



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערערת

טל אורי לחץ כאן להזנת טקסט.
ע"י ב"כ עו"ד אבישי מלכא ועו"ד קרנית מלכא

נגד

המשיבה

מדינת ישראל - מע"מ נצרת
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון פרקליטות מחוז צפון

1

פסק דין

2

רקע

3 1. לפני ערעור לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מס
4 ערך מוסף").

5

6 2. המחלוקת היא בנוגע לשאלה האם בידי המערערת, לנכות את מס התשומות הכלול
7 בחשבונית אשר הוצאה לה על סך 1,027,151 ש"ח בעקבות תשלום ששילמה לרשות מקרקעי
8 ישראל (להלן: "רמ"י") בגין דמי היוון. משנדחתה השגה שהגישה המערערת בעניין זה הוגש
9 הערעור שלפני.

10

11

טענות המערערת

12 3. ביום 9.8.15 התקבלה החלטת הנהלה מס' 3789 של רמ"י לעניין איוש נחלות בכפר יחזקאל.
13 במהלך השנים נערכו בין נציגי כפר יחזקאל לבין רמ"י דיונים רבים בנוגע לתשלום שיש
14 לשלם לרמ"י בגין איוש הנחלות ללא מכרז. דרישת האיוש בנחלות בכפר יחזקאל התנהלה
15 במקביל להתנהלות משפטית בנהלל שהסתיימה בפשרה בבית המשפט העליון. במסגרת
16 ההליך האמור טענה המדינה, כי אין מדובר בנחלות כפולות ולא בפיצול הנחלות המקוריות
17 אלא בהקצאה חדשה של נחלות פנויות ומשכך האגודה חייבת בתשלום למדינה בהתאם
18 לכללים וההנחיות החלים בעניין. לאורך הדיונים והסיכומים, דובר בלשון "איוש נחלות
19 פנויות" במובן רכישת מלוא הזכויות בנחלה על כל חלקיה. צוות שהוקם על ידי מנהל רמ"י
20 ניהל מו"מ מול נציגי האגודה וגיבש המלצות אשר נשענות על הדמיון בין סוגיית ההרחבה
21 בנהלל לבין סוגיית ההרחבה בכפר יחזקאל זאת, לאור זהות השטחים של שני היישובים,
22 תקן הנחלות ושנת הקמת היישובים. המתווה לאיוש הנחלות בכפר יחזקאל אושר
23 ובמסגרתו נקבע השווי על בסיס שומה להערכת הזכויות המהוונות ל- 375 מ"ר ללא הגבלת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 הרצף הבינדורי. בהסכם שנחתם עם מנהל מיסוי מקרקעין נקבע, כי יראו בשומה משום
2 רכישת נחלה חקלאית ומס הרכישה ייגבה בהתאם לתקנה 16 לתקנות מס רכישה.
3
- 4 .4. בהחלטת רמ"י ובהסכם החכירה, התשלום הוא בגין איוש נחלה המוגדרת בהחלטה מספר
5 9 של רמ"י כ"חלקת אדמה חקלאית בגודל שנקבע על ידי שר החקלאות בהתייעצות עם
6 מנהל התכנון, הנמצאת בבעלות המדינה, קרן קיימת לישראל או רשות הפיתוח והוכרה-
7 לתקופה ארוכה- למתיישב לצורכי פרנסתו מהמשק החקלאי שפותח או בפיתוח חלקה זו".
8 בהסכם החכירה הוגדרה נחלה כקרקע מתוך המשבצת המהווה יחידה משקית חקלאית
9 אחת בגודל שקבע שר החקלאות ופיתוח הכפר בהתייעצות עם הרשות לתכנון במשרד
10 החקלאות המיועדת לחבר לצורך מגוריו ופרנסתו מהמשק החקלאי שפותח ויפותח בה
11 כאמור בסעיף 2טז. מהאמור בתנאים המיוחדים במסמך אישור העסקה עולה, כי ההסכם
12 הוא על נחלה בכללותה, מגורים וחקלאי. מהאמור ניתן ללמוד, כי למעט 2.5 דונם מתוך
13 חלקה א' המהווים למגורים כל יתר השטח הוא לצורכי עיסוקו של החוכר ולצרכים
14 חקלאיים.
15
- 16 .5. המשיב שגה שעה שקבע, כי מלוא שווי הנחלה הוא למגורים בלבד וכי לחלק החקלאי לא
17 קיים שווי לצורך חישוב תשומות במע"מ. במסגרת איוש הנחלה, התשלום הוא בגין
18 הקצאת נחלה כיחידה אחת כוללת, כפי שראה זאת גם מנהל מיסוי מקרקעין, ומשכך יש
19 להתיר ניכוי של שני שליש מס תשומות בגין התשלום אשר שולם לרמ"י בהתאם לתקנה
20 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מס ערך מוסף"). תקנה 18
21 לתקנות מס ערך מוסף נחקקה לצורך מקרים בהם מדובר בהוצאות מעורבות ולפיה
22 במקרה כאמור מס התשומות יהיה ניתן לניכוי בשיעור יחסי בהתאם ליחס השימוש לצרכי
23 העסק לכלל השימוש.
24
- 25 .6. המשיב קבע, כי החלטת רמ"י, לפיה ימשיכו לשלם דמי חכירה שנתיים על השטח החקלאי
26 של הנחלה, מלמדת, כי התשלום בעת החכירה הוא רק בגין חלק המגורים. קיומם של דמי
27 חכירה שנתיים במחיר נמוך נובעת מהעובדה שחלק משווי החלק החקלאי כבר שולם
28 במסגרת החכירה עצמה.
29
- 30 .7. תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מיסוי
31 מקרקעין") קובעת הקלה לרוכש משק חקלאי. כאשר רוכש מבקש ליהנות מההקלה
32 המצויה בתקנה זו מנהל מיסוי מקרקעין בודק אם אכן הרוכש עוסק בחקלאות וככל שאינו
33 עוסק בעת הרכישה אולם הוא מצהיר בפני המנהל, כי בכוונתו לעסוק בחקלאות אז המנהל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מקפיא את השומה למשך שנה שבמסגרתה נדרש הרוכש לחזור ולהוכיח למנהל, כי הוא
2 עוסק בחקלאות.
3
- 4 8. בענייננו נחתם הסכם פשרה עם משרד מיסוי מקרקעין ולפיו הוחלה תקנה 16 על העסקה
5 הנדונה כך שהמקרקעין הוכרו כמשק חקלאי. חלק מהמקרקעין הוכר כמיועד לעסק
6 בחקלאות. ככל שהרכישה מרמ"י הייתה מוכרת כרכישת דירת מגורים גרידא, הרי
7 שהמערערת הייתה נהנית מהקלות ברכישת דירת מגורים בהתאם לסעיף 9 לחוק מיסוי
8 מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג- 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"). הגדרה שונה
9 לעסקה הנדונה לצורך מיסוי מקרקעין ולצורך מע"מ תביא לאבסורד ולחתימה תחת עיקרון
10 גביית מס אמת. קיימים יחסי גומלין בין חוק מיסוי מקרקעין לחוק מס ערך מוסף ובכל
11 הנוגע למקרקעין, ההגדרות בחוק מס ערך מוסף שאובות מהדין החל לצורכי חוק מיסוי
12 מקרקעין.
13
- 14 9. דיני המס עובר כחוט השני העיקרון בדבר גביית מס אמת וחתימה לתוכן הכלכלי האמתי
15 של עסקאות. מהותה הכלכלית של רכישת הנחלה במקרה בו עסקינן היא רכישת נחלה
16 במלואה אשר כוללת הן את חלק המגורים והן את החלק החקלאי כחלק בלתי נפרד
17 וכיחידה כלכלית אחת. העובדה שלצורך פישוט החישוב, רשות מקרקעי ישראל בחרה
18 לחשב את דמי החכירה לפי החלק למגורים מבלי להיכנס לשאלת קיומם של גידולים שונים
19 במקרקעין המשפיעים על שווי החלק החקלאי אין בה כדי ללמד, כי דמי החכירה ששילמה
20 המערערת לא כוללים את החלק החקלאי.
21
- 22 10. בית המשפט קבע, כי המבחן לניכוי מס תשומות הוא קיומה של "פעילות עסקית" וכי
23 נדרשת פעילות אקטיבית ממשית ונמשכת ולא די בפעילות פסיבית. במקרה בו עסקינן,
24 מנהל מיסוי מקרקעין קבע, כי מדובר ברכישת משק חקלאי לצורך חיוב במס רכישה.
25 משכך, ניתן לגזור כי גם לצורכי מע"מ מדובר במשק חקלאי כיחידה אחת כאשר לצורך
26 ניכוי התשומות ניתן להיעזר בהוראות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף. בהיות הנחלה
27 יחידה משקית אחת אשר לא ניתן לערוך פיצול מלאכותי בין החלק של בית המגורים לחלק
28 החקלאי, הרי שלא ניתן לעשות כן לצורך מס התשומות.
29
- 30 11. סעיף 2 להודעה על זכויות המתיישב שנרכשו בעת איוש נחלה מגדיר את הנחלה כקרקע
31 מתוך משבצת המהווה יחידה משקית חקלאית אחת אשר מיועדת למתיישב לצורך מגוריו
32 ופרנסתו מהמשק החקלאי שפותח ויפותח בה. כלומר, החלקה החקלאית אינה עומדת בפני
33 עצמה ותחת זאת היא חלק מנחלה כאשר במקום בו החוכר משלם דמי חכירה שנתיים
34 עבור החלק החקלאי הזכות להחזיק בו שולמה כחלק מהתשלום שניתן במסגרת החכירה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 עבור הנחלה כולה. רכישת המקרקעין כיחידה אחת נעשתה מתוך מטרה ברורה לעשות
2 שימוש עסקי בחלק החקלאי והחוכר אף התחייב לכך בסעיף ב למסמך אישור העסקה.
3 משכך, בחינת המצב לאשורו מלמדת, כי אין ספק שבחלק החקלאי, המהווה יחידה אחת
4 כחלק מכלל הנחלה שנחכרה, יהיה קיים עיבוד חקלאי העולה לכדי עסק. על כן, בהתאם
5 לשווי החלק העסקי באופן יחסי ובהעדר אפשרות ממשית לחשבו הרי ש- 2/3 מהמע"מ
6 ששולם לרמ"י מהווים תשומה בהתאם להוראות החוק והתקנות.
7
8 12. אין ממש בטענת המשיב לפיה לא הוכח, כי המערערת עוסקת בחקלאות לשם ניכוי
9 תשומות. בחינת המצב מלמדת, כי נעשה שימוש לחקלאות. יובהר, כי אף השכרת השטח
10 החקלאי לשימוש חקלאי וקבלת דמי שכירות שאינם זניחים מביאים לכדי עסק לצורך זה.
11 בחינת המהות הכלכלית האמתית של העסקה מובילה לכך שמדובר בהחלטה אשר באה
12 להסדיר איוש נחלות. כלומר, איוש חלק המגורים והחלק החקלאי ללא הפרדה.
13
14 13. בפסיקה נקבע, כי מכירת זכות במשק חקלאי מהווה מכירת זכות במקרקעין לעניין חוק
15 מע"מ. בבוא המערערת למכור את החלק החקלאי במשק יחול מע"מ בגין רכיב זה. משכך,
16 קבלת עמדת המשיב לפיה שווי הרכישה הוא למגורים בלבד תביא לתוצאה של עלות אפס
17 במכירת החלק החקלאי. אין בתוצאה זו הגיון כלכלי מאחר והיא יוצרת זכות יש מאין ללא
18 כל שווי. לגישת המשיב בגין הרכיב החקלאי משולמים דמי שכירות שנתיים גרידא ולא
19 תשלום בגין רכיב הקרקע ולכאורה כל שיש בידי המערערת זו זכות שכירות בגין חלק זה.
20
21 14. בע"ש (תל אביב-יפו) 1499/93 דרור מרלי נ' מנהל מס ערך מוסף נקבע, כי המחיר המשתלם
22 בעד משק חקלאי הוא מעורב וכולל תמורה הן בגין הזכויות בנחלה הכוללת חלק מגורים
23 וחלק חקלאי והן בגין הזכויות באגודה. משכך, ניסיונו של המשיב לטעון לפיצול התמורה
24 באופן שיוצר שתי זכויות נפרדות אינו בר אחיזה כאשר בשגרה נחלות נמכרות כמקשה
25 אחת. כמו כן, קבלת גישת המשיב תביא בעת מכירת הנחלה לטענה לפיה אין חבות במע"מ
26 מאחר ולא ניתן לנכות תשומות בגין חלק זה בעת רכישתו וליהנות מהפטור הקבוע בסעיף
27 431(4) לחוק מס ערך מוסף.
28
29 15. יש לקבוע, כי 2/3 מהמע"מ ששולם בגין חכירת הקרקע מהווה תשומה המותרת בניכוי
30 לצורך מע"מ.
31
32
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

טענות המשיב

- 1
- 2 16. טענת המערערת המשתקפת מדיווחיה למשיב היא, כי היא זכאית לנכות חלק יחסי ממס
- 3 התשומות הכלול בחשבונית, בשיעור 25%.
- 4
- 5 17. אין לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונית מאחר והתשלום לרמ"י הוא עבור הזכויות
- 6 בחלקת המגורים בלבד. עבור הקרקע החקלאית משולמים בנפרד ובנוסף דמי חכירה
- 7 שנתיים בהתאם למחירון חקלאי. משכך, ובהתאם להוראות סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף,
- 8 הרי שמס התשומות הגלום בתשלום לרמ"י אינו ניתן לניכוי כלל. יתרה מזאת, אף אם היה
- 9 מדובר בתשלום עבור הקרקע החקלאית, טענה מוכחשת, הרי שאף אז המערערת לא הייתה
- 10 רשאית לנכות את מס התשומות בגין התשלום האמור מאחר ולא הוכיחה, כי התשומות
- 11 שימשו לעסקה חייבת במס כלשון סעיף 41 לחוק ואף לא הוכח, כי היא עוסקת בחקלאות.
- 12 נטל השכנוע להוכיח, כי היא זכאית לניכוי תשומות מוטל על שכמה של המערערת.
- 13
- 14 18. סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף מגדיר מס תשומות. בהתאם לסעיף 38(א) לחוק, עוסק זכאי
- 15 לנכות מהמס שהוא חייב בו מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. בהתאם
- 16 לסעיף 40, לא ניתן לנכות מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לעוסק לפני שנרשם על
- 17 פי סעיף 52 לחוק. בסעיף 41 לחוק נקבע, כי אין לנכות מס תשומות אלא אם התשומות הן
- 18 לשימוש בעסקה החייבת במס.
- 19
- 20 19. הטענה לפיה התשלום לרמ"י הוא עבור קרקע חקלאית לא עולה בקנה אחד עם האמור
- 21 במסמכים והסכמים יסודיים לפיהם התשלום לרמ"י הוא רק עבור הזכויות בחלקת
- 22 המגורים וכי עבור הקרקע החקלאית משולמים בנפרד ובנוסף דמי חכירה שנתיים בהתאם
- 23 למחירון החקלאי. כמו כן, נציגי רמ"י הבהירו בפגישה שנערכה מול נציגי המשיב, כי
- 24 התשלום לרמ"י הוא אך ורק בגין הזכויות למגורים אף שבעל הנחלה מקבל במסגרת הנחלה
- 25 גם קרקע חקלאית אשר עליה משלמים דמי חכירה בנפרד ובנוסף.
- 26
- 27 20. מכתב הערעור עולה, כי המערערת מבקשת ללמוד מהליך שהתנהל בעניין נהלל. אין בהליך
- 28 האמור או בהסכם הפשרה שנכרת בין רמ"י לנהלל כדי לסייע למערערת. זאת, אף אם נניח,
- 29 כי אין בין נהלל לכפר יחזקאל כל שוני אשר מצדיק התייחסות שונה.
- 30
- 31 21. המערערת נאחזת בהסכם הפשרה שנחתם עם מיסוי מקרקעין נצרת במסגרתו חויבו
- 32 מתיישבים חדשים בכפר יחזקאל במס רכישה מופחת בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין.
- 33 הסכם זה מקורו בטעות. בימים אלה נבחנת על ידי מנהל מיסוי מקרקעין האפשרות לבטל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בהתאם לסמכות מנהל מיסוי מקרקעין על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. העובדה
2 שנעשתה טעות במיסוי מקרקעין נצרת, שהובילה לכך שמתיישבים חדשים בכפר יחזקאל
3 נהנו שלא בצדק ממס רכישה מופחת, אין משמעותה, כי יש לגרור את הטעות למערכי מס
4 נוספים.
5
6 22. תיק העוסק של המערערת במע"מ נפתח ביום 1.8.18. מאז נרשמה המערערת כעוסקת אצל
7 המשיב לא נרשמו בתיקה עסקאות או תשומות נוספות. המערערת, אשר הייתה חיילת
8 בשירות סדיר החל מחודש דצמבר 2017, לא הוכיחה, כי התשומות שימשו לעסקה החייבת
9 במס כלשון סעיף 41 לחוק ואף לא הוכיחה, כי התשומות נרכשו בשלבי הקמת עסק חקלאי
10 ושימשו להקמתו כאמור בסעיף 40 לחוק. משכך, אף אם תדחה עמדת המשיב, לפיה
11 התשלום לרמ"י היה עבור חלקת המגורים בלבד, הרי שאין להתיר למערערת את ניכוי
12 התשומות, לא בשיעור הנטען ולא בכלל, לאור עקרון ההקבלה.
13
14 23. לאחר שניתנה החלטה בהשגה והוגש הערעור המערערת המציאה למשיב חוזה שכירות מול
15 רמ"י מיום 26.4.10. על פניו אין בחוזה זה בכדי לשנות את עמדת המשיב.
16
17 24. המחלוקת המונחת בפני בית המשפט במסגרת הערעור שבכותרת היא, האם קיימת
18 למערערת האפשרות לנכות מס תשומות בשיעור 25% או שאין לה אפשרות לנכות מס
19 תשומות כלל. עם הגשת ההשגה המערערת הגדילה לעשות וטענה במסגרת ההשגה, כי יש
20 להתיר לה ניכוי מס תשומות בשיעור 66%. ניסיונה לערוך מקצה שיפורים במסגרת ההשגה
21 דינו להידחות. בנוסף, המערערת לא הוכיחה, כי עיקר השימוש הוא לצרכי עסק ולכן אין
22 מקום לניכוי בשיעור הקבוע בתקנה 18(ב) לתקנות מס ערך מוסף.
23

הראיות

- 25 25. מטעם המערערת הוגשו תצהירי עדות ראשית של המערערת ושל מר לירון רותם (להלן:
26 "רותם")- יו"ר האגודה החקלאית של מושב כפר יחזקאל. מטעם המשיב הוגשו תצהירי
27 עדות ראשית של מר אבי אגם (להלן: "אגם")- ממונה תחום ביקורת חשבונות ממשרדי
28 המשיב, של מר משה אהרוני (להלן: "אהרוני")- סגן מנהל אגף לשימושים חקלאיים ושל
29 מר ישראל אור (להלן: "אור")- סגן מנהל מיסוי מקרקעין נצרת. אציין, כי עדויותיהם של
30 רותם ושל עדי המשיב נשמעו במסגרת ע"מ 20-02-63065 וכי באי כוח הצדדים ביקשו לאמץ
31 עדויות אלו לתובענה שבכותרת. המערערת העידה ונחקרה על האמור בתצהירה.
32
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

דיון ומסקנות

1

2 26. הצדדים לערעור שבכותרת חלוקים ביניהם בשאלה, האם המערערת זכאית לניכוי מס
3 תשומות הכלול בחשבונית שהוציאה לה רמ"י בגין תשלום שהמערערת שילמה לה.
4 המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסובה בשאלה בגין מה שולם התשלום לרמ"י.

5

6 27. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח בפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות,
7 מהנימוקים שיפורטו.

8

9 28. בהתאם לסעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
10 התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין. בסעיף 41 לחוק נקבע, כי אין לנכות מס על
11 תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.

12

13 29. כדי להכריע בשאלה, האם המערערת זכאית לנכות את מס התשומות במקרה בו עסקינן
14 יש לבחון, בין היתר, את מהות התשלום מושא החשבונית. בעניין זה חלוקים הצדדים
15 בשאלה, האם התשלום היה עבור חלק המגורים בלבד, כעמדת המשיב, או גם עבור החלק
16 החקלאי, כפי שטוענת המערערת. ויודגש, המחלוקת בין הצדדים, היא לא בשאלה מה
17 רכשה המערערת, על כך אין מחלוקת, כי המערערת רכשה נחלה בכללותה. המחלוקת היא
18 עבור מה שולם התשלום מושא החשבונית שאת סכום המע"מ בגינה מבוקש לנכות כמס
19 תשומות.

20

21 30. ברי, כי ככל שתתקבל עמדת המשיב בעניין זה, הרי שהתשלום מושא החשבונית אינו עבור
22 שימוש עסקי ואין מקום להתיר ניכוי תשומות הכלולות בחשבונית האמורה. ככל שתתקבל
23 עמדת המערערת ויקבע, כי התשלום האמור שולם גם עבור החלק החקלאי, הרי שלא יהיה
24 די בכך כדי להתיר את ניכוי התשומות ויהיה עלינו לבחון, האם יש לראות במערערת כמי
25 שמפעילה או עתידה להפעיל עסק של חקלאות בשטח החקלאי בנחלה.

26

27

מהות התשלום מושא החשבונית

28 31. כאמור, המערערת טוענת, כי התשלום מושא החשבונית היה עבור הנחלה בכללותה.
29 כלומר, חלק המגורים והחלק החקלאי. לטענתה, הזכות אשר הוענקה לה היא נחלה. עוד
30 טענה, כי הצדדים קבעו, כי שווי הנחלה ייגזר משווי זכויות הבנייה למגורים הבלתי
31 מנוצלות בנחלה. לטענתה, הקביעה האמורה היא ביחס לדרך החישוב ולא למהות הזכות.
32 המערערת טוענת, כי דרך החישוב האמורה נקבעה לשם פישוט החישוב. מנגד, המשיב



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 טוען, כי התשלום האמור הוא עבור חלק המגורים בלבד וכי הדבר עולה בבירור
2 מהמסמכים הרלוונטיים.
3
- 4 32. בין המערערת לרמ"י נחתם מסמך שכותרתו "הודעה על זכויות המתיישב שנרכשו בעת
5 איוש הנחלה". הגדרת המונח נחלה בהתאם להודעה על זכויות מתיישב היא, "קרקע מתוך
6 המשבצת המהווה יחידה משקית חקלאית אחת בגודל שנקבע על ידי שר החקלאות ופיתוח
7 הכפר בהתייעצות עם הרשות לתכנון במשרד החקלאות המיועדת למתיישב לצורך מגוריו
8 ופרנסתו מהמשק החקלאי שפותח ויפתח בה".
9
- 10 33. מצאתי, כי אין בהגדרת המונח נחלה במסמך האמור כדי ללמד על מהות התשלום מושא
11 החשבונית. עוד מצאתי, כי קיימות במסמך הוראות אחרות מהן ניתן ללמוד על מהותו של
12 התשלום האמור. במסמך צוין, כי ביום 25.2.18 אישרה רמ"י את איוש הנחלה תמורת
13 **תשלום דמי חכירה מהוונים אשר מקנים למתיישב זכויות בניה בחלקת המגורים**. בסעיף
14 2 למסמך, סעיף ההגדרות, צוין, כי דמי חכירה מהוונים הם דמי חכירה שנתיים ששולמו
15 מראש לתקופה של 49 שנים **עבור זכויות בניה למגורים בהיקף של 375 מ"ר**. בנוסף, בסעיף
16 6 למסמך האמור נקבע, כי המתיישב ישלם דמי חכירה שנתיים לנחלה. צוין, כי על פי
17 החלטות מועצת מקרקעי ישראל **דמי החכירה השנתיים לנחלה הם אחידים לנחלה ולא**
18 **תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בשל תשלום דמי חכירה מהוונים בגין חלקת**
19 **המגורים**. מהאמור עולה, כי דמי ההיוון אשר שולמו מראש הם **עבור חלקת המגורים וכי**
20 **תשלום דמי החכירה השנתיים הוא עבור הנחלה בכללותה**.
21
- 22 34. אהרוני העיד, כי ההודעה על זכויות מתיישב היא על הזכויות שנרכשו. הוא ציין, כי
23 **התשלום הוא על זכויות מגורים בלבד וכי על הקרקע החקלאית יש תשלום נפרד שלא**
24 **קשור וזה דמי החכירה השנתיים** (עמ' 16 ש' 17-18). אהרוני אישר, כי המסמך עצמו מדבר
25 על נחלה. לטענתו, זו הודעה שבעצם יש זכות לאיש את הנחלה. עוד העיד, כי ההודעה
26 כוללת מה הזכויות שנרכשו ותיאור שלהן. הוא שב וטען, כי התשלום הוא עבור חלקת
27 המגורים וכי יש הערה לגבי היתרה שמשלמים עבורה דמי חכירה חקלאיים (עמ' 16 ש' 19-
28 25). לטענתו, הסוגיה היא מה השוויו שניתן **ועל מה שולם הכסף וזה על המגורים בלבד** (עמ'
29 21 ש' 32-33). כאשר נטען בפני אהרוני, כי המסמך הוא לגבי איוש נחלה והוא כולל את דרך
30 התחשיב באשר לאופן בו המנהל גובה כסף הוא השיב, כי **אין מדובר בתחשיב אלא בהענקת**
31 **זכויות** (עמ' 16 ש' 26-27). עדותו של אהרוני עולה בקנה אחד עם האמור במסמך זה,
32 כמפורט לעיל.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 35. במסגרת נוהל ביצוע B 37.03 אשר פורסם ביום 24.10.17 נקבע, כי הזכויות המוקצות הן
2 נחלה חקלאית עם זכויות בנייה מהוונות בחלקת המגורים שגודלה עד 2.5 דונם, בהיקף
3 בינוי של 375 מ"ר, ללא חובת ריצוף בנדורי (סעיף 1.5 לנוהל). האמור עולה בקנה אחד עם
4 עמדת המערערת בנוגע לזכויות המוקצות. אלא, שאין די בכך כדי לתמוך בעמדת המערערת
5 לגבי **מהות התשלום** בו עסקינן. בעניין זה, אין להתעלם מכך שבסעיף שעניינו תשלומים
6 נקבע, כי **דמי חכירה מהוונים ישולמו על חלקת המגורים בלבד. עבור יתרת שטח הנחלה**
7 **ישולמו בנוסף דמי חכירה שנתיים, בהתאם למחירון החקלאי** (סעיף 1.6 לנוהל). הנה כי
8 כן, אין בנוהל האמור כדי לסייע למערערת ותחת זאת הוא תומך בעמדת המשיב. השאלה
9 הרלוונטית אינה מה הזכויות המוקצות אלא, **עבור מה שולם התשלום הרלוונטי**. הנוהל
10 האמור, כמו גם מסמכים אחרים כמפורט, מבהירים בצורה מפורשת את מהות התשלום
11 האמור לפיו הוא עבור חלקת המגורים בלבד.
12
- 13 36. המערערת צירפה להשגה דוגמא אופיינית לחוזה חכירה עליו הייתה עתידה לחתום וציינה,
14 כי מסעיף מטרות החכירה עולה, כי חלקה א' מוכרת לחוכר למטרת מגוריו ושימוש
15 חקלאי וחלקה ב' לשימוש חקלאי בלבד. בנוסף, היא התייחסה לסעיף במסמך האמור לפיו
16 הנחלה היא יחידה משקית שאינה ניתנת לפיצול וכי חלקות א', ב' ו- ג' מהוות חלק בלתי
17 נפרד מאותה נחלה.
18
- 19 37. אין באמור כדי לסייע למערערת ולהוכיח, כי התשלום בו עסקינן שולם גם עבור החלק
20 החקלאי, בניגוד לעמדת המשיב. לעניין זה אפנה לסעיף 11 להסכם האמור. סעיף זה
21 מתייחס לדמי החכירה ובמסגרתו צוין, כי החוכר מתחייב לשלם לרשות דמי חכירה
22 שנתיים בגין זכויותיו בנחלה וכי **תשלום זה מהווה תשלום עבור הנחלות בשלמותן אף אם**
23 **שולמו דמי חכירה מהוונים על ידי בעל הזכויות בנחלה בגין שימוש שאינו חקלאי בנחלה**.
24
- 25 38. אציין עוד, כי לתיק בית המשפט צורף מסמך שכותרתו "אישור עסקה- חתימת הסכם
26 חכירה" אשר מתייחס למערערת. מעיון במסמך האמור עולה, כי צוין בו בבירור, כי **"דמי**
27 **חכירה מהוונים ישולמו על חלקת המגורים בלבד. עבור יתרת שטח הנחלה ישולמו בנוסף**
28 **דמי חכירה שנתיים, בהתאם למחירון חקלאי"** (סעיף ג').
29
- 30 39. בנוסף, המערערת מסתמכת על החלטת רשות מיסוי מקרקעין לעניין חיוב המתיישבים
31 במס רכישה בגין רכישת זכויות בנחלה לפי תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין. קרי, רכישת
32 משק חקלאי ומדרגות מס בהתאם. לטענתה, מנהל מיסוי מקרקעין הכיר ובצדק ברכישת
33 נחלה על ידי החוכרים במסגרת איוש הנחלות אולם מנהל מע"מ מבקש לשנות את סיווג
34 הממכר ולקבוע, כי הממכר היה רק זכויות למגורים ולא נחלה.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1
2 40. בעניין זה אציין, כי בהסכם בין חברי אגודת כפר יחזקאל לבין רשות מיסוי מקרקעין לעניין
3 החיוב במס רכישה צוין בסעיף 2, כי בנוסף **לדמי חכירה מהוונים אותם שילם החוכר**
4 **לרמ"י בגין חלקת המגורים...** משכך, אף המסמך האמור תומך בעמדת המשיב לעניין
5 מהות התשלום מושא החשבונית בה עסקינן. אין בקביעה בהסכם האמור לעניין אופן חיוב
6 מס הרכישה כדי להשליך על מהות התשלום בו עסקינן.
7
8 41. כמו כן, אף אם נרכש משק חקלאי ובשל כך הופעלה תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין, הרי
9 שאין באמור כדי ללמד, כי התשלום בו עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי ואין בכך כדי
10 לשלול את טענת המשיב לפיה התשלום הרלוונטי היה עבור חלק המגורים בלבד כאשר
11 התשלום עבור החלק החקלאי בוצע במסגרת תשלום דמי חכירה שנתיים, כפי שעולה
12 מהמסמכים המפורטים לעיל.
13
14 42. מצאתי, כי אין בהסכם עם רשות מיסוי מקרקעין כדי לסייע למערערת במקרה שלפני. זאת,
15 אף מבלי להיכנס לטענת המשיב לפיה ההסכם עם מיסוי מקרקעין מקורו בטעות וכי
16 האפשרות לבטלו נבחנת בימים אלה.
17
18 43. במסגרת שומה שהוצאה כדי לאמוד את שווי השוק של מרכיב הקרקע בנכסים הרלוונטיים
19 למטרת גביית דמי חכירה מהוונים צוין, כי בהתאם להבהרת המזמין מדובר באיוש נחלות
20 חדשות במושב כפר יחזקאל כאשר הזכויות שיירכשו הן של נחלות חקלאיות עם זכויות
21 בנייה כמפורט בהחלטה 1445 וכי **על פי הנחיית המזמין מבוקש לקבוע את שווי חלקת**
22 **המגורים בלבד בנחלה ללא השטחים החקלאיים, כאשר החיוב הוא עבור חלקת המגורים**
23 **בלבד**. אהרוני שלל טענה לפיה מדברים על קביעת שווי של נחלות חקלאיות עם זכויות
24 בנייה והוסיף, כי רואים שהשומה היא בעצם לא לנחלה אלא לחלקת המגורים בלבד (עמ'
25 17 ש' 1-3).
26
27 44. אגם טען בעדותו, כי הסכום ששולם לרמ"י הוא בגין זכויות המגורים בלבד (עמ' 28 ש' 17-
28 19). אגם התייחס למקרה שבו העסקה היא מול רמ"י, כבענייננו, וטען שרמ"י היא הבעלים
29 של הקרקע, היא מחכירה את הזכויות לדורות כשהיא עושה הפרדה בין החלק למגורים
30 לגביו היא דורשת דמי היוון ובנפרד לגבי השימוש החקלאי (עמ' 33 ש' 28-30).
31
32 45. אור העיד, כי הסכום ששולם למנהל הוא בגין חלקת המגורים. הוא הוסיף, כי בהסכם
33 ישנם סכומים נוספים שמתייחסים לפיתוח ובנוסף ישנם דמי חכירה שנתיים שכולם ביחד
34 סך כל התמורות ועל פיהם נקבע ההסכם. הוא אישר, כי הממכר הוא נחלה חקלאית (עמ')



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 23 ש' 22-31). לטענתו, לכל אורך הדרך מרכז הכובד נמצא בסעיף 2 להסכם שמדבר על זה
2 שהתמורה ששולמה לרמ"י היא עבור זכויות המגורים (עמ' 23 ש' 32-35, עמ' 24 ש' 1-2).
3 אור אישר, כי בטרם נקבעת שומה ומגיעים להחלטה בהשגה יש להגיע להגדרת הזכות
4 הנמכרת. אור הוסיף, כי הזכות הנמכרת במקרה שלנו היא חלקת המגורים, בנוסף דמי
5 חכירה שנתיים ודמי פיתוח (עמ' 24 ש' 16-22). כאשר נשאל מהי הזכות הנמכרת השיב, כי
6 הזכות הנמכרת היא סך כל התמורות ששולמו עבור חלקת המגורים, זכויות הבנייה שלה,
7 דמי הפיתוח ודמי חכירה שנתיים (עמ' 24 ש' 24-26).
8
9 46. אור נשאל, האם בעת שרוכשים חלקה מרמ"י האם הזכות הנרכשת שונה ממשק או נחלה,
10 האם יכול להיות שנוצרה נחלה יש מאין והאם יכול להיות שהרוכש מקבל חלק מהנחלה
11 בחינם. בתגובה טען, כי ברגע שקונים ומקבלים זכות חכירה לגבי נחלה, הרי שרוכשים
12 זכויות למגורים בחלקה א' ועל זה ההסכם (עמ' 25 ש' 17-20). אור העיד, כי המונח מכלול
13 התמורות הוא מונח שמתייחס לשווי הזכות. לטענתו, מחברים את כל המרכיבים (עמ' 25
14 ש' 25-27). בעניין זה אציין, כי הטענה לפיה התשלום הוא עבור חלק המגורים בלבד אין
15 משמעה, כי חלק מהנחלה התקבל בחינם. בעניין זה אין להתעלם מהתשלומים הנוספים
16 בגין דמי פיתוח ודמי חכירה שנתיים אשר משולמים עבור הנחלה בכללותה. עדותו של אור
17 לפיה הזכות מסווגת כנחלה (עמ' 25 ש' 23-24) אין משמעה, כי התשלום בו עסקינן שולם
18 גם עבור החלק החקלאי. אור התייחס לכך בעדותו כאשר נשאל, האם לגישתו יתרת
19 הזכויות הועברה ללא תמורה והשיב, כי יש פה את דמי החכירה השנתיים שגם הם דווחו
20 ונכנסו במסגרת ההסכם (עמ' 25 ש' 31-33). אור העיד, כי הרכישה של המערערת היא נחלה
21 וכי התשלום ששולם למנהל הוא בגין זכויות הבנייה בחלקה א'. הוא הוסיף, כי זה מה
22 שכתוב בהסכם וגם מה שאמר המייצג. לטענתו, לא הייתה שום הסתייגות בעניין (עמ' 25
23 ש' 29-30).
24
25 47. אהרוני טען בתצהירו, כי בעל הנחלה מקבל במסגרת הנחלה זכויות למגורים וקרקע
26 חקלאית, כאשר עבור כל הנחלה משולמים דמי חכירה שנתיים בהתאם למחירון חקלאי
27 בסכום סמלי של 800 ₪ לשנה. הוא הוסיף, כי דמי החכירה האמורים משולמים בנפרד
28 בנוסף לדמי הרכישה (או דמי היוון) שמשולמים עבור זכויות המגורים בלבד (סעיף 10
29 לתצהיר).
30
31 48. העדויות האמורות של אגם, אהרוני ואור לעניין מהות התשלום מושא החשבונית בה
32 עסקינן עולות בקנה אחד עם האמור במסמכים המפורטים לעיל, לפיהם התשלום האמור
33 היה עבור חלק המגורים בלבד.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 49. בעדותו טען רותם, כי לאורך כל השנים דובר על זה שהם רוכשים וירכשו נחלה בשלמותה
2 (עמ' 4 ש' 11). כפי שצינתי לעיל, אין בטענה זו כדי ללמד, כי הסכום מושא החשבונית שולם
3 עבור הנחלה בכללותה ובעניין זה יש להביא בחשבון את התשלומים הנוספים מלבד
4 התשלום בו עסקינן, כמפורט לעיל. רותם העיד, כי ידוע לו שהאגודה משלמת לרמ"י דמי
5 חכירה שנתיים עבור כל נחלה, כמו לגבי הנחלות הוותיקות, וטען שהם מתייחסים לזה כמס
6 מסוים לרמ"י (עמ' 5 ש' 34-35). ברי, כי אין בטענה זו כדי לתמוך בטענת המערערת לפיה
7 התשלום נשוא הערעור שולם גם עבור החלק החקלאי.
8
- 9 50. עוד טען רותם בעדותו, כי לא יוחסה כל חשיבות להסכם המנהל אלא רק לאיש את הנחלות
10 ולהשלים את תקן הנחלות ל- 150 יחידות במושב. זאת, משום שהיה איום מצד המנהל
11 לקחת את הנחלות ולשווק אותן (עמ' 4 ש' 14-26). במהלך עדותו נטען בפני רותם, כי
12 ההודעה מתייחסת לחלקה א' וספציפית לחלקת המגורים בתוך חלקה א'. בתגובה טען, כי
13 למיטב הבנתם כשהגיעו לישורת האחרונה מול המנהל לאחר תהליך של שנים, **לא ייחסו**
14 **כל חשיבות לנוסח טופס רכישת הזכויות** ולקחו בחשבון וכך גם הסבירו באסיפות החברים
15 והאסיפות הכלליות, שהעסקה מתבצעת עבור נחלה במלואה, כולל השטחים החקלאיים
16 (עמ' 5 ש' 22-29).
17
- 18 51. לא ברורה טענתו של רותם בדבר אי ייחוס חשיבות לנוסח המסמך האמור אשר נכרת בין
19 המתיישבים החדשים לרמ"י. צד למסמך אינו יכול להתנער מהאמור בו בטענה, כי לא ייחס
20 חשיבות לאמור בו. אף הטענה בדבר ההסברים שניתנו לחברים במסגרת אסיפות החברים
21 אין בה כדי לסייע למערערת. ברי, כי אין בטענות האמורות כדי להשליך על מהות התשלום
22 בו עסקינן. למעלה מזאת, כפי שכבר ציינתי, אין בטענה בדבר רכישת נחלה כדי ללמד, כי
23 התשלום בו עסקינן שולם עבור הנחלה בכללותה להבדיל מחלק המגורים בלבד.
24
- 25 52. במסגרת חקירתה במע"מ, המערערת הופנתה לאמור בחוזה שנחתם מול רמ"י ואישרה, כי
26 צוין בו, כי דמי חכירה מהוונים הם דמי חכירה שנתיים ששולמו מראש לתקופה של 49
27 שנים עבור זכויות בנייה למגורים בהיקף של 375 מ"ר. המערערת הפנתה להגדרה של
28 "נחלה" אשר כוללת חלקת מגורים וחלקה לשימוש חקלאי וטענה, כי הנחלה נרכשה
29 כיחידה אחת של נחלה חקלאית ולכן לפי ההסכם חייבים לעסוק בחקלאות. בחקירתה
30 במע"מ, המערערת הופנתה למסמך אישור עסקה חתימת הסכם חכירה ולאמור בו לעניין
31 תשלום דמי חכירה מהוונים על חלק המגורים בלבד ותשלום דמי חכירה שנתיים על יתרת
32 שטח הנחלה וטענה בתגובה, כי בשום מוקם לא דובר על הפרדה בין החלקה למגורים לשטח
33 החקלאי ובכל התהליך היה ברור, כי מדובר בנחלה חקלאית כמשמעותה. המערערת
34 אישרה בחקירתה במע"מ, כי **בנוסף לדמי החכירה המהוונים ששולמו על חלקת המגורים**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 היא משלמת תשלום שנתי עבור חכירה של יתרת השטח. המערערת לא שללה את האמור
2 במסמכים האמורים, אשר תומכים בעמדת המשיב לעניין מהות התשלום. כמפורט, אין
3 בהגדרת המונח נחלה כדי ללמד על מהות התשלום בו עסקינן.
4
- 5 53. המערערת מתייחסת להחלטת הנהלה מס' 3789. היא ציינה, כי מדובר בהחלטה נקודתית
6 בנוגע לאיזוש נחלות בכפר יחזקאל. לטענתה, הצדדים קבעו, כי שווי הנחלה ייגזר משווי
7 זכויות הבנייה למגורים הבלתי מנוצלות בנחלה. כלומר, לטענתה, מדובר בדרך החישוב
8 ולא במהות הזכות.
9
- 10 54. אהרוני העיד, כי החלטה 3789 קובעת סייג מסוים להחלטת מועצה לגבי התאריך הקובע.
11 לגבי הנסיבות בגינן ניתנה החלטה כאמור בנוגע לכפר יחזקאל טען, כי לא התעמק בכך
12 אולם היה חיבור לנהלל ודמיון והגיעו למסקנה שכמו שעשו בנהלל יעשו בכפר יחזקאל (עמ'
13 17 ש' 34-30). אהרוני נשאל, האם יכול להיות שבמסגרת החלטה 3789 שעניינה איזוש נחלות
14 כפר יחזקאל נקודתית, ביקשו הצדדים לקבוע דרך תחשיב להבדיל ממהות הזכות ומה
15 הייתה הזכות שניתנה במסגרת החלטה 3789 והשיב, כי המהות של הזכות היא איזוש נחלה
16 בתשלום של 375 מ"ר בלבד ללא הגבלת הרצף הבינדורי (עמ' 20 ש' 14-12). הוא טען, כי
17 מאיישים בעצם נחלה חדשה וזה השינוי בהחלטות המועצה שבעבר זה היה מיקשה אחת
18 קרקע חקלאית ומגורים ועכשיו שינו את זה ואמרו שבהחלטות האיוש אנו אומרים שעבור
19 המגורים צריכים לשלם תשלום מלא (עמ' 20 ש' 18-16).
20
- 21 55. במסגרת החלטה 3789 יש סקירה של החלטות פרטניות לעניין כפר יחזקאל וביניהן סיכום
22 דיון מנהל מס' 2852 מיום 9.6.09 במסגרתו העלה מנהל הרשות דאז הצעה לפיה ההקצאה
23 בפטור ממכרז למומלצים תהיה בתשלום מלא לפי אזורי עדיפות בניכוי הערך של האחזקה
24 בקרקע חקלאית וצוין, כי סוכם שהמחוז יזמין שומה לשווי נחלה ללא פיתוח ולאחר קבלת
25 השומה תקבע ישיבה נוספת. אהרוני הופנה לסיכום הדיון האמור ונשאל מה הייתה המטרה
26 של הישיבה הזו והשיב, כי זה לא רלוונטי. הוא טען, כי לא עשו ככה את העסקאות וכי אין
27 זה משנה מה היה בעבר. אהרוני הוסיף, כי זו לא החלטה אלא רק סקירה וכי ההחלטה היא
28 בסוף. לטענתו, היו כל מיני הצעות בדרך ואין בידו לנתח מה היה בעבר. הוא טען, כי יש
29 הצעה להחלטה לפרסום, זה מה שאושר וזהו. לטענתו, על בסיס זה עשו את העסקאות.
30 אהרוני הוסיף ושאל מה זה עוזר שאנו מתחקים אחר ההיסטוריה (עמ' 18 ש' 28-15).
31 לטענתו, יש החלטה נקודתית לפיה העסקאות ייערכו לפי שנת 2010. אהרוני הוסיף, כי זה
32 לא רגיל וכי עסקאות נעשות בדרך כלל במועד ההקצאה (עמ' 18 ש' 33-31).
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 56. מעיון בהחלטה 3789 עולה, כי צוות שהוקם על ידי מנהל הרשות ניהל משא ומתן עם נציגי
2 האגודה וגיבש המלצה לפיה חישוב השווי יערך נכון לשנת 2010 ותינתן ליישוב הנחת אזור.
3 במסגרת הצעת ההחלטה לפרסום נקבע מתווה לפיו נקבע, בין היתר, כי העסקאות יערכו
4 לפי שומה נכון ליום 10.12.10 והשומה תעריך את הזכויות המהוונות ל- 375 מ"ר ללא
5 הגבלת הרצף הבינדורי. אין באמור כדי ללמד, כי במסגרת החלטה זו נקבעה דרך חישוב
6 להבדיל ממהות הזכות בגינה שולם התשלום. אציין עוד, כי במסגרת המתווה נקבע, כי
7 ימשיכו לשלם דמי חכירה שנתיים על השטח החקלאי של הנחלה (סעיף 7 למתווה). מסיכום
8 דיון מחוז צפון מיום 2.11.16 עולה, כי נקבע שהמתווה לאיוש נחלות בכפר יחזקאל יהיה
9 בהתאם להחלטת הנהלה 3789. כאמור, מצאתי, כי אין בהחלטה 3789 כדי לתמוך בעמדת
10 המערערת לפיה נקבעה דרך לחישוב התשלום וכי אין באמור כדי ללמד על מהות התשלום.
11 כאמור, על מהות התשלום ניתן ללמוד ממספר מסמכים וביניהם ההודעה למתיישב עליה
12 חתמה המערערת.
13
- 14 57. אהרוני נשאל לגבי ההיררכיה בין ההחלטות והשיב, כי מועצת מקרקעי ישראל היא הגוף
15 שמתווה את המדיניות הקרקעית במדינת ישראל על בסיסה היא קובעת את החלטות
16 המועצה שעל בסיסן מתבצעות העסקאות או כל פעולה אחרת. הוא הוסיף, כי ההנהלה היא
17 גוף שכפוף למועצה ובמסגרת החלטת המועצה היא קובעת החלטות פרטניות שיוצאות לא
18 בסתירה להחלטות המועצה. לטענתו, כאן קבעו נקודתית שהמועד הוא אחר וזה לא
19 בסתירה להחלטות מועצה (עמ' 22 ש' 33-36, עמ' 23 ש' 1-3).
20
- 21 58. במסגרת החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1464 נקבע לעניין התשלומים לרשות, כי
22 כתנאי להעברת הזכויות **יידרש החוכר לשלם לרשות דמי רכישה עבור מלוא הזכויות**
23 **למגורים בחלקת המגורים** וכי תשלום דמי רכישה כאמור יזכה את החוכר במלוא הזכויות
24 למגורים בחלקת המגורים. אינני מקבלת את עמדת המערערת לפיה אין להחלטה זו תחולה
25 בכל הנוגע לכפר יחזקאל מאחר ולא הייתה בתוקף במועד החלטה 3789 המהווה החלטה
26 פרטנית. החלטה 3789 קבעה הסדר מסוים לעניין כפר יחזקאל בנוגע למועד הקובע לצורך
27 החישוב אולם אין בה כדי לשלול את תחולתן של החלטות אחרות. אף ההחלטה האמורה
28 תומכת בעמדת המשיב לעניין מהות התשלום בו עסקינן.
29
- 30 59. מצאתי, כי כל המפורט לעיל תומך בעמדת המשיב, לפיה **התשלום מושא החשבונית בה**
31 **עסקינן שולם עבור חלק המגורים בלבד**. אין בחומר שלפני תמיכה לטענת המערערת לפיה
32 התשלום האמור היה אף עבור החלק החקלאי. טענת המערערת בעניין זה נטענה בעלמא
33 והיא מנוגדת למסמכים אשר הוצגו בפני וביניהם ההודעה על זכויות המתיישב עליה חתמה
34 המערערת. המערערת שבה וטענת, כי הזכויות שהוקצו לה הן נחלה חקלאית עם זכויות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בנייה אלא שאין באמור כדי ללמד, כי הסכום מושא החשבונית שולם אף עבור החלק
2 החקלאי. כאמור, בנוסף לדמי ההיוון שולמו דמי חכירה שנתיים ואלו שולמו עבור הנחלה
3 בכללותה.
4
- 5 60. במסגרת סיכומיה טענה המערערת, כי בעת בחינת אופייה האמיתי של העסקה בתי משפט
6 חורגים לא פעם מההסכמים הכתובים ובחונים באמצעות מערכת ראייתית את כוונותיהם
7 האמתיות של הצדדים לעסקה והתנהגותם בפועל למימושה. בעניין זה אציין, כי ממכלול
8 של מסמכים עולה בבירור מה היו ההסכמות שהתגבשו בין הצדדים. כמו כן, לא הוצגו בפני
9 ראיות המלמדות כי כוונת הצדדים הייתה שונה ואשר מצדיקות סטייה מהאמור במסמכים
10 אלו. יתרה מזאת לפני העיד נציג רמ"י שהינה צד להסכם והוא הגורם שהקצה את הזכויות
11 במקרקעין וקיבל את התמורה בגין הזכויות מושא החשבונית, ועל פי עדותו התשלום היה
12 בגין זכויות המגורים בלבד.
13
- 14 61. די באמור לעיל כדי ללמד, כי אין בידי המערערת לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית
15 מושא הערעור שכן, אין מדובר בתשלום עבור החלק החקלאי אלא חלק המגורים בלבד.
16 משכך, ברור, כי אין מדובר בהוצאה שהוצאה במסגרת עסקה של המערערת ועבור העסק,
17 ככל שקיים עסק כאמור, אלא מדובר בהוצאה פרטית.
18
- 19 האם התשומות שימשו לעסקה חייבת במס- האם הופעל עסק חקלאי
- 20 62. כפי שצינתי לעיל, די בקבלת עמדת המשיב, לפיה התשלום מושא החשבונית היה עבור
21 חלק המגורים בלבד, בכדי להביא לדחיית הערעור שלפני. עם זאת, למעלה מהדרוש מצאתי
22 לבחון את הסוגיה הנוספת שבמחלוקת- האם התשומות האמורות שימשו לעסקה חייבת
23 במס זאת, בהנחה והייתה מתקבלת עמדת המערערת לפיה התשלום לא היה עבור חלק
24 המגורים בלבד אלא גם עבור החלק החקלאי. לעניין זה יש לבחון, האם המערערת מפעילה
25 עסק חקלאות בשטח החקלאי בנחלה. כאמור, שאלה זו הייתה רלוונטית למעשה רק במידה
26 שהיה נקבע, כי התשלום מושא החשבונית היה הן עבור חלק המגורים והן עבור החלק
27 החקלאי.
28
- 29 63. אציין עוד, כי במקור ביקשה המערערת לנכות מס תשומות בשיעור 25% וכי במסגרת
30 ההשגה טענה, כי בקשה זו מקורה בטעות וכי למעשה היא זכאית לניכוי תשומות בשיעור
31 2/3 בהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף ומאחר ומדובר בשימוש העיקרי
32 בנחלה. בחקירתה במע"מ היא טענה, כי דרשה 25% וכי לאחר חוות דעתו של רואה החשבון
33 מקלר היא דרשה 2/3 במסגרת דו"ח מתקן שלא התקבל על ידי מע"מ.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1
2 64. המשיב טען מצדו, כי מדובר בניסיון לערוך מקצה שיפורים וכי ממילא לא הוכחה טענת
3 המערערת בעניין זה. במסגרת סיכומיו הוא טען, כי מקריאת סיכומי המערערת עולה, כי
4 היא זנחה טענתה בעניין זה.
5
6 65. אציון, כי אף אם היה נקבע, כי התשלום בו עסקינן היה אף עבור החלק החקלאי ואף אם
7 אמצא, כי נעשה שימוש חקלאי בקרקע וכי היה בידי המערערת לעלות טענתה לעניין תחולת
8 תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף לראשונה במסגרת ההשגה, הרי שעל כתפיה הנטל
9 להוכיח, כי השימוש העיקרי בנחלה היה שימוש חקלאי כך שיש להתיר לה ניכוי בשיעור
10 2/3.
11
12 66. כמפורט לעיל, בהתאם לסעיפים 1 ו-38 לחוק בידי עוסק לנכות מהמס שהוא חייב בו את
13 מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדן. מס תשומות מוגדר כמס הערך המוסף
14 שהוטל על מכירת נכסים לעוסק לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו. על המערערת להוכיח
15 קיומה של פעילות כלכלית אשר מהווה עסק לצורך החוק.
16
17 67. המערערת העידה, כי שירתה בצבא מחודש דצמבר 2017 עד לחודש דצמבר 2019 (עמ' 4 ש'
18 20-22). המערערת אישרה, כי התשלום לרמ"י בוצע בחודש אפריל 2018 ותיק העוסק
19 נפתח בחודש אוגוסט 2018, כל זאת בעת שהייתה חיילת בשירות סדיר (עמ' 4 ש' 28-30).
20 כאשר נשאלה, האם קיבלה אישור מצה"ל לצורך פתיחת תיק העוסק במהלך שירותה
21 הסדיר השיבה, כי הוריה טיפלו בכל העניין והיא אינה יודעת (עמ' 4 ש' 31, עמ' 5 ש' 1).
22 לטענתה, ההמלצה לפתוח את תיק העוסק הייתה של רואה החשבון עמו דיברו הוריה (עמ'
23 5 ש' 2-5). המערערת נשאלה, האם הוריה הגישו דיווח למע"מ בתיק שלה והשיבה, כי אינה
24 יודעת. לטענתה, היא מאוד רצתה את הנחלה ומאחר והייתה חיילת לא היה בידה לטפל
25 בדברים האמורים והוריה עזרו לה. מעדותה עולה, כי היא אינה יודעת האם דיווח בתיק
26 העוסק שלה דבר מעבר לניכוי מס תשומות בגין רכישת הקרקע מרמ"י (עמ' 5 ש' 25-30).
27 כאשר נטען בפניה, כי התיק שלה במע"מ נסגר בשנת 2019 לאחר שלא דווחה בו כל
28 פעילות למעט ניכוי תשומות בשל רכישת המקרקעין השיבה, כי אינה יודעת (עמ' 6 ש' 8-
29 10). עוד טענה, כי אינה סגורה על הטעמים בגינם הגישה דיווח לפיו היא זכאית לניכוי
30 בשיעור 25% (עמ' 6 ש' 11-12).
31
32 68. בתצהירה טענה המערערת, כי בעת הרכישה היו על המקרקעין עצי זית אשר עובדו על ידי
33 הוריה. לטענתה, לאחר הרכישה היא פתחה תיק עוסק במסגרתו התקבל החלק היחסי
34 מהכנסות גידול עצי הזית. המערערת הוסיפה, כי להוריה קרקע חקלאית נוספת שבה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מגדלים גם כן עצי זית (סעיף 4 לתצהיר). אציין, כי בחקירתה במע"מ טענה המערערת, כי
2 במידה שלא הייתה רוכשת את הנחלה השטחים החקלאיים היו נלקחים מהוריה בכל
3 מקרה, וכי למעשה המוטיבציה הראשונה לרכישת הנחלה הייתה לשמור על השטחים
4 החקלאיים שהמשפחה מעבדת כ- 100 שנים.
5
6 69. במסגרת חקירתה במע"מ המערערת נשאלה, האם יש פעילות עסקית בנחלה והשיבה, כי
7 יש 15 דונם זיתים ו- 26 דונם מוכחרים למישהו אחר. עוד טענה, כי **הדיווח היה בתיק של**
8 **הוריה וכי בהמשך יהיה בתיק שלה.** בעדותה, המערערת נשאלה בעניין זה והאם הכוונה
9 היא שהוריה יפעילו עסק והיא תדווח על ההכנסות והשיבה, כי הכוונה הייתה שבזמן שהיא
10 בצבא הם יעזרו לה ולאחר שהיא תשתחרר היא תתבסס ותתאקלם ותמשיך בניהול התיק
11 בעצמה בהכוונה שלהם (עמ' 5 ש' 33-35, עמ' 6 ש' 1-4). אציין, כי המערערת העידה, כי **כיום**
12 **היא עובדת בחינוך הבלתי פורמאלי בקיבוץ איילת השחר (עמ' 4 ש' 27).**
13
14 70. בפסק דינו בע"א 8236/16 פקיד שומה ירושלים נ' שרגא בירן התייחס בית המשפט העליון
15 להבדל בין הכנסות אקטיביות והכנסות פסיביות וציין, כי **לשם הפקת הכנסות אקטיביות**
16 **נדרשים יגיעה אישית, מאמץ והשקעה וכי הכנסות פאסיביות מבטאות תשואה פאסיבית**
17 **על הון "רכושי" ואינן מאופיינות ביגיעה אישית מצד הנישום לצורך הפקתן.** בית המשפט
18 העליון ציין, כי קשה לדמיין השכרה של 20-30 דירות והפקת הכנסה שוטפת מהשכרתן
19 במשך שנים, כבעניין בירן, מבלי שיתקיים מנגנון והיערכות ברמה המערכתית המשלבת
20 מרכיב משמעותי של הון אנושי ויגיעה אישית. סבורני, כי קל להבחין בהבדל המשמעותי
21 בעניין זה בין התביעה שנדונה על ידי בית המשפט העליון בעניין בירן לבין הערעור שלפני.
22
23 71. בהתאם לפסיקה, **בדרך כלל יראו בדמי שכירות כהכנסה פסיבית. זאת, בשים לב לכך, כי**
24 **בדרך כלל אין מדובר בהכנסה הנובעת ממאמץ, השקעה ויגיעה אישית של המשכיר.** עם
25 זאת, יתכנו מקרים, כמו בעניין בירן, בהם אף שמדובר בהכנסה מדמי שכירות יקבע, כי
26 מדובר בהכנסה אקטיבית. זאת, לאחר בחינת טיב העסקה והמהות הכללית שבבסיסה. כך
27 לדוגמא, כאשר המשכיר מפעיל מנגנון לצורך השכרת נכסים. זאת, בין היתר במקרים בהם
28 מדובר בהשכרת נכסים בהיקף נרחב אשר יש בו כדי ללמד על יגיעה אישית ומאמץ
29 המצדיקים קביעה לפיה מדובר בהכנסה אקטיבית.
30
31 72. במקרה שלפני, מעבר לעובדה שהמערערת אינה עוסקת בחקלאות בנחלה ותחת זאת מדובר
32 בביצוע עיבוד על ידי הוריה ובהשכרת השטח הרי שהיא אפילו אינה מעורבת באופן אישי
33 בהשכרת הנחלה. הסכם השכירות לא נחתם על ידה והדיווחים לגבי הנחלה מבוצעים בתיק
34 העוסק של הוריה. כמו כן, עדות המערערת מלמדת על חוסר בקיאות בעניינים רלוונטיים,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 כמפורט לעיל. מעדותה במע"מ אף עולה, כי שמירת הקרקע בידי המשפחה הייתה
2 המוטיבציה הראשונה לרכישת הנחלה על ידה. ביצוע פעילות חקלאית בנחלה על ידי הורי
3 המערערת והשכרת השטח החקלאי לאחר אשר מעבד את הקרקע בנסיבות בהן עסקינן
4 במקרה שלפני אין בהם כדי ללמד על פעילות אקטיבית המגיעה לכדי הפעלת עסק בחלקה
5 על ידי המערערת. לאור כל המפורט מצאתי, **כי מדובר, לכל היותר, בהכנסה פסיבית אשר**
6 **אינה עולה לכדי הפעלת עסק חקלאי על ידי המערערת בשטח החלקה.**
7

8 73. במסגרת ע"א 1651/08 **צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן** ציין בית המשפט העליון, כי
9 סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף חל גם על תשומות שעשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת
10 במס. בפסק הדין פורטו מספר מבחני עזר שבאמצעותם ניתן לקבוע מהי ההסתברות
11 לקיומה של עסקה עתידית חייבת במס. בין המבחנים ציין בית המשפט, כי יש לבחון קיומה
12 של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות ערטילאיים,
13 קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית, מרכיב הזמן- המועד המשוער להתממשות
14 העסקה החייבת, מידת מקצועיותו ובקיאיותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי,
15 היכולת התזרימית של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל,
16 מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית ומכלול נסיבות
17 המקרה.
18

19 74. הצדדים בעניין צביון נחלקו בשאלה, האם יש להוכיח הסתברות גבוהה להתקיימות
20 העסקה או שמא די בהוכחת סיכוי טוב או סביר. בית המשפט העליון ציין, כי יש ליתן
21 מעמד בכורה לעקרון ההקבלה. לטענתו, הורדת הרף ההסתברותי עלולה לאפשר ניכויים
22 אשר בסופו של דבר יתברר, כי לא היה להם מקום. עוד ציין, כי ייתכן שהמבחן הראוי למתן
23 ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא קיומה של הסתברות גבוהה
24 להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת, בית המשפט ציין, כי אינו רואה
25 לקבוע מסמרות בנושא זה, מאחר והמערערת במקרה שלפניו לא הציגה ראיות מספיקות
26 גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה
27 עתידית. דברים אלו יפים ונכונים גם למקרה שלפני.
28

29 75. **המערערת בערעור שלפני לא הצביעה על דבר כלשהו ממנו ניתן ללמוד על הסתברות**
30 **גבוהה או לכל היותר סיכוי טוב או סביר, כי היא תפעיל עסק חקלאי בחלקה בעתיד.** היא
31 לא הוכיחה קיומה של תכנית עסקית סבירה, תשתית ארגונית לפעילות עסקית, צפי
32 להפעלת עסק חקלאי על ידה וכדומה. ברי, כי לא די בטענתה לפיה בהמשך הדיווח בנוגע
33 לנחלה יהיה בתיק שלה. מדובר בקרקע שנרכשה בסמוך לגיוסה של המערערת לצבא,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 המערערת אינה זו אשר מעבדת את הקרקע ואף אינה זו אשר משכירה אותה לאחר. תחת
2 זאת, הוריה עושים כן והם גם אלה שמדווחים במסגרת התיק שלהם לגבי הקרקע האמורה.
3 האמור לעיל יחד עם טענת המערערת לעניין המוטיבציה לרכישת הנחלה מחזקים את
4 הרושם לפיו מטרת המערערת הייתה לשמור את הנחלה בחזקת המשפחה לצורך המשך
5 עיבודה על ידי הוריה. לכך מתווספת העובדה, כי אף לאחר שחרורה מהצבא לא החלה
6 המערערת לפעול לצורך עיבוד הקרקע בעצמה ותחת זאת, היא פנתה לנתיב מקצועי שונה
7 לחלוטין.

8
9 76. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת להוכיח, כי היא מפעילה עסק
10 חקלאי בנחלה בה עסקינן או קיומם של הסתברות גבוהה או סיכוי סביר, לכל הפחות,
11 להפעלת עסק כאמור בעתיד. כמו כן, בוודאי שלא עלה בידה להוכיח, כי מדובר בשימוש
12 העיקרי בנחלה. זאת, אף מבלי שאכריע בטענת המשיב לעניין עריכת מקצה שיפורים
13 והטענה לפיה המערערת זנחה טענתה בעניין זה במסגרת סיכומיה.

14
15 77. לפיכך, אף אם הייתה מתקבלת טענת המערערת, לפיה התשלום מושא החשבונית בה
16 עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי, הרי שלא היה די בכך כדי ללמד, כי היא זכאית
17 לניכוי מס התשומות הכלול בה. משלא הוכיחה המערערת, כי היא מפעילה בנחלה עסק
18 חקלאי או עתידה לעשות כן, הרי שהיא אינה זכאית לנכות את מס התשומות הכלול
19 בחשבונית בה עסקינן.

התוצאה

20
21
22
23 78. הנה כי כן, מהחומר המונח לפני עולה בבירור, כי התשלום מושא החשבונית בה עסקינן
24 היה עבור חלק המגורים בלבד. טענות המערערת לעניין מהות התשלום הרלוונטי נטענו
25 בעלמא ובניגוד למסמכים הרלוונטיים וביניהם כאלה אשר היא חתומה עליהם. לא עלה
26 בידי המערערת להוכיח את טענתה, לפיה מדובר בתשלום מעורב, הן עבור חלק המגורים
27 והן עבור החלק החקלאי. משכך, ברי, כי הסכום האמור אינו מותר בניכוי מס תשומות. די
28 בכך כדי להביא לדחיית הערעור שלפני.

29
30 79. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת עמדת המערערת באשר למהות התשלום מושא
31 החשבונית בה עסקינן הרי שלא היה די באמור והיה עליה להוכיח, כי התשומות שימשו
32 לעסקה חייבת במס או עתידות לשמש לעסקה כאמור. לא עלה בידי המערערת להרים את
33 הנטל בעניין זה. מעדותה עולה, כי היא אינה מקיימת פעילות עסקית בחלקה ואף אינה
34 מעורבת בהשכרתה לאחר. כמו כן, היא לא הביאה ראיה כלשהי שניתן ללמוד ממנה על



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63035 אורי נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 הפעלת עסק חקלאי על ידי המערערת בנחלה בעתיד. לפיכך, אף אם הייתה מתקבלת
2 עמדתה לעניין מהות התשלום בו עסקינן, טענה אשר אין לה בסיס, הרי שהיא לא הייתה
3 זכאית לניכוי תשומות משלא הוכיחה, כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס. המערערת
4 לא הוכיחה קיומו של עסק חקלאי בנחלה או, כי בהסתברות גבוהה או סיכוי סביר כי יוקם
5 עסק כאמור בעתיד. כמו כן, היא לא הוכיחה, כי זה השימוש העיקרי בנחלה כך שיש לאפשר
6 לה ניכוי של 2/3 מהמע"מ הכלול בסכום האמור בהתאם להוראות תקנה 18(ב) לתקנות
7 מס ערך מוסף.

8

9 80. לאור כל האמור לעיל מצאתי, כי לא נפל פגם כלשהו בהחלטת המשיב בהשגה אשר הגישה
10 המערערת.

11

12 81. בנסיבות אלו הערעור נדחה. אני מחייבת את המערערת בהוצאות המשיב בסך 15,000 ₪.
13 הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא כן יישא הסכום
14 הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

15

16 אני מתירה לפרסום את פסק הדין.

17

18 המזכירות תמציא לצדדים.

19

20 ניתן היום, כ"ו סיוון תשפ"א, 06 יוני 2021, בהעדר הצדדים.

21

עירית הוד, שופטת

22
23