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

**ו"ע 21103-11-19 וינשל נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר-שבע**

תיק חיצוני:

**בפני:** **כבוד השופטת יעל ייטב, יו"ר הוועדה**
**גד נתן, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה**
**גדי גבאי, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה**

**העוררת** **דינה וינשל**
**ע"י ב"כ עו"ד חיים כהן**

**נגד**

**המשיב** **מנהל מיסוי מקרקעין באר-שבע**
**ע"י ב"כ עו"ד יחיא אמיר (פמ"ד-אזרחי)**

## פסק דין

**יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב:**

**מבוא**

1. **האם השבת המקרקעין לרשות מקרקעי ישראל בעקבות שינוי ייעודם מהווה 'מכירת זכות במקרקעין' החייבת במס שבח, זוהי המחלוקת שלפנינו.**
2. ערר על החלטות המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (להלן- "**המנהל**"), שבגדרה נדחו 5 השגות שהגישה העוררת על שומות מס השבח שנקבעו לה בגין השבת מקרקעין לרשות מקרקעי ישראל (להלן- "**רמ"י**"), בעקבות שינוי ייעודם של המקרקעין מ'שימוש חקלאי' ל'מגורים'.
3. לצד המחלוקת באשר ל'מכירת זכות במקרקעין' היו הצדדים חלוקים ביניהם בעבר גם בשאלה האם זכאית העוררת לזיכוי בשיעור 50% מהמס החל, כאמור בסעיף 48ג(א) **בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963** (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), בשל **הפקעת** המקרקעין, ואולם בעקבות מתן פסק הדין בע"א 6074/21 **בן זכאי מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות שיתופית ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין** [פורסם בנבו] (מיום 15.5.2023), ויתרה העוררת על טענותיה בעניין זה, והדיון במחלוקת האמורה התייתר.
4. מינויו של אחד מחברי הוועדה, אשר שמע את דיון ההוכחות (מר אלון לילי) לא הוארך, ועל כן ניתן פסק הדין על ידי הוועדה בהרכבה הנוכחי, בהתאם לתקנה 77 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט- 2018**, (אשר החליפה את תקנה 177 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984**), החלה בהליכים לפני ועדת ערר מכוח תקנה 12 **בתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדת ערר), התשכ"ה-1965**, (וראו לעניין זה את פסק דינו של כב' השופט י' עמית בע"א 8340/10 **מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המסים בישראל – משרד האוצר** [פורסם בנבו] (מיום 30.1.13)).

5. **אקדים ואציין שלאחר שמיעת ראיות הצדדים וטיעוניהם מצאתי להציע לחברי לדחות את הערר.**

**<u>העובדות</u>**

6. העוררת ובן זוגה המנוח היו בעלי זכויות חכירה ב-5 חלקות, אשר נחכרו בשנות ה-50 על ידי אגודת "הדרי אשקלון" לשם גידול הדרים, לתקופה בת 49 שנים עם זכות לחדשה (אופציה) ל-49 שנים נוספות. העוררת ובן-זוגה נכנסו בנעלי האגודה ולקחו על עצמם את מלוא הזכויות והחובות שפורטו בהסכמי החכירה.
7. בסעיף 24 בחוזי החכירה נקבע כי ככל שישתנה ייעודם של המקרקעין, תהיה רמ"י רשאית להביא את תקופת החכירה לסיומה המוקדם.
8. בעקבות שינוי ייעודם של המקרקעין, שלחה רמ"י לעוררת הודעה שכותרתה: **"<u>הודעה לבעל זכויות לגבי קרקע להשבה בנוגע לתוכנית רחבת היקף לדיור בתוקף</u>"** (להלן: **"דרישת ההשבה"**). בדרישת ההשבה פירטה רמ"י כי ביום 10.1.2016 פורסמה למתן תוקף תכנית רחבת היקף לדיור, שמספרה תמ"ל 1006, הכוללת בתחומה את המקרקעין המהווים 'קרקע להשבה', כמשמעותה **ב<u>חוק לקידום הבנייה במתחמים מועדפים לדיור (הוראת שעה), התשע"ד- 2014</u>**. כמו כן, שלחה רמ"י הצעה "**לבעל הזכויות לגבי קרקע להשבה, בהתאם לסעיף 29ג' לחוק לקידום הבנייה**" (להלן: **"ההצעה"**). בהמשך למשלוח דרישת ההשבה וההצעה, נחתמו בין רמ"י לבין העוררת הסכמי השבה ופיצוי (להלן: **"הסכמי ההשבה"**) שהם נושא החיוב במס שבח.
9. בגדרם של הסכמי ההשבה, הסכימו הצדדים כי רמ"י תשלם לעוררת "**פיצוי ותמריץ, על-פי החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1470**" וכן "**תמריץ מיוחד בהתאם להחלטות מועצת מקרקעי ישראל מס' 1469**" (להלן: **"הפיצוי"**), וזאת כנגד ביטול זכויותיה של העוררת בקרקע, פינוי הקרקע, והחזרת החזקה בה לידי רמ"י. עוד הסכימו הצדדים כי לעוררת תינתן הזכות לרכוש בפטור ממכרז מגרשים נוספים בתחום תכנית שינוי היעוד, בתנאים הנקובים בסעיף 5 בהסכם ההשבה, ובהתאם להחלטות 1470 ו-1469.
10. אף שמרבית הסכמי ההשבה נחתמו עוד בשנת 2017 (האחרון שבהם נחתם ביום 27.3.2018), הגישה העוררת למנהל הצהרות על מכירת הזכויות במקרקעין, כאמור בסעיף 73 ב<u>חוק מיסוי מקרקעין</u>, רק ביום 14.11.2018. בהצהרותיה דיווחה העוררת על העסקאות **כ'הפקעה'**, ודרשה זיכוי ממס השבח בשיעור מחצית מהמס, בהתאם <u>לסעיף 48ג'</u> ב<u>חוק מיסוי מקרקעין</u>. המנהל סירב לקבל את טענתה של העוררת על כך שמדובר בהפקעה, וקבע את המס, בשומות לפי מיטב שפיטה, בשיעור מס מלא.
11. ביום 23.1.2019 הגישה העוררת השגה זהה על כלל השומות, בטענה כי מדובר בהפקעה ולפיכך זכאית היא לזיכוי ממס השבח, בהתאם להוראות <u>סעיף 48ג'</u> לעיל. במכתב שצורף להשגה טען עורך דינה, בין יתר הטענות, שלא מדובר ב'עסקת מקרקעין', ולפיכך אין כלל חבות במס שבח.
12. המנהל דחה את ההשגות וקבע כי לא מדובר בהפקעה, מהטעם שהשבת המקרקעין נסמכה על הוראות חוזה החכירה בין הצדדים, ומאחר שמדובר בפעולה משפטית רצונית במסגרת ההסכמים בין העוררת לבין רמ"י, שלפיה עומדת לרמ"י האפשרות לדרוש את השבת המקרקעין בד בבד עם שינוי ייעודם.

13. כפי שפירטתי לעיל, התייתר הדיון במחלוקת האמורה בעקבות מתן פסק הדין של בית המשפט העליון, **והמחלוקת היחידה הטעונה הכרעה היא האם מדובר ב'מכירת' 'זכות במקרקעין', החייבת במס שבח.**
14. בסיכומיה טענה העוררת, באופן כללי, כי לא מדובר בעסקה במקרקעין החייבת במס שבח, וכי יש לחייב את ה'עסקה' במס על-פי **פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א- 1961** (להלן: "**פקודת מס הכנסה**"). כמו כן טענה שהיא זכאית לפטור ממס הכנסה, ועל כן היא פטורה מתשלום המס באופן מלא. העוררת הוסיפה וטענה כי היה על המנהל לשקול את חיוב הפיצוי במס במסלול המיסוי החלופי, במסגרת פקודת מס הכנסה, בשים לב למצבה האישי והבריאותי של העוררת. לחילופין טענה העוררת בסיכומיה, כי יש בטענותיה כדי להצדיק את הפחתה של סכום המס ולבטל את הקנסות והריבית שהוטלו עליה.

**<u>דיון והכרעה</u>**

15. יישום הוראות חוק מיסוי מקרקעין על השבת המקרקעין לרמ"י, כפי שנעשה בענייננו, מעלה שמדובר ב'מכירה' של 'זכויות במקרקעין' החייבת במס שבח.
16. מס השבח מוטל, על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, ב'מכירת' ה'זכות במקרקעין', כאמור בסעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור מהשבח שנוצר במכירת הזכות במקרקעין.
17. "**זכות במקרקעין**" מוגדרת בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין כך-

> **"זכות במקרקעין" – בעלות, או 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; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –**
>
> **"הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;**
>
> **"מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;**
>
> **"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.**

"**חכירה**" מוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין כך-

> **"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;**

18. "**מכירה**" של זכות במקרקעין מוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין כך-

> **"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;...**

19. ההלכה הפסוקה ביארה לא אחת כי המונחים '**זכות במקרקעין**' ו'**מכירה**', כהגדרתם ב[חוק מיסוי מקרקעין], אינם זהים להגדרתם של מונחים אלו בדין הכללי, נוכח תכליתו הפיסקאלית של חוק מיסוי המקרקעין, ומטרתו לפרוש את רשת המס פרישה רחבה. כפי שציינה כב' השופטת א' פרוקצ'יה ב[ע"א 7933/01] **סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע** [פורסם בנבו] (מיום 11.6.2008) (להלן- "**פרשת סלובר**") –

> **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 - ולאו דוקא המשפטית - מהוות "ארוע המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי.**

20. כך למשל מתפרשת ה"**זכות במקרקעין**" גם על **זכויות אובליגטוריות** שתוכנן הכלכלי כרוך בזכויות **בעלות אופי רכושי במקרקעין** (וראו לעניין זה גם [ע"א 9559/11] **מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים**, פ"ד סו (3) 1 (2013)).
21. אין בענייננו מחלוקת על כך שערב שינוי היעוד, הייתה העוררת 'חוכרת' במקרקעין, כפי שצוין במפורש בפניותיה למנהל וכפי שעולה מהראיות שהגישה, ועל כן היו בידיה 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן ב[חוק מיסוי מקרקעין]. 'מכירת' ה'זכות במקרקעין', החייבת במס שבח, כוללת שורה של פעולות באותן זכויות, לרבות 'ויתור' על זכויות, או 'העברתן', ואין כל נפקות לטעם שבעטיו הועברו הזכויות במקרקעין, האם היה זה ביוזמת העוררת, האם היה זה מכוח הסכמי החכירה, או שמא מכוח הפקעה. החזרת הזכויות לידי רמ"י בעקבות שינוי הייעוד, הנעשית על פי החוזים שנכרתו בין הצדדים ובהתאם להחלטות רמ"י, הינה אפוא בגדר 'מכירת' 'זכות במקרקעין', החייבת במס שבח, וכפי שנקבע בהלכה הפסוקה היא אינה בגדר '**הפקעה**'.
22. אשר לטענתה של העוררת שלפיה חלות על הפיצוי הוראות [פקודת מס הכנסה], ולא הוראות [חוק מיסוי מקרקעין], טענה זו אינה מתיישבת עם הוראות הדינים הרלוונטיים.
23. חוק מיסוי מקרקעין ו[פקודת מס הכנסה] כאחד קובעים את היחס בין הוראותיהם, ואת סדר הקדימות בין הוראות המיסוי שנקבעו בהם, במטרה למנוע כפל מס. לצד מניעת כפל המס נועדו הוראות שני החוקים למנוע התחמקות מתשלום המס, ולהבטיח את החיוב במס על פי אחת מההוראות, בהתאם לסדר הקדימויות שנקבע. ככל שמדובר ב'רווח הון', מוענקת הבכורה ל[חוק מיסוי מקרקעין], כך ש'שבח' יחויב במס בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ולא כ'רווח הון' בהתאם להוראות [פקודת מס הכנסה], בעוד שכאשר מדובר בהכנסת פירות, תחויב ההכנסה במס על פי הוראות פקודת מס הכנסה, ולא על פי חוק מיסוי מקרקעין.
24. בפרק [ה'] ב[פקודת מס הכנסה], העוסק במיסוי רווח ההון, מוגדר "נכס" אשר רווח ההון במכירתו חייב במס רווח הון כדלקמן:

> **"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –**

**(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;**
**(2) מלאי עסקי;**
**(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;**
**(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;**

25. 'זכות במקרקעין' כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, ממועטת אפוא מהגדרת "נכס", על מנת להבטיח שהחיוב במס של מכירת ה'זכות במקרקעין' יהיה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין בלבד.

26. אשר ל'מס הפירות', על פי פרק ראשון לחלק ב' בפקודת מס הכנסה, היינו על פי אחד מהמקורות הקבועים בסעיף 2 בפקודת מס הכנסה, קובע סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין כי-

**(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה, תהא פטורה ממס.**

**(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה...**

27. ה"פטור" הקבוע בסעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, נועד כאמור להבטיח כי הבכורה הינה למיסוי על פי פרק ראשון לחלק ב' בפקודת מס הכנסה. וככל שתחויב תמורת המכירה במס על פי הוראות הפקודה, לא תחויב בכפל מס, גם על פי חוק מיסוי מקרקעין (ראו למשל **י' הדרי, מס שבח מקרקעין**, כרך שני, מהדורה ראשונה, עמ' 388), המפרט:

**"סעיף 50(א) לחוק מס שבח אינו סעיף פטור במובנו הרגיל, אלא סעיף המונע תשלום כפל מס על מכירת זכות פירותית במקרקעין או זכות פירותית באיגוד...").**

28. ה"פטור" ממס לפי סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, מותנה **באישורו של פקיד השומה** על כך שהרווח **נתון לשומה** על פי פקודת מס הכנסה (להלן- "**האישור**"), על מנת למנוע כאמור כפל מס, מצד אחד, אך גם למנוע הימנעות מתשלום המס מצד שני. לשם קבלת האישור, מוטל על הנישום, על פי הוראת תקנה 2 **בתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על רווח, ממכירת זכות במקרקעין, הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), התשכ"ד – 1964** (להלן: "**התקנות**"), להגיש לפקיד השומה בקשה למתן האישור. ככל שקיבל את האישור מפקיד השומה, מוטל על הנישום לצרף את האישור למנהל, ביחד עם ההצהרה שעליו להגיש על מכירת זכות במקרקעין, כאמור בסעיף 73(א) בחוק מיסוי מקרקעין (ראו למשל גם ע"א 9412/03 **חזן נ' פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט (5) 538 (2005), פסקה 22).

29. המנהל אינו שוקל איפה האם יש לחייב את השבח במס על פי פקודת מס הכנסה או על פי חוק מיסוי מקרקעין, כפי שהציעה העוררת בסיכומיה, אף לא מדובר בשני אפיקי מיסוי הנתונים לבחירתו של המנהל, מהטעם שהמנהל אינו עוסק בהפעלת ויישום הוראות פקודת מס הכנסה, והמידע הרלוונטי אינו מצוי בידיו. המנהל אף אינו מעביר את הדיון מיוזמתו

לפקיד השומה לבקשת הנישום. נישום הסבור שיש לחייב את השבח במס על פי הוראות פקודת מס הכנסה, חייב לפנות בעצמו לפקיד השומה לשם קבלת האישור. למותר לציין כי במקביל מוטל על הנישום להגיש דוח על ההכנסה בהתאם להוראות הפקודה. ככל שפקיד השומה מצא, על יסוד המידע שבידיו, המבוסס בראש ובראשונה על דיווחיו של הנישום, שההכנסה **נתונה לשומה** על פי פקודת מס הכנסה, ייתן לנישום את האישור, ועל הנישום מוטלת החובה להגיש את האישור למנהל. להשלמת התמונה אציין כי ככל שמסר הנישום אישור לידי המנהל, לא מסורה למנהל הסמכות לקבוע כי החיוב במס יהיה בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.

30. בענייננו לא הגישה העוררת אסמכתא המעידה על הגשת האישור לידי המנהל, לפי הוראות סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין. העוררת אף לא הגישה אסמכתא לכך שפנתה לפקיד השומה בבקשה לקבלת האישור. לא זו אף זו. המערערת לא הציגה דוח שהגישה לפקיד השומה הכולל את הכנסותיה מהפיצוי, או על כך שחויבה במס הכנסה על הפיצוי שקיבלה.

31. לראיות העוררת צורף מכתב בקשה ששלחה לכאורה, באמצעות בא כוחה, ביום 21.6.2018, למנהל ולפקיד שומה אשקלון. במכתב, שאינו נושא חותמת נתקבל מצד אף אחד מהנמענים, והוא לא היה זכור למצהירה מטעם המנהל, ביקשה העוררת לקבל **אישור על העדר חובות לרשות המסים**, בטענה שרמ"י מעכבת תשלום של 40% מהפיצוי עד להגשת האישורים המבוקשים. בבקשה פורט כי בעקבות שינוי ייעודם של המקרקעין החליטה רמ"י לבטל את הסכמי החכירה וליטול את המקרקעין בחזרה; להשיב לעוררת את הסכומים ששילמה בעבר עבור רכישת הזכויות; ולחתום על הסכמי ההשבה. נטען כי ניסיונותיה של העוררת למנוע את ביטול החכירה וההשבה, לכל הפחות בחלק מהחלקות, לא הועילו. כמו כן נטען בבקשה כי העוררת אינה חייבת דבר לרשות המסים, שכן מדובר בהסכמי ביטול חכירה שנכפו על העוררת. למותר לציין כי המכתב האמור, גם אם אכן הומצא למנהל או לפקיד השומה במסירה אישית, כפי שנכתב בו, אינו מהווה תחליף להגשת דוח או הצהרה במתכונת שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין או בפקודת מס הכנסה. המכתב האמור אף אינו מהווה תחליף להגשת בקשה לקבלת אישור פקיד השומה, כאמור בסעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, על כך שההכנסה נתונה לשומה על פי פקודת מס הכנסה, במיוחד בשעה שלא התבקש אישור לתחולת הפקודה על סכומי הפיצוי, אלא נטען בו, באופן כללי, כי לעוררת אין כל חוב לפקיד השומה. למותר לציין כי הטענות הנטענות במכתב הבקשה האמור אינן תואמות את המתכונת שנקבעה בחיקוקים הרלוונטיים להגשת דוחות או הצהרות, ולפיכך אין בהעלתן כטענות בעלמא כדי להצדיק את הימנעותה של העוררת מהגשת דוחות, כדי להכשיר את הטענות שנטענו בגדרו של המכתב, או כדי להוכיח שחבות המס של הפיצוי נקבעת על פי הוראות פקודת מס הכנסה חלף הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

32. מעבר לדרוש אציין כי העוררת לא ביארה מדוע נתון הפיצוי לחיוב במס על פי פקודת מס הכנסה. מכירת 'זכות במקרקעין' תהיה חייבת במס כהכנסה פירותית על פי פקודת מס הכנסה, למשל בידי קבלן, או בידי מי שמנהל עסק למכירת מקרקעין, וההכנסה ממכירת הזכויות במקרקעין היא בידיו הכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה. על פי הראיות שהובאו ונסיבות רכישת זכויות החכירה, העוררת אינה 'קבלן' או בעלת עסק למכירת זכויות במקרקעין, ולפיכך אין לכאורה כל מקום לסווג את הפיצוי ששולם לעוררת בגין

השבת המקרקעין לידי רמ"י כהכנסה לפי סעיף 2(1) בפקודת מס הכנסה, או לפי כל סעיף פירותי אחר.

33. עוד אציין מעבר לדרוש כי העוררת לא ביארה בסיכומיה מדוע הייתה לטענתה זכאית לפטור ממס אילו היה השבח ממוסה כהכנסת פירות על פי סעיף 2 בפקודת מס הכנסה, ואולם ניתן לשער כי כוונתה הייתה לפטור ממס על פי סעיף 9(5) בפקודת מס הכנסה, אף שהיא לא הציגה כל אסמכתא על זכאותה לפטור האמור. לפטור ממס על פי סעיף 9(5) בפקודת מס הכנסה אין מקבילה בחוק מיסוי מקרקעין, בשל תכליתו המיוחדת של הפטור ממס, המיועד בעיקר להכנסה מ"יגיעה אישית". על כל פנים, לא נקבעה הוראה, בחוק מיסוי מקרקעין או בפקודת מס הכנסה, שלפיה יחול הפטור ממס גם על שבח מקרקעין, אף לא הוראה כי בנסיבות של זכאות לפטור ממס על פי פקודת מס הכנסה תהיה ההכנסה נתונה למס כהכנסת פירות על פי הוראות פקודת מס הכנסה.

**<u>טענות בדבר חישוב השומה</u>**

34. במסגרת הערר הועלו טענות שונות בעניין השומה, כגון הטענה הכללית בדבר הפסד שהיה לעוררת בשל הפיצוי הנמוך שקיבלה. טענות אלו ואחרות לא הוכחו בדרך כלשהי, ונזנחו בסיכומים. על כל פנים, לא הוכח שנפל פגם באופן חישוב השומות על ידי המנהל.

**<u>ריביות וקנסות</u>**

35. העוררת שילמה את המס בהתאם לשומות שקבע המנהל, עוד בשנת 2019. לטענתה אף שילמה את הריבית והקנסות שאותם נדרשה לשלם.

36. בהודעת הערר שהגישה, וכן בסיכומיה, טענה העוררת טענות כלליות בדבר חיובה בתשלום הריבית והקנסות, ועתרה לביטולם, מבלי לפרט את סוגי הקנס שבהם חויבה ואת סכומם.

37. מטרת הריבית והקנסות שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין היא להבטיח את הדיווח על מכירת מקרקעין, ואת תשלום המס, במועד שנקבע בחוק. כפי שצוין בע"א 74/15 **מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ** [פורסם בנבו] (מיום 14.12.2017), פסקה 90 (להלן- "**פרשת גזית גלוב**")-

> "**תכלית הוראותיו הרלוונטיות של חוק מיסוי מקרקעין היא לחייב בקנסות בשל אי־תשלום סכום מס במועד... אף שנישום רשאי כמובן לנקוט הליכים משפטיים – השגה וערר – והוא אף רשאי לשלם את המס רק לאחר ההכרעה בהם..., אין בחוק הוראה הפוטרת אותו מתשלום קנסות בנסיבות אלה. ההיגיון הטמון בכך ברור, שהרי אם היה ניתן פטור מקנסות לכל מי שהיה נוקט הליכים משפטיים היה הדבר מעודד נקיטתם של הליכים – לרבות הליכי סרק – בהֵעדר סיכון אמיתי**".

38. דברים אלו נכונים גם לעניין חובת הדיווח על מכירת זכות במקרקעין במועדה, שכן בהעדר דיווח, וודאי שהמס לא ישולם במועדו, יתכן שניתן יהיה להשתמט ממנו כליל.

39. בפרשת גזית גלוב הודגש כי למנהל מסורה הסמכות, הן לעניין ריבית (סעיף 94(ג) בחוק מיסוי מקרקעין), והן לעניין קנסות (סעיפים 94א ו- 94ג), לפטור אדם מתשלום הריבית או הקנס, בתנאים שנקבעו באותם סעיפים. בענייננו לא פנתה העוררת למנהל בבקשה לפטור אותה מתשלום הריבית והקנסות, כאמור בסעיפים שצוינו לעיל, הסתפקה בטענות כלליות בפני מי שדן בהשגה, שאינו הגורם המוסמך להחליט על מתן הפטור, ולבסוף שילמה את הריבית והקנסות במלואם. במצב זה לא קיימת בפנינו החלטה בעניין הריבית והקנסות שעליה ניתן לערור בנושאים אלו.

40. לא זו אף זו. לא ניתן בעניינו טעם של ממש לכך שהעוררת לא הגישה במועד הנדרש את ההצהרות על 'מכירת' ה'זכויות במקרקעין', בהתאם להוראות סעיף 73 בחוק מיסוי מקרקעין. אמנם נטען כי העוררת סברה שלא מדובר ב'מכירת זכות במקרקעין', ואולם עולה מהטיעונים כי העוררת הייתה מיוצגת, אף נטען כי קיבלה שתי חוות דעת משפטיות שלפיהן לא מוטלת עליה חובה להצהיר על המכירה. חוות דעת שכאלו לא הוצגו לפנינו, ונוכח ההגדרות המרחיבות ל'מכירה' ול'זכות במקרקעין', וההלכה הפסוקה הענפה בעניין זה, שאינה פסיקה חדשה, לא ברור על מה נסמכו חוות דעת אלו, ועל כן לא מדובר בטענה שיש בה כדי להצדיק את ההימנעות מהדיווח על העסקה במסגרת ההצהרה הנדרשת. לא זו אף זו. הטענות שנטענו על ידי העוררת, ל'הפקעה' ולתחולת הוראות פקודת מס הכנסה על המכירות, מחייבות מתן הצהרה למנהל על ביצוע המכירות במועד, ואינן מצדיקות הימנעות מהצהרה זו, שכן ככל שמדובר בהפקעה יש לשלם מחצית מהמס, וככל שחלות הוראות הפקודה יש להגיש את אישור פקיד השומה ביחד עם ההצהרה. ההצהרות הנדרשות לא הוגשו כאמור במועד, אלא באיחור רב של מספר חודשים. גם ביום 21.6.2018, פנתה העוררת לטענתה, באמצעות עורך דינה, במכתב בקשה על העדר חובות, מבלי שהגישה את ההצהרות כנדרש, ומבלי שניתן לכך הסבר מניח את הדעת.

41. בנסיבות האמורות אני סבורה שיש לדחות את הערר גם בשאלת הריבית והקנסות.

**<u>סיכום</u>**

42. השבת הזכויות במקרקעין לרמ"י על פי החוזים שנכרתו בין רמ"י לבין העוררת היא בבחינת 'מכירת' 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין. העוררת לא הגישה למנהל אישור לפי סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, על כך שהפיצוי שקיבלה נתון למיסוי על פי הוראות פקודת מס הכנסה, אף לא הוכח כי הפיצוי אכן חייב במס על פי הוראות הפקודה. בנסיבות האמורות חייבת מכירת הזכויות במקרקעין במס שבח. **לפיכך אציע לחברי לדחות את הערר.**

43. **בשים לב להיקף ההתדיינות בתיק, אציע לחברי לחייב את העוררת בתשלום הוצאות המשיב בסכום של 30,000 ₪ בתוך 30 ימים.**

**<u>מר גד נתן, חבר הוועדה:</u>**

1. קראתי בעיון את פסיקת יו"ר הועדה, השופטת ייטב, ואני מסכים לה, וזאת למעט סכום הוצאות המשיב אותו השיתה על העוררת- 30,000 ₪, ומדוע?

2. העברת זכויות במקרקעין תמורת תשלום, ממוסה לפי חוק מיסוי מקרקעין, ככל שההכנסה אינה הכנסה פירותית. ברירת המחדל היא תשלום מס מלא, לעומת המס המשולם על פיצוי בגין הפקעה, שהוא מחצית מהמס המלא.
3. עיקר טענת העוררת היא כי הליך ההשבה הינו הפקעת המקרקעין, עובר לתשלום מס שבח מופחת. טענתה זו של העוררת, גילתה דעתה, הבנתה, וידיעתה, כי הליך ההשבה ימוסה לפי חוק מיסוי מקרקעין, בין אם במס מלא ובין אם במס מופחת, ואין הפיצוי מהווה הכנסה פירותית.
4. עם פירסום פסק דין ע"א 6074/21 **בן זכאי מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות שיתופית ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין**, [פורסם בנבו] (להלן – "**בן זכאי**") משכה העוררת טענתה זו. בפסק הדין נקבע כי ההשבה אינה הפקעה, ומכאן שסע' 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין לא יחול, והמס לפי חוק זה יהיה מלא.
5. טענתה החילופית של העוררת למיסוי הפיצוי לפי פקודת מס הכנסה, סותרת את דעתה וידיעתה, כאמור לעיל, כי החוק החל על הפיצוי הינו חוק מיסוי מקרקעין, ואינה אלא נסיון לאחוז בחבל בשני קצותיו, מבחינת לרקוד על שתי חתונות.
6. לדעתי, לאור פסק דין בן זכאי, והאמור לעיל, טוב היה לו העוררת היתה מושכת את הערר כולו ולא ממשיכה לטעון טענה זו, ובכך חוסכת זמנה של הועדה ושל המשיבה.
7. אשר על כן אציע לחברי לפסוק את הוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪.

**<u>מר גידי גבאי, חבר הוועדה</u>:**

אני מצטרף לחוות דעתה של כב' יו"ר הועדה השופטת יעל ייטב, לרבות לעניין סכום ההוצאות.

**<u>סוף דבר</u>:**

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

בהתאם לדעתם של רוב חברי הוועדה תשא העוררת בהוצאותיו של המנהל בסכום כולל של 30,000 ₪. הסכום ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין מיום מתן פסק הדין עד יום התשלום בפועל.

**ניתן היום, ט"ז טבת תשפ"ד, 28 דצמבר 2023, בהעדר הצדדים.**

| | | |
|---|---|---|
| **יעל ייטב, שופטת**<br>**יו"ר הוועדה** | **מר גד נתן,**<br>**שמאי מקרקעין**<br>**חבר הוועדה** | **מר גידי גבאי,**<br>**שמאי מקרקעין**<br>**חבר הוועדה** |