמת וכן לקבל את נכסי החברה במקרה של פירוק. זאת בניגוד לחברי הקיבוץ החדשים, אשר התשלום ששילמו החברים החדשים לטענתם בעבור הון האגודה, לא יוחזר להם (סעיף 15.1.3 ל"הסכם הקבלה לחברות" בו נקע כי כספי ההון ששולם על ידם לא יוחזר להם: "... בשום מקרה ונסיבות, ובכלל זה, גם במקרה שהמבקש יצא, עזב או יוצא, על ידי כל גורם, מהקיבוץ"), וכפי שהוסבר לעיל – אין סיכוי ריאלי לקבלת נכסים בערך ממשי השקול לסכום ששולם או מתקרב לכך.

72. בפי העוררים טענה חלופית, ולפיה תשלום הסכום הוא עבור עצם ההשתייכות להווי הקיבוצי, או כדבריו של העד מר צברי:

"... אנחנו באנו לקיבוץ בשביל לחיות בתוך קהילה, יש בזה ערכים שפשוט אי אפשר להסביר אותם, הילדים שלי רצים בדשא בלי כבישים מסביב והם יכולים לנסוע באופניים, יש לי שקט, .. יש לי קהילה מסביבי... אני משתמש באחד מהמבנים של הקיבוץ כדי לעשות לו יום הולדת וכולם רוצים לעזור וכל אחד מכין משהו .. ויש לנו חדר אוכל משותף שאנחנו עושים את זה ביחד, אני שילמתי את הדמי קליטה האלה לקיבוץ בשביל להיות חלק מהקהילה הזאת, אני שילמתי את הכסף הזה בשביל לקבל את כל ההטבות האלה.. ובאתי לקיבוץ בשביל לחיות בקיבוץ ומתוך המחשבה שאני אשלם הרבה הרבה פחות ממה שאני בפועל משלם. שתביני אני כאילו שילמתי דמי קבלה לחברות בשביל להתקבל לחברות כדי להיות חלק מהקיבוץ הזה..." (עמ' 84 ש' 18-32; עמ' 85 ש' 1-8 לפר').

צברי העיד כי הוא זכאי להטבות רבות, ביניהן הנחה במוצרי מזון, חינוך הילדים ושכר דירה (עמ' 85 ש' 32-35; עמ' 88 ש' 28-35 לפר'). עם זאת, הוא לא הכחיש את דבריו של ר"ח הילמן כי הוא מחויב בתשלום מס איזון לצורך מימון רשת ביטחון וצרכים סוציאליים, וכי הוא מחויב בתשלום, גם אם מופחת, עבור חינוך הילדים. מר צברי העיד כי המשכורות שלו ושל אשתו נכנסות לקיבוץ, אשר מנכה את הסכומים שצריך לשלם לקיבוץ (עמ' 92 ש' 25-19 לפר'). כלומר, אין בתשלום של 300,000 ₪ כדי לזכותו בהטבות מלאות, בלא תשלום נוסף.

עצם העלאת טענות סותרות בדבר אופיו של התשלום – הון אגודה בהתאם לחוות-דעת כלכלית או תשלום כללי, נטול חישובים מדויקים, בעד עצם ההצטרפות לקיבוץ – יוצרת קושי.

73. בשים לב לתמונת הדברים, הרי שגם אם אקבל את טענת העוררים כי התשלום מהווה את רצונם להשתייך לקיבוץ, הרי שיש לראות בתשלום זה כחלק משווי המכירה בהתאם לעיקרון צירוף התמורות. עיקרון זה נזכר בשורה של פסקי דין, ובדנ"א [1047/10](#), פרידמן חכשווי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב [פורסם בבנב] (15.9.2010), הוא הוסבר כדלקמן:

“עיקרון צירוף כל התמורות” מורה כי בחישוב “שווי המכירה” ילקחו בחשבון כל התמורות שהתחייב הקונה להעביר לידי המוכר, הן הישירות והן העקיפות. עיקרון זה מבטא למעשה את תפיסת היסוד בדיני מיסים, לפיה יש למסות את העסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית.”

[עוד בעניין זה, ראו: ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו) (26.1.2010); ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א (פורסם בנבו) (31.5.2015)]

לאור הנסיבות שתוארו לעיל, שוכנעתי כי הכספים לא שולמו עבור הון אגודה או עבור דמי קליטה בלבד, אלא גם ובעיקר עבור הנכס המשוך. ההשתייכות להווי הקהילה ושירותי הקיבוץ הם חלק אינטגרלי, נובעים מהקבלה לחברות לקיבוץ המתחדש והליך השיוך הנלווה לו. בקיבוץ המתחדש, השייכות לקהילה עוברת דרך הליך השיוך. שווי הזכות שנמכרה כולל בתוכו את ערכה של הסביבה בו הוא מצוי. הדבר נכון לגבי מי שרוכש נכס בטבורה של עיר, והוא נכון אולי עוד יותר לגבי מי שמשוך לו נכס בקיבוץ.

74. בשולי הדברים אציין כי העוררים בחרו להתנהל בדרך בה בחרו. בהתאם לדרך זו, מבקשים הם לשכנע כי שילמו סך של 300,000 ₪ בגין זכויות עלומות, ובד בבד – לא שילמו דבר בעד השיוך. בהינתן מכלול הנסיבות שתוארו לעיל, לא עלה בידי העוררים לשכנע כי כך הם פני הדברים. ייתכן, ואיני נדרש לקבוע מסמרות בדבר, כי אם היו העוררים מציגים מתווה המתקבל יותר על הדעת, ניתן היה לשקול לזהות חלק קטן מהתשלום בעד רכיב שאינו שווי המכירה. בדרך בה בחרו, אציע לחבריי לקבוע כי לא עלה בידיהם להוכיח כי סך של 300,000 ₪ ששילמו החברים החדשים, אינם תמורה בגין הוויתור של הקיבוץ על זכויותיו במקרקעין ושיוך המקרקעין הספציפיים לעוררים.

75. אשר על כן, אציע כאמור לחבריי לקבוע כי התשלום בסך 300,000 ₪ אינו עבור הון האגודה בלבד, אלא עבור שיוך המקרקעין לחברים החדשים, וזהו שווי המכירה שייקבע בשומות מס השבח שיצאו לקיבוץ (ביחס למכירות לחברים החדשים) ובשומות מס הרכישה שיצאו לחברים החדשים.

המכירה לחברים הוותיקים – שומות מס השבח ומס הרכישה:

76. הקביעות אליהן הגענו עד כה, מובילות לכך שאף מול החברים הוותיקים בוצעה “מכירה”, ולכן לכאורה על הקיבוץ והחברים הוותיקים לחוב במיסים שבחוק. אלא שבכל הנוגע לשווי המכירה שיש לקבוע, הצדדים חלוקים. כפי שאבהיר בהמשך, למחלוקת זו עשויות להיות השלכות אף לעניין עצם החבות של הקיבוץ במס שבח.

77. כעניין שבעובדה, אין מחלוקת בין הצדדים כי בניגוד לחברים החדשים, החברים הוותיקים לא העבירו תשלום לקיבוץ בסך של 300,000 ₪. העוררים טוענים כי החברים הוותיקים לא שילמו כל תמורה בעד השיוך, ולכן יש להעמיד את שווי הרכישה לגביהם על סך אפס.

78. המשיב מנגד סבור כי מפאת “היחסים המיוחדים” שיש בין הקיבוץ לחבריו הוותיקים, הרי שבהתאם להגדרת המונח “שווי” בסעיף 1 לחוק, יש לקבוע את השווי כך שהוא יעמוד על -

"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון". לטענת המשיב, במקרה כאן, יש בידנו את אותו שווי שהיה נקבע ללא היחסים המיוחדים – והוא השווי ששילמו החברים החדשים – 300,000 ₪, וזהו שווי המכירה שצריך להיקבע אף ביחס לעסקאות עם החברים הוותיקים. העוררים טענו כי אין יחסים מיוחדים בין הקיבוץ לבין חבריו הוותיקים, אולם מעבר להשמעת הטענה, לא הציגו לצידה נימוק משכנע. שווי של זכות נקבע [בסעיף 1](#) לחוק כדלקמן: 79.

"שווי" של זכות פלוגית – 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;

הכלל הקבוע בסעיף הוא כי השווי יהיה בהתאם ל-"שווי השוק" של הזכות – "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון". העמדת השווי על התמורה שקבעו הצדדים, מותנית בסעיף (1) הנ"ל, בין השאר בכך שהתמורה לא הושפעה מקיומם של "יחסים מיוחדים" בין הצדדים. "יחסים מיוחדים" הם יחסים מוקדמים בין המוכר לקונה, שעשויה להיות להם השפעה על מחיר העסקה. בין יחסים שכאלה ניתן למנות בין השאר, יחסי קרבה משפחתית, ידידות, יחסי תלות, קירבה בין אדם לבין תאגיד שבשליטתו, יחסי עובד מעביד וכן מערכת יחסים עסקית משותפת בין המוכר לקונה [על כך, ראו: אהרן נמדר, [מס שבח מקרקעין](#), חלק שני, חישוב המס ותשלומו (מהד' שביעית, 2012), עמ' 77-78; [ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ ואח' \[פורסם בנבו\] \(5.6.2005\)](#)].

אני סבור כי יש ממש בטענת המשיב, כי בין הקיבוץ לבין החברים הוותיקים יש "יחסים מיוחדים". לאור זאת, יש לכאורה לקבל בעניין זה את עמדת המשיב ולדחות אף בעניין זה את הערר.

80. אלא שוועדת הערר מיוזמתה, מבלי שטענה בעניין זה הועלתה על-ידי העוררים, העלתה בפני הצדדים, לאחר שהגישו את סיכומיהם, את השאלה הבאה: אם תמצא ועדת הערר (כפי שאכן כאמור לעיל התברר כי מצאנו), כי יש לראות את ההסכמים שנחתמו במסגרת השיוך החוזי כמכירה מסוג של "ויתור על זכות במקרקעין", מדוע לא יחול על הקיבוץ פטור ממס שבח בהתאם [לסעיף 63](#) לחוק?

אסביר את הדברים:

[בסעיף 63](#) לחוק, לעניין מס שבח, נקבע:

"ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס."

משמעותו של פטור זה היא כי, יהיה שווי הזכות אשר יהיה, אם המכירה נעשתה בדרך של "ויתור על זכות ללא תמורה", היא פטורה ממס שבח.

- אם החברים הוותיקים לא שילמו כל תמורה בעד הזכות, והמכירה נערכה בדרך של "ויתור על זכות" (ולא בדרך של הענקה ישירה של הזכויות), הרי שיש לכאורה להחיל פטור ממס שבח על הקיבוץ – וזאת אף אם תתקבל טענת המשיב בעניין קיומם של "יחסים מיוחדים". בשולי הדברים אציין כי סברנו כי לנוכח המסקנות אליהן הגענו בחלקים קודמים של פסק הדין, מחובתנו להציף את שאלת תחולת הפטור, על אף שהעוררים לא העלו זאת.
81. הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק מיוחד בכך שבניגוד להוראות [סעיף 62](#) לחוק החל רק על מתנות בין קרובי משפחה (בהתאם להגדרת המונח "קרוב"), הרי [סעיף 63](#) לחוק אינו מוגבל כאמור. לאור זאת ועל מנת למנוע מצב בו נעשה [בסעיף 63](#) שימוש שלא במקום, יש להקפיד כי השימוש בסעיף נעשה רק כאשר המכירה היא על דרך הויתור ולא במקרה של מכירה המתבצעת במתכונת של העברה ישירה של הזכות.
- כפי שפורט לעיל בחלק של פסק הדין שעסק בכך, אני סבור כי הקיבוץ אינו יכול להעביר ישירות את הזכויות במקרקעין, וכי המכירה על כן ובהתאם למהות הדברים - התבצעה בדרך של ויתור. מבחינה זו, עשוי לדעתי לחול בעניינינו הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק [אודות יישומו של [סעיף 63](#) לחוק, ראו: [ע"א 546/65 חברת אפרים בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה](#) [פורסם בבנו] (20.5.1966); [ר"ע 446633-04-12 נבילה עטא שחאדה דיאב ואחרים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת](#) [פורסם בבנו] (29.8.2013)].
- החלת הפטור, במקרים המתאימים הנכונים, עשויה להוביל להימנעות מהשתתפות מס שבח על ריווח שכלל לא צמח למוכר – ואם אכן כך הם פני הדברים ומתקיימים יסודות הסעיף – הרי שיש בכך מזור מפני השתתפות מס שבח בהעדר ריווח.
82. העוררים שבו על טענתם העיקרית ולפיה אין המדובר בויתור או במכירה או בכל דרך אחרת. לצד זה ובאופן לא מפתיע, העוררים ביקשו כי אם על אף טענותיהם תחליט ועדת הערר כי מדובר במכירה על דרך הויתור, הרי שיוחל הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק.
83. המשיב טען כי הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) אינו חל.
- טענה שהעלה המשיב היא כי יש לפרש את [סעיף 63](#) לחוק בדרך הצמצום, כך שהוא יחול רק כאשר הויתור מוביל באופן אוטומטי לרכישת הזכות על-ידי הקונה. כך לדוגמה המצב במקרה בו יורש מוותר על זכויותיו בירושה, שאז מכוח דיני הירושה מקבל יורש אחר את הזכויות במקרקעין. אם הבנתי נכון את טענת המשיב, משמעות הדבר היא כי המשיב מפרש באופן שונה את המונח "ויתור" בהגדרת "מכירה" [בסעיף 1](#) לחוק (שם נוקט הוא בפרשנות רחבה), לעומת המונח "ויתור" [בסעיף 63](#) לחוק (שם נוקט הוא בפרשנות מצמצמת). איני מקבל טענה זו. ראשית, המונח "ויתור" הוא, ואיני סבור כי יש לפרשו באופן שונה. שנית, לשון המונח "ויתור" רחבה דיה, ואין לצמצמה (בשני הסעיפים) באופן שהיא לא תלכוד אירועים שתוכנם האמיתי הוא ויתור (להבדיל מהעברה ישירה של הזכויות במקרקעין). הדרישה כי הויתור יוביל מאליו לרכישת הזכויות יכולה להתקיים באופן אוטומטי – מכוח דיני ירושה, והיא יכולה להתקיים מכוח מארג ההסכמים והחלטות מועצת מקרקעי ישראל – כמו במקרה שלפנינו. אוסיף ואומר כי הויתור במקרה שלפנינו לא נערך באופן ספציפי ביחס לחבר כזה או אחר, אלא כחלק מהליך השיוך בכללותו. מטעם זה, אף איני מוצא ממש בטענת המשיב, כאילו מדובר בויתור מסוג שלא חל עליו [סעיף 63](#) לחוק [וזאת אף אם הייתי מקבל את הטענה – ואיני מקבלה - כי הסעיף אינו חל כאשר מדובר

בוויתור ספציפי לטובת אדם מסוים – טענה שהעלה המשיב ואשר עומדת לטעמי בסתירה לטענתו כי הסעיף יחול במקרה של ויתור על זכות הורשה].

84. אלא שטענה אחרת שהעלה המשיב נראית בעיני כבודת משקל: המשיב טען כי מחמת זה שהעוררים לא העלו בשום שלב טענה בדבר תחולתו של הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, לא טרח המשיב לבחון את השאלה האם התקיימו יסודותיו של הסעיף. התנאי המרכזי בסעיף הוא העדר תמורה, והמשיב טוען כי הייתה גם הייתה תמורה ששילמו החברים הוותיקים לקיבוץ.

המשיב מוסיף ומציין כי מאחר ועמדתו הייתה ועודנה כי השווי צריך להיקבע בהתאם לשווי השוק – כפי ששילמו החברים החדשים (300,000 ₪), בהעדר טענה בדבר תחולתו של הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, לא טרח המשיב לבחון לעומק קיומה של תמורה ששולמה בפועל ואשר ייתכן כי ערכה נמוך מ-300,000 ₪. אולם משהעלתה הוועדה את שאלת תחולתו של הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק ובשים לב לכך שקיומה של תמורה כלשהי, שולל את תחולת הפטור, הרי שהעניין הפך לרלוונטי.

ומה היא אותה תמורה ששילמו החברים הוותיקים לקיבוץ? – המשיב מעלה בעניין זה מספר אפשרויות – לגבי אף אחת מהן אין בידי לנקוב בתמורה באופן ברור. כך לדוגמה מפנה המשיב לסעיף 5 להסכם העברת הזכויות (נספח 9 לתצהיר מר רגיל) שם נקבע כי יש לשלם לקיבוץ 2000 ₪ דמי טיפול וכן לשאת בכל תשלומי החובה החלים על חבר קיבוץ (ללא קשר להעברת הזכויות). איני סבור כי התניית ביצוע השיוך בסילוק חובות עבר או גביית דמי טיפול, הם בבחינת תמורה. המשיב מפנה אף לסעיף 4 לאותו הסכם, שם נקבע כי החברים יישאו בתשלומי מיסים שיחולו בעקבות ההסכם, גם כאלה הצריכים לחול על הבעלים (הקיבוץ). בהקשר זה אציין כי בכל הנוגע למס שבח, אם נקבע כי חל הפטור, ממילא אין תשלום מס לשאת בו. לגבי מיסים אחרים הנזכרים בסעיף, לא הציג המשיב כל ראיה כי כזה אכן ישנה חבות במיסים כאמור.

המשיב אף סבור כי חבר שהייתה לו בעבר דירה בה עשה שימוש בקיבוץ ואשר כתוצאה מהשיוך (של מגרש או של דירה אחרת) מושבת הדירה הקודמת לקיבוץ – לו היא שייכת, הרי שיש בכך משום תמורה לקיבוץ. איני משוכנע כי בידי לקבל טענה זו, שכן המדובר בהשבת נכס למי שנכס זה שייך לו בלאו הכי. אין המדובר בתמורה המשקפת התעשרות וריווח כלכלי. מעבר לכך, לא היה בידי המשיב להציג נתונים אודות העובדות הנוגעות לדירה/מגרש ששיוכה לעורר ספציפי, ולתמורה שהעסקה עמו מבטאת.

85. אלא שבנוסף, כפי המשיב טענה נוספת בדבר תמורה ששולמה. המשיב טוען כי תמורה ששילמו בפועל החברים הוותיקים לקיבוץ, היא לכל הפחות בגובה ויתור שלהם על זכותם לקבל דמי עזיבה (עניין זה הועלה לראשונה על ידי המשיב במסגרת סיכומיו, וללא קשר לשאלת תחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק שהפנתה ועדת הערר).

בהקשר זה מציין המשיב את הוראות [סעיף 5 לתקנות האגודות השיתופיות \(שיוך דירות בקיבוץ מתחדש\)](#), תשס"ו-2005 (להלן: "תקנות השיוך"), הקובע: "הקיבוץ ישייך דירות לחבריו על חשבון דמי העזיבה המגיעים לחבר, בהתאם להסדרים שיקבע הקיבוץ בתקנונו ובהתאם לדין כפי שיהיה מזמן לזמן" (עניין זה נזכר אף בסעיף 83 לתקנון הקיבוץ).

העוררים מנגד ציינו בתגובה שהגישו, כי כל "החברים הוותיקים" שעניינם נדון כאן, הפכו לחברי הקיבוץ לאחר שנת 2003, ובהתאם להחלטת הקיבוץ אין לחברים שהצטרפו אחרי 31.12.2003 זכות לדמי עזיבה. העוררים היפנו בעניין זה לדברים הנזכרים בסעיף 4.3.2 ל-"החלטת אסיפת הקיבוץ" (צורף כעמ' 143 לתצהיר בנימין רגיל), משם עולה לכאורה כדבריהם.

ביחס לכך טוען המשיב כי עצם הוויתור על הזכות לדמי עזיבה, אם וככל וויתור שכזה בכלל נעשה (והמשיב מפקפק בכך), מהווה תמורה. כנגד טענה זו ניתן לטעון כי החברים אינם יכולים לוותר על זכות שכלל לא הגיעה לידיהם.

המשיב מוסיף וטוען כי בעליל אין זה סביר כי חברים ותיקים של ממש, כאלה שהם חברי הקיבוץ עוד קודם לשנת 2004, נדרשו לוותר על ערך כלכלי (דמי עזיבה) תמורת השיוך, ואלו שהתקבלו מאוחר יותר – כמו "החברים הוותיקים" מקרב העוררים, לא נדרשו לשלם דבר. השכל הישר מחייב להניח כי תמונה זו של הדברים אינה נכונה.

זאת אכן טענה שלא ניתן לבטל כלאחר יד, אלא שכדי לעמוד על הדברים לאשורם, יש לערוך בחינה עובדתית של הנתונים, בדיקה שלא נערכה.

86. אם לא היה מדובר בעניין תחולתו של פטור שכלל לא התבקש על-ידי העוררים, הייתי מציע לחבריי שלא להתחשב בטענות שמעלה המשיב בשלב מאוחר זה של הדין (מדובר בעניינים שהיה מצופה כי ייבחנו כבר בשלב דיוני השומה ולא להעלותן לראשונה במסגרת הסיכומים – כפי שעשה המשיב בעניין דמי העזיבה). אלא שכאמור, עסקינן בשאלת תחולתו של פטור שכלל לא התבקש על-ידי העוררים. בנסיבות אלה, אם העוררים חפצים בתחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63 לחוק](#) – ועליהם כמובן הנטל להוכיח את יסודותיו, יש לאפשר למשיב לבחון בהליך שומתי חוזר את הדברים.

העוררים טוענים כי משלא עלה בידי המשיב במהלך הצגת ראיותיו להצביע על תמורה ששילמו החברים הוותיקים, אין לאפשר לו לאחר הגשת הסיכומים הזדמנות לכך. אין ספק כי היה בטענה זו ממש, אם היה מדובר בשאלת תחולתו של פטור ממס שהעוררים ביקשו מלכתחילה את תחולתו. מנגד, שעה שהעוררים כלל לא העלו את תחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63 לחוק](#), אני סבור כי יש לאפשר למשיב לבחון את הדברים הנוגעים לתחולת פטור זה – תוך שיידרש מהעוררים לספק נתונים המאששים את טענתם, שאינה נקיה מספקות, להעדר כל תמורה.

87. שומות מס הרכישה:

הפטור הקבוע [בסעיף 63 לחוק](#), אינו חל על מס רכישה. [סעיף 63 פוטר מ-](#) "מס", ובהתאם להוראות [סעיף 6 לחוק](#), "המס" בחוק הוא מס שבח. [סעיף 9\(ה\)](#) לחוק קובע כי הפטורים הכלולים בפרק שישי לחוק, בו מצוי [סעיף 63](#), אינם חלים על מס רכישה.

פטורים ממס רכישה נקבעו בעיקר [בתקנות מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(מס רכישה\)](#) התשל"ה-1974 (להלן: "התקנות"). עיון בתקנות אלה מלמד כי [בתקנה 22](#) נקבע פטור ממס רכישה ל- "מכירת זכות במקרקעין שהיא ויתור על זכות במקרקעין שנתקבלה בירושה לטובת בן זוגו של המוריש" – אולם אין בתקנות פטור כללי המקביל לסיטואציה בה עוסק [סעיף 63 לחוק](#).

מצב הדברים אפוא הוא שאין פטור ממס רכישה, גם כאשר הרכישה היא תוצאת ויתור ללא תמורה [למקרה דומה, ראו: [עמ"ש 224/82](#) ע' כוגן נ' מנהל מס שבח [פורסם בבנו] (31.12.82)].

אציין כי יש הגיון לדבר, שכן בעוד שבהעדר תמורה יש מקום לפטור ממס שבח באירוע חריג מסוג של מכירה בדרך של ויתור, הרי שבכל הנוגע למס רכישה – ספק אם ישנה הצדקה שלא לחייב במס את הרכישה שארעה. כך או אחרת, זהו כאמור המצב החוקי.

במצב דברים זה, יש ממש בטענת המשיב כי בהינתן היחסים המיוחדים שבין החברים הוותיקים לקיבוץ, יש - בהתאם להוראות הגדרת "שווי של זכות פלונית" [בסעיף 1](#) לחוק, להעמיד את שווי המכירה עליו חל מס הרכישה בהתאם לשווי השוק כפי שזה בא לידי ביטוי בסכום ששילמו החברים החדשים – 300,000 ₪.

כזכור, העוררים טוענים כי יש להעמיד שווי זה על 0 ₪, אלא שהם לא ביססו עמדה זו. אני סבור כי זכות זו, בקיבוץ במרכז הארץ, אין לה כל שווי. בהקשר זה אציין שוב ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, כי אם התשלום ששילמו החברים החדשים היה כולל באופן מובחן רכיבים שונים הנחלקים באופן סביר, ייתכן כי הדבר היה עשוי לשנות את קביעת השווי אף ביחס לחברים הוותיקים, אולם משעה שבחרו העוררים שלא לעשות כאמור, יש לראות בכל הסכום כשווי מכירה החב במס רכישה (ולכן, בהעדר הבחנה ברכיבי התשלום מצד העוררים, אני נמנע מלבחון הבחנות אפשריות בין החברים הוותיקים לחדשים, הבחנות שלא נטענו ואשר ממילא לא הוצגו נתונים המאפשרים את יישומן).

88. לאור כל האמור, אציע לחברי לקבוע בעניין שומות המכירות שבין החברים הוותיקים לקיבוץ, כדלקמן:

- א. השיוך החוזי מהווה כאמור "מכירה".
- ב. הערר בנוגע לשומות מס הרכישה יידחה.
- ג. בכל הנוגע לשומות מס השבח שהוצאו לקיבוץ, אם הקיבוץ חפץ לשוב לדיון אצל המשיב בעניין שאלת תחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, יגיש למשיב בעניין זה הודעה מנומקת אשר תיחשב כהשגה, תוך 30 ימים מתום פגרת הקיץ – או במועד אחר שיקבעו הצדדים. במסגרת השגה זו, אם תוגש, תיבחן החלת הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, וזאת בכל הנוגע לשאלת קיומה של תמורה בלבד (בעניין זה ייבחנו הצדדים אף את האמור בעמ' 13 לנספח 11 לערר).
- ד. אם לא תוגש השגה כאמור בסעיף הקודם, ייחשב הדבר כוויתור של העוררים על האפשרות שניתנה להם, ובמקרה כזה נקבע בזאת כי נדחה אף הערר לעניין שומות מס השבח.
- ה. למעלה מן הצורך מובהר כי אם יבחר הקיבוץ להגיש השגה כאמור, לא יהיה בכך משום ויתור על טענות אשר יכול ויחפוץ להעלות במסגרת ערעור - אם יבחר להגיש ערעור על פסק דין זה.
- ו. אם תוגש השגה כאמור לעיל, בכל מקרה לא יעלה שווי המכירה שייקבע, על סך של 300,000 ₪ - כפי שטען המשיב בשומות נשוא ערר זה. קביעה זו נובעת מכך כי היה על המשיב לבחון את שאלת התמורה ששולמה מאת החברים הוותיקים לקיבוץ,

בשלב דיוני השומה, אף ללא קשר לשאלת תחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק. לפיכך, משלא עשה כאמור (או לפחות לא אופן ממצה), ראוי כי המשיב יהיה כבול לסכום השווי שמצא הוא לקבוע.

89. תוצאה זו, לפיה אם יחפוץ הקיבוץ להגיש השגה ולהעלות טענה בדבר תחולתו של הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק – הדבר יתאפשר לו, כמובן אינה אידיאלית, אולם אני סבור כי בנסיבות העניין – היא נכונה. החלטה זו מבקשת לאזן בין הפגם שנפל בהתנהלות המשיב, אשר על אף חשיבות הדברים (אף ללא קשר לשאלת הפטור), לראשונה טען אודות קיומה בפועל של תמורה (בדמות הוויתור על דמי העזיבה) במסגרת סיכומיו – מחד, לבין העובדה כי טענה חלופית אודות תחולת הפטור לפי [סעיף 63](#) לחוק לא הועלתה כלל על-ידי העוררים – מאידך. אוסיף ואציין בעניין זה כי שאלת תחולתו של הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, התחדדה לאור קביעתנו לפיה המכירה שבוצעה הייתה בדרך של ויתור, ואף מטעם זה אני מוצא כי יש מקום להורות כאמור לעיל.

החלטה זו לוקחת בחשבון את משמעותו הכלכלית הרבה של הפטור, ואת הצורך בבחינת תחולתו קודם להשתת מס ביחס לתמורה (300,000 ₪ לכל חבר ותיק) אשר לא התקבלה בפועל בידי הקיבוץ. בערר זה, מעבר לנימוקים המשפטיים, סברנו כי יש מקום למסות תשלומים וערכים כלכליים ששולמו בין החברים והקיבוץ. לצד זה, מתן האפשרות לקיבוץ לשוב ולבחון את תחולת הפטור הקבוע [בסעיף 63](#) לחוק, נועדה מאותו הטעם – לבחון אפשרות להימנע מהשתת מיסים בגין רווחים שלא התקבלו, באירוע חשוב ומשמעותי מסוג שיוך דירות בקיבוצים.

סוף דבר:

90. לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לקבוע כדלקמן:
- א. העררים שעניינם שומות מס השבח ומס הרכישה, ביחס לעסקאות שבין הקיבוץ לחברים החדשים – נדחים.
 - ב. העררים שעניינם מס הרכישה שנקבע לחברים הוותיקים – נדחים.
 - ג. בכל הנוגע לעררים שעניינם מס השבח שהושת על הקיבוץ בגין העסקאות עם החברים הוותיקים – יחול האמור לעיל בסעיף 88.
91. העוררים יישאו בהוצאות המשיב בסך של 15,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.
- בקביעת סכום ההוצאות לקחתי בחשבון כי מרבית העררים נדחו, אלא שלצד זה – בשים לב לכך שאני סבור כי שאלת קיומה של תמורה ששולמה מאת החברים הוותיקים לקיבוץ, הייתה צריכה להיבחן על-ידי המשיב בשלב דיוני השומה (אף ללא קשר לשאלת תחולתו של פטור ממס) – אציע שלא לקבוע סכום גבוה יותר אשר היה נקבע בדרך אחרת.

חבר הוועדה עו"ד מיכאל בן לולו:

אני מסכים לעמדתו של יו"ר הוועדה.

חבר הוועדה שמאי המקרקעין אלון לילי:

אני מסכים לחוות דעתו של יו"ר הוועדה.

נפסק כאמור בחוות-דעתו של יו"ר הוועדה.

ניתן היום, י"ג אב תשפ"א, 22 יולי 2021, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה	מיכאל בן לולו, עו"ד חבר הוועדה	אבי גורמן, שופט יושב ראש הוועדה
---	-----------------------------------	------------------------------------

אבי גורמן 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)