



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963
שליד בית משפט המחוזי באר שבע**

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

לפני: כבוד השופטת יעל ייטב – יו"ר הוועדה
גד נתן, שמאי מקרקעין – חבר הוועדה
גידי גבאי, שמאי מקרקעין – חבר הוועדה

העוררים 1. דינה מנטינה אבידני
2. יצחק אבידני
ע"י ב"כ עו"ד יצחק אבידני ועו"ד ירון אבידני-עקירב

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד יזבי וובשט – פמ"ד אזרחי

פסק דין

מבוא

- 1
- 2
- 3 1. האם עסקה בין רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") לבין בר רשות, לעיגון זכויותיו
- 4 בנחלה חקלאית, במסלול של 'רכישת מלוא זכויות המגורים בבניה נמוכה בחלקת
- 5 המגורים', היא בגדר מכירת "זכות במקרקעין", כאמור בחוק מיסוי מקרקעין (שבח
- 6 ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), החייבת במס רכישה. זוהי
- 7 המחלוקת שלפנינו.
- 8 2. ערר על החלטה בהשגה אשר בגדרה חייב המשיב (להלן- "המנהל") את העוררים
- 9 בתשלום מס רכישה בסכום של 36,378 ₪, בגין רכישת זכויות במקרקעין. בין
- 10 הצדדים נטושה מחלוקת בשאלה האם במסגרת העסקה רכשו העוררים זכויות
- 11 במקרקעין חדשות, מעבר לזכויות במקרקעין שהיו להם בעבר, כפי שטען המנהל;
- 12 או שמא מדובר אך ורק בעיגון זכויות של זכויות במקרקעין שהיו בידי העוררים בעבר,
- 13 כפי שטענו העוררים.
- 14 3. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים ובראיותיהם מצאתי שמהותה הכלכלית
- 15 של העסקה היא מכירת 'זכויות במקרקעין' חדשות, שלא היו בידי העוררים בעבר,
- 16 ולפיכך יש לדחות את הערר, וכך אציע לחברי לעשות.
- 17

העובדות

- 19 4. ביום 26.5.1997 נרכשו עבור העוררים בנאמנות זכויות במקרקעין, כהגדרתן בחוק
- 20 מיסוי מקרקעין, בנחלה חקלאית במושב- נחלה- מושב עובדים להתיישבות חקלאית



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

- 1 שיתופית בע"מ (להלן: "האגודה"), הידועה כגוש 1695, חלקה 34, מגרש 34 (להלן: 1
- 2 "הנחלה"). ביום 26.5.1997 הועברו הזכויות בנחלה מהנאמן לידי העוררים.
- 3 5. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שבעת רכישת הזכויות בנחלה שילמו העוררים את מס 3
- 4 הרכישה החל על הרוכש ברכישת זכויות במקרקעין (וכן את מס השבח שחל על 4
- 5 המוכרים). כמו כן שילמו העוררים דמי הסכמה לרמ"י. מדי שנה שילמו, באמצעות 5
- 6 האגודה, דמי חכירה שנתיים.
- 7 6. באותה עת, כמו גם במועדים הרלוונטיים למחלוקת בין הצדדים, היו לאגודה, שהינה 7
- 8 אגודה שיתופית, הסכם משבצת משולש עם רמ"י ועם הסוכנות היהודית, דוגמת 8
- 9 ההסכמים שבהם התקשרה רמ"י עם אגודות שיתופיות אחרות (להלן: "הסכם 9
- 10 המשבצת"). בהסכם המשבצת הוענקה לאגודה רשות להשתמש במקרקעין, ורשות 10
- 11 להקנות את השימוש במקרקעין לחברי האגודה ב- 73 נחלות, אחת מהן היא הנחלה 11
- 12 נושא הערר.
- 13 7. מכוח הסכם המשבצת, היו לעוררים זכויות של 'בר רשות' בנחלה, כחברי האגודה, כפי 13
- 14 שעולה, בין היתר, מאישור 'מצב זכויות' שניתן לעוררים ביום 1.3.2017.
- 15 8. הסכם המשבצת האחרון הרלוונטי לענייננו נחתם ביום 25.3.2019 ובהתאם 15
- 16 להוראותיו השכירה רמ"י לסוכנות היהודית את השטח לתקופה בת 3 שנים המתחילה 16
- 17 ביום 01.09.2017 ומסתיימת ביום 31.08.2020, למטרה של ניצול השטח לצורכי 17
- 18 חקלאות, הקמת מבנים משקיים ושימוש בהם למטרה חקלאית, הקמת יחידות 18
- 19 מגורים ומגורים בהן, וכן הקמת מבני ציבור ושימוש בהם.
- 20 9. על פי הוראות הסכם המשבצת, הייתה האגודה רשאית להקנות לחברי האגודה זכויות 20
- 21 של ברי רשות בנחלות (כאמור בסעיף 18.א. בהסכם המשבצת). בהתאם להוראות 21
- 22 ההסכם לא היו האגודה או בר הרשות רשאים להעביר את זכותם לאחר, להשכירה או 22
- 23 למסרה, ללא קבלת אישור מראש מרמ"י ומהסוכנות היהודית (סעיף 8 ב. בהסכם 23
- 24 המשבצת); לא ניתנה רשות לאגודה או לסוכנות היהודית לבנות במשבצת מבלי לקבל 24
- 25 את רשות רמ"י, מראש ובכתב (סעיף 20 א. בהסכם המשבצת); לא ניתנה לחבר 25
- 26 האגודה הזכות לבנות מבנה כלשהו או להוסיף תוספת למבנה קיים, ללא קבלת רשות 26
- 27 מרמ"י, מהסוכנות היהודית ומאגודה, מראש ובכתב (סעיף 20 ב. בהסכם המשבצת).
- 28 10. במהלך השנים קיבלה מועצת מקרקעי ישראל מספר החלטות בנושא עיגון זכויותיו 28
- 29 של חוכר במקרקעין, לרבות זכויותיו של בר הרשות. לענייננו רלוונטית הוראה המצויה 29
- 30 בקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל (להלן: "קובץ החלטות"), בפרק 8 (אשר 30
- 31 כותרתו: "קרקע חקלאית"), סימן ז', אשר כותרתו: "עיגון זכויות למגורים בחלקת 31
- 32 המגורים בנחלה" (להלן: "הסדר עיגון הזכויות").



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיזוני :

- 1 11. ביום 21.5.2018 הגישו העוררים בקשה לרמ"י להצטרף להסדר עיגון הזכויות.
- 2 12. ביום 10.7.2019 חתמה רמ"י על אישור עסקה (להלן: "אישור העסקה") שבגדרו
- 3 אושרה בקשתם של העוררים 'להקצות להם את הקרקע למטרת חוזה חכירה בחלקה
- 4 א' בנחלה'. באישור העסקה פורט כי העוררים ביקשו להצטרף להסדר הקבוע
- 5 בהוראות סימן ז' בפרק 8.3 בקובץ ההחלטות. נקבע כי פרטי עסקת ההקצאה ותנאיה
- 6 ייקבעו בהסכם החכירה בנוסח ובתנאים שאושרו על ידי רמ"י. צוין כי ערך הקרקע
- 7 למועד הקובע הוא 2,590,998.38 ₪, וכי דמי החכירה יתבססו עליו.
- 8 13. בעקבות אישור העסקה דיווחה רמ"י למנהל על מכירת זכויות במקרקעין, על פי סעיף
- 9 73 בחוק מיסוי מקרקעין. בדוח שהגישה דיווחה רמ"י על הקצאת קרקע בשטח של
- 10 10,142 מ"ר כחכירה ללא הסכם פיתוח, למטרה של "חוזה חכירה לחלקה א' בנחלה".
- 11 צוין כי מועד אישור העסקה היה 10.7.2019; כי ערך הקרקע הוא 3,031,468.10 ₪; כי
- 12 אחוז דמי החכירה הראשוניים הוא 20%; וכי הסכום שעל החוכר לשלם הוא
- 13 606,292.83 ₪.
- 14 14. העוררים נמנעו מלדווח על העסקה, גם לאחר שהמנהל שלח להם ביום 4.8.2019
- 15 דרישה להגיש הצהרה על רכישת הזכויות. בהעדר הצהרה נקבעה לעוררים שומה לפי
- 16 מיטב השפיטה לתשלום מס רכישה בסכום של 36,378 ₪, על פי שווי רכישה של
- 17 606,292 ₪, היינו בהתאם לסכום שדווח על ידי רמ"י כסכום דמי הרכישה ששילמו
- 18 העוררים.
- 19 15. אציין כבר עתה כי העוררים טענו, בין היתר, שלא קיבלו את הדרישה, ועל כן לא היה
- 20 רשאי המנהל לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה, ואולם לא מצאתי שטענתם זו הוכחה
- 21 כנדרש. עיון בדרישה, אשר צורפה לתצהיר מטעם המנהל, מעלה כי הדרישה נשלחה
- 22 לכתובתם של העוררים המופיעה גם במסמכי רמ"י, לרבות באישור העסקה. הכתובת
- 23 האמורה היא אותה הכתובת שאליה נשלחה ההחלטה בהשגה, אשר אין מחלוקת כי
- 24 הגיעה לידי העוררים. לפיכך לא מצאתי שנפל פגם בהוצאת השומה לפי מיטב
- 25 השפיטה.
- 26 16. העוררים הגישו השגה על השומה שנקבעה, שאליה צורפה הצהרה בדיעבד על העסקה.
- 27 ההשגה נדחתה ביום 4.3.2021, ומכאן הערר שלפנינו.
- 28 17. ביום 18.08.2022 נחתם חוזה חכירה בין רמ"י לבין העוררים (להלן: "הסכם
- 29 החכירה"). להסכם החכירה צורפה תוספת בעניין עיגון הזכויות בחלקת המגורים.
- 30 18. בתמורה לעסקה שילמו העוררים לרמ"י דמי רכישה בסכום של 606,295 ₪, בהתאם
- 31 לפירוט הבא: 274,592 ₪, עבור דמי רכישה; 243,606.87 ₪, עבור היוון דמי רכישה;
- 32 ו- 80,093.08 ₪, עבור מע"מ.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיזוני:

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

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

19. העוררים טענו כי הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות אינה מהווה רכישת זכויות במקרקעין, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, ולפיכך לא מדובר באירוע מס החייב במס רכישה. לטענתם הוקנו להם הזכויות במקרקעין לפני שנים רבות, ובאותו המועד שולם מס הרכישה על הקנייתן. לא מדובר ברכישת זכויות חדשות, ומשמעות הצטרפותם להסדר היא עיגון הזכויות הקיימות, שהיו להם בעבר, היוונן, וביטול החיוב בדמי הסכמה. מאחר שמהות ההסדר היא היוון הזכויות, הרי שמדובר בהסדר תשלומים ובשינוי המעטפת המשפטית של זכויות העוררים. כל אלו אינם חייבים במס רכישה.

20. העוררים הפנו לכך שדמי הרכישה הוגדרו בהסכם עיגון הזכויות כ"דמי חכירה מהוונים לחלקת המגורים עבור מלוא הזכויות הבניה הנמוכה למגורים (הקיימות והעתידיות)", ולכך שחויבו בתשלום 20% בלבד, מהטעם ששילמו בעבר דמי הסכמה בעת רכישת הזכויות בשנות ה-90. לאחר תשלום דמי הרכישה לא נדרש עוד לשלם דמי חכירה שנתיים באופן שוטף, ולא נדרש תשלום דמי הסכמה בעת המכירה.

21. בעקבות הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות שופר אמנם מעמדם מבחינת סדר, נוחות, בירוקרטיה, מניעת חיכוך, הסרת חסמים, מטרות לאומיות, תמריצים, הנחות וכיוצ"ב, ואולם לא מדובר ברכישת זכויות שונות מאלו שהיו להם בעבר.

22. העוררים הוסיפו וטענו כי הם חויבו לרכוש את הפוטנציאל התכנוני העתידי, וכי אין לחייבם בתשלום מס רכישה על זכויות שעדיין אינן קיימות. לחילופין טענו כי ככל שיוחלט לגבי פוטנציאל עתידי זה כי הוא מהווה זכות במקרקעין, הרי שיש לחייבם במס רכישה על רכיב זה בלבד.

טענות המנהל

23. על פי המפורט **בהחלטה בהשגה** היו העוררים ברי רשות במקרקעין ביום אישור העסקה, ואולם בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל 1591, אשר עוגנה בקובץ ההחלטות, מעבר למסלול של דמי רכישה מהווה רכישה של זכויות נוספות החייבות בתשלום מס רכישה.

המנהל הפנה לסעיף 8.3.49 בקובץ ההחלטות, שלפיו רשאי החוכר לרכוש את מלוא הזכויות למגורים בבנייה נמוכה (הקיימות והעתידיות), זכאי החוכר לפצל מגרש או מגרשים, וכן להשכיר ולפצל יחידות גם למי שאינו קרובו. פורט כי העוררים רכשו סל



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 נוסף של זכויות, ועל כן מדובר בהגברת זכויות. כמו כן פורט כי מס הרכישה ששולם
2 ב- 1997 היה בגין התמורה ששילמו העוררים למוכר הזכויות, ולא בגין תשלומיהם
3 לרמ"י. הודגש כי על דמי החכירה ששילמו העוררים לרמ"י כברי רשות, לא שולם מס
4 רכישה, וכי גם אם היה משולם מס רכישה בגין דמי החכירה, הרי שמדובר ברכישה
5 של זכויות נוספות.
- 6 24. **בכתב התשובה** הדגיש המנהל כי מבין האפשרויות שהוצעו להצטרפות להסדר עיגון
7 הזכויות בחרו העוררים לרכוש את מלוא הזכויות הקיימות והעתידיות למגורים
8 בבנייה נמוכה, תמורת דמי רכישה. נטען כי מי שבחר בהסדר זה רשאי לפצל או
9 להשכיר את יחידות הדיור אף למי שאינו קרובו (סעיף 7 בכתב הערר), והודגש כי בגין
10 השיפור וההרחבה של זכויותיהם שילמו העוררים לרמ"י דמי רכישה.
- 11 25. בסיום כתב הערר טען המנהל טענה שלא הוזכרה בהחלטה בהשגה, שלפיה שינוי
12 מעמדם של החוכרים מברי רשות לחוכרים מהווה עסקה במקרקעין החייבת במס
13 רכישה.
- 14 26. **בדיון בערר ובסיכומים** הרחיב המנהל אף מעבר לכך, וטען לעניין זכויות נוספות שיש
15 לסווגן כזכויות במקרקעין, אף שלא בא זיכרון בהחלטה בהשגה. בין היתר צירף תעודת
16 עובד ציבור של נציג רמ"י, אשר ריכז בטבלה את ההבדלים בין הזכויות שהיו לעוררים
17 לפני הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות, לבין הזכויות שהיו להם לאחר הצטרפותם
18 להסדר. בין היתר הוזכרה זכותם הקניינית של העוררים במקרקעין כחוכרים לעומת
19 הזכות שהייתה להם בעבר כברי- רשות, וכן עיגון הזכויות בחלקת המגורים, בין היתר
20 באמצעות ביטול המגבלה של חובת ההשבה של המקרקעין במקרה של שינוי ייעוד.

21

22

המסגרת החוקית

- 23 27. במכירת "זכות במקרקעין" מוטל מס על מוכר הזכות במקרקעין ועל הרוכש את
24 אותה הזכות. **מס השבח** מוטל על המוכר, על פי סעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור
25 מהשבח שנוצר במכירת הזכות במקרקעין; **ומס הרכישה**, מוטל על הרוכש, על פי סעיף
26 9 בחוק מיסוי מקרקעין, כשיעור מ"שווי המכירה", המוגדר בסעיף 17 בחוק מיסוי
27 מקרקעין.
- 28 28. מס הרכישה, שהוא המס השנוי במחלוקת בענייננו, הינו מס עקיף, המוטל על כל
29 העברת 'זכויות במקרקעין', בגין כל עסקה מחדש, ללא קשר לשאלה האם הוטל על
30 עסקה בעבר, אם לאו.

31

32

"זכות במקרקעין" ו"מכירה"



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

1 29. "זכות במקרקעין", שעל רכישתה מוטל מס הרכישה, מוגדרת בסעיף 1 בחוק מיסוי
2 מקרקעין כד-

3 "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים
4 וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש
5 במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה
6 כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה
7 ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –
8 "הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;

9
10 "מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק יסוד: מקרקעי ישראל;

11
12 "חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע
13 לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה
14 הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

15
16 30. "חכירה" מוגדרת כד-

17 "חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל
18 דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות
19 מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

20
21 31. ו"מכירה" של זכות במקרקעין מוגדרת כד-

22 "מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא
23 תמורה -

24 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור
25 עליה;

26 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה
27 או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על
28 זכות כאמור;

29 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או
30 הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

1 במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות
2 כאמור או ויתור עליה ;

3
4 32. המונחים "זכות במקרקעין" ו"מכירה", כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, אינם זהים
5 להגדרתם של מונחים אלו בדין הכללי, נוכח תכליתו הפיסקאלית של חוק מיסוי
6 המקרקעין, ומטרתו לפרוש את רשת המס על עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית מהוות
7 אירוע מס (ראו למשל כב' השופט לנדוי בע"א 265/79 מנהל מס שבח נ' בן עמי, פ"ד
8 לד (4) 701 (1980), 703; כב' השופטת א' פרוקצ'יה בע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל
9 מס שבח מקרקעין באר-שבע (מיום 11.6.2008) (להלן- "פרשת סלובר")).

10 33. ה"זכות במקרקעין" מתפרשת גם על פני זכויות אובליגטוריות שתוכן הכלכלי כרוך
11 בזכויות בעלות אופי רכושי במקרקעין, לרבות 'הרשאה במקרקעין', וכפי שבואר
12 בפרשת סלובר -

13
14 "זכויות אובליגטוריות לקבלת בעלות או חכירה במקרקעין חוסות תחת
15 הגדרת "זכות במקרקעין" לצורך מיסוי. על פי ההגדרה שבחוק, גם
16 הרשאה להשתמש במקרקעין, שמבחינת תוכנה ניתן לראות בה בעלות או
17 חכירה, באה בגדר ההגדרה של "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס.
18 פשיטא, שהרשאה כזו אינה בבחינת "זכות במקרקעין" במובן ההגדרה
19 הקלסית של דיני הקניין. עם זאת, חוק המס רואה בה זכות אובליגטורית
20 בעלת אופי רכושי שעשויה להחשב זכות במקרקעין לצורך מיסוי. הוא
21 הדין בזכויות אחרות הקשורות במקרקעין שאינן רשומות, כגון זכויות
22 שביושר. החוק בהגדרה הרחבה של "זכות במקרקעין" אינו מסתפק
23 במיסוי נכסי מקרקעין. הוא ממסה גם התחייבויות הקשורות בנכסי
24 מקרקעין ... המבחן להכללתה של זכות חוזית בגדר "זכות במקרקעין"
25 לצורך חוק המס הוא היותה כוללת מאפיינים טיפוסיים של זכות רכושית
26 במקרקעין מבחינת תוכנה הכלכלי"

27 34. באופן דומה בואר על ידי פרופ' א' נמדר בספרו מס שבח מקרקעין- בסיס המס,
28 מהדורה שביעית תשע"ב-2012 (להלן- "נמדר בספרו"), כרך א' עמ' 158-

29
30 "המשותף לזכויות הנחשבות לזכות במקרקעין היא העובדה שהן מעניקות
31 לבעליהן את היכולת להנות באופן מירבי מהמקרקעין. חוק מיסוי
32 מקרקעין, המבוסס על "תכנים כלכליים", שם את הדגש על הניצול



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

1 הכלכלי יותר מאשר על הבטחת זכות הבעלים בנכס עצמו כמקובל בדיני
2 הקניין".

3
4 35. ה"מכירה" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין אף היא רחבה מהגדרת העברת זכות
5 קניין במקרקעין, כפי שבואר בפרשת סלובר, והיא כוללת, בין היתר, הענקה של
6 זכות אובליגטורית לקבל זכות במקרקעין, העברה או הסבה של זכות כזו או
7 ויתור עליה, הענקה של זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין, או על
8 העברה או הסבה של זכות כזו, וכן העברה או הסבה של זכות להורות כאמור.
9 עוד בואר בפרשת סלובר כי-

10
11 עיסקת "מכירה" עשויה "להיתפר" על ידי חיבור מספר פעולות
12 שסך כל ה"שלם" מביא לתוצאה כלכלית לפיה בוצעה מכירה של
13 זכות במקרקעין מפלוני לאלמוני... כוונת החוק כשהגדיר את המונח
14 "מכירה" על דרך ההרחבה, היתה לכלול בגדר החיוב במס הסכס
15 אובליגטורי הקשור במקרקעין...".

16
17 (וראו גם ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (מיום
18 30.9.2013) (להלן - "פרשת שעלים"))

רכישת 'זכויות במקרקעין' נוספות

21 36. ההלכה הפסוקה עמדה כל כך שיש ובמסגרת התקשרות חדשה בין רמ"י לבין חוכר,
22 רוכש החוכר זכויות חדשות, נוסף לזכויות המקוריות שהיו בחזקתו, המגיעות לכדי
23 רכישת 'זכויות במקרקעין'. רכישת הזכויות החדשות במקרקעין חייבת במס רכישה,
24 חרף קיומן של זכויות במקרקעין קודמות, גם אם רכישתן של הזכויות במקרקעין
25 הקודמות חוייבה במס, שכן, ככל שחלה תמורה במערך הזכויות, וככל שצמחה
26 לאוחז במקרקעין הנאה כלכלית, הרי שיש לראותו כמי שרכש זכויות במקרקעין
27 נוספות. ההלכה הפסוקה התייחסה בעניין זה בעיקר לזכויות הנרכשות בעקבות שינוי
28 ייעוד או בהקשר של אחוזי בנייה.

29 37. בע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיום 13.11.1995)
30 (להלן: "פרשת דובדבני"), אישר בית המשפט העליון את פסק דינה של וועדת הערר
31 (עמ"ש (ת"א) 980/88 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיום
32 22.10.1991)) אשר קבעה כי הענקת זכויות בנייה נוספות בנכס, הינן טובת הנאה ועל



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 כן מדובר במכירת "זכות במקרקעין", כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, החייבת במס
2 רכישה.
- 3 38. בעמ"ש (ת"א) 761/90 ויואן קינן נ' מנהל מס שבח מרכז (מיום 24.3.1993) (להלן:
4 "פרשת ויואן קינן") קבעה וועדת הערר כי שינוי מטרת החכירה, כמו גם הענקת
5 זכויות בנייה נוספות על אלה הקיימות בידי החוכר, מהוות "מכירת זכות במקרקעין".
6 לעומת זאת, היוון דמי החכירה, שמשמעותו המרת דמי החכירה התקופתיים בתשלום
7 אחד, בהנחה שלא השתנו יתר תנאי החכירה, "מהווה פעולה מימונית טכנית גרידא,
8 וככזו איננה עולה בגדר מכירה של "זכות במקרקעין", אלא אם כן "רוכש חוכר,
9 מחוכר אחר, את זכויותיו במקרקעין ובמקביל הוא משלם למינהל עבור היוון דמי
10 החכירה התקופתיים – צירוף שני הסכומים שלעיל יחדיו, מהווים חלק מהשווי שבו
11 רכש החוכר את זכותו במקרקעין ועל כן הם חייבים בתשלום מס רכישה על ידו".
- 12 39. בע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (מיום
13 15.12.1997) הכיר בית המשפט בכך ששינוי ייעוד המקרקעין שבהם היו לחוכר
14 זכויות, אשר אפשר ניצול החלקות למגורים, הביא להגדלת "אגד זכויות הקניין שהיו
15 בידי החוכר", ועל כן נדחה הערעור שהוגש על שומת מס רכישה שקבע המנהל. וועדת
16 הערר שעל החלטתה הוגש הערעור בפרשת הבונה, הדגישה, בין היתר (תוך ציטוט
17 מהחלטתה בפרשת דובדבני), את העובדה שרמ"י (באותה עת מנהל מקרקעי ישראל)
18 ראה בהתקשרות עסקה חדשה, ועל כן התקשר עם החוכרת בהסכם חכירה חדש, לגבי
19 שימוש חדש במקרקעין.
- 20 40. בע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף בע"מ, פ"ד נו (1) 877
21 (2001) (להלן: "פרשת הדרי החוף"), עסק בית המשפט העליון בחוכר שחכר מקרקעין
22 מרשות הפיתוח לשם גידול מטעי פרי הדר. בחוזה החכירה החקלאי נקבע כי החוכר
23 יהיה רשאי לבנות מבנים שונים מאלו שפורטו בהסכם, רק בהסכמת הרשות, וכן כי
24 שינוי עיבוד הקרקע למטרה חקלאית אחרת, כמו גם בניית מבנים שאינם דרושים
25 לגידול פרדס, מותנים בקבלת אישור מראש ובכתב מהרשות. בחוזה החכירה החקלאי
26 לא הייתה הוראה מפורשת בדבר שינוי הייעוד של המקרקעין, ובדבר השלכותיו של
27 שינוי הייעוד על המשך החכירה, ואולם בהחלטה 432 של מועצת מקרקעי ישראל מיום
28 2.11.1989 נקבע הסדר כללי לגבי שינוי ייעוד של קרקע חקלאית מוכרת, שלפיו תהיה
29 רמ"י רשאית להציע לחוכר להשיב את המקרקעין או לנצל את המקרקעין לשם הייעוד
30 החדש, בתנאים שנקבעו בהחלטה.
- 31 41. בעקבות שינוי התב"ע, מייעוד חקלאי לבנייה למגורים, פנתה החוכרת בפרשת הדרי
32 החוף לרמ"י, בבקשה לאפשר לה להקים פרויקט בנייה למגורים במקרקעין. לאחר
33 החלפת החלטה 432 בהחלטה 533, החליטה רמ"י להעתר לבקשה, ולאפשר לחוכרת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

1 להקים פרויקט בנייה בקרקע, ולאחר משא ומתן נחתם אישור העסקה. בעקבות
2 אישור העסקה לשינוי הייעוד נחתם בין רמ"י לבין החוכרת חוזה פיתוח, שבגדרו
3 הועמדו לרשות החוכרת מגרשים לבנייה למגורים בשטח שייעודו שונה. בחוזה הפיתוח
4 התחייבה רמ"י לחתום עם החוכרת על חוזה חכירה לתקופה בת 49 שנים מיום אישור
5 העסקה, ככל שתעמוד בתנאים שנקבעו. החוכרת שילמה "דמי היתר מהוונים"
6 וחויבה במס רכישה, ואולם בעת מכירת המקרקעין טענה כי עיסקת שינוי הייעוד אינה
7 בבחינת 'עסקה חדשה', כי אם תיקון של חוזה החכירה החקלאי, וכי לא נרכשו על-
8 ידה במסגרת חוזה הפיתוח זכויות חדשות שלא היו בידה קודם לחתימתו.
9 42. כב' השופט אנגלרד ציין בפרשת הדרי החוף כי –

10
11 על-פי ההגדרה המצויה בסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969,
12 החכירה כוללת שני מרכיבים: החזקה במקרקעין ושימוש
13 במקרקעין. מכאן, כי שינוי במרכיב השימוש משנה גם את מהותה
14 של זכות החכירה. אם, כעת, שינוי השימוש נערך מכוח הסכם בין
15 המחכיר לחוכר, הרי עסקה זו כשלעצמה היא בבחינת 'מכירת זכות
16 במקרקעין' כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין. כי הרי עובדה
17 היא שללא ההסכם החדש שינוי השימוש היה נמנע מן החוכר.
18 במילים אחרות, הרחבת סוגי השימוש בקרקע המוחכרת היא עיסקת
19 מכירה בזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק, וזאת בשל שינוי מהותה
20 של החכירה הקיימת"

21
22 43. בפרשת הדרי החוף הודגש כי לא מדובר בתוספת של אחוזי בנייה בלבד, כי אם
23 בהענקת זכויות מקיפות יותר לפיתוח המקרקעין, ונקבע כי –

24
25 אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון,
26 אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות.
27 השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה
28 הסכמית...
29 אישור תכנית הבנייה למגורים בוועדה המחוזית, כשלעצמו, לא הקנה
30 לחברת הדרי החוף זכות שימוש לבנייה ללא התקשרות חדשה עם
31 המינהל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 44. שינוי במרכיב השימוש' במקרקעין משנה אפוא גם את מהותה של החכירה, וככל
2 שהוא נעשה מכוח הסכם בין המחכיר לחוכר, הרי שמדובר בעסקה שהיא בבחינת
3 "מכירת זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, שכן ללא ההסכם החדש
4 היה שינוי השימוש נמנע מן החוכר. הרחבת סוגי השימוש במקרקעין היא מכירת
5 'זכות במקרקעין', כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, בשל שינוי מהותה של החכירה
6 הקיימת.
- 7 45. לשם השלמת התמונה אזכיר כי בקשה לקיים דיון נוסף בפרשת הדרי החוף נדחתה
8 בדנ"א 2596/02 חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז
9 באר- שבע (מיום 17.3.2004).
- 10 46. בית המשפט חזר על ההלכה בע"א 471/99 מנהל מס שבח תל אביב נ' ס' אלון חברה
11 להשקעות ובניין בע"מ, פ"ד נו (4) 810 (2002) וקבע כי כאשר מאשרת רמ"י את שינוי
12 הייעוד של המקרקעין, משתנה אגד זכויות הקניין שבידי החוכר, ועל כן מדובר
13 במכירת זכות במקרקעין החייבת במס רכישה. עוד הובהר באותה פרשה כי עסקת
14 שינוי הייעוד היא עסקה נפרדת מעסקת הקומבינציה הקודמת, שבגינה חוייב הרוכש
15 במס רכישה, והדגיש כי מאחד שמס הרכישה מוטל על עסקאות, ולא על זכויות,
16 ומאחר שבכל עסקה הועברו זכויות שונות, יש למסות במס רכישה כל אחת משתי
17 העסקאות (וראו גם דנ"א 2104/02 קבוץ עין צורים נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
18 (מיום 17.3.2004), שם הומר שינוי ייעוד לחוכרת, בשינוי ייעוד ליזם שעמו התקשרה,
19 ונקבע כי המרה זו אינה גורעת ממשמעותו של אישור העסקה המקורי, אשר הגדיל
20 את אגד זכויותיה של החוכרת בקרקע ואפשר לה למכור את זכויותיה החדשות
21 ליזם).
- 22 47. בע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
23 רחובות ואח' (מיום 6.12.2006) (להלן: "פרשת ר.א.ר.ד."), דן בית המשפט העליון
24 בשאלה האם ניווד אחוזי בנייה מקרקע אחת לקרקע שנייה מהווה מכירה של 'זכות
25 במקרקעין', ונקבע, כי זכויות בניה – המהוות חלק בלתי נפרד ממהותה של הקרקע
26 במובן הכלכלי, הן בבחינת 'זכויות במקרקעין'.
- 27 48. כב' השופטת אי' חיות (כתוארה אז), ציינה כי 'זכויות בנייה' או 'אחוזי בנייה' מבטאים
28 את אפשרות ניצול הקרקע לבנייה על פי תכנית המתאר הרלוונטית. הם הקובעים את
29 האפשרות לניצול הקרקע לבנייה, ואפשרות זו, היא אחד מהנתונים הקובעים את ערכה
30 של הקרקע. זכויות הבנייה הן חלק מאגד הזכויות המרכיבות את זכות הבעלות, והן
31 מובנות בה כחלק אינטגרלי ממנה.
- 32 49. לפיכך נקבע כי –



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על
2 פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים
3 האפשריים בה ואף שוויה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית
4 שביסוד חוק מיסוי מקרקעין החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי
5 מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס
6 הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה.
- 7 50. אשר ליסוד ה"מכירה", הודגש בפרשת ר.א.ר.ד כי עצם אישור תכנית שבמסגרתה
8 מוענקות או נגרעות זכויות בנייה מחלקת מקרקעין על ידי הרשות המוסמכת, אינו
9 מהווה מכירת זכויות במקרקעין, ואולם ככל שמדובר בעסקה בין צדדים שתוכנה
10 העברת זכויות בנייה, מדובר במכירת זכות במקרקעין, גם אם מותנית המכירה
11 באישור הרשות המוסמכת לעצם העברת הזכויות.
- 12 51. בע"א 3018/08 עיזבון המנוחה ניצה חייט ז"ל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
13 (מיום 25.8.2010), עסק בית המשפט בחוזה חכירה בקרקע חקלאית בנס ציונה. בשנת
14 1995 שונה ייעוד המקרקעין למגורים, ובעקבות משא ומתן נחתם בין החוכר לבין
15 רמ"י הסכם שבגדרו קיבלו החוכרים זכות חכירה בייעוד של בנייה. בית המשפט קבע
16 על יסוד ההלכה הפסוקה כי לעניין חבות המס יש לראות החלפה או שדרוג של חוזה
17 חכירה חקלאי בעקבות שינוי ייעוד, כעסקה חדשה בין הצדדים, החייבת במס.
- 18 52. בע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב ואח' (מיום
19 20.6.2012) (להלן: "פרשת עיריית תל אביב") בחן כב' השופט י' עמית (כתוארו אז),
20 האם הסכם חכירה שנחתם בעקבות מימוש אופציה, כלל גם רכישת 'זכויות
21 במקרקעין' נוספות, שלא הוקנו לחוכרת בחוזה החכירה המקורי. בין היתר חזר בית
22 המשפט והדגיש, על יסוד הדברים המפורשים שנקבעו בפרשת הדרי החוף, כי שינוי
23 ייעוד במישור התכנוני אינו מהווה מכירת זכות במקרקעין, ויש לבחון האם בעקבות
24 שינוי הייעוד התכנוני שונה הסכם החכירה באופן המאפשר לחוכר זכויות שימוש
25 חדשות. הודגש בפרשת עיריית תל אביב כי חתימת הסכם חדש אינה מהווה תנאי
26 להכרה במכירת זכויות מקרקעין חדשות, ונקבע כי הגם שמדובר בהסכם מימוש
27 אופציה, הועברו במסגרתו גם זכויות שימוש חדשות, הנובעות משינוי הייעוד,
28 המגדילות את 'אגד הזכויות' שבידי החוכרים, ועל כן מדובר ב'מכירת זכות במקרקעין
29 המקימה אירוע מס'.
- 30 53. עולה מהמקובץ כי בחינת השאלה האם מדובר במכירת (או רכישת) זכות במקרקעין
31 תבחן בהתאם לתוכן הכלכלי של העסקה, ולשאלה האם צמחה לרוכש הנאה כלכלית
32 (ראו פרשת סלובר ופרשת שעלים). הרחבת סוגי השימוש בקרקע מוחכרת (ראו פרשת
33 הדרי החוף), או תוספת לאגד הזכויות (ראו פרשת שעלים ופרשת עיריית תל אביב),



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

1 יחשבו כמכירת 'זכות במקרקעין' במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, כך גם מתן אפשרות
2 לנצל את הקרקע באופן אחר המשפיע על שוויה הכלכלי (ראו פרשת ר.א.ר.ד.).

3

4

'שווי מכירה'

5 54. להשלמת התמונה אזכיר כי מס הרכישה, מוטל על הרוכש, כשיעור מ"שווי המכירה",
6 כאמור בסעיף 17 בחוק מיסוי מקרקעין.

7 55. ה"שווי" של זכות פלונית" מוגדר בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין כ-
8 "סכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד
9 שבמכירות-

10 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד
11 זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין
12 המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין- התמורה כאמור;..."

13 56. בהגדרת השווי נקבעו אפוא שתי חלופות: 'חלופת שווי השוק' של הזכות במקרקעין,
14 המהווה לכאורה, על פי ניסוח ההגדרה, את הכלל; ו'חלופת התמורה החוזית',
15 המהווה לכאורה את החרג. חרף הניסוח האמור, בואר בהלכה הפסוקה כי
16 בהתקיימות שלושת תנאי 'חלופת התמורה החוזית': קיומו של 'הסכם בכתב'; 'תום
17 לב', ו'העדר יחסים מיוחדים'; תחשב התמורה החוזית כשווי המכירה (ראו למשל ע"א
18 Hotel Corporation of Israel 188/82 נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט (2) 197);
19 ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
20 אזור ת"א (26.1.2010)).

21

22

דיון והכרעה

23 57. עיון בחוזים שנכרתו בין רמ"י לבין העוררים, בהסדר עיגון הזכויות כפי שנקבע בקובץ
24 ההחלטות, בדוח ועדת הבר, אשר על בסיס המלצותיו נקבע הסדר עיגון הזכויות, וכן
25 בבג"ץ 1027/04 פורום הערים העצמאיות ואח' נ' מועצת מקרקעי ישראל ואח' (מיום
26 9.6.2011)(להלן: "בג"ץ פורום הערים"), מלמד על כך שאף שבמסגרת החוזים בין
27 העוררים לבין רמ"י הוקנו לעוררים זכויות שונות, התמורה ששולמה במסגרת העסקה
28 הייתה בעד רכישת זכות אחת בלבד- 'מלוא הזכויות למגורים בבנייה נמוכה, בחלקת
29 המגורים, הקיימות והעתידיות'. תמורת הזכות האמורה שילמו העוררים לרמ"י דמי
30 רכישה בשיעור 33% משווי הקרקע של חלקת המגורים, בהתחשב בזכויות הבנייה
31 המאושרות ובפוטנציאל התכנוני למגורים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיזוני:

1 58. המנהל בהחלטה בהשגה התייחס אף הוא לזכות האמורה בלבד, וקבע כאמור כי
2 העוררים רכשו את "מלוא הזכויות למגורים בחלקת המגורים", כאמור בסעיף 8.3.49
3 (א) בהסדר עיגון הזכויות, הקובע כי חוכר רשאי לרכוש את מלוא הזכויות למגורים
4 בבנייה נמוכה, בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות, תמורת תשלום דמי רכישה
5 בשיעור 33% משווי הקרקע של חלקת המגורים, בהתחשב בזכויות הבנייה המאושרות
6 ובפוטנציאל התכנוני למגורים, וכן בזכות לפיצול מגרשים ויחידות דיור גם למי שאינו
7 קרובו.

8 59. שווי המכירה שנקבע בהחלטה בהשגה היה התמורה החוזית שנקבעה בהסכם בין
9 הצדדים ושעליה הצהירה רמ"י, היינו- דמי הרכישה ששילמו העוררים בעד מלוא
10 הזכויות למגורים בבנייה נמוכה בחלקת המגורים. המנהל לא קבע שווי מכירה אחר,
11 לזכות האמורה או לזכויות במקרקעין אחרות אשר לטענתו נמכרו אף הן במסגרת
12 העסקה.

13 60. הזכות שבעדה שולמו דמי הרכישה- 'מלוא הזכויות למגורים בחלקת המגורים,
14 הקיימות והעתידיות', היא אכן 'זכות במקרקעין', אשר נוספה לזכויות במקרקעין
15 שהיו לעוררים בעבר, כפי שקבע המנהל בהחלטה בהשגה, ולפיכך חייבים העוררים
16 בתשלום מס רכישה בגין רכישתה.

17

ההתקשרות החוזית בין העוררים לבין רמ"י

18
19 61. ביום 10.7.2019 חתמה כאמור רמ"י על אישור העסקה שבגדרו אושרה בקשתם של
20 העוררים 'להקצות להם את הקרקע למטרת חוזה חכירה בחלקה א' בנחלה'.

21 62. ביום 18.8.2022 נחתם כאמור חוזה החכירה בין רמ"י לבין העוררים (להלן: "חוזה
22 החכירה"). לחוזה החכירה צורפה "תוספת" העוסקת בעיגון הזכויות בחלקת
23 המגורים, אשר כותרתה "תוספת לחוזה חכירה לחלקה א' של נחלה- תשלום דמי
24 רכישה" (להלן: "התוספת לחוזה"). התוספת לחוזה נחתמה על ידי הצדדים בד בבד
25 עם החתימה על חוזה החכירה.

26 63. בחוזה החכירה צוין במפורש כי החוכרים הם בעלי זכויות בנחלה (ב"והואיל"
27 הראשון). בסעיף 3 בחוזה החכירה נקבע כי החכירה היא לעניין המוכר בכללותו,
28 המוגדר כ- משק מספר 34, גוש רשום 1695, חלקות 34 (בשלמות), מגרשים מס' 34
29 לפי תכנית מפורטת 207/03/6, בשטח של 10,142 מ"ר, היינו לעניין הנחלה בכללותה,
30 ולא רק לעניין חלקת המגורים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 **בסעיף 7** בחוזה החכירה נקבע כי תקופת החכירה היא למשך 49 שנים, החל מיום
- 2 10.07.2019 עד יום 09.07.2068, ואולם בתום תקופת החכירה יהיה החוכר זכאי
- 3 לחידוש החכירה ל-3 תקופות נוספות בנות 49 שנים כל אחת.
- 4 לעניין השימוש בחלקת המגורים פורט **בסעיף 9** בחוזה החכירה כי החוכר רשאי
- 5 להקים יחידת דיור שנייה עבור דור ההמשך, בהיקף בינוי של 160 מ"ר כולל, וכן יחידת
- 6 דיור שלישית עבור דור שלישי בנחלה בהיקף בינוי של 55 מ"ר, בהתאם לכללים
- 7 הקבועים בהחלטות מועצת מקרקעי ישראל ובנהלי הרשות התקפים.
- 8 **סעיף 11** בחוזה החכירה עוסק בדמי החכירה השנתיים וקובע כי דמי החכירה
- 9 השנתיים ישולמו לרמ"י מראש באמצעות המושב.
- 10 **בסעיף 12** בחוזה החכירה נקבע כי החוכר יהיה רשאי להעביר את הזכויות בהסכמת
- 11 רמ"י מראש ובכתב; **סעיף 13** אוסר את פיצול הנחלה; **וסעיף 16** אוסר את שעבודה,
- 12 ללא קבלת אישור מראש. **בסעיף 18** בחוזה החכירה נקבע כי במקרה של מתן תוקף
- 13 לתוכנית או שינוי יעוד של המוחכר או חלק ממנו תהא רמ"י רשאית להביא את תקופת
- 14 החכירה לידי סיום מוקדם.
- 15 64. לחוזה החכירה צורפה כאמור **התוספת לחוזה**, שבה הובהר, ב-"והואיל" השני, כי
- 16 רמ"י הסכימה להחכיר לחוכר את מלוא הזכויות למגורים בבניה נמוכה **הקיימות**
- 17 **והעתידיות** בחלקתה המגורים, תמורת תשלום דמי הרכישה בשיעור של 33% משווי
- 18 הקרקע של חלקת המגורים, בהתאם להוראות סימן ז' בפרק 8.3 בקובץ ההחלטות של
- 19 מועצת מקרקעי ישראל.
- 20 **בסעיף 5** בתוספת לחוזה נקבע כי כנגד תשלום התמורה מקבל החוכר **את מלוא זכויות**
- 21 **הבנייה למגורים (הקיימות והעתידיות) בבניה נמוכה בחלקת המגורים**, לתקופת
- 22 החכירה.
- 23 **בסעיף 7** בתוספת לחוזה נקבעו הוראות לעניין השימוש למגורים בחלקת המגורים,
- 24 בין היתר נקבע כי החוכר רשאי לעשות שימוש **במלוא זכויות הבנייה** הנמוכה למגורים
- 25 הקיימות והעתידיות בכפוף לקיומה של תכנית תקפה, אף נקבע כי בכפוף לקיומה של
- 26 תכנית תקפה, יהיה החוכר פטור מכל תשלום לרשות בגין כל בניה נמוכה ושימוש
- 27 למגורים בחלקת המגורים ומקבלת הסכמתה להם. עוד נקבע כי החוכר רשאי **להשכיר**
- 28 את יחידות הדיור הבנויות בחלקת המגורים לאחר וכן לפצל מגרשים **ולמכרם** לאחר.
- 29 **בסעיף 8** בתוספת לחוזה נקבע כי החוכר רשאי **לפצל** מחלקת המגורים מגרשי מגורים,
- 30 בכפוף לתוכנית תקפה כדין, וזאת ללא כל תשלום לרמ"י. יחד עם זאת, נקבע כי יחידת
- 31 דיור בנויה על פי תכנית תקפה עם זכויות בניה הכוללות 160 מ"ר לפחות, המשמשת
- 32 בפועל למגורי החוכר, תישאר תמיד חלק מהנחלה ולא יתאפשר פיצולם מהנחלה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 בואר כי נדרשת הסכמה של המושב מראש ובכתב לכל תכנית לצורך פיצול מגרש
2 מגורים מנחלה.
3 **בסעיף 9** בתוספת לחוזה נקבע כי החוכר יהיה פטור מתשלום דמי הסכמה בגין חלקת
4 המגורים והשטח הנוסף שעבורו שולמו דמי חכירה מאוזנים בעת העברת הזכויות
5 בנחלה. עוד נקבע כי בגין יתרת שטח הנחלה, יידרש תשלום של דמי הסכמה בהתאם
6 להחלטות של המועצה ונהלי הרשות. עוד נקבע כי נדרשת הסכמה של רמ"י ושל
7 האגודה להעברת הזכויות בנחלה.
8 65. עולה מהמקובץ כי במסגרת ההתקשרות החוזית בין העוררים לבין רמ"י, נחתמו הלכה
9 למעשה ביום 18.8.22, שני חוזים: **האחד**, **חוזה החכירה**, המתייחס למוכר בכללותו,
10 אשר שטחו **10,142 מ"ר** (הזהה בעיקרו לנחלה); **והשני**, **התוספת לחוזה**, המתייחסת
11 לחלקת המגורים בחלקה א.
12
13

הסדר עיגון הזכויות

- 14 66. **בהסדר עיגון הזכויות**, אשר תכליתו לעגן את זכויות החוכרים בחלקת המגורים
15 במושב (כמפורט בסעיף 8.3.41 (א) בקובץ החלטות), הוצעו שתי אפשרויות להצטרף
16 להסדר: **חלופה בסיסית**, כנגד תשלום דמי חכירה, **וחלופה מלאה**, כנגד תשלום דמי
17 רכישה.
18 67. **החלופה הבסיסית** להצטרפות להסדר עיגון הזכויות, המפורטת בסעיפים 8.3.45 ו-
19 8.3.46, קובעת כי תנאי להצטרפות להסדר עיגון הזכויות הוא תשלום **דמי חכירה**
20 בשיעור 3.75% מערך הקרקע של חלקת המגורים. זכויות הבניה המוקנות לבעל
21 הזכויות בחלקת המגורים בחלופה זו, הן בנייה בהיקף בסיסי, בהתאם ל**זכויות**
22 **הבנייה הקיימות**, הינו: בהיקף של עד 375 מ"ר, והזכות לבנות עד שלוש יחידות דיור
23 בכפוף לקיומה של תכנית. ההטבות שהוקנו למצטרפים להסדר עיגון הזכויות במסלול
24 זה הן ביטול חובת ההשבה במקרה של שינוי ייעוד - לעניין חלקת המגורים בלבד; וכן
25 ביטול מגבלות חוזיות שהיו בעבר, כגון הדרישה לרצף בין דורי. חלופה זו מאפשרת
26 את פיצול המגרש, **בכפוף לתשלום של 33%**; וכן להוסיף ו/או לממש זכויות בנייה
27 למגורים בחלקת המגורים, מעבר להיקף הבנייה הבסיסי הכולל של 375 מ"ר, בכפוף
28 לקיומה של תכנית **ולתשלום דמי חכירה מהוונים בשיעור של 91%**.
29 68. **החלופה השנייה** להצטרפות להסדר עיגון הזכויות, **החלופה המלאה**, היא החלופה
30 הרלוונטית בענייננו, קבועה בסעיף 8.3.49 (א), אשר כותרתו היא **"רכישת מלוא**
31 **הזכויות למגורים בחלקת המגורים"**. בחלופה זו רשאי החוכר לרכוש את **מלוא**
32 **הזכויות למגורים בבנייה נמוכה**, בחלקת המגורים, **הקיימות והעתידיות**, תמורת
33 תשלום **דמי רכישה** בשיעור 33% משווי הקרקע של חלקת המגורים, בהתחשב בזכויות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

1 הבנייה המאושרות ובפוטנציאל התכנוני למגורים, וכן בזכות לפיצול מגרשים, וזאת
2 מעבר לזכויות שהוקנו בחלופה הראשונה.
3 **בסעיף 8.3.49 (ב)** נקבע כי ככל שבעבר שולמו דמי הסכמה בעד העברת הזכויות, כפי
4 שהיה למעשה בענייננו, **תינתן הנחה בדמי הרכישה, ובלבד שהם לא יקטנו מ- 20%**
5 **משווי חלקת המגורים כאמור.**
6 לעניין חוכר אשר רכש את מלוא הזכויות למגורים כאמור באפשרות זו, **נקבע בס"ק**
7 **(ד) כי הוא יהיה פטור מתשלום כלשהו לרמ"י בעד כל בנייה נמוכה למגורים בחלקת**
8 **המגורים, בכפוף לקיומה של תכנית, ובס"ק (ו) נקבע כי הוא יהיה רשאי להשכיר או**
9 **לפצל את יחידות הדיור הבנויות בחלקת המגורים למי שאינו קרובו.**
10 69. החלופה השנייה מאפשרת אפוא לחוכר שלא להסתפק בזכויות הקיימות שיש לבעל
11 הזכויות בנחלה, אלא **לרכוש זכויות נוספות**, אשר עיקרן **זכויות בנייה בחלקת**
12 **המגורים**, מעבר לזכויות המוקנות בחלופה הבסיסית, המאפשרת בנייה של 375 מ"ר
13 בהתאם לזכויות שהיו להצטרפות להסדר (ובתוספת זכויות והקלות חוזיות נוספות).
14 מאחר שבמסגרת החלופה המלאה רוכש החוכר את **מלוא הזכויות למגורים בחלקת**
15 **המגורים**, הרי שרשאי הוא לפצל את המגרשים ולהעבירם לאחר ללא תשלום נוסף
16 לרמ"י.

17

18

דוח הבר

19 70. ההבדל בין שני מסלולי ההצטרפות להסדר עיגון הזכויות, והעובדה שבמסלול רכישת
20 מלוא זכויות המגורים בחלקת המגורים נרכשות זכויות נוספות, שלא היו קיימות
21 קודם לכן בידי החוכר, נלמדת גם **מדוח הצוות הבין-משרדי, שבראשו עמד ראש אגף**
22 **התקציבים באוצר דאז, מר קובי הבר** (להלן: "דוח הבר"), אשר על המלצותיו מבוסס
23 כאמור הסדר עיגון הזכויות.

24 71. סעיף 4.2 בדוח הבר, המתייחס למסלול ההצטרפות הבסיסי להסדר, קובע כי תשלום
25 **דמי החכירה** יקנה לבעל הנחלה את הזכויות הבאות בחלקת המגורים: שימוש בהיקף
26 הבנייה הבסיסי למגורים, עד 375 מטר, תוך ביטול הדרישה לרצף בן דורי בחלקת
27 המגורים, ורמ"י לא תקבע את מספר יחידות המגורים ואת גודלן; אפשרות לפיצול
28 נחלה תחייב השלמה לתשלום של 33% (29.25%) מערך הקרקע של המגרש המפוצל,
29 ואולם תישמר מגבלת בניה בהיקף של 375 מ"ר; ואחת מיחידות הדיור תישאר תמיד
30 צמודה לנחלה ולא ניתן יהיה לפצלה. הודגש בסעיף 6 בדוח הבר, המפרט את הזכויות
31 שאינן נרכשות במסלול זה של דמי החכירה, כי בעל זכויות, אשר יבקש להוסיף או
32 לממש זכויות בנייה בחלקת המגורים, מעבר להיקף הבנייה הבסיסי של עד 375 מ"ר,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

1 יוכל לעשות כן בכפוף לתשלום לרמ"י של מלוא שווי התוספת לערך הקרקע בחלקת
2 המגורים כתוצאה מתוספת זכויות בנייה.
3 72. לעומת זאת, פורט בסעיף 7 בדוח הבר, העוסק במסלול ההצטרפות השני, של "רכישת
4 מלוא הזכויות למגורים (הקיימות והעתידיות) בחלקת המגורים", כי לבעל זכויות
5 בנחלה תינתן האפשרות לרכוש את מלוא הזכויות למגורים האמורות, תמורת תשלום
6 דמי רכישה בשיעור של 33% משווי הקרקע בחלקת המגורים, בהתחשב בזכויות
7 הבנייה המאושרות ובפוטנציאל לפיתוח עתידי בשטח חלקת המגורים. מתשלום זה
8 יקוזזו דמי הסכמה ששולמו בעבר, וכן דמי חכירה בגין זכויות בנייה נוספות למגורים,
9 ככל ששולמו בעבר. עוד נקבע כי בעל זכויות שרכש מרמ"י את מלוא הזכויות למגורים
10 בחלקת המגורים, יהיה פטור מתשלום כלשהו לרמ"י בעד הוספה או מימוש זכויות
11 בנייה נוספות, ופיצול יחידות דיור מחלקת המגורים, הכול בכפוף לקיומה של תכנית
12 (יחד עם זאת יחויב בתשלום עבור הגדלת שטח חלקת המגורים, ככל שתאושר על ידי
13 מוסד תכנוני, וכן עבור מימוש זכויות לתעסוקה לא חקלאית בחלקת המגורים).

14 בג"ץ פורום הערים

15 73. בית המשפט העליון התייחס בבג"ץ פורום הערים לשתי החלופות להצטרפות להסדר
16 עיגון הזכויות, ולכך שבחלופה השנייה, שהיא הרלוונטית לענייננו, רוכשים המצטרפים
17 זכויות חדשות, שלא היו להם בעבר.
18 74. כבי' השופטת ע' ארבל הזכירה בבג"ץ פורום ערים את ארבע המטרות שביסוד
19 המלצות דוח הבר: (1) חיזוק וביסוס זכויות החוכר החקלאי בחלקת המגורים,
20 לשם הגברת הוודאות באשר לזכויות בחלקה, במיוחד בחלקת המגורים; (2)
21 פישוט הליכים וצמצום המגע הנדרש בין החוכר לבין רמ"י; (3) שימוש יעיל
22 יותר בקרקע ובתשתיות הקיימות, בכפוף להוראות התכנוניות העדכניות; (4)
23 הסדרת הפעילות שאינה חקלאית בחלקת המגורים. צוין כי בדוח הבר נקבע כי
24 יש להגשים את המטרות האמורות תוך מתן אפשרות לפיתוח היישובים
25 החקלאיים; שימור ופיתוח המרחב העירוני; צמצום תופעת הפרבור; וחלוקה
26 הוגנת של נכסי המדינה.
27 75. בית המשפט התייחס בבג"ץ פורום ערים לשתי החלופות שהוצעו בדוח הבר לגבי חלקת
28 המגורים: הראשונה – החלופה החלקית – המאפשרת, כנגד תשלום בשיעור
29 מופחת של 3.75% מערך הקרקע, מאגר זכויות מוגבל, שלפיו: יעוגנו זכויות
30 המגורים, באופן שלא תחול חובת השבה של חלקת המגורים במקרה של שינוי
31 ייעוד; יבוטלו דרישת הרצף הבין-דורי והמגבלות בדבר חלוקת זכויות הבנייה
32 לשלוש יחידות דיור בגודל קבוע; וניתן יהיה לפצל יחידת דיור מתוך חלקת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 המגורים, ולהעבירה לצד ג' -תמורת השלמת תשלום בשיעור מופחת. **החלופה**
2 **השנייה, החלופה המלאה, המאפשרת לבעל הזכויות לרכוש את מלוא זכויות**
3 **המגורים בחלקת המגורים, לרבות אלו העתידיות, בתמורה לתשלום חד-פעמי**
4 **מופחת, בשיעור 33% מערך הקרקע.**
5 76. פורט כי לפי **החלופה הראשונה, ירכוש החוכר בתמורה לתשלום דמי חכירה**
6 **בשיעור של 3.75% מערך הקרקע, את זכויות הבנייה הקיימות, בהיקף מרבי**
7 של 375 מ"ר. בעקבות הרכישה, לא יידרש החוכר להשיב את הקרקע לרמ"י
8 במקרה של שינוי ייעוד; לא תוטל עליו מגבלה בנוגע לחלוקה הפנימית של
9 יחידות הדיור במסגרת זכויות הבנייה שיימסרו לו; תבוטל הדרישה לרצף בין-
10 דורי (וניתן יהיה לשכן ביחידות הדיור שייבנו גם את בני משפחת החוכר מדרגה
11 ראשונה); ניתן יהיה להוסיף זכויות בנייה למגורים מעבר ל-375 המ"ר
12 הבסיסיים, כנגד דמי חכירה מהוונים בשיעור מלא; וניתן יהיה לפצל מגרש
13 מחלקת המגורים לשם בניית יחידות דיור, בתמורה לתשלום של 29.25% מערך
14 הקרקע, המשלימים את ה-3.75% ששולמו לכדי 33% מערך המגרש המפוצל.
15 77. אשר **לחלופה השנייה, שלגביה צוין כי היא "גולת הכותרת" של ההסדר, פורט**
16 **כי תינתן לחוכר אפשרות לרכוש את מלוא הזכויות למגורים בחלקת המגורים,**
17 **כנגד תשלום של 33% מערך הקרקע, לרבות זכויות הבנייה המאושרות**
18 **והפוטנציאליות. מסכום זו ינוכו, במידה ושולמו, דמי החכירה בגין חלקת**
19 **המגורים בשיעור של 3.75%, וכן החלק היחסי של דמי הסכמה אשר שולמו**
20 **בגין העברת הזכויות בחלקת המגורים. חרף ניכויים אלה, נקבע כי גובה דמי**
21 **הרכישה של מלוא הזכויות למגורים לא יפחת מ-20% מערך הקרקע.**
22 78. בהתייחסותו לחלופה השנייה של הצטרפות להסדר עיגון הזכויות ברכישת מלוא
23 זכויות המגורים בחלקת המגורים, בתמורה ל-33% מערך החלקה, ציין בית
24 המשפט כי בחלופה זו קיבלו לידיהם החוכרים **זכויות חדשות, שלא היו להם**
25 **בעבר. לא זו בלבד. צוין כי החוכרים קיבלו את הזכויות החדשות בתשלום**
26 **מופחת, ועל כן בחן בית המשפט באריכות את השאלה האם קביעת תמורה בעד**
27 **הזכויות החדשות בשיעור 33% בלבד מערך הקרקע, האקוויוולנטית לתשלום**
28 **דמי הסכמה, היא סבירה, ובסופו של יום, לאחר שבחן את השיקולים השונים,**
29 **קבע כי מדובר בהחלטה סבירה, שאין מקום להתערב בה.**

30 מן הכלל אל הפרט

- 31 79. מעיון בחוזה החכירה ובתוספת לחוזה ניתן ללמוד כי הצטרפותם של העוררים להסדר
32 עיגון הזכויות לא הייתה בחלופה הבסיסית, **חלופת דמי החכירה, בתמורה לתשלום**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 בשיעור 3.75% מערך הקרקע של חלקת המגורים, כי אם בחלופה המלאה, **חלופת דמי**
2 **הרכישה**, שבגדרה רכשו העוררים את **מלוא זכויות המגורים בחלקת המגורים**,
3 **לרבות אלו העתידיות**, בתמורה לתשלום חד-פעמי בשיעור 33% מערך הקרקע
4 (20% לאחר ניכוי דמי ההסכמה ששילמו העוררים בעבר). מצם טיבה כוללת הזכות
5 **למלוא הזכויות למגורים**, גם את הזכויות לפצל את המגרש או היחידות ללא אישור
6 של רמ"י, למכרן לאחר, וכן את הזכות להשכיר את היחידות למי שאינו קרובו של
7 החוכר.
- 8 .80. החלטתו של המנהל בהשגה התייחסה כאמור לרכישת 'מלוא הזכות למגורים' וקבעה
9 כאמור כי **"מעבר למסלול של דמי רכישה מהווה רכישה של זכויות נוספות החייבות**
10 **בתשלום מס רכישה"**. המנהל הוסיף והפנה בהחלטתו לסעיף 8.3.49 בקובץ
11 ההחלטות, שלפיו **רשאי החוכר לרכוש את מלוא הזכויות למגורים בבנייה נמוכה**
12 **(הקיימות והעתידיות) וכן את הזכות לפצל מגרש או מגרשים, להשכיר ולפצל יחידות**
13 **גם למי שאינו קרובו"**.
- 14 .81. רכישת 'מלוא זכויות המגורים בחלקת המגורים, לרבות אלו העתידיות', הינה כאמור
15 רכישת **זכויות חדשות**, שלא היו בידי העוררים לפני הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות.
16 במסגרת התוספת לחוזה הוקנו לעוררים **זכויות שימוש חדשות** במקרקעין, שלא היו
17 להם קודם לכן, **ואפשרויות לניצול שונה** של המקרקעין אשר השפיעו על ערכם הכלכלי
18 של המקרקעין. בגין הזכויות החדשות שהוקנו להם שילמו העוררים לרמ"י דמי
19 רכישה. נוכח ההגדרות הרחבות של 'זכויות במקרקעין' ושל 'מכירה' בחוק מיסוי
20 מקרקעין, מדובר ברכישת זכויות במקרקעין חדשות, אשר רכישתן חייבת במס
21 רכישה, כפי שקבע המנהל בהחלטתו בהשגה.
- 22 .82. בראש ובראשונה כוללת הזכות למגורים את **רכישת זכויות בנייה**, אשר רכישתן
23 הוכרה זה מכבר כרכישת 'זכויות במקרקעין'. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, שינוי
24 זכויות הבנייה **במישור התכנוני** אינו מהווה 'מכירת' זכויות במקרקעין, ואירוע המס
25 מתגבש בעת **שינוי בחוזה החכירה** עם רמ"י, המתיר את השימוש בזכויות הבנייה
26 האמורות כפי שהן נקבעות במישור התכנוני.
- 27 .83. בענייננו שונה חוזה החכירה עם רמ"י כך שזכויות הבנייה המותרות לעוררים אינן
28 מסתכמות ב- 375 מ"ר שהיו בעבר, והן למעשה בלתי מוגבלות במישור החוזי, אלא
29 כפופות למותר במישור התכנוני. כדי לסבר את האוזן ולהמחיש את הערך הכלכלי של
30 הזכות האמורה, אזכיר את הסקירה התכנונית בשומה שערך השמאי יעקב כהן
31 לבקשת רמ"י, מיום 14.5.2019, ושעל יסודה נקבעו דמי הרכישה שאותם חויבו
32 העוררים לשלם. בין היתר הזכיר השמאי **תכנית בהכנה** שעדיין לא הייתה מאושרת
33 באותה תקופה, תכנית **632-0656629** לגבי המושב נחלה, אשר עיקריה- הגדלת שטח



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 המגורים בנחלות ל- 2.5 דונם, תוספת יחידת דיור שלישית ויחידת דיור קטנה בשטח
2 של עד 55 מ"ר בכל נחלה, וכן קביעת מנגנון להפרדת מגרשים מנחלה בעתיד. צוין כי
3 יותרו על פי התכנית 3 יחידות דיור, במבנים נפרדים, וכן יחידת דיור קטנה הצמודה
4 לאחד המבנים. יותר מחסן ביתי לכל יחידת דיור, חניה מקורה ומבני עזר. בתכנית
5 נקבעו הנחיות לביצוע פיצול מגרש המגורים בנחלה. בסיכום פרק המצב התכנוני ציין
6 השמאי באשר לפוטנציאל התכנוני, כי תוספת זכויות בנייה ותוספת יחידת דיור
7 שלישית- בהתאם לתכנית שבהכנה, פוטנציאל להגדלת מס' יחידות הדיור: תוספת
8 יחידה שלישית ואפשרות לפצלה, פוטנציאל להגדלת השטח המבונה, על בסיס
9 המבוקש בתכנית, ל- 640 מ"ר עיקרי + 205 מ"ר שירות.
- 10 84. זכויות הבנייה הפוטנציאליות שבהן מדובר הן בהיקף משמעותי, הכוללות את
11 האפשרות לבניית יחידת מגורים נוספת, מעבר למספר יחידות המגורים שאותן ניתן
12 לבנות לפני התכנית החדשה.
- 13 85. יתרה מכך. רכישת 'מלוא זכויות המגורים בחלקת המגורים, לרבות אלו העתידיות'
14 היא רחבה ומקיפה יותר מרכישת זכויות הבנייה, ומקנה לעוררים, כפי שציין המנהל,
15 את הזכות לפצל מגרשים מהנחלה ולמכרם לאחר, גם אם אינו קרובו, ללא תשלום
16 לרמ"י, וכן להשכיר יחידות מגורים. זכות העבירות או הסחרות האמורה מרחיבה את
17 סוגי השימוש בקרקע, ואת האפשרויות לניצולם, ובכך מגבירה את ערכם הכלכלי של
18 המקרקעין. נוכח תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין מדובר אפוא בזכויות במקרקעין
19 חדשות, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין.
- 20 86. זכויות המגורים המלאות בחלק המגורים, הינן אפוא זכויות במקרקעין, כהגדרתן
21 בחוק מיסוי מקרקעין, המקנות אפשרות לשימוש שונה בחלקת המגורים, וניצול נרחב
22 יותר שלה. כיון שמדובר בזכויות במקרקעין חדשות, שלא היו לעוררים בעבר, חייבת
23 רכישתן במס רכישה.

זכויות שלא נדונו על ידי המנהל

- 24
- 25
- 26 87. כפי שצינתי קודם לכן, בכתב התשובה וכן במהלך הדיון בערר ובסיכומים הרחיב
27 המנהל את טענותיו, והתייחס לזכויות נוספות אשר לא הוכרעו בהחלטה בהשגה,
28 ולפיכך אין מקום להתייחס אליהן.
- 29 88. בכתב התשובה טען כאמור המנהל כי שינוי מעמדם של החוכרים מ'ברי-רשות'
30 ל'חוכרים' מהווה עסקה במקרקעין החייבת במס רכישה. העוררים טענו מנגד כי
31 בעקבות שינוי מעמדם מברי-רשות לחוכרים לא שונו זכויותיהם, שכן זכויותיהם היו
32 כשל חוכרים בנחלה, וזכותם כברי-רשות הוארכה מעת לעת. בהחלטות מועצת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 21-04-41704 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 מקרקעי ישראל נקבעה זכאותם לחוזה חכירה, ועל כן זכויות אלו היו בידם עוד לפני
2 החתימה על הסכם עיגון הזכויות.
- 3 89. עיון בחוזה החכירה ובתוספת לחוזה מלמד על כך שעל פי הוראותיהם שונו זכויותיהם
4 הקנייניות של העוררים, מזכויות של ברי-רשות לזכויות של חוכרים, **במושכר**
5 **בכללותו, ולא רק בחלקת המגורים.**
- 6 90. בדיווח שהגישה רמ"י צוין אמנם כי הוקצתה לחוכרים **קרקע בשטח של 10,142 מ"ר,**
7 היינו במושכר בכללותו, ואולם הדיווח התמקד במכירת 'זכויות במקרקעין' בחלקת
8 המגורים, וצוין כי **ערך הקרקע הוא 3,031,468.10** ₪, שהוא הערך הקרקע שנקבע על
9 פי חוות הדעת השמאי **לחלקת המגורים בלבד**; צוין כי **אחוז דמי הרכישה הראשוניים**
10 **הוא 20%**, שהוא אחוז דמי הרכישה שנקבע לעניין **חלקת המגורים בלבד**; אף צוין
11 שהסכום שעל החוכר לשלם הוא 606,292.83 ₪, היינו **דמי הרכישה** שנקבעו לזכות
12 המגורים בחלקת המגורים.
- 13 91. המנהל בהחלטתו בהשגה התייחס אף הוא לעסקה שבחלקת המגורים בלבד, על פי
14 התוספת לחוזה, ול"מעבר למסלול של דמי רכישה" המהווה לטעמו "רכישה של
15 זכויות נוספות החייבות בתשלום מס רכישה". כמו כן הפנה המנהל במפורש לסעיף
16 8.3.49 בקובץ ההחלטות, שלפיו **רשאי החוכר לרכוש את מלוא הזכויות למגורים**
17 **בבנייה נמוכה (הקיימות והעתידיות)**. המנהל לא התייחס בהליכי השומה לשינוי
18 זכויותיהם של העוררים במוחכר, מ'ברי רשות' ל'חוכרים' כמכירת 'זכות במקרקעין',
19 אף שעל פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין גם מכירה ללא תמורה היא מכירת זכות
20 במקרקעין, אף לא התייחס לשינוי זכויותיהם של העוררים מברי רשות לחוכרים
21 בחלקת המגורים, שכן בהחלטתו בהשגה לא הייתה כל התייחסות לכך.
- 22 92. יתכן כי העדר התייחסות בהחלטה בהשגה לשינוי המעמד הקנייני מבר רשות לחוכר,
23 במוחכר בכללותו ובחלקת המגורים בפני עצמה, מקורה בכך שחוק מיסוי מקרקעין
24 מגדיר גם את זכויותיו של 'בר הרשות' כ'זכויות במקרקעין', אשר מכירתן חייבת במס.
25 כזכור כוללת ה'זכות במקרקעין' גם 'הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה
26 מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל –
27 **אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים**".
- 28 93. המנהל לא התייחס כאמור בהחלטה בהשגה לשינוי בזכויות הקנייניות, ולא דן בסוגיה
29 האם שינוי המעמד הקנייני מ'בר רשות' ל'חוכר' מהווה אירוע מס, בהינתן העובדה
30 שהרשאה אף היא 'זכות במקרקעין', ואם כן, באילו נסיבות. המנהל לא קבע מה היה
31 שווי המכירה של זכות שכזו, ולא בחן האם יש פער בין שוויה של זכות קניינית של בר
32 רשות לבין שוויה של זכות קניינית של חוכר, אלא התמקד באירוע המס של רכישת
33 מלוא הזכויות למגורים, וקבע את מס הרכישה הנגזר מ'שווי המכירה' של דמי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 הרכישה ששולמו על ידי החוכרים בעד הזכויות המלאות למגורים בחלקת המגורים.
2 בנסיבות אלו שבהן הזכות במקרקעין שלגביה נקבעה שומת מס הרכישה הינה
3 הזכות המלאה למגורים בחלקת המגורים, אין לטעמי מקום לכך שהוועדה תכריע
4 בסוגיה התאורטית האם שינוי המעמד מיבר רשות ל'חוכר', בחוזה עם רמ"י, הינו
5 בבחינת "מכירת" זכות במקרקעין" ומה שווי המכירה של הזכות האמורה, לצורך
6 תשלום מס הרכישה.
- 7 94. בסיכומיו הזכיר המנהל גם את **ביטול חובת ההשבה** במקרה של שינוי ייעוד כזכות
8 במקרקעין חדשה, שלא הייתה לעוררים לפני הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות. גם
9 בעניין זכות זו לא צוין דבר בהחלטה בהשגה. ביטול חובת ההשבה מוקנית לחוכרים
10 גם במסלול ההצטרפות הבסיסי להסדר עיגון הזכויות, מסלול שבו ה'תמורה'
11 המשולמת בעד ההצטרפות להסדר, על כלל הזכויות הגלומות בה, הינה דמי חכירה
12 בשיעור 3.75% בלבד. המנהל לא ביאר, במהלך הדיון או בסיכומיו, האם הוא מחייב
13 במס רכישה את רכישת הזכות האמורה במסגרת ההצטרפות להסדר בחלופה
14 הבסיסית, ועל פי איזה שווי מכירה. לא למותר להזכיר כי בית המשפט בבג"ץ פורום
15 ערים לא ייחס משמעות כלכלית של ממש לביטול חובת ההשבה, בשל כך שברבות
16 השנים לא נדרשו החקלאים להשיב את חלקת המגורים, ומאחר שכלשון חוק מיסוי
17 מקרקעין מדובר ב'**הרשאה שנהוג לחדשה**'. המנהל כאמור לא התייחס לזכות
18 האמורה בהחלטתו בהשגה, לא קבע לה שווי מכירה, אלא הסתפק בחיוב במס רכישה
19 של מכירת זכות המגורים המלאה בחלקת המגורים, ולא ברור האם לטעמו, בנסיבות
20 האמורות, אכן נרכשה זכות חדשה שלא הייתה בידי העוררים קודם לכן. בנסיבות
21 הקיימות אין מקום לדון בסוגיה האמורה במסגרת הערר.
- 22 95. המנהל הזכיר בסיכומיו זכויות נוספות שהוקנו לעוררים במסגרת עיגון הזכויות, כגון
23 הסרת מגבלות שהיו בעבר, באמצעות ביטול החובה לקבל את אישור רמ"י, הסוכנות
24 היהודית והאגודה להעברת זכויות או לבנייה, לרבות ביטול הדרשה לרצף בן דורי.
25 זכויות אלו הוקנו גם למצטרפים להסדר עיגון הזכויות בחלופה הבסיסית, בתמורה
26 לדמי חכירה בשיעור 3.75%. גם זכויות אלו לא הוזכרו בהחלטה בהשגה, אף לא נקבע
27 להן שווי מכירה, ובנסיבות האמורות לא ראיתי לנכון להתייחס אליהן במסגרת
28 החלטה זו.

סיכום

- 31 96. במסגרת הצטרפותם להסדר עיגון הזכויות רכשו העוררים את **מלוא הזכויות**
32 **למגורים בבנייה נמוכה, בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות**, בתמורה לדמי
33 **רכישה** בשיעור 33% משווי הקרקע של חלקת המגורים, בהתחשב בזכויות הבנייה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

- 1 המאושרות ובפוטנציאל התכנוני למגורים. מדובר בזכויות המקנות אפשרות לשימוש
- 2 שונה בחלקת המגורים, ולניצול אחר שלה, והן בעלות משמעות כלכלית המשפיעה על
- 3 ערכם של המקרקעין. בהתאם לתכליתו של חוק מיסוי מקרקעין מדובר בזכויות
- 4 במקרקעין אשר נוספו לזכויות במקרקעין שהיו לעוררים בעבר, לפני הצטרפותם
- 5 להסדר עיגון הזכויות, ולפיכך חייבת רכישתן במס רכישה.
- 6 97. אשר על כן אציע לחברי לדחות את הערר.
- 7 98. בשים לב להיקף ההליכים שנדרשו בתיק זה, ומנגד, בשים לב לסכום השנוי במחלוקת,
- 8 אציע כי העוררים ישלמו למנהל את הוצאותיו בסכום כולל של 20,000 ₪ בלבד, בתוך
- 9 30 ימים, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום.

10

11 חבר הוועדה, מר גד נתן, שמאי מקרקעין:

- 12 1. אני מסכים לקביעתה ופסיקתה של יו"ר הוועדה השופטת ייטב. ברצוני להוסיף זווית ראייה
- 13 משלי, בנוסף, ולא במקום האמור בו.
- 14 2. איני נכנס למסגרת הנורמטיבית והמשפטית אותה הציגה יו"ר הוועדה באופן בהיר ונהיר.
- 15 3. מקצוע עריכת דין מבוסס על מילים פירושן והבנתן, והשימוש המדויק בהן, באשר הן
- 16 מהוות הכלי העיקרי והמשמעותי בכתיבת מסמכים משפטיים.
- 17 4. העורר, מר אבידני הינו עורך דין שמעיד על עצמו כעוסק בתחומי ההתיישבות ודיני
- 18 מקרקעין, מזה 40 שנים. (פרו' מיום 24/1/24, עמ' 1 שורות 12, 16).
- 19 5. ככזה, חזקה עליו שמכיר את החלטות רמ"י לסוגיהן, את סוגי המחזיקים בקרקע בבעלות
- 20 רמ"י לרבות סוגי החוזים החלים עליהם, וזכויותיהם לפי חוזים אלה.
- 21 6. כעו"ד, המחזיק במשותף עם גב' אבידני מנטינה, במשק 34, במושב "נחלה", חזקה עליו
- 22 שמכיר את החוזה המשולש שנחתם בשנת 25/3/2019, בין רמ"י (ממ"י דאז) לבין הסוכנות
- 23 היהודית ובין האגודה השיתופית מושב "נחלה", בו ממוקם משק 34, והוא מודע לכך
- 24 שהינם במעמד "בני רשות" בו.
- 25 7. למרות זאת, חלק ניכר בטענותיו מתבססות על הגדרת המושג "חוכר" לפי רמ"י, ומכאן,
- 26 לדבריו, שבחירתו בחלופת "דמי הרכישה" וקבלת מעמד חוזי של חוכר אינה משנה את
- 27 זכויותיו, הואיל וכבר ברכישת הזכויות במשק 34 עמדו לו זכויות של "חוכר", עם אפשרות
- 28 לבניה של 375 מ"ר.
- 29 8. המושג "חוכר" מופיע בהחלטות רמ"י השונות ובקובץ ההחלטות סימן ד כלהלן:

30

31 עקרונות להסכמי חכירה עם האגודה ועם בעל זכויות בנחלה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

- 1 (1) מתיישב במושב... שהוא החוכר או השוכר של הקרקע...
- 2 (2) שוכר בהסכמים זמניים מתחדשים.
- 3 (3) בר רשות
- 4 (4) מתיישב... שהוא בעל הזכויות בנחלה על פי הרישום...
- 5 9. נוסח זהה להגדרת חוכר מופיע בסימן ז' עיגון זכויות למגורים בחלקת המגורים בנחלה
- 6 בסעי' 8.3.40.
- 7 10. עיינו הרואות שהגדרת החוכר במסמכי רמ"י הינה הגדרת סל, לכלל החוכרים, וכוללת
- 8 את כלל המחזיקים בקרקע במושבים, לרבות חוכרים, ובר רשות בכפיפה אחת. כבר
- 9 מההגדרה עולה כי קיימים "חוכרים" ברמות שונות, אך לא ניתן להפיק ממנה מידע מה
- 10 הן הזכויות הקנייניות או הזכויות התכנוניות, מהן המגבלות הנובעות מהמעמד הקנייני,
- 11 ומהם האישורים השונים מרמ"י, להם נדרש המחזיק – החוכר הספציפי, הנובעים
- 12 מהגדרת המעמד הקנייני של כל אחד ואחד. אלה נובעים ומפורטים בחוזים השונים
- 13 שנחתמים בין רמ"י למחזיקים השונים ומסדירים את תנאי ההחזקה השונים בקרקע.
- 14 11. המעמד הקנייני של חוכר לדורות, מוגדר בחוק המקרקעין תשכ"ט – 1969, לעומת "בר
- 15 רשות" שאינו מוגדר בחוק המקרקעין. חכירה לדורות מוגדרת בחוק זה כלהלן:
- 16 **שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא "חכירה לדורות".**
- 17 12. בקובץ התקנות נאמר, סעי' 8.3.2, שחלקה א' של הנחלה, שהיא חלקת המגורים, תוכר
- 18 לבעל הנחלה בהסכם חכירה לדורות. הסכם החכירה לדורות יהיה ל-4 תקופות מתחדשות
- 19 בנות 49 שנים כל אחת. הקובץ מתנה תנאים שונים לחתימה על הסכם חכירה לדורות,
- 20 כגון חברות באגודה, חוזה אישי בין המתיישב לרמ"י, ועוד.
- 21 13. קודם לחתימה על הסדר העיגון, כמפורט בפסק דינה של יו"ר הועדה, העורר היה במעמד
- 22 של "בר רשות", ללא חוזה מחייב מול רמ"י, וללא אפשרות רישום קניינית. זכויותיו
- 23 נובעות מעצם חברותו באגודה השיתופית החתומה על חוזה השכירות עם רמ"י. זכויותיו
- 24 הוגבלו כאמור בסעיפים 20 ו-22 לחוזה המשבצת התלת צדדי, ולדוגמה:
- 25 13.1. תשלום דמי חכירה שנתיים.
- 26 13.2. סעי' 20 ב' לחוזה המשולש אוסר עליו להוסיף מבנה כלשהו ו/או להוסיף למבנה
- 27 קיים ללא קבלת הסכמה מרמ"י.
- 28 13.3. בעת העברת הזכויות הוא חייב בהסכמה של רמ"י ותשלום דמי הסכמה.
- 29 13.4. הורשה בדרך של רצף בן דורי.
- 30 13.5. איסור פיצול חלקות.
- 31 13.6. החזרת הקרקע עם שינוי יעודה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

14. בחתימה על עסקת עיגון הזכויות במגורים, במסלול רכישה, כשמה כן היא – רכישת כלל זכויות הבנייה בקרקע למגורים, הנוכחיות והעתידיות, מקבל העורר חוזה חכירה מהוון לדורות, הניתן לרישום בלשכת רישום המקרקעין, ובמסגרתו יחולו שינויים שעיקריהם להלן:
- 14.1. ההוראות הקיימות לגבי השבת הקרקע לרשות מקרקעי ישראל, לא יחולו על שטח חלקת המגורים, בזמן שינוי ייעודה.
- 14.2. תבוטל הדרישה לרצף בין דורי ותותר בניית יחידות דיור לחוכרים ולקרוביהם, כהגדרתם בהחלטה.
- 14.3. הבנייה למגורים לא תוגבל לקרובים בלבד וניתן אף להשכירה, חוץ מיחידת דיור אחת שתשמש את בעלי הזכויות בנחלה.
- 14.4. ניתן לפצל מגרש או מגרשים ולבנות מבני מגורים לפי בחירת החוכרים, בכפוף לקיום תוכנית תקפה.
- 14.5. במכירה לא ידרשו דמי הסכמה.
- 14.6. ובקליפת אגוז, משמעות חוזה החכירה הנ"ל היא הקניית זכות קניינית קרובה מאוד לבעלות.
- 14.7. החכירה הנ"ל היא הקניית זכות קניינית קרובה מאוד לבעלות.
15. זכויות אלה הקנייניות – חוכר לדורות ואלה תכנוניות, כאמור לעיל, לא הוקנו לעורר כמעמדו כבר רשות.
16. להבנתי העורר היה מודע לשינויים אלה, בתצהירו, סעי' 65, הוא טוען שהחתימה על עסקת עיגון הזכויות במגורים "הגבירה את הזכויות" וטוען מנגד שעסקת עיגון הזכויות במגורים הינה לזכויות שהיו קיימות לו קודם לכן. הוא גם טוען שעסקת עיגון הזכויות נעשתה כדי למנוע חיכוכים עם המינהל".
17. לא ברורה לי כוונת האמירה "הגבירה את הזכויות" שהיו קיימות קודם לכן. בחקירתו גם נמנע מלהשיב ברורות על מה ולמה קיימים חיכוכים עם המינהל, אלא חזר בצורות שונות על כך שקיימים כאלה. אני יכול להניח שכוונתו היא הצורך לקבלת הסכמת רמ"י ואישורים שונים למימוש זכויות המותנות בחוזה או החורגות מאלו המוקנות לו בחוזה, לרבות לבניה ו/או הרחבה, או לשינויים במושכר, מכירה וכד'. אלה כאמור בוטלו עם החתימה על עסקת עיגון הזכויות למגורים.
18. לסיכום, התיזה שהציג מתבססת בעיקרה על שלושה אדנים. האחד הגדרתו כחוכר, אשר פורמלית היא נכונה. ל הואיל והוא במעמד ברשות, הוא חוסה תחת הגדרת רמ"י את המושג "חוכר". (פרוטוקול 24/1/24, עמ' 6 שורה 19). הוא גם



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיזוני:

- 1 מגדיל וטוען טענה שאינה נכונה: "אני חוכר. אין הבדל ביני לשום חוכר אחר" פרוטוקול
2 24/1/24, (עמ' 10 שורה 8).
- 3 האדן השני, התשלום בעבור עיסקת עיגון זכויות למגורים, אינה אלא היוון תשלומי דמי
4 החכירה השנתיים בהן הוא חייב, בהתאם לזכויות החוזיות. (פרוטוקול 24/1/24 עמ' 11
5 שורות 7-9).
- 6 האדן השלישי הזכויות המוקנות לו לבנית עד 375 מ"ר ערב הכניסה להסדר (פרוטוקול
7 22/5/24 עמ' 6 שורות 35-39).
- 8 מטרתו בצירוף השלושה יחדיו היא לטעון כי אינו חייב במס רכישה, הואיל והתשלום בגין
9 העיסקה הינו היוון תשלומי דמי החכירה, עליו לא חל מס הרכישה. כמו כן, הואיל והותר
10 לחוכרים כמותו לבנות עד 375 מ"ר, לא נעשתה כל עיסקת רכישת זכויות מקרקעין חדשות
11 ונוספות החייבות במס רכישה. (פרוטוקול 24/1/24 עמ' 8 שורות 18-20, עמ' 9 שורות 22-
12 26, פרוטוקול 22/5/24 עמ' 12 שורות 27-29, עמ' 14 שורה 1).
- 13 19. בהצגת העובדות באופן זה, העורר מציג מצג שווא. העורר אינו מבדל עצמו מחוכרים
14 אחרים, תוך כדי התעלמות מהשוני המהותי בין בעלי הזכויות הכלולים בהגדרת רמ"י
15 לחוכר, הנובע מהשוני מסוג החוזה שנחתם עם כל אחד מהם וסל הזכויות הקנייניות
16 המוענק לכל אחד מהם. ובמקרה שלו, מעבר מחוזה משבצת משולש, ללא זכויות קנייניות,
17 לחוזה חכירה לדורות, פרטני, ישירות מול רמ"י, הכולל זכויות קנייניות חדשות ורחבות
18 כמפורט לעיל ולפי סעיף 8.3.49 לקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל.
19 מעבר לאמונה של העורר שאינו חב במס רכישה, איני מבין מדוע העלה בפנינו מצג זה או
20 תיזה זו. כאיש מקצוע, עורך דין ותיק, שחייו המקצועיים נסובים סביב מסמכים משפטיים
21 בכלל, ובפרט בקיאותו הרבה בנושאים הקשורים לרמ"י לרבות השינויים שחלו עם השנים
22 ביחסים רמ"י-חוכרים, בפסיקה העניפה הרלבנטית, כפי שהציג במהלך הדיונים ובעיקר
23 בהחלטות מועצת מקרקעי ישראל ודאי לא נעלמו מעיני הוראות **סימן ז: עיגון זכויות**
24 **למגורים בחלקת המגורים בנחלה**, לרבות סעיף 8.3.49 על פיו הצטרף להסדר עיגון
25 הזכויות. מכאן שנהירים לו השינויים במעמדו הקנייני והתכנוני שחלו עם עיסקת עיגון
26 הזכויות למגורים, ביחס למעמד הקנייני והתכנוני בהיותו ברשות, עובר לרכישת זכויות
27 נוספות חדשות, החייבות במס רכישה.
- 28 20. לאור האמור לעיל, הנתונים והעובדות שהובאו בתיק, אני בדעה שעדיף היה לו ערר זה לא
29 היה מוגש. אשר על כן יש לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות של 30,000 ₪.
- 30 **חבר הוועדה, מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין:**
- 31 אני מצטרף להכרעתה של כב' יו"ר הוועדה, השופטת יעל ייטב, לרבות לעניין ההוצאות כפי
32 שנקבעו בה.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963
שליד בית משפט המחוזי באר שבע**

ו"ע 41704-04-21 אבידני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
תיק חיצוני:

1 **סוף דבר:**

2 בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה ובהסכמת חבריה, נדחה בזאת הערר.

3 בהתאם לדעתם של רוב חברי הוועדה ישאו העוררים בהוצאותיו של המנהל בסכום כולל של

4 20,000 ₪. הסכום ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין מיום

5 מתן פסק הדין עד יום התשלום בפועל.

6

7 ניתן היום, כ"ד תמוז תשפ"ה, 20 יולי 2025, בהעדר הצדדים.

8

מר גידי גבאי,
שמאי מקרקעין
חבר הוועדה

מר גד נתן,
שמאי מקרקעין
חבר הוועדה

יעל ייטב, שופטת
יו"ר הוועדה

9