



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

1

בפני:
כב' השופטת אורית וינשטיין – יו"ר
גב' גלית יחזקאלי-גולן, רו"ח
מר שמעון פסטנברג, רו"ח

העורר:
ד"ר לאונרד גולדברג
ע"י ב"כ עו"ד ש. אלקלעי ואח'

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה - אזורחי

2

פסק דין

3

4

השופטת אורית וינשטיין:

5

6 בין העורר, ד"ר לאונרד גולדברג (להלן – **העורר**) לבין ה"ה טל צעירי, רביב צעירי ודורון צעירי, וכן
7 ה"ה דורון ושלמית צעירי (להלן יכוננו יחד – **צעירי או המוכרים**) נכרתו שני הסכמים, לפיהם מכרו
8 צעירי לעורר את זכויותיהם בקרקע חקלאית, שבעלות מינהל מקרקעי ישראל. במסגרת ההסכמים
9 הצהירו המוכרים כי הם זכאים להירשם כחוכרי המקרקעין, נשוא ההסכמים וכי הינם בעלי זכות
10 חזקה ייחודית במקרקעין במשך עשרות שנים. עוד הצהירו המוכרים במסגרת שני ההסכמים כי לא
11 היה ברשותם חוזה חכירה תקף במועד החתימה על ההסכמים.

12

13 האם בהסכמים האמורים נכרתו בין העורר למוכרים עסקאות לרכישת "זכות במקרקעין"
14 כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **חוק**
15 **מיסוי מקרקעין**), המקימות כלפי העורר, הרוכש, חבות בתשלום מס רכישה?

16

17 זו השאלה אשר הובאה לפתחנו.

18

19



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

התשתית העובדתית:

- 1
- 2
- 3 1. העורר הינו, על פי הנטען, תושב יוסטון ארה"ב, אשר הסמיך את מר שרון רוזנברג (להלן –
- 4 **רוזנברג**) לשמש כנציגו בישראל, בין היתר בניהול ועיבוד המקרקעין שבבעלותו ו/או
- 5 בחירתו ו/או בחזקתו של העורר (סעיף 1 לתצהיר העדות הראשית של רוזנברג).
- 6 העורר חיפש קרקע לצרכי חקלאות, ובאמצעות רוזנברג, הגיע להסכמות עם צעירי, אשר
- 7 באותה עת החזיקו בקרקעות חקלאיות באזור זיכרון יעקב. רוזנברג העיד כי הינו דור
- 8 חמישי בזיכרון יעקב ובעל היכרות עם המקרקעין והתושבים באזור והוא זה אשר מצא
- 9 עבור העורר את המקרקעין נשוא הערר.
- 10
- 11 2. בהתאם לכך, רכש העורר מצעירי חלקים מאדמות חקלאיות, שהיו בבעלותם, במסגרת שני
- 12 הסכמים, אשר נחתמו ביום 11.12.12 כדלקמן:
- 13
- 14 א. העורר רכש מקרקעין בשטח של 34,565 מ"ר בחלק מחלקה 14 בגוש 11701; חלק
- 15 מחלקות 6, 7, ו-17 בגוש 11702 וחלק מחלקות 37, 39, 40, ו-44 בגוש 12075 –
- 16 מקרקעין אלו נרכשו מה"ה טל, רביב ודורון צעירי תמורת סך של 670,000 ₪ (להלן –
- 17 **ההסכם הראשון**). ההסכם הראשון צורף כנספח 1 לתצהיר רוזנברג.
- 18
- 19 ב. העורר רכש מקרקעין בשטח של 12,542 מ"ר בחלק מחלקות 17 ו-22 בגוש 12069;
- 20 וחלק מחלקה 2 בגוש 12074 – מקרקעין אלו נרכשו מה"ה דורון ושולמית צעירי
- 21 תמורת 230,000 ₪ (להלן – **ההסכם השני**). ההסכם השני צורף כנספח 2 לתצהיר
- 22 העדות הראשית של רוזנברג.
- 23 ההסכמים יכוננו להלן יחד – **הסכמי המכר**.
- 24
- 25 ג. בשני ההסכמים מופיעה במבוא לכל הסכם הצהרה של המוכרים לפיה הם זכאים
- 26 להירשם כחוכרים והנם בעלי זכות החזקה הייחודית במקרקעין נשוא כל הסכם,
- 27 אשר הוגדרו כ"ממכר".
- 28 בשני ההסכמים מופיעות הצהרות של המוכר, בסעיף 2 לכל הסכם כאמור, לפיה
- 29 הממכר הינו בבעלות רמ"י, כי הממכר הוחזק קודם לכן על ידי סבם של המוכרים,
- 30 מר יעקב צעירי ז"ל, וכי בשים לב לכך, המקרקעין מצויים בחזקתם של המוכרים
- 31 מזה למעלה מחמישים שנה.
- 32
- 33



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עוד ובנוסף מוצהר בהסכמים כי למוכרים אין חוזה חכירה תקף ביחס למקרקעין,
- 2 כי ביחס לחלק מהמקרקעין חוזה החכירה האחרון נחתם ביום 30.3.2009 ותקופתו
- 3 – 19 שנה מיום 14.10.1990 עד 13.10.2009, וכי בידי המוכרים מכתבי אישור
- 4 מרמ"י מיום 10.3.1981 ביחס לחלק מהחלקות נשוא ההסכם לפיהם החלקות
- 5 הנקובות במכתבי האישור מוחזקות על ידי המוכרים מאז ספטמבר ונובמבר שנת
- 6 1967. העתקי חוזה החכירה האמור ומכתבי האישור מרמ"י צורפו כנספחים
- 7 להסכמי המכר.
- 8
- 9 בנוסף הוצהר על ידי המוכרים בהסכמי המכר כי לאחר חתימת ההסכם יעשו
- 10 כמיטב יכולתם לחתימה על חוזה חכירה חדש עם המינהל, כאשר כל הטיפול בכך
- 11 יחול על הקונה, וכן צוין כי "המינהל דרש קודם לחידוש חוזה חכירה, להמציא לו
- 12 מפת מדידה עדכנית".
- 13
- 14 המוכר הוסיף וציין במסגרת אותו סעיף הצהרות כי מאחר ואין לו חוזה חכירה
- 15 בגין הממכר – הוא סבור כי אינו חייב במס שבח בגין הממכר מאחר ואין לו "זכות
- 16 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
- 17
- 18 3. ביום 19.12.12 הגיש העורר למשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**), הצהרות
- 19 על שני הסכמי המכר. העורר טען כי ההצהרות מוגשות מטעמי זהירות בלבד, מאחר
- 20 ולשיטתו בהעדר חוזה חכירה תקף על המקרקעין, אין המדובר ברכישת זכות במקרקעין.
- 21 ההצהרות צורפו כנספחים 5 ו-6 לתצהיר רוזנברג.
- 22
- 23 4. ביום 23.4.13 הוציא המשיב לעורר שומות זמניות לתשלום מס רכישה, בגין כל אחד
- 24 מהסכמי המכר, תוך שהמשיב קבע את שווי העסקה נשוא ההסכם הראשון ע"ס 1,036,950
- 25 ₪, ואת שווי העסקה נשוא ההסכם השני ע"ס 376,260 ₪. כמו כן, קבע המשיב כי קיימת
- 26 לעורר חבות בתשלום מס רכישה בהתאם לשווי העסקאות כפי שנקבעו על ידו, כאמור.
- 27 השומות הזמניות שהוצאו על ידי המשיב צורפו כנספחים 7 ו-8 לתצהיר רוזנברג.
- 28
- 29 5. ביום 7.5.13 הוגשו על ידי העורר שתי השגות בגין חיובו בתשלום מס רכישה. יצוין, כי
- 30 ההשגות הוגשו גם בגין חיובם של המוכרים בתשלום מס שבח. ההשגות נגעו הן לעצם
- 31 החיוב במס שבח ומס רכישה והן ביחס לקביעת המשיב בדבר שווי הרכישה בעסקאות.
- 32 ההשגות צורפו כנספחים 9 ו-10 לתצהיר רוזנברג.
- 33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 6. לאחר שביום 9.10.13 התקיים דיון בהשגות, ניתנו ביום 27.10.13 החלטות המשיב בהשגות –
2 נספחים 11 ו-12 לתצהיר רוזנברג.
3
4 בהחלטות בהשגות התקבלו טענות העורר ביחס לשווי הרכישה בעסקאות, ובהתאם, נקבע
5 שווי הרכישה בהסכם הראשון ע"ס 906,786 ₪ (בגילום מס השבח שהעורר התחייב לשאת
6 בתשלומו על פי ההסכם הראשון), ושווי הרכישה בהסכם השני נקבע ע"ס 320,450 ₪
7 (בגילום מס השבח שהעורר התחייב לשאת בתשלומו על פי ההסכם השני).
8
9 עם זאת, המשיב דחה את טענת העורר לפיה אין עסקינן ברכישה/מכירת "זכות במקרקעין"
10 וקבע כי קיימת חבות בתשלום מס שבח ומס רכישה בגין העסקאות נשוא הסכמי המכר.
11 בהתאם לכך, ועל פי השווי שנקבע בהשגות חייב המשיב את העורר במס רכישה.
12
13 7. המשיב דחה את טענות העורר, לפיהן העסקאות נשוא הסכמי המכר, אינן עולות כדי
14 "עסקה במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין וכי לא קיימת חבות במס רכישה
15 בהתאם. המשיב קבע כי המוכרים הם בעלי "זכות במקרקעין", כמשמעות המונח בסעיף 1
16 לחוק מיסוי מקרקעין, בהיותם בעלי זכות להירשם כחוכרים במקרקעין ובעלי זכות החזקה
17 הייחודית במקרקעין. המשיב הוסיף וקבע כי המכר נשוא ההסכמים נכנס לגדר הגדרת
18 "מכירה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מאחר ומדובר ב"הענקתה של זכות לקבל זכות
19 במקרקעין". המשיב קבע בהחלטותיו כי למוכרים יש, לכל הפחות, זכות לקבל זכות
20 במקרקעין. על כן, קבע המשיב כי העסקאות נשוא הסכמי המכר עולות, כל אחת מהן, כדי
21 "עסקה במקרקעין", אשר מקימה בצדה חבות בתשלום מס רכישה ומס שבח.
22
23 מכאן הערר.
24

טענות העורר בערר:

- 25
26
27 8. העורר נסמך בסיכומיו בערר זה על הוראת סעיף 1 לחוק, המגדירה מהי "זכות במקרקעין".
28 לטענת העורר, ההגדרה בסעיף קובעת במפורש כי זכות במקרקעין קיימת, במשמעות חוק
29 מיסוי מקרקעין, מקום בו מדובר בחכירה לתקופה העולה על 25 שנה.
30
31 לטענת העורר, שילוב ההגדרות של המונחים "זכות במקרקעין", "חכירה" ו"חכירה
32 לתקופה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוביל למסקנה כי כאשר קיים חוזה חכירה
33 שהוא לתקופה קצרה מ-25 שנה, הרי שאין המדובר על "חכירה" כמשמעותה בחוק מיסוי
34 מקרקעין, ולכן לא קם חיוב במס רכישה על פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
9. לעמדת העורר, רק במצב דברים בו בחוזה המכר נמכרת זכות חכירה לתקופה העולה על 25
שנה (לרבות אופציות להארכת תקופת החכירה כך שהסך הכל במצטבר עולה על 25 שנה) –
מדובר במכר של "זכות במקרקעין".
10. עוד מוסיף העורר וטוען כי במקרה של הרשאה מרשות מקרקעי ישראל (לעיל ולהלן – רמ"י)
– רק אם קיים חוזה ברשות או חוזה הרשאה אחר מרמ"י, לרבות לתקופה הקצרה מ- 25
שנה – אזי מדובר ב"זכות במקרקעין" שרכישה חייבת במס רכישה.
11. העורר גורס כי המועד הרלבנטי לבחינת השאלה האם הקיימות בידי המוכרים "זכות
במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין הינו מועד החתימה על הסכמי המכר.
- במועד החתימה על הסכמי המכר הערר, לא היו הסכמי חכירה או הסכמי הרשאה תקפים
בין המוכרים לרמ"י, ולפיכך, לטענת העורר רכישת המקרקעין על ידי העורר "משולה
לרכישת מיטלטלין" ולא רכישת מקרקעין, ועל כן לא יכול לקום כלפי העורר חיוב במס
רכישה בשתי העסקאות.
12. עוד מוסיף העורר וטוען כי המשיב אינו יכול להיתלות בנוסח ההצהרות שהוצהרו על ידי
המוכרים בהסכם הראשון ובהסכם השני, אשר הצהירו, בין היתר, במבוא להסכם כי הינם
זכאים להירשם כחוכרים והינם בעלי זכות החזקה הייחודית במקרקעין". לשיטת העורר
אין לו עצמו או לבא כוחו "הכוח והסמכות לקבוע ולהגדיר מה שמבחינה משפטית אינו כזה
על פי החוק." (סעיף 3.10 לסיכומי העורר).
- לגישת העורר, הצהרות המוכרים במבוא להסכמי המכר אינן יוצרות את הזכות במקרקעין,
אלא הרישום בפנקס המקרקעין הוא זה המקים את הזכות במקרקעין, ובהעדר רישום על
שם המוכרים בפנקס המקרקעין – לא נמכרו על ידי המוכרים "זכויות במקרקעין"
במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
13. העורר הפנה לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 5023/05 מנהל מיסוי מקרקעין
נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, ולע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובניה
בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א שם נקבע כי עקרון יסוד בדיני המס הוא כי יש לבחון
עסקאות ולמסותן על פי התוכן והמהות הכלכלית שלהן ולא על פי הכותרת בה הכתירו
הצדדים את העסקה ואת הלבוש שהלבישו אותה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

14. העורר הפנה לפסיקה נוספת של בית המשפט העליון, לע"א 1492/12 ירמיהו גור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז ובאופן ספציפי לסעיפים 9, 11 ו-12 לפסקה דין, לע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע ולע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע. עוד הפנה העורר לפסק הדין בע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, אשר לטעמו מכריע את הסוגיה נשוא ערר זה לטובתו.
- בפסיקת בית המשפט העליון נקבע מפורשות כי זכות חכירה שאינה עולה, בצירוף כל התקופות האופציה האפשריות, על 25 שנה, אינה זכות במקרקעין ואין בצדה חיוב במס רכישה. זאת, נוכח היות המס צופה פני עתיד, ולא צופה פני עבר.
- דהיינו – נדרשת בחינת יתרת תקופת החכירה המצויה בידי המוכר, לצורך בחינת השאלה האם עסקינן במכירת "זכות במקרקעין", מסוג חכירה, כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין. העורר טוען כי במקרה הנדון לא כל שכן שאין חבות במס רכישה, שכן אין חוזה חכירה כלל ועל כן אין בסיס חוקי להוצאת שומות מס הרכישה נשוא הערר.
15. העורר הוסיף והפנה לטענות שהועלו בסעיפים 20-21 לתצהירו של מר רוזנברג, שם נטען כי בעסקאות אחרות, להן לא היה העורר צד, כשתקופת החכירה הייתה פחותה מ-25 שנה – לא חייב המשיב במס רכישה. לעמדת העורר – לא הייתה בפי המשיב תשובה עניינית לטענות אלו.

עמדת המשיב:

16. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של מר חי אוחנה, רכז חולית מקרקעין במשרדי המשיב, אשר הסביר את עמדת המשיב בהחלטות בהשגות. מר אוחנה ציין בתצהירו כי המשיב בחן את מהות העסקאות, לאור ההצהרות המצויות בהסכמי המכר, ומצא כי נמכרה "זכות במקרקעין" המתייחסת ל"הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור".
- מר אוחנה הוסיף בתצהירו כי בהתאם להצהרות המוכרים, הרי שזכות המוכרים להירשם כחוכרים במקרקעין, עולה לכל הפחות לכדי מכירת זכות במקרקעין, בהתייחס להגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, המתייחסת גם ל"הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין" כפעולה של "מכירה" על פי החוק הנ"ל.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

17. בחקירתו הנגדית ציין מר אוחנה כי לא הוצג בפני המשיב הסכם חכירה לגבי המקרקעין
2 תקף למועד החתימה על הסכמי המכר.
3
4 בנוסף ציין מר אוחנה כי במקרה הנדון לקח המשיב בחשבון את העובדה כי הסכמי חכירה
5 ביחס למקרקעין נשוא הערר נחתמו באופן רטרואקטיבי (עמוד 15 לפרוטוקול שורות 19-
6 22).
7
8 כמו כן, נשאל מר אוחנה ביחס לעסקאות אחרות, אליהן התייחס רוזנברג בסעיפים 20 ו- 21
9 לתצהירו, לפיהם נטען כי המשיב בעסקאות אחרות קיבל את עמדת העורר. מר אוחנה טען
10 בעדותו כי אינו מכיר את העסקאות ואינו יכול להתייחס אליהן על מנת לבחון אם קיים
11 שוני עובדתי בין העסקאות נשוא הערר לבין העסקאות אליהן הפנה רוזנברג בתצהירו. מר
12 אוחנה ציין כי ביחס לאחת העסקאות ישנה התייחסות לחוזה חכירה תקף עם תקופת
13 חכירה של פחות מ- 25 שנה, וכי מאחר ואין בידיו את מלוא העובדות באשר לאפשרות של
14 צירוף תקופות (העדר אופציה לחידוש החכירה) הרי שיתכן שזו הסיבה שהעסקה לא
15 מוסתה. בנוסף, טען מר אוחנה כי גם אם נעשתה טעות על ידי המשיב – אין הוא מחויב
16 להנציחה.
17
18. עמדת המשיב בסיכומיו היא כי הלכה פסוקה היא מימים ימימה כי חוק מיסוי מקרקעין
19 הינו חוק פיסקאלי, אשר בוחן עסקאות במקרקעין על פי תוכנן הכלכלי, באופן רחב ומבלי
20 להיות כבול להגדרות של דיני הקניין הפורמאליים.
21
22 המשיב טוען כי בחינת העסקאות נשוא הערר מובילה בבירור למסקנה כי מדובר במכירת
23 "זכות במקרקעין", זאת מאחר והגדרת "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין
24 כוללת בתוכה חכירה לתקופה העולה על 25 שנה "בין שבדין ובין שביושר", וכן גם "הרשאה
25 להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור".
26
27. 19. על סמך אותה פסיקה אליה הפנה העורר בעצמו בסיכומיו – טוען המשיב כי המהות
28 הכלכלית של העסקאות נשוא הערר הינה ברורה: עסקינן ברכישת מקרקעין לתקופה
29 ארוכה, העולה על 25 שנה.
30
31 המשיב הפנה לעדותו של מר רוזנברג עצמו, אשר במענה לשאלה כמה זמן מתכנן העורר
32 להחזיק את הקרקע (עמוד 5 לפרוטוקול מיום 2.10.14 שורות 23-24) העיד כי העורר מתכנן
33 להחזיק את המקרקעין ל"כמה וכמה דורות".
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

20. כאמור, המשיב נסמך על ההצהרות שבסכמי המכר, עליהם חתום העורר, בהם מוצהר כי למוכרים יש זכות להירשם כחוכרים במקרקעין. לעמדת המשיב, זכות להירשם כחוכר הינה בגדר "זכות במקרקעין" או לכל הפחות "זכות לקבלת זכות במקרקעין", ולחילופין – הרשאה לשימוש במקרקעין. כל אחת מן החלופות האמורות נכנסת לגדרה של "זכות במקרקעין" במשמעות סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.
- המשיב טוען, כי בניגוד לעמדת העורר, ההצהרות בהסכמי המכר אינן יוצרות את ה"זכות במקרקעין", אך בהחלט מעידות על קיום הזכות במקרקעין המוקנית למוכרים.
- המשיב מוסיף וטוען לפגם בעמדת העורר, היוצאת כנגד ההצהרות המצויות בהסכמי המכר, ככל שמדובר בחבות במס העולה מן ההצהרות בהסכמים הנ"ל. שכן, ברי כי ההסכמים מושתתים על הצהרות המוכרים בדבר קיום זכויות חכירה במקרקעין בידם, על כן לגישת המשיב מושתק העורר מלטעון לתקפות המשפטית של ההסכמים על ההצהרות הגלומות בהם.
21. המשיב גורס כי עדות לקיומה של זכות במקרקעין אשר נמכרה לעורר במסגרת הסכמי המכר ניתן למצוא בעובדה שאינה שנויה במחלוקת כי המוכרים החזיקו באופן ייחודי במקרקעין שנים רבות, השתמשו במקרקעין לחקלאות ובקיומה של ציפייה לזכות חזקה ייחודית במקרקעין לשנים רבות נוספות, כפי שהוצהר בהסכמים.
22. המשיב מוסיף וטוען, כי על פי עדות רוזנברג (עמוד 11 שורות 15-16) אשר העיד כי הינו בן היישוב, בקיא ומכיר היטב את אזור זכרון יעקב בכללותו ואת המקרקעין נשוא הערר בפרט - קיימת וודאות כמעט מוחלטת לגבי המשך החזקה הייחודית במקרקעין וכן נוכח העובדה כי הפרקטיקה הנוהגת בין המוכרים לבין רמ"י הינה של הרשאה מתחדשת באופן קבוע, על ידי חתימה בדיעבד על חוזה חכירה, לעיתים אף בסמוך לסוף תקופת החכירה.
- המשיב הפנה לחמשת הסכמי החכירה שצורפו על ידו כנספחים לכתב התשובה שהוגש מטעמו בערר דנן – אחד מהם מתייחס לחלק מהמקרקעין נשוא הערר, נחתם ביום 30.3.2009 לתקופה של 19 שנה, כאשר תקופת החכירה היא מיום 14.10.1990 עד ליום 13.10.2009. ארבעת הסכמי החכירה האחרים שצורפו לכתב התשובה מתייחסים לחלקי חלקות אחרים במקרקעין של המוכרים, אך נועדו להעיד על דבר החתימה בדיעבד על הסכמי חכירה בין המוכרים לרמ"י. לעמדת המשיב – הסכמי החכירה בין המוכרים לבין רמ"י נחתמו רטרואקטיבית, לאחר שפקע חוזה החכירה אחרון שהיה ברשות המוכרים. בכך יש להעיד על דבר קיומה של זכות במקרקעין במקרה הנדון.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

23. לפיכך, טוען המשיב כי נוכח הפרקטיקה האמורה בין המוכרים לבין רמ"י לחתימה בדיעבד על חוזה חכירה, הייתה קיימת בידי המוכרים, במועד החתימה על הסכמי המכר, זכות במקרקעין בדמות חוזה חכירה המתחדש בכל תקופה מול רמ"י, ולכל הפחות מצויה הייתה בידי המוכרים זכות אובליגטורית מול רמ"י לחידוש חוזה החכירה על המקרקעין, על פי הנהוג בעבר.

כך, נטען על ידי המשיב, מתחזקת העובדה כי המוכרים והעורר היו סמוכים ובטוחים כי למוכרים הייתה מוקנית זכות לחכור את המקרקעין מהמינהל, והיות ולא עלה בידי העורר להוכיח פוזיטיבית כי אין למוכרים זכות להירשם כחוכרים – הרי שלכל הפחות עסקינן במסגרת הסכמי הרכישה – ברכישת זכות לקבלת זכות במקרקעין, החייבת במס רכישה ובמס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין.

24. הוסיף המשיב וטען כי ביחס לחלקי מקרקעין שאין לגביהם חוזה חכירה או כל ראייה על החזקה של המוכרים בהם, הרי המדובר בחלקי חלקות שהן זניחות ביחס לכלל המקרקעין בממכר ומהווים פחות מ- 10% מהמקרקעין. אי לכך, מקרקעין אלו "נגררים" אחרי עיקר המקרקעין, ביחס אליהם היו או ישנם חוזי חכירה או ראייה אחרת לפיה המוכרים החזיקו בהם כחוכרים במשך שנים רבות.

דיון והכרעה:

א. התשתית הנורמטיבית:

25. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר כותרתו היא "מס רכישה", קובע בס"ק (א) כדלקמן:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה);..."

כך גם קובע סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין, העוסק ב"הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין":

"מס שבח מקרקעין (להלן – המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין."



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הנה כי כן, אירוע המס והחבות במס בעקבותיו – בין אם מס רכישה ובין אם מס שבח –
2 נוצרים רק מקום בו מתקיימים התנאים של עסקת "מכירה", המתייחסת ל"זכות
3 במקרקעין".
4
5 יובהר, כי ככל שמי מן התנאים האמורים אינו מתקיים –הרי שאין משמע בהכרח כי אין
6 המדובר בעסקת מכירה של מקרקעין, אלא המשמעות היא כי מיסויה של עסקה כאמור לא
7 יעשה במסגרת של חוק מיסוי מקרקעין.
8
9 נא ראו לעניין זה ספרו של פרופ' י. הדרי, **מיסוי מקרקעין**, מהדורה שלישית, כרך א' עמ'
10 139.
11
12 26. על כן, יש לציין כבר עתה כי לטעמי טענת העורר לפיה, ככל שלא מתקיימת הגדרת "זכות
13 במקרקעין" במקרה הנדון הרי שעסקינן, כביכול, ברכישת "מטלטלין" – אינה בהכרח נכונה
14 בכל מצב, ובכל מקרה היא אינה רלוונטית.
15
16 27. הגדרת "זכות במקרקעין" מצויה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולפיה בגדרה נכללים:
17
18 "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר, לרבות
19 הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה
20 כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה
21 מעשרים וחמש שנים";
22
23 28. המונח "חכירה" הוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בזו הלשון:
24
25 "חכירה" – חכירה, שכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות,
26 שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית";
27
28 אירוע המס של "מכירה" מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:
29
30 "מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
31 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
32 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל
33 זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על
2 ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או
3 ויתור עליה;
4 (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש
5 מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה
6 את הזכות לדרוש מאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים. "
7
8
9 **ב. הגדרות "מכירה" ו- "זכות במקרקעין" - המבחן המהותי לעומת המבחן**
10 **הפורמאלי:**
11
12 30. המחוקק בחר ליתן הגדרה רחבה הן ל"זכות במקרקעין" והן לאירוע המס של "מכירה" על
13 מנת שבגדרי חוק מיסוי מקרקעין תיכללנה עסקאות, אשר על פי מהותן הכלכלית, גם אם
14 לא על פי "לבושן הפורמלי", ראוי שתמוסינה על פי החוק האמור.
15
16 ההלכה הפסוקה עמדה על כך זה מכבר, בפסק דינו של כב' הנשיא לנדוי בע"א 265/79 מנהל
17 מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701, בעמ' 703 שם נקבע:
18
19 "...אולם חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני
20 הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב
21 במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשטת
22 הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין."
23
24 וראו גם ע"א 7933/01 סלוצר בע"מ נ' מנהל מס שבח באר שבע (פורסם בנבו,
25 11.6.2008:
26
27 "תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" היא תפיסה
28 רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמאליות של מושגים אלה בדין הכללי.
29 תפיסה זו מקורה במגמה הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את רשת המס על
30 עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית - ולא דווקא המשפטית - מהוות "אירוע
31 המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם
32 מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי."
33
34 נא ראו גם ע"א 175/79 מנהל מס שבח נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

31. יצוין, כי הגדרת "זכות במקרקעין", בכל הקשור והמתייחס ל"חכירה" ול"הרשאה במקרקעי ישראל" עברה שינויים חקיקתיים על פני השנים עד שהגיעה לנוסחה הנוכחית.
- הרקע לשינויי חקיקה אלו נעוץ היה בעובדה כי על אף שהמחוקק, כאמור, חתר להגדרה רחבה ככל האפשר של ה"זכות במקרקעין", במגמה לכלול בגדריה כל אירוע, אשר מהותו הכלכלית היא מכירה של זכות כאמור, גם אם אין המדובר בזכות רשומה - הרי שבפועל נוסח החוק הקודם הציב קושי ביישום כוונת המחוקק, בייחוד בכל הקשור והמתייחס לזכות ההרשאה המתחדשת שניתנה לחקלאים בקרקעות חקלאיות.
32. המדיניות הרשמית של מועצת מקרקעי ישראל (החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1 מיום 17.5.1956 והחלטה מס' 8 מיום 5.7.1966) הייתה כי קרקעות המדינה, בין אם עירוניות ובין אם חקלאיות, תווכרנה לתקופה של 49 שנים עם אפשרות להארכה.
- באופן ספציפי, לגבי קרקעות חקלאיות, המדיניות הרשמית הינה כי קרקע חקלאית תווכר לתקופה של 49 שנים עם אופציה לחכירה נוספת של 49 שנים נוספות.
33. בפועל, מדיניות רשמית זו של מועצת מקרקעי ישראל לא יושמה באופן אחיד ביחס לקרקעות חקלאיות. כך, נוצר מצב לפיו קרקעות חקלאיות רבות נמסרו לשימוש חקלאי שלא בדרך של חכירה ל- 49 שנים, אלא בהרשאה ל- 3 שנים, באמצעות "הסכם משולש" בין רמ"י, הסוכנות היהודית ואגודת המושב החקלאי. מהותו של "הסכם משולש" זה הינה כי הסוכנות היהודית חוכרת את הקרקע החקלאית מרמ"י לתקופה של שלוש שנים, ואגודת המושב חוכרת מהסוכנות היהודית את הקרקע בחכירת משנה. במצב דברים זה, המתיישבים, החקלאים, הינם בגדר ברי רשות מטעם המושב ביחס לנחלותיהם החקלאיות.
34. אשר על כן, בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15) התשמ"ד – 1984 ס"ח 1121, י"ז בתמוז התשמ"ד, 11.7.1984, (להלן – **תיקון 15**) התווספה להגדרת "זכות במקרקעין" גם "הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור". עד לתיקון האמור – מתן זכות ההרשאה למתיישבים על פי ההסכם המשולש, לא נכנסה לגדרו של חוק מיסוי מקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

35. התיקון האמור הורתו והולדתו בפסיקת בית המשפט העליון, אשר קבעה, לאור
נוסחו ד'אז של חוק מיסוי מקרקעין, טרם תיקון 15, כי זכותם של ברי הרשות
עלפי ההסכם המשולש אינה נופלת לגדרה של ההגדרה של "זכות במקרקעין".
נא ראו לעניין זה: ע"א 340/76 גרד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא(1) 785;
ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט ואח', פ"ד לו(4) 443.
36. אלא שגם לאחר תיקון 15, לא עלה בידי המחוקק ליישם רצונו לכלול את זכות
ההרשאה המתחדשת על פי ה"הסכם המשולש" בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין.
זאת, נוכח פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 726/86 מנהל מס שבח
מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי פ"ד מג(2) 99.
בפרשת מחסרי נתגלעה מחלוקת בין הצדדים באשר לשאלה אם למתיישב במושב
חקלאי, אשר הינו בגדר בר רשות כלפי הסוכנות היהודית, מוקנית "זכות
במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין לאחר תיקון 15, אשר הוסיף
לזכויות שהוגדרו כ"זכות במקרקעין" גם את ה"הרשאה להשתמש במקרקעין,
שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור".
בית המשפט העליון בפרשת מחסרי קבע כי זכות ההרשאה המתחדשת עדיין אינה
נכנסת לגדרי חוק מיסוי מקרקעין, גם לאחר תיקון 15, מן הטעם שזכות זו אינה
מעוגנת בהסכם הכולל תקופה העולה על עשר שנים, כפי הגדרת "תקופת חכירה"
שהייתה קיימת בחוק מיסוי מקרקעין.
37. בתיקון 40 לחוק מיסוי מקרקעין, ס"ח 1638, כ"ה בחשוון התשנ"ח 25.11.1997
(להלן – **תיקון 40**) תוקנה הגדרת "זכות במקרקעין" ושונתה תקופת החכירה מעשר
שנים ל- 25 שנים.
38. לאור פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין מחסרי נערך תיקון נוסף בחוק
מיסוי מקרקעין במסגרתו שונתה שוב הגדרת "זכות במקרקעין". התיקון בוצע
כתיקון עקיף לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
110), התשנ"ו – 1996, המוכר כתיקון חוק מס שבח – מס' 33, ס"ח 1561, כ"ה
בשבט התשנ"ו, 15.2.1996 (להלן – **תיקון 33**).



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 12-13-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 במסגרת תיקון 33 נקבע, בין היתר, כי מתן הרשאה במקרקעי ישראל הינה בגדר
2 "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, **גם אם תקופת ההרשאה הינה**
3 **קצרה מעשר שנים**, למעט אם מדובר בהרשאה שלא נהוג לחדשה מעת לעת.
4
5 39. אם כן, בכדי לקבוע האם בפנינו עסקת "מכירה" של "זכות במקרקעין" במשמעות
6 חוק מיסוי מקרקעין, שומה עלינו לבחון את הסכמי המכר בבחינה וראייה רחבה
7 של האירועים העשויים להוות מכירה של "זכות במקרקעין", גם אם אין המדובר
8 על זכות רשומה במרשם המתנהל על פי דין. הכל, תוך עמידה על מהותה הכלכלית
9 האמיתית של עסקה במקרקעין, כאשר הליך הבחינה אינו מוגבל למסגרת
10 ולכותרת שנתנו הצדדים לעסקה. הליך הבחינה מתייחס למסכת הראייתית
11 שבפנינו, על ידי בחינת ההתרחשויות בפועל, ובחינת כוונותיהם האמיתיות של
12 הצדדים בעסקה.
13
14 נא ראו לעניין זה: ע"א 5934/02 טרז קוד נ' מנהל מס שבח, נתניה פ"ד (5), 329 בעמ'
15 334.
16
17 וכן נא ראו פרשת סלובר בפסקה 17.
18
19 **ג. נטל השכנוע ונטל הראייה בערעורי מס לרבות עררי מיסוי מקרקעין:**
20
21 40. החלכה הפסוקה קבעה זה מכבר, את הכלל לפיו נטל השכנוע, כמו גם נטל הבאת הראיות,
22 מוטלים על כתפי המערער בערעור מס, העורר בערר מיסוי מקרקעין.
23
24 41. נטל השכנוע, כפי שכבר הובהר בפסיקה, הינו נטל ראיתי מהותי והוא הנטל העיקרי המוטל
25 על כתפי בעל הדין, הנדרש להוכיח את העובדות העומדות ביסוד טענותיו.
26
27 כאשר בעל הדין עליו מוטל נטל השכנוע – אינו עומד בו, הרי שהתוצאה תהא דחיית
28 תביעתו.
29
30 42. נטל הבאת הראיות הינו נטל דיוני, אשר נועד להביא למצב דברים בו מורם נטל השכנוע.
31 כלומר – בעל הדין עליו מוטל נטל השכנוע, נושא גם בנטל הבאת הראיות, שהינו נטל משני,
32 ואשר מהותו היא החובה להביא בפני הערכאה השיפוטית את הראיות אשר יגרמו ויביאו
33 לידי כך שיעמוד בנטל השכנוע.
34



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 43. בערעורי מס, כמו בתובענות אזרחיות רגילות, חל הכלל לפיו "המוציא מחברו עליו הראיה".
- 2
- 3 תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר) התשכ"ה – 1965, שעניינה
- 4 "תחולת תקנות סדר הדין האזרחי" קובעת:
- 5
- 6 "(א) על ערר יחולו הוראות תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – תקנות
- 7 סדר הדין) למעט תקנות 3 עד 6, 8 ו- 9, 19, 49, עד 51, 61, 83 עד 86, 88, 90, 97 עד
- 8 105, 99 עד 122, 125 עד 137, 197, 303 עד 248, 239 עד 500, 396 עד 510.
- 9 (ב) לעניין תקנה זו, כל מקום שנאמר בהוראות סדר הדין "תובע" – לרבות עורר;
- 10 "נתבע" – לרבות מנהל; "תובענה" – לרבות ערר, "בית משפט" – לרבות ועדת
- 11 ערר, הכל לפי העניין."
- 12
- 13 44. מכוח תקנה 12 הנ"ל חלה בערר מיסוי מקרקעין הוראת תקנה 158(א) לתקנות סדר הדין
- 14 האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – תקנות סד"א), הקובעת את "סדר הטיעון באין הודיה
- 15 בעובדות":
- 16 "(א) לא הודה הנתבע בעובדות שטען להן התובע, יהיה סדר הטיעון כזה:
- 17 (1) התובע רשאי לפתוח בהרצאת פרשתו ויביא ראיותיו, לרבות ראיות שבכתב,
- 18 אחריו רשאי הנתבע להרצות את פרשתו ויביא ראיותיו הוא; בית המשפט
- 19 רשאי, לפי שיקול דעתו, להרשות לתובע להביא ראיות מפריכות;"
- 20
- 21 45. ההלכה הפסוקה בעניין רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ
- 22 נ' מנהל מע"מ מיסים 6/ (דצמבר 1992) ה- 11, בעניין ע"א 3758/98 סלע חברה למוצרי
- 23 בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נג(3) 493, בעניין רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ'
- 24 מס ערך מוסף, מיסים יז/ 4 (אוגוסט 2003) ה-5, קבעה באופן ספציפי על מי מוטל נטל
- 25 השכנוע ונטל הבאת הראיות בענייני מיסים.
- 26
- 27 כך בהלכת גיורא ארד קבע כבוד השופט ד. לוין:
- 28
- 29 "אכן, ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוהו כתובענה לכל דבר ועניין הבא לפני
- 30 ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע" הוא המשיב. המערער, אשר
- 31 נחשב כתובע לצורך העניין (וראה תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי
- 32 הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן: תקנות מס ערך מוסף) - עליו מוטל נטל השכנוע
- 33 להוכחת ערעורו בהיותו המוציא מחברו. דינו כדין כל תובע גם לעניין נטל השכנוע.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לתוצאה זו אכן מגיעים אנו גם לאור תקנות 158 ו-159 לתקנות סדר הדין האזרחי, אשר
- 2 חלות על ערעור מע"מ לפי תקנה 10(א) לתקנות מע"מ הנ"ל (למעט חלקים מסוימים
- 3 שבהם, שאינם לענייננו), כמוסבר לעיל, בכפוף לכך כי בכל מקום שנאמר בהוראות תקנות
- 4 סדר הדין האזרחי "תובע" - קרי "מערער", "נתבע" - קרי "משיב", "תובענה" - קרי
- 5 "ערעור", הכל לפי העניין ובשינויים המחויבים.
- 6
- 7 משמע קיימת סימטריה מלאה בין נטל השכנוע הרובץ על תובע דרך כלל (בכפוף לחריג
- 8 שבתקנה 159 לתקנות) ונטל השכנוע הרובץ על מערער מע"מ, דרך כלל (בכפוף לחריג
- 9 שיפורט להלן). מערער בערעור מס נכנס לנעלי התובע בתובענה רגילה, זוכה לזכויותיו
- 10 וכפוף לחובותיו של התובע, ובכלל זה נטל השכנוע. אותו הגיון עליו עמדנו לעיל, המטיל את
- 11 חובת השכנוע על מי שמוציא מחברו, מנחה אותו גם כאן).
- 12
- 13 כפי שטענה באת כוחו של המשיב, ברוב טעם, תובע נחשב למוציא מחברו אפילו אם אינו
- 14 בא לשנות כלל את המצב, אלא דורש להצהיר על מצב משפטי מסוים, או המאשר מצב
- 15 עובדתי קיים, מבלי להוציא דבר הנמצא בידי הנתבע. הכלל שהתובע הוא "המוציא
- 16 מחברו" חל גם כאשר בתביעה מבקש התובע להשאיר מצב עובדתי ו/או משפטי מסוים על
- 17 כנו, ואינו מבקש סעד נוסף של אכיפה או של תשלום כסף.
- 18
- 19 היותה של רשות המס בגדר "נתבעת", המתגוננת, והנישום בגדר "תובע" נובע מהחזקה
- 20 שפעולתה של הרשות כדין היא, וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכויותיה הסטטוטוריים.
- 21 כל המבקש להתנגד להפעלת סמכות זו, עליו נטל הראיה ונטל השכנוע. פעולתה של רשות
- 22 מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה
- 23 הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי
- 24 יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש
- 25 המערער, ומי שמבקש את השינוי - עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה
- 26 מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות. (ראה גם עמ"ה 427/67,
- 27 משולם ושות' נ' פקיד השומה, פסקים ס"א 329, 332).
- 28
- 29 הלכה זו בעניין גיורא ארד חלה גם במסגרת עררי מיסוי מקרקעין, כפי שחזר בית המשפט
- 30 העליון והבהיר בעניין ע"א 1125/08 קווי נדל"ן גינדי - ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
- 31 רחובות מייסים כח/5 (אוקטובר 2011) ה-5, עמ' 106.
- 32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הנה כי כן, על העורר בערר דנן מוטל הנטל לשכנע כי הסכמי המכר לא מקימים חבות
2 בתשלום מס רכישה ומס שבח, מאחר ולא רכש "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי
3 מקרקעין.
4
5 באופן ספציפי, נדרש העורר להוכיח ביחס למקרקעין נשוא הערר כי לא רכש מידי המוכרים
6 "זכות במקרקעין" - בין אם זכות הרשאה לחזקה ושימוש ייחודי במקרקעין, אשר מבחינת
7 תוכנה ניתן לראות בה כחכירה וכי לא מדובר בהרשאה אשר נהוג לחדשה, ובין אם זכות
8 לקבלת זכות במקרקעין במשמעות של זכות להירשם כחוכרי המקרקעין, כפי שהוצהר
9 בהסכמי המכר.
10
11 עוד אוסיף, כי בכל הנוגע לזכות ההרשאה המתחדשת, ניתן ללמוד על כך שהנטל מוטל על
12 הטוען שאין בידו זכות מעין זו (במקרה הנדון – העורר), גם מאופן ניסוחה של ההגדרה.
13 דהיינו: "הרשאה – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת." מלשון זו נלמד כי
14 המחוקק הניח חזקה, לפיה ההרשאה המוענקת על ידי רמ"י נהוג לחדשה – בוודאי בכל
15 הקשור והמתייחס לקרקעות חקלאיות – אלא אם יבוא הטוען ההיפך ויוכיח כי רמ"י אינה
16 נוהגת לחדש הרשאה שכזו.
17
18 **ד. מן הכלל אל הפרט:**
19
20 48. נבחן כעת את מהותן הכלכלית האמיתית של העסקאות שנכרתו בין המוכרים לבין העורר
21 במסגרת הסכמי המכר – האם אמנם, כפי עמדת העורר, אין המדובר במכר של "זכות
22 במקרקעין" או שמא מדובר במכר של זכות הרשאה מתחדשת במקרקעי ישראל שניתן
23 לראות בה מבחינת תוכנה חכירה לתקופה מסוימת, או במכר של זכות לקבלת זכות – זכות
24 להירשם כחוכרי המקרקעין, כפי עמדת המשיב.
25
26 49. טיעונו של העורר, השולל קיומן של עסקאות "מכירה" של "זכות במקרקעין" על פי חוק
27 מיסוי מקרקעין, נסוב סביב שני ראשי טיעון: האחד, כי אין רישום של זכויות של המוכרים
28 במרשם המקרקעין וכי לא קיים הסכם חכירה או הסכם הרשאה בתוקף במועד החתימה
29 על הסכמי המכר; והשני, כי הצהרות המוכרים הקיימות בהסכמי המכר – אין בהן,
30 כשלעצמן, כדי להעיד או לקבוע דבר קיומה של "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי
31 מקרקעין הנמכרת במסגרת ההסכמים הנ"ל.
32
33 50. אבחן תחילה את טענתו הראשונה של העורר על פי הראיות כפי שהוצגו בפנינו.
34



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 את השאלה מה מהות הזכות הנמכרת בהסכמי המכר יש לבחון על פי המצב העובדתי
- 2 הקיים במועד החתימה על ההסכמים הנ"ל. דהיינו: השאלה מה מכרו המוכרים לעורר
- 3 נקבעת על פי מהות הזכויות שבידי המוכרים במועד החתימה על ההסכמים.
- 4
- 5 עם זאת, לטעמי, במקרה הנדון כאן, בוודאי שאין מקום להתעלם מהשתלשלות מאורעות
- 6 מסוימים בעבר, אשר יש להם השלכה על קביעת מהות הזכויות הנמכרות בידי המוכרים
- 7 במעמד החתימה על הסכמי המכר.
- 8
- 9 51. באשר לטענת העורר לפיה "זכות במקרקעין" מכוח חוק מיסוי מקרקעין "נקנית מכח
- 10 רישום בפנקסי המקרקעין" (סעיף 3.12 לסיכומי העורר) – הרי שלטענה זו אין אחיזה בדין.
- 11 זאת, לנוכח ההגדרה הרחבה, כאמור, של "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי
- 12 מקרקעין, המשתרעת גם על זכויות בעלות וחכירה שביושר, שלא נרשמו בספרי המקרקעין.
- 13
- 14 נא ראו לעניין זה ספרו של א. נמדר, **מס שבח מקרקעין**, מהדורה שביעית תשע"ב – 2012,
- 15 בעמוד 181-182, וכן נא ראו בעמוד 280-281, שם מצוין כי:
- 16
- 17 **"... מטרותיהן של חוק המקרקעין וחוק מיסוי מקרקעין הינן שונות: בעוד שחוק**
- 18 **המקרקעין בא להסדיר את הזכויות המשפטיות במערכת היחסים בתחום המשפט הפרטי,**
- 19 **הרי שחוק מיסוי מקרקעין בא למסות את התוכן הכלכלי של עסקה שהצמיחה "שבח"**
- 20 **לבעליה. לפיכך, כדי לרכוש זכות קניינית לפי חוק המקרקעין, יש צורך בהשלמת רישום**
- 21 **העסקה בפנקסי המקרקעין. לעומת זאת, אין דרישה זו חיונית לצורך החיוב במס לפי חוק**
- 22 **מיסוי מקרקעין. לפי חוק זה, גם מכירה שלא הסתיימה ברישום – מכירה אובליגטורית –**
- 23 **מוסיפה התעשרות למוכר והיא צריכה להיות חייבת במס, ואין ברישום כדי להוריד או**
- 24 **להוסיף בנדון זה."**
- 25
- 26 52. זאת ועוד, בהתאם להלכה הפסוקה הקובעת כי יש לבחון את התוכן הכלכלי של העסקה,
- 27 הרי ששאלת רישומה או העדר רישומה של הזכות הנמכרת בהסכם מכר – לא היא זו
- 28 הקובעת את מהות הזכות הנמכרת.
- 29
- 30 53. הוא הדין בטענת העורר בדבר העדר חוזה חכירה או חוזה הרשאה חתום בין המוכרים לבין
- 31 רמ"י.
- 32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הגדרת "זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין מתייחסת, ל"בעלות או חכירה לתקופה
- 2 העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, **לרבות הרשאה להשתמש**
- 3 **במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור.**"
- 4
- 5 כל זאת, כאשר ביחס למקרקעי ישראל – **שזהו מצב הדברים במקרה הנדון** - ההרשאה
- 6 להשתמש במקרקעין יכולה להיות לתקופה קצרה יותר מעשרים וחמש שנים ובלבד שאין
- 7 המדובר בהרשאה שלא נהוג לחדשה מעת לעת.
- 8
- 9 במקרה דנן, ניתן לקבוע על פי הראיות, כמות שהוצגו בפנינו, כי במועד החתימה על הסכמי
- 10 המכר קיימת בידי המוכרים הרשאה להשתמש במקרקעי ישראל שמבחינת תוכנה ניתן
- 11 לראות בה כחכירה – וזו הזכות הנמכרת לעורר במסגרת הסכמי המכר.
- 12
- 13 הדין דהיום כפי שפורט ותואר לעיל קובע, כי גם כאשר למי שהוא בעל זכות החזקה
- 14 הייחודית במקרקעין שהם מקרקעי ישראל, אין הסכם חכירה כתוב, אך ניתן להסיק
- 15 מנסיבות העניין כי כוונת הצדדים הייתה למתן הרשאה אשר על פי תוכנה עולה כדי
- 16 במקרקעי ישראל – הרי שהעברת זכות זו הינה בגדר "מכירה" של "זכות במקרקעין"
- 17 במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
- 18
- 19 נא ראו לעניין זה ספרו של המלומד י. הדרי, **מיסוי מקרקעין**, כרך א' חלק ראשון, מהדורה
- 20 שלישית, בעמ' 180-183.
- 21
- 22 זאת ועוד, הפסיקה התייחסה לזכות ההרשאה אשר על פי תוכנה עולה כדי חכירה בקובעה:
- 23
- 24 **"לפי הגדרת זכות במקרקעין... כוללת זכות זו בעלות, חכירה והרשאה שלפי תכנה ניתן**
- 25 **לראות בה בעלות או חכירה. מהי משמע 'לפי תכנה'? הרשאה יכולה לכלול רשות מסוגים**
- 26 **ומינים רבים: הרשאה לעבוד במקרקעין, להחנות בהם מכוניות, להחזיק בהם מיטלטלין,**
- 27 **להקים עליהם מבנה ולהחזיק במבנה - או הרשאה כללית להשתמש בקרקע שימוש כל**
- 28 **שהוא כראות עיני המורשה, או שימוש חקלאי חופשי כראות עיני המורשה וכו'. אם**
- 29 **ההרשאה היא מהסוגים הראשונים אין לראות בה חכירה, אם מן האחרונים אפשר שכן."**
- 30 [עמ"ש 727/86 **מנשה שלגי נ' מנהל מס שבח**, פד"א טו 45.]
- 31
- 32 וכן נא ראו מאמרם של י. סרוסי ונ. גרשגורן **"חכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין**.
- 33 מיסים יב/3 (יוני 1998) עמ' 19-א.
- 34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

58. כאמור, המחוקק ביקש "ללכוד" ברשתו של חוק מיסוי מקרקעין את מירב האירועים העשויים להיחשב כאירועי "מכירה" של "זכות במקרקעין" במשמעות החוק. לצורך זה, בוצעו תיקוני החקיקה שתוארו לעיל, אשר יצרו הגדרה רחבה ביותר, כאשר ההלכה הפסוקה מורה, כאמור, כי יש ליצוק תוכן כלכלי רחב לעסקאות במקרקעין.
59. ראוי לציין, כי הגם שכפי שבואר לעיל, תיקון מס' 15 ותיקון מס' 33 נחקקו על מנת להכניס למסגרת הגדרת "זכות במקרקעין" גם את זכויותיהם של החקלאים המתיישבים ברי הרשות במסגרת ה"הסכם המשולש" – אינני סבורה כי יש מקום לצמצם את תחולת ההגדרה של "הרשאה שניתן לראותה על פי תוכנה כחכירה" רק לסיטואציה קונקרטית זו של החקלאים ברי הרשות על פי ה"הסכם המשולש".
- לעמדתי, יש מקום להחיל הגדרה זו על כל מצב דברים, אשר במהותו מהווה מתן הרשאה מתחדשת לשימוש וחזקה ייחודיים במקרקעין, אשר על פי תוכנם מהווים חכירה לתקופה מסוימת – ככל שעסקינן במקרקעי ישראל (או לתקופה העולה על 25 שנה, ככל שמדובר במקרקעין פרטיים).
- עצם העובדה שהמחוקק מצא לנכון לתקן את החוק ולכלול את זכות ההרשאה המתחדשת, לנוכח מצב דברים עובדתי שהיה נפוץ במקרקעין חקלאיים (זכותם של ברי הרשות על פי ההסכם המשולש), אין משמע כי אין להחיל את זכות ההרשאה המתחדשת גם על מצבים עובדתיים אחרים, בהם ניתנה הרשאה כאמור, ככל שהדבר עולה בקנה אחד עם מטרתו של החוק.
60. לדעתי, הן לשונו של החוק והן מטרתו מתיישבים עם המסקנה לפיה זכות המוכרים שלפנינו, דהיינו – זכות החזקה ייחודית במקרקעין, שהם מקרקעי ישראל, הנתונה בידם במשך עשרות שנים, מכוח הרשאה שניתנה להם על ידי רמ"י, כאשר הרשאה זו התחדשה מעת לעת, בין אם על ידי מכתבי אישור ובין אם על ידי חתימה על הסכם חכירה בדיעבד – נכנסת לגדר ההגדרה של "הרשאה" ב"מקרקעי ישראל" אשר נהוג לחדשה מעת לעת, ועל כן הינה בגדר "זכות במקרקעין" המוחזקת בידי המוכרים במעמד החתימה על הסכמי המכר.
61. על פי המסמכים שהוצגו בפנינו, אכן לא היה הסכם חכירה בתוקף או הסכם הרשאה כתוב בין המוכרים לבין רמ"י במועד החתימה על הסכמי המכר. אלא שכפי שכבר הובהר לעיל, אין בהעדרו של חוזה חכירה חתום או בהעדרו של הסכם הרשאה כתוב כדי לשלול קיומה של "זכות במקרקעין".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המלומד א. נמדד בספרו **מס שבח מקרקעין**, מהדורה שביעית תשע"ב – 2012, מתייחס
2 להגדרת "הרשאה להשתמש במקרקעין שתוכנה חכירה", ומציין בעמ' 183-184 לספרו:
3
4 "כדי שניתן יהיה לראות בהרשאה להשתמש במקרקעין כחכירה יש צורך שההרשאה
5 תמלא אחר מספר יסודות: ראשית, ההרשאה לשימוש במקרקעין צריכה להיות זכות
6 משפטית המלווה במסירת החזקה הייחודית במקרקעין, ואין זה מספיק שהמורשה יהיה
7 רשאי לעשות שימוש חלקי במקרקעין. שנית, נראה כי ההרשאה צריכה להיות לתקופה
8 של מעל ל- 25 שנים, אם במפורש ועל פי תנאי ההרשאה, ואם על ידי מתן אופציה לחוכר
9 להאריך את תקופת החכירה מעל ל- 25 שנים. שלישית, אין צורך שהרשאה זו תינתן
10 בהסכם בכתב, וגם הרשאה בעל פה תענה על דרישות החוק. רביעית, נראה כי גם שכירות
11 כזו המוגדרת כרישיון לשימוש אישי בידי השוכר, להבדיל משכירות רגילה, תיתפס
12 כהרשאה שתוכנה חכירה החייבת במס, ובלבד שניתנה חזקה ייחודית לשוכר במושכר."
13
14 62. במקרה הנדון, מתקיימים כל התנאים הרלבנטיים הנדרשים בכדי לראות במוכרים כבעלי
15 זכות הרשאה מתחדשת להשתמש במקרקעין, במועד החתימה על ההסכמים.
16
17 64. ראשית – קיימת בהסכמי המכר הצהרה של המוכרים, ואף לא הייתה מחלוקת בעניין זה
18 בין הצדדים – לפיה המוכרים הינם בעלי זכות החזקה הייחודית במקרקעין נשוא הערר,
19 במועד החתימה על הסכמי המכר. מעבר לכך, כפי שפורט לעיל, להסכמי המכר צורפו
20 כנספחים מכתבי אישור ממנהל מקרקעי ישראל, מתאריך 10 במרץ 1981 לפיהם חלק
21 מהחלקות נשוא הערר מוחזקות על ידי המוכרים ובאחריותם החל מספטמבר או נובמבר
22 שנת 1967, בהתאמה לחלקות המאוזכרות במכתבי האישור הנ"ל.
23
24 נחזור ונזכיר כי הגדרת "חכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כוללת גם "זכות חזקה
25 ייחודית".
26
27 65. שנית, ובאשר לתנאי של תקופת ההרשאה – בשים לב לעובדה במקרה הנדון כי עסקין
28 במקרקעי ישראל, הרי שכל שנדרש הוא כי למוכרים תהא הרשאה להשתמש במקרקעין
29 באופן ייחודי לתקופה מסוימת, ואין חובה כי תקופה זו תהא מעל 25 שנים – נא ראו הגדרת
30 "זכות במקרקעין" המתייחסת לעניין הרשאה במקרקעי ישראל. כמו כן נדרש כי ההרשאה
31 לא תהא מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת.
32
33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

66. שלישית, גם אם ההרשאה הנתונה למוכרים מרמ"י אינה נובעת מהסכם בכתב - אין בכך ולא כלום. שהרי להבדיל מדיני הקניין הפורמאליים – בחקיקה הפיסקאלית לא קיימת דרישת כתב לצורך הכרה בקיומה של "זכות במקרקעין", אשר, כאמור, ממסה גם "זכויות שביושר" ולא רק זכויות אשר העברתם הסתיימה ברישום במרשם.
- נא ראו לעניין זה ספרו של א. נמדר "מס שבח מקרקעין" מהדורה שביעית בעמוד 278-279.
- וכן נא ראו ו"ע 5163/05 יאיר עירון ואח' נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין אזור חיפה מיסים כא/6 (דצמבר 2007) ה-43 עמ' 335.
67. על כן, בענייננו, ההסכמה שבין רמ"י למוכרים שהקנתה למוכרים את ההרשאה להשתמש באופן ייחודי במקרקעין נשוא הערר אף אם לא נערכה בכתב, עולה היא בבירור מן המסמכים שצורפו להסכמי המכר והוצהרה אף על ידי המוכרים.
- להבחנה בין שימוש וחזקה ייחודיים במקרקעין ובין בשימוש חלקי במקרקעין – נא ראו ספרו של ש. בורנשטיין "מיסוי שכירות" חושן למשפט תשמ"ט - 1989 בעמ' 19.
68. אם נסכם עד כה את מצב העניינים ביחס למקרקעין נשוא הערר – הרי שבענייננו, הוכח בפנינו כי במועד החתימה על הסכמי המכר למוכרים יש זכות החזקה ייחודית במקרקעין נשוא הערר, שהינם מקרקעי ישראל, לתקופה מסוימת.
- ה. הרשאה מתחדשת ונטל הראיה:
69. כאמור, ככל שמדובר בהרשאה מתחדשת במקרקעי ישראל, אין צורך כי הרשאה זו תהא לתקופה העולה על 25 שנים, ודי בהרשאה לתקופה כלשהי, ובתנאי כי מדובר בהרשאה שנהוג לחדשה מעת לעת. נשאלת, אפוא, השאלה האם במועד החתימה על הסכמי המכר נתונה הייתה למוכרים זכות הרשאה מתחדשת לשימוש ייחודי במקרקעין?
- לטעמי – התשובה לכך הינה חיובית, ולכל הפחות, לא הורם הנטל המוטל על העורר לשכנע כי לא הייתה בידי המוכרים זכות הרשאה כאמור.
70. הראיות שבפנינו יש בהן כדי להוביל למסקנה כי בהתנהלות שבין המוכרים לבין רמ"י בכל הקשור והמתייחס להסכמי חכירה, לא הייתה הקפדה – לא על חתימה על הסכמים כאמור ולא על העיתוי של החתימה על הסכמים כאמור, לכשנחתמו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 על פי הסכמי החכירה שהוצגו על ידי הצדדים (הן בנספחים לתצהיר העדות הראשית של
- 2 העורר והן בנספחים לכתב התשובה מטעם המשיב), כמו גם על פי מכתבי אישור של רמ"י
- 3 שנמסרו למוכרים (נספחים להסכמי המכר) בדבר החזקתם במקרקעין – הוכח כי המוכרים
- 4 היו בעלי זכות החזקה הייחודית במקרקעין, ולכל הפחות במרבית חלקי המקרקעין, מאז
- 5 ספטמבר 1967.
- 6
- 7 החזקתם של המוכרים במקרקעין על פני עשרות שנים מקורה היה בהרשאה שניתנה על ידי
- 8 רמ"י למוכרים, להחזיק באופן ייחודי במקרקעין. הרשאה זו, על פי ההתנהלות שבין
- 9 הצדדים, התחדשה מעת לעת, כאשר לפחות לגבי חלק מן המקרקעין ישנה אינדיקציה
- 10 לחתימה בדיעבד על הסכם חכירה. עוד הובא בפנינו כראיה דבר קיומם של הסכמי חכירה
- 11 אחרים שנחתמו רטרואקטיבית בין המוכרים לבין רמ"י – אמנם ביחס למקרקעין אחרים
- 12 ולא למקרקעין נשוא הערר – אך יש בעובדת קיומם של הסכמים רטרואקטיביים אלו כדי
- 13 להעיד על נוהג מסוים שהתגבש בין המוכרים לבין רמ"י בדבר חתימה בדיעבד על הסכמי
- 14 חכירה, לרבות ביחס למקרקעין נשוא הערר.
- 15
- 16 71. זאת ועוד, כפי שהובהר לעיל, על פי הדין מוטל על העורר נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות,
- 17 ובמיוחד בכל הנוגע לטענה כי אין המדובר בהרשאה שנהוג לחדשה, ולטעמי, העורר לא עמד
- 18 בנטל זה המוטל עליו. העורר מיקד טענותיו בשלילת עמדתו של המשיב וביטעון כנגד
- 19 ההצהרות של המוכרים בהסכמי המכר, תוך שהוא גורס כי ההצהרות כשלעצמן אינן
- 20 יוצרות את ה"זכות במקרקעין". בכך לא סגי, **ככל שלא הביא כל ראיה עניינית ופוזיטיבית**
- 21 **להוכחת טענתו לפיה לא רכש "זכות במקרקעין" ולהוכחת מהות הזכות שנרכשה על ידו.**
- 22
- 23 72. כדי להוכיח טענתו, אשר אל מולה ניצבות הצהרות המוכרים בהסכמים והתנהלות מסוימת
- 24 על פני עשרות שנים בין המוכרים לבין רמ"י, כפי שפורטה לעיל – שומה היה על העורר
- 25 להביא **ראיה כלשהי מרמ"י או מהמוכרים** – בין אם בדמות מסמך ובין אם באמצעות עדות
- 26 של עד מוסמך מרמ"י או עד כלשהו מהמוכרים – אשר יעיד כי במועד החתימה על הסכמי
- 27 המכר לא היו המוכרים מורשים להחזיק ולהשתמש באופן ייחודי במקרקעין, או שזכותם
- 28 זו של המוכרים פקעה או הופקעה מידם על ידי רמ"י במועד כלשהו עובר לחתימה על
- 29 הסכמי המכר.
- 30
- 31 73. יתר על כן, העורר הוא זה שנדרש להוכיח כי זכות ההרשאה של המוכרים במקרקעין – לא
- 32 הייתה מן הסוג שנהוג לחדשו.
- 33 העורר, כאמור, לא הביא כל ראיה שכזו. אי הבאת ראיות כאמור, משמעה כי העורר לא
- 34 עמד בנטל הבאת הראיות וכתוצאה כשל מלהרים את נטל השכנוע בערר זה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1
2 74. דווקא מעדותו של מר רוזנברג מטעם העורר מתחזקת הקביעה כי נרכשה על ידי העורר
3 "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
4
5 מר רוזנברג העיד על היכרותו את המקרקעין ואת המוכרים, צעירי, אשר החזיקו ועיבדו את
6 המקרקעין עשרות שנים.
7 וכן העיד העורר על כך שבסמוך לאחר החתימה על הסכמי המכר ניטעו על ידי העורר
8 כרמים על גבי המקרקעין נשוא הערר מתוך ידיעה ברורה כי החזקתו של העורר במקרקעין
9 הינה ל"כמה וכמה דורות".
10
11 גם עדותו של מר רוזנברג, אשר נשאל בעמוד 11 לפרוטוקול כיצד יתכן שהעורר נוטע כרמים
12 לדורות מבלי שהוא יודע מה יקרה עם המקרקעין, וענה:
13
14 **"מכיר את הנושא ומניח שהדברים יסתדרו. יש הרבה מקרים דומים".**
15
16 עדות זו מחזקת את עמדת המשיב בשניים – ראשית, באשר לציפיתו של העורר והיסמכותו
17 על מצגי המוכרים בדבר היותם בעלי זכות הרשאה במקרקעין – שאם לא כן לא היה צופה
18 ומתכנן להישאר "כמה וכמה דורות" במקרקעין. עדות זו, המתייחסת לקיומם של מקרים
19 רבים דומים, אף מחזקת את הקביעה לפיה אכן היה קיים נוהג בין החקלאים המחזיקים
20 במקרקעין באזור זיכרון יעקב לבין רמ"י של מתן הרשאה מתחדשת, אשר הייתה מקבלת
21 בדיעבד "אסמכתא" של הסכם חכירה שנחתם רטרואקטיבית.
22
23 75. זאת ועוד, גם עדותו של רוזנברג אשר העיד כי לא ידוע לו שרמ"י פנתה למוכרים או לעורר
24 בדרישה לפנות את המקרקעין (עמוד 11 שורה 17-18) – אף היא מעידה על כך שהמוכרים
25 המשיכו להחזיק במועד החתימה על הסכמי המכר בזכות הרשאה להחזקה ייחודית
26 במקרקעין, אשר על פי תוכנה עולה כדי חכירה לתקופה מסוימת במקרקעי ישראל. על כל
27 פנים, על העורר מוטל היה הנטל להוכיח כי ההרשאה או ההחזקה הייחודית של המוכרים
28 במקרקעין פקעה או בוטלה או כי לא נהוג לחדשה – וכאמור, נטל זה לא הורם.
29
30 76. אשר לטענתו השנייה של העורר, לפיה הצהרות המוכרים אין בהן כדי להעיד על קיומה של
31 "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, סבורה אני כי אף טענה זו דינה
32 להידחות.
33
34 המוכרים הצהירו במבוא לכל אחד מן הסכמים כדלקמן:



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

"הואיל והמוכר זכאי להירשם כחוכר והנו בעל זכות החזקה הייחודית במקרקעין בשטח של ... (להלן – הממכר)..."

בנוסף לכך, במסגרת סעיף 2 להסכמים, שעניינו הצהרות המוכרים, מוצהר בסעיף 2(א)(2), להסכמים כי:
"הממכר הוחזק קודם לכן על ידי סבו של יעקב צעירי ז"ל, ובשים לב לכך, הממכר בחזקתו מזה למעלה מחמישים שנה."

בהמשך, בסעיף 2(א)(3) להסכם הראשון, הצהירו המוכרים:

"אין בידו חוזה חכירה תקף, והחוזה האחרון שהיה בידו היה מ- 30.3.09 ביחס לחלק מחלקות בגו"ח 11701/14 ו- 11702/6 במושב דור, ותקופת החכירה הייתה ל- 19 שנים מ- 14.10.1990 עד 13.10.2009, כמצוין בחוזה החכירה, נספח 3 לחוזה. מינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל") אישר במכתב מיום 10.3.1981, נספח 4 לחוזה, כי חלק מגו"ח 12075/39 ו- 12075/40 מוחזק על ידו החל מ- 3.11.967"

בהמשך, בסעיף 2(א)(4) להסכם הראשון הוצהר והוסכם כדלקמן:

"לאחר חתימת החוזה, יעשה כמיטב יכולתו לחתימת חוזה חכירה חדש עם המינהל, כאשר כל הטיפול בכך יחול על הקונה, המינהל דרש קודם לחידוש חוזה חכירה, להמציא לו מפת מדידה מעודכנת."

77. הצהרות בנוסח דומה, אם לא זהה מצויות גם בהסכם השני, כדקלמן:
במבוא להסכם:

"הואיל והמוכר זכאי להירשם כחוכר והינו בעל זכות החזקה הייחודית במקרקעין הנמצאים בזכרון יעקב... (להלן: "הממכר");

בהצהרות המוכר:

"אין בידו חוזה חכירה תקף.

מינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל") אישר במכתב מיום 10.3.1981, נספח 3 לחוזה, כי חלק מחלקות בגו"ח 12069/17, 12074/03, 12704/5 מוחזק על ידו החל מ- 7.9.1967



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המינהל במכתב במיום 22.11.90, נספח 4, חזר ואישר כי חלק מחלקות בגו"ח 12069/17,
2 12074/3,4,5 בחזקת המוכר.
3
4 לאחר חתימת החוזה, יעשה כמיטב יכולתו לחתימת חוזה חכירה עם המינהל כאשר כל
5 הטיפול בכך יחול על הקונה.
6 בכל מקרה הקונה ניכנס בנעליו לכל דבר ועניין".
7
8 אכן, אין בידי צדדים להסכם ליצור, יש מאין, "זכות במקרקעין" בהבל פיהם, אך ברי כי
9 ניתן ללמוד על מהותה של הזכות הנמכרת גם מתוך הצהרותיהם של הצדדים, ובמיוחד
10 מקום בו מהות זו שונה מהלבוש הפורמאלי של אותה זכות, ועל אחת כמה וכמה מקום בו
11 עומדת על הפרק השאלה האם בידי המוכרים זכות שנהוג לחדשה, אף אם לא קיים הסכם
12 משפטי המחייב לעשות כן. יתר על כן, ברי כי ציפיית הצדדים לחידושה של הזכות יכולה,
13 היא עצמה, להעיד על קיומו של נוהג לחדש, הוא המקור לאותה ציפייה.
14
15 לפיכך, לא מצאתי כי נפל פגם בהיסמכותו של המשיב על הצהרות המוכרים בהסכמי המכר,
16 אשר יש בהן אינדיקציה והצהרה לקיום זכויות העולות כדי "זכות במקרקעין" על פי חוק
17 מיסוי מקרקעין.
18
19 כך, הצהרת המוכרים לפיה הינם בעלי הזכות להירשם כחוכרי המקרקעין, כי הם מחזיקים
20 במקרקעין חזקה ייחודית במשך עשרות שנים, כי בידיהם מכתבי אישור מרמ"י על דבר
21 החזקתם הייחודית במקרקעין, כמו גם הראיות בדמות הסכמי החכירה אשר נחתמו באופן
22 שיטתי בין המוכרים לבין רמ"י בדיעבד, לקראת תום תקופת החכירה או באמצע תקופת
23 החכירה – כל אלו מעידים על קיומה של זכות הרשאה למוכרים להחזיק ולהשתמש
24 במקרקעין באופן ייחודי במועד החתימה על ההסכמים, כאשר זכות זו התחדשה מעת לעת,
25 באופן של החתימה המאוחרת על הסכמי חכירה, ולכל הפחות על קיומה של זכות לקבלת
26 זכות במקרקעין (הזכאות להירשם כחוכרים) אשר נמכרה במסגרת הסכמי המכר.
27
28 זאת ועוד, בהסכם הראשון והשני מצויה אף בסעיף 2(א)(4) הצהרה של המוכר, לפיה:
29 "לאחר חתימת החוזה, יעשה כמיטב יכולתו לחתימת חוזה חכירה חדש עם המינהל,
30 כאשר כל הטיפול בכך יחול על הקונה, המינהל דרש קודם לחידוש חוזה חכירה, להמציא
31 לו מפת מדידה עדכנית."
32
33 כלומר, המצג שהוצג על ידי המוכרים במסגרת הסכמי המכר הינו כי ניתן לחתום חוזה
34 חכירה חדש – היינו – כזה המחליף או ממשיך את החוזה הקודם – וכי התנאי שניצב בדרך



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לחידוש חוזה החכירה הוא מפת מדידה עדכנית בלבד. משמע – קיימת אינדיקציה
- 2 להתחדשות חוזרת ונשנית של ההרשאה שניתנה על ידי רמ"י למוכרים להחזיק באופן
- 3 ייחודי במקרקעין. עצם ההצהרה האמורה בהסכמי המכר ניתן לראות בה כמעידה על
- 4 קיומה של **וודאות** כי ייחתמו חוזי חכירה עם רמ"י, כפי שהיה נהוג עד כה.
- 5
- 6 81. כאמור, מטעם העורר הוגש תצהיר עדות ראשית של רוזנברג, ובחקירתו הנגדית ציין
- 7 רוזנברג כי הוא מייצג ופועל מטעמו של העורר במשך 8 שנים, כי כוונת העורר ברכישת
- 8 המקרקעין הייתה להקים חווה חקלאית ועל המקרקעין כבר יש חווה חקלאית. רוזנברג
- 9 הוסיף והעיד כי במקרקעין נשוא הערר הוא נטע כרמים עבור העורר תוך פרק זמן קצר
- 10 ממועד חתימת ההסכמים וכי בכוונתו של העורר להחזיק את המקרקעין למשך "כמה וכמה
- 11 דורות" (נא ראו עדותו של רוזנברג, עמ' 5 לפרוטוקול שורות 16-24, וכן בעמ' 8 שורות 23-29
- 12 לפרוטוקול).
- 13
- 14 82. עוד נשאל רוזנברג בחקירתו הנגדית באשר למהות הזכויות אשר לשיטתו נרכשו על ידי
- 15 העורר ובאשר לפעולות שננקטו על ידי העורר, לאחר חתימת הסכמי המכר, לצורך חידוש
- 16 חוזה החכירה, כפי שנקבע בהסכמי המכר. תשובותיו של רוזנברג, אשר העיד כי הוא אמון
- 17 ומוסמך על כל הטיפול במקרקעין, הן בהיבט החקלאי והן בהיבט הניהולי, היו עמומות
- 18 ובלתי ברורות בעניין זה ונראה כי ביקש להתחמק ממתן מענה לשאלות אלו. נא ראו עדותו
- 19 בעמוד 10 לפרוטוקול שורות 20-30, בעמ' 11 שורות 1-18 ובעמוד 13 שורות 2-6.
- 20
- 21 **"ש. פניתם לממ"י עם צעירי או בלי צעירי לקבל אישור שאין זכויות במקרקעין?**
- 22 **ת. אנחנו טוענים שיש לנו זכויות.**
- 23 **ש. האם מאז שקניתם את הקרקע פניתם לממ"י לחדש את חוזה החכירה?**
- 24 **ת. לא אני טיפלתי. לא זכור לי.**
- 25 **ש. אתה יודע אם מישהו אחר בשם גולדברג פנה לממ"י מאז שנחתמה העסקה**
- 26 **(מזכיר שבהסכם רשום שצעירי יעשו כל מה שנדרש מהם כדי לקדם את החכירה**
- 27 **בממ"י) על מנת לחדש את חוזה החכירה?**
- 28 **ת. אני לא מטפל בזה.**
- 29 **לביהמ"ש:**
- 30 **ש. מישהו אחר מטפל בזה?**
- 31 **ת. לא אני.**
- 32 **ש. אמרת שאתה רואה את צעירי מדי יום, אתה לא יודע אם עשו כל שיש לעשות**
- 33 **לקבל חוזה חכירה?**
- 34 **ת. לא יודע.**



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **העד ממשיך:**
- 2 ש. אתה מנהל את המקרקעין מטעם המערער ואת החווה?
- 3 ת. כן, וגם את הכרמים.
- 4 ש. שואל שאלה פשוטה נראה לי שאתה מתחמק, האם ידוע לך?
- 5 ת. לא ידוע לי.
- 6 ש. אתה לא בודק אם ההסכם התקיים במלואו?
- 7 ת. לא.
- 8 ש. זה לא עניין מהותי?
- 9 ת. לא מצאתי סיבה לבדוק.
- 10 ש. אתה מתכוון להקים כרמים לדורות מבלי שאתה יודע מה יקרה עם המקרקעין?
- 11 ת. מכיר את הנושא ומניח שהדברים יסתדרו, יש הרבה מקרים דומים.
- 12 ש. מניח שיחתם חוזה חכירה עם ממ"י על המקרקעין שהוחזקו ע"י צעירי?
- 13 ת. מניח שאם מישו נוטע כרם לא קרה שהכרם נעקר.
- 14 ש. האם ממ"י פנה בדרישה לפנות את המקרקעין.
- 15 ת. ככל הידוע לי, לא.
- 16 ...
- 17 ש. אתה בתור המנהל של העורר את כל המקרקעין כפי שהצהרת, פנית לצעירי
- 18 שיבוא איתך לממ"י כדי שיסדיר חוזה חכירה?
- 19 ת. לא פנית.
- 20 ש. למה?
- 21 ת. לא יודע. אין לי תשובה."
- 22
- 23 83. נראה אפוא כי עדותו של מר רוזנברג באשר לשאלה מה קרה לאחר החתימה על הסכמי
- 24 המכר, בכל הקשור והמתייחס לחתימה על חוזה חכירה מול רמ"י בהתאם להתחייבות
- 25 המוכרים בהסכמים הנ"ל – הייתה עדות עמומה ומתחמקת. דווקא בעניין כה מהותי – לא
- 26 הייתה תשובה בפיו של רוזנברג, הגם שהעיד על כך שהוא מנהל את ענייני העורר במקרקעין
- 27 נשוא הערר – הן בהיבט החקלאי והן בהיבט הניהולי.
- 28
- 29 84. אמנם, צודק העורר בטענתו לפיה יש לבדוק את מהות הזכויות המצויות בידי המוכרים - על
- 30 פי הדין. ואכן הפסיקה קבעה כי:
- 31
- 32 "הגישה המשפטית המקובלת בדיני המס מעדיפה את התוכן על פני הצורה"
- 33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 "... כאשר אנו באים לקבוע מהי מהות ההסכם בעניין כלשהו יש לבדוק את מכלול
- 2 התנאים ולראות את העסקה כמקשה אחת על כל תנאיה... התוכן הכלכלי והמהות
- 3 האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס..."
- 4
- 5 [ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פד"א יד 327.]
- 6
- 7 "אכן צודק בא-כוח גל כי יש לבחון העסקה על פי מהותה האמיתית ותוכנה הכלכלי ולא על
- 8 פי הדפוסים המשפטיים הפורמאליים בלבד שבאמצעותם היא בוצעה..."
- 9
- 10 [ע"א 696/82 ג.ב.ר. נכסים ובניה בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 666.]
- 11
- 12 85. עם זאת, גישה זו ננקטה בפסיקה מקום בו רשות המס היא זו שטענה למהות כלכלית
- 13 לעסקה הנבחנת, השונה מן האופן שבו הצדדים הציגו את העסקה במסגרת ההסכם שחתמו
- 14 ביניהם.
- 15
- 16 ואילו במקרה הנדון, העורר הוא הטוען למעשה כנגד ההצהרות וההסכמות המצויות
- 17 בהסכמי המכר, שהוא עצמו חתם עליהם. עמדת העורר היא כי המשיב לא היה רשאי
- 18 להיסמך על האמור, המוצהר והמוסכם בהסכמי המכר, לצורך הקביעה האם עסקין
- 19 בעסקת "מכירה" של "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
- 20
- 21 86. כב' השופטת א. חיות בע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת
- 22 ירושלים בע"מ. מיסים כ/3 (יוני 2006) ה-5, עמ' 5, קבעה בפסקה 25 לפסק הדין:
- 23
- 24 "תיאור העסקה על ידי הצדדים במסגרת ההסכם הנקשר ביניהם אמנם אינו חזות הכול
- 25 ואין הוא הקריטריון הבלעדי לפיו נקבעת מהות העסקה לצורכי מס, אולם, תנאי ההסכם
- 26 ופרטי העסקה מהווים בהחלט אינדיקציה מרכזית וחשובה לצורך קביעת מהותה של
- 27 העסקה."
- 28
- 29 87. הפסיקה כבר התייחסה לבעייתיות שבהעלאת טענה בדבר העדפת מהות על פני צורה,
- 30 כשהיא באה מפיו של הנישום.
- 31 נא ראו לעניין זה האמור בפסק דינו של כבוד השופט מגן אלטוביה בע"מ 36620-12-09, ע"מ
- 32 26356-10-10 כלל חברה לביטוח נ' פקיד שומה למפעלים גדולים מיסים כ/2 (אפריל 2013)
- 33 ה-28, עמ' 284 (אשר אושר על ידי בית המשפט העליון ע"א 3890/13, כלל חברה לביטוח
- 34 בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים מיסים כט/1 (פברואר 2015) ה-12, עמ' 12):



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

1
2 "כבר נקבע פעמים רבות כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות
3 הכלכלית האמיתית של העסקה" (לדברי הנשיא ברק בע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל אביב
4 נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, מיסים יח"ה-75 (פברואר 2004)). טענה שיש
5 להעדיף מהות על פני צורה היא בעייתית מטיבה כאשר היא מושמעת מפיו של הנישום,
6 ועל פי רוב היא טענה המועלית על ידי פקיד השומה דווקא. הנישום, ברגיל, מסוגל לכלכל
7 צעדיו ולנסח חוזיו באופן אשר מבטא את ההתרחשויות הכלכליות האמיתיות. הנישום הוא
8 המתאים מלכתחילה את הצורה למהות, ולכן טענת נישום כי המהות שונה מהצורה היא
9 יוצאת דופן. השופט ד"ר בין עמד על הדברים בעמ"ה 221/00 שמשון פריצקר נ' פקיד
10 שומה חיפה, מיסים יז"ה-105 (פברואר 2003):
11
12 "המצב בענייננו הוא יוצא דופן, בדרך כלל פקיד השומה מבקש "לגלות" את
13 העסקה "האמיתית" העומדת מאחורי הכסות הפורמאלית, אך בענייננו, המערער
14 הוא זה המבקש מביהמ"ש להתעלם ממה שנעשה בפועל ולעמיד במקום
15 המציאות את מה שלגרסתו היא העסקה האמיתית.
16 דא עקא, אין בעניין זה "סימטריה" מלאה בין כוחו של המשיב לזה של המערער.
17 אינני סבור שהמערער יכול ללכת בדרך זו, שכן ככלל, אין הנישום יכול להישמע
18 בטענה שהוא יכול היה לערוך את פעולותיו בצורה אחרת. כפי שמדגיש השופט א.
19 ויתקון בע"א 487/77, 503/77 מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי קבלני בנין פד"א ט
20 283: "חל הכלל שקבענו וחזרנו בשורה ארוכה של פסקי דין - - כי לא מה
21 שהנישום יכול היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה קובע את מצבו ואת
22 דינו מבחינת המס".
23
24 ואת סוגיה זו חתם השופט במילים אלו:
25
26 "הייתי מוסיף לדברים אלה, כי יתכן וניתן לסטות מעקרון זה, כאשר קיים הסבר
27 המניח את הדעת מדוע נערכה העסקה כפי שנעשתה."
28
29 עקרון המהות הכלכלית האמיתית כבסיס לשומה הוא עקרון מנחה במשפט המס בישראל.
30 עקרון זה לא יכול שיהא בסיס רק ככלי אנטי תכנוני של רשות המס. בדומה לדין
31 האמריקאי יש לאפשר לנישום, במידה מבוקרת וזהירה, לטעון למהות כלכלית על פני
32 צורה, תוך הטלת נטל שכנוע מוגבר על הנישום הטוען לכך. ברגיל, עת בחר נישום
33 להתקשר בעסקה בדרך מסוימת או להציגה בדרך מסוימת הנטייה תהא שלא לאפשר לו
34 לטעון כנגד זאת. אולם לעיתים אילוץ כאלו ואחרים כגון אילוץ רגולטורי או אף אילוץ



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה**

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עסקי יכול לשמש בסיס לטעון מצד הנישום כי על אף הצורה שבה עוצבה העסקה, הרי
2 שמהותה לצרכי מס היא שונה. כך למשל כאשר יוכיח הנישום כי עקב פערי כוחות בין
3 הצדדים לעסקה 'נכפה' עליו להסכים לניסוח החוזה באופן מסוים, אשר אינו מבטא
4 בהכרח את מהותה האמיתית של ההתקשרות בין הצדדים.
5 ...
6 כמו כן, לא ניתן להתייחס לעסקה לפי מהות נטענת כלשהי, כאשר הנישום פועל מול
7 רשות המס ובעולם המעשה, כאילו מהותה של העסקה שונה בתכלית. כאמור, במקרים
8 בהם טענת הנישום מדיפה ניחוח של חוסר תום לב יש לדחות טענה להעדיף מהות על פני
9 צורה.
10 ...
11 לסיכום נקודה זו, עקרון המהות הכלכלית האמיתית במשולב עם הטלת מס אמת מביא
12 לטעמי את הצורך בבחינת טענת נישום בדבר העדפת מהות על פני צורה. נישום הטוען לה
13 נושא בנטל שכנוע מוגבר." ...
14
15 דברים אלו יפים אף לענייננו.
16
17 88. במקרה המצוי בפנינו, לא הובאה מפי העורר כל הנמקה מדוע יש להתייחס להסכמי המכר
18 באופן שונה מן המוצהר והמוסכם בין הצדדים להסכמים אלו ומדוע אין לקבל את
19 היסמכותו של המשיב על הוראות הסכמי המכר וההצהרות המצויות בהן, כפעולה סבירה
20 וחגיגית לצורך הקביעה האם הסכמי המכר מגלמים עסקת "מכירה" של "זכות
21 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
22
23 כפי שנקבע לעיל – העורר לא הרים את נטל השכנוע להוכחת טענתו כי לא רכש "זכות
24 במקרקעין" במסגרת הסכמי המכר. לא כל שכן שהעורר לא הרים את נטל השכנוע המוגבר
25 המוטל עליו להוכיח טענותיו אלו, העומדות בסתירה להצהרות המוכרים בהסכמי המכר
26 ולמהות הכלכלית של הצהרותיהם אלו.
27
28 על כן, לא מצאתי לנכון, בנסיבות הערר דנן, לקבל את עמדת העורר גם בעניין זה של
29 היסמכות המשיב על הוראות הסכמי המכר.
30
31 89. למעלה מן הצורך אציין, כי העובדה שהמוכרים ציינו בהסכמי המכר כי הם אינם סבורים
32 שהם חייבים במס שבח וכי לשיטתם לא מכרו "זכות במקרקעין" – אין בה כדי לשנות
33 מעמדת. "הצהרה" שכזו, נראית על פניה כמניחה את המבוקש ולפיכך היא חסרת כל
34 משקל. על כן, לא על הצהרה זו תתבסס הכרעתה של ועדת הערר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 13-12-4631 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 מנגד, הצהרות המוכרים המתייחסות למהות הזכויות המצויות בידיהם – מחייבות את
- 2 המוכרים כמו גם את העורר אשר נסמך עליהן ופעל בהסתמך עליהן.
- 3
- 4 90. לא מצאתי לנכון גם לקבל את טענת העורר לפיה במקרים אחרים, שצוינו בתצהירו של מר
- 5 רוזנברג – קיבל המשיב, כביכול, את עמדת העורר ולא קבע כי מדובר במכירה של "זכות
- 6 במקרקעין". דומני, כי העורר לא הציג את מלוא העובדות הנחוצות על מנת לקבוע כי
- 7 המקרים אליהם התייחס העורר הינם זהים בעובדותיהם למקרה שבפנינו.
- 8
- 9 ממילא לא הוכח על ידי העורר כי הוא הסתמך על קביעותיו הלכאוריות של המשיב באותם
- 10 מקרים אליהם הפנה.
- 11
- 12 91. יתר על כן, משמצאתי כי במקרה שבפנינו אין בסיס לטענת העורר, והסכמי המכר מגלמים
- 13 במהותם עסקה של "מכירה" של "זכות במקרקעין" – מה לי מקרים אחרים, גם אם בהם
- 14 המשיב לא מיסה את הצדדים לעסקה?
- 15
- 16 העיקרון אשר אמור להנחות את ועדת הערר הוא של הטלת מס אמת במקרה הנדון. ואם
- 17 שגה המשיב במקרים אחרים – הרי שעליו לתקן את המשגה שנפל בפניו, ככל שהדין
- 18 מאפשר זאת, באותם מקרים, באופן שמש יוטל באופן שווה על נישומים זהים.
- 19
- 20 נא ראו: ע"א 8150/11 + ע"א 8251/11, חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס
- 21 והמע"מ אשדוד מיסים 2/ (אפריל 2015) ה-1, עמ' 57, שם צוטטה החלכה שנקבעה בעניין
- 22 ע"א 165/64 ראש העיר ת"א נ' כהן, פ"ד יח(3) 302, 307 (1964):
- 23
- 24 "במקרה שהאזרח עשוי ליהנות ממעשה-בית-דין, כמו במקרה דנן, אין זה רצוי שהפרט
- 25 יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שיישא בו ככל האזרחים... בענייני
- 26 מסים עדיף השיקול, שמש צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה תבוא על תיקונה"
- 27 (ראו גם: ע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש חיפה, פ"ד מב(4) 78 (1986); ע"א 909/06
- 28 רורברג קבלנות והנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב (20.2.2008);
- 29 ע"א 7973/11 ר.א. שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפסקה 20
- 30 (16.6.2013) (להלן: עניין שליט); והשוו: אהרן נמדר מס ערך מוסף 54-55 (מהדורה
- 31 חמישית, 2013)).
- 32
- 33
- 34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי חיפה

ו"ע 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

סוף דבר

1

2

3 92. לאור כל המפורט לעיל, אני מוצאת כי בעניין הסכמי המכר נשוא הערר לא הרים העורר את

4 הנטל לשכנענו כי מהותם של ההסכמים הנ"ל אינה של "מכירה" של "זכות במקרקעין".

5 לטעמי, החלטת המשיב בהשגות נשוא הערר, אשר קבע כי מדובר במקרה הנדון במכירה של

6 זכות במקרקעין – בדין יסודה, ולא נפל פגם בשיקול דעתו של המשיב בקביעותו אלו.

7

8 המוכרים מכרו לעורר במסגרת הסכמי המכר את זכות ההרשאה להחזקה ייחודית

9 במקרקעי ישראל, אשר מבחינת תוכנה ניתן לראות בה חכירה.

10 לחלופין, ולכל הפחות, מכרו המוכרים לעורר זכות לקבלת זכות במקרקעין, בהתייחס

11 לזכאותם של המוכרים להירשם כחוכרי המקרקעין.

12

13 93. לפיכך, מקום בו העורר כשל מלהרים את נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בערר זה, הייתי

14 מציעה לחבריי לוועדה לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪,

15 אשר ישולמו תוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק ממועד

16 הגשת הערר ועד לתשלום המלא בפועל.

17

אא

18

19 רו"ח גלית יחזקאלי-גולן: אני מסכימה.

20

21 רו"ח שמעון פסטנברג: אני מסכים.

22

23 **המזכירות תשלח העתק פסק הדין בדואר רשום לב"כ הצדדים.**

24

25 ניתן היום, כ"ה אייר תשע"ה, 14 במאי 2015, בהעדר הצדדים.

26

שמעון פסטנברג-רו"ח

חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח

חברת הוועדה

א. וינשטיין, שופטת

יו"ר הוועדה

27