



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער
קיבוץ להב
ע"י ב"כ עו"ד ר' שורץ, טלי ירון- אלדר ואורי סטנסקו
נגד
משיבים
מנהל מס ערך מוסף באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אמנון שילה, פרקליטות מחוז דרום-
אזרחי

פסק דין

מבוא

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
1. ערעור שהגיש המערער (להלן- "הקיבוץ") לפי סעיף 83 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף") ותקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו- 1976, על החלטת המשיב (להלן- "המנהל") מיום 4.3.19, שבגדרה נדחתה השגה שהגיש הקיבוץ, ונקבעה שומת תשומות בסך של 2,898,000 ₪.
2. בבסיס המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים עומד פיצוי בסך של 23,345,000 ₪ (להלן- "הפיצוי") שקיבל הקיבוץ מחברת כביש חוצה ישראל בע"מ (להלן- "חברת חוצה ישראל"), על פי חוק כביש ארצי לישראל, התשנ"ה- 1994 (להלן- "חוק כביש ישראלי"), בגין הפקעת 875,892 דונם לצורך סלילתו של כביש 6.
3. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים וראיותיהם מצאתי שיש לדחות את הערעור.
- ההחלטה נושא הערעור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

4. בהחלטה נושא הערעור נדחתה טענתו של הקיבוץ שלפיה עיקר הפיצוי שקיבל
הוא פיצוי בגין **ירידת ערך המקרקעין**, אשר אינו חייב במס ערך מוסף בהתאם
לפסק הדין בע"א 8863/07 **כפריס נ' מנהל מע"מ חיפה**. כן נדחתה הטענה
שהיקף הפיצוי בגין ירידת הערך הוא 90% מכלל הפיצוי ששולם, בהתאם
לקביעה בע"א 8622/07 **אהוד רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים**
בישראל בע"מ.
5. המנהל פירט בנימוקי החלטתו כי מעיון בהסכמים שנערכו בין הקיבוץ לבין
חברת חוצה ישראל עולה כי מדובר בפיצוי בגין **הפקעה בלבד**, ולא בפיצוי בגין
ירידת ערך, ובהתאם להסכמים בין הצדדים קיבל הקיבוץ את סכום הפיצוי
המוסכם, בתוספת מס ערך מוסף על מלוא סכום הפיצוי, אשר שולם למנהל
כדין. עוד פורט בנימוקים כי מעבר לשאלה האם פרסום הודעת ההפקעה לפי
חוק כביש ישראל ופקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943 היא בגדר
תכנית כהגדרתה **בחוק התכנון והבניה**, הרי שהפיצויים שולמו על ידי **חברת**
חוצה ישראל, ולא על ידי **ועדה מקומית**, כפי שנדרש בסעיף 197 בחוק התכנון
והבניה. ההפקעה בוצעה בהתאם לדין המיוחד, לשם סלילת כביש 6, והקיבוץ
כלל לא פנה לוועדה המקומית לצורך קבלת פיצוי בגין ירידת ערך.
6. המנהל הוסיף וקבע בנימוקי החלטתו כי הלכת רוטמן אינה רלוונטית בענייננו,
ואין להקיש ממנה, כיון שנושאה הוא הפקעה של חלק יחסי במקרקעין, ובית
המשפט עסק באותו עניין בפרשנות המילה "**סבל**" שנקבעה **בפקודת הדרכים**
ומסילות הברזל (הגנה ופיתוח), 1943, אשר בוטלה בינתיים. עוד צוין שאין
ללמוד מהלכת רוטמן כי שיעורו של כל פיצוי בגין שינוי ייעוד הוא בהכרח
בשיעור 90% מכלל הפיצוי, שכן כל שנאמר בפרשת רוטמן בעניין זה היה בגדר
הערת אגב, אף הודגש כי ככל שהתביעה לפיצוי בגין שינוי הייעוד אינה מוגשת
בתוך תקופת ההתיישנות, בטלה הזכאות לפיצוי בגין ירידת הערך.
7. המנהל הוסיף וטען כי הקיבוץ הציג את הפיצוי בפני רשויות המס האחרות
כפיצוי בגין הפקעה בלבד, ובשל כך זכה בהטבות מס שנועדו לפיצוי בגין הפקעה
בלבד, על מלוא סכום הפיצוי, על פי **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**,
התשכ"ג-1963, ו**תקנות הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (הקלות מס**
בקשר להסדרי הסיוע לחקלאים), **התשנ"א – 1990**. נטען כי הקיבוץ טען טענות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 עובדתיות סותרות בפני רשויות המס השונות, אשר נעשו לשם תכנון מס בלתי
2 לגיטימי, והמקימות השתק שיפוטי.
3 8. המנהל הוסיף וטען כי לא מתקיימים בענייננו התנאים להוצאת חשבונית זיכוי,
4 הקבועים בסעיף 49 בחוק מס ערך מוסף, והפנה, בין היתר, לכך שחברת חוצה
5 ישראל סירבה לקבל את חשבונית הזיכוי. עוד הפנה למכתבה של חברת חוצה
6 ישראל לקיבוץ, מיום 18.10.2015, שבגדרו נטען כי: הפיצוי היה בגין הפקעה
7 בלבד; כי גם אם היה הפיצוי כולל פיצוי לפי סעיף 197 לא היה מדובר ב- 90%;
8 התשלום שולם באמצעות הסדר הקיבוצים דווח כפיצוי בגין הפקעה וזכה לפטור
9 ממס שבע; וככל שהוצאה חשבונית זיכוי **המדינה** היא הזכאית לסכום המע"מ
10 ולא הקיבוץ.

טענות הקיבוץ בערעור

11 9. תמצית טענת הקיבוץ בערעור היא כי הפיצוי שקיבל כלל גם פיצוי בגין ירידת
12 ערך המקרקעין, אשר אינו חייב במס ערך מוסף. עוד נטען כי בעקבות הוצאת
13 חשבונית הזיכוי, ביום 30.9.2015, היה על המנהל להחזיר לקיבוץ את מס הערך
14 המוסף שנגבה על פי החשבונית המקורית מיום 31.9.2021, ומשלא עשה כן פעל
15 המנהל שלא כדין.
16 10. לטענת הקיבוץ דיווחיו למנהל מיסוי מקרקעין אינם רלוונטיים לחבות במס ערך
17 מוסף, שכן לכל חוק מס תכלית נפרדת ויש לפרש כל מונח בהתאם לתכליתו של
18 אותו חוק מס.
19 11. הקיבוץ הוסיף וטען כי בהתאם להלכה הפסוקה, עיקר הפיצוי נזקף **לירידת**
20 **הערך**, ובהתאם לכך יש לקבוע את שיעור הפיצוי בגין ירידת הערך מכלל הפיצוי
21 ששולם לקיבוץ. הקיבוץ הוסיף וטען כי הליך הפיצוי הדו- שלבי, שלפיו משולם
22 בשלב הראשון פיצוי בגין שינוי ייעוד, ובשלב השני פיצוי בגין ההפקעה, אינו
23 תלוי בחיקוק שלפיו נעשית ההפקעה, והעדר חיוב במס ערך מוסף לפיצוי בגין
24 ירידת הערך אינו נעוץ בחיקוק המפקיע.
25

השאלות הטעונות הכרעה

26 12. שתי סוגיות טעונות הכרעה בענייננו:
27



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 **הסוגיה הראשונה** הטעונה הכרעה היא האם רשאי היה הקיבוץ להוציא
2 **חשבונית זיכוי** בשנת 2015, ולתקן באמצעותה את החשבונית המקורית משנת
3 2012, ואת הדוח שהגיש למנהל באותה שנה, ובכך לשנות את סיווגו של הפיצוי
4 שקיבל מפיצוי בגין הפקעה בלבד, לפיצוי שרובו המכריע הינו פיצוי בגין שינוי
5 ייעוד, בעוד שבדיווחיו לרשויות מס אחרות דיווח על הפיצוי כפיצוי ששולם בגין
6 הפקעה בלבד; או שמא קיים בענייננו **השתק** המונע בעד הקיבוץ מלשנות את
7 סיווג הפיצוי, בין בשל הסיווג המקורי בחשבונית ובדוח שדווח הקיבוץ למנהל
8 בזמן אמת; בין בשל הדיווח שהגיש הקיבוץ לרשויות מס אחרות, לשם קבלת
9 הקלות מס המיועדות לפיצוי בגין הפקעה, דיווח שאותו לא תיקן הקיבוץ בד
10 בלבד עם הוצאת חשבונית הזיכוי; בין בשל העובדה שסכום הפיצוי שקיבל
11 הקיבוץ בגין ההפקעה כלל גם את מס הערך המוסף, על כלל הפיצוי, והמס
12 הועבר לידי המנהל.

13 **13. הסוגיה השנייה** הטעונה הכרעה היא האם הפיצוי ששילמה חוצה ישראל
14 למערער הוא פיצוי החייב במס ערך מוסף במלואו, כפי שטוען המשיב; או שמא
15 עיקרו של הפיצוי הוא בגין הפגיעה בערך הקרקע, על פי סעיף 197 **בחוק התכנון**
16 **והבנייה, התשכ"ה-1965** (להלן- "**חוק התכנון והבנייה**"), הפטור ממס ערך
17 מוסף, כפי שטוען הקיבוץ.

העובדות

18
19 **14.** ביום 10.3.10 פורסמה ברשומות הודעה על אישור **תכנית מתאר ארצית**
20 תמ"א/31/א/2/21 לפי חוק התכנון והבניה.
21 **15.** ביום 5.8.10 פורסמה ברשומות "**הודעה על כוונה לרכוש זכויות בקרקע ולקנות**
22 **חזקה בקרקע שסעיף 5א לפקודה לא חל לגביה, לפי ס' 5 ו-7 לפקודת**
23 **הקרקעות (רכישה לצורכי ציבור), 1943**, ולפי חוק כביש ארצי לישראל,
24 **התשנ"א – 1994**" (להלן- "**ההודעה**").
25 **בסעיף 1** בהודעה, פורט כי בתוקף סמכותה לפי סעיף 3 ו-14, לחוק כביש
26 ישראל, וסעיפים 5 ו-7 **לפקודת הקרקעות (רכישה לצורכי ציבור), 1943** (להלן-
27 "**הפקודה**"), מוסרת חברת חוצה ישראל הודעה כי הקרקע דרושה בהתאם
28 להוראות תמ"א / 31/א' דרכים/ קטע 21/2 – דרך מספר 6, אשר הודעה בדבר
29 אישורה פורסמה בילקוט הפרסומים 6069, התשי"ע עמ' 2217.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך, הודיעה חברת חוצה ישראל, היא מתכוונת לרכוש את זכות הבעלות
2 בקרקע לטובת המדינה.
- 3 **בסעיף 3** בהודעה הודע כי בכוונת חברת חוצה ישראל לקנות חזקה בקרקע סמוך
4 למועד פרסום ההודעה ברשומות, וכי על כל אדם שיש לו חזקה בקרקע למסור
5 את חזקתו בה בתוך 60 ימים.
- 6 **בסעיף 4** בהודעה פורט כי בעל זכות בקרקע רשאי לדרוש פיצוי בשל רכישת
7 הזכות כנגד מסירת החזקה וזאת בתוך 60 ימים.
- 8 16. ביום 4.8.2011, נחתם בין הקיבוץ לבין חברת חוצה ישראל הסכם שכותרתו
9 **"הסכם לתשלום מקדמה ע"ח הפיצוי בגין המקרקעין, הסדרת עבודות מים**
10 **ומתן רשות שימוש זמנית במקרקעין מופקעים"** (להלן- **"הסכם המקדמה"**).
11 במבוא להסכם המקדמה פורט כי הצדדים טרם הגיעו לידי הסכם סופי לתשלום
12 פיצויים בגין המקרקעין המופקעים, אך הסכימו על תשלום מקדמה על חשבון
13 אותם פיצויים.
- 14 17. בסעיף 2.1 בהסכם המקדמה הוגדר **"פיצוי בגין המקרקעין המופקעים"** כ –
15 **"פיצויים מכל מין וסוג שהוא, בין בכסף ובין בעין ככל שיגיעו ו/או ייפסקו**
16 **לקיבוץ ו/או למי מטעמו בגין המקרקעין המופקעים ו/או הפקעתם, לרבות**
17 **ומבלי לגרוע מכלליות האמור לעיל פיצויים ככל שישתלמו על פי יעוד**
18 **המקרקעין ערב ההפקעה ו/או בגין פגיעה ככל שקיימת או תהיה בשווי**
19 **המקרקעין (לרבות פיצויים בגין פגיעה במקרקעין מכוח סעיף 197 לחוק**
20 **התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965)".**
- 21 18. בסעיף 3.1 בהסכם המקדמה נקבע כי חברת חוצה ישראל תשלם לקיבוץ מקדמה
22 על חשבון הפיצוי בגין המקרקעין המופקעים בסך של 8,758,920 ₪. פורט בסעיף
23 כי סכום המקדמה ישולם לקיבוץ כנגד המצאת **חשבונית** מס כדין על כל סכום
24 המקדמה.
- 25 19. ביום 15.12.2011 נחתם בין הצדדים הסכם נוסף שכותרתו **"תוספת להסכם**
26 **למתן רשות שימוש זמנית במקרקעין מופקעים ומקדמה על חשבון הפיצוי בגין**
27 **המקרקעין מיום 4.8.2011"**, (להלן- **"התוספת להסכם המקדמה"**). במבוא
28 לתוספת להסכם המקדמה, פורט כי חברת חוצה ישראל שילמה לקיבוץ מקדמה
29 בסכום של 8,758,920 ₪, בתוספת מע"מ, על חשבון פיצוי בגין הפקעת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 המקרקעין המופקעים, אף פורט כי הוסכם על מקדמה נוספת בסכום של
2 2,627,676 ₪, בתוספת מע"מ, באותם תנאים שנקבעו בהסכם המקדמה.
3 20. עוד פורט בתוספת להסכם המקדמה, כי המקדמה הנוספת, ללא סכום מע"מ,
4 תועבר לחשבון נאמנות שנפתח עבור הקיבוץ, בעוד שסכום המע"מ בגין
5 המקדמה הנוספת ישולם על ידי חברת חוצה ישראל ישירות למערער כנגד
6 חשבונית מס.
- 7 21. ביום 5.9.12, נחתם בין הקיבוץ לבין חברת חוצה ישראל הסכם שכותרתו
8 **"הסכם לתשלום פיצויים בגין הפקעה, מתן רשות שימוש זמנית במקרקעין**
9 **מופקעים ורכישת זכויות שכירות"** (להלן - **"הסכם הפיצויים"**).
10 במבוא להסכם הפיצוי פורט כי על פי הסכם המקדמה, שילמה חברת חוצה
11 ישראל לקיבוץ, ביום 22.9.2011, מקדמה על חשבון הפיצויים, בסכום של
12 8,758,920 ₪, בתוספת מע"מ; וביום 24.1.2012, שילמה לקיבוץ מקדמה נוספת
13 על חשבון הפיצויים בסכום של 2,627,676 ₪ בתוספת מע"מ.
14 בסעיף 1.2 בהסכם הפיצויים הוגדר **"פיצוי בגין המקרקעין המופקעים"** כ-
15 **"פיצויים בגין המקרקעין המופקעים ו/או הפקעתם, על פי ייעוד המקרקעין**
16 **ערב ההפקעה ו/או בגין פגיעה ככל שקיימת או תהיה בשווי המקרקעין (לרבות**
17 **פיצויים בגין פגיעה במקרקעין מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה**
18 **– 1965), למען הסר ספק, הפיצוי בגין ירידת ערך הינו בגין ירידת הערך**
19 **כתוצאה מתכנית תמ"א/31 /א/ 21 /2 בלבד ולא כתוצאה מתכנית ו/או תכניות**
20 **אחרות הקיימות בתוקף במועד חתימת הסכם זה"**.
21 בסעיף 3.1 בהסכם הפיצוי נקבע כי בתוך 30 ימים, תשלם חברת חוצה ישראל
22 לקיבוץ פיצוי סופי בגין המקרקעין המופקעים, ואת התמורה המוסכמת בגין
23 השטחים הנוספים, בסכום כולל של 20,125,000 ₪, בתוספת מע"מ, בקיזוז
24 הסכומים ששולמו לקיבוץ כמקדמות כשהם נושאים הפרשי הצמדה וריבית
25 כדין.
- 26 פורט בסעיף 3.4 כי סכום המע"מ בגין התמורה ישולם על ידי החברה ישירות
27 לקיבוץ כנגד חשבונית מס כדין אשר תוצא על ידי הקיבוץ לחברת חוצה ישראל
28 על מלוא סכום התמורה.
- 29 בסעיף 3.5 בהסכם הפיצוי פורט כי הצדדים יורו לנאמן לשלם את מס השבח
30 ו/או מס אחר לרשות המיסים ככל שיחוב בגין התמורה. בסעיף 5.1 בהסכם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 הפיצוי נקבע כי הקיבוץ מתחייב לשלם את כל המיסים ותשלומי החובה ו/או כל
2 תשלום או חוב החלים על המקרקעין המופקעים ובשטחים הנוספים.
- 3 **22. ביום 31.8.12 הוציא הקיבוץ לחברת חוצה ישראל חשבונית מס על מלוא סכום**
4 **הפיצוי בסך של 23,345,000 ₪.**
- 5 **23. בד בבד עם קבלת תשלומי הפיצוי מחברת חוצה ישראל, דיווח הקיבוץ על**
6 **תשלומי הפיצוי שקיבל למנהל מיסוי מקרקעין, על פי חוק מיסוי מקרקעין.**
7 **בדיווחים שהוגשו בשלוש פעימות, בהתאם למועדי העברת התשלומים שקיבל**
8 **הקיבוץ מחברת חוצה ישראל (ביום 21.10.2011; ביום 22.2.2012; וביום**
9 **25.10.2012), סיווג הקיבוץ הלכה למעשה את התשלומים כפיצוי שקיבל בגין**
10 **הפקעה. כפועל יוצא דרש הקיבוץ וקיבל את הפטור ממס שבח הקבוע בתקנה 3**
11 **בתקנות הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (הקלות מס בקשר להסדרי**
12 **הסיוע לחקלאים), התשנ"א – 1990 (להלן – "תקנות הסיוע לחקלאים") ביחס**
13 **לכ – 13 מיליון ₪ מכספי הפיצוי. בגין סכום הפיצוי הנותר, בסך של כ – 7 מיליון**
14 **₪, חויב הקיבוץ במס שבח, בשיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 48ג בחוק**
15 **מיסוי מקרקעין, אשר יוחד לפיצוי בגין הפקעה בלבד.**
- 16 **24. ביום 25.5.2015 חתם הקיבוץ על הסכם שומה עם פקיד שומה באר שבע,**
17 **שבגדרו התקבלה טענתו של הקיבוץ שלפיה הפיצוי במלואו הינו פיצוי בגין**
18 **הפקעה. בעקבות אימוץ עמדתו של הקיבוץ שלפיה מדובר בפיצוי בגין הפקעה**
19 **בלבד (כמפורט בפרוטוקול הדיון עם פקיד השומה מיום 25.3.2015), לא חויב**
20 **הפיצוי שקיבל הקיבוץ, כולו או חלקו, במס רווח הון החל על פיצוי בגין פגיעה**
21 **במקרקעין.**
- 22 **25. ביום 30.9.15, כשלוש שנים לאחר הוצאת חשבונית המס המקורית לחברת חוצה**
23 **ישראל, וכארבעה חודשים בלבד לאחר החתימה על הסכם השומה עם פקיד**
24 **השומה באר שבע, הוציא הקיבוץ לחברת חוצה ישראל חשבונית זיכוי בגין**
25 **מרכיב ירידת ערכם של המקרקעין המופקעים, באופן שייחס את רובו המכריע**
26 **של הפיצוי, 90% ממנו, בסך 18,112,500 ₪, לפיצוי בגין פגיעה בייעוד**
27 **המקרקעין, שמשמעותה הפחתה של 21,010,500 ₪ מהפיצוי בגין ההפקעה.**
28 **חשבונית הזיכוי נכללה בדוח לתקופה 9/15, כך שסכום העסקאות של הקיבוץ**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 הוקטן בגובה סכום חשבונית הזיכוי, ולקיבוץ נוצר החזר מע"מ בסך 2,898,000
- 2 ש.
- 3 26. חברת חוצה ישראל סירבה לקבל את חשבונית הזיכוי. חשב חברת חוצה ישראל
- 4 מר סורין שיים (להלן- "שיים") כתב לעורכת הדין של הקיבוץ, ביום
- 5 18.10.2015, כדלקמן:
- 6 "1) הופתענו לקבל הודעת זיכוי (ביטול חשבונית).
- 7 2) למען הסדר התשלום כפי שמשתקף מהחומר שאני מצרף היה בגין פיצוי
- 8 קרקע מופקעת... גם אם היה בפנים סעיף 197, הוא אינו 90%!!!"
- 9 3) ממליץ לך לחזור בד, לפני שייגרם כאן נזק.
- 10 4) התשלום שולם דרך הסדר הקיבוצים (פטור מניכוי שבח) ודווח כעסקת
- 11 הפקעה לשלטונות מס שבח.
- 12 5) למען הסר ספק באם הוצא זיכוי, המע"מ מגיע לנו/ למדינה חזרה
- 13 נ.ב. כביש חוצה ישראל הינה מלכ"ר לעניין מע"מ." (ההדגשות במקור)
- 14
- 15 מיסוי פיצויים בגין הפקעה ומיסוי פיצויים בגין פגיעה בערך המקרקעין
- 16 27. ה"הפקעה" היא נטילת רכוש או זכויות מכוח חוק או על פי הוראת הרשויות.
- 17 כפי שסיכם למשל כב' השופט ע' פוגלמן בע"א 6407/14 הוועדה המקומית
- 18 לתכנון ובניה כרמיאל ואח' נ' אחמד מסרי ואח' (מיום 24.5.2018), פסקה 71-
- 19 "הפקעה היא רכישה כפויה של זכויות פרטיות במקרקעין,
- 20 המתבצעת על ידי המדינה או מטעמה, למטרה ציבורית, וככלל
- 21 מתלווה לה תשלום פיצויים (ע"א 261/84 רפאלי נ' חנניה, פ"ד מ
- 22 (4) 561, 565 (1986); נמדר- הפקעת מקרקעין, בעמ' 116-117).
- 23 הפקעה, מעצם טבעה, פוגעת בזכות הקניין של הפרט ובחירותו
- 24 להחזיק בקניין פרטי. זוהי נטילה שלטונית של קרקע מידי
- 25 אדם בניגוד לרצונו למען מטרה ציבורית..."
- 26 28. הפקעת מקרקעין בישראל נעשית על פי מספר חיקוקים, הנבדלים ביניהם
- 27 בדרכי ההפקעה, כגון: פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943; פקודת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 הדרכים ומסילות הברזל (הגנה ופיתוח), 1943 (אשר בוטלה זה מכבר); חוק
2 התכנון והבנייה; חוק כביש ארצי לישראל, התשנ"ה-1994; ועוד (ראו סקירה
3 מקיפה בע"א 8622/07 אהוד רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל
4 (מיום 14.5.2012) (להלן- "פרשת רוטמן"), פסקאות 18-22).

5 29. בהלכה הפסוקה הודגש כי הליך ה"הפקעה", או ה"נטילה" הוא הליך דו-שלבי,
6 הגורם לפגיעה כפולה בנפקע ובמקרקעין. תחילה נפגע ערך המקרקעין בעקבות
7 פרסום תכנית לשינוי הייעוד של המקרקעין, ולאחר מכן נגרמת פגיעה נוספת
8 עקב ההפקעה עצמה. כפועל יוצא עוגנה בהלכה הפסוקה ההכרה במנגנון פיצוי
9 דו-שלבי, המבחין בין הפיצוי בגין הפגיעה במקרקעין לבין הפיצוי בגין
10 הפקעתם.

11 30. כך למשל הדגיש כב' השופט ע' פוגלמן בע"א 8863/07 כפריס נ' מנהל מע"מ
12 (מיום 28.3.2010) (להלן- "פרשת כפריס"), שהוא פסק הדין המנחה בענייננו
13 לעניין חבות הפיצוי במס ערך מוסף, שעל פי חוק התכנון והבנייה, נבדל הפיצוי
14 המשולם על פי סעיף 197 בחוק התכנון והבניה, בגין פגיעה על ידי תכנית,
15 מהפיצוי המשולם עבור ההפקעה. בואר כי בהתאם להלכה הפסוקה, מנגנון
16 ההפקעה הוא דו-שלבי, כפי שנפסק למשל בע"א 7959/00 עזר נ' הוועדה
17 המקומית לתכנון ובנייה, פ"ד נו (2) 365, 371 (2001) אשר צוטט בפרשת כפריס-

18 "לפי תפיסתו של בית משפט זה, הפגיעה בבעל
19 מקרקעין בעקבות מתן תוקף לתכנית חדשה,
20 המייעדת את המקרקעין להפקעה, היא דו-שלבית:
21 פעם אחת הוא נפגע מעצם שינוי הייעוד של הקרקע
22 על-פי התכנית החדשה, ופעם נוספת הוא נפגע
23 כאשר מבוצעת ההפקעה בפועל (...). במילים אחרות,
24 בשלב הראשון זכאי בעל הקרקע לפיצויים על ירידת
25 ערך הקרקע בשל התכנית הקובעת את שינוי
26 הייעוד; בשלב השני, מגיעים לו פיצויים על עצם
27 שלילת הבעלות שבאה כתוצאה מביצוע ההפקעה
28 בפועל" (ראו גם ע"א 511/88 מנדלבאום נ' הוועדה
29 לתכנון ולבנייה ראשל"צ, פ"ד מד (3) 522 (1990)).

30
31 31. הוטעם בפרשת כפריס כי הטעם למנגנון הפיצוי הדו-שלבי (הנגזר למעשה
32 מההליך הדו-שלבי של ההפקעה), כפי שבואר בבג"צ 62/61 זקס נגד הוועדה
33 המקומית לבנייה ולתכנון עיר, ירושלים, פ"ד ט"ו (2) 1516, 1521 (1961)
34 פסקה 10, הוא –



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

"ברצון למנוע מהלכים מניפולטיביים מצד גורמי התכנון, אשר כצעד ראשון ישנו את ייעודו של השטח תוך מתן הודעה על הפקעתו העתידית, ובהמשך יבצעו את ההפקעה עצמה, כך שהפיצוי ייקבע כשערכו של המגרש נמוך עשרות מונים בעטיו של שינוי הייעוד".

32. עוד ציין כב' השופט פוגלמן לעניין הטעמים למנגנון הפיצוי הדו שלבי, כי-

"ביסוד ההבחנה האמורה וקביעתו של פיצוי בגין כל שלב בנפרד עומדים, בין היתר, הרצון לצמצם את נזקו של בעל המקרקעין המופקעים, שפגיעתו מתגבשת עוד בטרם בוצעה ההפקעה בפועל, ועם פרסומה של התכנית; העובדה שלא תמיד תכנית הצופה הפקעה בעתיד אמנם מסתיימת בביצוע הפקעה, ויש ליתן מענה לנזקיו של בעל המקרקעין שערך מקרקעיו עלול לרדת באופן משמעותי כתוצאה מן התכנית; ובעיקר אופיין השונה של הפעולות, שהרי גם אם שינוי הייעוד המתבקש מהוראות התכנית נועד ליצור את הבסיס המשפטי לביצוע ההפקעה, אין זה אלא מהלך תכנוני הצופה פני עתיד, שאין בו כדי לגבש את מעשה הנטילה עצמו ששולל בפועל את זכות הבעלות מבעל המקרקעין".

33. גם בע"א 7116/14 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה נ' רפי יהודה (מיום

19.7.2021), חזר כב' השופט ע' פוגלמן וביאר פעם נוספת כי –

"הליך הנטילה דו-שלבי: שינוי ייעוד ואחריו הפקעה. כל אחד משלבים אלה מפחית את ערך הקרקע לבעליה ופוגע בקניינם. הם זכאים לפיצוי. גם הפיצוי דו-שלבי. בשלב הראשון זכאים הבעלים לפיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה), על הפגיעה שיצר שינוי הייעוד. הפיצוי מחושב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

לפי אותה פגיעה: ההפרש בין שווי הקרקע בייעוד הקודם לשווייה
בייעוד החדש. בשלב השני הם זכאים לפיצוי לפי החקיקה שמכוחה
הפקיעו את הקרקע, על הפגיעה שיצרה ההפקעה. הפיצוי משולם
בגין נטילת הקרקע בפועל, כלומר אובדן הבעלות בחלק המופקע, לפי
השווי המופחת של הקרקע בייעודה לצורכי ציבור".

34. יש והפקעת המקרקעין תעשה זמן רב לאחר פרסום התכנית שבגדרה שונה ייעוד
המקרקעין לצרכי ציבור, ויש שההפקעה תעשה בסמוך לפרסום התכנית
הפוגעת, כמו בענייננו, ואולם בשני המקרים נעשית ההפקעה בהליך דו-שלבי.
35. בהלכה הפסוקה הובהר כי תורת הפיצוי הדו-שלבי אינה מוגבלת להפקעות
שבוצעו על פי חוק התכנון והבניה בלבד, והיא חלה גם כאשר בוצעה ההפקעה
מכוח חוק אחר (ראו למשל פרשת כפריס; פסק דינו של כב' השופט י' עמית
בעע"מ 7834/19 ועדת ההשגות לפי סעיף 9א לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי
ציבור), 1943 נ' השקעות טאורו בע"מ ואח' (מיום 27.4.2021) והאסמכתאות
המובאות שם).

36. אשר לחבות המס, דיני המס השונים עוסקים בפיצוי המשולם בגין הפקעה מבלי
להתייחס במפורש לשלבי ההפקעה השונים: שינוי הייעוד וההפקעה גופה. לא
למותר לציין כי הפקעת מקרקעין שלא משולם בגינה פיצוי, אינה נחשבת כאירוע
מס, והיא אינה מחויבת במס בדרך כלשהי (ראו א' נמדר ומ' מזרחי, מיסוי
הפקעת מקרקעין, התשנ"ט-1999 (להלן- "נמדר ומזרחי"), עמוד 71). לעומת
זאת, כאשר משולם פיצוי בגין ההפקעה, חייב הפיצוי במס (נמדר ומזרחי, עמ'
78). בדיני המס השונים ניתן למצוא מספר הקלות שנקבעו לפיצוי בגין הפקעה,
בהתחשב בכך שההפקעה היא "מכירה כפויה", שנעשתה שלא מבחירתו של
הנישום, ושלא בהכרח קיימים בידי הנישום אמצעים לתשלום המס במועד
ההפקעה ולפני קבלת הפיצוי בגינה.

37. כך למשל הפיצוי בגין הפקעת מקרקעין עונה להגדרת מכירת "זכות במקרקעין"
(ככל שלא מדובר במלאי עסקי), ולפיכך יחולו לגביו, בדרך כלל, הוראות חוק
מיסוי מקרקעין. חוק מיסוי מקרקעין קובע שלוש הקלות מס לפיצוי בגין
ההפקעה בלבד, בשים לב לכך שההפקעה היא מכירה כפויה של זכויות,
שנעשתה שלא מבחירתו של הנישום, ובשים לב לכך שיתכן שעד תשלום הפיצוי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 אין בידי הנישום אמצעים לתשלום המס החל: **ראשית**, נקבעת בחוק מיסוי
2 מקרקעין דחייה של אירוע המס, באמצעות קביעת עיתוי "**יום המכירה**" של
3 ההפקעה בסעיף 19(2) בחוק מיסוי מקרקעין, ליום שבו קיבלה ההפקעה תוקף
4 חוקי, ובמקרים מיוחדים יידחה "**יום המכירה**" ליום מתן פסק הדין הקובע את
5 סכום הפיצוי, כך שיום תשלום המס יתקרב ליום שבו ישנה לנישום אפשרות
6 מבחינה כלכלית לשלם את המס (ראו גם נמדר ומזרחי, ע"מ 86-81): שנית קובע
7 חוק מיסוי מקרקעין זיכוי מהמס החל על פיצויי הפקעה, בשיעור של 50%,
8 כאמור בסעיף 48 ג' בחוק מיסוי מקרקעין (ראו גם נמדר ומזרחי, ע' 70; ע"מ
9 166-167); שלישית נקבעה בסעיף 48 א' (ה) (1) בחוק מיסוי מקרקעין אפשרות
10 לפרוס את השבח הריאלי על פני 4 שנים.
- 11 38. הקלה דומה של דחיית אירוע המס למועד תשלום הפיצוי או התמורה קבועה גם
12 בסעיף 27 בחוק מס ערך מוסף.
- 13 39. בענייננו רלוונטית הקלה נוספת למס השבח, שממנה נהנה הקיבוץ, הקבועה
14 בתקנה 3 בתקנות הסיוע לחקלאים, שכותרתה "**פטור ממס שבח**". התקנה
15 האמורה אינה עוסקת ב"הפקעה" בלבד, כי אם בכול מכירה של זכויות
16 במקרקעין והיא קובעת פטור ממס כדלקמן-
- 17 **נישום שמכר בשנות ההסכם מקרקעין יהא פטור ממס שבח**
18 **וממס מכירה אם הוכח להנחת דעת המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי**
19 **מקרקעין שנתקיימו שני אלה:**
- 20 **(1) המקרקעין שימשו אותו בייצור הכנסתו בתקופה שקדמה**
21 **למכירה;**
- 22 **(2) כל התמורה ממכירת המקרקעין משמשת לכיסוי**
23 **התחייבויות של הנישום הכלולות בהסכם.**
- 24 40. **חוק מיסוי מקרקעין** אינו חל על פיצוי המשולם בגין הפגיעה **בערך המקרקעין**,
25 נוכח הגדרת ה"**זכות במקרקעין**". יחד עם זאת הפיצוי המשולם בגין שינוי
26 הייעוד, חייב במס רווח הון על פי **פקודת מס הכנסה**, כיון שמדובר ב"**מכירה**"
27 של "**זכות ראויה**" כאמור בסעיף 88 בפקודת מס הכנסה (ראו למשל פרופ' אהרון
28 נמדר, פגיעה במקרקעין - פיצויים בגין נזקי תכנית, מהדורה שניה, עמ' 585-586;
29 נמדר ומזרחי, עמוד 189 עד 190) ויש לראות בויתור עליה כמכירה של הזכות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 41. זאת ועוד, דינו של הפיצוי לעניין חיובו במס, כדין הפרצה שאותה אמור הפיצוי
2 למלא (ראו למשל ע"א 5369/18 יהושע כץ נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיום
3 27.6.2021), פסק דינו של כב' השופט א' שטיין פסקה 40; ע"א 2640/11 פקיד
4 שומה חיפה נ' חיים ניסים (מיום 2.2.2014) פסק דינה של כב' השופטת א' חיות
5 (כתוארה אז), פסקאות 7-8).
- 6 42. סוגיית חיובו במס של הפיצוי בגין שינוי הייעוד נדונה בע"מ (ת"א) 1057-06
7 סודרי מיכאל נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיום 15.11.2012), אשר אושר על ידי
8 בית המשפט העליון בע"א 9433/12 מיכאל סודרי נ' פקיד שומה פתח תקווה
9 (מיום 26.3.2014). (באותה פרשה לא הייתה כל מחלוקת על כך שפיצויים בגין
10 פגיעה במקרקעין, המשולמים לפי סעיף 197 בחוק התכנון והבניה, חייבים במס
11 רווח הון על פי סעיף 88 בפקודת מס הכנסה, והמחלוקת התמקדה בהקלות
12 שנקבעו בפקודה לפיצויי הפקעה, ושלגביהן נקבע כי הן אינן חלות על פיצוי בגין
13 שינוי ייעוד).
- 14 43. שאלת חיובו במס ערך מוסף של פיצוי המשתלם עקב שינוי ייעוד הקרקע, מכוח
15 סעיף 197 בחוק התכנון והבניה נדונה כאמור בפרשת כפריס, שעליו מבקש
16 הקיבוץ להסתמך בטיעונו. כב' השופט ע' פוגלמן מצא בפרשת כפריס, על יסוד
17 פרשנות לשונית ותכליתית כאחד, שאין לראות בפיצוי המשולם לפי סעיף 197
18 בחוק התכנון והבניה משום פיצוי בגין הפקעה, שכן לא מדובר בפיצוי בגין
19 עסקת מכר החייב בתשלום מס ערך מוסף, גם אם המקרקעין מיועדים בסופו
20 של יום להפקעה.
- 21 44. בית המשפט בחן את הגדרת "עסקה", שעליה מוטל מס ערך מוסף כאמור
22 בסעיף 2 בחוק מס ערך מוסף, המוגדרת בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף כ-
23 "עסקה" – כל אחת מאלה:
24 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו,
25 לרבות מכירת ציוד;
26 ...
27 45. כמו כן הפנה להגדרת ה"מכר" בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף הקובעת כדלקמן-
28 "מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית
29 רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו
במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין – גם לרבות פעולה
באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-
1963 ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין,
כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר
בבורסה;

46. צוין כי מבחינה לשונית נמנע חוק מס ערך מוסף מלנקוב בפיצוי המשולם בגין
פגיעה עקב תכנית כמגבש עסקת מכר, ומבחינת תכליתו של החוק, הפיצוי בגין
הפגיעה על ידי תכנית אינו עונה על תכליתו של חוק מס ערך מוסף, להטיל על כל
עוסק מס על הערך המוסף שתרם למוצר למן תחילתו ועד מכירתו לצרכן הסופי.
47. הודגש בפרשת כפריס כי -

"פיצוי שכזה לא ניתן בגין פעולת העברה או הקנייה של נכס
מאדם למשנהו היוצרת שרשרת שבסופה מתווסף ערך לפעילות
המשקית, והוא אינו מהווה חלק מעסקה. שינוי ייעודו של נכס
המלווה בפיצוי אינו מצב שבו יצא נכס מרשותו של קונה
ו"נכנס" לרשותו של מוכר, שכן אף אם יעלה בידינו להגדיר
נכס במקרה זה... - חסרה העסקה שלפנינו מימד של העברה
והקנייה של הנכס ממוכר לקונה, ולמעשה, אין לפנינו קונה...
בהיעדר העברה של נכס (או שירות) לקונה לא התווסף נדבך
לשרשרת העסקאות ולא הוקנה נכס מקרקעין לגורם אחר. כל
עוד מצויים אנו בשלב התכנית, לא נתקבל על-ידי המדינה כל
נכס. כל שהתרחש הוא אך שינוי תכנוני חד-צדדי אשר לווה
בפיצוי שערכו משקף את גובה ההפרש בין הייעוד קודם לשינוי
לעומת הייעוד החדש.

48. מעבר לדרוש אזכיר כי כב' השופט א' רובינשטיין ציין בפרשת כפריס כי-

"לא בלי התלבטות מסוימת אני מצטרף לחוות דעתו המאלפת
של חברי השופט פוגלמן. התלבטותי נבעה מכך שאכן הנטיה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 השיפוטית בתיקי מס היא להידרש למהות הכלכלית של
2 הנושא שבמחלוקת, ופחות לצורה הפורמלית שהוא לובש. יש
3 בכך הגינות בסיסית כלפי כולי עלמא, וגישה זו עמדה ביסוד
4 פסק דינו של בית המשפט קמא בדברו ב"הבחנה מלאכותית"
5 בין חלקי הפיצוי הדו-שלבי. הרי אין גבול ליצירתיות
6 האנושית, ואין חקר לתבונתם של מתכנני מס, והם עשויים –
7 או עלולים, הכל לפי המקום ממנו אתה בא – לבנות מבנה
8 משפטי הנוח למי שנדרש לשלם מס הכנסה, מע"מ או כל מס
9 אחר. ואכן יכלה להישאל השאלה, משבגוף עסקי אחד ובשטח
10 קרקע אחד עסקינן, מדוע לא נראה את מכלול הכספים
11 המשולם על-ידי הרשות כמכלול אחד במישור הכלכלי; שהרי
12 יהא אשר יהא השם שניתן לתשלומים מטעם הרשות, הריהם
13 רכיב עסקי במהות מבחינת הקיבוץ, ועל כן תיכבד האחרונה
14 ותשלם מע"מ.

15
16 ב. ואולם, אוי לי מיוצרי ואוי לי מיצרי. מנגד עומדת לשונו
17 של החוק, כפי שציין חברי בפסקאות 19-21 לחוות דעתו, שהרי
18 הגדרת "נכס" בסעיף 1 לחוק מע"מ מדברת ב"לרבות
19 הפקעתו", ואילו סעיף 197 לחוק התכנון והבניה מדבר בפגיעה
20 "על-ידי תכנית שלא בדרך הפקעה". כדי להכניס את הפיצוי
21 לפי סעיף 197 תחת כנפי חוק מע"מ היה עלינו ליתן פירוש לא
22 טבעי למונח "מכר", שגם אם נתן לו המחוקק משמעות רחבה
23 בסעיף 1 לחוק מע"מ, בהגדירו פעולות בנכס בהגדרות שונות
24 לרבות פעולות כפוינות, אין להעמיס עליו - כפי שעולה גם
25 מדברי חברי - "יצורי כפיה" נוספים בעולם המכר שיסודו
26 ברצון חופשי. אין איפוא מקום להרחיב יתר על המידה את
27 משמעות הדיבור "לרבות", שאכן בא להוסיף בסעיף "יצורי
28 כפיה" אחדים - אך לא פתח את יריעת הכפיה למחוזות שמעבר
29 לכך. אם יעלה רצון מלפני המחוקק, יהא עליו לתקן את
30 ההגדרה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 ג. אודה, כי גם משאמרתי זאת, עדיין איני חש בנוח מן
2 ההפרדה בין רכיבי התשלומים; אך סבורני אחרי ככלות הכל,
3 כי גם אם ככלל עסקינן בנידון דידן במכר בכפיה, החריגות
4 והייחודיות שבכפיה מחייבת ספציפיות ובהירות מטעם
5 המחוקק לכל רכיביה, ואין לראותם בהכרח כמצויים בקערה
6 אחת. זו היתה גם, כפי שהבינותי, תחושת הבורר שלום ברנר
7 בהכרעתו.

8
9 ד. סוף דבר, גם למהות הכלכלית יש גבולות, והם תוחמים
10 את היצירה שיצאה מתחת ידי המחוקק, אשר אולי לא הביא כל
11 מצב אפשרי בחשבון, ויטיב אם יתן דעתו במבט צופה פני
12 העתיד. לכן, כאמור, מצטרף אני לחברי".

13

14 49. בהחלטת מיסוי 5268/15 נקבע בעקבות פרשת כפריס, באופן פוזיטיבי, שהפיצוי
15 בגין ירידת ערך אינה עסקה החייבת במס ערך מוסף (ראו גם תשובתו של
16 אביטבול בפרוטוקול הדיון מיום 21.9.2020, עמ' 29 שורות 17-19).
17 (והשוו נמדר ומזרחי, ע"מ 236-238).

18

19 האם קיים בענייננו השתק המונע בעד הקיבוץ מלהוציא חשבונית זיכוי

20 50. המחלוקת המרכזית בין הצדדים הטעונה הכרעה הינה בשאלה האם קיים
21 בענייננו השתק המונע בעד הקיבוץ להוציא חשבונית זיכוי ולשנות באמצעותה
22 את סיווג הפיצוי מפיצוי בעד הפקעה לפיצוי שעיקרו פיצוי בעד הפגיעה
23 במקרקעין.

24 51. המנהל דחה את ההשגה בראש ובראשונה בשל קיומו של השתק המונע את
25 הוצאת חשבונית הזיכוי. טענתו של המנהל מושתתת על מספר אדנים: **ההסכמה**
26 עם חברת חוצה ישראל על כך שמדובר בפיצוי בגין הפקעה, החייב במלואו במס
27 ערך מוסף, שבעקבותיה שולם לקיבוץ גם סכום מס הערך המוסף החל על מלוא
28 הפיצוי, ועתה מבקש הקיבוץ לקבלו לידי; **הדיווח המקורי** שהוגש למנהל,
29 שבגדרו סווג הפיצוי כפיצוי בגין הפקעת מקרקעין בלבד; **והדיווחים לרשויות**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 המס האחרות, שבשלם זכה הקיבוץ להטבות מס אשר נועדו לפיצוי בגין
2 הפקעה בלבד, ולא לפיצוי בעד הפגיעה במקרקעין, דיווחים שאותם נמנע הקיבוץ
3 מלתקן בד בבד ובמקביל להוצאת חשבונית הזיכוי ולסיווג מחדש של הפיצוי
4 בפני המנהל.

5 52. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים בעניין זה מצאתי שהדין הוא עם המנהל,
6 ובנסיבות שנוצרו, קיים השתק המונע בעד הקיבוץ מלהוציא חשבונית זיכוי
7 המשנה את סיווג הפיצוי שקיבל.

8 53. בהתאם להסכמים בין הצדדים שולם לקיבוץ פיצוי אחד, בגין הפקעה,
9 המתייחס לשני השלבים של ההפקעה כאחד, בהתאם לירידת הערך של
10 המקרקעין מהיום שקדם לפרסום התכנית ועד יום ההפקעה. כפועל יוצא
11 שילמה חברת חוצה ישראל לקיבוץ פיצוי (או שיפוי) גם בגין מס ערך מוסף על
12 מלוא סכום הפיצוי. ההסכמים המפורשים שבגדרם ויתר הקיבוץ על הגשת
13 תביעה נפרדת לפיצוי בגין ירידת הערך, וקבלת סכום מס הערך המוסף מחברת
14 חוצה ישראל, אשר נשאה במימון תשלום המס, מקימה כשלעצמה השתק המונע
15 טענה שלפיה מדובר בפיצוי שאינו חייב במס ערך מוסף, ובוודאי שאין מקום
16 להחזיר את סכומי מס הערך המוסף לקיבוץ, אשר לא נשא בתשלומם.

17 54. שנית, הקיבוץ דיווח על סכום הפיצוי כולו כפיצוי בגין הפקעה בלבד, הן למנהל
18 והן לרשויות המס האחרות, ובהתאם לדיווחו זכה בהטבות מס המוקנות בדיני
19 המס השונים לפיצוי בגין הפקעה בלבד, ולא לפיצוי בגין הפגיעה בערך
20 המקרקעין.

21

22 השתק השיפוטי

23 55. כפי שציין כב' המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט ח' מלצר, בע"א 8294/14
24 רוני גנגינה ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (מיום 20.3.2018) (להלן – "פרשת
25 גנגינה"), לדיווחים המדווחים לרשות מס אחרת משמעות ראייתית, והם
26 עשויים ליצור מניעות משפטית מפני העלאת טענות סותרות. כפי שציין כב'
27 השופט ח' מלצר –
28 "התנהלות עקלקלה שכזו יש בה חוסר תום לב, במשמעותו ובנפקותו
29 המשפטית, והיא אף מולידה מניעות משפטית".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

56. בית המשפט הזכיר בפרשת גנגינה, בין היתר, את פסק דינו של כב' השופט י' דנציגר בע"א 9056/12 יעל קינג נ' פקיד שומה ירושלים (מיום 4.8.2014) (להלן – "פרשת קינג"), שם נפסק כי –

"הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושתק מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו. כלל זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון תום הלב ונועד לשמור על טוהר ההליך השיפוטי ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט... תנאי להפעלת ההשתק השיפוטי הוא כי הטענה אשר השתקתה מתבקשת סותרת טענה אחרת שהעלה אותו בעל דין. יש הסבורים כי תנאי נוסף לתחולתו של ההשתק השיפוטי הוא כי אותה טענה קודמת וסותרת הניבה לטוען טובת הנאה בגדרי ההליך בו נטענה (ראו, למשל: עניין אינטרלגו, שם). מנגד, יש הסבורים כי בנסיבות מסוימות ניתן לוותר על דרישה זו..."

57. בית המשפט העליון הזכיר הלכה זו בדבר השתק השיפוטי עוד בע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (מיום 10.11.2011), שבגדרו הטעים כב' השופט א' רובינשטיין, בפסקאות כ"ט עד ל', כי-

"כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ"להטוטן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים" (רע"א 4244/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט (6), 625, 630 (השופט גרוניס)). אין להלום התנהלות מעין זאת..."

במצב דברים שבו טוען בעל דין טענות סותרות בהליכים משפטיים שונים, יש איפוא מקום להידרש לדוקטרינת ההשתק השיפוטי:

"הטענה בדבר השתק שיפוטי יכולה להתעורר מקום שבו אחד מבעלי הדין מעלה טענות עובדתיות או



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

משפטיות סותרות באותו הליך עצמו או בשני הליכים
שונים ... התכלית שמאחורי ההשתק השיפוטי היא
למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור
במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי
המשפט ... הדגש בהשתק השיפוטי הינו על היחס בין
בעל הדין לבין בית המשפט" (שם עמ' 633).

עם התנהלות מעין זו אין להסכין: "תקנת הציבור סולדת מן
המניפולציה בהליכי משפט בדרך של הסכמה שהרי שתי
הגירסאות שהועלו ... אינן יכולות לדור בכפיפה אחת..." (ע"א
1393/92 קזצ'קוב נ' קזצ'קוב, פ"ד מח (4) 353, 361 (הנשיא
שמגר)). דברים אלה פשוטים וברורים, ובית המשפט אינו יכול
לפעול כשוטה שבעולם".

58. כב' השופט א' שהם הדגיש באופן דומה בע"א 3561/13 מאיר שרגאי נ' פקיד
שומה ת"א 1 (מיום 23.7.17) (להלן - "פרשת שרגאי"), בפסקאות 30-32, כי-

"הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית
מושתק מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה
הסותרת טענה זו. כלל זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון
תום הלב; נועד לשמור על טוהר ההליך השיפוטי; ולמנוע ניצול
לרעה של בתי המשפט...
תכלית הכלל של השתק שיפוטי היא 'למנוע פגיעה בטוהר
ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא
מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט... הדגש בהשתק השיפוטי
הינו על היחס בין בעל הדין לבין בית המשפט' (עניין בן ששון,
בעמ' 633). לתכלית זו שני היבטים: בהיבט המוסרי, הנגזר
מעיקרון תום הלב, מבקש הכלל למנוע ניצול לרעה של בתי
המשפט; בהיבט המעשי, נועד הכלל כדי למנוע קבלת החלטות
סותרות בידי טריבונלים שונים..."

59. כב' השופט א' שהם ציין בפרשת שרגאי כי רשות המס משמשת כערכאה
שיפוטית לעניין קביעת השומה, וההשתק השיפוטי חל גם לגבי מצגים
שהוצגו בפניה -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 "קיימת הצדקה ברורה ומובהקת להשתיק בעל דין (המערער
2 דנן) מלהעלות טענה עובדתית חדשה הסותרת טענה שהועלתה
3 על-ידו קודם לכן, בהליך אחר או באותו הליך... כפי שהראינו,
4 בהליכי השומה וההשגה, טען המערער בפני המשיב – המשמש
5 כערכאה שיפוטית לעניין קביעת השומה – כי פקודת היומן
6 משקפת פיצוי אישי שקיבל מבנק הפועלים... רק בשלב
7 חקירתו הראשית בבית המשפט המחוזי, שהתקיימה ביום
8 17.5.2009, שינה המערער את גרסתו... מדובר, אפוא, בטענה
9 עובדתית חדשה אשר אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענתו
10 המקורית של המערער... יש להדגיש בנוסף, כי המערער שינה
11 את גרסאותיו העובדתיות, כאמור, מבלי שהיה בפיו כל הסבר
12 מניח את הדעת לכך... "

13 60. בית המשפט העליון עסק לאחרונה בסוגיית העלאת טענות עובדתיות סותרות
14 בפני המנהל, בהקשר של תיקון דוחות תקופתיים, בע"א 892/20 פקיד שומה
15 חיפה נ' יעקב פאר (מיום 4.11.2020) (להלן – "פרשת פאר"). כב' השופט נ'
16 סולברג ציין כי –

17 "הלכה מושרשת וידועה היא שבעל דין מנוע מלטעון טענות
18 עובדתיות סותרות בהליכים שונים, המתנהלים לפני ערכאות או
19 רשויות שונות – ובכללן רשויות המס (ראו, למשל, ע"א 8659/12
20 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 19 לפסק הדין של השופט צ'
21 זילברטל (10.12.2014); (להלן: עניין רויכמן)). כלל זה, הריהו
22 'השתק שיפוטי', נטוע הן בטעמים מוסריים של תום לב והגינות
23 – לבל ינוצל ההליך המשפטי לרעה; הן בטעמים מעשיים – לבל
24 תינתנה החלטות סותרות בערכאות שיפוטיות שונות (ע"א
25 S/interlego a 513/89 נ' lines bros. S.a-exin פ"ד מח (4) 133,
26 201-202 (1994))."

27 61. לשם השלמת התמונה אזכיר את ההלכה הפסוקה לעניין תיקון דוחות המוגשים
28 לאותה רשות מס, כפי שסוכמה בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין
29 השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 12.5.2013) (להלן –



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 "פרשת שביט"), הרלוונטית גם לעניין תיקון הטיעון העובדתי והמשפטי
2 באמצעות חשבונית זיכוי-

3 "במסגרת שומתו העצמית, מוטלת על נישום החובה להציג בפני
4 פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב
5 ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו,
6 להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו באופן שישקפו
7 אל-נכון את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות.
8 דו"ח שהוגש אמור לשקף תמונת הכנסות והוצאות אמיתית, ועל
9 בסיסו אמור להיות מחושב המס המשתלם מידי הנישום.
10 לנישום לא קיימת זכות מוקנית או אוטומטית להגיש דו"ח
11 מתקן לדו"ח המקורי שמסר (ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה
12 כפר סבא (31.1.2008) בפסקה 7 לפסק דינו של השופט ג'ובראן;
13 להלן: פרשת אלוני). הגיונו של דין זה ברור מאליו – דו"ח
14 השומה שמוסר נישום אינו דו"ח ראשוני אשר אפשר שיהא נתון
15 ל"מקצה שיפורים", אלא הוא דו"ח סופי ומוגמר אשר מהווה
16 סופו של תהליך של הערכת הכנסות והוצאות שנעשתה על-ידי
17 הנישום בכובד הראש הראוי ותוך הקפדה על דיווח אמיתי
18 ומקיף. עם זאת, אין מדובר ב"מיטת סדום". יהיו מקרים בהם
19 תותר הגשתו של דו"ח מתקן כל עוד לא הוצאה לנישום שומה
20 בידי פקיד השומה... עם זאת ברי, כי את האפשרות להגיש
21 דו"ח מתוקן יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים... הרציונאלים
22 לכך הם, בין היתר, יעילות הדיון, עקרון השוויון בפני החוק,
23 מניעת ניצול לרעה של הזכות, וחובת תום הלב המוטלת על
24 הנישום בעריכת שומותיו".

25 62. עולה מהמקובץ כי מכוחו של כלל ההשתק השיפוטי, המושתת, בין היתר, גם על
26 חובת תום הלב, מנוע הנישום מלטעון טענות עובדתיות ומשפטיות סותרות, בפני
27 אותה רשות, או בפני רשויות מס אחרות. בוודאי שקיימת מניעת מלטעון טענות
28 עובדתיות ומשפטיות סותרות כאשר הניבה הטענה הקודמת הסותרת לנישום
29 טובת הנאה קודמת בדמות הטבות מס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

מן הכלל אל הפרט

1

2 63. מר ארז אביטבול, מנהל תחום ביקורת חשבוניות במשרדי מס ערך מוסף באר
3 שבע (להלן - "אביטבול"), הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי בבדיקה שערך,
4 מצא שהקיבוץ דיווח למנהל מיסוי מקרקעין על מלוא סכום הפיצוי כתמורה
5 שקיבל בגין הפקעת המקרקעין. לתצהיר עדותו הראשית צירף אביטבול את
6 הדיווחים שהגיש הקיבוץ למנהל מיסוי מקרקעין, שבגדרם דיווח הקיבוץ על
7 מלוא הפיצוי שקיבל כפיצוי ששולם לו בגין הפקעה. בגדרם של הדיווחים עתר
8 הקיבוץ לקבלת הטבות לפי חוק מיסוי מקרקעין. לכתב הערעור אף צורף מכתבו
9 של רו"ח בועז מקלר מטעם הקיבוץ, מיום 27.12.2012, שבגדרו התבקש פטור
10 ממס שבח על פי תקנה 3 בתקנות הסיוע לחקלאים. בין היתר צוין במכתב כי
11 "באוגוסט 2011 חתמו חברת כביש חוצה ישראל בע"מ וקיבוץ להב על הסכם
12 לתשלום מקדמה ע"ח פיצוי בגין הפקעת מקרקעין...". בהמשך פורטו שאר
13 ההסכמים שנחתמו בין חברת חוצה ישראל לבין הקיבוץ, והתבקש פטור ממס
14 שבח על פי תקנות הסיוע לחקלאים.

15 64. בבדיקה שערך מצא אביטבול שהקיבוץ ניצל את הפטור ממס שבח הקבוע
16 בתקנה 3 בתקנות הסיוע לחקלאים ביחס לכ – 13 מיליון ₪. הסכום הנותר, בסך
17 של כ – 7 מיליון ₪, חויב במס כתשלום בגין הפקעה, על פי סעיף 48 בחוק מיסוי
18 מקרקעין, הקובע כאמור הקלה לפיצוי.

19 65. אביטבול הוסיף והצהיר כי לאחר שהוציא חשבונית זיכוי, לשם עריכת שינוי
20 רטרואקטיבי בסיווג הפיצוי כלפי מנהל מס ערך מוסף, לא הגיש הקיבוץ תיקון
21 מקביל למנהל מיסוי מקרקעין, אף שלשם עקביות בדיווחיו לרשויות המס, היה
22 עליו לגרוע מהדיווח למיסוי מקרקעין 90% מהסכום שעליו דווח כפיצוי בגין
23 הפקעה, ולוותר על הפטור ממס בסך של 13 מיליון ₪ על פי תקנות הסיוע
24 לחקלאים. זאת ועוד, במקביל היה על הקיבוץ לדווח לפקיד השומה על הפיצוי
25 בשיעור 90%, אשר שולם על פי חשבונית הזיכוי כפיצוי בגין ירידת ערך, לשם
26 חיובו של הפיצוי בסיווג המתוקן במס רווחי הון בהתאם להוראות פקודת מס
27 הכנסה. אביטבול הדגיש כי רק שלושה חודשים לפני הוצאת חשבונית הזיכוי
28 חתם הקיבוץ על הסכם שומה עם פקיד השומה שלפיו לא חויב חלק כלשהו של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 הפיצוי במס רווח הון, נוכח דיווחו של הקיבוץ שלפיו שולם מלוא הפיצוי בגין
2 הפקעה, וחויב במס לפי חוק מיסוי מקרקעין.

3 66. הקיבוץ טען מנגד כי חשבונית הזיכוי הוצאה לשם תיקון טעות שנפלה
4 בחשבונית המקורית שהוציא. מר משה תייר (להלן - "תייר"), אשר שימש
5 כמנהל עסקי בקיבוץ בתקופה שבין דצמבר 2002 לבין יולי 2012, הצהיר בתצהיר
6 עדותו הראשית מטעם הקיבוץ כי בטעות הוצאה חשבונית המס ללא הפרדה בין
7 הרכיבים השונים בגינם שולמו הפיצויים, היינו ללא הפרדה בין סכום הפיצוי
8 המיוחס לירידת הערך לבין הפיצוי בגין הרכיב הקנייני, וזאת מכיוון שבמועד
9 הוצאת החשבונית לא היה הקיבוץ מודע לכך שפיצויים בגין ירידת ערך אינם
10 מהווים עסקה לצורכי מס ערך מוסף. תייר הוסיף שלמיטב הבנתו ולפי עצת
11 יועציו המשפטיים מרבית הפיצוי שולם בגין ירידת ערך המקרקעין, אשר
12 התרחשה בשלב התכנוני, עם פרסום התוכנית, כיוון שבמועד זה היה ידוע כי
13 הקרקע צפויה להיות מופקעת ועתיד להיסלל בה כביש ראשי.

14 67. תייר הוסיף והצהיר כי למיטב הבנתו ולפי עצת יועציו המשפטיים כיוון
15 שהפיצויים גילמו גם פיצוי בגין ירידת ערך אשר אינו חייב במס ערך מוסף, וגם
16 פיצוי בגין אובדן הקניין אשר חייב במס ערך מוסף, התקבלה החלטה להוציא
17 לחברת חוצה ישראל חשבונית זיכוי בסך כולל של 21,010,500 ₪ (כולל מע"מ),
18 כך שרכיב המע"מ בחשבונית עמד על סך של 2,898,000 ₪. את מרכיב ירידת
19 הערך חישוב בהתאם לעצת יועציו המשפטיים על בסיס פסקי דין שונים אשר דנו
20 במרכיב ירידת הערך. חשבונית הזיכוי נכללה בדוח שהגיש הקיבוץ לתקופת
21 ספטמבר 2015, כך שסכום עסקאות של המערער הוקטן בגובה סכום חשבונית
22 הזיכוי ולמערער הגיע החזר מע"מ בסכום של 2,898,000 ₪.

23 68. תייר השיב בחקירתו הנגדית כי המשא ומתן עם חברת חוצה ישראל התמקד
24 בקביעה מוסכמת של שווי המקרקעין ערב השינוי התכנוני (עמ' 8 בפרוטוקול
25 הדיון, שורות 23 עד 26). עוד השיב כי למיטב זכרונו, לא נקבע מה הוא מרכיב
26 השווי של ירידת ערך הקרקע הנובעת מפרסום התוכנית הפוגעת (עמ' 9 ש' 5).
27 בחקירתו אישר כי חישוב מרכיב ירידת הערך נעשה לאחר שנחתם ההסכם עם
28 חברת חוצה ישראל (עמ' 9 שורה 8).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

69. אף שהקיבוץ טען כאמור כי חשבונית המס המקורית מקורה בטעות, נמנע
הקיבוץ מלבאר מדוע נמנע מלתקן את הטעות שנפלה כביכול גם בדיווחיו
לרשויות המס האחרות בד בבד עם תיקון הטעות לצורך חבות מס ערך מוסף.
בטיעונו של הקיבוץ לא הוצג טיעון משכנע כיצד עולה הדיווח שנמסר למנהל
מיסוי מקרקעין ולפקיד השומה בקנה אחד עם תיקון הדיווח למנהל, ומדוע יש
לראות בכלל הפיצוי כפיצוי בגין הפקעה לעניין חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס
הכנסה, בעוד שיש לראות את עיקרו של הפיצוי כפיצוי לעניין בערך המקרקעין
לצורך חוק מס ערך מוסף. למותר לציין כי הקיבוץ אף נמנע מלבאר מדוע זכאי
הוא לטעמו לקבל לידי את מס הערך המוסף שמומן למעשה על ידי חברת חוצה
ישראל באמצעות מתן פיצוי בגובה המס האמור.

70. במצב דברים זה, נוכח הדיווחים שהגיש הקיבוץ לפי חוק מיסוי מקרקעין ולפי
פקודת מס הכנסה, ולאור הטבות המס שקיבל על בסיס דיווחיו שמדובר בפיצוי
ששולם לו בגין הפקעה בלבד, ובשים לב לכך שהקיבוץ קיבל מחברת חוצה
ישראל פיצוי בגובה מס הערך המוסף, מנוע הקיבוץ מלהוציא חשבונית זיכוי
שבגדרה טען טענות עובדתיות שונות בדבר סיווג הפיצוי, בוודאי מבלי שתיקן בד
בבד את כלל דיווחיו לרשויות המס האחרות.

71. די במניעות האמורה כדי להצדיק את דחיית ערעורו של המערער.

18

19

הערות לעניין הטענות לגופן

72. נוכח דחיית הערעור בשל מניעות מתייתר לכאורה הדיון בשאר המחלוקות בין
הצדדים. מעבר לדרוש אתיחס בקצרה לטענותיו המרכזיות של הקיבוץ בעניין
חבות הפיצוי במס ערך מוסף.

73. כפי שציין כב' השופט ע' פוגלמן בפרשת כפריס, נקודת המוצא לבחינת חבות
המס של הפיצוי היא מאפייניו של הפיצוי הספציפי. השאלה האם הפיצוי שניתן
בשלב הראשון בגין שינוי ייעוד הקרקע הוא בגדר פיצוי הפקעה, נבחנת על בסיס
מאפייניו של הפיצוי, לרבות האופן שבו הוגדר הפיצוי על- ידי הצדדים בהסכם
ביניהם, ובאותה פרשה גם על ידי הבורר שדן במחלוקת בעניינם של הצדדים.
בהסכם שמכוחו הובאה המחלוקת להכרעת הבורר בפרשת כפריס נקבע במפורש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 כי המחלוקת מתייחסת להיקף הפגיעות והנזקים, הישירים או העקיפים,
2 שנגרמו או ייגרמו בעקבות תכנית או הצורך לפנות את השטח למעט עצם
3 הפקעת השטח.

4 74. על רקע זה קבע כב' השופט ע' פוגלמן באותו עניין כי –

5 להסכמת הצדדים שעוגנה בחוזה כתוב, שהדעת נותנת כי
6 עריכתו לוותה בייעוץ משפטי, והוא העוגן להליך הבוררות, יש
7 ליתן משקל ממשי, הגובר על ההתייחסות לפיצוי במסמכים
8 שנכתבו על-ידי המערערת עצמה בשלב מאוחר יותר, שם
9 ההתייחסות היתה לתקבול בגין הפקעה. הדבר נובע מכך
10 שהסכמה זו משקפת את עמדת שני הצדדים למחלוקת בדבר
11 אופי הפיצוי בטרם הוכרע גובהו, שניתן לה ביטוי פורמלי על-
12 ידי גורמים משפטיים ועל בסיסו הוגדרה סמכות הבורר. יצוין
13 עוד כי אף הבורר סבר שהפיצוי שפסק בגין שינוי הייעוד אינו
14 מהווה פיצוי בגין הפקעה, כפי שניתן ללמוד הן מפסק הבורר, הן
15 מהכרעתו כי הפיצוי האמור אינו חייב במע"מ".

16 75. מאפייני הפיצוי הספציפיים מהווים אפוא את נקודת המוצא לבחינת טיבו של
17 הפיצוי וחבות המס הנגזרת ממנו. כפי שצוין בפרשת כפריס, קיים משקל ממשי
18 להגדרת הפיצוי בהסכמים בין הצדדים בדבר אופי הפיצוי. הלכת כפריס חלה
19 אפוא על פיצוי ששולם בגין שינוי הייעוד בלבד, במנותק מהפיצוי המשולם בגין
20 ההפקעה עצמה, בשלב הראשון של הפיצוי הדושלבי. בנסיבות פרשת כפריס קבע
21 בית המשפט העליון כי נוכח מנגנון הפיצוי הדו-שלבי הנהוג בהפקעות, תשלום
22 פיצוי בשלב הראשון אינו מהווה פרדה מלאכותית של הפיצוי, אף לא ראה לנכון
23 לקבוע כי מבחינה מהותית מדובר בפיצוי בגין הפקעה.

24 76. שונים הם פני הדברים בענייננו. בהסכמים בין הצדדים הודגש כי מדובר בפיצוי
25 כולל בגין הפקעה. אין כל מחלוקת בין הצדדים על כך שהפיצוי נקבע ביחס
26 לשווי המקרקעין ערב פרסומה של התכנית המפקיעה, בייעודה החקלאי,
27 ומטעמי זהירות הודגש בהסכמים כי הפיצוי כולל גם פיצוי על פי סעיף 197 בחוק
28 התכנון והבניה, על מנת למנוע אפשרות של הגשת תביעה עתידית נוספת מצד
29 הקיבוץ, בגין ירידת הערך. יחד עם זאת, ניתן ללמוד מהסכמים על כך שהקיבוץ



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

1 ויתר על הגשת תביעה בגין ירידת הערך, ובין הצדדים הוסכם על פיצוי כולל
2 בשלב אחד, בגין **הפקעה**, פיצוי שיביא בחשבון את הפגיעה הכוללת מאז
3 פרסום התכנית ועד ההפקעה גופה.

4 77. שיים חזר והדגיש בעדותו כי ההסכמה בין הצדדים הייתה על פיצוי אחד, **בגין**
5 **הפקעה**, פיצוי אשר הביא בחשבון את ערך המקרקעין עובר לפרסום התכנית.
6 כך כתב כבר במכתבו מיום 18.10.2015 לעורכת הדין של הקיבוץ ("**פיצוי קרקע**
7 מופקעת"), כך גם הצהיר גם בהודעתו מיום 18.5.2015.

8 78. בתצהיר שהגיש בתמיכה לעמדת המנהל, ציין שיים כי הפיצוי ששולם לקיבוץ
9 חושב לפי ערך שוק של קרקע חקלאית (על פי ייעודה לפני פרסום התכנית) בסך
10 של 23,000 ₪ לדונם, בגין השטח שהופקע, סכום אשר הסתכם ל – 20,125,000
11 ₪. עוד הצהיר כי התשלום ששולם לקיבוץ כלל ויתור על פיצוי בגין ירידת ערך
12 של המקרקעין. בחקירתו הנגדית, השיב שיים כי על פי יעוץ שקיבל מהמחלקה
13 המשפטית של חברת חוצה ישראל, הפסיקה ביחס לחבות המע"מ, אינה תואמת
14 את הפיצוי המשולם על ידי חוצה ישראל, שכן חברת חוצה ישראל "**עוד היום**
15 **אינה משלמת פיצוי לפי סעיף 197**" ובכל החוזים שנחתמים מופיעה פסקה
16 שלפיה מוותר מקבל הפיצוי על פיצוי לפי סעיף 197 (עמ' 19 בפרוטוקול הדיון
17 מיום 21.9.2020, ש' 25 – 28). עוד השיב שיים שסכום הפיצוי נקבע על יסוד
18 הכפלת שווי דונם לפני פרסום התכנית, במספר הדונמים שהופקעו, דבר המאשש
19 לדבריו את הטענה שהפיצוי שולם בגין **הפקעת המקרקעין ולא בגין ירידת ערך**
20 (פרוטוקול הדיון מיום 21.9.2020, עמוד 20 שורות 5 – 8). שיים השיב כי עד
21 היום לא שילמה חברת חוצה ישראל פיצוי לפי סעיף 197 בחוק התכנון והבניה,
22 למעט מקרה יחיד בשנות ה – 90, שם שולם פיצוי כאמור לאחד הקיבוצים
23 במקום הוועדה המקומית. הכסף שולם על ידי חברת חוצה ישראל בעקבות
24 החלטה של הוועדה המקומית (פרוטוקול הדיון מיום 21.9.2020, שורות 15-17).
25 שיים הוסיף כי היו מקרים שבהם הגיש נפקע תביעה לפי סעיף 197, ואולם
26 בהסכם בין הצדדים, משך הנפקע את התביעה שהגיש (פרוטוקול הדיון מיום
27 21.9.2020, עמ' 22 ש' 33 – 36).

28 79. עולה מהמקובץ כי הצדדים ביכרו בענייננו לוותר על מנגנון הפיצוי הדו- שלבי,
29 ובחרו בפיצוי כולל אחד. נוכח הסכמתם זו של הצדדים, שלפיה ישולם פיצוי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 אחד בלתי נפרד בגין ההפקעה על כל שלביה, התמזגו שני השלבים, וחברת חוצה
2 ישראל שילמה לקיבוץ פיצוי בגובה מס הערך המוסף על מלוא סכום הפיצוי
3 (בניגוד לנסיבות בפרשת כפריס, שם לא שולם לנפקעת פיצוי בגובה מס הערך
4 המוסף, כיון שדובר בפיצוי בעד ירידת הערך בלבד).
- 5 80. לא למותר לציין כי הקיבוץ היה מיוצג בעת הליכי המשא ומתן עם חברת חוצה
6 ישראל. בהליך שלפני הוגש מטעם הקיבוץ תצהיר עדותו הראשית של מר יום
7 טוב (יומיק) שמר (להלן- "שמר"), אשר ייצג את הקיבוץ במהלך המשא ומתן.
8 מר שמר לא ראה בזמן אמת כל בעיה באופן קביעת הפיצוי, טיבו וטבעו, אף לא
9 בכך ששולם לקיבוץ פיצוי בגובה מס הערך המוסף על מלוא הפיצוי.
- 10 81. כפועל יוצא מההסכמה בין הצדדים הוגשו כאמור הדיווחים לרשויות המס,
11 בהתאם למהות האמתית של סכום הפיצוי, ובהתאם להסכמה בין הצדדים על
12 כך שמדובר בפיצוי בגין הפקעה.
- 13 82. אמנם הליך ההפקעה או הנטילה היה בענייננו הליך דו- שלבי, ובשלב הראשון
14 פורסמה תכנית, ואולם הצדדים רשאים לטעמי להתנות על הליך הפיצוי הדו-
15 שלבי, ולהסכים על פיצוי כולל בגין ההפקעה, בשלב אחד, במיוחד בהפקעה
16 שאינה מתבצעת לפי חוק התכנון והבנייה, כפי שנעשה ברובם ככולם של
17 ההפקעות על ידי חברת חוצה ישראל (כאמור בעדותו של שייס).
- 18 83. במצב דברים זה, כאשר לא נקבע פיצוי נפרד בגין כל שלב במנגנון ההפקעה הדו-
19 שלבי, והצדדים הסכימו ביניהם על כך שהפיצוי ישולם בשלב אחד, כפיצוי כולל
20 בגין הפקעה (גם אם הוא שולם בחלקו בדרך של מקדמה), שבגדרו יפוצה הקיבוץ
21 על כלל הפגיעות שנגרמו לו, באופן שלא נגרם לקיבוץ הנזק שאותו ביקש הפיצוי
22 הדו- שלבי למנוע (כאמור בפרשת כפריס, פסקה 12) מהותו הכלכלית האמתית
23 של הפיצוי היא פיצוי בגין הפקעה. במצב דברים זה שבו ויתרו הצדדים על
24 תשלום הפיצוי בשני שלבים, וביכרו את תשלום מלוא הפיצוי בשלב כולל אחד,
25 אין מקום להפריד בדיעבד את הפיצוי לשני מרכיביו. המהות הכלכלית של
26 הפיצוי בנסיבות אלו היא פיצוי בגין הפקעה, החייב במס ערך מוסף, אף שכל
27 שהצדדים היו בוחרים מלכתחילה להפריד בין שני השלבים, לא היה מקום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 לקבוע כי הפיצוי המשולם בשלב הראשון, בגין ירידת הערך, הוא פיצוי בגין
- 2 הפקעה.
- 3 84. סוגיה שניה השנויה במחלוקת בין הצדדים נעוצה בטענתו של הקיבוץ שלפיה יש
- 4 לקבוע ששיעור הפיצוי בגין ירידת הערך הינו 90% מכלל הפיצוי. את עמדתו
- 5 תמך הקיבוץ בדברים שנאמרו בפרשת רוטמן, שבה נקבע (בפסקה 25) כי -
- 6 "על פי רוב, חלק הארי של הפיצוי בגין ההפקעה - על שני שלביה -
- 7 משולם בשלב זה. הטעם לכך הוא ששינוי ייעודה של קרקע לצורך
- 8 ציבורי מפחית את שווייה במידה רבה, שכן ידוע שהיא עתידה להיות
- 9 מופקעת, ובגין פגיעה זו משולם פיצוי מלא (כפוף לסייגי סעיף 200
- 10 לחוק התכנון והבנייה שאליהם עוד נשוב בהמשך). כך לדוגמה, נהוג
- 11 להעריך את שינוי ייעודה של קרקע למטרת סלילת כביש כפוגע ב-
- 12 90% מערכה (ראו למשל: ה"פ (מחוזי חי') 93/05 מוצטפה נ' מע"צ -
- 13 החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, פסקה 11 (לא פורסם,
- 14 8.5.2007); ת"א (מחוזי ת"א) 165/97 פרלמן נ' הוועדה המקומית
- 15 לתכנון ולבניה רעננה, תק-מח 299(2) 65535, 65540 (1999)). לפיכך,
- 16 כבר בשלב זה - ועוד טרם שנמסרה החזקה בקרקע - זכאי בעל
- 17 הקרקע לרובו המכריע של הפיצוי".
- 18 85. עוד הפנה הקיבוץ לתצהירו של שמר, השמאי מטעמו, שלפיו "שווי המקרקעין
- 19 בייעוד ציבורי, דהיינו לאחר פרסום התכנית נמוך ב (90% - 100%) מערך
- 20 המקרקעין בייעוד המקורי ערב פרסום התכנית".
- 21 86. שיים טען מנגד, עוד במכתב מיום 18.10.15, כי ייחוס שיעור של 90% לירידת
- 22 הערך הוא מוגזם. בהודעתו מיום 16.1.2018, נשאל שיים לגבי אופן חישוב
- 23 הפיצויים, ובסעיף 13 בעמוד השני בהודעה השיב: "לא יתכן שיהיו פיצויים של
- 24 90% עבור ירידת ערך. זה מוגזם. למיטב זכרוני וידיעתי לא היו פיצויים
- 25 בעסקה זו בגין ירידת ערך לפי סעיף 197. בדר"כ אנו משלמים סכום קטן וזניח
- 26 ואומרים למופקעים לא לתבוע פיצויים. אני יודע שבעסקה הזו לא היה תשלום
- 27 או הסכם לפי ירידת ערך ולא תבעו מחוצה ישראל ירידת ערך בעסקה זו -
- 28 היתה להם דרישה להוצאות נוספות בגין פגיעה בעיבוד החקלאי אבל זה לא
- 29 היה חלק מעסקה זו אלא מעסקת המים שעשינו איתם, עסקה נפרדת".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 19-03-45876 קיבוץ להב נ' מע"מ באר שבע

תיק חיצוני:

87. בנסיבות הקיימות, במיוחד על רקע ההסכמה בין הצדדים על כך שמדובר
בסכום פיצוי כולל אחד המשולם בגין הפקעה, מבלי להפרידו לרכיביו, ונוכח
טענתו של שייס שלפי ייחוס 90% מהפיצוי לירידת הערך הוא מוגזם, היה על
הקיבוץ לתמוך את הטענה בדבר שיעור הפיצוי בגין שינוי יעוד בחוות דעת
שמאית מפורטת, אשר תתייחס, בין היתר, גם לתכניות קודמות שהיו במקום,
אם אכן היו, ואין די בטענה בעלמא בדבר שיעור הפיצוי, המבוססת על נוהג או
על מקרים אחרים שנדונו בפסיקה.

88. לסיכום נקודה זו, גם אם לא היה קיים בענייננו השתק שיפוטי כפי שפירטתי
לעיל, לא הייתי מוצאת לנכון שיש לקבל את עמדת הקיבוץ, ולהפריד את הפיצוי
הכולל שעליו הוסכם בין הצדדים שהוא פיצוי בגין הפקעה, לרכיבים שונים, שכן
המהות הכלכלית האמתית במצב דברים זה היא כי מדובר בפיצוי כולל בעד
הפקעה. על כל פנים, לא הוכח בענייננו מה שיעורו של הפיצוי הנטען בגין ירידת
הערך.

סיכום

89. אשר על כן אני דוחה את הערעור. השומה תעמוד על כנה.
90. הקיבוץ ישלם למנהל את הוצאותיו, בסכום כולל של 50,000 ₪, בתוך 30 ימים,
וככל שלא ישולם במועד יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין.

ניתן היום, כ"ט חשוון תשפ"ב, 04 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת

21
22