



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

בפני      כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר  
אברהם הוכמן, חבר  
עו"ד יורם אלקיס, חבר

העוררת:      אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ארז אוחיון

נגד

המשיב:      מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

### פסק דין

#### יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

1. לפנינו ערר של "אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ" (להלן: "האגודה" או "העוררת") על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (להלן: "המנהל" או "המשיב"), מיום 9.4.2018, בהשגה על שומה, בגדרה נדחתה בקשת האגודה להכיר בזכאותה לפטור ממס שבח בנוגע למכירת זכויות במגרש בישוב אלעזר.

#### רקע

2. ביום 1.6.2014 קיבלה האגודה זכות בר-רשות, ללא תמורה, מההסתדרות הציונית העולמית, במגרש ששטחו 520 מ"ר, הידוע כגוש 63618 חלקה 91 ביישוב אלעזר בגוש עציון (להלן: "המגרש").

3. ביום 15.3.2015 מכרה האגודה את זכויותיה במגרש תמורת 1,350,101 ₪.

4. ביום 6.5.2015 הגישה האגודה למשיב הצהרה ובה היא ביקשה חישוב מס שבח מלא וקיצוז הפסדים שיש לה, לעמדתה. האגודה לא צירפה לדיווח שלה אישור על קיצוז הפסדים מפקיד השומה, ובהמשך היא לא המציאה, לדרישת המשיב, אישור כזה. על כן, ערך המשיב חישוב מס שבח בגין מכירת המגרש ללא קיצוז הפסדים.

5. ביום 28.6.2016 הגישה האגודה בקשה לתיקון שומה, בה עתרה לקבלת פטור ממס שבח לפי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), הקובע פטור ממס שבח במקרה של מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית. בקשת האגודה



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

נדחתה, מהטעם שאין מדובר במכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית ובהתאם לכך יצאה  
שומה סופית. האגודה הגישה השגה על השומה הנ"ל.

### החלטת המנהל בהשגה

6. המנהל קבע שאין לראות באגודה "רשות מקומית" לעניין הפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק. על  
פי סעיף 72 לחוק קיימת רשימה סגורה של גופים שלטוניים הזכאים לפטור ממס במכירת זכות  
במקרקעין. בחוק אין הגדרה למונח "רשות מקומית", אשר על כן, בבואנו לבחון את הגדרת "רשות  
מקומית" היא תיבחן תחילה לפי פקודת הפרשנות [נוסח חדש] (להלן: "**פקודת הפרשנות**") המגדירה  
את המונח כלהלן: "**עיריה, מועצה מקומית או רשות כיוצא באלה, שנתכוננו בכוח חוק בר-תוקף  
אותה שעה, הקובע הוראות בדבר הקמת רשויות של שלטון מקומי**". אגודה שיתופית אינה מוגדרת  
כ"רשות כיוצא באלה..." בשום מקום ואין דרישה ממשלתית רגולטורית להקמתה.

7. הגדרה נוספת ל"רשות מקומית" קבועה בסעיף 1 (סעיף ההגדרות) בתקנות מיסוי מקרקעין  
(שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: "**תקנות מיסוי מקרקעין**"). ההגדרה קובעת  
כלהלן: "**עיריה, מועצה מקומית או ועד מקומי לפי סעיף 3 לפקודת המועצות המקומיות ואיגוד  
ערים**". אגודה שיתופית אינה מוזכרת בהגדרה זו כלל ועיקר.

8. אין לקבל את טענת האגודה לפיה יש לאמץ את ההגדרה של "רשות מקומית" הקבועה  
בפקודת מס הכנסה לתוך סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

9. לאגודה שיתופית, בה מאוגדים חברי מושב חקלאי שיתופי, תפקידים שונים ומגוונים. יש לה  
תפקיד בתחום המשקי-מקצועי שנועד לקדם את עסקי החברים ועסקי האגודה; ויש לה, כמושב  
שיתופי, גם תפקיד סטטוטורי, בתחום השלטון המקומי, על פי צו המועצות המקומיות (מועצות  
אזוריות), תשי"ח – 1958 (להלן: "**צו המועצות האזוריות**"), אך הוא שונה מהתפקיד של ועד מקומי.

10. באשר לטענה של "זהות ועדים" בין הועד המקומי ובין האגודה השיתופית, הרי ששני הגופים  
הם גופים נפרדים הפועלים מתוקף חוקים שונים. הועד המקומי הוא אחד מגופי השלטון המקומי  
ואילו האגודה השיתופית פועלת מתוקף פקודת האגודות השיתופיות לקידום ענייני חבריה. אמנם  
תייתכן זהות פרסונלית בין נציגי הועד המקומי לבין נציגי האגודה השיתופית אולם אין זה משנה לעניין  
ההפרדה העניינית המהותית בין שני הגופים. בעניין זה הפנה המנהל לפסק הדין בע"א 1002/05 **מזור**  
– **מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (13.8.2006) (להלן:  
עניין "**מזור**"). בענייננו האגודה השיתופית הייתה בעלת הזכויות במקרקעין והיא שהתקשרה באותה  
עסקה עם הרוכשים.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

11. לעובדה שהאגודה מבצעת תשתיות מוניציפליות אין נפקות לשאלת הפטור. אף אם תוכח  
הטענה כי כספי התמורה שימשו לביצוע תשתיות אלה, אין בה כדי להקנות פטור במכירה שלא בוצעה  
על ידי רשות מקומית. הטענה כי כספי התמורה שימשו לכיסוי חובות האגודה לקבלנים שונים ובין  
היתר גם לבנייה של מוסדות ביישוב, אינה רלוונטית לענייננו. גם אם טענה זה הייתה מוכחת, אין  
ביעודם של כספי התמורה כדי להכליל את המוכרת בהגדרת "רשות מקומית". גם כאן, הרשימה  
בסעיף 72 לחוק היא סגורה והפטור ניתן רק לגופים המנויים בה.

12. אילו היו הזכויות במגרש שייכות לוועד המקומי, הליך המכירה היה מחייב אישור של  
המועצה האזורית חבל מודיעין וכן אישורו של הממונה על המחוז במשרד הפנים על פי צו המועצות  
האזוריות, אישור שלא נדרש ולא התקבל בענייננו.

13. גם ברכישות ובמכירות קודמות של מקרקעין שנעשו על ידי האגודה, לא ניתן לאגודה פטור  
המוענק לרשויות מקומיות והמס חושב לפי חישוב רגיל.

### דיון והכרעה

להלן אפרט את הסוגיות השונות הטעונות הכרעה.

האם אגודה שיתופית היא "רשות מקומית" לעניין סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין?

14. המחלוקת העיקרית בין הצדדים בהליך זה היא – האם אגודה שיתופית היא בבחינת "רשות  
מקומית" הפטורה מתשלום מס במכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

15. העמדה של האגודה היא שאגודה שיתופית היא "רשות מקומית" לעניין סעיף 72 לחוק מיסוי  
מקרקעין. נטען שתכלית הפטור ממס שבח לרשויות מקומיות על פי הפסיקה היא קידום מטרות  
ציבוריות העומדות ביסוד פעילותם של גופים הפועלים לטובת הציבור והקלה על עסקאות מכר  
הנעשות על ידם. האגודה הוסיפה שמפסקי הדין בעניין מזור בערכאות השונות ניתן ללמוד כי המבחן  
לפיו יינתן הפטור לפי סעיף 72 הוא מבחן תפקודי ולא פורמאלי. ככל שהאגודה פועלת כרשות מקומית  
ולא כגוף עסקי, יש להחיל את הפטור על העסקה. כמו כן, שלא כמו בפסק דין מזור, כלל תושבי היישוב  
אלעזר ייהנו מתמורת המכר של המגרש, שכן תמורת המכירה מיוחסת לכלל תושבי היישוב הנהנים  
ממנה באופן שוויוני. בענייננו, האגודה אינה מקיימת פעילות כלכלית עסקית עבור עצמה או עבור  
חברה וזהו הבדל משמעותי בין האגודה בענייננו ובין האגודה שעניינה נדון בפסק דין מזור.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

16. האגודה הפנתה להגדרה של "רשות מקומית" בפקודת הפרשנות וטענה שהגדרה זו כוללת בתוכה גם אגודה שיתופית הממלאת תפקיד של רשות מקומית. ההגדרה של "רשות מקומית" בפקודת מס הכנסה דומה להגדרה בפקודת הפרשנות. הגדרה זו, שנועדה עבור דיני המס, מרחיבה את תחולת הפטורים גם לגופים הממלאים תפקידי "רשות מקומית" בפועל, כגון אגודות שיתופיות.
17. בנוסף, טענה האגודה שהגישה הנוהגת בפקודת מס הכנסה, לפיה הסיווג של "רשות מקומית" לעניין פטור ממס לרווחים שוטפים ולרווחי הון, יקבע על פי התפקיד אותו ממלא המוכר ולא על פי סיווגו הפורמלי, היא גישה שיש להחיל גם בחוק מיסוי מקרקעין אשר עוסק במס רווחי הון במכירת מקרקעין.
18. המשיב מצדו דחה את פרשנות העוררת וטען שסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין לא חל על אגודות שיתופיות. המשיב טען שהמונח "רשות מקומית" אינו מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין ומשכך, יש לפנות להגדרת הביטוי בסעיף 1 לפקודת הפרשנות. המונח "ועד מקומי" אמנם אינו נזכר מפורשות בהגדרה שבפקודת הפרשנות, אולם סעיף 90 לצו המועצות האזוריות, קובע שכל יישוב ינוהל על ידי ועד מקומי. סעיף 132(א) לצו המועצות האזוריות מוסיף וקובע כי לוועד המקומי יהיו בתחום הנהלתו כל הסמכויות הנתונות למועצה האזורית שבתחומה, ככל שזו אצלה לו סמכויות אלה. במובן זה, מהווה הוועד המקומי "רשות כיוצא באלה, שנתכונו בכוח חוק בר-תוקף אותה שעה, הקובע הוראות בדבר הקמת רשויות של שלטון מקומי" בהתאם להגדרה הקבועה בפקודת הפרשנות. באשר לאגודה השיתופית, כפי שקבע המשיב בהחלטתו בהשגה, היא אינה מוגדרת "רשות כיוצא באלה" בשום מקום ואין דרישה ממשלתית רגולטורית להקמתה.
19. המשיב טען שאין לקבל את טענת האגודה לפיה יש להחיל לצורך סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין את הגדרת "רשות מקומית" כפי שהיא קבועה בפקודת מס הכנסה. חוק מיסוי מקרקעין מפנה באופן פרטני ומפורש, במקומות בהם מצא המחוקק לנכון לעשות כן, להוראות פקודת מס הכנסה. הפניה כזו אינה קיימת בהקשר של הגדרת "רשות מקומית" ומכלל ההן נשמע הלאו. יתר על כן, החלת ההגדרה הקבועה בפקודת מס הכנסה על סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, תיצור א-סימטריה בין הוראות החקיקה הרלוונטיות. תקנה 1 לתקנות מיסוי מקרקעין מגדירה רשות מקומית כ"עירייה, מועצה מקומית או ועד מקומי לפי סעיף 3 לפקודת המועצות המקומיות ואיגוד ערים". תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), התשס"ו – 2005 קובעות כי "רשות מקומית" תהיה כהגדרתה בתקנות מיסוי מקרקעין, זאת לצד ההפניה לפקודת מס הכנסה לצורך הגדרת "מוסד ציבורי". על רקע תקנות אלה וההגדרות שבהן, ברור כי אימוץ הגדרתה של "רשות מקומית" שבפקודת מס הכנסה במסגרת סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין ייצור אבסורד. תקנה 8 לתקנות מיסוי מקרקעין מונה הקלות במס רכישה ל"רשות מקומית" כהגדרתה בתקנות. משכך, בעוד הגופים הזכאים להקלה במס רכישה מכוח התקנה הם אלה הכלולים בהגדרת "רשות מקומית"



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

**ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים**

1 בתקנות הנזכרות, הרי שבין הגופים הזכאים לפטור ממס שבח לפי לסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין  
2 בחלופת "רשות מקומית" ייכללו גם גופים אשר אינם זכאים להקלה במס רכישה על פי התקנות.  
3 מדובר בתוצאה א-סימטרית אשר לא ניתן ליישב, אשר מלמדת שאין מקום לקרוא אל תוך סעיף 72  
4 לחוק מיסוי מקרקעין את הגדרתה של פקודת מס הכנסה ל"רשות מקומית".

5 זהות הגוף המוכר

6 20. בענייננו נודעת חשיבות מכרעת לשאלה מיהו הגוף שהחזיק בזכויות במגרש ומכר אותו  
7 במסגרת העסקה שהמס המתחייב ממנה מצוי במוקד ערר זה. לא ניתן לפרש את הראיות המצויות  
8 לפנינו לשני פנים. הגוף שהחזיק בזכויות במגרש הוא האגודה השיתופית והיא הגוף שמכר אותו.

9 21. לכתב התשובה של המשיב צורף מסמך מטעם החטיבה להתיישבות לפיו האגודה השיתופית  
10 החזיקה בזכויות במגרש החל מיום 1.6.2014 (נספח 1 לכתב התשובה). מסמך זה מהווה ראיה חותכת  
11 לכך שהזכויות הוענקו לאגודה השיתופית ולא לוועד המקומי.

12 22. האגודה השיתופית היא הגוף שמכר את הזכויות בעסקת המכר מיום 15.3.2015. שמה של  
13 האגודה מופיעה בכותרת של הסכם המכר כצד המוכר, והדבר עלה בהמשך ההסכם במפורש. כך,  
14 למשל, נכתב בהסכם "הואיל: והאגודה בעלת זכויות בר הרשות מן ההסתדרות הציונית על מגרש  
15 91". גם הסכם זה מלמד באופן שאינו משתמע לשתי פנים שהגוף שמכר את הזכויות במגרש לרוכש  
16 הוא האגודה (הסכם המכר צורף לכתב התשובה כנספח 2).

17 23. תימוכין לקביעה שהאגודה היא הגוף שמכר את הזכויות במגרש ניתן למצוא בעובדה  
18 שהאגודה היא הגוף שהגיש את הדיווח על העסקה.

19 24. מחומר הראיות שהוצג בפנינו עולה גם שהוועד המקומי לא לקח כל חלק בהליך המכירה של  
20 המקרקעין. לא היו לוועד המקומי זכויות במגרש והוא לא היה צד לעסקת המכר.

21 האם סעיף 72 לחוק חל על "אגודה שיתופית"

22 25. סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

23 "מכירת זכות במקרקעין על ידי –  
24 רשות מקומית;  
25 רשות הפתוח;



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

הקרן הקיימת לישראל;

הימונתא בע"מ, כל עוד היא בשליטה של הקרן הקיימת לישראל;

תהיה פטורה ממס."

26. סעיף 72 לחוק אם כן, פוטר "רשות מקומית" מתשלום מס בעת מכירת זכות במקרקעין. מהי "רשות מקומית" בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין? בחוק מיסוי מקרקעין אין הגדרה למונח "רשות מקומית".

27. פסק הדין בעניין מזור, שניתן בשנת 2006, בנסיבות דומות לנסיבות ערר זה, עסק בהרחבה בפרשנות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. בפסק דין מזור נקבע שהרציונל העומד ביסוד הוראת סעיף 72 לחוק הוא עידוד תרומות ומתנות לגופים הפועלים לטובת הציבור כנאמניו ומניעת יצירת מעגל שוטה של העברת כספי ציבור מגוף לגוף ללא יצירת כל רווח (שם, פסקה 6).

28. למטרות שנוכרו בפסק דין מזור כעומדות בבסיס סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין הייתי מוסיף מטרה נוספת. לטעמי, תכלית נוספת העומדת בבסיס הסעיף היא עידוד הגופים הציבוריים המחזיקים בקרקעות המדינה, למכור אותם לגופים אחרים, בין אם ציבוריים ובין אם פרטיים, היכולים לפתח את הקרקעות באופן המביא תועלות כלכליות וחברתיות למדינה. זו הסיבה שנכללו בסעיף רשות הפתוח והקרן הקיימת לישראל – גופים ציבוריים המחזיקים בחלק ניכר מקרקעות המדינה. הוספתם של הרשויות המקומיות לאותם גופים הזכאים למכור מקרקעין בפטור ממס, נובעת לטעמי גם מתכלית זו. התכלית העומדת בבסיס הסעיף בכל הקשור ל"רשויות מקומיות", היא לעודד את הרשויות למכור מקרקעין מצויים בידיהם, לגופים שיכולים להשיא את התועלת מהשימוש באותם מקרקעין. הרשויות המקומיות מחזיקות בשטחיהן בשטחים נרחבים וקיומו של סעיף 72 מאפשר להן לבצע העברות של הזכויות במקרקעין תוך שחרור אותן רשויות משיקולי "נטל המס" על אותן עסקות.

29. בעניין מזור, נקבע שהפטור שניתן לגבי מכירת מקרקעין על ידי הגופים המוזכרים בסעיף 72 לחוק, ניתן אך ורק מקום שאותם גופים עצמם הם צד לעסקה, משום שביצוע העסקה על ידי הגופים השלטוניים והלאומיים המנויים בסעיף 72 לחוק, יוצר חזקה חלוטה כי מדובר בעסקה שנועדה למטרות ציבוריות המצדיקות פטור ממס (שם, שם). הכוונה העומדת מאחורי פסקה זו, לטעמי, בכל הקשור ל"רשויות מקומיות" היא, שרק גופים הנופלים לתוך הגרעין הקשה של הגדרת "רשות מקומית", כגון עירייה, מועצה מקומית ומועצה אזורית, הם גופים שיכולים ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק. גופים אחרים, שיש בהם סממנים פרטיים, כגון אגודות שיתופיות, אינם בבחינת "רשות מקומית" לצורך סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. כך עולה מן הקביעות בפסק דין מזור. בעניין זה ראוי לצטט פסקה חשובה מאותו פסק דין:



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

- 1 "הנה כי כן, תנאי בל יעבור להענקת הפטור המוחלט ממס שבח הקבוע בסעיף 72 לחוק הוא
- 2 כי המכירה תיעשה על ידי אחד הגופים המנויים באותו סעיף ובהם רשות מקומית,
- 3 המוחזקים כמי שפועלים לטובת הציבור. לעומת זאת, מקום שבו בוצעה מכירה על ידי גוף
- 4 אחר שאינו נמנה עם איזה מן הגופים הללו ואף לא על ידי "מוסד ציבורי" שפעולותיו פטורות
- 5 ממס שבח בהתקיים התנאים שנקבעו לכך בסעיף 61(ב), לא ניתן להעתיק את הפטור הקבוע
- 6 באותם סעיפים ולייחס אותו למכירה שביצע הגוף האחר. זאת אפילו הוכח כי כספי התמורה
- 7 אכן נועדו לשמש למטרות ציבוריות" (שם, פסקה 7).
  
- 8 30. מסקנה זו מתיישבת היטב עם הקביעה בפסק דין בעניין מזור לפיה ככל שוועדת הערר עוסקת
- 9 בפטור ממס, הטלת המס תהיה תמיד הכלל והפטור ממס יהיה החרג:
  
- 10 "... בהקשר זה וככל שבפטורים עסקינן, לא למותר לשוב ולהזכיר כי הטלת המס היא הכלל
- 11 והפטור הוא החרג (ראו: ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108,
- 12 119 (2003); אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שני/הפטור לדירות מגורים 79 (מהדורה
- 13 רביעית, 2002)). על כן אין לפרוץ את גבולות הפטור ולהרחיבו אל מעבר לאמור בהוראות
- 14 החוק הקובעות אותו." (שם, פסקה 7).
  
- 15 31. המסקנה מהאמור היא שמכירה בידי "אגודה שיתופית" לא תהנה מהפטור הקבוע בסעיף 72
- 16 לחוק מיסוי מקרקעין ומטעם זה יש לדידי לדחות את הערר.
  
- 17 32. לטענת האגודה, יש לאמץ בענייננו את הגדרת המונח "רשות מקומית" הקבועה בסעיף 1
- 18 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. לטעמי, הפרשנות שנקבעה בפסק דין מזור אינה מאפשרת גישה זו
- 19 ודין טענה זו דחייה. מאותו טעם, אין לדעתי לקבל את טענות המשיב בעניין ההפניה להגדרה של
- 20 המונח "רשות מקומית" שנקבעה בפקודת הפרשנות [נוסח חדש]. פסק דין מזור, התווה לטעמי את
- 21 קווי היסוד לפרשנות מונח זה מבלי שנוזקק להגדרות בדברי חקיקה נוספים ובדרך זו יש לילך.
  
- 22 מילוי תפקידים מוניציפאליים בידי האגודה
  
- 23 33. לטענת האגודה, על אף שעסקת המכר בוצעה בידי האגודה, הרי שהאגודה השיתופית ממלאת
- 24 בפועל את תפקידי הוועד המקומי, ויש לראות בה בפועל כ"רשות המקומית" ביישוב אלעזר.
  
- 25 34. האגודה פירטה את טענותיה בעניין זה לאמור: האגודה ממלאת מאז הקמתה בשנת 1990
- 26 ועד היום, את תפקידי הרשות המקומית ביישוב אלעזר ומספקת את מלוא השירותים המוניציפאליים
- 27 קהילתיים לתושביו. באגודה חברים כלל בעלי הנכסים ביישוב, אך כאגודה קהילתית היא אינה



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

מעורבת בפעילותם הכלכלית עסקית של חבריה ומספקת את שירותיה לכלל תושבי היישוב על בסיס  
שוויוני.

35. בשנת 2007 החל לפעול בישוב גם ועד מקומי, לאור השינוי בדרישות הרגולטוריות בהקשר  
לפעילותם של וועדים מקומיים במועצות אזוריות. נטען כי האגודה המשיכה מאז ועד היום לנהל את  
הישוב, לקבל את ההחלטות הנדרשות ולספק את השירותים המוניציפאליים קהילתיים בישוב. נטען  
כי פעילותו של הוועד מצומצמת והוא ממלא תפקיד משני בלבד לצד האגודה ומרכז את הכספים  
המתקבלים ממשרדי ממשלה ומהמועצה האזורית. האגודה והוועד המקומי פועלים בהרמוניה  
ובשיתוף פעולה לצורך ניהול הישוב ומתן השירותים לתושביו; הוועד פעל בזהות ועדים עם האגודה  
עד לשנת 2018, בה נערכו בחירות נפרדות לוועד המקומי. זהות הוועדים בין הגופים, חיזקה את  
העובדה שההפרדה היא פורמאלית בלבד. גם כיום ממשיכה האגודה לשמש כרשות המקומית של  
היישוב אלעזר, כאשר לצידה ממשיך הוועד המקומי לפעול באופן מצומצם; הכספים למימון הפעילות  
המוניציפאלית קהילתית של הישוב נגבים על ידי האגודה והיא אף גובה את היטל הביוב עבור המועצה  
האזורית. הוועד המקומי והמועצה אינם גובים מיסי ועד מקומי. בנוסף, גובה האגודה את אגרת  
השמירה על פי החלטות האסיפה הכללית של האגודה. המועצה והוועד אינם מעורבים בגביית אגרת  
השמירה ולא הותקן צו עזר לצורך גבייתה; התקציב המוניציפאלי קהילתי הכולל של הישוב לשנת  
2018 הינו כשישה מיליון ₪, מתוכם כמיליון ₪ בלבד עוברים דרך הוועד המקומי. האסיפה הכללית  
של האגודה מאשרת את התקציב הכולל של האגודה והוועד והעתק התקציב והדוחות הכספיים של  
האגודה והוועד נמסר למועצה האזורית לצורך בדיקתם.

36. האגודה הוסיפה שמטרותיה וסמכויותיה של האגודה על פי התקנון כוללות מאז הקמתה את  
ניהול הפעילויות המוניציפאליות-קהילתיות של הישוב. גם תקנות האגודות השיתופיות הכירו  
בתפקידן המוניציפאלי קהילתי של אגודות שיתופיות המהוות ישובים נפרדים כגון קיבוצים, מושבים  
ואגודות שהן "ישוב קהילתי כפרי", כגון הישוב אלעזר. הגדרת התפקיד והסמכויות של אגודות שהן  
"ישוב קהילתי כפרי" בתקנות האגודות השיתופיות כללה מילוי תפקידי השלטון המקומי וניהול חיי  
הקהילה של הישוב. תקנוני היישובים מבוססים עד היום על ההוראות שנכללו בתקנות אלו. מאוחר  
יותר, עם התרחבות היישובים הכפריים, בשל הקמת ההרחבות וכניסת אוכלוסיות נוספות שלא היו  
חברות באגודות השיתופיות, שונו בשנת 1999 תפקידי האגודות על פי התקנות וקיבלו מימד וולונטרי  
יותר. תפקידים אלה מוגדרים כיום כניהול חיי הקהילה בישוב כאשר קודם לכן ההגדרה הייתה מילוי  
תפקידי השלטון המקומי. השינוי נעשה על מנת לא ליצור סתירה בחקיקה בין תפקידי האגודות לבין  
תפקידי הוועדים המקומיים הנפרדים. אולם, בהתנהלות האגודה לא חל כל שינוי בפועל והיא  
ממשיכה למלא את תפקידי הרשות המקומית של היישוב בצוותא עם הוועד המקומי ולספק את  
השירותים המוניציפאליים לכלל התושבים עם הוועד המקומי ולספק את השירותים המוניציפאליים  
לכלל התושבים על בסיס שוויוני וללא כל אפליה בין חבר אגודה למי שאינו חבר.





## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

37. המשיב ביקש לדחות את טענות האגודה לפיה קיום סמכויות מוניציפאליות הופך את האגודה ל"רשות מקומית" בהתאם לסעיף 72 לחוק. הוא טען שבענייננו, הרשות המקומית באלעזר היא המועצה האזורית גוש עציון וזו האצילה חלק מסמכויותיה לוועד המקומי ביישוב אלעזר.
38. המשיב טען שיש לדחות את טענת האגודה לפיה היא המשיכה לקיים את תפקידיה המוניציפאליים גם לאחר שינויי החקיקה בתקנות האגודות השיתופיות. האגודה השיתופית היא גוף שקם על פי עקרונות המשפט הפרטי, ולעומת זאת, ועד מקומי הוא גוף ציבורי שקם על פי חוק ופועל לפי סמכויות שהוענקו לו בחוק. סעיף 132(א) לצו המועצות האזוריות קובע כי לוועד המקומי יהיו בתחום הנהלתו כל הסמכויות הנתונות למועצה האזורית בתחומה ככל שזו אצלה לו סמכויות אלה. לאור זאת, אין לקבל את הטענה לפיה כל גוף יכול להגדיר עצמו כוועד מקומי על פי פעולות שבהן הוא בוחר לנקוט. בניגוד לוועד האגודה השיתופית, הרשאי לגייס משאבים בכוחות עצמו, הוועד המקומי כפוף על פי חוק למועצה האזורית כמקור הסמכות והמשאבים שהוא זקוק להם לצורך תפקודו והוא חייב לקבל את אישורה להטלת המסים שלו ולתקציבו.
39. המשיב טען שיש לדחות את טענת האגודה לפיה היא המשיכה לנהל את חיי היישוב, גם לאחר ששנו תפקידי האגודות, וזאת על פי בחירתם ורצונם של כל תושבי היישוב. נטען כי לא ברור כיצד יכולים תושבי היישוב להחליט שלא להחיל את השינוי שנעשה בדיון על עצמם. מעבר לכך, טען המשיב שברמה העובדתית, נכון לשנת 2018, מספר התושבים ביישוב אלעזר עמד על 1,548 מתוכם, 906 שאינם חברי האגודה השיתופית. שלא כרשות מקומית, האגודה מתנה חברות בה ברכישת נכס ביישוב. משכך, אף אם פועלת האגודה לטובת כלל התושבים, הרי שתושבי היישוב שאינם בעלי נכסים בו, אינם חברי האגודה וגם מטעם זה האגודה אינה יכולה להיחשב כרשות המקומית ביישוב.
40. נטען כי זהות הוועדים בין הוועד של האגודה השיתופית לוועד המקומי לא הופך את הוועד של האגודה השיתופית לרשות מקומית. אגודה קהילתית שהיא גוף מתחום המשפט הפרטי אינה רשאית להשיג את גבולם של הוועד המקומי ושל המועצה האזורית, לפחות לעניין הפטור ממס הקבוע בחוק.
41. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה שיש לדחות גם טענה זו של האגודה. עצם הקביעה שעסקת המכר נעשתה בידי האגודה השיתופית, סותמת לטעמי את הגולל, על קבלת טענה זו של האגודה, אף אם היא מקיימת חלק מהסמכויות המוניציפאליות ביישוב.
42. ראשית, הקביעה לפיה עסקת מכר של מקרקעין על ידי אגודה שיתופית תהא פטורה ממס אם האגודה תקיים פעילות מוניציפאלית בתוך היישוב בו פועלת האגודה עלולה ליצור העדפה להעברת מקרקעין לאגודות השיתופיות ולא לרשויות מקומיות, והעדפה זו יש לטעמי למנוע. הרשויות



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

**ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים**

- 1 המקומיות בישראל, הם גופים ציבוריים, לעומת האגודות השיתופיות שהם גופים פרטיים שפועלים,  
2 דרך כלל, לטובת החברים בהם. על מנת לעודד העברות מקרקעין לרשויות מקומיות, אין לטעמי  
3 לאפשר לאגודות שיתופיות ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק, אף אם מדובר באגודה שיתופית  
4 המקיימת פעילות מוניציפאלית.
- 5 43. שנית, בתור גוף פרטי, אגודה שיתופית עשויה לשנות את פעילותה ואת אופייה לאורך השנים.  
6 מספיק כי חברי האגודה יצביעו על שינוי בתקנונה על מנת להביא לשינויים אלה. השינויים באופי  
7 הפעילות של האגודות השיתופיות, מקשה לטעמי, על קבלת הטענה שמדובר בגופים מוניציפאליים  
8 במעמד שווה ל"רשות מקומית", מה גם ששינויים אלה עשויים לסבך את הדיון בשאלה האם האגודה  
9 השיתופית היא בבחינת "רשות מקומית" ועשויים להביא להתדיינות מיותרת בין האגודות למשיב  
10 בשאלה זו. משום כך, ראוי לטעמי לקבוע כלל פשוט, לפיו אגודה שיתופית אינה זכאית לפטור הקבוע  
11 בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין ללא קשר לאופי הפעילות שלה.
- 12 44. שלישית, צדק המשיב כאשר טען שעל "רשות מקומית" מוטלות בהליך המכירה של  
13 המקרקעין חובות מתחום המשפט הציבורי, חובות שאינן חלות על גופים מתחום המשפט הפרטי.  
14 ענייננו מדגים כיצד הליכי האישור והבקרה של מכירה בידי אגודה שיתופית, נחותים ביחס להליכים  
15 המקבילים ברשות מקומית.
- 16 45. יו"ר האגודה בתקופה הרלוונטית, מר גילעד בורנשטיין, העיד בפנינו כך :
- 17 **ש. האם המועצה הציעה לישוב אלעזר ... האצילה לה סמכות של מכירת מקרקעין?**  
18 **ת. יש על זה אישור.**  
19 **ש. אני שואל האם הואצלה הסמכות ב- 2014 שהישוב אלעזר רשאי למכור מקרקעין?**  
20 **ת. עוד פעם, זה תחום שלא, שהאגודה עסקה בו, כן, והמועצה לא נשאלה בעניין הזה**  
21 **היות והיא לא צד בעניין המקרקעין שהוצע,**  
22 **ש. למה?**  
23 **ת. כי החטיבה להתיישבות היא...**  
24 **ש. לא, אבל למה האגודה עסקה בזה ולא המועצה?**  
25 **ת. למה האגודה ולא המועצה?**  
26 **ש. כן.**  
27 **ת. כי המועצה היא לא צד בעניין, היא צד שלישי בסיפור הזה, יש צד שנקרא חטיבה**  
28 **להתיישבות וצד נוסף זה הישוב ..."** (עמ' 24 לפרוטוקול, ש' 22 – עמ' 25, ש' 8).
- 29 46. גם מר שילה וסרטיל, מזכיר האגודה, השמיע דברים דומים :



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

1 ... נכון שהאצלת הסמכויות שצורפה לתצהיר הראשי שלך היא לוועד המקומי

2 בלבד?

3 ת. כן.

4 ש. "כן". כך גם נעשה ב- 2014? האצלת סמכויות לוועד המקומי בלבד?

5 ת. אני מניח שכן.

6 ש. למה לא הואצלה סמכויות של מכירת מקרקעין מהמועצה?

7 ת. כי המועצה, למיטב הבנתי למועצה אין שום סמכויות למכירת מקרקעין ולכן גם אין

8 לה מה להאציל סמכויות וצריך להבין שמי שמקצה את הקרקעות בישובים ביו"ש, אני לא

9 יודע איך זה עובד במקומות אחרים, זה החטיבה להתיישבות, החטיבה להתיישבות מקצה

10 את הקרקעות לאגודות שיתופיות, אני לא מכיר התנהלות של ועד מקומי ... לא במקרה הזה

11 ולא במקרים אחרים. " (עמ' 35 לפרוטוקול, ש' 10 – 20).

12 47. לעומת הליך המכירה בידי אגודה שיתופית, "וועד מקומי", המעוניין למכור מקרקעין, חייב

13 לקבל אישור מהמועצה האזורית ואישור משרד הפנים או ממי שהשר האציל לו את סמכויותיו. כמו

14 כן, חלות על ה"וועד המקומי" חובות מתחום דיני המכרזים וחובות כלליות בתחום המשפט הציבורי.

15 בעניין זה טען המשיב שהעסקה מושא דיונו לא יכולה הייתה להתבצע על ידי האגודה בכובעה כוועד

16 מקומי, אף אם הייתה מתקבלת טענתה כי היא משמשת בפועל כוועד מקומי ביישוב אלעזר, מהטעם

17 כי אין כל הסמכה מטעם המועצה האזורית גוש עציון לוועד המקומי באלעזר לבצע פעולה של מכירת

18 מקרקעין ומהטעם שסעיף 132() לצו המועצות האזוריות קובע, בין היתר, שסעיף 188 לפקודת

19 העיריות יחול על ועד מקומי בשינויים המחויבים. סעיף 188(א) לפקודת העיריות קובע כי עירייה לא

20 תהיה רשאית למכור מקרקעין, להחליפם או למשכנם אלא על פי החלטה המועצה ברוב חבריה

21 ובאישור השר או מי שהוא הסמיך לכך. בנוסף, סעיף 135(א) לצו המועצות האזוריות מחייב את הוועד

22 המקומי לקבל את אישור המועצה האזורית למכירה. אין כל ראיה בעניינו שהמכירה אושרה על ידי

23 המועצה האזורית ואין חולק שהעוררת לא פעלה לקבלת אישור משרד הפנים או כל גורם מוסמך אחר.

24 48. הטלת החובות הנזכרות על הליך המכירה, מבטיחה מנגנוני בדיקה ובקרה על עסקת המכר

25 באופן שמבטיח שעסקת המכר מקיימת את טובת היישוב ואת הנורמות מתחום המשפט הציבורי.

26 הליכי בקרה כאלה אינה קיימים בהליך המכירה שהתבצע על ידי האגודה השיתופית. הליכי בקרה

27 בעסקה אמנם קיימים, אך הם נחותים לעומת הליכי הבקרה הקיימים במכירה על ידי גוף ציבורי.

28 מטעם זה, ולצורך עידוד העברת מקרקעין ל"רשויות מקומיות" ולא לאגודות שיתופיות, ולאור

29 המאפיינים "הפרטיים" של מכירת מקרקעין בידי אגודה שיתופית, אין לטעמי לאפשר לעוררת ליהנות

30 מהפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

**ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים**

49. לאור הטעמים שמניתי, אין לטעמי לאפשר לעוררת, גם אם היא מקיימת פעילות מוניציפאלית, ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

3 סוגיית ייעוד התמורה

50. האגודה טענה שתמורת המכירה יועדה לכיסוי חובות האגודה לקבלנים, בגין בניית מבני ציבור המשמשים לפעילותה ולמילוי מטרותיה, ובהם בית כנסת, ספריה וחדר חוגים לרווחת כלל תושבי הישוב. כמו כן, יועד חלק מהתמורה לביצוע ההתאמות הנדרשות בתב"ע ולפיתוח המגרש.

51. דין טענה זו להידחות. בפסק דין מזור נקבע שאין בעובדה כי התמורה יועדה לצרכים ציבוריים כדי להביא לקביעה כי מדובר בעסקה שנעשתה על ידי הרשות המוניציפאלית:

9 "... המערערת הכבירה טיעונים על כך שתמורת העסקאות נועדה לשמש לצרכי ציבור  
10 וביקשה למצוא בכך ראיה מכרעת להיותן של עסקאות המכר פעולה מוניציפאלית של הוועד  
11 המקומי. עמדה זו דינה להידחות. אמנם אין להוציא מכלל אפשרות כי במקרים גבוליים  
12 עשוי ייעודם של כספי התמורה לשמש אינדיקציה לתפקיד שמכוחו התקשר הוועד בעסקה  
13 מסוימת. אולם אינדיקציה כזו אינה יכולה להוות אינדיקציה מכרעת..." (עניין מזור, פסקה  
14 8).

15 סוגיית קיזוז ההפסדים

52. האגודה הלינה לפנינו על כך שהמשיב מצד אחד לא התיר לה לקזז הפסדים ומצד שני דחה את בקשתה לקבלת הפטור הקבוע בסעיף 72 לחוק. האגודה לא הגישה ערר על קביעות המשיב בעניין זה, ולפיכך, אין בסיס לדון בטענות אלה במסגרת הערר. הטענות בעניין זה נדחות.

19 סוף דבר

53. מכל הטעמים הנזכרים לעיל אמליץ לחברי ועדת הערר לדחות את הערר.

54. על העוררת לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד ליום התשלום בפועל.

23



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוקטובר 2021

ו"ע 18-05-10867 אלעזר - כפר שיתופי קהילתי דתי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ירושלים

אברהם הוכמן, חבר הועדה:

אני מצטרף לחוות הדעת של יו"ר הוועדה ומסכים לתוצאות פסק הדין.

עו"ד יורם אלקיס, חבר הוועדה:

אני מצטרף לחוות הדעת של יו"ר הוועדה ומסכים לתוצאות פסק הדין.

לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעת יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"א חשוון תשפ"ב, 17 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

יורם אלקיס,  
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט  
יו"ר ועדה

אברהם הוכמן,  
חבר ועדה