



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים

1. דורין חפר-גחטן
2. הילה רייס
- ע"י ב"כ עוה"ד שטראוס
3. ניר ברנע
- ע"י ב"כ עוה"ד שחף

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד דנה גורדון מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

רון סוקול, שופט - יו"ר:

1. שלושה עררים שהדיון בהם אוחד המעוררים שאלה זהה – האם תשלום לרשות מקרקעי ישראל, כנדרש לשם פיצול נחלה במושב והפרדת מגרש למגורים מהווה עסקה לרכישת זכות במקרקעין החייבת במס רכישה?

רקע

2. שלושת העררים שבפנינו עוסקים בהעברת זכויות בחלקים מנחלות במושבים חקלאיים שבעמק יזרעאל. שניים מהעררים עוסקים בהעברת זכויות ללא תמורה מהורים לילדיהם ובערר אחד נדונה השאלה במסגרת עסקה למכירת זכויות בחלק מנחלה.

נפתח בפירוט העסקאות ולאחר מכן נסקור את הרקע הכללי לעסקאות בדבר פיצול חלקים מנחלות במושבים חקלאיים.

ערר 14-08-27703 העברת הזכויות לדורין חפר-גחטן

3. דורין חפר-גחטן העוררת ב- ו"ע 14-08-27703 (להלן: דורין) היא בתם של גחטן פיקי ומאיר, חברי מושב היוגב (להלן: בני הזוג גחטן). בני הזוג גחטן הם בעלי זכויות בנחלה הידועה כנחלה מס' 18 במושב היוגב. זכויות בני הזוג גחטן היו של בני רשות בלבד. בחלק מהנחלה הידוע כחלקה "א" ניבנו שני בתי מגורים – האחד, משמש את בני הזוג גחטן, והאחר, בית מגורים שהיה שייך לסבה של דורין (להלן: בית הסב).

4. בשנת 2011 החליטו בני הזוג גחטן להעביר חלק מהנחלה, הכולל את בית הסב, לעוררת. מדובר במגרש בשטח של כ- 500 מ"ר ועליו בית מגורים בשטח של 145 מ"ר (להלן: מגרש גחטן). בני הזוג גחטן קיבלו את אישור המושב, כלומר אישור של היוגב – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

והגישו בקשה מתאימה לרשות מקרקעי ישראל (להלן: רמ"י) (הבקשה סומנה נספח 2 לערר, להלן: הבקשה לפיצול). הבקשה לפיצול כוללת שני רכיבים הרלבנטיים לענייננו – בקשה לפיצול מגרש גחטן מהנחלה, ובקשה להחכיר את המגרש לעוררת. במקביל, הגישה גם העוררת בקשה לרמ"י, שכותרתה בקשה להחכרת המגרש (להלן: בקשת החכירה). בבקשתה מציינת העוררת כי ברצונה לחכור את המגרש "תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים כנהוג במנהל" (נספח 3 לערר).

5. ביום 23.12.2013 אישרה רמ"י את הבקשה, כלומר אישרה את פיצול הנחלה והחכרת המגרש לדורין (נספח 6א' לערר). בהודעת האישור מצוין כי ערך המגרש נקבע בסך של 549,149.31 ₪ + מע"מ.

עם קבלת אישור העסקה נחתם בין דורין לבין רמ"י הסכם חכירה ולפיו התחייבה דורין לשלם לרמ"י דמי חכירה מהוונים בסך של 359,198.56 ₪ (נספח 6ב' לערר).

6. יצוין כי לאחר אישור העסקה חתמו בני הזוג גחטן ודורין על תצהירי העברת זכויות ללא תמורה (נספח 7 לערר). כמו כן, חתמו על הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין, כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, בה הצהירו על העברת הזכויות במגרש ללא תמורה. כן הצהירו כי שווי המגרש ובית המגורים הוא 1,500,000 ₪.

בהתאם להצהרה זו נערך חישוב מס הרכישה שעל דורין לשלם וזה עמד על 343 ₪. מס הרכישה שולם.

7. ביום 13.1.2014 שילמה דורין לרמ"י את דמי החכירה המהוונים בחכירת המגרש, בסך של 420,752.84 ₪ (נספח 9 לערר).

עם תשלום דמי החכירה המהוונים נשלחה לדורין דרישה לתשלום מס רכישה בסך של 25,431 ₪ (נספח 10ב' לערר). מס רכישה זה נדרש מדורין בשל רכישת הזכויות במגרש מרמ"י ובהתאם לדמי החכירה ששולמו על ידה (נספח 10ב').

8. דורין, אשר סברה כי אינה חייבת במס רכישה, הגישה השגה למנהל (נספח 11א'). בהשגתה טענה העוררת כי אין לחייבה במס רכישה בגין התשלום לרמ"י שכן לא מדובר ברכישת זכויות אלא בהעברת זכויות ללא תמורה מההורים אליה. השגתה של העוררת נדחתה בהחלטת המנהל מיום 8.7.2014 (נספח 11ב'). בהחלטת המנהל נאמר כי "מדובר על רכישת זכות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין". על החלטה זו הוגש הערר בתיק 27703-08-14.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערר 14-08-43535 העברת זכויות להילה רייס

9. מיכל ואודי רייס (להלן: בני הזוג רייס) הם חברי מושב היוגב ומחזיקים בנחלה הידועה כנחלה 88 (גוש 11467 חלקות 15, 16) במעמד של בני רשות. העוררת הילה רייס היא בתם (להלן: הילה). בשטח הנחלה שני בתי מגורים; האחד של בני הזוג רייס והאחר בית סבה של הילה.

בשנת 2012 ביקשו בני הזוג רייס להעביר לבתם הילה, ללא תמורה, חלק מהנחלה המהווה מגרש בשטח של כ- 550 מ"ר ושעליו בנוי בית הסב בשטח של 98 מ"ר (להלן: מגרש רייס).

10. לצורך העברת הזכויות פנו בני הזוג רייס וקיבלו את הסכמת האגודה. לאחר מכן הגישו לרמ"י בקשה לפיצול הנחלה (נספח 2א', להלן: הבקשה לפיצול – רייס). בבקשה לפיצול רשמו כי הם מעוניינים כי מגרש רייס יופרד מהנחלה ויוכר לבתם הילה (נספח 2א' לערר). הילה מצדה חתמה אף היא על בקשה לחכירת המגרש המפוצל (נספח 2ב' לערר).

ביום 2.12.2013 אישרה רמ"י את בקשת בני הזוג רייס לפיצול מגרש רייס ואת בקשת הילה לחכור את מגרש רייס (נספח 4 לערר). בהודעת האישור צוין כי שווי המגרש נקבע לסך של 537,571.85 ₪ + מע"מ.

11. בהתאם לסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, הגישו הצדדים למנהל הצהרה על העברת הזכויות במגרש ללא תמורה מבני הזוג רייס להילה. בהתאם להצהרה שילמה הילה מס רכישה של 352 ₪.

12. עם תשלום דמי החכירה המהווים לרמ"י, נשלחה להילה דרישה על ידי המשיב לתשלום מס רכישה בסך של 24,697 ₪ (נספח 7ב' לערר). הילה הגישה השגה בה עתרה לביטול הדרישה. בהשגתה טענה הילה כי רכשה מהוריה בית מגורים ועל-כן יש לשום את מס הרכישה בהתאם להוראות החוק בדבר רכישת בית מגורים (נספח 8א' לערר).

13. השגתה של הילה נדחתה בהחלטת המנהל מיום 7.8.2014. בהחלטה הבהיר המנהל כי מס הרכישה נדרש בשל רכישת זכויות החכירה מהמנהל במגרש. חישוב המס נעשה, כך נטען, בהתאם לשווי הזכויות שנרכשו מרמ"י. כן נאמר כי "הבית הקיים על המגרש היווה חלק מהנחלה בטרם פיצולה במעמד של בר רשות ואין לו כל נפקות ביחס לרכישת הזכויות במגרש. החכירה היא של הזכות בקרקע למטרת מגורים והחייב של רמ"י אינו כולל את הבנוי על המגרש".

על החלטה זו בהשגה הוגש על ידי הילה ערר בתיק 14-08-43535.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערר 14-12-24187 העברת הזכויות לברנע

14. הערר בעניין ברנע מעלה שאלות דומות, אולם עובדותיו שונות מאלו שבעררים בעניין חפר-גחטן ורייס.

מתברר כי ה"ה כרמי עמוס ועירית (להלן: כרמי) הם חברי מושב נהלל ובעלי זכויות בנחלה 72 הידועה כגוש 17187 חלקה 31. כרמי עמוס ועירית נקלעו למצוקה כספית וביקשו למכור חלק מהנחלה כדי לכסות את חובותיהם.

15. ביום 30.11.2011 נערך ונחתם בין כרמי לבין בני הזוג ניר ויערה ברנע (להלן: ברנע) הסכם מכר מותנה ולפיו התחייבו כרמי למכור לברנע מגרש בשטח של 590 מ"ר שעליו בית מגורים. הואיל והמגרש היווה חלק מהנחלה, התחייבו כרמי לפעול לפיצול הנחלה ולהפרדת המגרש (ההסכם צורף כנספח לערר ברנע).

תמורת רכישת הזכויות במגרש התחייבו ברנע לשלם לכרמי סך של 2,550,000 ₪ (סעיף 6 להסכם).

16. בהסכם נקבע עוד כי סך של 1,620,000 ₪ יועברו לנושים של כרמי על מנת לסלק את חובם של כרמי לאותם נושים. כן הוסכם כי יתרת התמורה בסך של 930,000 ₪ תופקד בידיו הנאמנות של בא כוחם של כרמי, על מנת שזה ישלם את כל התשלומים הנדרשים לצורך פיצול הנחלה והפרדת המגרש, לרבות תשלום לרמ"י ותשלומי מס (סעיף 6ג).

17. בסעיף 10א) להסכם הרכישה נקבע כי ככל שרמ"י תדרוש דמי הסכמה, כתנאי להעברת הזכויות על שם ברנע, אלו ישולמו על ידי כרמי. כן נקבע בסעיף 10ג) כי "דמי חכירה מהוונים בקשר עם המגרש המפוצל למינהל יחול וישולם על המוכר" (כך במקור – ר' ס').

18. אין חולק כי כרמי פנו לרמ"י וקיבלו אישור לפיצול הנחלה והפרדת המגרש, אם כי מסמכי האישור לא הוגשו כראיה. עוד הוברר כי רמ"י דרשה דמי חכירה מהוונים עבור החכרת המגרש לברנע בסך של 782,635 ₪ (נספח ג' לערר). נציין כי הסכם החכירה לא הוצג לעיוני.

19. ברנע וכרמי הגישו למשיב הצהרה על מכירת הזכויות. בהתאם להצהרתם שילמו ברנע את מס הרכישה כמתחייב עבור רכישת המגרש בתמורה לסך של 2,550,000 ₪ (הצהרה לא הוגשה לעיוני).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לאחר שברנע שילמו למינהל את דמי החכירה המהוונים, נשלחה לברנע דרישה לתשלום מס רכישה נוסף בסך של 48,857 ₪ (סעיף 6 לע"א).

על שומה זו הגישו ברנע השגה בה טענו כי שולמה לכרמי תמורה כוללת בסך של 2,550,000 ₪. על שווי רכישה זה שילמו מס רכישה כדון. על כן כד לטענת ברנע, כי אין לחייבם בתשלום מס רכישה על דמי החכירה המהוונים. ברנע הדגישו כי דמי החכירה המהוונים שולמו מתוך התמורה עבור רכישת המגרש.

20. השגתם של ברנע נדחתה בהחלטת המנהל מיום 10.11.2014. בהחלטתו מציין המנהל כי לצורך ביצוע העסקה נדרשו הצדדים לשלם את דמי החכירה המהוונים לרמ"י. הואיל ובמסגרת ההסכם שבין כרמי לברנע סוכם כי ברנע יישאו בתשלום זה, חויבו ברנע במס הרכישה עבור הזכויות שנרכשו מרמ"י.

על החלטה זו של המנהל בהשגה, הגישו ברנע את הערר בתיק 14-12-24187.

פיצול נחלה

21. בטרם נדון בטענות הצדדים בעררים ועל מנת להבין את הטענות, אקדים מספר הערות תמציתיות על סוגיית פיצול נחלות במושבים.

22. בישראל מצויים ישובים חקלאיים רבים הכוללים קיבוצים, מושבים וכפרים שיתופיים. חלק ניכר מיישובים אלו מאוגדים במסגרת של אגודות שיתופיות. עניינו של ההליך הנוכחי הוא בזכויות בעלי נחלות במושבים, ועל כן נפנה לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו – 1995, הכוללות הגדרה של מושב עובדים:

"אגודה חקלאית שהיא יישוב נפרד, שמטרותיה כוללות ארגון ההתיישבות של חבריה, קיום שיתוף באספקה, בשיווק ובעזרה הדדית וניהול חיי הקהילה ביישוב כמפורט בתקנון האגודה".

23. במרבית המושבים, כמו גם המושבים יוגב ונהלל שהם מושא דיונו, הבעלות במקרקעין היא של רשות מקרקעי ישראל.

על פי מדיניות מועצת מקרקעי ישראל, שמצאה ביטויה בהחלטה מס' 1 משנת 1965, הוחכרו קרקעות חקלאיות להקמת היישובים החקלאיים בחכירה לדורות לתקופה של 49 שנים, עם זכות לחכירה נוספת של 49 שנים נוספות. עם זאת, החכרת הקרקעות לתושבי היישובים לא הוסדרה במשך שנים רבות בחכירה ישירה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

24. בספרו, דיני מקרקעי ישראל (מהדורה רביעית, 2009) בעמ' 985, מבהיר המחבר גדעון ויתקון, כי ניתן למצוא שלושה סוגים של הסכמי חכירה ביישובים החקלאיים המשפחתיים:

א. מושבים וכפרים שיתופיים שהוקמו טרם קום המדינה שבהם ניתן למצוא הסכמי חכירה לדורות ישירים עם חברי היישובים.

ב. יישובים בהם נכרתו הסכמים זו צדדיים בין האגודות השיתופיות לבין רמ"י. בדרך כלל מדובר בהסכמי שכירות לתקופה קצרה של 3 שנים המתחדשים מעת לעת. במקרים אלו האגודה היא שמתקשרת עם החברים ומעניקה להם זכות שימוש בקרקע. חברי האגודה מחזיקים בקרקע במעמד של בני רשות.

ג. יישובים בהם נכרתו הסכמים משולשים שהצדדים להם הם רמ"י, הסוכנות היהודית והאגודה השיתופית. גם הסכמים אלו נכרתו לתקופות שכירות קצרות. חברי האגודה מחזיקים במקרקעין שהועמדו לשימושם כבני רשות בלבד.

(ראו גם רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה השומרון נ' בלוך (3.9.2014), פסקאות 44-47).

25. עוד חשוב לציין, כי מכוחה של החלטה מס' 1 של מועצת מקרקעי ישראל ועל פי מדיניות עקבית של רמ"י, הוקצו הקרקעות ביישובים החקלאיים במסגרת של נחלות (ראו ויתקון לעיל, עמ' 899; ו' דשא המשפט החקלאי בישראל 265 (2014)).

"משטר הנחלות" התבסס על עקרונות שמצאו ביטויים כבר בהחלטה מס' 1 וכן בהחלטות מאוחרות יותר. ראוי להזכיר מספר עקרונות; הקרקע תוחכר ותישאר בבעלות המדינה ולא תימכר; גודל הנחלה הוא מוגדר לכל יישוב ומשתנה מעת לעת על פי החלטות מועצת מקרקעי ישראל; גודל הנחלה נקבע על מנת לשמש יחידה משקית כלכלית אחת שיכולה לפרנס את משפחת החקלאי; מתיישב אינו יכול להיות בעל זכויות ביותר מנחלה אחת; המתיישב חייב להתגורר בנחלה ולנצלה ולעבדה למטרות לשמה הוחכרה לו; חל איסור על החכרת משנה של נחלה; חל איסור על פיצולה של נחלה.

בע"א 4547/13 מינהל מקרקעי ישראל נ' מפעלי צאן ישראליים בע"מ (19.11.2013) אומר בית המשפט העליון:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535-08 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187-08 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703-08 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

החכרה של "נחלות" היא "עסקת חבילה" שלה יתרונות וחסרונות. היא נעשית במתכונת של גודל סטנדרטי ושוויוני לכל יחידות המשק ביישוב מסוים. כמו כן [...] היא כורכת בחובה מגבלות שונות ובהן חובת מגורים בנחלה עצמה, איסור על פיצול הנחלה ואיסור על העברתה בירושה ליותר מ"בן ממשיך" אחד" (שם, פסקה 26).

26. עיקרון אחרון זה, עיקרון השמירה על שלמות הנחלה והאיסור על פיצול הנחלה הוא החשוב לענייננו. עיקרון זה נועד להגשים את התכלית של הקצאת הקרקע לעיבוד חקלאי תוך שמירת הנחלה בגודל קבוע שיאפשר עיבוד חקלאי ומתן כלים לפרנסת משפחת החקלאי (ראו ו' דשא הנ"ל 272; ג' ויתקון הנ"ל 923; ע"א 5136/91 קוגלמס נ' קוגלמס, פ"ד מט(2) 419 (1995)).

עיקרון השמירה על שלמות הנחלה נשמר באופן קפדני במשך שנים רבות. בהתאם לעיקרון זה נמנעה הורשת משק ליורשי החבר ונקבעו הוראות מיוחדות להעברת זכויות בנחלה ל"בן ממשיך", תוך סטייה מכללי ההורשה הרגילים (ראו: ג' ויתקון הנ"ל, 1023; ו' דשא הנ"ל, 289; ע"א 1662/99 חיים נ' חיים, פ"ד נו(6) 295 (2002); בע"מ 445/05 איזמן נ' מחלב (2.8.2006); בע"מ 4937/11 עמרם נ' עמרם (2.7.2012)).

27. עיקרון שלמות הנחלה והאיסור על פיצולה, יצר קשיים רבים ובמשך השנים הכירה מועצת מקרקעי ישראל בחריגים לעיקרון. בשנת 1992 אושרה הוראה מס' 62, האגף החקלאי של מנהל מקרקעי ישראל, המאפשרת פיצול נחלה וצירוף מגרש לנחלה (ראו נוסח ההחלטה באתר של רמ"י mmi.gov.il).

על פי הוראה זו נקבע כי תינתן אפשרות להפרדת מגרש מגורים מנחלה (סעיף ז' לחלק הכללי). עם זאת הוראת הנוהל קבעה מגבלות רבות על הפרדת מגרש. בין היתר נקבע כי שטח המגרש שיופרד לא יעלה על 500 מ"ר אלא בנסיבות שבהן בשל קיומו של מבנה יהיה צורך בחריגה משטח מקסימלי זה; לאחר הפרדת מגרש לא תותר בניית יחידת מגורים שנייה בנחלה ועוד. עוד נקבע כי לאחר אישור תכנית מתאר שתאפשר את ההפרדה "תיערך עסקה להחכרת המגרש בדמי חכירה מהוונים על בסיס השומה הפרטנית למגרש המגורים [...]".

28. האפשרות לפיצול והפרדת המגרש למגורים מנחלה עוגנה גם בהחלטות שונות של מועצת מקרקעי ישראל. אמנם חלק מהחלטות אלו שונה או בוטל, אולם בסופו של יום הוכרה האפשרות להפרדה ולפיצול (ראו החלטה 979 מיום 27.3.2007; החלטה 1155 מיום 6.7.2008; החלטה 1355 מיום 31.3.2014; החלטה 1399 מיום 18.11.2014; החלטה 1464 מיום 18.4.2016) (ראו גם החלטות בית המשפט העליון בנוגע לתקפן של החלטות בבג"צ 1027/04 פורום הערים העצמאיות נ' מועצת מקרקעי ישראל (9.6.2011)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

29. מבלי להתעכב על כל ההסדרים שנקבעו בהחלטות השונות בדבר פיצול נחלה והפרדת מגרש למגורים, נדגיש כי לפני כל פיצול כאמור נדרשת הסכמה של רמ"י; הסכמה זו מותנית בתשלום ובחתימה על הסכם חכירה מהוון של המגרש. חתימה שכזו מותנית בתשלום דמי חכירה מהוונים על ידי החוכר.

הטענות בעררים

30. לאחר שפרשנו את הרקע החשוב להכרעה בעררים שבפנינו, נשוב לבחון את טענות הצדדים בעררים.

דורין והילה טוענות כי יש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה. לטענתן, מדובר בעסקה פשוטה של העברת זכויות בבית מגורים ובמגרש עליו היה בנוי, מהורים לילדם. זוהי העסקה היחידה שנכרתה. תשלום דמי החכירה מהוונים למנהל אינו אלא הקדמה של תשלום דמי החכירה השנתיים ואינו מהווה עסקה נפרדת.

עוד טענו, כי אין מקום לראות בשינוי הזכויות מזכויות של בר רשות לזכויות של חוכר כעסקה במקרקעין. לטענתן, המנהל לא ביסס החלטתו על טענה זו ומכל מקום המנהל לא צירף כל ראיה המעידה כי השינוי האמור השפיע על שווי הזכויות.

31. ברנע מצדם טוענים כי העסקה היחידה שנרקמה היא עסקת רכישת הזכויות במגרש מכרמי תמורת סך של 2,550,000 ₪. סכום זה שולם לכרמי וברנע שילמו מס רכישה בהתאם. לטענתם, הם לא נדרשו ולא שילמו כל תשלום נוסף לרמ"י ודמי החכירה מהוונים ששולמו לרמ"י שולמו מתוך כספי התמורה האמורים. מאחר ושילמו מס רכישה על מלוא התמורה בגין רכישת הזכות מכרמי, כך לטענתם, אין לחייבם בתשלום מס רכישה נוסף.

32. המשיב טוען כי כדי למכור או להעביר זכויות במגרשים שהופרדו מהנחלות נדרשו הצדדים לשתי עסקאות; האחת, רכישת זכויות מרמ"י שיאפשרו פיצול והפרדת המגרש מהנחלה. במסגרת זו נדרשו הצדדים לשלם דמי חכירה מהוונים למנהל. השנייה, העברת הזכויות מהמוכרים לעוררים. כל אחת מהעסקאות מהווה עסקה במקרקעין המחייבת תשלום מס רכישה. המשיב מדגיש כי אף אחד מהמוכרים לא רשאי היה להעביר זכויות במגרשים הנפרדים ללא רכישת זכויות מרמ"י. הואיל ובסופו של יום מי שנשא בתשלום לרמ"י היו העוררים, כך נטען, יש לחייב את העוררים בתשלום מס רכישה בגין שתי העסקאות שיחדיו אפשרו את העברת הזכויות לעוררים.

דיון והכרעה

33. כדי להכריע במחלוקות שבפנינו, צריך תחילה להגדיר את העסקאות הרלבנטיות. רק לאחר מכן ניתן לבחון האם יש לשלם מס רכישה, ואם כן מיהו החייב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535-08 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187-12 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703-08 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נפתח את הדיון בהערות לגבי חבות במס הרכישה בהגדרת עסקת מקרקעין בחכירה.

עסקת חכירה

34. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהי זכות במקרקעין שמכירתה עשויה להתחייב במס שבח ורכישתה במס רכישה: "זכות במקרקעין - [...] חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור [...]" . התקופה הרלבנטית לצורך הגדרת חכירה היא 25 שנה (תיקון 40 לחוק). עוד נזכיר כי "חכירה לתקופה - התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע [...]" (סעיף 1 לחוק וכן ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב (20.06.2012); ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות (23.12.2011)).

35. כאשר אדם מתקשר לראשונה עם בעל מקרקעין בהסכם לחכירת המקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, מהווה התקשרות זאת עסקה לרכישת זכות במקרקעין ועל החוכר לשלם "מס רכישה" (ראו ע"א 10846/06 לעיל).

מס הרכישה משולם בשיעור משווי המכירה (סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין). כאשר עוסקים ברכישת זכויות חכירה יש צורך לשום את שווי הזכויות. שומת זכויות החכירה תיעשה על פי שווי השימוש במקרקעין במהלך תקופת החכירה (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין – חישוב המס ותשלומו כרך ב' 170 (2012)). כדי לברר את השווי ביום הרכישה, יש כמובן לבחון מהם התשלומים המשולמים ביום הרכישה ואם חלק מהתמורה משתלם בתשלומים תקופתיים מעותדים, יש לברר את שוויים של תשלומים מעותדים אלו ביום הרכישה. הערכת שוויים של תשלומים תקופתיים מעותדים, היא פעולה של היוון.

36. בעת חכירה ראשונית של מקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, יוערך שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, בדרך של היוון דמי החכירה העתידיים ולשם כך אין כל חשיבות האם החוכר מתעתד לשלם תשלום חד פעמי על פי השווי המהווה של התשלומים העתידיים, או מתעתד לשלם תשלומים תקופתיים (ראו א' נמדר לעיל, כרך א' עמ' 223). שווי התשלום החד פעמי זהה לשווי היוון התשלומים העתידיים.

37. כאשר מועברת זכות חכירה בין חוכר מקורי לרוכש, המצב דומה. במקרה שכזה יש להעריך את שווי הזכות המועברת. שוויה של הזכות המועברת תהא מותנית באורך תקופת החכירה שניתנה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

למעביר ובחישוב דמי החכירה הצפויים (נמדר לעיל כרך ב' עמ' 170). מאחר ויש צורך לקבוע שווי ליום הרכישה, ייעשה היוון של יתרת דמי החכירה הצפויים עד תום תקופת החכירה.

38. כאן נדרשת הבהרה. אם רוכש החכירה נכנס לנעלי החוכר ואינו מקבל זכויות נוספות לאלו שהיו לחוכר המקורי / המעביר, שווי הרכישה יחושב על פי היוון דמי החכירה שצפוי היה המעביר לשלם עד תום תקופת החכירה. עם זאת, לעתים יזכה החוכר החדש / הנעבר לתוספות שונות, בין אם ייהנה משינוי השימוש במקרקעין, בין אם ייהנה משינוי התקופה. במקרה שכזה יש למעשה שתי עסקאות נפרדות. עסקה אחת שבה מעביר החוכר המקורי את יתרת זכויות החכירה שלו לנעבר, ועסקה שבין הנעבר לבין בעל הזכויות במקרקעין המעניק לו זכויות נוספות לאלו שהועברו לו על ידי המעביר. כל אחת מעסקאות אלו חייבת במס רכישה בהתאם לשוויה (ראו א' נמדר הנ"ל כרך א' עמ' 227, כרך ב' עמ' 172).

39. עוד יובהר כי ייתכנו מצבים בהם סדר הדברים יהיה שונה. החוכר המקורי עשוי לבקש לרכוש זכויות נוספות, כגון שינוי ייעוד או פיצול מגרש, בטרם יבצע את עסקת ההעברה. במקרה שכזה הוא עשוי להידרש לשלם לרמ"י תשלומים לשם קבלת ההיתר לפיצול, לרבות תשלומי דמי חכירה מהוונים בהתאם להסכם החדש הכולל את תוספת הזכויות. תשלומים אלו, ככל שיש בהם כדי להגדיל ולשנות את שווי זכויותיו של החוכר, יחויבו במס רכישה (ראו והשוו לע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מס' 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001) שבו נקבע כי הסכם עם המחכיר לשינוי ייעוד מהווה עסקה במקרקעין החייבת במס רכישה וכן א' נמדר לעיל כרך א' עמ' 238). עסקה מאוחרת יותר בה מעביר החוכר את המקרקעין שפוצלו לנעבר תחויב במס רכישה על ידי הרוכש בשים לב לשווי הזכות הנעברת.

40. ניתן לסכם ולומר כי כאשר רוכש זכות במקרקעין נדרש לשלם לרמ"י דמי חכירה מהוונים בגין רכישת זכויות חדשות, שלא היו למוכר - החוכר המקורי, הרי שתשלום זה משקף את שווי הרכישה של הזכויות מרמ"י. בנוסף, עשוי הרוכש להידרש לשלם מס רכישה בגין הזכויות שרכש מהחוכר המקורי.

אעיר כי ניתן למצוא גישות שונות בדרך ניתוחן של עסקאות להעברת זכויות חכירה שיש בהן תוספת לזכויות המקוריות שהיו למעביר. יש מי שסבור כי מדובר בעסקה אחת הכוללת שני רכיבים, ויש מי שסבור כי ראוי לראות בהתקשרות כזאת כשתי עסקאות נפרדות; האחת בין החוכר המקורי לחוכר החדש, והשנייה בין החוכר לרמ"י. חבות מס הרכישה בשתי הדרכים תהא זהה, וספק אם יש צורך לקבוע עמדה נחרצת מהי הגישה הראויה (ראו נמדר לעיל עמ' 228).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

העסקאות בעררים

41. העררים של דורין חפר-גחטן והילה רייס עוסקים בהעברה ללא תמורה מהורים לילדם. נבחן מהן העסקאות הרלוונטיות.

כפי שפורט לעיל, לבני הזוג גחטן ולבני הזוג רייס היו זכויות בנחלה של בני רשות בלבד. מי שמחזיק בנחלה במושב כבר רשות עשוי להיחשב לצרכים מסוימים כחוכר לדורות (ראו רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה השומרון נ' בלוך (3.9.2014)). עם זאת, שינוי מעמדו של מחזיק בנחלה לחוכר לדורות, החתום על הסכם חכירה לתקופה של 49 שנים, כולל בחובו שינוי ממשי של היקף זכויותיו, וברי כי חתימת הסכם החכירה החדש מהווה עסקה במקרקעין החייבת במס רכישה.

שווי העסקה יחושב בהתאם לחישוב דמי החכירה המהוונים שמשלם החוכר על פי הסכם החכירה החדש. כאן יש לזכור כי בני הזוג גחטן ובני הזוג רייס, שהחזיקו בנחלות כבני רשות, לא שילמו דמי חכירה מהוונים עם רכישת הזכויות, שהרי לא רכשו מעולם זכויות חכירה. מכל מקום, אין בפני שמץ ראיה כי שילמו תשלום כלשהו. לא כל שכן, אין ראיה על היקף הזכויות שהיו בידיהם, ועל כן, ברור כי חתימת הסכם חכירה חדש של מגרש לתקופה של 49 שנים מהווה עסקה במקרקעין.

42. העברת הזכויות מבני הזוג גחטן לדורין ומבני הזוג רייס להילה נעשתה למעשה בשני שלבים. שלב ראשון הוא העברה ללא תמורה מכל אחד מבני הזוג לילדתו. העברה זו כוללת בתוכה התחייבות לפעול לפיצול המגרשים. בהעברה זו הועברו לדורין והילה רק הזכויות שהיו להוריהן במגרשים ולמעשה, ההורים ויתרו על זכותם במגרשים והסכימו לפיצולם מהנחלה.

בשלב השני נערכו עסקאות נוספות בין דורין והילה לרמ"י. עסקאות אלו הן עסקאות לחכירת המגרש לתקופה של 49 שנים. הואיל ולגבי כל אחת מהן מדובר בעסקה לחכירה חדשה ישירות מרמ"י, יש לחייבן בתשלום מס הרכישה בגין עסקאות חכירה אלו. שווי המכירה בעסקאות אלו מחושב על פי דמי החכירה המהוונים שנדרשה כל אחת מהן לשלם לרמ"י, שכן היוו דמי החכירה משקף את שוויין של הזכויות שהוענקו לכל אחת מהן בהסכם החכירה.

43. בין אם נתייחס לכל שלב כעסקה נפרדת, כעמדת המשיב, ובין אם נראה בהן כשלב נפרדים בעסקה אחת, כגישתו של המחבר א' נמדר, הרי שהתוצאה הסופית היא זהה. על דורין והילה לשלם מס רכישה בגין העברת הזכויות ללא תמורה מהוריהן ועל רכישת הזכויות מרמ"י על פי הסכמי החכירה שנכרתו עמן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-14-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-14-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

44. עסקת ברנע שונה. ברנע רכשו זכויות בתמורה כספית מבני הזוג כרמי. בהתאם להסכם הרכישה, התחייבו כרמי לפעול לפיצול החלקה והפרדת המגרש. בהסכם נקבע כי העברת הזכויות לברנע תיעשה רק לאחר פיצול המגרש.

עוד נקבע בהסכם כי התמורה, בסך של 2,550,000 ₪, כוללת בתוכה את כל התשלומים שיהיה צריך לשלם לרמ"י, לרבות תשלום דמי החכירה המהוונים (סעיף 6ג) להסכם וסעיף 10(ד)). עוד ראינו כי בפועל נעשה שימוש בכספי התמורה כדי לשלם את דמי החכירה המהוונים לרמ"י.

45. מההסכמים עולה כי העסקה בין ברנע לרמ"י הייתה עסקה בה רוכשים ברנע מכרמי זכויות חכירה במגרש, לאחר פיצולו והפרדתו מהנחלה, ולאחר שכרמי ישלמו את כל התשלומים, לרבות דמי החכירה המהוונים. נזכיר כי גם בהחלטת המשיב מיום 24.7.14, נרשם מפורשות כי תשלום דמי ההיוון "אמור לחול על המוכר".

46. בהחלטה בהשגה מציין מר דיסטלפלד כי הואיל וברנע קיבלו על עצמם לשלם את דמי החכירה המהוונים לרמ"י, יש לחייבם במס רכישה בגין תשלום זה. עם זאת, הנחתנו זו של מר דיסטלפלד אינה נכונה ואינה מתיישבת עם ההסכם או עם ההחלטה בבקשה מיום 24.7.2014. ברנע לא קיבלו על עצמם מעולם לשלם את דמי החכירה המהוונים לרמ"י. הם רכשו בהסכם את זכויות החכירה במגרש, תוך שכרמי התחייבו לשאת בתשלום דמי החכירה המהוונים. בפועל, כרמי הם ששילמו את דמי החכירה, שהרי התשלום נגרע מתוך התמורה הכוללת ששילמו ברנע לכרמי. ברנע לא שילמו כל תשלום נוסף מעבר לסך של 2,550,000 ₪ שנקבע בהסכם.

47. לא הוברר בדיון מדוע ברנע חויבו על ידי רמ"י בדמי החכירה המהוונים, שהרי ההסכם קבע שעל כרמי לשלם את דמי החכירה האמורים וכך גם נעשה בפועל. הדרך הנכונה לביצוע העסקה הייתה לאשר את פיצול המגרש, לחייב את כרמי בתשלום דמי החכירה המהוונים, ורק לאחר מכן לאשר את העברת הזכויות במגרש מכרמי לברנע.

העובדה שחשבון דמי החכירה הוצא על שמם של ברנע אינה משנה את מהות העסקה, לפיה רכשו ברנע מכרמי זכויות חכירה מהוונות.

48. אפילו היה מקום להתבונן על העסקה כעסקה דו שלבית, שבה תחילה מועברות הזכויות המהוונות מכרמי לברנע, ולאחר מכן נכרת הסכם בין ברנע לרמ"י, לרבות זכויות החכירה המהוונות, אין בכך כדי לשנות את התוצאה. במקרה שכזה, ומאחר ודמי החכירה המהוונים שולמו מתוך התמורה, היה על המשיב לקבוע כי עבור רכישת הזכויות מכרמי שילמו ברנע סך של 2,550,000 ₪ בניכוי דמי החכירה המהוונים 782,635 ₪ (סך הכל 1,767,365 ₪), ולחייב את ברנע בעסקה זו בתשלום מס הרכישה רק בגין הסך האמור. בגין רכישת הזכויות מרמ"י תמורת סך של 782,635 ₪,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

היה על ברנע לשלם מס רכישה נפרד, שהרי בסך הכול ברנע לשלם מס רכישה בגין עסקה לרכישת הזכויות כולן בסך של 2,550,000 ₪. קבלת עמדתו של המשיב, משמעה חיובם של ברנע בכפל מס.

סוף דבר

49. בשים לב לכל האמור, איננו מוצאים מקום להתערב בקביעות המשיב לגבי החיוב במס רכישה של העוררות דורין חפר-גחטן (ו"ע 14-08-27703) והילה רייס (ו"ע 14-08-43535) ומורים על דחיית העררים.

הערר של ברנע (ו"ע 14-12-24187) מתקבל והשומה שהוצאה לברנע לתשלום מס רכישה (שומה מס' 113325831) מתבטלת.

העוררות בו"ע 14-08-27703 ו-ו"ע 14-08-43535 תשלמנה למשיב הוצאות ושכר טרחה בעררים בסך כולל של 5,000 ₪ כל אחת. המשיב ישלם לברנע בגין ההליכים בו"ע 14-12-24187 הוצאות בסך כולל של 5,000 ₪.

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדה:

1. העררים המאוחדים שבפנינו מעוררים מחדש את השאלה מהי מהות התשלום לרשות מקרקעי ישראל ומה פירוש ה"היוון" בהקשר לכך.

2. לפי חוק המיסוי ותקנותיו על רכישת זכות במקרקעין חלה חובת תשלום מס רכישה. בעניין עמ"ש 761/90 ויויאן קינן מיסים ז/3 עמ' ה-31, בו הייתי שותף להחלטה הסברתי את מהות ההיוון:

"ההיוון" – בדיקה מילונית אצל אבן שושן מעלה כי מדובר בשם עצם הנובע מן הפועל פיעל של "הון". באנגלית מכונה מושג זה capitalization בעגה המקצועית.

למעשה מדובר במונח כלכלי שמשמעותו מיוחדת ביחסים שבין רמ"י לחוכרים, כאן נוצרו מונחים נרדפים, כגון: דח"ר – דמי חכירה ראשוניים או 'השתתפות עצמית' – תשלום פרמיה ראשונית ע"י חברה משכנת. המונח 'היוון' במושגי רמ"י מיוחס בד"כ לתשלום המהווה 91% מערך



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
 ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הנכס ביום אישור העסקה, כאשר האחוז המסוים הזה – 91% - נקבע ע"י מכפלת מקדם היוון טבלאי (בטבלת ערך נוכחי של תשלומים עתידיים) של 1% לשנה בריבית של 5% לשנה לתקופה של 49 שנים = 18.169. מקדם זה מוכפל ב-5% (דמי חכירה שנתיים מקובלים אצל רמ"י) והתוצאה של כפל זה נותנת 90.845 אשר עוגל ל-91%.

תשלום זה 91% מקנה בד"כ אצל רמ"י מעין בעלות כלכלית בזכות המקרקעין, כאשר החוכר פטור מכל תשלום, לרבות דמי הסכמה ודמי חכירה שנתיים.

3. מכאן גם נובעת מסקנה נוספת והיא שמי שעושה פעולת היוון גרידא שהיא תשלום ערך נוכחי של זרם התשלומים המגיע למחכיר (רמ"י), אינו נחשב כמי שרכש זכות במקרקעין וזאת למרות שהוא רכש זכות שלא לשלם דמי הסכמה בעתיד, בתנאי שההיוון נעשה לתקופת החוזה או ההתקשרות המקורית ובתנאי שלא נרכשה כל זכות נוספת במקרקעין. הסיבה מדוע לא גובים מס רכישה על אי תשלום דמי הסכמה בעתיד היא שהחישוב מסובך למדי והערך הדחוי הופך להיות זניח.

4. בהקשר זה יש לציין כי כל תוספת להיוון הנובעת מגידול באופי הזכויות ו/או הגדלתן ו/או שינוין מהווה עילה לטענה כי נרכשה זכות חדשה במקרקעין המחייבת בתשלום מס רכישה.

לפיכך, המעבר ממעמד של בר רשות לחוכר הינה בעליל רכישת זכויות במקרקעין והוא הדין בשינוי מטרה ויעוד של הנכס (השבחתו).

5. לאחר הצגת הדברים הנ"ל אני מסכים לניתוח ולאופן ההנמקה של יוה"ר הנכבד ולתוצאה אליה הגיע.

דן מרגליות, עו"ד

חבר הוועדה

דב שמואלביץ, עו"ד, חבר ועדה:

1. מסכים אני למסקנות יו"ר הוועדה כב' השופט סוקול ועמיתי עו"ד דן מרגליות כי יש לדחות את ערר רייס וערר חפר-גחטן מהנימוקים אשר פורטו בחוות דעתו של היו"ר.

הנני להסכים כמו כן לסך ההוצאות אשר נפסקו בשני העררים דלעיל כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535-14 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187-14 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703-14 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

2. אף בערר ברנע אני מצטרף להכרעתו של יו"ר הועדה ביחס לקבלת הערר לחיוב ברנע בתשלום מס הרכישה ולחיוב המשיב בהוצאות כאמור בחו"ד של היו"ר.
אך ברצוני להעיר ביחס לערר זה:

לית מאן דפליג כי בפנינו עומדים בערר זה שני אירועי מס. אירוע אחד הינו רכישת זכות הפיצול של חלקה א' המאפשרת מכירת החלק המפוצל והותרת יתרת חלקה א' לפי התנאים אשר היו לפני הפיצול בבעלות המוכרים. רכישת זכות זו הינה רכישה של זכות חדשה וחיבת להיות ממוסה כאמור בחוק.

אירוע מס שני הינו מכירת המגרש החדש אשר פוצל מ"חלקת האם" כיחידה נפרדת. רכישת זכות זו של הרוכש מן המוכר חייבת אף היא בתשלום מס רכישה.

3. מהצד המצורפת בעמ' 6 לתצהירו של מר דיסטנפלד אשר הינה הצהרה על רכישת זכות במקרקעין עולה כי הקונה הינו כרמי (תיקון בכתב יד) אשר בערר המונח בפנינו הינו המוכר. כמו"כ שיעור החיוב על פי הערכת השמאי הינו כ-91% מערך הקרקע.

עובדות אלו מורות כי עוסקים אנו בהצהרה זו ברכישת הזכויות הנובעות מפיצול חלקה א'.

4. סעיף 10 ג' מחייב את המוכר לשלם את דמי החכירה המהוונים לרמ"י וכן סעיף 10 א' מחייב את המוכר לשלם דמי הסכמה. אכן בענייננו הנאמן שילם סך זה מן התמורה אשר שולמה לצורך רכישת הקרקע כחלק מן התשלום להרשאת הפיצול, שהרי ללא תשלום דמי ההיוון לא היה מתאפשר הליך הפיצול.

5. אכן מקבל אני את גישת המשיב כי יש מקום לחייב במס רכישה אף את הליך רכישת זכות הפיצול, אלא שהשתת חיוב זה על ברנע שהינם הרוכשים של הקרקע המפוצלת תביא לכפל מס, שהרי הם שילמו מס רכישה על כל התמורה. חיוב זה של מס הרכישה צריך היה להיות מוטל על המוכרים – כרמי.

6. אשר על כן אני מצטרף למסקנת יו"ר הועדה לקבלת הערר אך מהנימוקים דלעיל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-08-43535 רייס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-12-24187 ברנע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ו"ע 14-08-27703 חפר-גחטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דב שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט לדחות את העררים בו"ע 14-08-27703 ו-ו"ע 14-08-43535, לקבל את הערר בו"ע 14-12-24187 ולחייב בהוצאות הכל כאמור בפסקה 49 לפסק דינו של השופט רון סוקול.

ניתן היום, י"ג אב תשע"ו, 17 אוגוסט 2016, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד

חבר הוועדה

רון סוקול, שופט

חבר הוועדה

רון סוקול, שופט

יו"ר הוועדה