



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

לפני וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין  
כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה  
חבר הוועדה: עו"ד אברהם הללי  
חבר הוועדה: עו"ד חיים שטרן

אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית  
שיתופית בע"מ – 570014795  
ע"י ב"כ עו"ד אבישי מלכא

העוררת

נגד

מדינת ישראל - מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת  
ע"י ב"כ פרקליטות מחוז צפון

המשיבה

### פסק דין

שופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

רקע

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6 1. לפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 30.9.16 בנוגע לשומת מס שבת. הערר הוגש על ידי
- 7 אגודת ניר יפה- מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ (להלן: "ניר יפה")
- 8 בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)- תשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק").
- 9
- 10 2. העוררת חכרה מקרקעין מכוח הסכם שנכרת בינה לבין רשות מקרקעי ישראל. בהמשך,
- 11 נדרשה העוררת להשיב את החזקה במקרקעין לידי רשות מקרקעי ישראל בשל שינויי יעוד
- 12 המקרקעין ולאור החלטת מועצה בדבר הפסקת חכירה בקרקע חקלאית שיועדה שונה
- 13 למטרת מגורים או תעסוקה. ביום 11.11.15 נכרת הסכם השבה ופיצוי בין רשות מקרקעי
- 14 ישראל והעוררת ולפיו העוררת תשיב את החזקה במקרקעין בתמורה לפיצוי. העוררת הגישה
- 15 למשיבה דיווח על הפיצוי ששולם לה עבור השבת המקרקעין. המשיבה הוציאה שומה לפי
- 16 מיטב השפיטה. השגה שהגישה העוררת נדחתה. מכאן הערר שלפנינו.
- 17
- 18



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

### טענות העוררת בתמצית

- 1
- 2
3. לאחר שנשלח למשיבה דיווח על הפיצוי ששולם לעוררת התקבל אצלה מכתב נימוקי שומה  
4 ללא קיום דיון מקדים ומבלי שהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. במסגרת נימוקי השומה  
5 צוין, כי סעיף, 48ג(א) לחוק לא חל מאחר והעוררת היא בר רשות בקרקע ולא בעלת  
6 המקרקעין ומדובר בהסכם פיצויים בגין פינוי והחזרת קרקע ולא בגין הפקעה. העוררת  
7 הוזמנה לדיון והיא הגישה השגה על השומות שהוציאה המשיבה. בדיון בו נכחו המשיבה ובא  
8 כוח העוררת הוסכם, כי מאחר ומדובר בסוגיה עם השלכות רוחביות, המשיבה תפנה למחלקת  
9 שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה לשם קבלת חוות דעתם בנושא. בהמשך, קיבלה העוררת  
10 את החלטת המשיבה לפיה נדחתה ההשגה זאת, ללא חוות דעת של מחלקת שומת מקרקעין  
11 בנציבות מס הכנסה. הדבר מלמד, כי קבלת ההחלטה נעשתה ללא הפעלת שיקול דעת ובחינת  
12 טענות העוררת לגופן.
- 13
14. העוררת מעלה טענות בנוגע לפגיעה חמורה לשיטתה בזכות הטיעון שלה שהיא זכות יסוד  
15 במערכת המשפט הישראלית. משלוח נימוקי השומה טרם נערך דיון מלמד, כי התקבלה  
16 החלטה ויש לראות בדיון כאילו נערך למראית עין בלבד.
- 17
18. מעמדה של העוררת במקרקעין הוא כחוכרת לדורות. בפסיקה נקבע, כי מעמדו של בר רשות  
19 בנחלה כמוהו כחוכר לדורות מבחינת משמעויות החובות וזכויות החלות על נחלה.  
20
21. המשיבה שגתה כאשר קבעה, כי לא מדובר בהפקעת זכות אלא בפעולת מכירה דרך תשלום  
22 פיצויים בגין החזרת המקרקעין. לטענת העוררת, מתקיימים היסודות המרכיבים את המונח  
23 הפקעה. נטילת המקרקעין מהעוררת נכפתה עליה ולא היה לה שיקול דעת. הסכם החכירה  
24 של העוררת הופסק על ידי המינהל באופן חד צדדי וללא מתן אפשרות לעוררת להשיג או  
25 לערער על החלטה זו. בשל כך מצא המינהל, כי יש להעניק לעוררת פיצויים. העוררת זכאית  
26 לשיעור מס מופחת בהתאם להוראות סעיף 48 לחוק. הסעיף מעניק הטבת מס בהפקעה  
27 ולפיה שיעור המס מופחת בשיעור כ- 50% מגובה המס שחל. הענקת הטבת המס נובעת מכך  
28 שהמחוקק מכיר בהפקעה שנכפית על המוכר ומבקש לפצותו ולאפשר לו רכישת נכס חלופי.  
29 אין להיתפס להגדרות פורמאליות ויש לבחון את התוכן הכלכלי של העסקה במטרה לחתור  
30 להגשמת עקרון העל בדיני המס, גביית מס אמת. הפקעה היא מכירה כפויה של זכויות  
31 פרטיות במקרקעין על ידי המדינה או מטעמה למטרה ציבורית כנגד תשלום פיצויים ולפי  
32 החוק. במקרה בו עסקינן, ההפקעה התבצעה מכוח החלטת מועצה. החלטת המשיבה בהשגה



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מביאה למצב בו המיסוי אינו הולך לצדו של הצורך הציבורי אלא מהווה מכשול להגשמת  
2 צרכים אלו. שלילת הזכאות לשיעור מס מופחת פוגעת בתכלית החלטת המועצה שכן, יוצרת  
3 תמריץ שלילי אצל בעל המקרקעין בנוגע לפינויי המקרקעין והדבר יגרום לסחבת.  
4
- 5 7. לחלופין, מדובר במכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 65 לחוק. בהתאם לסעיף זה, סכום כסף  
6 ששולם כתשלום איזון בהחלפת מקרקעין בשל צו של רשות מוסמכת יחסה תחת הוראות  
7 סעיף 48ג. לצד שינוי התכנית החלה על המקרקעין ללא הסכמת המחזיק, נטילת המקרקעין  
8 התבצעה מכוח צו של רשות מוסמכת-החלטת המועצה. בהתאם לסעיף, תשלומי כסף  
9 ששולמו כפיצוי בגין נטילת חלק ממקרקעין אשר אינו חוסה תחת הפיצוי שמהווים  
10 המקרקעין החלופיים יחסה תחת הוראות סעיף 48ג. במקרה כאן, לא התקיימה החלפת  
11 מקרקעין בפועל אלא תשלום פיצויים בשל צו של רשות מוסמכת אולם הלכה למעשה יש  
12 לראות בפיצוי שניתן לעוררת ככזה אשר תואם את התמורה החייבת לפי סעיף 65 לחוק ואשר  
13 חוסה תחת סעיף 48ג.  
14
- 15 8. לחלופי חילופין, על פי הכלל "דין הפיצוי כדין הפרצה", הרי שרכיב הפיצוי אשר מהווה שליש  
16 מגובה הפיצוי ושולם כתמריץ לפינוי מהיר אינו מהווה תשלום בגין זכות במקרקעין כהגדרתה  
17 בחוק אלא תשלום כנגד פינוי מהיר של המקרקעין והימנעות מהגשת תביעה. הרכיב האמור  
18 לא מקים חבות ברווח הון ואינו חוסה תחת הוראות חוק מיסוי מקרקעין ועל כן יש להפחיתו  
19 משווי המכירה לצורך חישוב מס השבח.  
20
- 21 9. עוד נטען, כי יש להתיר את ניכוי ההוצאות לפי סעיף 39 לחוק. לעוררת נגרמו הוצאות בגין  
22 נטיעות ב- 16 דונם מהקרקע וכי יש להכיר בהוצאה כמבוקש בשומה העצמית.  
23  
24
- טענות המשיבה בתמצית**
- 25
- 26 10. ביום 16.1.05 נחתם חוזה שכירות, משבצת דו צדדי, בין רשות מקרקעי ישראל, הסוכנות  
27 היהודית והעוררת ובמסגרתו הושכרו לעוררת המקרקעין בהם עסקינן. על פי סעיף 22 לחוזה,  
28 רשות מקרקעי ישראל יכולה להביא לסיום מוקדם של תקופת השכירות ככל שישתנה ייעוד  
29 המשבצת. ביום 15.2.14, הודיעה רשות מקרקעי ישראל לעוררת על סיום תקופת חכירה  
30 ודרישת השבה. במכתב צוין, כי אושרה תכנית בניין עיר וכי ייעוד המקרקעין שונה. רשות  
31 מקרקעי ישראל הודיעה לעוררת, כי בנסיבות אלו, הרי שאין בכוונתה להאריך את ההסכם



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 ועל העוררת לפנות את המקרקעין תוך 60 ימים תוך שהיא זכאית לפיצוי על פי החלטות  
2 מועצת מקרקעי ישראל.  
3
- 4 11. בהתאם להסכם ההשבה והפיצוי שנכרת עם העוררת הוסכם, כי רשות מקרקעי ישראל תשלם  
5 לעוררת פיצוי בסך 7,189,911 ₪ צמוד למדד המחירים לצרכן כנגד ביטול זכויות העוררת  
6 בקרקע לפי חוזה השכירות, פינוי המקרקעין והחזרת החזקה בהם לרשות מקרקעי ישראל.  
7 העוררת הגישה למשיבה הצהרה על מכירת זכות במקרקעין ובהצהרה צוין, כי התמורה בגין  
8 מכירת הזכות היא 7,189,911 ₪ לפני מע"מ. בעקבות ההצהרה נערך בירור מול רשות מקרקעי  
9 ישראל והתברר, כי התמורה ששולמה היא 7,576,514 ₪ לפני מע"מ ולא כמוצהר. במסגרת  
10 בירור טלפוני עם בא כוח העוררת הובהר, כי סעיף 48 לא חל בנסיבות המקרה מאחר ולא  
11 מדובר בהפקעה. המשיבה הוציאה פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח בהתאם לחוק ובו,  
12 בין היתר, התייחסות להסכם לפיצוי כספי, כך שמדובר בהסכם פיצויים בגין פינוי והחזרת  
13 קרקע ולא בגין הפקעה. לאחר מכן הוציאה המשיבה שומת מס שבח בהתאם לחוק. העוררת  
14 הגישה השגה וטענה, כי הסכם ההשבה והפיצוי מהווה הפקעה של המקרקעין ועל כן היא  
15 זכאית לזיכוי בשיעור 50% ממס השבח כאמור בסעיף 48 לחוק ויש להתיר לה ניכוי הוצאות  
16 לפי סעיף 39 לחוק. לאחר שנערך דיון בנוכחות בא כוח העוררת ניתנה החלטה בהשגה.  
17 בנסיבות אלו, הרי שהעוררת מיצתה את זכות הטיעון בטרם ניתנה החלטה בהשגה.  
18
- 19 12. בהחלטה בהשגה נקבע, כי אין מדובר בהפקעה אלא מכירה בדרך של תשלום פיצויים בגין  
20 החזרת המקרקעין. באשר לניכוי ההוצאות נקבע, כי משלא המציאה העוררת קבלה או  
21 חשבונית בעבור ההוצאות הרי שאין מקום להתיר ניכוי של הוצאה נוספת מעבר למה שנקבע  
22 בשלב השומה.  
23
- 24 13. המשיבה פעלה על פי הוראות החוק. העוררת אינה זכאית לזיכוי במס מאחר ומדובר במכירה  
25 זכות במקרקעין אשר חבה במס מלא. מערכת ההסכמים בין הצדדים ותכנית שינוי הייעוד  
26 מעלים מסקנה ברורה שהמקרקעין לא הופקעו אלא הושבו לבעליהם בהתאם להסכמה  
27 החוזית המוקדמת במקרה של שינוי ייעוד. החלטות מועצת מקרקעי ישראל מלמדות, כי  
28 פעולת השבת המקרקעין לידי רשות מקרקעי ישראל יונקת את כוחה מחוזה השכירות שנכרת  
29 בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל ואין מדובר בפעולה שלטונית חד צדדית. אף שדרישת  
30 המימוש אינה פעולה רצונית של העוררת הרי שהיא תוצאה של פעולה משפטית רצונית  
31 שעשתה עת התקשרה בחוזה השכירות עם רשות מקרקעי ישראל והסכימה לתניה האמורה.  
32 בנוסף, חוזה השכירות מבחין בין פעולות שהן בגדר הפקעה לבין פעולות שיהוו השבה





## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

1 הסכמית של המקרקעין ומציין מפורשות, כי אין בדרישת השבת המקרקעין לפי סעיף 22  
2 להסכם כדי לגרוע מהסמכויות לפי דיני ההפקעה השונים. כלומר, דרישת ההשבה לפי סעיף  
3 22 לחוזה אינה מהווה הפעלה של סמכויות אלו. בסעיף 22(ה) לחוזה השכירות צוין, כי הדיון  
4 בשאלת הפיצויים אין בו כדי לשחרר מהחובה לפנות את המקרקעין ולהשיבם לחזקת  
5 המשכיר.

6

7 14. בעוד שפיצויי הפקעה משולמים לנפקע מכוח חוק הרי שהפיצויים שולמו לעוררת מכוח תניה  
8 חוזית מוסכמת. לאור חתימתה על הסכם השכירות, הרי שלא היה בידי העוררת לסרב  
9 לדרישה להשיב את המקרקעין. העובדה שהסכום ששולם הוגדר כפיצוי נובעת מההקשר  
10 החוזי ואינה מלמדת, כי מדובר בהפקעה, כטענת העוררת.

11

12

### הראיות

13

14 15. מטעם העוררת הוגש תצהיר עדות ראשית של מר אבנר חייט (להלן: "חייט") - יו"ר הוועד של  
15 העוררת. מטעם המשיבה הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר ראיך שחיבר (להלן: "שחיבר") -  
16 מנהל תחום שמאי מחוזי במשרדי מיסוי מקרקעין נצרת ושל גב' מרי פוקס (להלן: "פוקס") -  
17 ראש צוות חוזים לדורות ברשות מקרקעי ישראל - מחוז צפון אשר שימשה בעבר כסגן ראש  
18 צוות בכיר לשימושים חקלאיים. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים  
19 הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

20

21

### דיון ומסקנות

22

23 16. בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל נכרת הסכם, אשר התחדש מעת לעת, ולפיו חכרה  
24 העוררת את המקרקעין. ביום 16.2.14 נמסרה לעוררת הודעת רשות מקרקעי ישראל בדבר  
25 סיום תקופת החכירה ודרישה להשבת הקרקע. ביום 11.11.15 נכרת בין העוררת ורשות  
26 מקרקעי ישראל הסכם השבה ופיצוי. העוררת דיווחה על ההסכם האמור למשיבה שהוציאה  
27 לה שומה לפי מיטב השפיטה בגין מכירת זכות במקרקעין. השגה שהגישה העוררת נדחתה  
28 ועל כן הערר שלפנינו. המחלוקת העיקרית בין הצדדים היא בשאלה, האם העוררת זכאית  
29 לשיעור מס מיוחד בנסיבות. בנוסף לכך, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם סכום  
30 המכירה הוא מלוא סכום הפיצוי ששולם לעוררת או שמא יש להפחית חלק מסכום הפיצוי  
31 משווי המכירה. כמו כן, נתגלעה בין הצדדים מחלוקת בנוגע לניכוי הוצאותיה הנטענות של  
32 העוררת.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

1

2 17. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מסקנתי וכך אמליץ  
3 לחבריי לוועדה, כי אין מקום להתערב בהחלטת המשיבה בהשגה. לפיכך, דין הערר להידחות,  
4 מהנימוקים שיפורטו.

5

6

זכות הטיעון

7

8 18. תחילה אתייחס לטענת העוררת בנוגע לפגיעה בזכות הטיעון שלה. לאדם או גוף מסורה הזכות  
9 להעלות טענותיו לפני רשות מנהלית טרם תקבל החלטה בעניינו. אין מחלוקת באשר  
10 לחשיבותה של זכות זו. זכות השימוע היא זכות אינהרנטית להליך המנהלי. לאור הזכות  
11 האמורה, רשות תמנע מהחלטה על זכויותיו של אדם בטרם ניתנה לו אפשרות נאותה להשמיע  
12 את טענותיו. מצאתי, כי זכות זו של העוררת לא קופחה וכי ניתנה לה זכות הטיעון. מתצהירו  
13 של שחיבר עולה, כי שוחח עם בא כוח העוררת והבהיר לו, כי אין תחולה להוראות סעיף 48  
14 לחוק (מ/2 סעיף 9). טענה זו לא נסתרה. לאחר מכן, נשלחו לעוררת נימוקי השומה ובהמשך  
15 הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה, בהתבסס על הקביעה, כי אין תחולה לסעיף 48 לחוק.  
16 העוררת הגישה השגה והוזמנה לדיון. נערך דיון בו נכח בא כוח העוררת ולאחריו ניתנה  
17 החלטת המשיבה בהשגה, עליה הוגש הערר שלפנינו. מצאתי, כי ניתנה לעוררת האפשרות  
18 להעלות את טענותיה וכי החלטת המשיבה התקבלה לאחר שניתנה לעוררת זכות זו. מעיון  
19 בהחלטה בהשגה עולה, כי אין ממש בטענה, כי ההחלטה בהשגה ניתנה ללא נימוקים לגופו  
20 של עניין. אוסיף, כי במסגרת סיכומיה לא שבה העוררת על טענתה, כי קבלת ההחלטה מבלי  
21 שהתקבלה חוות דעתה של מחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה מלמדת, כי ההחלטה  
22 התקבלה ללא הפעלת שיקול דעת ומבלי שטענות העוררת נבחנו לגופן. ממילא, חוות דעת  
23 כאמור אינה מהווה תנאי לסמכות המשיבה להחליט בהשגה שהוגשה לה ואין בהעדרה כדי  
24 ללמד, כי ההחלטה התקבלה ללא הפעלת שיקול דעת. לא שוכנעתי, כי נפל פגם בהליך הוצאת  
25 השומה או, כי המשיבה לא פעלה כדין בעניין זה.

26

27

השבת הקרקע- האם מהווה הפקעה המזכה בזיכוי מס לפי הוראת סעיף 48 לחוק?

28

29 19. בראשית דברי, אבקש להוסיף הערה לאחר שקראתי את חוות דעתו של חבר הוועדה עו"ד  
30 הללי, לפיה ספק בידו אם מדובר בעסקה במקרקעין. איני יכולה לקבל עמדה זו. תחילה,  
31 כלל לא הייתה מחלוקת בין הצדדים, כי מדובר בעסקה שהוראות חוק מיסוי מקרקעין חלות



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 עליה. המחלוקת היחידה בין הצדדים לעניין זה האם יש לראות בהשבת המקרקעין למדינה  
2 וסיום תקופת השימוש במקרקעין כהפקעה אם לאו.  
3  
4 20. יתרה מזאת ולגופו של עניין לא בכדי לא העלו הצדדים כל תהייה בהיות העסקה שלפנינו  
5 עסקה במקרקעין שהוראות החוק חלות עליה. סעיף 1 לחוק מגדיר זכות במקרקעין כ: "   
6 בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבישור לרבות  
7 הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה  
8 כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה  
9 מעשרים וחמש שנים...". לפיכך, בין אם מדובר בחכירה לתקופה או הרשאה להשתמש  
10 במקרקעין, בוודאי הזכות אותה החזיקה העוררת במקרקעין נשוא התביעה ואותה השיבה  
11 למדינה היא זכות במקרקעין. מכירה אף היא מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"הענקתה של זכות  
12 במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה...". בין אם זה נעשה בתמורה ובין אם ללא תמורה. היינו  
13 השבת הזכות במקרקעין שהייתה לעוררת למדינה בעבור תמורה כספית בגין אותה זכות  
14 בוודאי עונה להגדרת החוק.  
15  
16 21. העוררת טוענת, כי נטילת הקרקע ממנה, שבגינה נכרת הסכם הפיזיו עליו דיווחה לרשויות  
17 המס, היא בגדר הפקעה ועל כן היא זכאית לזיכוי מס בהתאם להוראות סעיף 48 לחוק.  
18 בסעיף 48 לחוק, שכותרתו שיעור מיוחד להפקעה, נקבע, כי במכירת זכות במקרקעין שהיא  
19 הפקעה או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין,  
20 לגבי החלק האמור, יינתן למוכר זיכוי מהמס שהוא חייב בו בסכומים המפורטים בסעיף.  
21  
22 22. הנה כי כן, במקרה בו זכות במקרקעין נמכרת בדרך של הפקעה זכאי המוכר לזיכוי מס כאמור  
23 בסעיף 48 לחוק. כאמור, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם במקרה בו עסקינן השבת  
24 הקרקע לרשות מקרקעי ישראל היא בגדר הפקעה, אם לאו.  
25  
26 23. אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי ההליך אשר במסגרתו הושבו המקרקעין לרשות מקרקעי  
27 ישראל, ושולם הסכום הרלוונטי לעוררת, לא היה מכוח אחד מהחוקים אשר מכוחם מבוצעת  
28 הפקעה. העוררת טוענת, כי אף על פי כן יש לראות בנטילת זכויותיה משום הפקעה מאחר  
29 והדבר נכפה עליה בניגוד לרצונה ומבלי שהיה בידה למנוע את העברת המקרקעין לרשות  
30 מקרקעי ישראל. מנגד, המשיבה טוענת, כי אין מדובר בהפקעה אלא בהשבת הקרקע בהתאם  
31 להסכם אשר נכרת בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל.  
32



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 24. אציין, כי המונח "הפקעה" אינו מפורש בחוקי המס. טענות העוררת לגבי הפרשנות הראויה  
2 לעניין חוקי המס ולצורך סעיף 48 אין מקובלות עליי. אינני מקבלת את הטענה, כי לאור  
3 תכלית החקיקה והעיקרון של גביית מס אמת יש לקבוע, כי מדובר בנסיבות בהפקעה לצורך  
4 חוקי המס. בית המשפט העליון קבע, כי הפקעה היא רכישה כפויה של זכויות פרטיות  
5 במקרקעין, המתבצעת על ידי המדינה או מטעמה למטרה ציבורית ומתלווה בתשלום פיצויים  
6 (ע"א 261/84 שמעון רפאלי נ' יצחק חנניה, מ(4), 561). הצדדים בערר שלפני חלוקים ביניהם  
7 בשאלה, האם מתקיים במקרה בו עסקין רכיב הכפייה.  
8
- 9 25. מעיון בהסכם שנכרת בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל עולה, כי בסעיף 17 להסכם צוין,  
10 כי מוסכם בין הצדדים, כי אם כתוצאה משינויים בתכנית בניין עיר, הסדר קרקעות וכדומה  
11 ישתנו גבולות המשבצת, הרי שהאגודה מתחייבת להסכים לשינויים האמורים ולפנות את  
12 שטח המשבצת. בסעיף 22 להסכם נקבע, כי אם ישתנה ייעוד המשבצת או חלק ממנה על ידי  
13 תכנית על פי חוק התכנון והבנייה תשכ"ה-1965 או על פי כל דין, יהיה המשכיר רשאי להביא  
14 לידי סיום מוקדם את תקופת השכירות של המשבצת או של אותו חלק ממנה שלגביו שונה  
15 הייעוד ולהחזיר לעצמו את החזקה במשבצת או בחלק האמור, לאחר מתן הודעה מוקדמת  
16 למישבת ולאגודה על סיום השכירות והחזרת החזקה. במסגרת הסעיף, צוינה הזכות לפיצוי  
17 במקרה כאמור ואופן קביעת הפיצוי וכי במקרה שהמישבת ו/או האגודה לא הסכימו לשיעור  
18 הפיצוי שנקבע, הרי בידן לפנות לוועדת הפיצויים או לבית המשפט, אולם אין בכך כדי לשחרר  
19 אותן מחובתן לפנות את המשבצת או החלק הרלוונטי ממנה. אציין, כי האמור בהסכם בעניין  
20 השבה במקרה של שינוי ייעוד עולה בקנה אחד עם האמור בסעיף 10 בהחלטת מועצה מספר  
21 1 בו נקבע, כי בהסכמי חכירה של קרקע חקלאית ייקבע, כי עם שינוי ייעוד של קרקע חקלאית  
22 ליעוד אחר יבוא הסכם החכירה לידי גמר והקרקע תוחזר לרשות מקרקעי ישראל.  
23
- 24 26. הנה כי כן, במסגרת ההסכם שנכרת בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל ביחס למקרקעין  
25 בהם עסקין הוסכם בין הצדדים, כי בהתקיים נסיבות המפורטות בסעיף, רשות מקרקעי  
26 ישראל תהא רשאית לסיים את השכירות והעוררת תהיה חייבת להשיב לרשות מקרקעי  
27 ישראל את החזקה במקרקעין. אין מחלוקת, כי הנסיבות המפורטות בסעיף 22 להסכם  
28 התקיימו, בשים לב לכך שיעוד המקרקעין שונה. בעקבות שינוי הייעוד, הודיעה רשות  
29 מקרקעי ישראל לעוררת, כי עליה להשיב את החזקה במקרקעין ושולמו לעוררת פיצויים.  
30
- 31 27. פוקס טענה בתצהירה, כי לעמדת רשות מקרקעי ישראל אין מדובר בהפקעה אלא פעולות  
32 שהינן פועל יוצא מהחזרה שנכרת בין הצדדים (מ/3 סעיף 5). עוד טענה, כי זכויות העוררת







## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 במקרקעין סויגו והותנו מלכתחילה במסגרת הסכם המשבצת המשקף את כוונת הצדדים  
2 ואת המדיניות הקרקעית של המשיבה. במסגרת ההסכם, הסכימו הצדדים לקיומה של חובת  
3 השבה במקרה של שינוי ייעוד (מ/3 סעיף 17). בעדותה טענה פוקס, כי אין ממש בטענת  
4 העוררת לפיה ההשבה הייתה בלתי רצונית שכן, היא נעשתה בהסכמה. פוקס העידה, כי לא  
5 הייתה לעוררת ברירה ממש והוסיפה, כי **העוררת נתנה הסכמה מראש כאשר חתמה על**  
6 **הסכם משבצת** (עמ' 11 ש' 24-21). עמדתה של פוקס מקובלת עליי.  
7  
8 28. בעת נטילת החזקה בקרקע לא הפעילה רשות מקרקעי ישראל סמכות הפקעה אלא פעלה על  
9 פי הסמכויות שהוקנו לה בהסכם שנכרת בינה לבין העוררת. ההליך אשר במסגרתו הוחזרה  
10 החזקה בקרקע לידי רשות מקרקעי ישראל ושולמו פיצויים לעוררת נעשה בהתאם לאמור  
11 בהסכם בין העוררת לרשות מקרקעי ישראל. אף אם במועד בו נטלה רשות מקרקעי ישראל  
12 את הקרקע מאת העוררת הדבר נעשה בניגוד לרצון העוררת ואף אם העוררת נקטה הליכים,  
13 אשר לא עלו בהצלחה, נגד שינוי הייעוד ולא הייתה מעוניינת בו, הרי שהדרישה להשבת  
14 הקרקע נעשתה בהתאם לתנאים עליהם הסכימו הצדדים מראש במסגרת ההסכם שנכרת  
15 ביניהם. הצדדים להסכם הסכימו, במועד כריתתו, כי יהיה על העוררת להשיב את הקרקע  
16 לרשות מקרקעי ישראל לדרישתה בעקבות שינוי ייעוד המקרקעין. בהתקיים הנסיבות  
17 **המוסכמות** אין לקבל טענה לפיה מדובר בכפיה. מפגש הרצונות בעניין זה התקיים במועד  
18 כריתת ההסכם אשר כלל את ההוראה האמורה. אין בידי העוררת לטעון לכפיה, כאשר רשות  
19 מקרקעי ישראל פועלת על פי זכותה בהסכם שנכרת בין הצדדים.  
20  
21 29. אציין, כי בית המשפט העליון דחה ערעור על פסק דין שנתנה וועדת הערר במקרה דומה  
22 למקרה בו עסקינו. בית המשפט העליון ציין, כי במקרה אשר נדון לפנינו בחוזה בין מינהל  
23 מקרקעי ישראל לבין המערערים נקבע, כי אם יחול שינוי ביעוד החלקה יהיה המינהל רשאי  
24 להביא את תקופת החכירה לידי סיום מוקדם ובעקבות זאת נחתם הסכם פיצוי. בית המשפט  
25 העליון הוסיף וציין, כי המערערים טוענים, כי חל בעניינם סעיף 48 לחוק וכי טענה זו נדחתה  
26 על ידי וועדת הערר. בית המשפט העליון דחה את הערעור וקבע, כי במצב דברים זה מדובר  
27 בפעולות במישור החוזי ולא במישור ההפקעה המבוסס על פעולה שלטונית כופה מכוח הוראה  
28 מפורשת בחוק. נקבע, כי במקרה האמור "**אין כלל הפקעה**" (ע"א 8134/99 **ברוך ויניצקי נ'**  
29 **מנהל מס שבח מקרקעין מרכז**). הדברים אשר נקבעו בפסק הדין של בית המשפט העליון וכן  
30 בפסק דינה של וועדת הערר שדנה בתיק בגלגולו הראשון במסגרת עמ"ש 597/98-600/98 **ברי**  
31 **דין נ' מנהל מס שבח מקרקעין מרכז** יפים ורלוונטיים למקרה שלפנינו.  
32



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

30. חייט העיד, כי החוזה מוכתב למערערת ואין בידה לערער עליו וכי מדובר בדברים שקבועים מראש (עמ' 3 ש' 26-27). הוא אישר שחתם על הסכם השכירות. לשאלה, אם התייעץ לפני כן השיב, כי קיבל את ההסכם ולא היה בידו שלא לחתום או לשנות סעיפים (עמ' 5 ש' 32-35, עמ' 6 ש' 1-2). אין בטענות אלו כדי להשליך על העובדה, כי העוררת הייתה צד להסכם במסגרתו נתנה הסכמתה לסיום מוקדם של ההסכם בהתקיים נסיבות מסוימות. לא נטען ולא הוכח, כי נפל פגם כלשהו בכריתת ההסכם או, כי הוא לא משקף את הסכמת העוררת בעת כריתתו. אף אם תתקבל הטענה, כי העוררת העדיפה, כי סעיפים מסוימים לא יופיעו בהסכם, וביניהם הסעיף הרלוונטי, אין בכך כדי לסייע לה והיא מחויבת להסכם עליו חתמה מרצונה החופשי. אין לקבל טענה לפיה נטילת הקרקע בהתאם לתנאי ההסכם אשר העוררת הייתה צד לו נעשתה בכפיה. אף אם השבת הקרקע נעשתה בניגוד לרצונה במועד ההשבה, הרי שההשבה נעשתה על סמך הסכמת העוררת שניתנה במעמד כריתת ההסכם עם רשות מקרקעי ישראל. משכך, הרי שאין מדובר בהפקעה, אשר מוגדרת, כאמור, כרכישה **כפויה** של זכויות פרטיות במקרקעין. למעלה מהדרוש אציין את המובן מאליו, כי גם זכותה של העוררת במקרקעין טרם הושבו למשיבה היא מכוחו של ההסכם האמור ואלמלא ההסכם אזי כלל לא היו לה זכויות במקרקעין.

31. בעת עדותו נטען בפני חייט, כי במהלך השנים שנחתמו הסכמים עם המערערת היו הליכים לשינוי ייעוד קרקעות של המערערת והליכים להרחבת היישוב אומן הסמוך שהחלו כבר בשנות ה-90. חייט העיד, כי אינו יודע אולם יודע שמדברים על הרחבות כל הזמן (עמ' 6 ש' 6-9). חייט העיד, כי החלו לדבר על ההרחבות סביב שנת 95 ושינוי ייעוד באזור של המערערת מקרקע חקלאית לקרקע למגורים אירעו מאמצע שנות ה-90 (עמ' 6 ש' 13-15). נטען בפניו, כי לאורך כל תהליכי התכנון וההרחבות, המערערת חתמה על הסכם שכירות לפיו כשמשנתה הייעוד המערערת מחזירה את הקרקע. חייט השיב, כי מעולם לא קרא את ההסכם וכי אין לו ברירה אלא לחתום (עמ' 7 ש' 1-6). הנה כי כן, העוררת חתמה על הסכם לפיו במקרה של שינוי ייעוד הקרקע יהיה בידי רשות מקרקעי ישראל לדרוש את הקרקע בחזרה. העוררת הייתה מודעת לקיומם של הליכים לשינוי ייעוד באזור במעמד חתימת ההסכם וכי סביר להניח, כי החזקתה במקרקעין היא לפרק זמן קצוב לאור שינויי הייעוד באזורה ואף על פי כן כרתה הסכם שכולל את ההוראה האמורה. אף אם העוררת לא הייתה מעוניינת בשינוי ייעוד הקרקע והשבתה הרי שלא מתקיים רכיב הכפייה לאור הסכמתה בהסכם עליו חתמה.

32. אציין עוד, כי בסעיף 22 להסכם צוין, כי למען הסר ספק מובהר, כי אין באמור בסעיף זה כדי לגרוע מהסמכויות בדבר הפקעת משבצת ו/או קבלת חזקה בה בהתאם לכל דין ולחוקי הפקעה לצרכי ציבור. הנה כי כן, ההסכם קובע אבחנה בין נטילת הקרקע חזרה לחזקת רשות



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מקרקעי ישראל במקרה של שינוי ייעוד לבין הפקעה בהתאם לחוקים שמכוחם בידי הרשות  
2 להפקיע מקרקעין. אף בכך יש כדי לתמוך, כי דרישת רשות מקרקעי ישראל להשבת הקרקע  
3 בעקבות שינוי ייעוד אינה בגדר הפקעה אלא מימוש זכותה החוזית.  
4
- 5 33. בהחלטת מועצה מספר 1285 נקבע, כי במקרה בו שונה ייעודם של מקרקעין בתכנית למטרת  
6 מגורים או תעסוקה והמקרקעין דרושים לצורך שיווק מיידי הרי שהמינהל ישלח לחוכר  
7 דרישת השבה. בסעיף 11 להחלטה נקבע, כי החלטה זו תחול על מקרקעין כאמור אשר נשלחה  
8 לגביהם דרישת השבה לחוכר תוך שנתיים ממועד אישור החלטה זו ולאחר המועד האמור  
9 יחולו על כלל המקרקעין המושבים הוראות חוזה החכירה והחלטות מועצת מקרקעי ישראל  
10 התקפות בדבר **הפסקת חכירה בקרקע חקלאית**.  
11
- 12 34. העוררת טוענת, כי מאחר ובמקרה בו עסקינן דרישת ההשבה נקבעה במסגרת התקופה בת  
13 השנתיים שצוינה בסעיף 11 האמור ומאחר והחלטת המועצה גוברת על החוזה הרי שאין  
14 במקרה דנן נפקות להוראות חוזה החכירה. אינני מקבלת טענה זו. החלטת המועצה מפרטת  
15 את הפיצוי והתמריצים שיקבל החוכר. אין בה כדי לשלול את תחולתו של ההסכם לעניין  
16 ההסכמה להשבת המקרקעין בנסיבות הרלוונטיות. השבת הקרקע לידי רשות מקרקעי  
17 ישראל נעשית מכוח זכותה החוזית של רשות מקרקעי ישראל ובמקרים הרלוונטיים מי  
18 שהשיב את הקרקע זכאי לפיצוי מיטיב בהתאם להחלטת המועצה. דרישת השבת הקרקע  
19 היא מכוח ההסכם והפיצוי המוגדל הוא מכוח החלטת מועצה מטיבה. אף במקרים בהם חלה  
20 החלטת המועצה הדבר אינו מבטל את תחולת ההסכם ואת ההיבט הרצוני שעולה ממנו. ברי,  
21 כי החלטת המועצה והוראות סעיף 11 בה לא נועדו כדי ליצור הבחנה בין מי שאינו עומד  
22 בהוראות סעיף 11, אשר לגביהם השבה תהיה מכוח ההסכם, לבין מי שעומד בהוראות הסעיף,  
23 כך שלגבי דרישת ההשבה אינה נובעת מההסכם ומזכותה החוזית של רשות מקרקעי ישראל  
24 ומשכך מדובר למעשה בהפקעה.  
25
- 26 35. טענה נוספת שהעלתה העוררת היא, כי ככל שהייתה דוחה את דרישת הפינוי, מינהל מקרקעי  
27 ישראל היה מפעיל את סמכותו לפנותה. חייט העיד, כי המערערת לא רצתה שייקחו את  
28 הקרקע וניסתה להתנגד אולם ברגע שאומרים להם שזה מה יש אז לא נותר להם אלא לקחת  
29 את הפיצוי (עמ' 5 ש' 20-22). לגבי הסכם הפיצוי מיום 11.11.15 העיד חייט, כי קיבלו את  
30 המסמך מהמינהל ולא היה בידם לערער. עוד העיד, כי אינו זוכר האם התייעצו עם עורך דין  
31 טרם חתימה ושב וטען, כי מרגע שמתקבלת החלטה אין בידם לערער עליה (עמ' 4 ש' 21-24).  
32 חייט אישר, כי המערערת חתמה על הסכם הפיצוי (עמ' 4 ש' 35). לטענתו, ניסו לשנות דברים  
33 בהסכם הפיצוי אולם הדברים היו עובדה מוגמרת ולא הייתה ברירה אלא לחתום (עמ' 5 ש')



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בעת עדותה נטען בפני פוקס, כי ההתדיינות וההסכמה של העוררת היו למעשה  
2 לעניין הפיצוי. היא השיבה, כי זה היה גם בנוגע להשבת הקרקע וכי מדובר בעסקת חבילה  
3 ואם העוררת מבקשת ליהנות מפיצוי מוגדל בהתאם להחלטה מיטיבה הרי שהיא מוכנה  
4 לפנות את הקרקע בלוח זמנים מאוד מצומצם. פוקס הוסיפה, כי אין דבר כזה פיצוי ללא פינוי  
5 וכי זה הולך ביחד (עמ' 10 ש' 28-35).
- 6
- 7 36. בעדותה התייחסה פוקס לשלוש החלופות שעמדו לפני המערערת: סירוב לפינוי ואז יש לרשות  
8 סעדים על פי החוק; היצמדות להוראות ההסכם בנוגע לזכות לתבוע פיצויים בעת דרישת  
9 פינוי בעקבות שינוי ייעוד ואפשרות שלישית- לפעול על פי החלטת מועצה מיטיבה. כלומר,  
10 לפעול להשבה מהירה של הקרקע וקבלת פיצוי גבוה עם תמריצים (עמ' 11 ש' 9-1).
- 11
- 12 37. הטענה כי לא הייתה לעוררת ברירה אלא לפנות את הקרקע ולחתום על הסכם הפיצוי אינה  
13 מלמדת שהדבר נכפה עליה. כאשר צד להסכם מפעיל את זכותו בהתאם להסכם אין לומר, כי  
14 הדבר נכפה על הצד השני להסכם, אשר נתן הסכמתו במועד החתימה. העובדה שהעוררת  
15 חתמה על הסכם הפיצוי בידיעה, כי ממילא אין בידה למנוע את השבת המקרקעין, בשלב זה  
16 או אחר, אין בה כדי לסייע לה לאור הקביעה, כי אין מדובר בכפייה מקום בו ההסכמה ניתנה  
17 במועד כריתת ההסכם. אף אם חתימתה על הסכם הפיצוי וההשבה אינה מלמדת על הסכמתה  
18 של העוררת להשבה ואינה שוללת טענת כפייה הרי שהסכמתה ניתנה בשלב מוקדם יותר, שלב  
19 כריתת הסכם השכירות, כמפורט לעיל.
- 20
- 21 38. אציין עוד, כי ככל שהעוררת לא הייתה נעתרת לדרישת ההשבה הרי שהסמכויות שהיה בידי  
22 רשות מקרקעי ישראל להפעיל היו הסמכויות המוקנות לה בהתאם לחוזה ולחוק ולא מכוח  
23 דיני ההפקעה. אף בכך יש כדי לתמוך בעמדת המשיבה, כי אין מדובר בהפקעה אלא במימוש  
24 זכותה של הרשות בהתאם להסכם שנכרת עם העוררת.
- 25
- 26 מכירה בשל צו של רשות מוסמכת
- 27
- 28 39. לחלופין טוענת העוררת, כי מדובר במכירה בשל צו של רשות מוסמכת בהתאם לסעיף 65  
29 לחוק ועל כן יש תחולה לסעיף 48ג. בסעיף 65 נקבע, כי "החלפת מקרקעין בשל צו רשות  
30 מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה כשלא שולם גם סכום הפרש  
31 בכסף או בשווה כסף - תהא פטורה ממש; שולם סכום הפרש כאמור - יראו את המוכר לעניין  
32 חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 ההפרש האמור, לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן". בסעיף 48 נקבע, כי  
2 זיכוי המס יינתן גם על מכירה לפי סעיף 65 לחוק.  
3  
4 40. שחיבר העיד, כי אם העוררת הייתה בוחרת לקבל קרקע חלופית אז זו הייתה עסקת חליפין  
5 שחייבת במס והפנה לסעיפים 64,65 ו-67 לחוק מיסוי מקרקעין (עמ' 9 ש' 14-15). לטענתו,  
6 במקרה כאמור השומות היו נקבעות לפי סעיפי החוק וכל מקרה לגופו (עמ' 9 ש' 19-20).  
7 שחיבר העיד, כי למיסוי מקרקעין מוגשות הרבה עסקאות של חליפין שהמנהל מחליף קרקע  
8 עם פרטיים והעסקאות ממוסות במס שבח ומס רכישה לפי הוראות החוק. המנהל פטור  
9 והפרט חייב (עמ' 9 ש' 27-28).  
10  
11 41. איני מקבלת את טענת העוררת, כי במקרה בו עסקינן מדובר במכירה לפי סעיף 65 לחוק.  
12 ראשית אציין, כי אין מדובר בהחלפת מקרקעין אלא בהשבתם וקבלת פיצוי כספי בעבור  
13 ההשבה. שנית, אף אם ניתן לגזור גזירה שווה בין האמור בסעיף 65 לבין מקרה שבו כל  
14 התמורה בעבור המקרקעין היא תמורה כספית הרי שבמקרה שלפני אין מדובר בנטילת  
15 מקרקעין בשל צו של רשות מוסמכת אלא בהשבת המקרקעין מכוח ההסכם עליו חתומה  
16 העוררת. אין בקיומן של החלטות המועצה כדי לתמוך בטענת העוררת בעניין זה. יש להבחין  
17 בין מקרה שבו הקרקע נלקחת בשל פעולה שלטונית חד צדדית לבין מקרה דוגמת המקרה  
18 שלפני שבו חוכר משיב את הקרקע בהתקיים התנאים המוסכמים בהסכם אשר נכרת בינו  
19 לבין רשות מקרקעי ישראל. כאמור, במקרה בו עסקינן הקרקע ניטלה מהעוררת על פי זכותה  
20 החוזית של רשות מקרקעי ישראל לפי ההסכם שנכרת בינה לבין העוררת.  
21  
22 שווי המכירה  
23  
24 42. כמפורט לעיל, מחלוקת נוספת שנתגלעה בין הצדדים היא בשאלה, האם שווי המכירה הוא  
25 מלוא שווי הפיצוי או שמא הפיצוי כולל רכיב שאין להביאו בחשבון בעת קביעת שווי המכירה.  
26  
27 43. בסעיף 1 להחלטת מועצה 1285 נקבע גובה הפיצוי בגין השבת מקרקעין. בסעיף 3א להחלטת  
28 המועצה האמורה נקבע, כי אם שונה ייעוד המקרקעין בתכנית למטרת מגורים הרי שישולם  
29 פיצוי מוגדל בתוספת של 50% כתמריץ להשבת המקרקעין במועד ההשבה. בהתאם לאמור  
30 נכרת עם העוררת הסכם פיצויים ושולם לה פיצוי מוגדל. העוררת טוענת, כי החלק האמור  
31 מסכום הפיצוי אשר מהווה הפיצוי המוגדל אינו חוסה תחת הוראות חוק מיסוי מקרקעין ויש  
32 להפחיתו משווי המכירה לצורך חישוב השבח. איני מקבלת טענה זו.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

1  
2 44. שווי המכירה, לפיו מחושב השבח, נקבע בהתאם לסכום הכולל שקיבלה העוררת עבור פינוי  
3 המקרקעין והשבתם לחזקת רשות מקרקעי ישראל. העוררת ביקשה לערוך אבחנה  
4 מלאכותית בין רכיבי סכום הפיצוי ששולם לה ואין מקום לאבחנה האמורה. הצדדים  
5 התייחסו לכלל לפיו "דין הפיצוי כדין הפרצה" וכל אחד מהם סבר, כי כלל זה תומך בעמדתו.  
6 בהתאם לעקרון האמור, הרי שיש לסווג את הפיצוי על פי הפרצה אשר הוא נועד למלא.  
7 במקרה בו עסקינן, הפיצוי אשר שולם לעוררת שולם **במלואו**, עבור פינוי המקרקעין והשבתם  
8 לחזקת רשות מקרקעי ישראל. הפיצוי המוגדל הוא תמריץ להשבה מהירה של המקרקעין  
9 ומהווה חלק מהפיצוי ששולם לעוררת עבור השבת המקרקעין. אצין, כי מקובלת עליי  
10 הדוגמא שפירטה המשיבה בסיכומיה אשר למקרה בו מוכר וקונה מסכימים על מחיר גבוה  
11 יחסית תוך שהם לוקחים בחשבון את נכונות המוכר להעברת הממכר לידי הרוכש בסד זמנים  
12 קצר. ברי, כי במקרה כאמור לא תתקבל טענה, כי לא יילקח בחשבון סכום התמורה במלואו  
13 בהתאם להסכם לצורך חישוב השבח. באותו אופן גם במקרה שלפני אין מקום לפרק את  
14 סכום הפיצוי למרכיבים שונים ולערוך ביניהם אבחנה. אין הצדקה, כי חלק מהפיצוי אשר  
15 שולם לעוררת עבור החזרת המקרקעין לא יילקח בחשבון בעת חישוב השבח. אף אם החלק  
16 האמור שולם כתמריץ להשבת מהירה של המקרקעין הוא עדיין חלק מהפיצוי עבור השבת  
17 המקרקעין ויש להביאו בחשבון בעת קביעת שווי המכירה.

18

19

### ניכוי הוצאות

20

21 45. עוד טוענת העוררת, כי יש לאפשר לה ניכוי הוצאות על פי סעיף 39 לחוק. המשיבה טוענת  
22 בעניין זה, כי לא הוכחו ההוצאות הנטענות ועל כן אין להתיר ניכויין מעבר למה שקבעה.

23

24 46. בסעיף 39 לחוק נקבע, כי "לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת  
25 הזכות במקרקעין או במכירתה". לצורך מיסוי הרווח האמיתי אשר צמח לנישום יש להפחית  
26 משווי המכירה את ההוצאות שנגרמו לנישום. על הנישום מוטל להוכיח את הוצאותיו  
27 ואת שיעורן.

28

29 47. העוררת טוענת, כי נגרמו לה הוצאות בשל גידולים חקלאיים שהיו במקרקעין. העוררת לא  
30 הציגה קבלות התומכות בטענותיה בנוגע להוצאות אלו ואף לא חוות דעת כלשהי. חייט נשאל  
31 בעדותו, האם יש לעוררת קבלות להציג בנוגע להוצאות הפינוי והשיב, כי אינו יודע. חייט טען,  
32 כי השקיעו בקרקע וכי כאשר פינו היו מטעים, צנרת וזיעה של אנשים שעבדו שם בשנות



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 החמישים וחפרו תעלות ניקוז בידיים (עמ' 7 ש' 11-16). בנוגע לניכוי הוצאותיה בגין הגידולים  
2 העוררת מבקשת להסתמך על אישור משרד החקלאות וטוענת, כי הוא מלמד על הגידולים  
3 במקרקעין. שחיבר העיד, כי אם רשום בהסכם שהיו גידולים אז היו וכי הוא יודע שגידולים  
4 כרוכים בעלות העצים וההשקיה (עמ' 9 ש' 10-13).
- 5
- 6 **48.** שחיבר נשאל לגבי עמדת הרשות לעניין סוגיית ההוצאות במקרה שבו יש בית בנוי והנישום  
7 הציג קבלות. בתגובה טען שחיבר, כי ניתן להכיר בהוצאות בהתאם להוראות הביצוע של  
8 מיסוי מקרקעין ולהעריך עלות בנייה בהתאם לקריטריונים ונהלים. לטענתו, **חייבים קבלות**  
9 **מלבד מקרים מסוימים** כאשר אין קבלות אולם משתכנעים שאין ברירה אחרת שכן המבנה  
10 קיים והושקעו עלויות בנייה ואז יכירו בהן לצורך ניכוי בהתאם לנהלים (עמ' 9 ש' 1-8).  
11 מעדותו של שחיבר עולה, כי האפשרות לגביה העיד בדבר ניכוי הוצאות בהעדר קבלות  
12 רלוונטית במקרים מסוימים ובהתאם לקריטריונים ונהלים של המשיבה. לא הוכח, כי  
13 במקרה בו עסקינן ניתן להתיר ניכוי בגין הוצאות אשר לא הובאה ראיה כלשהי לגבי קיומן  
14 ושיעורן. יש להבדיל בין מקרה בו קיים במקרקעין בית אשר ניתן להעריך את עלויות הקמתו  
15 אף בהעדר קבלות לבין מקרה בו יש אישור לפיו היו במקרקעין גידולים אולם אין בכך כדי  
16 ללמד דבר על היקף ההוצאות אשר יש להתיר לנכות **ואין כל כלים להעריך את גובה ההוצאות.**  
17
- 18 **49.** הנטל להוכיח את ההוצאות הנטענות מוטל על כתפי העוררת. עליה להוכיח, כי הוציאה  
19 הוצאות מותרות בניכוי ואת שיעורן. מצאתי, כי לעניין זה לא די באישור של משרד החקלאות  
20 לפיו היו גידולים בקרקע. לא ניתן ללמוד מאישור זה על שיעור ההוצאות. מעדותה של פוקס  
21 עולה, כי הפיצוי נקבע לפי סוג העיבוד. הדבר עולה בקנה אחד עם החלטת המועצה בה פורט  
22 שיעור הפיצוי לפי סוג העיבוד. לא ניתן ללמוד מהפיצוי האמור, אשר נקבע בהתאם לסוג  
23 העיבוד, על שיעור ההוצאות שהוציא הנישום ואשר יש להתיר לו לנכות. טענת העוררת באשר  
24 לשיעור ההוצאות המשמעותי אשר יש להתיר לה לנכות נטענה בעלמא ולא נתמכה בראיה  
25 כלשהי שניתן ללמוד ממנה על שיעור הוצאותיה של העוררת.  
26
- 27 **50.** במסגרת סיכומיה ביקשה העוררת, כי יותר לה ניכוי הוצאות שכר טרחת עו"ד בסך 35,000  
28 ש. טענה זו לא נטענה על ידי העוררת במסגרת הערר, בו טענותיה בנוגע לניכוי הוצאות  
29 התמקדו בהוצאות בגין הגידולים בקרקע, כמפורט לעיל. מטעם זה כשלעצמו דין טענה זו  
30 להידחות. בשים לב שאנו מצויים בהליך הבוחן סבירות ההחלטה המנהלית שהתקבלה על  
31 יסוד הנתונים שהובאו לפני הרשות המנהלית. יחד עם זאת, ככל שהמשיבה תגיע למסקנה,  
32 מהאסמכתאות שצורפו כעת ועל אף שטענה זו לא נטענה בשלב ההשגה (ראו נספח ד' לתצהירו



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

1 של שחיבר), כי הוצאות אלו נופלות במסגרת סעיף 39 לחוק ראוי, כי הוצאות אלו יותרו בניכוי  
2 וזאת מבלי לגרוע מעמדתי, כי דין הערר על כל רכיביו להידחות מהנימוקים שפורטו.  
3  
4 51. לעניין זה אוסיף, כי בהתאם לסעיף 39(7) ו-39(א7) לחוק לשם קביעת סכום השבח יש להתיר  
5 ניכוי של שכר טרחת עורך דין ושכר טרחת שמאי מקרקעין ומודד מוסמך אשר שילם המוכר  
6 בקשר לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה. העוררת טענה, כי מדובר בסך של 35,000 ₪  
7 בגין שכר טרחת עורך דין והפנתה לשני נספחים אשר צורפו לסיכומיה. אחד מהמסמכים  
8 (נספח ח' לסיכומי העוררת) הוא חשבונית על סך 17,550 ₪ כולל מע"מ. מדובר בחשבונית של  
9 אבישי מלכא ושות' מיום 30.10.16, כשנה לאחר כריתת הסכם הפיצוי וההשבה. מהמסמך  
10 לא ניתן ללמוד עבור מה שולם הסכום המפורט בחשבונית. המסמך השני (נספח ט') לסיכומי  
11 העוררת הוא פירוט חשבון על סך 23,400 ₪, כולל מע"מ. המסמך האמור הוא מיום 16.11.15,  
12 בסמוך למועד בו נחתם הסכם ההשבה והפיצוי. צוין במסמך, כי הסכום האמור הוא עבור  
13 ייעוץ וליווי המושב בהשבת קרקע למנהל. עם זאת, מהמסמך לא עולה, כי הסכום שולם על  
14 ידי העוררת. העוררת לא צירפה חשבונית/קבלה כי שילמה את הסכום האמור, זאת אף  
15 שחלפו כבר שלוש שנים ממועד המסמך.

### התוצאה

18  
19 52. הנה כי כן, במקרה שלפנינו נטילת המקרקעין מהעוררת לא נעשתה מכוח אחד מחוקי  
20 ההפקעה ולא התבצע במקרה בו עסקינן הליך הפקעה. כמו כן, אין מדובר במכירה מכוח צו  
21 של רשות מוסמכת. תחת זאת, רשות מקרקעי ישראל פעלה בהתאם לזכות המוקנית לה  
22 בהסכם שנכרת בינה לבין העוררת. במועד כריתת ההסכם הסכימה העוררת, כי בהתקיים  
23 נסיבות מסוימות יהיה בידי רשות מקרקעי ישראל לדרוש את השבת המקרקעין במהלך  
24 תקופת הסכם החכירה. משהתקיימו הנסיבות המפורטות בהסכם ורשות מקרקעי ישראל  
25 פעלה בהתאם לזכות המוקנית לה ודרשה את השבת המקרקעין, הרי שנטילת הקרקע נעשתה  
26 בהתאם להסכמות שהתגבשו בין הצדדים ובאו לידי ביטוי בהסכם החכירה ואין לקבל את  
27 טענת העוררת כי מדובר בכפייה. לפיכך, איני מקבלת את טענת העוררת, כי מדובר בהפקעה  
28 או בנטילת מקרקעין בשל צו של רשות מוסמכת ובשל כך היא זכאית לזיכוי לפי סעיף 48ג  
29 לחוק.

30  
31 53. כמו כן, איני מקבלת את טענת העוררת לפיה אין להביא בחשבון את סכום הפיצוי המוגדל  
32 אשר שולם לה וכי על חלק זה לא חל חוק מיסוי מקרקעין. הפיצוי שולם לעוררת בעבור השבת







## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 המקרקעין ומהווה, כולו, סכום המכירה. אין מקום לערוך אבחנה בין חלקי סכום הפיצויים  
2 ששולמו לעוררת בעבור השבת המקרקעין. אין בעובדה ששולם לעוררת סכום גבוה יותר  
3 כתמריץ להשבה מוקדמת בכדי להצדיק היעדרות לטענתה לפיה חלק מהפיצוי לא יובא  
4 בחשבון בעת קביעת השבח.  
5  
6 54. בהתאם לסעיף 39 יש להתיר ניכוי הוצאות. אולם, על העוררת מוטל הנטל להוכיח, כי הוציאה  
7 את ההוצאות האמורות ואת שיעורן. לא שוכנעתי, כי נפל פגם בהחלטת המשיבה אשר מצאה  
8 שלא להתיר ניכוי הוצאות בגין השקעות בגידולים. מקובלת עליי טענת המשיבה, לפיה לא די  
9 באישור משרד החקלאות בדבר קיומם של גידולים במקרקעין ואין באישור זה כדי ללמד על  
10 היקף ההוצאות אשר יש לנכות ואת שיעורן. העוררת אינה זכאית לניכוי הוצאות שלא  
11 הוכיחה. זאת ועוד, העוררת לא הוכיחה, כי נספח ח' לסיכומיה הוא בגין תשלום אשר ניתן  
12 לנכות בהתאם להוראות סעיף 39 וכן, כי שילמה את הסכום המפורט בנספח ט' לסיכומיה.  
13 יחד עם זאת כפוף להוכחת הנטען לשביעות רצון המשיבה, כן אמליץ למשיבה לשקול התרת  
14 הסכום האמור בניכוי.  
15  
16 55. לאור כל האמור לעיל, עמדתי, כי לא נפל פגם בהחלטת המשיבה בהשגה שהגישה העוררת.  
17 בנסיבות אלו, אמליץ ליתר חברי הוועדה לדחות את הערר. עוד אמליץ לחברי בנסיבות שלא  
18 לעשות צו הוצאות וזאת לאור העובדה, כי אי הכרה בהוצאות לניכוי בגין עלות הגידולים  
19 הייתה אך ורק בשל היעדר הוכחה ולא בהכרח, כי לא היו הוצאות כאמור ועל כן נראה לי  
20 בנסיבות שלא להטיל על העוררת הוצאות נוספות.  
21  
22  
23  
24

### עורך דין אברהם הללי חבר ועדה :

- 25  
26  
27 1. קראתי את פסק דינה המלומד של כב' יו"ר ועדת ערר השופטת עירית הוד, ואני סבור שצריך  
28 לבחון את הנושא שבמחלוקת בהיבט נוסף, כי מעיון בערר מתעוררת שאלה מהותית: האם  
29 יש לפנינו עסקה במקרקעין בין מוכר לקונה שמחייבת את הצדדים לעסקה, להצהיר עליה  
30 לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג - 1963 (להלן "חוק מיסוי מקרקעין"), או



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 שאין כאן עסקה במקרקעין. מכאן מתעוררת שאלת החלת הוראות חוק מיסוי מקרקעין  
2 עליה, כי הרי כאן אין מוכר וקונה, כהגדרתם בחוק החוזים (חלק כללי) תשל"ג-1973(להלן  
3 "חוק החוזים"). לא מצאתי שיש כאן הפקעת זכות במקרקעין, כל אשר יש כאן הוא, סיום  
4 זכות שכירות שיש למחזיק בקרקע אשר הושכרה לו על ידי בעליה לזמן ארוך אשר לפיו ניתן  
5 להפסיק את השכירות בטרם סיום התקופה הנקובה בחוזה השכירות על ידי המשכיר, בקרות  
6 אירוע שהוגדר בחוזה השכירות. המשכירה כאן היא רשות מקרקעי ישראל, (להלן: "רמ"י")  
7 שעשתה שימוש בזכות המוקנית לה בחוזה השכירות, והודיעה על ביטול השכירות והחזירה  
8 לעצמה את החזקה במקרקעין נושא הדיון, באופן ששללה מהמחזיק להמשיך ולהחזיק  
9 במקרקעין, או כפי שנטען על ידי העוררת בלשון לא משפטית הרשות הפקיעה את הזכות שיש  
10 לעוררים במקרקעין, לכן העוררת סבורה שיש להחיל במקרה זה את סעיף 48.ג. לחוק מיסוי  
11 מקרקעין כי הרשות – רמ"י- שללה מהמחזיק את זכות החזקה שלו, תשלום 50% משיעור  
12 המס שבח שחל בעסקת מכר רגילה.  
13
- 14 2. מעיון מדוקדק בעובדות, הגעתי למסקנה כי במקרה בו דנים, לא מצאתי שיש עסקה  
15 במקרקעין בין מוכר לקונה כהגדרת עסקה במקרקעין. כל אשר יש כאן סיום חוזה שכירות,  
16 על ידי המשכירה כי נתקיימה העילה שמקנה סמכות זו למשכירה בכך ששונה יעוד הקרקע  
17 מקרקע חקלאית לבניה. ואמנם המשכירה פעלה בהתאם לזכות המוקנית לה על פי חוזה  
18 השכירות וקיצרה את תקופת השכירות בכפוף לתשלום פיצוי על השקעותיו והוצאותיו של  
19 השוכר כקבוע בחוזה השכירות, ושלמה פיצוי שנקבע שיעורו וחישבו לפי חוזה השכירות שבו  
20 עסקינן. חישוב הפיצויים ושיעורם נעשה בהתאם לסיכום בין העוררים לבין רמ"י כהגדרתו  
21 בחוק יסוד מקרקעי ישראל התש"ך - 1960 (להלן "חוק יסוד מקרקעי ישראל") ובחוק מינהל  
22 מקרקעי ישראל. לפיכך מכל האמור אינני רואה שהתרחשה כאן עסקת מכר מקרקעין ממוכר  
23 לקונה כפי שזה קבל ביטוי בחוק מיסוי מקרקעין.  
24
- 25 3. אני רואה צורך גם להתעכב על השימוש במונח המשפטי "הפקעה"  
26 כשהכוונה במושג זה היא רכישה הקניין על פי דין, שלא בהסכמת הבעלים.  
27 לטענת העוררת כאן התרחשה הפקעת זכות קניינית של העוררת שלא  
28 בהסכמתה על ידי החזרת החזקה במקרקעין ממחזיק כדין למשכירה  
29 לצורך זה עיינתי בשני חוקים שבהם הזכות במקרקעין מועברת לרשות  
30 המוסמכת לרכוש זכות קנין בהתאם לאחד משני החוקים האחד: חוק  
31 רכישת מקרקעין (אישור פעולות ופיצויים) תשי"ג - 1953, להלן חר"ם  
32 אשר לא חל במקרה בו עוסקים, או לפי החוק השני הוא פקודת הקרקעות  
33 (רכישת לצורכי ציבור) 1943, להלן "הפקודה" אשר גם חוק זה לא חל



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בנושא בו אנו עוסקים. ובעיון בשני חוקים אלה לא מופיע המונח "הפקעה"  
2 מדובר בהם על "רכישה", כלומר קבלת קנין במקרקעין שלא בהסכמת בעל  
3 המקרקעין ובניגוד לרצונו. ברם כשהרשות המוסמכת עושה שימוש בכל  
4 אחד מחוקים אלה לפי הענין, ושלא על דעת בעלי הזכות במקרקעין, ואין  
5 נפקא מינא אם זו בעלות או חזקה, הרכישה מתבצעת בשני המקרקעין  
6 שלא על דעת בעלי הזכות במקרקעין ואף בניגוד לרצונו של בעל הזכות  
7 במקרקעין היתה זו בעלות או זו חזקה, זאת בתנאי שהרכישה נעשית כנגד  
8 מתן פיצוי הולם בעבור הזכות הנרכשת על פי חוקים אלה ובתנאי נוסף  
9 שהמקרקעין הנרכשים ישמשו את היעוד לשמו נרכשו, דהיינו לטובת הציבור,  
10 או למטרה אשר נקבעה על ידי המדינה בחוק והיא מטרה חיונית שנעשית  
11 לטובת כלל הציבור ולשם קיום מטרותיה של המדינה לטובת הציבור. ברם  
12 שימוש בחוק הישראלי ובפקודה המנדטורית שזכרו, לא פוטר את בעל  
13 המקרקעין להפריש חלק מהקרקע שבבעלותו לפי הפקודה, לצורכי ציבור  
14 ללא תמורה.
- 15  
16 4. יודגש כאן שוב, כי רשויות המדינה העושות שימוש בחוקים אלה, מחויבות  
17 לשלם לבעל הזכות במקרקעין את שווי המקרקעין שנקבע לפי שומה של  
18 שמאי מקרקעין, וזה מהוה מחיר מלא של שווי המקרקעין הנרכשים על פי  
19 דין. רכישה זו מחייבת לפי חוק מיסוי מקרקעין את בעל המקרקעין לשלם  
20 מס שבח בשיעור 50% מהמס שחל על עסקת הרכישה.  
21
- 22 5. במקרה בו אנו דנים לא הופקעה זכות שיש לאזרח במקרקעין, ולא נעשה  
23 שימוש בחר"ם ו/או בפקודה, כאן מתרחש ביצוע "חווה שכירות לזמן ארוך"  
24 שהקנה זכות חזקה ושימוש לשוכר על ידי אחד הבעלים הכלולים בהגדרת  
25 "מקרקעי ישראל" בחוק יסוד מקרקעי ישראל שהם: מדינת ישראל, רשות  
26 הפיתוח, או קק"ל אשר המקרקעין שבבעלותם המנוהלים על ידי רשות  
27 מקרקעי ישראל (להלן "הרשות"). בערר זה, כאמור, מדובר במקרקעין  
28 שהרשות העמידה אותם בשעתו לרשות העוררת בשכירות לזמן ארוך, אשר  
29 בסיומה המקרקעין חוזרים לבעל המקרקעין, אלא אם תוארך תקופת  
30 השכירות ועד סיום ההארכה, או התארכותה. ראוי לציון כאן שהרשויות  
31 הכלולות בהגדרת חוק יסוד מקרקעי ישראל רכשו בעתם את המקרקעין,  
32 לפיתוח הארץ וישובה.  
33



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

6. כפי שעולה מן הדברים שנאמרו ונכתבו, העוררת לא טענה בצורה מפורשת  
שבמקרה הנדון, כי אין לראות בהחזרת החזקה במקרקעין משום עסקה  
במקרקעין, היא גם לא טוענת שלא שונה יעוד הקרקע שמחזיקה בה  
בשכירות, וגם לא כפרה בזכות הרשות לבטל את זכות השכירות והחזרת  
החזקה במקרקעין לרמ"י, היא גם אינם מערערת על סמכות רמ"י לסיים את  
חוזה השכירות, כפי שנקבע בחוזה השכירות עצמו.
7. מלשון כתב הערר עולה כי מקובל על העוררת כי חל שינוי ביעוד הקרקע  
מחקלאית לבניה ובכך קמה לרמ"י הזכות לסיים את השכירות, אלא שיש  
לעוררת שתי טענות: האחת, כי הייתה "הפקעה" של הזכויות במקרקעין  
וכיון שכך שיעור מס השבח שחל תשלומו על ידי המחזיקים לשלמו הוא  
50% מסכום מס השבח השלם, שחל במכירת זכות במקרקעין בין מוכר  
לקונה וכי כאן רכישת הזכות על ידי מקבל הזכות נעשתה, כאמור בכפיה  
(בהפקעה). נטען עוד על ידי העוררת כי המשיב לא קיזז את עלות  
ההשקעות או כל ההוצאות שהושקעו בקרקע על ידי השוכר.
8. סוף דבר כפי שעולה מכתבי הטענות והתנהלות העוררת בדיון, למעשה היא  
זנחה בכך את הטענה "שאין כאן עסקה במקרקעין", והטענה שאין כאן מוכר  
וקונה כמשמעותו בחוק החוזים, בין מוכר ברצון לקונה ברצון וטענו כי  
התרחשה כאן הפקעת זכות במקרקעין, ולא טענו כמתחייב לטעון בדבר  
סיום שכירות בטרם מועד סיומה על פי חוזה השכירות, לפיכך אני מצטרף למסקנה אליה  
הגיעה כב' היו"ר השופטת עירית הוד, ומסכים  
לדחית הערר מבלי לחיב את העוררים בהוצאות משפט וש"ט מן הטעם  
שהובא שם.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

### עו"ד חיים שטרן, חבר הוועדה:

- 1
- 2
- 3 1. מסכים אני עם פסק דינה של כב' יו"ר הוועדה, נימוקיו ותוצאותיו, ואף אני סבור כי יש לדחות
- 4 את הערר. עם זאת, מקובלות עליי גם המלצותיה של כב' יו"ר הוועדה המופנות למשיב, בכל
- 5 הנוגע לניכוי נוסף של הוצאות מסוימות, כמפורט שם.
- 6
- 7 2. סבורני כי שוגה חבר הוועדה הנכבד, עו"ד א. הללי, באם אכן מחזיק הוא עדיין בעמדתו כי
- 8 אין לפנינו "עסקה" במקרקעין. מעבר לעובדה שאף העוררת עצמה פסקה מלטעון טענה זו
- 9 בפנינו, והתמקדה בטענתה כי זכאית היא אך להטבת מיסוי, (בהתבסס על סעיף 48 לחוק
- 10 מיסוי מקרקעין המתייחס למיסוי בגין הפקעה) הרי שלטעמי אין ספק כי במקרה דנן נעשתה
- 11 בין הצדדים (רשות מקרקעי ישראל [רמ"י] מזה והעוררת מזה) עסקה במקרקעין, כמשמעותה
- 12 בחוק מיסוי מקרקעין (להלן - "החוק").
- 13
- 14 3. למען האמת, החוק איננו נוקט כלל במונח "עסקה", אשר אמנם שגור הוא בפייהם של
- 15 העוסקים בעסקי נדל"ן ומקרקעין, ואולם המונח המשפטי עליו מתבסס החוק הינו המונח
- 16 "מכירה".
- 17
- 18 4. מכירה מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין היתר, כך: "הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או
- 19 ויתור עליה..." וכל זאת בין אם המכירה נעשתה בתמורה ובין אם ללא תמורה.
- 20
- 21 5. מכאן, שבין אם נראה בעסקה שבין רמ"י לבין העוררת, כמכירה במובן של העברת זכות
- 22 במקרקעין ו/או מכר חוזר בדמות השבת המקרקעין, לרבות מלוא הזכויות שבהם, אשר היו
- 23 נתונות לעוררת, עת חכרה היא את המקרקעין מאת רמ"י (זכות חכירה לדורות וזכות חזקה
- 24 ושימוש בלעדית), ובין אם נראה בעסקה זו כויתור על מלוא זכויותיה הנ"ל של העוררת
- 25 במקרקעין, הרי שבין כך ובין כך, הדבר נתפס ונופל להגדרתה של "מכירה", כאמור לעיל.
- 26
- 27 6. מסכים אני עם כב' יו"ר הוועדה כי תנאי ההשבה החוזי, אשר היה כלול מראש בחוזה שבין
- 28 הצדדים, נטע את גרעין המכר החוזר/עסקת ההשבה כבר ביום כריתת חוזה החכירה שבין
- 29 הצדדים.
- 30



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 16-10-34139-10 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת

תיק חיצוני:

7. לעניין זה נכון יהיה לסווג את חוזה החכירה שבענייננו כחוזה "על תנאי" בהתאם לסעיף 27(א) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973. סעיף זה קובע כי "חוזה יכול שיהיה תלוי בהתקיים תנאי (להלן - תנאי מתלה) או שיחדל בהתקיים תנאי (להלן - תנאי מפסיק)". סבורני כי מאחר ובעת שינוי ייעודם של המקרקעין נשוא החוזה, זכאי היה המחכיר להביא לסיומו של החוזה ולדרוש את השבת מלוא זכויותיו של החוכר במקרקעין, לידי המחכיר, הרי שמדובר כאן בחוזה על תנאי, הכולל תנאי מפסיק.
8. אגב כך, חובת השבה זו עולה אף מכוח דיני החוזים כשלעצמם, הקובעים כנורמה כללית כי מקום שבוטל חוזה, בין אם בשל פגם בכריתתו, או הפרתו, או מכל סיבה אחרת, על כל צד להשיב לצד האחר את שקיבל על-פי החוזה (ראה למשל סעיף 21 לחוק החוזים).
9. כמובן, שעקרון ההשבה נתון אף הוא להסכמה חוזית מפורטת ומדוקדקת יותר בין הצדדים, אשר פרטיה יובאו בד"כ כבר בעת כריתת החוזה, כפי שאכן נעשה בענייננו בחוזה החכירה שנכרת בין רמ"י לעוררת.
10. לא למותר אף לציין את שרשרת החלטות מועצת מקרקעי ישראל שמספרן: 1285, 1426 ו-1470, אף כי אמנם אין להן מעמד של חוק, צו או תקנה, אך יש בהן כדי להצביע על המערכת הנורמטיבית השוררת הלכה למעשה בקרקע המציאות מזה שנים רבות, בכל הנוגע לחוזי חכירה חקלאיים.
11. החלטות מועצה אלו, הנושאות כותרת זהה; "הפסקת חכירה בקרקע חקלאית שייעודה שונה למטרת מגורים ותעסוקה", ואשר על פיהן נעשות עסקאות ההשבה בין רמ"י ומדינת ישראל לבין בעלי זכויות החכירה לדורות, לפחות החל משנת 2013 ועד עתה, חוזרות ומורות כי: "כל צד יישא בתשלום המסים, האגרות או ההיטלים החלים עליו לפי דין, וכל תשלום החל על המקרקעין עד למועד ההשבה, לרבות מס שבת, יחול על החוכר" (סעיף 9.4 מהחלטה מס' 1285, סעיף 4.4 מהחלטה מס' 1426 וסעיף 4.4 מהחלטה מס' 1470). החלטה 1285 היתה בתוקף בעת כריתת הסכם ההשבה והפיצוי משנת 2015 בין רמ"י לבין העוררת, והסכם זה מאזכר את החלטות מועצת מקרקעי ישראל המהוות חלק בלתי נפרד ממנו.
12. סופו של דבר, אף אני סבור כי יש לדחות את הערר, וכי על המשיב לקבל על עצמו את המלצותיה של כב' יו"ר הוועדה, כמפורט בפסק דינה.



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963 ליד  
בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 16-10-34139 אגודת ניר יפה - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ -  
570014795 נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נצרת**

תיק חיצוני:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, השופטת עירית הוד לדחות את הערר ללא צו להוצאות.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר וועדה

אברהם הללי, עו"ד  
חבר הוועדה

עירית הוד, שופטת  
יו"ר הוועדה

- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, כ"א כסלו תשע"ט, 29 נובמבר 2018, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת

- 12
- 13
- 14
- 15

