



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון – חברת ועדה
מר אבישי זיו – חבר ועדה

העוררת: שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ, ח.פ. 502300759
ע"י ב"כ עוה"ד גבי תהילה ששון ועוה"ד אמיר אלטשולר

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה
ע"י ב"כ עוה"ד רונית ליפשיץ – פרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1
- 2 **יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:**
- 3 לפנינו שני עררים מאוחדים, שהוגשו על ידי העוררת, חברת שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ
- 4 (להלן – **העוררת**) בגין שומת מס רכישה ובגין 36 שומות מס שבח שהוצאו לה על-ידי המשיב, מנהל
- 5 מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**), וכן בגין קנס אי-הצהרה במועד.
- 6 שומת מס הרכישה הוצאה לעוררת בקשר עם עסקת רכישה של מקרקעין באדמות כפר מסחה שבאזור
- 7 יהודה ושומרון, שנערכה בין העוררת לבין המוכר, מר אמיר מוחמד טאהא סלאמה (להלן – **המוכר**)
- 8 ביום 18.7.14. במסגרת עסקת רכישה זו, רכשה העוררת 32,940 מ"ר בחלקה 72 גוש 3 (להלן –
- 9 **המקרקעין**), בתמורה ל-20,000 דולר לדונם. שומות מס השבח הוצאו למערערת בשל 36 עסקאות בהן
- 10 התקשרה עם צדדים שלישיים למכירת מגרשים בשטח של 500 מ"ר במקרקעין.
- 11 טענת העוררת במסגרת העררים המאוחדים דגן היא, כי עסקת רכישת המקרקעין חסרת תוקף כל עוד
- 12 לא התקבל אישור הוועדה לרישום ראשון של נכסי דלא נידי שטרם נרשמו, העוסקת בהסדרת
- 13 המקרקעין ורישומם בשטחי יהודה ושומרון (להלן – **הוועדה לרישום ראשון**). על כן, אין לראות את
- 14 עסקת הרכישה כאילו התגבשה במועד שקבע המשיב וממילא לא חלה עליה חובת דיווח בגינה.
- 15 מנגד, עמדת המשיב היא, כי העוררת רכשה, לכל הפחות, זכות אובליגטורית במקרקעין – אשר היא
- 16 ברת מיסוי על-פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**). טוען המשיב כי
- 17 בניגוד לעמדת העוררת - אין המדובר בחוזה מותנה בתנאי מן הדין, ויום המכירה התגבש ביום חתימת
- 18 ההסכמים – הסכם הרכישה והסכמי מכירת המגרשים לצדדים השלישיים.



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 הרקע העובדתי:
- 2 1. ביום 18.7.14 התקשרה העוררת (כחברה בייסוד) בעסקת הרכישה עם המוכר לרכישת
3 הזכויות במקרקעין מושא הערר המצויים באדמות כפר מסחה במוקע ח'לת ערפגיי תמורת
4 סך של 20,000 דולר לדונם (נספח 1 לתצהירו של מר חיים פרקו, מנהל העוררת – ע/1).
- 5 העוררת התאגדה ונרשמה כחברה ביום 13.11.16 באיו"ש (נספח 4 לע/1).
- 6 2. במהלך שנת 2018 התקשרה העוררת בהסכמים עם צדדים שלישיים (להלן – **הרוכשים**)
7 למכירת 36 מגרשים פוטנציאליים במקרקעין בשטח של 500 מ"ר כל אחד (ראו הסכמים עם
8 ה"ה בני-הזוג ינון קעטבי וכרמית קעטבי – מש/1 ו-מש/2) (להלן – **עסקאות המכירה** או
9 **הסכמי המכר**).
- 10 3. הרוכשים הצהירו ודיווחו על הסכמי המכר הנ"ל למשרדי מיסוי מקרקעין. עם זאת, העוררת
11 לא הגישה הצהרה מטעמה – לא ביחס לעסקת הרכישה ולא ביחס לעסקאות המכירה.
- 12 4. משלא הוגשו הדיווחים כאמור, שלח המשיב לעוררת דרישות הצהרה בהתאם לסעיף 82
13 לחוק.
- 14 5. בין העוררת למשיב התנהל דין ודברים, אשר במהלכו הוצאו לעוררת שומות מס שבח בהיעדר
15 הצהרה בגין 36 עסקאות המכירה (נספח ז' לכתב הערר בהליך ו"ע 69816-01-20).
- 16 6. במהלך חודש נובמבר 2018 פנתה העוררת למשיב במטרה לקבל אישור עקרוני לגבי מועד
17 החיוב במס ומועד הדיווח בגין עסקת הרכישה ובגין עסקאות המכר, ובפנייתה זו טענה כי
18 אין לראות בעסקת הרכישה ובעסקאות המכירה כמקימות אירוע מס של רכישה או מכירת
19 זכות במקרקעין (נספח 10 לע/1).
- 20 7. ביום 5.11.18 הגישה העוררת השגה על שומות מס השבח שהוצאו לה, והשגתה זו נדחתה על
21 ידי המשיב, כאשר במהלך חודש אוקטובר 2019 נשלחו לעוררת 36 שומות מס שבח בגין 36
22 עסקאות המכירה (נספחים ח' ו-ט' ו-ט"ו-36 לכתב הערר בהליך ו"ע 69816-01-20).
- 23 8. כמו כן, ביום 27.11.19 דחה המשיב את בקשת העוררת לאישור עקרוני במסגרת שומת מס
24 רכישה שהוצאה בהיעדר הצהרה (נספח 11 לע/1). במסגרת שומה זו נקבע כי שווי עסקת
25 הרכישה הוא 2,253,754.8 ₪.
- 26 9. המשיב קבע בהחלטתו כי חוק מיסוי מקרקעין חל גם על העוררת, שכן היא "תושבת ישראל"
27 בהיותה מנוהלת ונשלטת על-ידי תושב ישראל.



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 כמו כן קבע המשיב, כי נרכשו ונמכרו זכויות במקרקעין ואין לקבל את טענת העוררת כי
- 2 עסקת הרכישה או עסקאות המכר אינן בתוקף כל עוד לא ניתן רישיון עסקה והיתר עסקה
- 3 מאת הגורמים הרלוונטיים.
- 4 10. העוררת הגישה ביום 10.12.19 השגה על שומת הרכישה (נספח 12 לע/1) – וזו נדחתה על-ידי
- 5 המשיב ביום 3.5.20 (נספח 13 לע/1).
- 6 11. העוררת לא השלימה עם החלטות המשיב בהשגותיה ועל כן הוגשו העררים דנן, אשר הדיון
- 7 בהם אוחד.
- 8 12. מטעם העוררת הוגשו תצהיר עדות ראשית של מר חיים פרקו (מנהל העוררת), תצהיר עדות
- 9 ראשית של מר ינון קטעבי, תצהיר של עו"ד בסאם אדריס וכן חוות דעת מטעם משרד רואי-
- 10 חשבון שיף, הזנפרץ ושות' וחוות דעתו של עו"ד יעקב הימלפרב.
- 11 13. בפתח הדיון ההוכחות טען המשיב כי יש להוציא את שתי חוות הדעת שהוגשו על-ידי העוררת
- 12 מן הטעם שאינן רלוונטיות או שמהותן היא פרשנות משפטית.
- 13 14. בדיון ניתנה על ידינו החלטה לפיה נקבע כי חוות הדעת החשבונאית שהוגשה איננה רלוונטית
- 14 לצורך הכרעה בסוגיה מושא העררים קרי: קביעת יום המכירה לשם דיווח לרשויות המס ואף
- 15 אינה רלבנטית לשאלת רישומן או אי-רישומן של הזכויות בפנקסי המקרקעין.
- 16 16. באשר לחוות דעתו של עו"ד הימלפרב, קבענו כי מדובר בחוות דעת משפטית בנושא הוראות
- 17 החקיקה מהן שואבת הוועדה לרישום ראשון את סמכויותיה. הוראות אלו אינן בגדר דין זר
- 18 ואינן צריכות להיות מנת חלקה של חוות דעת משפטית. פרשנות הדין מסורה לוועדת הערר
- 19 ואין מקום לראיות בדמות חוות דעת משפטיות. על כן, הורינו על הוצאת חוות דעת זו מתיק
- 20 בית המשפט.
- 21 15. באשר לתצהירו של עו"ד באסם אדריס, אשר ליווה את העוררת בעסקת הרכישה – הרי
- 22 שלמרות שהגיע לדיון ההוכחות, הנ"ל עזב את אולם הדיונים ללא הסבר טרם עדותו. ב"כ
- 23 העוררת טען כי מדובר בטעות היות שסבר כי אינו נדרש לחקירת נגדית.
- 24 ניתנה על ידינו שהות לברר את מיקום העד ולחכות לשובו, ואף שינינו את סדר הבאת העדים
- 25 על מנת שלא יושחת זמן לריק. אולם, בחלוף שעתיים לא חזר עו"ד אדריס לאולם – וזאת
- 26 ללא הסבר.



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

ו"ע 20-06-8477 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 20-01-69816 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

1 בנסיבות האמורות, בהן עו"ד אדריס לא שב לאולם בית המשפט על אף השהות שניתנה ועל
2 אף המתנת ועדת הערר לשובו, לא מצאנו לנכון להיעתר לבקשת העוררת ולקבוע דיון הוכחות
3 נוסף. על כן, תצהירו של עו"ד אדריס הוצא מתיק בית המשפט.

4 **מכאן פסק הדין.**

5 תמצית טענות העוררת בעררים המאוחדים:

6 16. העוררת פעלה ופועלת בתום לב, והיא אינה מכחישה את ביצוע העסקה או את חבותה במס.
7 אולם, לטענתה, יום המכירה טרם התגבש בעסקאות הנ"ל, שכן ללא אישור הוועדה לרישום
8 ראשון – אין לעוררת ולא כלום. הן עסקת הרכישה והן עסקאות המכירה הן עסקאות חסרות
9 תוקף עד לקבלת האישור כאמור.

10 17. הוועדה לרישום ראשון היא ועדה סטטוטורית מעין-שיפוטית, ועל כן יש לראות באישורה
11 כיום האישור של ערכאה שיפוטית ובהתאם - כיום המכירה. אישור הוועדה לרישום ראשון
12 אינו תנאי מתלה גרידא, אלא תנאי מתלה מן הדין, ועל כן העסקה אינה מתגבשת עד ליום
13 מתן האישור.

14 18. בהקשר זה, מפנה העוררת לצו בדבר עסקאות במקרקעין (יהודה והשומרון) (מס' 25),
15 התשכ"ז-1967 (להלן – הצו), האוסר על ביצוע עסקה במקרקעין טרם קבלת הרישיון
16 מהגורמים המוסמכים, ממנו ניתן ללמוד, כי לעסקאות שבוצעו טרם קבלת הרישיון אין כל
17 תוקף – הן במישור הקנייני והן במישור החוזי.

18 19. העסקאות מושא העררים עוסקות במצב עובדתי ייחודי לעסקאות המבוצעות בשטחי יהודה
19 ושומרון, בשונה מאלו המבוצעות בשטחי ישראל. המאפיין המרכזי של העסקאות בשטחי
20 איו"ש הוא אי-הוודאות הגדולה האופפת אותם, נוכח התנגדויות והיעדר רישום מסודר של
21 זכויות במקרקעין. אי-ודאות זה תוסר אך ורק עם מתן אישור הוועדה לרישום ראשון, ועד
22 למועד זה – הרי שיש טעם ממשי לדחיית יום המכירה.

23 20. טעם נוסף לדחיית יום המכירה נעוץ בכלל לפיו זכות המיסוי הראשונית נתונה למנהל
24 האזרחי. על כן, לא ברור מה הטעם בקביעה שמועד אירוע מס הרכישה יקדם למועד החיוב
25 באגרת הרישום על-ידי המנהל האזרחי, אם ממילא שווי מס הרכישה יועבר למנהל האזרחי.

26 21. הסכמי המכר בין העוררת לרוכשים מצביעים על כך שלא נמכרה זכות במקרקעין.





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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 בהסכמי המכר תפקדה העוררת כידם הארוכה של הרוכשים לבצע פעולות לטיפול ברישום
2 הזכויות ברכישת המקרקעין, אולם אין חולק כי אלו טרם נרכשו על-ידי העוררת. על כן, גם
3 לא הייתה יכולה להימכר על-ידיה זכות במקרקעין.
- 4 22. בסיכומיה טוענת העוררת טענה נוספת, לפיה יש לקבל את השגתה, ובתוך כך גם את הערר
5 על הסף, משום שלאחר חקירתה הנגדית של נציגת המשיב, התגלה כי ההחלטות בהשגות
6 העוררת מבוססות על מדיניות משפטית בדבר הצורך להימנע "ממקלטי מס" בשטחי איו"ש.
7 נימוקים אלו לא הופיעו בהחלטות בהשגה – ופגם זה הוא פגם מהותי. כמו כן, נימוק זה אינו
8 יכול להוות את הבסיס להחלטה, שכן זו אמורה להתבסס על הדין. הכנסת שיקולי מדיניות
9 היא הכנסת גורם זר אשר יש בו כדי להביא לקבלת העררים על הסף.
- 10 **תמצית עמדת המשיב בעררים המאוחדים:**
- 11 23. הן מהסכם הרכישה והן מהסכמי המכר עולה כי עסקינן בזכות במקרקעין. יודגש, כי החוק
12 מגדיר "זכות במקרקעין" באופן רחב, כך שזו כוללת גם זכויות אובליגטוריות ולא זכויות
13 קנייניות בלבד. בכך, חורג החוק מגבולותיו של חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן – **חוק**
14 **המקרקעין**), גם ביחס להגדרת המושג "מכירה". הגדרה זו של החוק נועדה למסות עסקאות
15 בהתאם למהותן הכלכלית, גם כאשר הזכות הקניינית טרם התגבשה.
- 16 24. ניתן לראות, כי העוררת נוהגת במקרקעין כמנהג בעלים וכפי שעולה מהסכם הרכישה - אומד
17 דעת הצדדים היה להעביר את זכות הבעלות ואת הזכויות הכלכליות במקרקעין מידי המוכר
18 אל העוררת – ובהתאם, ממנה אל הרוכשים.
- 19 25. על כן, אין לקבל את טענות העוררת לפיהן כביכול ככל שלא התקבל האישור על ידי הוועדה
20 לרישום ראשון הרי שלא רכשה זכות במקרקעין. זאת, מאחר שאין ספק, כי במישור החוזי
21 קיים הסכם מחייב בין העוררת לבין המוכר, אשר מותנה ברישום. בהתאם להלכה שנפסקה
22 בפסק הדין בע"א 489/89 **אלדר שרון נ' שבח מקרקעין**, מו(3) 366 (1992) (להלן – **הלכת אלדר**
23 **שרון**), חוזה מכר עם תנאי מתלה הוא חוזה מכר שלם מעת כריתתו ואין השלכה
24 רטרואקטיבית לעניין תוקפו אם התנאי המתלה מתקיים או אם לאו.
- 25 26. הרישום הראשון אינו תנאי מן הדין במישור ההסכמי בין הצדדים ואינו הופך את הסכם
26 הרכישה לתלוי באישור הוועדה לרישום ראשון, וזאת היות שאינו נדרש לעצם ההתקשרות
27 בהסכם אלא רק לצורך קיומו המלא בפועל.
- 28 משמע, הרישום הראשון אינו יוצר את הזכות במקרקעין ואינו פוגם בהסכמות החוזיות שבין
29 הצדדים או בתוקף ההסכם. לפיכך, יום המכירה הוא יום חתימת הסכם הרכישה.



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

ו"ע 20-06-8477 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 20-01-69816 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

27. עוד ניתן ללמוד על תוקפם של ההסכמים מלשון סעיף 3 לצו בנוסחו היום, אשר שונתה במסגרת תיקון מספר 3 לצו. טרם התיקון, נוסח הסעיף היה "נעשתה עסקה בקשר למקרקעין באיסור, או בניגוד לאמור ברישיון, תהא בטלה מעיקרא ולא תהא לה נפקות משפטית כל שהיא זולת תחולת סעיף 4". העובדה כי כיום הסעיף מורה כי לפעולה שכזו "לא יהא תוקף" – מלמדת כי המחוקק נתן את דעתו לכך שאין התנאי עוקר את החיוב האובליגטורי בין הצדדים והביטול יחול מעתה ואילך ולא באופן רטרואקטיבי.
28. עמדה זו מתחזקת גם לאור פסק הדין בעניין עמ"ש 10/89 זכריה חנה נ' מס רכוש ומס שבח מקרקעין (31.12.2010) (להלן – עניין זכריה חנה), אשר דחה את עמדת העוררת שם וקבע כי גם אם לא ניתן רישיון לעסקה, עדיין מדובר בעסקה במקרקעין. לפיכך, בין העוררת למוכר קיים חוזה מחייב לרכישת זכות במקרקעין, וזה יעמוד בתוקפו גם אם לא יינתן האישור על-ידי ועדת הרישום הראשון.
29. עוד ניתן ללמוד כי בידי העוררת זכות במקרקעין מהתנהלותה שלה במסגרת עסקאות המכירה. לו סברה העוררת כי עסקת הרכישה לוטה בחוסר ודאות בשל הצורך באישור הוועדה לרישום ראשון, לא הייתה יכולה היא למכור את המקרקעין לרוכשים ב-36 חוזים שונים. עוד יצוין, כי הסכמי המכר הללו אינם כוללים הבהרה כי הזכות אותה רכשו תהיה "בטלה מעיקרא" אם הוועדה לרישום ראשון לא תאשר את הסכם הרכישה.
- התנהלות זו מוכיחה כי העוררת קיימה את כל הבדיקות הנדרשות כדי לוודא את הבעלות במקרקעין של המוכר, ואין ממש בטענתה כי זו מוטלת בספק.
30. באשר לטענה החדשה שהציגה העוררת בסיכומיה – הרי שזו מייחסת משמעות משפטית למילים שאמרה גב' רותם דוידוביץ', נציגת המשיב, אשר אינה משפטנית. מדיניות משרדי המשיב מבוססת על החוק והפסיקה הברורה, ואין כל מדיניות מוסתרת עליה נסמך המשיב.
- דין והכרעה:**
31. בפתח הדברים יש לציין, כי לא קיימת מחלוקת בין הצדדים בשאלת חבותה במס של העוררת בישראל. על אף שהעוררת התאגדה בשטחי יהודה ושומרון, הרי שהיא נשלטת ומנוהלת מישראל ועל כן נחשבת "כתושבת ישראל" בהתאם לסעיף 16(א) לחוק וסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן - הפקודה).
- בהתאם לכך, הרי שעל העוררת מוטלת חובה לדווח על עסקאותיה לרשויות המס ולשלם מס בישראל.



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

32. השאלה המונחת לפנינו היא, אפוא, האם חובת הדיווח התגבשה במועד אותו קבע המשיב, או שמא עסקינן בעסקה "על תנאי מן הדין" שטרם הבשילה ועל כן אין העוררת מחויבת לדווח עליה עד יום קבלת האישור מהוועדה לרישום ראשון?
33. סעיף 9 וסעיף 6(א) לחוק קובעים כאירוע מס כל "מכירה של זכות במקרקעין", אשר בה ימוסה המוכר או הרוכש במס שבח או רכישה – לפי העניין.
- זכות במקרקעין מוגדרת כך בחוק:
- "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבישור לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים;
- ואילו "מכירה" מוגדרת בחוק כדלקמן:
- "מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
 (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים";
34. הלכה היא כי ההגדרות של "מכירת זכות במקרקעין" נועדו לפרוש את רשת החוק על קשת רחבה של עסקאות, אשר על-פי מהותן הכלכלית עולות כדי מכירת זכות במקרקעין. בכך, שונה החוק ממונחיהם המשפטיים הצרים של חוק המקרקעין וחוקי הקניין האחרים.
- "תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" היא תפיסה רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלה בדין הכללי. תפיסה זו מקורה במגמה הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את רשת המס על עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית - ולא דוקא המשפטית - מהוות "ארוע המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי. בפרשנות המושגים מתוך חוק המס, נקודת המוצא היא כי מושגי היסוד יתפרשו בדרך המקובלת בדין הכללי (א' ברק, "פרשנות דיני המיסים", משפטים כח 425 (1996)). אולם זוהי הנחה שניתן לסטות ממנה במקום שתכלית דיני המס, המבקשים להטיל מס בהתאם למהות הכלכלית של העסקה, מצדיקים בנסיבות מסוימות מתן פרשנות גמישה למושגים בחוק הנדון..."
- ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11.6.2008), בפסקה 16 (להלן – עניין סלובר).



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 ראו גם: ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אהרון ומרגלית בן-עמי, לד(4) 701 (1980),
2 בעמוד 703; ו"ע (חיי) 4631-12-13 ד"ר לאונרד גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
3 (14.5.2015), בפסקה 30.
- 4 פרשנות מרחיבה זו חלה גם על הענקת זכות ברירה (אופציה) או הרשאה כמכירה, וכן זכויות .35
5 אובליגטוריות אחרות, ובלבד שיש להן מאפיינים של העברת טובת הנאה רכושית במקרקעין.
6 דהיינו, גם זכויות חוזיות לקבלת זכויות במקרקעין, הסבתן, העברתן או מימושן עולות כדי
7 "מכירה", וזאת אף אם הן אינן עונות על הכללים הפורמליים של ביצוע עסקה קניינית
8 בהתאם לחוקי הקניין ("זכויות שבישראל"). כך לדוגמה, אף אם המכירה לא הסתיימה ברישום
9 בטאבו – הרי שמדובר במכירה אובליגטורית המוסיפה ערך כלכלי למוכר ויש לחייבה במס.
- 10 ראו: ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
11 – רחובות (23.12.2011), בפסקה 20 (להלן – עניין בזק); עניין סלובר בפסקה 19; אהרון נמדר
12 מס שבח מקרקעין – חלק ראשון (מהדורה שביעית, 2012), בעמודים 180-182, 280-282.
- 13 מיסוי זכויות אובליגטוריות נועד לשרת את עקרון-העל של דיני המיסים, ובפרט של דיני .36
14 מיסוי מקרקעין בדבר מיסוי תוכנה האמיתי של העסקה, בהתעלם מהכינוי אותו העניקו
15 הצדדים. בכך, נחסמות "פרצות" להתחמקות ממס ועל הנישום מוטל מס אמת [ע"א 614/82
16 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, יד 327 (1987), בפסקה 6; ראו גם דברי
17 ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962, ה"ח 270, בעמוד 287].
- 18 ראו גם דברי כבוד השופט זילברטל בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול
19 נכסים, סו(3) 1 (2013), בפסקה 16 (להלן – עניין שעלים):
20
21 "נמצא, כי בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות –
22 קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת
23 ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 157-158). באמצעות הגדרה
24 רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל
25 האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי
26 עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה"..."
- 27
28 משמעות הדבר לענייננו היא, כי זכות הבעלות שרכשה העוררת מאת המוכר – הגם שטרם .37
29 הסתיימה ברישום – היא זכות "בעלות אובליגטורית", החייבת בדיווח ובתשלום מס.
30
31 זכות זו היא בעלת תוקף משפטי במישור היחסים החוזיים שבין הצדדים. זכות זו ניתנת
32 לאכיפה, או לכל הפחות למניעת הפרה, אם למשל יתבקש ביטולו של ההסכם שלא כדין.
33 משכך, אין לקבל את טענת העוררת כי זכות זו נעדרת תוקף משפטי בהיעדר האפשרות
34 להוציאה אל הפועל בטרם קבלת אישור הוועדה לרישום ראשון.





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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 לאחר שקבעתי כי הזכות שנמכרה במסגרת הסכם הרכישה היא "זכות במקרקעין" לכל דבר
2 ועניין, יש עתה לפנות ולבחון מה הוא יום המכירה – אשר ממנו ואילך חלה חובת ההצהרה
3 והדיווח לרשויות המס.
- 4 סעיף 19 לחוק קובע כי יום המכירה הוא יום כריתת החוזה והתגבשות העסקה שבמסגרתה
5 נמכרה הזכות במקרקעין:
- 6 **"יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה**
7 **המכירה או הפעולה באיגוד"...**
- 8 הכלל הוא, אפוא, כי יום המכירה הוא רגע התגבשות ההנאה הכלכלית – דהיינו, היום שבו
9 חל השינוי במערך הזכויות של הצדדים, והיום שבו קמה לצדדים הנאה כלכלית מהמכירה.
10 מועד זה, לצורך דיני המס, חופף את המועד החוזי – והוא יום כריתת ההסכם (עניין שעלים,
11 בפסקאות 18-19; הלכת אלדר שרון, בעמוד 369).
- 12 ברם, שבעניין זה טוענת העוררת, כי אין לראות את יום כריתת ההסכם כיום שבו התגבשה
13 העסקה והיום שבו נמכרה הזכות במקרקעין, וזאת היות שהתנאי המהותי והמקדמי של
14 אישור הוועדה לרישום ראשון – לא התקיים. בכך, משולה עסקה זו, לגישת העוררת, לעסקה
15 הטעונה אישור בית משפט (כגון בעסקה שקטין צד לה), שכן הוועדה לרישום ראשון היא ועדה
16 מעין שיפוטית שקביעותיה תקפות כלפי כולי-עלמא.
- 17 סעיף 27(א) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן – חוק החוזים) קובע כי חוזה
18 יכול שיהיה תלוי בהתקיימותו של תנאי מתלה או בתנאי מפסיק. עם זאת, אין קיומו של תנאי
19 כאמור גורע מתוקפו של החוזה – וזה יהיה תקף לכל דבר ועניין מרגע כריתתו. אין הדבר
20 שונה מבחינת כללי המס, וגם על-פיהם אירוע המס מתגבש עם כריתתו של ההסכם למכירת
21 זכות במקרקעין – שהרי זהו המועד שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי (עניין בזק, בפסקה
22 20; הלכת אלדר שרון, בעמוד 209).
- 23 שונה הוא הדבר כאשר מדובר בהסכם הכולל תנאי מן הדין – שהוא תנאי מוקדם לכניסת
24 ההסכם לתוקף – כמו למשל הסכם שקטין צד לו, הטעון אישור בית המשפט.
- 25 במצב דברים זה, ההסכם שנכרת הוא בגדר הצעה בלבד ואינו משתכלל עד לקבלת האישור
26 על-ידי בית המשפט [יצחק הדרי "מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה לפי חוק מס שבח
27 מקרקעין" עיוני משפט יז 287 (התשנ"ג), בעמוד 289 (להלן – מאמרו של הדרי)].
- 28 בשים לב להבחנה זו, האם לפנינו חוזה מותנה בתנאי מתלה או שמא חוזה מותנה בתנאי
29 שבדין?



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 סבורני, כי במקרה שלפנינו - אין לקבל את עמדת העוררת. בראש ובראשונה, לא הצביעה
2 העוררת על דין המקביל את הוועדה לרישום ראשון ואת מעמדו של האישור מטעמה למעמדו
3 של בית המשפט. אין די בכך שמדובר בוועדה מעין שיפוטית שלהכרעותיה השלכות על קיום
4 העסקה, כדי להפוך אותה או את האישור שניתן על-ידה לתנאי מן הדין.
- 5 44. מסקנה זו נלמדת אף מלשון סעיף 27(ב) לחוק החוזים בהשוואה לסעיף 7 לחוק הכשרות
6 המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962, העוסק בפעולות הטעונות אישור של בית
7 המשפט:
- 8 **"פעולה משפטית של קטין טעונה אישור בית המשפט אם היתה טעונה אישור כזה**
9 **אילו נעשתה בידי נציגו; ואין תוקף לפעולה כל עוד לא בא עליה אישור בית המשפט.**
10
- 11 לעומת זאת, סעיף 27(ב) לחוק החוזים, העוסק בחוזה על תנאי, קובע:
- 12 **"חוזה שהיה טעון הסכמת אדם שלישי או רשיון על פי חיקוק, חזקה שקבלת**
13 **ההסכמה או הרשיון הוא תנאי מתלה."**
- 14 נוכחנו אפוא, כי כאשר ביקש המחוקק להתנות את תוקף העסקה באישור בית המשפט – נקב
15 הוא במילים אלו במפורש. אולם, ברי כי המחוקק לא ביקש לגרוע מתוקפו של כל חוזה הטעון
16 הסכמת צד שלישי או רישיון על-פי חיקוק.
- 17 45. כך אף עולה מהלכת אלדר שרון, שם קבע בית המשפט העליון כי:
- 18 **"חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית**
19 **לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה, אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל,**
20 **אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה בדיעבד (ר"ע 650/86 [1]), אך אין**
21 **בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (ע"א 187/87 [2], בעמ' 316)."**
22 **(בעמוד 369).**
- 23 על כן, ברור הוא כי על פי הדין – לא כל חוזה התלוי בגורם חיצוני להסכם, הופך להיות חוזה
24 הנעדר תוקף משפטי עד להתקיימות התנאי.
- 25
- 26 46. בענייננו, דינה של העוררת אינו שונה מדינו של קבלן אשר מוכר דירה "על הנייר", עוד טרם
27 שהתקבל היתר הבנייה, או מדינו של קבלן הנקשר בהסכמים להם נדרשת הסכמת רשות
28 מקרקעי ישראל.
- 29 אדגיש, כי קיים הבדל משמעותי בין אישורו של גורם שלישי לעצם ההתקשרות בהסכם לבין
30 אישורו של גורם שלישי הנדרש לצורך קיום תנאי בהסכם [ראו הדיון בפסק הדין בעניין ו"ע
31 (חי') 25437-10-19 צבי יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.5.2021), בפסקה 36].



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

47. הנה כי כן, מוסכם כי אישור הוועדה לרישום ראשון הוא אכן תנאי הכרחי להוצאתה לפועל של עסקת הרכישה, אך אין משמע כי תוקף הסכם הרכישה כולו מותנה באישור הוועדה. המשוכה של אישור הוועדה לרישום ראשון – הגם שמשמעותית ביותר – אינה משליכה על יתר הוראות ההסכם ועל תוקפן.
48. העוררת מבקשת להיסמך בטענותיה על סעיף 2 לצו, שעניינו "איסור עסקות בקשר למקרקעים", הקובע:
- 11 "לא יעשה אדם עיסקה בקשר למקרקעים, בין בעצמו ובין על-ידי אחר, בין במישרין ובין בעקיפין, אלא ברשיון מהרשות המוסמכת; הרשות המוסמכת רשאית לתת רשיון בין על פי בקשת הצדדים לעיסקה, או חלק מהם, או כל אדם מעוניין אחר, ובין ללא בקשה כאמור."
- 12 העוררת מסיקה מסעיף זה כי הוראות הצו מאיינות כל זכות – קניינית או אובליגטורית – בעסקה שנעשתה ללא רישיון. לפיכך, לעמדת העוררת, בלא אישור הוועדה לרישום ראשון, אין לעסקה כל תוקף חוזי ולפיכך מדובר בהסכם המותנה בתנאי על פי דין.
49. לא ניתן לקבל את עמדת העוררת, שכן היעדר אישור מהוועדה לרישום ראשון אינו שולל את תוקפה האובליגטורי של עסקת הרכישה. ראו לעניין זה הפסיקה בעניין **זכריה חנה**. אציין, כי העובדה שלאחר הפסיקה בעניין **זכריה חנה** הותקנו תקנות בדבר עסקאות במקרקעין (רישיון עסקה) (יהודה והשומרון), התשע"ה-2015 – אינה משנה מן הדין הקבוע בצו לעניין תוקפה של עסקה בהיעדר רישיון.
50. כך, ניתן אף ללמוד מנוסחו של סעיף 3 לצו, לאחר תיקון מספר 3 משנת 1979, אשר קובע כי:
- 21 "נעשתה עיסקה בקשר למקרקעים ללא רשיון או בניגוד לאמור ברשיון לא יהא לה
22 תוקף, זולת לענין תחולתו של סעיף 4 לצו זה, כל עוד לא ניתן רשיון לאותה עיסקה
23 מהרשות המוסמכת."
24
25 וזאת בניגוד לנוסחו טרם התיקון האמור (ראו קובץ המנשרים מספר 2 מיום 15.9.67, בעמוד
26 51), אשר קבע כי:
- 27 "נעשתה עיסקה בקשר למקרקעים באיסור, או בניגוד לאמור ברשיון, תהא בטלה
28 מעיקרא ולא תהא לה נפקות משפטית כל שהיא זולת תחולתו של סעיף 4".
- 29 הבדלי הנוסח מבהירים היטב, כי הצו בנוסחו כיום מחיל על עסקה שבוצעה ללא רישיון או
30 בניגוד לרישיון, סנקציות בדמות ביטול העסקה וכן קנסות שונים – אך הוא אינו מפקיע את
31 עצם החיוב האובליגטורי שבין הצדדים. לשון אחר, האיסור שבסיס סעיף 3 לצו מפקיע את
32 העסקה **במישור הקנייני**, אך לא במישור החוזי.



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

ו"ע 20-06-8477 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 20-01-69816 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 יתר על כן, השוואת ההוראה בחוק הכשרות המשפטית בנוגע לעסקה במקרקעין של קטין
2 לעומת ההוראה שבצו מלמדת אף היא כי הראשונה שוללת את תוקפה של "הפעולה"
3 המשפטית מלכתחילה, ואילו השנייה מניחה כי "נעשתה עסקה" אך שוללת את תוצאותיה
4 המשפטיות.
- 5 51. העוררת נטלה לעצמה חירות וצירפה לסיכומי התשובה מטעמה את "דו"ח הוועדה לבדיקת
6 הסוגיה של רישום ראשון של מקרקעין באזור יהודה ושומרון" משנת 2005, הכולל המלצות
7 לשינוי נהלי העבודה של הגורמים המעורבים בעניין ולשינויי חקיקה. העוררת הפנתה לעמוד
8 8, לדו"ח בו מוזכר הצו והוראותיו, לפיהן "כל עסקה במקרקעין (המוגדרת באופן רחב
9 להפליא) טעונה רישיון מהרשות המוסמכת ואין לה תוקף כל עוד לא ניתן לה הרישיון".
- 10 52. ראשית, יובהר, כי צירוף הדו"ח הנ"ל על-ידי העוררת נעשה שלא כדין ובלא שפנתה כלל לקבל
11 אישור לכך מבית המשפט. מדובר במסמך שלא הוצג בשלב קודם בהליך – אלא אך ורק
12 בסיכומי התשובה – ומבלי שניתנה למשיב האפשרות להתייחס למסמך זה, לכל הפחות
13 בסיכומיו.
- 14 53. שנית, ומבלי לגרוע מן האמור לעיל, איני סבורה כי היתלותה של העוררת במשפט אחד מתוך
15 אותו דו"ח, אשר כלל אינו עוסק בפרשנות הצו, אלא רק מזכיר את קיומו – יש בה כדי לשנות
16 את תוצאות הערר דנן. אין ספק כי הדו"ח (וכן הצו עצמו) עוסקים בעסקאות המקרקעין
17 במובן הקנייני, על-פי חוק המקרקעין, ולא במובן החוזי. על כן, ממילא אין כל רבותא
18 למסמך זה לצורכי הערר דנן.
- 19 54. ואם לא די בכל האמור, הרי שאף לפי בחינת אומד דעת הצדדים בהסכם הרכישה – לא ניתן
20 לקבל את עמדת העוררות, שכן מדובר בחוזה מושלם ומוגמר למכירת זכות במקרקעין, אשר
21 מבחינת העוררת והמוכר ממצה את מכלול הזכויות והחובות שלהם בקשר עם העסקה. כך
22 הם פני הדברים גם ביחס להסכמי המכר בין העוררת לרוכשים. העוררת נהגה במקרקעין
23 מנהג בעלים – ולא בכדי הרשתה לעצמה למכור 36 מגרשים במקרקעין לצדדים שלישיים.
- 24 גם הסכמים אלו הותנו בהשלמת הרישום על שם העוררת – אולם אין בהם כל זכר "לבטלות
25 מעיקרא" של ההסכם ככל שלא יינתן האישור המבוקש. על כן, אין אלא לומר כי גם בהסכמי
26 המכר, השלמת הרישום על שם העוררת היא בגדר תנאי מתלה בלבד.
- 27 55. אין בידי לקבל את טענת העוררת כי על פי הסכמי המכר כל שהוסמכה היא לעשות הוא לפעול
28 כשלוחתם של הרוכשים – אשר מטרתה היא לבצע פעולות שמהותן גיבוש זכויות במקרקעין
29 כדי לבצע עסקת מכר.



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 דומני, כי טיעון זה הינו מאולץ ואינו עולה מהסכמי המכר או מהתנהגות הצדדים – שכן,
2 הצהרת הרוכשים על העסקה לרשויות המס מעידה כיצד תפשו הם את מהות העסקה.
- 3 56. העוררת הפנתה לסעיף 5ט' להסכמי המכר, לפיו:
- 4 **"הקונה מצהיר כי ידועה לו מורכבות ורגישות העסקה והוא מוותר מראש על כל**
5 **גילוי של מסמכים הקשורים לרכישת החלקה ולבעליה."**
- 6 לטענתה, מדובר בסעיף חריג מאוד בעסקאות מקרקעין, הממחיש את העובדה שהסכמי
7 המכר בנויים "כתנאים על גבי תנאים" והם רק בגדר הסכם "גישוש" בקשר עם מצבת
8 הזכויות במקרקעין.
- 9 57. בחנתי טענתה זו של העוררת אך לא מצאתי בה ממש. בסעיף האמור להסכמי המכר אין כדי
10 לשנות ממהות העסקה שבבסיס ההסכם – כפי שנלמד מלשון ההסכם עצמו ומנספחיו (ראו
11 למשל, נספח ה' להסכם המכר – מש/2).
- 12 בדומה, לא מצאתי לשנות מעמדתי גם לאחר עיון בסעיף הביטול הקיים בהסכמי המכר, לפיו
13 אם תדחה הוועדה לרישום ראשון את בקשת העוררת, יהא הרוכש זכאי לבטל את החוזה,
14 בכפוף לתשלום של 7.5% מערך העסקה (סעיף 17ז'). למעשה, **ההיפך הוא הנכון**. סעיף זה
15 מסדיר את אופן הביטול של ההסכם ואת חובת ההשבה של שני הצדדים והוא מחזק את
16 העמדה, כי ההסכם שריר וקיים כל עוד לא בוטל, כאשר הצדדים נתנו דעתם גם לאפשרות
17 של ביטול החוזה.
- 18 58. גם אם ייתכן כי במסגרת הסכמי המכר מכרה העוררת אך ורק את "הזכות לקבל זכות
19 במקרקעין" ולא את זכות הבעלות – שעדיין אינה בחזקתה, הרי ש"הזדמנות" זו, כפי
20 שהגדירה מר ינון קעטבי בתצהירו (ע/2 בפסקה 4), משמעה מכירה של זכות במקרקעין על פי
21 החוק, לכל דבר ועניין, המקימה הן חובת דיווח והן חובת תשלום במס.
- 22 ראו לעניין זה את פסק הדין בעניין ו"ע (חיי) 26722-09-17 **רבץ השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי**
23 **מקרקעין חיפה** (7.10.2019), בפסקה 46:
- 24 **"אסיר תחילה מעל הפרק את טענת העוררות לפיה לא יכולה היתה חברת חדיף**
25 **למכור דבר לחברת רבץ במועד החתימה על ההסכם ולכן אין המדובר בעסקה**
26 **במקרקעין. אין כל ממש בטענה זו. ההסכם שבין העוררות מותנה בזכייתה של**
27 **חברת חדיף במכרז. ברור, ואף כך הוסכם בין הצדדים להסכם, כי ככל שחדיף לא**
28 **תזכה במכרז הרי שההסכם בטל ומבוטל – ראו סעיף 3 להסכם. אם כן, מרגע שחדיף**
29 **זכתה בהסכם ביום 31.12.15 – אין כל ספק כי היא מחזיקה בידה "זכות**
30 **במקרקעין" – את זכות החכירה במקרקעין בפרויקט, או למצער זכות לקבלת זכות**
31 **חכירה במקרקעין. כך או כך, בוודאי שבידי חברת חדיף מצויה "זכות במקרקעין"**



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

במשמעות החוק, הניתנת להעברה. (בהמשך אתייחס גם לטענות העוררות בעניין
מניעות, כביכול, מבחינה חוזית מהעברת הזכויות מחברת חדיף לידי חברת רבץ גם
לאחר הזכייה במכרז). לפיכך, ניסיון של העוררות לאבחן את ענייני לעומת פסקי
הדין בעניין ש.א.פ. ובעניין דרעד – דינו להידחות. במועד חתימת ההסכם לא ידעה
חברת חדיף עדיין אם תזכה במכרז אם לאו, ועל כן תחולת ההסכם כולו הותנתה
בזכייה במכרז. משהתרחש אירוע הזכייה במכרז – נכנס ההסכם לתוקפו
מד'עיקרא ולחברת חדיף "זכות במקרקעין" הניתנת להעברה."

וכן ראו גם את פסק הדין בעניין סלובר, בפסקה 28 :

"במועד הרלבנטי לענייננו, שרשרת ההתקשרויות בין המינהל לאגודה ובין האגודה
למערערת יצרה מארג של התחייבויות אובליגטוריות ביחס למקרקעין שלא
התגבשו עדיין לכלל זכויות קנייניות פורמליות הניתנות לרישום. יחד עם זאת,
מדובר בזכות במקרקעין שהיתה בידי האגודה והועברה למערערת, על רקע הדפוס
הרחב של המושג "זכות במקרקעין" לצורך דין המס..."

59. העוררת מוסיפה וטוענת כי יש לדחות את יום המכירה, נוכח אי-הוודאות הגדולה האופפת
את הסכם הרכישה, בשים לב להתנגדויות שונות אשר עלולות לצוץ בפני הוועדה לרישום
ראשון, וכן בשים לב לאפשרות כי יתברר כי המוכר כלל לא היה זכאי להעביר את זכות
הבעלות במקרקעין, תוך שהיא נסמכת על פסקה 21 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל
בעניין שעלים, שם נאמר:

"סבורני כי לא ניתן לומר כי במועד אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה
לפועל שורת אי-וודאות רבה יותר שמצדיקה את דחייתו של יום המכירה. אי-
הוודאות השורת ביחס לזהותו של הקונה אינה מיוחדת דווקא להליך המכירה
באמצעות ההוצאה לפועל, וגם בעסקת מכר "רגילה" יכול הקונה להפר את הסכם
המכר שנכרת. אמנם במכירה באמצעות הוצאה לפועל לא יכול המוכר-החייב לתבוע
את אכיפתו של ההסכם על דעתו-שלו, כמוסבר לעיל, אך בכך אין כלום, שכן עומדת
לו – באמצעות כונס הנכסים – זכות תביעה לפיצויים בגין הפרת ההסכם (או זכות
תביעה נגד כונס הנכסים במידה והלה התרשל) הנגזרת מזכות הליבה שלו לקבל
תמורה בעד הנכס. ודוק, אי-הוודאות עליה מצביעים המשיבים איננה אי-וודאות
הנוגעת למהותה של הזכות, כגון שוויה (שהרי שווי התמורה בעד הנכס ידוע במועד
אישור הסכם המכר), אלא היא נוגעת לעצם השלמת העסקה כולה (להבדיל
מהשלמת המכירה); על כן, סבורני כי אין מקום להתחשב בנסיבות העניין בשיקול
זה. יודגש, כי מסקנה זו באשר למימד אי-הוודאות אינה נכונה בהכרח עבור
עסקאות מכר מסוג אחר, שכן בעסקאות אחרות אפשר שאי-הוודאות תהא כה
גדולה עד שמהותה של הזכות שצמחה מהעסקה תהא בלתי-ידועה ולא ניתן יהיה
לומר כי נוצרה הנאה כלכלית מהעסקה, או לשון אחר – כי התגבשה למוכר-החייב
זכות לקבל תמורה בעד הנכס באופן קונקרטי. במקרה כזה, ייתכן שיום המכירה
יידחה למועד מאוחר שבו מתקיימת הוודאות הנדרשת..."

60. אלא שהמקרה הנדון בעררים דנן אינו דומה למצב שתואר על ידי כבוד השופט זילברטל בעניין
שעלים.. אף אם ייתכן כי קיימת אי-וודאות רבה יותר ביחס לעסקאות בשטחי יהודה ושומרון
אל מול עסקאות שאינן בשטחי יהודה ושומרון – אין היא כה קיצונית כך ש"לא ניתן יהיה
לומר כי נוצרה הנאה כלכלית מהעסקה."



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

ו"ע 8477-06-20 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 69816-01-20 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 סבורני, כי יכולתה של העוררת לנהוג במקרקעין מנהג בעלים ולמכור זכויות ב-36 מגרשים
2 במקרקעין לצדדים שלישיים, מעידה באופן ברור על יכולת ליצור הנאה כלכלית מעסקת
3 הרכישה ועל כן אין כל הצדקה לדחיית יום המכירה.
- 4 61. יודגש, כי ממילא אין בעובדה שהסכמים מסוג זה, בשטחי איו"ש, לוקים – כטענת העוררת –
5 באי-ודאות קיצונית, כדי להפוך את התנאי שבבסיסם לתנאי מן הדין. העוררת טענה שהתנאי
6 בחוזי המכר מעידים על ייחודיותו ביחס לעסקאות אחרות, אלא שאין בחריגותו או
7 במורכבותו של התנאי המתלה כדי לגרום לו לשנות את עורו ולהפוך לתנאי מן הדין.
- 8 62. עוד אוסיף, כי המחוקק נתן דעתו ביחס לאי-הוודאות הקיימת בעסקאות עם תנאי מתלה
9 והעניק פתרון מספק לבעיה זו, בכך שיום המכירה אינו משתנה, אולם יום תשלום המס בפועל
10 נדחה עד להתקיימות התנאי (ראו סעיפים 73, 52-51 לחוק). לחלופין, רשאים הצדדים לשלם
11 את המס הנדרש – אשר יוחזר להם, עם הפרשי הצמדה וריבית, אם יבוטל ההסכם (סעיפים
12 102-103 לחוק; מאמרו של הדרי, בעמוד 292).
- 13 63. לא למותר גם לחזור ולהזכיר את התנהלות העוררת עצמה, אשר מכרה 36 מגרשים על
14 המקרקעין, וחזקה שלא הייתה עושה כן אילו הייתה כה חסרת ודאות ביחס לגורל עסקת
15 הרכישה או לגבי מצבת הזכויות במקרקעין.
- 16 ראו בהקשר זה את הצהרת המוכר בסעיף 6'ח' למש/1, לפיו בדקה העוררת את טיב זכויות
17 הבעלות בנכס ואף קיבלה חוות דעת ביחס לטיב הזכויות בנכס. וכן ראו את נספח ה' להסכם
18 המכר עם ה"ה הזוג קעטבי (מש/2) בו הוחלט בישיבת דירקטוריון העוררת מיום 6.2.18 למכור
19 את זכויות הבעלות או החכירה במקרקעין.
- 20 64. לא מצאתי כל ממש גם בטענת העוררת לפיה כביכול אין תכלית "להקדמת" יום המכירה
21 ליום כריתת החוזה, בשים לב לעובדה כי למינהל האזרחי יש זכות מיסוי ראשונה ומרבית
22 המס עתיד לעבור אליו, על-פי חוק אגרת רישום מקרקעין מספר 26 לשנת 1958. המחוקק נתן
23 דעתו לעניין וקבע כי ככל שישולם מס הרכישה למנהל מיסוי מקרקעין, יראו בתשלום זה
24 כמקדמה על התשלום המגיע למנהל האזרחי, ומנהל מיסוי מקרקעין יעביר את כספי מס
25 הרכישה למנהל האזרחי. על כן, אין רבותא ברצונה של העוררת "להקל" על רשויות המס ועל
26 המנהל האזרחי, ובוודאי שאין בקיצור הדרך שאותו היא מציעה כדי להוות הצדקה לדחיית
27 יום המכירה.



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

ו"ע 20-06-8477 שתבן השקעות ובנייה נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ו"ע 20-01-69816 שתבן השקעות ובנייה (שערי תקווה) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין -
חדרה

- 1 בשולי הדברים אציין, כי אף לא מצאתי כל בסיס לטענת העוררת בעניין הפגם שנפל בנימוקי
2 השומה, אשר לטענתה מצדיק קבלת העררים על הסף, בשל דברי נציגת המשיב, גב' רותם
3 דוידוביץ', בדבר היות השומה מבוססת על מדיניות משפטית "נסתרת" של המשיב.
4 סבורני, כי עמדת המשיב ונימוקי השומה מושא הערר מבוססים על הוראות הדין והינם
5 ברורים ומפורטים.

6 **סוף דבר:**

- 7 66. לאור כל האמור לעיל, אמליץ לחברי להורות על **דחיית העררים**.
8 העוררת רכשה ומכרה זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, ולפיכך היתה
9 מוטלת עליה החובה לדווח על עסקאותיה אלו במועד כריתתן.
10 העוררת תישא בהוצאות המשיב ושכר טרחת עו"ד המשיב בסכום כולל של 30,000 ₪ אשר
11 ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד
12 התשלום המלא בפועל.

13 **עו"ד אהובה סימון, חברת ועדה:** אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

14 **מר אבישי זיו, חבר ועדה:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

15 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

16 ניתן היום, י"ב אב תשפ"ב, 09 אוגוסט 2022, בהעדר הצדדים.

17
18
19

אבישי זיו
חבר ועדה

אהובה סימון, עו"ד
חברת ועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

20