



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ו"ע 13776-10-16 קיבוץ מעלה גלבע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 0

בפני כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה
עו"ד אברהם הללי – חבר ועדה
עו"ד ד"ר נתן מולכו – חבר ועדה

<p>1. קיבוץ מעלה גלבע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ</p> <p>2. קיבוץ רשפים, אגודה שיתופית חקלאית בע"מ ע"י ב"כ עו"ד ר. ברזילי</p>	<p><u>העוררות</u></p>
--	------------------------------

נגד

<p>מנהל מס שבח מקרקעין - טבריה ע"י ב"כ פרקליטות מחוז צפון</p>	<p><u>המשיב</u></p>
---	----------------------------

1

פסק דין

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

השופטת עירית הוד יו"ר הוועדה:

רקע

1. לפנינו ערר על החלטת המנהל בהשגה שהגישו העוררות בגין שומות מס רכישה אשר הוציא המשיב.
2. ביום 17.6.13 אישרה רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") את הסכם הפיתוח המהוון שנכרת בין העוררת מס' 1 (להלן: "מעלה גלבע") לבין רמ"י. ביום 6.8.13 אישרה רמ"י את הסכם הפיתוח המהוון שנכרת בין העוררת מס' 2 (להלן: "רשפים") לבין רמ"י. בהתאם להסכמים האמורים, הוענקה למעלה גלבע ולרשפים זכות לחכור את המקרקעין המפורטים בהסכמים לתקופה של 36 חודשים לשם פיתוח ובניית מאגר מים ודרך גישה. ההסכם עם רשפים היה גם לצורך בניית מתקנים הנדסיים. עוד נקבע במסגרת הסכמי הפיתוח, כי ככל שמעלה גלבע ורשפים ימלאו את התחייבויותיהם על פי ההסכם, מתחייבת רמ"י לחתום עמם על הסכם חכירה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים. ביום 11.8.13 אישרה רמ"י את חוזה ההרשאה אשר נחתם בין רשפים לרמ"י במסגרתו הוענקה לרשפים זכות במקרקעין נשוא ההסכם לתקופה של 60 חודשים לשם התארגנות. בין הצדדים הוסכם, כי השומה אשר הוצאה בעקבות ההסכם מיום 11.8.13 תבוטל. המחלוקת היא בנוגע לשתי השומות האחרות אשר הוציא המשיב למעלה גלבע ורשפים בעקבות העסקאות המפורטות לעיל.

1 מתוך 19



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבע , קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני : 0

- 1
- 2
- 3 . המשיב הוציא לעוררות הודעות שומה בנוגע לסכום מס הרכישה בגין העסקאות האמורות.
- 4 בתגובה טענו העוררות, כי העסקאות בין לבין רמ"י הן לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים
- 5 ועל כן אינן בגדר פעולה החייבת במס בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין. העוררות הגישו
- 6 השגות במסגרתן טענו, כי נראה שהשומות הוצאו בשגגה. המשיב דחה את ההשגות.
- 7
- 8 .4 רשפים ומעלה גלבע הגישו ערר שמספרו ו"ע 14-06-11612 לאחר שההליך החל להתנהל
- 9 הוציא המשיב החלטה לתיקון השומות. במסגרת תיקון השומות קבע המשיב, כי הוא רואה
- 10 בעסקאות נשוא השומות עסקאות מלאכותיות וזאת בעקבות עובדות חדשות אשר התגלו,
- 11 לטענתו. בעקבות תיקון השומות הגישו העוררות בקשה למתן פסק דין לקבלת הערר. ביום
- 12 28.1.16 ניתן פסק דין לפיו הערר בו"ע 14-06-11612 התקבל.
- 13
- 14 .5 העוררות הגישו השגה בנוגע להחלטה לתיקון השומות. המשיב דחה את ההשגה. בנסיבות
- 15 אלו הוגש הערר שלפנינו.
- 16
- 17 .6 בתמצית, המחלוקת בין הצדדים נשוא תיק זה הינה, האם בנסיבות, קביעת תקופת חכירה
- 18 של 24 שנים ו-11 חודשים קרי פחותה מ-25 שנים הינה עסקה מלאכותית כעמדת המשיב,
- 19 או שמא מדובר בתכנון מס לגיטימי כעמדת העוררות.
- 20
- 21 **טענות העוררות**
- 22 .7 תיקון השומות נעשה שלא כדין מאחר ולא התקיימו התנאים הקבועים בחוק ועל כן דין
- 23 התיקון להתבטל. סעיף 85 לחוק מסמך את המנהל לתקן שומות במקרים המפורטים בסעיף.
- 24 הליך תיקון שומה הוא הליך פוגעני ודורסני ועל כן הוגבלה סמכות המנהל לתקן את השומה
- 25 רק במקרים בהם מתקיים אחד משלושת התנאים המפורטים בסעיף. המשיב לא נימק את
- 26 החלטתו לתיקון השומה ולא הבהיר מכוח מה קמה לו הזכות לתקן את השומה. המשיב ציין,
- 27 כי בעקבות מייל אליו נחשף במהלך הדיונים מצא, כי מדובר בעסקה מלאכותית. ניתן להבין
- 28 מהאמור, כי התיקון נעשה בהתאם לחלופה לפיה השומה תוקנה בשל גילוי עובדות חדשות.
- 29 בהתאם לפסיקה, הרי שתיקון שומה בשל גילוי עובדה חדשה ייעשה רק אם המנהל יוכיח, כי
- 30 עובדה זו לא הייתה ידועה לו קודם וכי לא התרשל בגילוייה כאשר החובה המוטלת עליו היא
- 31 חובת השקידה הראויה. התיקון לא נעשה כדין מאחר ולא התגלו עובדות חדשות וברור
- 32 שהמשיב לא פעל בהתאם לחובה המוטלת עליו בדבר שקידה ראויה. אף אם התגלתה עובדה



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 חדשה, הרי שאין בה בכדי לחייב במס או לשנות את סכום המס. העדר הדיון בשלב השומה
- 2 ובשלב ההשגה מלמד שהמשיב לא פעל בהתאם לחובה המוטלת עליו. הסמכות לתיקון שומה
- 3 מקבילה במהותה לסמכות של רשות שלטונית לחזור בה מהחלטתה. שימוש בסמכות זו מנוגד
- 4 לעקרון ההסתמכות של האזרח ועל כן על הרשות להפעילה באיפוק רב.
- 5
- 6 8. המשיב לא הסביר מדוע לדידו מדובר בעסקה מלאכותית. העלאת טענה שתומה ללא הנמקה
- 7 פוגעת בזכות העוררות לטעון ולתקוף באופן ישיר את טענות המשיב. מעיון בנימוקי השומה,
- 8 לא ניתן לדעת על איזה מסד עובדתי התבסס המנהל בקביעתו, כי המדינה חתמה על הסכם
- 9 שמטרתו הימנעות ממס. מהנימוקים לא עולה מה בסעיפי ההסכם בין העוררות לרמ"י הביא
- 10 את המשיב להחלטה, כי מדובר בעסקה מלאכותית. אין בנימוקי המשיב בכדי למלא את חובת
- 11 ההנמקה המוטלת עליו ואף בשל כך יש לקבל את הערר.
- 12
- 13 9. במקרה בו רשות המסים מבקשת להתעלם מעסקאות שנעשו על ידי הנישום וטוענת לחיוב
- 14 במס בטענה, כי מדובר בעסקאות מלאכותיות הרי שנטל הראיה והשכנוע מוטל על כתפיה.
- 15
- 16 10. לאור הגדרת 'זכות במקרקעין' בסעיף 1 לחוק, הרי שההסכמים אשר נחתמו עם העוררות
- 17 אינם באים בגדרי החוק ואינם מהווים רכישת זכות במקרקעין. קיומה של חכירה כזכות
- 18 במקרקעין תלוי במשך תקופת החכירה וחכירה שמשך תקופתה אינו עולה על 25 שנים אינה
- 19 נחשבת לזכות במקרקעין. אורך תקופת החכירה צריך להיות מבוסס על זכות משפטית
- 20 שקיימת במועד המכירה ואין זה די שתקופת החכירה בפועל נתארכה למשך תקופה כאמור
- 21 בגלל שהצדדים נהגו לחדשה מעת לעת. עם זאת, החוק כולל בתקופת החכירה גם אופציות
- 22 וזכויות אשר ניתנו לחוכר או לקרוביו להארכת החכירה. בהתאם להסכמים הרי שזכות
- 23 החכירה הייתה לכל היותר לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים.
- 24
- 25 11. זכות החכירה צריכה להיות בעלת תוקף משפטי מחייב אשר ניתן לאכוף בבתי המשפט.
- 26 בפסיקה נקבע, כי זכות שהיא בבחינת תחזית לגבי התנהגות הצדדים בעתיד אינה עולה כדי
- 27 זכות במקרקעין לפי החוק. תוכנה של הזכות והתחזית בדבר אורך התקופה בפועל אינם
- 28 מיייתרים את הצורך בקיומה של זכות בעלת תוקף משפטי כתנאי לקיום זכות במקרקעין
- 29 לעניין חוק מיסוי מקרקעין. הזכות לחכירה וכן הזכות להאריכה לתקופה האמורה בחוק
- 30 חייבת לנבוע מכוחו של הסכם משפטי מחייב. התנאי האמור מוציא מהגדרת "זכות
- 31 במקרקעין" את המקרים בהם הזכות אינה נובעת מכוחו של הסכם אלא מכוח הדין. תוקפו



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 של ההסכם בין רמ"י לבין כל אחד מהעוררות מקים וקובע זכויותיהם של העוררות לתקופה
2 של 24 שנים ו- 11 חודשים בלבד.
- 3
- 4 12. המשיב מבסס את החלטתו על הנספח לרישיון המותנה כאשר בהסכם עצמו נאמר, כי על אף
5 העובדה שתקופת הרישיון היא ל- 20 שנה, העסקה היא ל- 24 שנה ו- 11 חודשים. יתרה מזאת,
6 בהתאם לפסיקה, ההסכם בין הצדדים, ולא מקור אחר, הוא זה אשר מבסס את הקביעה
7 לזכות במקרקעין. במקרה בו עסקינן, רישיון החשמל כלל אינו מוענק לעוררות. בהחלטתו
8 בהשגה ציין המשיב, כי קיימת אופציה להארכת תקופת החכירה לשתי תקופות של 10 שנים
9 כל אחת. עיון בהסכם מראה, כי לא מופיעה בו הוראה כאמור.
- 10
- 11 13. לא ברור על מה מבוססת טענת המשיב לפיה ההסכם הוא ל- 25 שנים, בניגוד לאמור מפורשות
12 בהסכם. הואיל ובמערכת של רמ"י ניתן להזין תקופות חכירה בשנים עגולות בלבד, הרי שעל
13 גבי הסכמי הפיתוח לאחר הכיתוב המודפס של המילים "24 שנים" נוספו המילים "ו- 11
14 חודשים". ההסכמה המפורשת של הצדדים להסכם הייתה להתקשר לתקופה של 24 שנים ו-
15 11 חודשים, כפי שנקבע בהסכמי הפיתוח. הודעות המערכת הממוחשבת של רמ"י אינן
16 רלוונטיות ככל שאינן תואמות כוונה זו. העוררות מוסיפים ומציינים, כי לא הייתה כל
17 מחלוקת מול רמ"י, כי ההסכמה בין הצדדים הינה שהקצאת הקרקע המבוקשת הינה
18 לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים בלבד.
- 19
- 20 **טענות המשיב**
- 21
- 22 14. רמ"י דיווחה על העסקאות בינה לבין מעלה גלבוע ובינה לבין רשפים. בגין העסקאות
23 האמורות יצאו שומות אשר נקבעו בהתאם לסכומי העסקאות אשר הצהירה רמ"י. הוגשו
24 השגות בגין השומות האמורות וניתנו החלטות בהשגות. בניגוד לנטען בערר, ביום 23.4.14
25 נערך שימוע טלפוני עם באת כוח העוררות. על החלטת המשיב בהשגות הוגש ערר ובמסגרת
26 ניהול ההליך האמור התגלו למשיב עובדות ומסמכים אשר לא היו בידיעתו קודם, לרבות
27 התכתבות בדואר אלקטרוני בין העוררות לרמ"י אשר מעידה על הכוונה האמיתית של
28 הצדדים ביחס לתקופת ההתקשרות ועל כך שהמטרה של תיקון התקופה הייתה שיקולי מס
29 בלבד. על אף שהחוזה הוא לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים, הרי שמדובר בעסקאות
30 שבמהותן מתייחסות לתקופה ארוכה יותר. במסגרת החלטתו לתיקון השומות, פירט המשיב
31 את מלוא השיקולים הרלוונטיים. המשיב לא היה אמור לדעת על ההתכתבויות האמורות והן
32 התגלו במקרה במסגרת ההליך הראשון. מנגד, העוררות היו מודעים לקיומו של המסמך
33 האמור ולא גילו אודותיו למשיב.



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 13776-10-16 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

1

2 15. בנסיבות אלו, עשה המשיב שימוש בסמכותו לתיקון השומות. בהתאם להוראות החוק,
3 המשיב מוסמך לתקן שומה תוך 4 שנים וזאת אף אם החלו כבר הליכים במסגרת השומה
4 הראשונה טרם תיקונה. אף במסגרת פסק הדין שניתן בהליך הראשון ציינה הוועדה, כי
5 למשיב נתונה הסמכות לתקן את השומות בהתאם לחוק. העוררות לא הגישו ערעור על פסק
6 הדין והם מושתקים מהעלאת טענה בעניין זה. באשר לטענותיהן בנוגע לטרח הכרוכה
7 בהגשת ההליך הראשון הרי שנפסקו לטובת העוררות הוצאות במסגרת ההליך האמור.

8

9 16. המשיב מציין, כי העיסקאות נקבעו מלכתחילה לתקופה של 25 שנים ובהמשך לאור בקשת
10 העוררות, שונתה התקופה ל- 24 שנים ו 11 חודשים, אך ורק בשל הרצון להתחמק מתשלום
11 מס, לפיכך רואה המשיב בעסקה כעסקה מלאכותית בכל מה שקשור לתקופת ההתקשרות
12 הנטענת ע"י העוררות.

13

14

15

הראיות

16 17. בשים לב לטענת המשיב לקיומה של עסקה מלאכותית, אזי נקבע שעל המשיב לפתוח בהבאת
17 ראיותיו. מטעם המשיב הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר תמיר ברקין (להלן: "ברקין")-
18 מנהל מרחב עסקי צפון רשות מקרקעי ישראל ושל מר מאהר נסאר (להלן: "נסאר")- מפקח
19 ראשי במשרד מיסוי מקרקעין טבריה אשר טיפל בעניין נשוא הערר. מטעם העוררות הוגש
20 תצהיר עדות ראשית של עו"ד רחל זכאי (להלן: "זכאי")- אשר ליוותה את העוררות מבחינה
21 מקצועית בכל הקשור להקצאת הקרקע הדרושה למיזם.

22

23

24

דיון ומסקנות

25 18. האם דין החלטות המשיב בהשגות אשר הגישו העוררות להישאר על כנן אם לאו. היינו, האם
26 עסקינן בנסיבות בעסקה מלאכותית או שמא מדובר בתכנון מס לגיטימי. זו המחלוקת בה
27 דרושה הכרעת הוועדה במסגרת הערר שלפנינו.

28

29 19. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי וכך אמליץ לחברי, כי דין הערר
30 להתקבל, מהנימוקים שיפורטו להלן.

31

32 20. כאמור לעיל, טענת המשיב הינה, כי תיקון השומה נעשה בשל גילוי עובדות חדשות ובהתאם
33 לסמכותו לפי סעיף 185(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)- תשכ"ג-1963 (להלן:



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 "החוק"). לטענת העוררות, המשיב לא היה מוסמך לערוך את התיקון אשר אינו עומד בתנאי
2 סעיף 185(1) לחוק מאחר וסכום השומה לא שונה. סעיף 185(1) לחוק קובע, כי המנהל רשאי
3 לתקן שומה אם נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל,
4 בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס. היינו, די בכך שיש בעובדות
5 החדשות בכדי לחייב במס בכדי שהמנהל יהיה רשאי לתקן שומה בגין גילוי עובדות חדשות.
6 אין בעובדה שסכום המס לא שונה בכדי לשלול סמכות זו.
7
8 21. לאור קביעותיי, כפי שיפורטו בהמשך, אינני נדרשת לטענת העוררות באשר להעדר סמכות
9 לתיקון בהעדר עובדות חדשות וכי המנהל התרשל במילוי חובתו בדבר שקידה ראויה כדי
10 לברר עובדות אלו. באשר לקיומן של עובדות חדשות אצין, כי עקרונית גילוי לפיו תקופת
11 ההסכם האמיתית שונה לכאורה מכפי שנטען, היא עובדה חדשה אשר עשויה להצדיק תיקון
12 שומה. אינני נדרשת לצורך הכרעה בנסיבות העניין לשאלה האם הורם הנטל להוכיח, כי
13 מדובר בעובדה חדשה שלא הייתה ידועה ואשר לא ניתן היה לדעת בשקידה ראויה.
14
15 22. סעיף 1 לחוק מגדיר זכות במקרקעין כדלקמן: "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים
16 וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה
17 מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור..."
18
19 23. במקרה בו עסקינן, תקופת החכירה בהתאם להסכמים הייתה 24 שנים ו-11 חודשים. המשיב
20 טוען, כי מההתכתבות לה נחשף במסגרת ההליך הראשון עולה, כי תקופת החכירה עמדה
21 במקור על 25 שנים והופחתה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים. לטענתו, הקיצור האמור
22 נועד לשם התחמקות ממס ומדובר בעסקה מלאכותית.
23
24 24. בהתאם לסעיף 84 לחוק, אם המנהל סבור שעסקה אשר מפחיתה או עלולה להפחית את סכום
25 המס או למנוע תשלום מס היא מלאכותית או בדויה או, כי אחת ממטרותיה העיקריות של
26 העסקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס, הרי שניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אם אינן
27 נוגדות את החוק.
28
29 25. הנה כי כן, יש לבחון האם מדובר בתכנון מס לגיטימי או שמא העסקאות בהן עסקינן הן
30 עסקאות מלאכותיות מהן היה רשאי המשיב להתעלם.
31



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

26. העובדה שהסכמי החכירה היו לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים משמעה, כי אין מדובר בזכות במקרקעין, זאת, בשים לב להגדרת המונח זכות במקרקעין, כמפורט לעיל. על עסקאות כאמור לא מוטל מס. יחד עם זאת ברי, כי אין בכך בכדי ללמד בהכרח, כי מדובר בעסקה מלאכותית. בית המשפט העליון קבע, כי העובדה שצדדים בחרו במבנה משפטי דל מסיים אינה מצביעה על כך שהמבנה מלאכותי או בדוי. עוד נקבע, כי זכותם, ואף חובתם, של מומחים בענייני מסים לתכנן עסקאות משפטיות אשר לא תהיינה עתירות מס וכי תכנון עסקאות הוא דבר לגיטימי בדיני המס. בית המשפט העליון הוסיף, כי שאלת גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבותיו הספציפיות של כל מקרה ומקרה (ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דוד ואלזה חזון, פ"ד מח(3) 156).
27. אחת מזכויותיו הבסיסיות של הנישום היא תכנון מס הנובעת מזכות הקניין שלו. לפיכך, בידי הנישום לעשות שימוש בהוראות הדין לשם קבלת פטור או הקלה בחבות המס המוטלת עליו. לא די בעובדה שנעשה תכנון מס בכדי ללמד, כי מדובר בעסקה מלאכותית. לנישום מוקנית זכות חוקתית לתכנן את פעולותיו, באופן לגיטימי, לשם הקטנת גובה המס המוטל עליו. עם זאת, בנסיבות מסוימות ניצול הטבה יכול שיהיה בלתי לגיטימי (ראה לעניין זה ע"א 10666/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 4).
28. בע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים קבע בית המשפט העליון, כי יש לבחון את תכנון המס באמצעות מבחן דו שלבי. בשלב הראשון יש לבחון, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי. ככל שהתשובה לשאלה זו תהא שלילית יש לעבור לשלב השני ובו יש לבחון את מלאכותיות העסקה. בית המשפט ציין, כי תכנון מס חיובי הוא במקרה בו הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק שעניינה פטור או הקלה במס. תכנון כאמור הוא תכנון רצוי בעיני המחוקק. תכנון מס שלילי הוא במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה על דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. תכנון מס נייטרלי הינו מצב בו המחוקק אדיש לאפשרותם של נישומים להביא לשינוי של נטלי המס בהם הם חבים.
29. סבורני, כי במקרה שלפניי קביעת משך תקופת החכירה לתקופה אשר יהיה בה למנוע הטלת מס אינה בגדר תכנון מס שלילי. התנהלות הנישומים אינה מנוגדת לתכלית החקיקה ואין בה משום ניצול פרצה שהתגלתה בה. המחוקק קבע מפורשות את משך תקופת החכירה אשר תיחשב זכות במקרקעין עליה יוטל מס. כאמור, לא הייתה כל מניעה מצד רמ"י וכאן יצוין כי אף מדובר ברשות שלטונית, איתה חתמו העוררות על ההסכם, להסכים להקצות את הקרקע



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 לתקופה בת 24 שנים ו- 11 חודשים בשים לב שרישיון החשמל הינו לתקופה של 20 שנים.
2 לפיכך, התנהלות העוררות עולה בקנה אחד עם מדיניותו של המחוקק. למעשה, די בקביעה
3 זו ואין צורך לעבור לשלב השני במבחן הדו שלבי.
4
- 5 30. יתרה מזאת, אף אם הייתי מוצאת, כי מדובר בתכנון מס שלילי דבר שכאמור לא מצאתי, לא
6 היה בכך בכדי ללמד, כי דין הערר להידחות. כאמור, המבחן הוא דו שלבי ובמקרה בו מדובר
7 בתכנון מס שלילי יש לבחון, האם מדובר בעסקה מלאכותית. הנטל להוכיח את מלאכותיות
8 העסקה מוטל על כתפי המשיב. חשוב לציין, כי לא כל עסקה אשר מבוססת על תכנון מס
9 שלילי תיחשב כעסקה מלאכותית. עסקה כאמור תיבחן בהתאם לנורמות האנטי תכנוניות
10 והמבחנים אשר הותוו בפסיקה בכדי לבחון, האם מדובר בניצול לגיטימי של היתרון המיסויי
11 אם לאו (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה).
12
- 13 31. אין זה פשוט כלל ועיקר לקבוע את קו הגבול בין עסקה אמיתית לעסקה מלאכותית ובין ניצול
14 לגיטימי לניצול שאינו לגיטימי. קו הגבול האמור נבחן בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו. נדרש
15 איזון בין זכותו של הנישום לתכנון מס לבין האינטרס הציבורי של גביית מס אמת ושוויוני.
16 במהלך השנים נקבעו בפסיקה מבחני עזר שונים לצורך ההבחנה בין עסקה מלאכותית ועסקה
17 אמיתית. תחילה נקבע 'מבחן הדפוסים המקובלים' במסגרתו נבחנה הצורה אשר לובשת
18 העסקה והאם היא נוגדת דפוסים מקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מהדרך בה נוהגים לשם
19 השגת תוצאה כלכלית מסוימת. מבחן נוסף אשר נקבע בהמשך הוא 'מבחן מטרת העסקה'.
20 במסגרת המבחן האמור, בוחנים, האם יש לעסקה טעם כלשהו מלבד הרצון להימנע מתשלום
21 מס אמת. במקרה שהתשובה לשאלה זו שלילית הרי שמדובר בעסקה מלאכותית. לאחר מכן
22 נקבע 'מבחן הטעם המסחרי' במסגרתו בוחנים, האם קיים לעסקה טעם מסחרי כלשהו מעבר
23 ליתרון הפיסקאלי אשר הנישום מבקש להשיג קרי להימנע או להפחית את החבות במס.
24 במסגרת ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה נקבע 'מבחן
25 יסודיות הטעם המסחרי'. בהתאם למבחן האמור לא די שקיים לעסקה טעם מסחרי כלשהו
26 ונדרש, כי הוא יהיה סיבה יסודית כך שלולא ציפיינו של הנישום, כי תתממש לא היה נכנס
27 לעסקה מלכתחילה. את יסודיות הטעם המסחרי בוחנים בהתאם למכלול נסיבות העסקה.
28 ככל שבבסיס העסקה לא עמד טעם מסחרי אשר הינו יסודי, מלבד הרצון להימנע מתשלום
29 מס, הרי שהעסקה היא עסקה מלאכותית.
30
- 31 32. במקרה שלפנינו, אף אם משך תקופת החכירה נקבע בהתחשב בטעמים מיסויים הרי שבבסיס
32 העסקה עמד טעם מסחרי יסודי- הקמת הפרויקט בקרקע והשגת רווח כלכלי. העסקה נכרתה



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 בשל הטעם האמור ולא לצורך התחמקות ממס בלבד. זאת, בשונה ממקרה בו נכרתת עסקה
2 לצורך התחמקות ממס גרידא וכאשר אין בבסיס העסקה טעם מסחרי יסודי מלבד
3 ההתחמקות האמורה.
4
- 5 33. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם ההסכם היה מלכתחילה ל- 24 שנים ו-11 חודשים או
6 שמא במקור הוא היה ל- 25 שנים וקוצר בחודש לשם התחמקות ממס. כפי שיפורט בהמשך
7 המחלוקת האמורה אין בה בכדי להשליך למעשה על תוצאות הערר שלפניי. עם זאת, לאור
8 הדגש אשר שמו הצדדים על סוגיה זו ולאור הטענה, כי יש באמור בכדי ללמד, כי מדובר
9 בעסקה מלאכותית אתיחס לסוגיה דנן.
10
- 11 34. בסעיף 14 לתצהירו טען נסאר, כי במסגרת ניהול ההליך המשפטי התגלו לו עובדות חדשות.
12 בעדותו טען, כי במסגרת ניהול ההליך הראשון התגלה מייל שהעוררות שלחו לרמ"י לפיו הם
13 רוצים להקטין את תקופת החכירה מ- 25 שנים ל-24 שנים ו-11 חודשים (עמ' 8 ש' 33-34).
14 לטענתו, התגלתה לו עובדה חדשה ולכן תיקן את השומה בהתאם לסעיף 185(1) לחוק (עמ' 9
15 ש' 1-7). נטען בפניו, כי הוא מתעלם מההסכם החתום והוא השיב, כי תחילה היה הסכם ל-
16 25 שנים ולאחר הוצאת השומה ובעת הגשה השגה הוגש ההסכם המתוקן בכתב יד (עמ' 9 ש'
17 10-13).
18
- 19 35. בסיכומיו טען המשיב, כי העובדה שתקופת החכירה לא הייתה מלכתחילה 24 שנים ו-11
20 חודשים אלא 25 שנים וכי התקופה תוקנה בדיעבד לצורך ביטול חיוב המס היא הוכחה
21 נוספת, כי מדובר בעסקה מלאכותית. אינני מקבלת טענה זו. כפי שיפורט בהמשך שוכנעתי,
22 כי מלכתחילה הוסכם, כי תקופת החכירה תעמוד על 24 שנים ו-11 חודשים וכי הוצאת
23 הסכמים בהם צוין 25 שנים נבעה מטעות גרידא. יתרה מזאת, אף אם ההסכמים היו לתקופה
24 של 25 שנים לא היה בכך בכדי להועיל למשיב וקיצור ההסכם לצורך הימנעות מתשלום מס
25 אין בו בכדי ללמד בהכרח, כי מדובר בעסקה מלאכותית.
26
- 27 36. בהסכמי החכירה (נספחים 2 ו-3) למע/1 צוין, כי תקופת החכירה היא 24 שנים ובכתב יד
28 הוסף ו-11 חודשים. ממע/3 עולה, כי בתכתובת אלקטרונית בין זכאי לנציגי רמ"י ביקשה
29 זכאי שינוי של תקופת החכירה ל- 24 שנים ו-11 חודשים במקום 25 שנים (מע/3). זכאי העידה,
30 כי בחוזה המתוקן היה כתוב 24 שנים מאחר והמחשב של המנהל כותב רק שנים עגולות והיא
31 הוסיפה 11 חודשים בכתב יד בתיאום עם המנהל (עמ' 11 ש' 3-4). טענה זו, והעובדה שאכן
32 מספר החודשים נכתב בכתב יד עשויה להסביר מדוע מלכתחילה נכתב בהסכם 25 שנים אף



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 שהוסכם על תקופה קצרה יותר. לא מן הנמנע, כי רמ"י 'עיגלה' את תקופת החכירה כלפי
2 מעלה מבלי לתת את הדעת להשלכות האפשריות לפעולה זו.
3
- 4 37. בתצהירו טען ברקין, כי תקופת החכירה עמדה במקור על 25 שנה- תקופת פיתוח בת חמש
5 שנים ולאחריה 20 שנה בהתאם לרישיון (מש/1 סעיף 6). זכאי טענה, כי לא ראתה את
6 המספר "25" עד שנכתב על ידי המנהל ואז היא לא הבינה מדוע כתבו 25 והסבירו לה שלא
7 ניתן לכתוב חודשים אלא רק שנים עגולות ואז היא אמרה שאם כך אז שיהיה 24 ויוסיפו 11
8 חודשים. זכאי הוסיפה, כי מיד העירה על זה עוד באותו יום בשיחה עם ברקין (עמ' 15 ש' 18-
9 22). עוד טענה, כי העובדה שחיוב במס הוא במקרה שהזכות היא ל- 25 שנה לא הייתה עניין
10 חדש (עמ' 16 ש' 32-35). קרי, ככל שתקופת החכירה נקבעה בשל תכנון מס בלבד, הרי שהיה
11 בידם לעשות כן מלכתחילה.
12
- 13 38. נסאר אישר, כי רשות המסים מקבלת מהמנהל דיווח על העסקה ברגע שהמנהל מאשר את
14 העסקה (עמ' 9 ש' 14-16). עדותו של נסאר תומכת בטענתה של זכאי לפיה ייתכן מצב בו
15 המנהל מאשר עסקה ומעביר הודעה עליה לרשות המסים וזאת עוד בטרם ראה הנישום את
16 ההסכם. בנסיבות אלו, לא היה בידי העוררות לתקן את הטעות טרם הדיווח של המינהל
17 לרשות המסים.
18
- 19 39. מע' 4 הוא מייל ששלחה זכאי ללקוחותיה ובמסגרתו התייחסה לתיקון האמור בתקופת
20 החכירה וציינה, כי הפנתה את תשומת ליבו של ברקין לכך שבאישור העסקה נכתב שהיא ל-
21 25 שנים ולהשלכה שיש לכך לעניין המס. התנסחותה של זכאי באשר להסבת תשומת ליבו
22 של ברקין לתקופת החכירה אשר צוינה בהסכם תומכת בטענה לפיה מלכתחילה הוסכם על
23 תקופת חכירה בת 24 שנים ו-11 חודשים ועל כן לא היה מדובר בשינוי אשר היא ביקשה לערוך
24 בהסכמות שהתגבשו בין הצדדים אלא בתיקון טעות אליה הסבה את תשומת ליבו של ברקין.
25
- 26 40. במהלך עדותה נטען בפני זכאי, כי לא צורף מסמך כלשהו לפני המייל שלה לפיו דובר על 24
27 שנים ו- 11 חודשים וכי הדיבור כל הזמן היה על 25 שנים ורק לאחר שהעסקה דווחה למיסוי
28 מקרקעין והתקבל חיוב במס היא פנתה לשם תיקון התקופה. זכאי נשאלה, האם בידה
29 להוכיח, כי מלכתחילה ביקשו תקופה של 24 שנים ו-11 חודשים והשיבה, כי מעולם לא דובר
30 על 25 שנים (עמ' 15 ש' 25-28). לטענתה, יש לה יחסי עבודה של אמון עם המנהל וחלק
31 מההתנהלות היא טלפונית (עמ' 15 ש' 28-31). נטען בפניה, כי אין מסמך כלשהו שקדם למייל
32 שלה אשר ממנו עולה, כי דובר על 24 שנים ו-11 חודשים ובתגובה טענה, כי אין גם מסמך



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 קודם למעט החוזה לפיו דובר על 25 שנים (עמ' 15 ש' 33-34, עמ' 16 ש' 1). נטען בפניה שהמנהל
2 לא היה מדבר באופן חד צדדי על הסכם לתקופה של 25 שנה סתם והיא השיבה, כי לא ראתה
3 את המנהל מדווח וכי מיד כאשר מועברת עסקה היא מדווחת על ידי המנהל. זכאי, הוסיפה,
4 כי המנהל דיווח גם על הרשאת שימוש ל- 60 חודשים וכי זה אבסורד (עמ' 16 ש' 9-4). כאמור,
5 אף בעקבות הדיווח האמור הוצאה שומה. עצם הדיווח על העסקה האמורה תומך בטענות
6 זכאי בעניין זה.
7
8 41. זכאי טענה, כי מעולם לא דיברו על 25 שנים וכי זה עלה רק פעם כשהמנהל כתב את זה בטעות
9 ומיד תיקן את זה כשתשומת ליבו הוסבה לטעות (עמ' 17 ש' 12-13). לטענתה, עכשיו עליה
10 להוכיח שאין לה אחות. זכאי הוסיפה, כי אין מסמך כלשהו לפיו דיברו על עסקה ל- 25 שנים
11 (עמ' 17 ש' 13-15).
12
13 42. עדותה של זכאי הותירה עליי רושם אמין ומהימן. עדות זו לא נסתרה והיא סבירה ועולה
14 בקנה אחד עם המוצגים אשר הוגשו לבית המשפט. אציין, כי מדובר בעדה שאינה בעלת עניין
15 אישי בתוצאות התובענה ויש באמור בכדי לחזק את אמינותה. מקובלת עליי טענת העוררות
16 לפיה מלכתחילה הוסכם, כי תקופה החכירה תעמוד על 24 שנים ו-11 חודשים.
17
18 43. יתרה מזאת, אף אם לא הייתה מתקבלת טענת העוררות בעניין זה והיה נקבע, כי במקור
19 הוסכם, כי תקופת החכירה תעמוד על 25 שנים הרי שלא היה בכך בכדי להועיל למשיב
20 ולהשליך על סוגיית המס בשים לב לכך שסעיף 1 לחוק מגדיר זכות במקרקעין כחכירה
21 לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. משכך, אף אם היו נחתמים הסכמי חכירה לתקופה
22 של 25 שנים ולא היה נערך תיקון כלשהו הרי שתקופת החכירה לא הייתה מצדיקה חיוב במס.
23
24 44. המשיב טוען, כי למעשה לא היה די בתקופת חכירה של 24 שנים ו-11 חודשים ומשכך הרי
25 שקביעת התקופה האמורה נעשתה לשם התחמקות ממס ומדובר בעסקה מלאכותית.
26
27 45. זכאי התייחסה בעדותה למיזם אגירה שאובה אשר עברו נדרשה הקצאת הקרקע. היא
28 אישרה, כי לפי תנאי רישיון החשמל נדרשה זיקה לקרקע לכל תקופת רישיון הייצור (עמ' 11
29 ש' 22-31). זכאי העידה, כי ישנו רישיון מותנה אשר ניתן בשלב הראשון עד שהמתקן יהיה
30 מוכן להפעלה ואז יינתן רישיון קבוע. לטענתה, צוין, כי הרישיון המותנה ייכנס לתוקף ביום
31 מתן אישור השר ל- 72 חודשים וכי זה הוארך להם לתקופה של 77 חודשים בשל עיכוב מסוים.
32 היא הוסיפה, כי את רישיון הייצור מקבלים כשהמתקן מוכן וכי הרישיון האמור הוא לתקופה



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 של 20 שנה מיום מתן הרישיון וכי הרשות **רשאית** להאריך את תוקף הרישיון לעשר שנים
2 נוספות לבקשת בעל הרישיון (עמ' 11 ש' 34-35, עמ' 12 ש' 1-5).
- 3
- 4 46. נטען בפני זכאי, כי הרישיון המותנה הוא לשש שנים ואז יש עוד עשרים שנה ועוד אופציה
5 לעשר שנים והיא השיבה, כי הרישיון המותנה אינו קשור לקרקע וכי הוא נותן אור ירוק מצד
6 הרגולטור להתחיל לקדם תכנית תכנונית וקניינית וגם מבחינת חוקי משק החשמל את המיזם
7 האמור. אם יקרה מה שהצדדים מצפים לו והמיזם יצא לפועל אז תהיה זכות להפעיל את
8 המתקן במשך עשרים שנה (עמ' 12 ש' 6-12). בהמשך טענה, כי נדרשת זיקה לקרקע עוד בטרם
9 נכנס הרישיון המותנה או הרישיון הקבוע לתוקף וטענה, כי השאלה איזו זיקה נדרשת. זכאי
10 הוסיפה, כי לא נדרשת זיקה חזקה בקרקע. לטענתה, הזיקה היא למשל שיש הסכמה עם
11 מעלה גלבוע ורשפים שהמאגר נמצא במשבצות שלהן שאם יהיה אור ירוק תינתן להם רשות
12 לעלות על הקרקע (עמ' 12 ש' 13-18). זכאי העידה, כי אין דרישה להתקשרות עם רמ"י בכדי
13 להניע את תהליך התכנון ובכדי לקבל את הרישיון המותנה (עמ' 12 ש' 34, עמ' 13 ש' 1). נטען
14 בפניה, כי זו פרשנות שלה וכי ברישיון אין אבחנה בזיקה הנדרשת לתקופת הרישיון הזמני
15 לבין תקופת הרישיון הקבוע. בתגובה טענה, כי היא מסבירה אך זה מתנהל. זכאי הוסיפה,
16 כי בתקנות משק החשמל יש הגדרה של זיקה לקרקע וכי הזיקה היא לפי השלב והזיקה
17 הדרושה בהתחלה אינה הזיקה שצריך אחר כך. לטענתה, צריך חוזים חתומים בכדי לעלות
18 על הקרקע ולהתחיל לקדם את המיזם (עמ' 13 ש' 3-9). עוד העידה, כי נקודת ההתחלה של
19 הרישיון המותנה היא שצריך להציג התקשרויות עם הישובים אשר מסכימים לתת את הזיקה
20 לקרקע שבמשבצת שלהם לצורך הקמת המאגר. זכאי הוסיפה, כי ההתקשרות עם המנהל
21 נעשתה לקראת אבן הדרך של היתר הבנייה (עמ' 13 ש' 18-22). זכאי טענה, כי המנהל לא היה
22 חותם על היתר בנייה אם לא הייתה איתו עסקה (עמ' 13 ש' 21-22). היא נשאלה, האם בעת
23 פנייה לרשות החשמל בנוגע לפרויקט כזה האם לא צריך להראות שיש קרקע והשיבה, כי
24 הציגו הסכמי התקשרות עם רשפים ומעלה גלבוע לפיהם הוסכם שאם יהיה מיזם, מוסכם
25 שיהיה במשבצת שלהם. לטענתה, זו הזיקה (עמ' 20 ש' 23-29). נטען בפניה, כי עשוי להיות
26 מצב שיהיה אישור ואז מעלה גלבוע יחליט שאינו נותן את הקרקע וכי כאשר יש מיזם על
27 קרקע יש להראות זכות לתקופה הדרושה. בתגובה טענה, כי בסופו של דבר ההתקשרות תהיה
28 עם רשפים ומעלה גלבוע ואם הם לא יסכימו לחתום לא יהיה מיזם (עמ' 20 ש' 30-34, עמ' 21
29 ש' 1-2). זכאי הוסיפה, כי המהלך האחר הסביר היה שמעלה גלבוע ורשפים היו מסכימים
30 להחזיר את הקרקע למנהל שיחכיר ישירות למיזם. היא טענה, כי זה נכון משפטית אולם אין
31 מצב שזה יקרה (עמ' 21 ש' 4-6). זכאי טענה, כי יש פרק זמן של כמעט שנתיים עד לאישור
32 תכנית וכי המנהל כלל לא מדבר על הקצאת קרקע עד לאישור התכנית (עמ' 14 ש' 5-6).
33 לטענתה, מאחר וצריך לדבר עם המנהל מבעוד מועד אז נערכה ישיבה אצל ברקין כשהמיזם



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 עוד היה בחיתוליו בשנת 2010 או 2011. זכאי הוסיפה, כי זו הייתה תכנית האגירה השאובה
2 הראשונה בארץ והיה ברור שאין במנהל מיומנות בניהול פרויקט כזה ובשל המורכבות היא
3 רצתה שיתחילו כבר את החשיבה והסנכרון בין הגורמים השונים (עמ' 14 ש' 7-16).
4
5 47. לא עלה בידי המשיב להוכיח, כי נסיבות העסקה מחייבות תקופת חכירה ארוכה יותר, ולכל
6 הפחות תקופה של 26 שנה, כך שכבר בעת כריתת ההסכם היה ברור, כי לא די בתקופת חכירה
7 של 24 שנים ו-11 חודשים. בעניין זה יש לציין, כי אף לאחר הארכת תקופת החכירה, כפי
8 שיפורט בהמשך, היא אינה עומדת על 26 שנה.
9
10 48. באשר לקביעת תקופת החכירה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים זכאי העידה, כי תקופת
11 הרישיון היא 20 שנה וכי הם העריכו, כי תקופה ההקמה שתספיק להם היא 4 שנים ו-11
12 חודשים ולכן סברו שתספיק להם התקשרות עם המנהל לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים
13 (עמ' 13 ש' 11-14). לטענתה, אף שתקופת הרישיון היא 20 שנה בלבד נדרשה תקופה נוספת
14 מאחר ומדובר במיזם שהקמתו לוקחת זמן רב. זכאי נשאלה מדוע לא הסתפקו ב-24 שנים
15 אלא התעקשו להוסיף 11 חודשים והשיבה, כי כל חודש הוא חודש של עבודה שאולי יצטרכו
16 לצורך ההקמה ומוכנים לשלם עליו (עמ' 16 ש' 10-11). זכאי הוסיפה, כי כבר בשלב קבלת
17 היתר בנייה ברישיון המותנה היא צריכה הקצאת קרקע. לטענתה, יש פרק זמן, שבמקרה
18 כאמור מדובר בשנים, שבו עליה לעלות על הקרקע לפני שהיא מקבלת אותה ל-20 שנה (עמ'
19 17 ש' 29-35, עמ' 18 ש' 1-2).
20
21 49. זכאי העידה, כי בוודאי שתכננו את המס וכי כאשר נעו בין 4-5 שנים תכננו ואמרו לקבלן
22 לסיים בתוך 4 שנים ו-11 חודשים בכדי לא לשלם מס (עמ' 21 ש' 7-9). לטענת זכאי, יש להם
23 את האינטרס לעשות את המקסימום, כל עוד זה סביר, בשביל לא להגיע לתקופה של 25 שנים.
24 זכאי הוסיפה, כי היא אינה מכירה אדם שמתנדב לעשות עסקה במקרקעין כאשר אין צורך
25 בכך וניתן בחודש אחד פחות להגיע לאותה תוצאה (עמ' 15 ש' 3-10). לטענתה, מלכתחילה
26 החודש פחות לא היה אמור להיות בעסקה מאחר ו-25 שנים זו כבר עסקה במקרקעין (עמ'
27 15 ש' 12-13). זכאי טענה, כי ניסו לעשות את העבודה ביעילות כך שההקמה תיקח 4 שנים ו-
28 11 חודשים מקסימום ויישארו 20 שנה להפעלה (עמ' 18 ש' 2-4). מצאתי את עדותה סבירה
29 ומתקבלת על דעתי. מקובל עלי שכל שניתן להגיע לאותה תוצאה רצויה בעלות פחותה, אזי
30 מדובר בתכנון עסקי שהינו לגיטימי ולא ניתן לראות בכך עסקה מלאכותית.
31



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 50. נטען בפני זכאי, כי ההיגיון הכלכלי היחיד הוא התחמקות ממס שאם לא כן היו מצפים לראות
2 תקופה קצרה יותר (עמ' 18 ש' 5-6). מעדותה של זכאי עולה, כי במקרה האמור גם לעוררות
3 היה עדיף, כי תקופת ההקמה תהיה הקצרה ביותר האפשרית בכדי שיהיה בידם לחסוך
4 בעלויות. עם זאת, זכאי העידה, כי היו מוכנים לשלם בכדי שיהיה להם די זמן להקמת
5 הפרויקט. ככל שהעוררות סברו, כי די בתקופת של 4 שנים ו-11 חודשים לצורך הקמת המיזם
6 הרי שהיה זה לגיטימי, כי יפעלו לשם הקמת המיזם בתקופה האמורה במטרה לחסוך בעלות
7 חכירת הקרקע לתקופה של חודש נוסף וכן לחסוך את המס אשר יוטל עליהם ככל שתקופת
8 ההקמה תביא את ההסכם לתקופה העולה על 25 שנים. כאמור, בבסיס העסקה עומד טעם
9 מסחרי יסודי והיא לא נכרתה אך לצורך התחמקות ממס.
10
- 11 51. כפי שיפורט, בהמשך התבקשה אורכה קצרה של תקופת החכירה בשל עיכוב שלא היה תלוי
12 ביזם. העובדה שמדובר בתקופת אורכה בת מספר חודשים בלבד, ובשים לב לעיכוב, תומכת
13 בטענה, כי העוררות בחרו בתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים במחשבה, כי זה הזמן הדרוש
14 וכי לא בחרו בתקופת חכירה בלתי סבירה בכוונה לפעול בהמשך להארכתה וזאת אך לצורך
15 התחמקות ממס.
16
- 17 52. זכאי טענה, כי מאחר ורשות החשמל התעכבה במשך שישה חודשים באישור הסגירה הפיננסי
18 של הפרויקט, קרי במקום בחודש ינואר 2014 אישרה רק בחודש יוני 2014, הרי שנאלצו לפנות
19 למנהל בחודש אוקטובר 2017 ולבקש את הארכת חוזה החכירה (עמ' 16 ש' 14-16). נטען
20 בפניה, כי אם נדרשה אורכה בת 7 חודשים בשל עיכוב של 6 חודשים הרי שמלכתחילה
21 התקופה לא הייתה ריאלית ואולי זה היה רק לצורכי מס ולא עסקה אמיתית עם זמן ראוי.
22 בתגובה טענה, כי ביקשו ארכה עד ל- 31.12.38 וכי החוזה של מעלה גלבוע היה מלכתחילה
23 עד 16.5.38. לטענתה ההסכם הזה היה הראשון ואושר בחודש יוני. החוזה של רשפים נחתם
24 חודשים לאחר מכן ולכן תקופת החכירה של רשפים היא עד 5.7.38. לכן בנוגע לרשפים ביקשו
25 ארכה של חמישה חודשים ובנוגע למעלה גלבוע ביקשו ארכה של שבעה חודשים בכדי ליישר
26 קו, דבר שלא היה מלכתחילה מאחר והעסקאות אושרו במועד שונה על ידי המנהל (עמ' 19
27 ש' 23-29). זכאי טענה, כי ביקשו הארכה של 5 או 7 חודשים בלבד משום שהקבלן אמר שזה
28 מספיק לו וכי אינם רוצים לשלם סתם (עמ' 20 ש' 7-8). כאמור, האורכה הקצרה שהתבקשה
29 בנסיבות שנוצרו מחזקת את הטענה לפיה תקופת ההסכם המקורית נבעה מכך שהיזם סבר,
30 כי די בתקופה האמורה ולא רק משיקולים של תכנון מס וכי הארכה שנתבקשה בהמשך
31 כארבע שנים לאחר חתימת ההסכמים, הייתה בשל אילוצים שלא היו תלויים ביזם אלא בשל
32 עיכוב של רשות החשמל.



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1
- 2 53. זכאי העידה, כי בשל העיכוב בן שישה חודשים באישור הסגירה הפיננסית על ידי רשות
- 3 החשמל נוצר פער זמנים שאילץ אותם לבקש את האורכה עליהם הם נדרשים לשלם עוד כחצי
- 4 מיליון ש"ח (עמ' 19 ש' 18-19). היא אישרה, כי כתוצאה מבקשתה למנהל להארכת החוזה,
- 5 תקופת החכירה הכוללת תהיה 25 שנה ומספר חודשים. זכאי הוסיפה, כי אם נדרש שבנקודת
- 6 הזמן הרלוונטית יהיו 25 שנים אז במועד האמור שוב אין 25 שנים, כי חלפו כבר ארבע שנים
- 7 (עמ' 18 ש' 26-29). זכאי העידה, כי העיכוב של רשות החשמל היה לתקופה של שישה חודשים
- 8 וכי היזם קיווה שניתן יהיה להאיץ את העבודות ולעמוד בזמן אולם במהלך 2017 הסתבר לו
- 9 שזה לא יקרה ושהוא לא יצליח לעמוד בלוחות הזמנים ושאלו ברירה אלא לבקש תוספת זמן.
- 10 זכאי הוסיפה, כי אף אם היו פונים ביוני 2014, כאשר ניתן האישור של רשות חשמל, הרי
- 11 שבשלב הזה לא הייתה נותרת תקופה של 25 שנים כך שזה לא היה משנה (עמ' 18 ש' 32-35,
- 12 עמ' 19 ש' 1-2).
- 13
- 14 54. המשיב טוען, כי לאחר הארכת ההסכם הרי שמדובר ממילא בהסכם חכירה לתקופה ארוכה
- 15 מ- 25 שנה. בע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח
- 16 מקרקעין-רחובות ציין בית המשפט העליון, כי המגמה היא לסמן את התרחשותו של אירוע
- 17 המס ואת התגבשותה של החבות במס בשלב כריתת ההסכם למכירת זכות במקרקעין. עוד
- 18 נקבע, כי אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין",
- 19 אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה. כך לדוגמא, בעת
- 20 בחינת תקופת הזכות די בקיומה של אופציה ואין זה משנה האם האופציה האמורה מומשה
- 21 אם לאו. בית המשפט העליון קבע, כי במקרה שבו לא מומשה האופציה הנישום אינו זכאי
- 22 להחזר מס אשר שילם בשל קיומה של האופציה ואשר לא היה מוטל עליו אלמלא האופציה.
- 23 זאת, בשל העובדה שחבות המס מתגבשת במועד ביצוע העסקה. אכן, מדובר בסוגיה שונה
- 24 מהסוגיה שלפני אולם ניתן ללמוד ממנה על המועד בו יש לבחון את משך תקופת הזכות לשם
- 25 הטלת מס.
- 26
- 27 55. במקרה שלפנינו, במועד כריתת ההסכם מדובר היה בהסכם לתקופה קצרה מ- 25 שנים.
- 28 במועד הארכת ההסכם אין לבחון את משך כל תקופת ההסכם, לפני הארכת ההסכם
- 29 ולאחריה, אלא רק מה משך התקופה אשר נותרה במועד האמור ולא מה משך התקופה
- 30 הכוללת. במועד הארכת ההסכם, תקופת החכירה אשר נותרה הייתה קצרה מ- 25 שנים. אמינה
- 31 בעיניי טענת זכאי לפיה היזם ניסה לעמוד בלוחות הזמנים ומשראה, כי אין בידו לעשות כן
- 32 ביקש להאריך את ההסכם במספר חודשים. כמו כן, ממילא אף אם בקשתו הייתה מוגשת



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 בשלב מוקדם יותר, כשניתן האישור של רשות החשמל לא היה בכך בכדי להשליך על הסוגיה
2 שלפניי מאחר ואף במועד האמור לא נותרה תקופת חכירה אשר עולה על 25 שנים. הן במועד
3 כריתת ההסכם והן במועד הארכתו לא הייתה לעוררות, באותה נקודת זמן, זכות חכירה
4 ארוכה מ- 25 שנים.
- 5
- 6 56. אציין עוד, כי מצאתי שלא מדובר בפיצול מלאכותי של עסקה אחת למספר עסקאות שכל
7 אחת מהן תהיה לתקופה קצרה מ- 25 שנה ולא תהווה אירוע מס. אין להתעלם מהעובדה, כי
8 הצד השני להסכם הוא רשות מקרקעי ישראל, אשר יש להניח, כי אינה עושה יד אחת עם
9 נישומים בכדי לסייע להם להתחמק ממס. שוכנעתי, כי העוררות כרתו את הסכמי החכירה
10 מתוך אמונה, כי יהיה די תקופה של 24 שנים ו-11 חודשים וכי הארכת ההסכם לתקופה קצרה
11 נבעה מנסיבות שאינן תלויות בהם ולא תוכננה מלכתחילה לצורך התחמקות ממס. אציין, כי
12 לא הוכח שהעוררות צפו את העיכוב האמור.
- 13
- 14 57. המשיב טוען, כי העסקה כוללת אופציה להארכה ועל כן אף מבלי להידרש לטענת
15 המלאכותיות והארכת ההסכם הרי שמדובר בעסקה החייבת במס.
- 16
- 17 58. אין חולק, כי במניין תקופת החכירה יש להביא בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות.
18 קביעה זו עולה בקנה אחד עם מדיניות המיסוי לפיה יסוד המימוש של הזכות במקרקעין אינו
19 מהווה מרכיב בהתרחשותו של אירוע המס או תנאי לקיומה של חובת תשלום מס (ע"א
20 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין- רחובות).
- 21
- 22 59. זכאי הופנתה לחוזה הפיתוח (נספח 2 לתצהירה) ונטען בפניה, כי מסעיפים 5 ו-6 עולה, כי אם
23 רישיון החשמל יוארך גם החוזה יוארך. היא אישרה ואמרה שיצטרפו לשלם עוד כסף (עמ' 18
24 ש' 14-18). ברקין הופנה לאמור בתצהירו בנוגע לאופציה ברישיון החשמל ונשאל לכוונתו.
25 ברקין השיב, כי במידה שהתנאים יהיו שאפשר להאריך את רישיון החשמל או שמנהל
26 החשמל ייתן אפשרות נוספת לארכה נוספת ברישיון החשמל, כלומר עוד 5 או 10 שנים, אז
27 המנהל ישקול את האפשרות להאריך לתקופה נוספת (עמ' 7 ש' 14-10). באשר למכתב בנוגע
28 להארכת תקופת החכירה מיום 11.10.17 העיד ברקין, כי לא ניתן היה להאריך את התקופה
29 באופן חד צדדי אלא נדרש אישור של המנהל להארכה (עמ' 7 ש' 24-22).
- 30
- 31 60. הנה כי כן, אין מדובר בתקופת אופציה אשר יש להביא בחשבון לצורך בחינת הזכות אשר
32 עמדה לנישום במועד כריתת ההסכם. בית המשפט העליון קבע, כי זכות במקרקעין חייבת



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

1 להיות בעלת תוקף משפטי. לא די בכוונת המנהל להאריך את תקופת החכירה שכן מדובר
2 בתחזית בלבד לעתיד לבוא ואין בה בכדי ליצור כבר עתה זכות חכירה לתקופה שמעבר לחוזה.
3 זאת, אף אם יש יסוד לסברה, כי התחזית האמורה תתגשם (ע"א 156/83 מנהל מס שבח
4 **מקרקעין נ' שלום שרבט**, פ"ד לז(4), 443). לא די בקיומה של אפשרות לפיה ייתכן ותקופת
5 החכירה תוארך. רק מקום בו עומדת לנישום זכות כאמור יש להתחשב בתקופת האופציה
6 בעת בחינת משך תקופת הזכות.

7

8

9

התוצאה

10 61. תקופת החכירה במקרה בו עסקינן עמדה במועד כריתת ההסכם על 24 שנים ו-11 חודשים.
11 מדובר בתקופה אשר אין בה בכדי להביא לחיוב במס מאחר וזכות במקרקעין היא זכות
12 לתקופה של **מעל 25 שנים**. אין מחלוקת, כי בעת קביעת תקופת החכירה, העוררות הביאו
13 בחשבון עניינים פיסקליים וביקשו להימנע מחיוב במס. אין בכך בכדי ללמד, כי מדובר
14 בעסקה מלאכותית. מהחומר המונח לפנינו עולה, כי תקופת הרישיון הינה 20 שנה. מעדותה
15 של זכאי עולה, כי התקופה הנוספת בת 4 שנים ו-11 חודשים נועדה לצורך הקמת המיזם.
16 שוכנעתי, כי העוררות סברו, כי די בתקופה בת 4 שנים ו-11 חודשים לצורך הקמת המיזם וכי
17 ביקשו לפעול במסגרת התקופה האמורה מטעמים מסחריים ופיסקליים גם יחד. מצאתי, כי
18 אין המדובר בתכנון מס שלילי שכל תכליתו שימוש לרעה בתמריצי מס, להבדיל מניצול מס
19 לגיטימי. תקופת הארכה הקצרה אשר נדרשה כארבע שנים לאחר מכן בשל נסיבות שאינן
20 תלויות ביזם מלמדת, כי אכן היה מדובר בתקופה סבירה לצורך הקמת המיזם וכי התקופה
21 האמורה לא נקבעה רק לצורך התחמקות ממס ומתוך מחשבה, כי יפעלו לשם הארכת
22 התקופה בהמשך. לא עלה בידי המשיב להוכיח, כי בעת חתימת ההסכם ידעו העוררות, כי
23 תקופת ההסכם לא תספיק וכי תידרש ארכה וכי אף על פי כן בחרו לכרות הסכם לתקופה
24 קצרה יותר אשר תאפשר להם התחמקות ממס. אציין, כי במועד הארכת ההסכם היה בידי
25 העוררות לבקש הארכה לתקופה ארוכה יותר מבלי שהדבר יהיה כרוך בהטלת מס. העובדה
26 שהם לא עשו כן ותחת זאת הסתפקו בארכה בת מספר חודשים תומכת בטענותיהם.
27

28 62. מצאתי, כי מדובר בתכנון מס לגיטימי. המשיב לא הרים את הנטל המוטל על כתפיו להוכיח,
29 כי מדובר בעסקה מלאכותית. בבסיס העסקה עמד טעם מסחרי יסודי. העסקה נכרתה בשל
30 הטעם האמור ולא לצורך התחמקות ממס. אין בעובדה שתקופת החכירה הושפעה מענייני
31 מיסויי בכדי ללמד, כי מדובר בעסקה מלאכותית או תכנון מס לא לגיטימי. כמו כן, העובדה
32 שתקופת ההסכם הוארכה בהמשך כך שהתקופה הכוללת עולה על 25 שנה אינה משליכה על
33 סוגיית החבות במס. תקופת ההסכם נבחנת בנקודות הרלוונטיות- מועד כריתת ההסכם ומועד



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 10-16-13776 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 הארכתו- ולא באופן כולל. האפשרות להארכת ההסכם אינה משליכה על משך תקופת הזכות
2 ככל שאין מדובר בזכות העומדת לנישום אלא באפשרות גרידא.
3
4 63. בנסיבות אלו, סבורני, כי דין הערר להתקבל וכך אמליץ לחבריי. ככל שדעתי תתקבל אציע
5 אף לחייב את המשיב בהוצאות העוררות בסך 25,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 ימים ממועד
6 המצאת פסק הדין.

7

8

9

10

11

עו"ד ד"ר נתן מולכו:

12

1. אני מסכים עם דברי יו"ר הוועדה, כב' הש' עיריית הוד, ועם התוצאה אליה הגיעה.

13

14

2. יש עוד להוסיף כי ההקצאה, נשוא הערר, נערכה בין רשות מקרקעי ישראל לבין העוררות
15 לפנינו.

16

17

3. רשות מקרקעי ישראל הינה רשות מנהלית וככזו נהנית היא מחזקת התקינות המנהלית
18 (omnia praesumuntur rite et solemniter esse acta) (לעניין החזקה המנהלית בפסיקה
19 הישראלית ראה גם בג"ץ 7351/95 נבואני נ' השר לענייני דתות, 128 וכן בג"ץ 4146/95 עיזבון
20 המנוחה דנקנר ז"ל נ' מנהל רשות העתיקות).

21

22

4. מעשה מנהלי של הרשות נהנה מהחזקה כי הוא נעשה כדין והטוען כי המעשה המנהלי נעשה
23 שלא כדין – עליו הראייה. (ראה לעניין זה בר"מ 1966/06 המשביר הישן בע"מ (בפירוק) נ'
24 עיריית כרמיאל).

25

26

5. המשיב לא טען כי ההקצאה נעשתה שלא כדין ו/או כי שינוי מועד החכירה, כך לטענת המשיב,
27 נעשה שלא כדין.

28

29

6. יתרה מכך, גם מנהל מרחב רשות מקרקעי ישראל, מר תמיר ברקין, שהינו עובד ציבור ואשר
30 אין לו אינטרס בתוצאות הערר, בעדותו, לא ראה טעם לפגם ו/או כסטייה מסמכות רשות
31 מקרקעי ישראל להקצות את המקרקעין לתקופה של 24 שנה ו- 11 חודש והקצאה זו אושרה
32 בידי הוועדה המוסמכת של רשות מקרקעי ישראל.

33



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 13776-10-16 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית
בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**

תיק חיצוני: 0

- 1 7. לפיכך, דווקא בעסקה זו, כאשר צד לה הינה רשות מנהלית, שמומחיותה בתחום הקצאת
- 2 המקרקעין ואשר הכנסותיה מהווים חלק מהכנסות המדינה, חזקה היא, כי לא הייתה לה
- 3 מטרה ו/או יד לסייע לעוררות לחמוק מתכלית המס, בוודאי כאשר טענה זו כלל לא נטענה.
- 4
- 5 8. לפיכך, ומהנימוקים המפורטים בהחלטת יו"ר הוועדה, דין הערר להתקבל ואני מצטרף
- 6 להחלטת יו"ר הוועדה לעניין התוצאה ולעניין החיוב בהוצאות.

עו"ד אברהם הללי:

אני מסכים לעמדתה של יו"ר הוועדה השופטת עירית הוד ולהערות חברי עו"ד ד"ר נתן מולכו.

הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה כב' השופטת עירית הוד לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות העוררות בסך 25,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין.

ד"ר נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

אברהם הללי, עו"ד
חבר הוועדה

עירית הוד, שופטת
יו"ר הוועדה

ניתן היום, י"ב אלול תשע"ח, 23 אוגוסט 2018, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת