



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5332/08

בפני : כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט י' עמית

המערערים : עמוס גולן ועוד 39 אח'

נגד

המשיב : מנהל מס שבח שבח

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח בחיפה בו"ע
4006/03 שניתן ביום 17.4.2008 על ידי כבוד השופט
בדימוס מ' סלוצקי וחברי הוועדה ג' יחזקאלי וא' שניאור

תאריך הישיבה : כ"ב באייר התש"ע (06.05.10)

בשם המערערים : עו"ד מדלן אדר, עו"ד יהושע גבעון
בשם המשיב : עו"ד יורם הירשברט

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח חיפה (כב' הנשיא בדימוס מ'
סלוצקי, רו"ח ג' יחזקאלי-גולן, עו"ד א' שניאור) (להלן: ועדת הערר או הוועדה) מיום
17.4.2008, בו נקבע כי המערערים רכשו מבונה הצפון חברה קבלני בנין בעכו בע"מ
(להלן: הקבלן) דירות מגורים מוגמרות, ובכך רכשו זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי
מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: החוק), בגינה יש לחייבם במס רכישה
לפי סעיף 9 לחוק.

רקע עובדתי והשתלשלות ההליכים

1. עניינו של ההליך שבפנינו בעסקאות שנערכו במקרקעין שהוחזקו על ידי רגבה
מושב שיתופי להתיישבות חקלאית בע"מ (להלן: המושב) מכוח חוזה שכירות תלת-
שנתיים אשר נכרתו בינו לבין מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) למטרת שימוש
חקלאי. המקרקעין המדוברים מצויים באתר ההרחבה של המושב, והעסקאות עליהן
נסב ערעור זה נערכו לאחר שהמינהל אישר הפשרתה של משבצת חקלאית לשם הקמת
שכונת מגורים במושב.

נפתח ונאמר כי לפי החלטה 737 של מועצת מקרקעי ישראל מיום 17.12.1995,
ניתנה ליישובים חקלאיים החוכרים קרקע מהמינהל האפשרות לבצע פרויקטים של

הרחבת הקרקע למגורים. ההחלטה על ההרחבה ועל שינוי ייעוד הקרקע נעשית ביוזמת היישוב החקלאי, בעוד מגרשי המגורים יוחזרו על ידי המינהל למועמדים אשר יומלצו על ידי האגודה השיתופית, בדמי חכירה מופחתים, ומבלי לערוך מכרז. במאמר מוסגר נציין כי בבג"ץ 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות, פ"ד נו(6) 25 (2002) (להלן: עניין שיח חדש), הוכרזה החלטה 737, לצד החלטות נוספות של מועצת מקרקעי ישראל, כבלתי סבירה וההחלטה בוטלה. יובהר, עם זאת, כי שאלת תוקפן של העסקאות במקרה דנן אינה עומדת על הפרק, לנוכח הוראות המעבר שגובשו על ידי מועצת מקרקעי ישראל לגבי עסקאות שהוחל בביצוען עובר למתן פסק הדין (וראו לעניין זה: בג"צ 10934/02 קיבוץ כפר עזה אגודה להתיישבות חקלאית שיתופית נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נח(5), 108; ע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים ואח' נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, באר שבע (לא פורסם, 12.9.2006) (להלן: עניין מפלסים), סעיף 14 לפסק הדין).

2. מפסק דינה של ועדת הערר ומהחומר שהניחו בפנינו הצדדים, עולה התשתית העובדתית שתפורט להלן ושאינה שנויה במחלוקת בין הצדדים.

ביום 31.12.1998 נחתם הסכם עקרונות בין המושב לבין הקבלן, ולפיו תימכרנה זכויות המושב במקרקעין לקבלן שנטל על עצמו אחריות לביצוע התכנון, הבניה והשיווק של הדירות בפרויקט ההרחבה באופן מרוכז (להלן: הסכם העקרונות).

ביום 20.8.1999 נכרת הסכם מפורט "מושב-יזם" בין המושב לבין הקבלן, במסגרתו הצהירו הצדדים, בין היתר, "כי ידוע להם כי העסקה נשוא הסכם זה אין בכוחה להעביר זכויות כלשהן במקרקעין ליזם ו/או מי מטעמו וכי הקצאת זכויות במקרקעין תבצע מהמינהל למשתכנים כמפורט בהסכם זה" (להלן: הסכם "מושב-יזם"). ההסכם מושב-יזם לא ביטל במפורש את הסכם העקרונות, אך נקבע בו כי הוא הקובע בכל הקשור למערכת היחסים בין הצדדים ובמקרה של סתירה בין השניים מחייב ההסכם "מושב-יזם".

ביום 4.11.1999 הגיש הקבלן למשיב את הסכם העקרונות, ובתגובה קיבל דרישת פרטים, במסגרתה נתבקש להגיש את "ההסכם המוזכר במכתבו" (ככל הנראה הכוונה להסכם "מושב-יזם") על נספחיו, כמו גם את נספחי הסכם העקרונות.

ביום 20.4.2004 נשלח לקבלן מכתב מאת המשיב, הנושא את הכותרת "תיקון שומת מס רכישה לפי ס' 85", בו נאמר כי הוחלט לתקן את השומה. על מכתב זה הגיש

הקבלן השגה למשיב, אשר נדחתה בנימוק שהסכם העקרונות הוא בבחינת הסכם למכירת מקרקעין כהגדרתו בחוק.

3. במקביל, פעלו המערערים לרכישת המקרקעין בפרויקט ההרחבה, ולשם כך חתמו על הסכם בניה ופיתוח עם הקבלן (בו הוגדרו הצדדים כמזמין וקבלן) ועל "הסכם תושבים" עם המושב. נציין כי ב"הסכם התושבים", חויבו המערערים להעביר לזכות המושב תשלום בסך \$28,000 "עבור חלק מהוצאות הפיתוח והתשתית העתידיות". בתום ההליכים המתוארים קיבלו המערערים מהמושב מכתב המלצה המיועד למינהל, אשר אישר את בקשותיהם להקצאת המקרקעין, והמערערים שילמו למינהל את דמי החכירה המהוונים עבורם. כן יצויין כי לכל אחד מהמערערים הונפקה שומת מס רכישה על פי סכום דמי החכירה המהוונים ששולמו על ידו למינהל בגין הסכם החכירה עם המינהל.

לאחר זמן, הונפקו למערערים הודעות שומה חדשות, בהן הוחלפה זהות המוכר מ"מינהל מקרקעי ישראל" ל"בונה הצפון", כאשר סכום מס הרכישה על פי השומה החדשה נגזר מסך דמי החכירה המהוונים ששולמו למינהל + הסכום ששולם למושב על פי הסכם התושבים + הסכום ששולם לקבלן. השגותיהם של המערערים על הודעות שומה אלה נדחו על ידי המשיב, אשר ראה במהותן של העסקאות המדוברות רכישת דירה מוגמרת מהקבלן על ידי המערערים. משנדחו ההשגות, הגישו המערערים והקבלן עררים לוועדת הערר.

פסק דינה הראשון של ועדת הערר

4. את השאלה שבמחלוקת הגדירה ועדת הערר כדלקמן: "האם העוררים שהם המשתכנים ביחידות הדיור שנבנו בהרחבה רכשו לטענתם את הקניין במגרש והזמינו מהקבלן שירותי בניה לבניית ביתם או האם מדובר בעסקות של רכישת דירות על ידי העוררים מהקבלן כטענת המשיב?" (סעיף 3 לפסק דינה של ועדת הערר).

הוועדה, לאחר בחינת תנאי ההסכמים אשר נכרתו בין הקבלן לבין המושב ובין המערערים לבין הקבלן והמושב, ולאחר בחינת התנהלות הצדדים בפועל, הגיעה למסקנה כי יש לראות את הקבלן כמי שרכש זכות במקרקעי ההרחבה, וכי בין הקבלן לבין כל אחד מהמשתכנים התקיימה עסקה בה רכשו המשתכנים מהקבלן את דירות המגורים. על כן, לשיטת הוועדה, כל אחד מהרוכשים חב בתשלום מס רכישה על פי החוק: הקבלן בגין רכישת המקרקעין מהמושב, והמערערים בגין רכישת דירה מוגמרת מהקבלן.

5. מסקנתה של הוועדה התבססה, בין היתר, על האינדיקציות הבאות, עליהן עמדה לאחר ניתוח חומר הראיות אשר הונח בפניה, והן: לשון הסכם העקרונות, בו הוגדרה העסקה בין הקבלן לבין המושב כעסקת מכר; הסכם "מושב-יזם", אשר בא בהמשך להסכם העקרונות, לא ביטל את הצהרת המכירה; כמבוא להסכם "מושב-יזם" נאמר שהמושב אינו נוטל על עמו כל אחריות כלפי המשתכנים, והוא נמנע מכל התערבות בהליך הבניה; הקבלן הוא שנשא בהוצאות שיווק הדירות; הקבלן הוא שתכנן את דגמי הדירות; הקבלן הפנה את המשתכנים לוועדת הקבלה של המושב לשם קבלת המלצה להקצאת מגרש על ידי המינהל, ולא דווח על מועמד שהופנה על ידי הקבלן ונדחה; הקבלן נטל על עצמו אחריות בלעדית על עבודות הבניה והפיתוח; הקבלן התחייב בתשלום מס רכוש, בו נושא על פי רוב בעל הקרקע; הקבלן התחייב בתשלום סכום למושב בגין כל מכירת דירה, אשר לא יושב לו אף אם בוטלה עסקת המכר, דבר המצביע, לכאורה, על תמורה ששילם הקבלן בגין רכישת זכויות בקרקע; הקבלן יזם את פרסום פרויקט הבניה והצגתו, והוא שקבע את מחירי יחידות הדיור ואת דגמיהן; מערכת ההסכמים נחתמה עם כל משתכן במשרדיו של הקבלן; למשתכנים לא היתה ברירה אלא לבצע את עבודות הבניה באמצעות הקבלן, ולא היתה להם האפשרות לרכוש מגרש בלבד אלא בתים מוגמרים כפי שפורסם גם בעיתונות; הקבלן נשא בעלויות האדריכל, היועצים והמתכננים והוא שדאג לקבל את היתרי הבניה עבור המערערים; והליך ההחכרה נכלל במחיר יחידת הדיור.

6. על רקע הנסיבות המתוארות לעיל, הסיקה הוועדה כי מהותן הכלכלית של העסקאות הן של רכישת זכויות במקרקעי ההרחבה על ידי הקבלן, ומכירת דירות מגורים על ידי הקבלן למשתכנים. זאת, באשר מעמדו של הקבלן חרג ממעמדו של קבלן מבצע, והסמכויות שנמסרו לו, לצד הסיכונים, המטלות והאחריות בהם נשא, מעידות על יחסי בעלות בינו לבין מקרקעי ההרחבה. בשורה התחתונה הוועדה קבעה כי "מכירת הזכות במקרקעי ההרחבה על ידי המשיב לקבלן, ומכירת יחידות הדיור על ידי הקבלן למשתכנים, מהווים מכירה של זכויות במקרקעין כמשמעות מושג זה בחוק" (סעיף 10 לפסק דינה של הוועדה), ודחתה את ערריהם של הקבלן ושל המערערים.

הערעור לבית המשפט העליון בטיבוב הראשון

7. על פסק דינה של ועדת הערר הגישו הקבלן והמערערים ערעור לבית משפט זה (ע"א 3782/06 בונה הצפון חברה קבלני בנין בעכו בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה (לא פורסם, 11.10.2007) (להלן: הערעור הראשון)). כארבעה חודשים לאחר הגשת הערעור,

ובטרם נידון, ניתן פסק דינו של בית משפט זה בעניין מפלסים. בשל חשיבותו של פסק הדין ביחס להשתלשלות ההליכים בענייננו, נעמוד במילים ספורות על עיקריו.

8. השאלה שעמדה לדיון בעניין מפלסים היתה האם עסקה שביצע קיבוץ מפלסים עם החברה הקבלנית להקמת שכונת מגורים לצד הקיבוץ, מכוח החלטה 737 של המינהל, מהווה "מכירת זכות במקרקעין" בגינה חייב הקיבוץ במס שבח והקבלן במס רכישה על פי החוק.

בדומה מאוד למקרה שבפנינו, גם בעניין מפלסים טען המשיב כי העסקה בין הקיבוץ לבין הקבלן לא היתה עסקה למתן שירותי בניה גרידא, וכי הקבלן לקח, בין היתר, חלק מרכזי בתכנון הפרויקט ובשיווקו, הקבלן נשא בסיכויים להצלחת הפרויקט ובסיכונים לכשלוננו, ואף לקח חלק מרכזי בהוצאת היתרי הבניה עבור פרויקט ההרחבה. כן נטען כי הקיבוץ חלק עם הקבלן את הזכות להפנות רוכשים למינהל לשם קבלת זכויות חכירה, צעד המהווה העברת זכויות להורות למינהל להעניק זכויות חכירה מידי הקיבוץ לידי הקבלן.

בית המשפט, לאחר שבחן לעומק את החלופות השונות הקבועות בסעיף 1 לחוק המגדירות "מכירת זכות במקרקעין", הגיע למסקנה כי אף שבמסגרת העסקה הוענקו לקבלן סמכויות רבות החורגות מענייני הבניה עצמה, אין בכך כדי להגדיר את העסקה נשוא השומה כ"מכירת זכות במקרקעין" החייבת במס שבח ובמס רכישה. נציין כי בעניין מפלסים לא נידון מעמדה של העסקה שנערכה בין הקבלן לבין הרוכשים.

9. על רקע פסק הדין בעניין מפלסים, אשר ניתן, כאמור, זמן קצר לאחר הגשת הערעור הראשון בענייננו, חזר בו המשיב מטענתו כי נמכרה לקבלן זכות במקרקעין על ידי המושב, והחליט לבטל את השומות שהוצאו לקבלן בנושא זה. ואולם, המשיב סירב להסכים לקבלת ערעורם של המערערים, ובית המשפט הורה, בהסכמת הצדדים, על החזרת הדיון לוועדת הערר, על מנת שזו תבחן את הסוגיות העולות ביחס למשתכנים, לאור קבלת הערעור בענייננו של הקבלן.

פסק דינה השני של וועדת הערר

10. ועדת הערר, אשר התבססה על העובדות אשר נקבעו בפסק דינה הראשון, קבעה כי מעמדו של הקבלן חרג מעבר לזה המוקנה לקבלן מבצע, וכי הכוח והסמכויות אשר נמסרו לו, כמו גם הסיכונים שנטל על עצמו, מחייבים את המסקנה כי מעמדו ביחס לעסקאות עם קוני הדירות היה כשל הבעלים. הוועדה שבה וציינה שהמושב

הוציא עצמו כמעט לחלוטין מכל מעורבות בהליך הבניה, והותיר בידי הקבלן את מלוא הסמכויות בכל הנוגע לתכנון, שיווק והוצאת היתרי בניה. הקבלן רשאי היה למכור למשתכנים אך ורק יחידות דיור בהתאם לדגמים שאושרו על ידי וועדת ההיגוי של המושב, והפרסומים מטעם הקבלן כללו פירוט של דגמי הבניה ומפרט טכני. מכאן, שסביר להניח שקונים פוטנציאליים אשר פנו לקבלן, עשו זאת על מנת לרכוש יחידת דיור מוגמרת, להבדיל מרכישת מגרש בלבד, אשר לא הוצע למכירה.

הוועדה הזכירה את עדותה של מפקחת במשרדי המשיב, אשר ביקרה במשרד המכירות של הקבלן. לדבריה, הוצג לה במקום מפרט של דגמי הדירות ומחיריהן, והובהרו לה פרטי התשלום והליך הפנייתה לוועדת ההיגוי של המושב לשם אישור התאמתה להשתכן בפרויקט ההרחבה. וועדת הערר ציינה כי לא הוצגו בפניה נתונים על משתכן כלשהו שהופנה לוועדת ההיגוי על ידי הקבלן ונדחה על ידה (הפניה אשר על בסיסה החכיר המינהל למשתכן את המגרש שבחר), ונראה כי הסיקה מכך שהמושב התחייב לאשר ולהפנות למינהל כל משתכן שהופנה אליו על ידי הקבלן.

11. סיכומו של דבר, ועדת הערר קבעה שהחכרת המגרש למשתכן משולבת בעסקה למכירת דירת המגורים, וביצועה נעשה בהתאם להסכמים שבין הקבלן לבין המושב, לאור החלטה 737 של מועצת מקרקעי ישראל. לפיכך, הוועדה הכריעה שהמשתכנים רכשו מהקבלן דירת מגורים מוגמרת, ודחתה את הערר של המערערים.

מכאן הערעור שבפנינו.

עיקר טענות המערערים

12. טענתם המרכזית של המערערים מתמקדת בקביעת בית משפט זה בערעור הראשון, בו נקבע כי הקבלן עצמו לא רכש כל זכות במקרקעין מהמושב. לדבריהם, ועדת הערר התעלמה מקביעה זו, והמשיכה לדבוק בניתוח מערך ההתקשרויות בין הצדדים בהתאם לאמור בפסק דינה הראשון. לטענת המערערים, קבלת ערעור הקבלן מחייבת את קבלת ערריהם של המערערים, שאם הקבלן לא רכש זכות במקרקעין, ממילא לא יכול היה למכור זכות במקרקעין למערערים.

המערערים מוסיפים וטוענים כי ההתקשרות בינם לבין הקבלן היתה לשם הזמנת שירותי בניה ותו לא, וכי מערך ההסכמים נבע מהחלטות 1 ו-737 של המינהל, אשר לא הותירו כל אפשרות אחרת להתקשרות, מאחר שעל-פיהן, הקצאת הזכויות במגרשים מתבצעת ישירות מהמינהל למתיישבים.

13. המערערים מצביעים על העובדה שגם לפני פסק הדין בערעור הראשון, בשעה שהמשיב סבר שהקבלן רכש זכויות במקרקעין מהמושב (סברה העומדת בסתירה, לטענתם, עם מדיניות המינהל ועם פסק הדין בעניין שיח שדח), הוא נמנע מלמסות את המושב בגין רכישת זכויות במקרקעי ההרחבה, אף שהדבר עומד בסתירה לעקרון רציפות המס.

המערערים הדגישו כי הקבלן מעולם לא הפנה מתיישבים לחתימת חוזה פיתוח עם המינהל, וכי הפניות אלה בוצעו באופן בלעדי על ידי המושב. כן טענו, כי בניגוד לקביעת הוועדה, הם לא הוגבלו בבחירת זהות הקבלן המבצע, וחלקם אף התקשרו לשם כך עם חברה קבלנית אחרת בשם אולשביצקי-פישר בע"מ. בהקשר זה המערערים טוענים כי מעמדו של הקבלן לא חרג ממעמדו של קבלן מבצע, ומציינים כי לקבלן לא היתה דרך אחרת לבצע את ההתקשרות, הואיל והמתיישבים בלבד הם הרוכשים את הזכויות במקרקעין ישירות מהמינהל.

עיקר טענות המשיב

14. המשיב מפנה להלכה הידועה ולפיה מהותה של עסקה לצורך קביעת חבות המס מוכרעת לפי מהותה הכלכלית האמיתית, להבדיל מצורתה הפורמאלית, וטוען כי פיצול החוזה בענייננו – בין קניית המגרש לבין קניית שירותי הבניה – אינו מכריע בשאלת מהותה הכלכלית של העסקה.

המשיב מפנה לפסק הדין בעמ"ש (מחוזי חי') 5024/99 לנג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מסים יד(2) ה-320 (2000) (להלן: עניין לנג), אשר עסק בנסיבות בהן התקשרו העוררים בהסכם לרכישת מגרש ממושב נורדיה, לצד חוזה להזמנת שירותי בניה מחברה קבלנית וחוזה הצטרפות למושב נורדיה. בפסק הדין קבעה ועדת הערר כי קיימת זיקה בין כל החוזים עליהם חתם המשתכן, וכי אין המדובר ברכישת קרקע בלבד, אלא ברכישת דירת מגורים. מסקנת הוועדה התבססה על מספר אינדיקציות, ביניהן: הרוכש לא יכול היה לחתום על חוזה לקניית מגרש בלבד; הרוכש לא יכול היה לבחור עורך-דין או קבלן אחר מאלה שנבחרו על ידי היזם; היזמים נטלו על עצמם את התכנון, המכירה, הבניה והביצוע של הפרויקט; והפרסום התייחס למכירת בתים מושלמים. לטענת המשיב, כל התנאים המפורטים בפסק הדין בעניין לנג התקיימו בענייננו, ועל כן על המסקנה להיות זהה גם כן.

15. עוד טוען המשיב כי בעניין מפלטים נקבע שהסכמתו של הקיבוץ לוותר על זכות החכירה שלו במגרש לטובת המשתכן מהווה "מכירת זכות במקרקעין". אליבא דמשיב, קביעה זו יפה לענייננו, שכן המושב ויתר על זכות החכירה שלו לטובת המשתכנים בתמורה לסך של \$28,000 ובתמורה לתשלומים נוספים אשר הועברו לו על ידי הקבלן עבור מכירת כל דירה.

16. נוסף על האמור, המשיב טוען כי מאחר שעל שיעור מס הרכישה להיגזר מ"שווי השוק" של הזכות הנרכשת, יש לכלול לעניין שיעור המס בענייננו הן את הסכום ששולם למינהל עבור חכירת המקרקעין, הן את הסכום ששולם למושב בגין המלצתו למינהל והן את הסכום ששולם לקבלן.

17. בסוף דבריו טוען המשיב כי "המחלוקת האמיתית" בין הצדדים הינה האם תוכן העסקה הוא רכישת דירת מגורים מוגמרת או מגרש בלבד. המשיב מדגיש כי ההסכם בין המושב לבין הקבלן מבוסס על ההנחה שהמשתכנים רוכשים יחידות דיור מוגמרות ולא מגרשים בלבד, וטוען כי לפי סעיף 90 לחוק, זכות הערעור לבית משפט זה היא בבעיה משפטית בלבד, ועל כן יש לדחות את ערעורם של המערערים בחלקו העובדתי.

דיון והכרעה

18. השאלה הניצבת לפתחנו היא האם רכשו המערערים מידי הקבלן זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, המחייבת אותם בתשלום מס רכישה. המדובר בשאלה משפטית מובהקת, העונה על דרישת סעיף 90 לחוק, ואשר מקנה למערערים זכות ערעור לבית משפט זה.

אקדים ואומר כי להשקפתי, התשובה לשאלה האמורה היא בשלילה, ודין הערעור להתקבל. המערערים לא רכשו מידי הקבלן זכות במקרקעין לפי החוק, וממילא אין לחייבם במס רכישה בגין העסקה שנכרתה בינם לבין הקבלן.

להלן פירוט הדברים.

19. כפי שתואר לעיל, בטרם ניתן פסק הדין בערעור הראשון, תפישתו הבסיסית של המשיב ביחס לעסקאות נשוא המקרה דנן היתה כי הקבלן רכש זכויות מהמושב, ומכרן למערערים, ועל כן חבים הן הקבלן והן המערערים במס רכישה. ואולם, כזכור, בעקבות פסק הדין בעניין מפלטים חזר בו המשיב מקביעתו כי הקבלן רכש זכות

במקרקעין, וביטל את השומות אשר הוצאו לו. חרף זאת, לאחר שהדיון בעניינם של המערערים הוחזר אל ועדת הערר, דבקה זו בעמדתה כי מעמדו של הקבלן ביחס למקרקעין היה כשל בעלים. במילותיה של הוועדה:

”הכוח והסמכויות שנמסרו לקבלן והסיכונים שנטל על עצמו מחייבים את המסקנה כי מעמדו ביחס לעסקות עם קוני הדירות היה כשל בעלים... מנתוני העסקות שבין הקבלן לבין המושב ובינו לבין המשתכנים במהותם הכלכלית כפי שמשקפים מחומר הראיות שבפנינו, עולה בבירור שאין מדובר בענייננו בקבלן למתן שירותי בנייה” (עמ' 3 לפסק דינה של ועדת הערר).

הוועדה הוסיפה וקבעה כי החכרת המגרש למשתכן היתה משולבת בעסקה למכירת דירת המגורים, וכי המערערים רכשו דירת מגורים מוגמרת מידי הקבלן:

”מסקנתנו לאור קבלת הערעור בענייננו של הקבלן היא כי המשתכנים קנו מהקבלן דירת מגורים מוגמרת” (עמ' 5 לפסק דינה של ועדת הערר).

20. לטעמי, מסקנתה זו של הוועדה בטעות יסודה. רואה אני קושי אמיתי לקבוע כי חזרתו של המשיב מעמדתו ביחס לעסקה בין הקבלן לבין המושב והסכמתו לקביעה כי הקבלן מעולם לא רכש זכות במקרקעין מהמושב, אינה משליכה על העסקה בין הקבלן לבין המערערים.

21. עסקת מכר מקרקעין ועסקת רכישה מקרקעין הן שתי פעולות היונקות את חיותן זו מזו, בהיותן נובעות ממערכת עובדתית אחת, וביצועה של האחת מקימה לתחיה את חברתה, באופן שאין האחת עומדת על רגליה שלה במנותק מקיומה של האחרת. במילותיו של פרופ' יצחק הדרי בספרו מיסוי מקרקעין כרך ד – מס רכישה ומס מכירה (מהדורה שניה, 2008) 31 (להלן: הדר'): :

”אף-על-פי שמס השבח ומס הרכישה מוטלים על שני חייבי מס שונים (נישומים), והבסיס העיוני-הפיסקלי לחבות במס שונה, מדובר בכל זאת באירועי-מס הנובעים ממערכת עובדתית אחת: עסקת מכירה למוכר המהווה באותו מעמד עסקת רכישה לקונה... לפיכך, לא יהיה סביר לקבוע שתיתכן רכישה של זכות במקרקעין אף שאין ”מכירה” של זכות במקרקעין.”

גישה זו מצאה את ביטויה בסעיף 9(ה) לחוק, היוצר קשר של זהות בדין בין מס רכישה לבין מס שבח (למעט הפטורים ממס הקבועים בחוק), בהיותם בעלי יסודות משותפים, בהם יסוד ה"מכירה" ויסוד ה"זכות במקרקעין" (אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן (מהדורה שניה, 2008) 56; הדרי, שם), לאמור: כשם שאין רכישה של זכות במקרקעין ללא מכירתה, כך אין מכירה של זכות ללא רכישתה.

22. בענייננו, מוסכם על הכל כי הקבלן לא רכש כל זכות במקרקעין מהמושב, והקבלן אף לא חוייב במס על מכירת "בתי מגורים מושלמים" (כולל רכיב ערך הקרקע) למערערים-המתיישבים. חרף זאת, ועדת הערר חזרה והעניקה דגש רב למעמדו של הקבלן, וקבעה כי "המשתכנים קנו מהקבלן דירת מגורים מוגמרת". ברם, כפי שהובהר, לא ניתן לנתק בין פעולת המכירה לבין פעולת הרכישה, ומשעה שנקבע שהקבלן מעולם לא אחז בזכויות ברות מכירה במקרקעין, פשיטא שלא יכול היה למכרן למערערים, וממילא לא ניתן לומר שהמערערים רכשו אותן מידיו. קביעתה של ועדת הערר כי לפעולת הרכישה של המערערים יש זכות קיום עצמאית במנותק מהשאלה אם בוצעה פעולת מכירה כלשהי אם לאו, מתעלמת מהזיקה הישירה הקושרת בין מכירת זכות במקרקעין לבין רכישתה, וככזו אינה יכולה לעמוד.

זאת ועוד. עמדתו של המשיב אף אינה עולה בקנה אחד עם העובדה שהמשיב לא הטיל על המושב מס רכישה בגין "רכישת" זכויות ממנהל מקרקעי ישראל. המשיב סבר וקיבל כי המושב לא רכש זכויות במקרקעין מהמינהל וממילא לא מכר זכויות במקרקעין לקבלן. מכאן נובעת, לטעמי, המסקנה המתבקשת נוכח עקרון רציפות המס, ולפיה הקבלן לא מכר זכויות במקרקעין למערערים.

23. טענתו של המשיב לפיה יש לבחון את התוכן הכלכלי ואת המהות האמיתית של העסקה, חלף הסתפקות בבחינת צורתה הפורמאלית, מעוגנת בפסיקה ונכונה כשלעצמה, והדברים ידועים. ואולם, בנסיבותיו של הערעור דנן אין בהעלאתה כדי להעלות או להוריד, ואין בה כדי להביא ליצירתה של "רכישת זכות במקרקעין" יש מאין.

כפי שנזכר, בפסק הדין בעניין מפלסים אשר במסגרתו נותחו בהרחבה החלופות הקבועות בסעיף 1 לחוק המגדירות מהי "מכירת זכות במקרקעין", נקבע כי במישור המהותי אין לראות בקבלן שם כמי שרכש זכות במקרקעין. בעקבות כך, חזר בו המשיב בענייננו מעמדתו ביחס לקבלן, בקבלו עליו את קביעותיו המהותיות של בית

המשפט. על רקע דברים אלה, משאין מחלוקת בין הצדדים כי העסקה בין המושב לבין הקבלן לא כללה במהותה רכישת זכות במקרקעין על ידי הקבלן, כך הוא הדין ביחס לעסקה שנערכה בין הקבלן לבין המערערים, באשר לא היתה בידי הקבלן כל זכות במקרקעין הניתנת למכירה. לשון אחר, הקביעה כי המערערים לא רכשו זכות במקרקעין הינה קביעה הנובעת מניתוח מהותה של העסקה, נוכח העובדה שלא היתה בידי הקבלן זכות במקרקעין ברת מכירה. לכן, לא היה מקום להגיע למסקנה אחרת על בסיס ניתוח הוראות ההסכמים אשר נכרתו בין הצדדים המערערים, ונראה כי פסק דינה של ועדת הערר אינו עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בעניין מפלסים. אביא בהקשר זה את דבריו של פרופ' אהרן נמדר בספרו מיסוי מקרקעין – בסיס המס (מההדורה השישית, 2009) 476, הערה 167, בדונו ביחס שבין פסק דינה השני של ועדת הערר בענייננו (הוא פסק הדין נשוא ערעור זה) לבין ההלכה שנקבעה בעניין מפלסים:

”למרבה הפלא, בית המשפט המחוזי בעניין ו”ע 4006/03 גולן נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים כ”ב/3-323, בטעות, לא הלך בעקבות הלכת מפלסים, והוא קבע כי כאשר מועברים סמכויות רחבות על ידי האגודה לקבלן יש לראות בכך כמכירה של זכות במקרקעין לקבלן וכמכירה של דירת מגורים מהקבלן למשתכן”.

פסק הדין בעניין מפלסים משליך על ענייננו אף בדרך של קל וחומר, מאחר ששם היתה לקבוץ זכות חכירה במקרקעי ההרחבה, בעוד שבמקרה שבפנינו, למושב הייתה זכות במקרקעין “חלשה” יותר, בדמות חוזה המשבצת המתחדש אחת לשלוש שנים.

24. המשיב הסתמך על פסק הדין של ועדת הערר בעניין לנג שם פורטו מספר מאפיינים הדומים למאפייניו של המקרה דנן, אשר העידו על כך שמערכת החוזים בין הצדדים נועדה לבנות עסקה כוללת אחת לרכישת דירות מגורים (להבדיל מעסקה לרכישת מגרש ולצדה חוזה למתן שירותי בניה). ואכן, ועדת הערר פסקה באותו עניין בהתאם, וחייבה את הרוכשים במס רכישה בגין רכישת דירת מגורים מוגמרת.

ואולם, חרף הדמיון במאפייניהם של שני המקרים, ההשוואה בין עניין לנג לבין המקרה דנן לוקה בבסיסה. זאת, כיוון שלא כבענייננו, שאלת מעמדם של המוכרים בעניין לנג ביחס למקרקעין הנמכרים כלל לא עמדה על הפרק, ואיש לא טען שה”מוכרים” לא היו בעלי זכות במקרקעין. בענייננו, לעומת זאת, סוגיה זו היא הטומנת בחובה את הקושי המרכזי הניצב בבסיס מסקנתה של ועדת הערר.

25. אשר לטענת המשיב כי המערערים שילמו \$28,000 למושב תמורת ויתור על זכות החכירה שלו, מהלך המהווה "מכירת זכות במקרקעין" על ידי המושב לטובת המערערים בהתאם להלכת מפלטים – הרי שדינה להידחות. בהסכם אשר נכרת בין המושב לבין המערערים נכתב מפורשות כי "התושבים ישלמו למושב עבור חלק מהוצאות הפיתוח והתשתית העתידיות סך בשקלים השווה ל-\$28,000, בהתאם לשער היציג של דולר ארה"ב הידוע במועד התשלום בפועל". לטענת המערערים, סכום זה הוא בדיוק הסכום אשר אושר על ידי המינהל לגביה בגין הוצאות פיתוח, ולראיה הם מצרפים מכתב מטעם המינהל מיום 8.5.2000, בו מודיע המינהל למושב כי המינהל "אישר לכם הוצאות פיתוח סך 115,701 ₪". סכומים אלה אכן חופפים בשוויים בהתאם לשער הדולר היציג דאז, ובהעדר ראיה לסתור, אינני רואה מקום לפקפק בכך שסכום זה אכן נועד לשמש ככיסוי הוצאות הפיתוח.

26. בפסק דינה הדגישה ועדת הערר כי מעמדו של הקבלן במקרקעין היה כשל בעלים, ועל כן יש לראותו כמי שמכר זכות במקרקעין למערערים. לטעמי, קביעה זו אינה עולה בקנה אחד עם קביעתו של בית משפט זה בערעור הראשון, ולפיה הקבלן לא רכש כל זכות במקרקעין. למרות זאת, נכון אני להניח כי העסקה שנכרתה עם הקבלן חורגת מעסקה למתן שירותי בניה גרידא. בהסכם בין המושב למערערים אמנם לא נכתב כי המערערים מתחייבים להתקשר עם הקבלן וכל שנכתב הוא שהמתיישב מתחייב לבנות את ביתו באמצעות קבלן רשום (סעיף 9.7 להסכם התושבים), אך מוכן אני להניח כי טענת המשיב, ולפיה המערערים לא התקשרו עם קבלנים אחרים לשם בניית דירותיהם, מבוססת במישור העובדתי. ועדת הערר קבעה בפסק דינה הראשון כי סביר להניח שחברת אולשביצקי-פישר שייכת לקבוצת בונה הצפון (הקבלן) ופעלה מכוחה ומטעמה בבניית יחידות הדיור. על כך לא חלקו המערערים, לא בסיכומיהם ולא בסיכומי התשובה מטעמם.

אך גם בהנחה שהעסקה שנכרתה עם הקבלן חורגת מעסקה למתן שירותי בנייה גרידא, אין פירוש הדבר כי מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק (וראו: עניין מפלטים, סעיפים 8 ו-16 לפסק דינה של השופטת חיות, ופסק דינו של הנשיא ברק), ולענייננו, אין בכך לרפא את החוסר הנובע מהעובדה שבידי הקבלן לא היתה זכות למכירה.

27. אשר לטענת המשיב כי על שיעור מס הרכישה להיגזר מ"שווי השוק" של הזכות הנרכשת, ועל כן, לדבריו, יש לכלול לעניין שיעור המס בענייננו את הסכום

ששולם למושב בגין המלצתו למינהל, נשוב ונזכיר כי על פי ההסכם בין המושב לבין התושבים, הסכום הנקוב שולם עבור הוצאות הפיתוח, ולא עבור המלצת המושב. ראייה זו לא נסתרה, ודי בכך כדי להביא לדחיית טענת המשיב. טענת המשיב אף עומדת בסתירה להלכת מפלסים, שם נקבע כי אין לראות בפעולת ההמלצה של המושב כמכירת זכות לקבל זכות במקרקעין או כמכירה של זכות להורות על מכירת זכות, ונקבע כי אין למסות את המשתכנים במס רכישה בגין תשלומים אשר שולמו לאגודה (וראו בעניין זה: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין – ביטוי המס (מהדורה שישית, 2009) 476. עוד על מעמדו של המושב כממליץ במסגרת החלטה 737, ראו: ע"א 3962/97 בארתיים מושב עובדים נ' ארד, פ"ד נב(4) 614 (1998)). יתרה מכך, גם אילו הזכות הנרכשת היתה של דירה מוגמרת, הלכה היא כי אין לחייב בגין הוצאות פיתוח כאשר אלו בוצעו לאחר מועד מכירת הזכות (וראו: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין – חישוב המס ותשלומו (מהדורה חמישית, 2007) 307 והאסמכתאות שם).

28. למעלה מן הדרוש, אתיחס לטענת המשיב כי ממערכת ההסכמים עולה כי ההסכם בין המערערים לקבלן חורג מהסכם שירותי בנייה במוכן הרגיל של המילה. כך, מעבר לכך שהמערערים חוייבו בפועל להתקשר עם הקבלן ומעבר לסמכויות הנרחבות שניתנו לקבלן במערכת ההסכמים, הקבלן הוא שקבע את המפרט הטכני שהוצג לרוכשים והוא שנשא בעלויות התכנון השונות.

אכן, הוראות מעין אלה חורגות מההוראות המקובלות בהסכמי מזמין שירותי בנייה-קבלן. מנגד, ניתן להפנות למספר פרמטרים המעידים על כך שבנסיבות העניין, לא ניתן לראות בקבלן כמי שרכש מעמד "כשל בעלים" ביחס למקרקעין.

בסעיף 7.9 להסכם "מושב-יזם" נקבע כי ועדת ההיגוי מטעם המושב רשאית –

"למנות מפקח אשר ישגיח על עבודותיו ומטלותיו של היזם ע"פ הסכם זה... המפקח יהיה רשאי לבדוק את היזם מבצע כהלכה הוראות הסכם זה וכן להורות ליזם מדי פעם כיצד עליו לבצע התחייבויותיו למושב ע"פ הסכם זה והיזם מתחייב למלא אחר הוראותיו, ככל שאלו מתיישבות עם הוראות הסכם זה על נספחיו."

מינוי מפקח על הבניה אינו מתיישב עם הקביעה כי מעמדו של הקבלן הוא כשל בעלים בכל הקשור לבניית הדירות. מינוי מפקח אופייני לעסקאות עליהן חל חוק

חוזה קבלנות, תשל"ד-1974, להבדיל ממצב בו הקבלן בונה דירות על מקרקעין שיש לו זכות קניין בהם ומוכר את הדירות לצדדי ג'.

בנוסף, בהסכמים בין המערערים לקבלן אין כל אזכור לאחריות הקבלן לפגמים ואי התאמות בהתאם לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973, וגם אין הסדר להבטחת כספם של המערערים על פי חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (להלן: חוק המכר (הבטחת השקעות)). הדבר מצביע על כך שהצדדים לא ראו את הקבלן כ"מוכר" לצורך החוק. בהקשר זה אפנה להגדרת "מכירה" הוזה בשני החוקים הנ"ל: "מכירה" - לרבות שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים, לרבות התחייבות למכור או להחכיר כאמור או לגרום שיימכר או יוחכר כאמור, ולרבות פעולה באיגוד כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963. חוק המכר (הבטחת השקעות) הוא חוק קוגנטי שלצידו סנקציה פלילית. מעמידים אנו את הצדדים בחזקת הכשרות, כי ביקשו לפעול על פי החוק, ואילו על פי עמדת המשיב, אם נראה את הקבלן כ"מוכר", משמע שהקבלן עבר על החוק.

עוד נציין, כי בניגוד לעסקה רגילה בה הבנק למשכנתאות מעביר את סכום ההלוואה ישירות למוכר, הרי שבעסקאות דכאן נטען ולא נסתר, כי הבנקים למשכנתאות העבירו את כספי ההלוואה למערערים. הדבר מעיד על כך שגם הבנק לא התייחס לעסקאות בין הקבלן למערערים כהסכמי מכר, אלא כהסכם למתן שירותי בנייה.

גם זכות העיכבון על הבית ועל העבודות, שניתנה לקבלן בהסכם בינו לבין המערערים, אינה חורגת מהסכמי מזמין-קבלן, מקום בו הקבלן אינו הבעלים של המגרש (ראו, לדוגמה, המקרים שנדונו בע"א 79/89 סולל בונה בע"מ נ' אחים גולדשטיין חברה לשיכון ופיתוח בע"מ (בפירוק) פ"ד מו(3) 58 (1992); ע"א 2703/98 אברהם גינדי בע"מ נ' אנה שפיגלר ואח', פ"ד נה(1) 369 (1999)).

סיכומו של דבר, שבמערכת ההסכמים בין המערערים למושב ולקבלן, אנו מוצאים פרמטרים שונים, שחלקם חורגים מהמקובל בהסכמי מזמין-קבלן, וחלקם עולים בקנה אחד עם יחסי מזמין-קבלן.

29. כפי שהוזכר, המושב והקבלן הצהירו בהסכם "מושב-יזם" כי "ידוע להם כי העסקה נשוא הסכם זה אין בכוחה להעביר זכויות כלשהן במקרקעין ליזם ו/או מי

מטעמו וכי הקצאת זכויות במקרקעין תתבצע מהמינהל למשתכנים כמפורט בהסכם זה".

מקובלת עלי עמדת המשיב כי הצהרות הצדדים והמתווה החיצוני של העסקה, אינם מחייבים את המשיב, ועל בית המשפט לתהות על קנקנה האמיתי של העסקה. כך, לדוגמה, בע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית, פ"ד לד(1) 802 (1979), היה מדובר בעסקה לפעולה משותפת, במסגרתה בעל הקרקע מעמיד את הקרקע לרשות הקבלן, הדירות נבנות ונמכרות על ידי הקבלן והתמורה מתחלקת בין הצדדים ביחס של 1/3 לבעל הקרקע ו-2/3 לקבלן. נקבע כי מהותה האמיתית של העסקה היא עסקת קומבינציה (אם כי בית המשפט אינו משתמש במונח זה), במסגרתה נמכרו לקבלן 2/3 מהמקרקעין. כך נקבע גם לגבי עסקה בעלת מאפיינים דומים בע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735 (1987).

להבדיל משני המקרים דלעיל, בהם יכולים היו הצדדים לנקוט במתווה "האמיתי" של העסקה, דומה כי במקרה דנן המתווה בו נקטו הצדדים משקף את התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה במסגרת האילוצים בהם פעלו הצדדים. המושב לא היה הבעלים של המקרקעין, ועם שינוי ייעוד המשבצת מייעוד חקלאי לייעוד לבניה לצורך ההרחבה, הוחזרו המקרקעין למינהל מקרקעי ישראל, שהקצה אותם ישירות למערערים כמומלצים מטעם המושב. המינהל החכיר את המגרשים לצורך בניה בלבד. בהתאם לכך נחתם הסכם פיתוח בין המינהל לבין כל אחד מהמערערים, כך שאין רבותא בכך שהמערערים "נאלצו" בסופו של יום להתקשר בהסכם לרכישת דירת מגורים מוגמרת ולא מגרש. מערך ההסכמים (מושב-קבלן, מושב – רוכש; קבלן-רוכש ורוכש – מינהל) משקף אפוא את המהות האמיתית של העסקה, והזיקה ההדוקה בין כל החוזים אינה מובילה בהכרח למסקנת המשיב כי יש לראות בכלל החוזים כהסכם אחד של רכישת דירת מגורים.

המושב, כמי שלא עוסק בבנייה ובכל הכרוך בה, מסר אמנם סמכויות נרחבות לקבלן בכל הקשור לשיווק הדירות ובנייתן, אך שמר לעצמו את הזכות לפקח על הבניה, קבע מספר דגמים מחייבים לבנייה על מנת לשמור על צביון אחיד של ההרחבה, ואישר את זהות הרוכשים כמומלצים מטעמו. במצב דברים זה, היה זה אינטרס המושב שהמתיישבים יתקשרו עם קבלן אחד.

מתן סמכויות נרחבות לקבלן אינו מעיד בהכרח על כך שהקבלן מוכר זכות במקרקעין. אם נחזור לדוגמה של עסקת הקומבינציה, ניתן לחשוב על עסקת

קומבינציה במסגרתה זכאי בעל הקרקע לעשרות דירות תמורה שאותן הוא מבקש למכור באמצעות הקבלן, מאחר שלו עצמו אין כל ידע וניסיון בבנייה, שיווק ומכירה של דירות. במקרה כאמור, ומבלי לקבוע מסמרות, יש להניח כי יראו את בעל הקרקע, להבדיל מהקבלן, כמי שמכר זכות במקרקעין, למרות שלקבלן ניתנו סמכויות נרחבות בכל הכרוך בבניית הדירות ובשיווקן לצדדים שלישיים (והשוו למקרה שנדון בע"א 348/79 גולדמן נ' מיכאלי, פ"ד לה (4) 31 (1981), שם נקבעה אחריות החוזית של בעל הקרקע כלפי רוכשי דירות התמורה בעסקת קומבינציה). כאמור, גם בפסק הדין בעניין מפרלסים עמד בית המשפט על הסמכויות הנרחבות שניתנו לקבלן, ולמרות זאת, המסקנה הסופית היתה כי אין מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" על ידי הקבלן.

30. המשיב טען כי שווי הרכישה על פי השומה המתוקנת מושא הערעור, משקף את כלל התמורה ששולמה על ידי המערערים, וזו כוללת את תשלום המערערים למינהל עבור חכירת הקרקע, התשלום למושב עבור המלצתו למינהל והתשלום לקבלן עבור בניית הבית. בהקשר זה, הפנה המשיב לע"א 3534/07 חכשווי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (טרם פורסם, 26.1.2010), שם נקבע כי שווי המכירה כולל את כלל התמורות הישירות והעקיפות. ברם, אין הנדון דומה לראיה, באשר יש להבחין בין השאלה אם נמכרה זכות במקרקעין לבין השאלה מה שווי הרכישה במכירת זכות במקרקעין. הדרך לשאלה השנייה עוברת דרך השאלה הראשונה, ומשהגענו למסקנה כי לא נמכרה זכות במקרקעין על ידי הקבלן, ממילא איננו מגיעים לשאלת שווי הרכישה המוגדר בסעיף 17 לחוק כ"שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין...".

31. סיכומו של דבר, משנקבע כי המושב לא רכש זכות במקרקעין מהמינהל ולא מכר זכות במקרקעין לקבלן, הקבלן לא רכש כל זכות במקרקעין, וממילא אין לראות את הקבלן כמי שמכר את הדירות למערערים, ואין למסותם במס רכישה על פי שווי דירות מוגמרות הכולל את רכיב הקרקע ואת הוצאות הפיתוח ששולמו למושב.

לאור התוצאה אליה הגעתי, איני רואה להידרש לטענות המערערים כי המשיב לא רשאי היה להוציא הודעות שומה מתקנות, לאחר שהנפיק הודעות שומה זמניות על פי הצהרת המינהל על מכירת המגרשים למערערים.

אשר על כן, אציע לחבריי לקבל את הערעור, ולהורות על ביטול פסק דינה של ועדת הערר, כמו גם על ביטולן של הודעות השומה המחייבות את המערערים במס רכישה בגין רכישת דירה מוגמרת מידי הקבלן, כך ששווי הרכישה ויום הרכישה ייקבעו לפי יום אישור העסקה על ידי המינהל ועל פי הצהרת המינהל לגבי ערך העסקה. כן

אציע לחבריי לחייב את המשיב בשכר טרחת עורכי דינם של המערערים בסך 20,000 ₪
(עשרים אלף) בתוספת מע"מ.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ו' באלול התש"ע (16.8.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה