



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערער

עמרי אלוני
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

3

רקע

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

6

2. המחלוקת היא בנוגע לשאלה, האם בידי המערער לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית אשר הוצאה לו על סך 1,015,556 ₪ בעקבות תשלום שהוא שילם לרשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י) בגין דמי היוון. משנדחתה השגה אשר הגיש המערער בעניין זה הוגש הערעור שלפני.

11

12

טענות המערער

3. ביום 9.8.15 התקבלה החלטת הנהלה מס' 3789 של רמ"י לעניין איוש נחלות בכפר יחזקאל. במהלך השנים, נערכו בין נציגי כפר יחזקאל לבין רמ"י דיונים רבים בנוגע לתשלום אשר יש לשלם לרמ"י בגין איוש הנחלות ללא מכרז. דרישת האיוש בנחלות בכפר יחזקאל התנהלה במקביל להתנהלות משפטית בנהלל אשר הסתיימה בפשרה בבית המשפט העליון. במסגרת ההליך האמור טענה המדינה, כי אין מדובר בנחלות כפולות ולא בפיצול הנחלות המקוריות, אלא בהקצאה חדשה של נחלות פנויות ומשכך האגודה חייבת בתשלום למדינה בהתאם לכללים וההנחיות החלים בעניין. לאורך הדיונים והסיכומים, דובר בלשון "איוש נחלות פנויות" במובן רכישת מלוא הזכויות בנחלה על כל חלקיה. צוות שהוקם על ידי מנהל רמ"י ניהל מו"מ מול נציגי האגודה וגיבש המלצות אשר נשענות על הדמיון בין סוגיית ההרחבה בנהלל לבין סוגיית ההרחבה בכפר יחזקאל זאת, לאור זהות השטחים של שני היישובים, תקן הנחלות ושנת הקמת היישובים. המתווה לאיוש הנחלות בכפר יחזקאל

23



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 אושר ובמסגרתו נקבע השווי על בסיס שומה להערכת הזכויות המהוונות ל- 375 מ"ר ללא
2 הגבלת הרצף הבינדורי. בהסכם שנחתם עם מנהל מיסוי מקרקעין נקבע, כי יראו בשומה
3 משום רכישת נחלה חקלאית ומס הרכישה ייגבה בהתאם לתקנה 16 לתקנות מס רכישה.
4
- 5 4. בהחלטת רמ"י ובהסכם החכירה, התשלום הוא בגין איוש נחלה המוגדרת בהחלטה מספר
6 9 של רמ"י כ"חלקת אדמה חקלאית בגודל שנקבע על ידי שר החקלאות בהתייעצות עם
7 מנהל התכנון, הנמצאת בבעלות המדינה, קרן קיימת לישראל או רשות הפיתוח והוכרה-
8 לתקופה ארוכה- למתיישב לצורכי פרנסתו מהמשק החקלאי שפותח או בפיתוח חלקה זו".
9 בהסכם החכירה הוגדרה נחלה כקרקע מתוך המשבצת המהווה יחידה משקית חקלאית
10 אחת בגודל שקבע שר החקלאות ופיתוח הכפר בהתייעצות עם הרשות לתכנון במשרד
11 החקלאות המיועדת לחבר לצורך מגוריו ופרנסתו מהמשק החקלאי שפותח ויפותח בה
12 כאמור בסעיף 2ז. מהאמור בתנאים המיוחדים במסמך אישור העסקה עולה, כי ההסכם
13 הוא על נחלה בכללותה, מגורים וחקלאי. מהאמור ניתן ללמוד, כי למעט 2.5 דונם מתוך
14 חלקה א' המהווים למגורים כל יתר השטח הוא לצורכי עיסוקו של החוכר ולצרכים
15 חקלאיים.
16
- 17 5. המשיב שגה שעה שקבע, כי מלוא שווי הנחלה הוא למגורים בלבד וכי לחלק החקלאי לא
18 קיים שווי לצורך חישוב תשומות במע"מ. במסגרת איוש הנחלה, התשלום הוא בגין
19 הקצאת נחלה כיחידה אחת כוללת, כפי שראה זאת גם מנהל מיסוי מקרקעין, ומשכך יש
20 להתיר ניכוי של שני שליש מס תשומות בגין התשלום אשר שולם לרמ"י בהתאם לתקנה
21 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מס ערך מוסף"). תקנה 18
22 לתקנות מס ערך מוסף נחקקה לצורך מקרים בהם מדובר בהוצאות מעורבות ולפיה
23 במקרה כאמור מס התשומות יהיה ניתן לניכוי בשיעור יחסי בהתאם ליחס השימוש לצרכי
24 העסק לכלל השימוש.
25
- 26 6. המשיב קבע, כי החלטת רמ"י, לפיה ימשיכו לשלם דמי חכירה שנתיים על השטח החקלאי
27 של הנחלה, מלמדת, כי התשלום בעת החכירה הוא רק בגין חלק המגורים. קיומם של דמי
28 חכירה שנתיים במחיר נמוך נובעת מהעובדה שחלק משווי החלק החקלאי כבר שולם
29 במסגרת החכירה עצמה.
30
- 31 7. תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מיסוי
32 מקרקעין"), קובעת הקלה לרוכש משק חקלאי. כאשר רוכש מבקש ליהנות מההקלה
33 המצויה בתקנה זו מנהל מיסוי מקרקעין בודק אם אכן הרוכש עוסק בחקלאות וככל שאינו
34 עוסק בעת הרכישה אולם מצהיר בפני המנהל, כי בכוונתו לעסוק בחקלאות אז המנהל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מקפיא את השומה למשך שנה אשר במסגרתה 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 שהמערער היה נהנה 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 ולחתיירה 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 וחתיירה 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 אשר
20 שילם המערער 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 20-02-63040 אלוני 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 ובהעדף 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 המערער עוסק בחקלאות לשם ניכוי תשומות.
9 בחינת המצב מלמדת, כי נעשה שימוש לחקלאות. יובהר, כי אף השכרת השטח החקלאי
10 לשימוש חקלאי וקבלת דמי שכירות שאינם זניחים מביאים לכדי עסק לצורך זה. בחינת
11 המהות הכלכלית האמתית של העסקה מובילה לכך שמדובר בהחלטה הבאה להסדיר איוש
12 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 המערער 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 המערער 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 31(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 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

טענות המשיב

1

2 16. אין לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונית מאחר והתשלום לרמ"י הוא עבור הזכויות
3 בחלקת המגורים בלבד. עבור הקרקע החקלאית משולמים בנפרד ובנוסף דמי חכירה
4 שנתיים בהתאם למחירון חקלאי. משכך, ובהתאם להוראות סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף,
5 הרי שמש התשומות הגלום בתשלום לרמ"י אינו ניתן לניכוי כלל. יתרה מזאת, אף אם היה
6 מדובר בתשלום עבור הקרקע החקלאית, טענה מוכחשת, הרי שאף אז המערער לא היה
7 רשאי לנכות את מס התשומות בגין התשלום האמור מאחר ולא הוכח על ידו, כי התשומות
8 שימשו לעסקה חייבת במס כלשון סעיף 41 לחוק ואף לא הוכח, כי הוא עוסק בחקלאות.

9

10 17. לחלופין, ככל שיקבע כי התשלום לרמ"י הוא עבור קרקע חקלאית וכי המערער רשאי היה
11 לנכות את מס התשומות בגין התשלום האמור, הרי שהמערער לא הוכיח את טענתו לפיה
12 עיקר השימוש הוא לצורכי עסק ואין מקום לניכוי בשיעור הנטען, 66% ממס התשומות
13 כקבוע בתקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף. נטל השכנוע להוכיח, כי הוא זכאי לניכוי
14 תשומות מוטל על שכמו של המערער.

15

16 18. סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף מגדיר מס תשומות. בהתאם לסעיף 38(א) לחוק עוסק זכאי
17 לנכות מהמס שהוא חייב בו מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. בהתאם
18 לסעיף 40, לא ניתן לנכות מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לעוסק לפני שנרשם על
19 פי סעיף 52 לחוק. בסעיף 41 לחוק נקבע, כי אין לנכות מס תשומות אלא אם התשומות הן
20 לשימוש בעסקה החייבת במס. בסעיף 44(2) נקבע, כי שר האוצר רשאי לקבוע תקנות בדבר
21 כללים לניכוי מס תשומות כשהנכסים או השירותים שבשל יבואם או העסקה בהם שולם
22 המס שימש גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן
23 לניכוי. בתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף נקבע, כי מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל
24 קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס תשומות בניכוי וגם לשימוש
25 בעסקאות שלגביהן אין מס תשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר יהיה ניתן לניכוי
26 בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

27

28 19. הטענה לפיה התשלום לרמ"י הוא עבור קרקע חקלאית לא עולה בקנה אחד עם האמור
29 במסמכים והסכמים יסודיים לפיהם התשלום לרמ"י הוא רק עבור הזכויות בחלקת
30 המגורים וכי עבור הקרקע החקלאית משולמים בנפרד ובנוסף דמי חכירה שנתיים בהתאם
31 למחירון החקלאי. כמו כן, נציגי רמ"י הבהירו בפגישה שנערכה מול נציגי המשיב, כי
32 התשלום לרמ"י הוא אך ורק בגין הזכויות למגורים אף שבעל הנחלה מקבל במסגרת הנחלה
33 גם קרקע חקלאית אשר עליה משלמים דמי חכירה בנפרד ובנוסף.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1
2 20. מכתב הערעור עולה, כי המערער מבקש ללמוד מהליך שהתנהל בעניין נהלל. אין בהליך
3 האמור או בהסכם הפשרה שנכרת בין רמ"י לנהלל כדי לסייע למערער. זאת, אף אם נניח,
4 כי אין בין נהלל לכפר יחזקאל כל שוני אשר מצדיק התייחסות שונה.
5
6 21. המערער נאחז בהסכם הפשרה שנחתם עם מיסוי מקרקעין נצרת במסגרתו חויבו
7 מתיישבים חדשים בכפר יחזקאל במס רכישה מופחת בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין.
8 הסכם זה מקורו בטעות. בימים אלה נבחנת על ידי מנהל מיסוי מקרקעין האפשרות לבטלו
9 בהתאם לסמכות מנהל מיסוי מקרקעין על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. העובדה
10 שנעשתה טעות במיסוי מקרקעין נצרת, שהובילה לכך שמתיישבים חדשים בכפר יחזקאל
11 נהנו שלא בצדק ממס רכישה מופחת, אין משמעותה, כי יש לגרור את הטעות למערכי מס
12 נוספים.
13
14 22. אף אם נניח שדמי ההיוון שולמו גם עבור קרקע חקלאית, הרי שהמערער לא הוכיח, כי
15 התשומות שימשו לעסקה חייבת במס. המערער נרשם כעוסק ביום 1.8.18. מאז נרשם
16 המערער כעוסק אצל המשיב לא דווחו עסקאות או תשומות נוספות בתיק. המערער,
17 המועסק כשכיר, לא הוכיח, כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס כלשון סעיף 41 לחוק
18 או, כי התשומות נרכשו בשלבי הקמת עסק חקלאי. משכך, אף אם תדחה עמדת המשיב
19 לפיה התשלום לרמ"י הוא עבור חלקת המגורים בלבד ותתקבל עמדת המערער לפיה
20 התשלום הוא בגין קרקע חקלאית, הרי שממילא אין להתיר למערער את ניכוי התשומות
21 לאור עקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 41 לחוק.
22
23 23. לחלופין, ככל שיקבע, כי התשלום לרמ"י הוא עבור קרקע חקלאית וכי המערער היה רשאי
24 לנכות את מס התשומות בגינו, הרי שהוא לא הוכיח את טענתו לפיה עיקר השימוש הוא
25 לצרכי עסק ואין מקום לניכוי בשיעור 66% ממס התשומות כקבוע בתקנה 18(ב)(2) לתקנות
26 מס ערך מוסף.
27
28 24. לאחר שניתנה החלטה בהשגה והוגש הערעור, המערער המציא למשיב חוזה שכירות מול
29 רמ"י מיום 26.4.10. על פניו אין בחוזה זה כדי לשנות את עמדת המשיב.
30
31 **הראיות**
32 25. מטעם המערער הוגשו תצהירי עדות ראשית של המערער ושל מר לירון רותם (להלן:
33 "רותם")- יו"ר האגודה החקלאית של מושב כפר יחזקאל. מטעם המשיב, הוגשו תצהירי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 עדות ראשית של מר אבי אגם (להלן: "אגם")- ממונה תחום ביקורת חשבונות ממשרדי
2 המשיב, של מר משה אהרוני (להלן: "אהרוני")- סגן מנהל אגף לשימושים חקלאיים ושל
3 מר ישראל אור (להלן: "אור")- סגן מנהל מיסוי מקרקעין נצרת. אציין, כי עדויותיהם של
4 רותם ושל עדי המשיב נשמעו במסגרת ע"מ 20-02-63065 וכי באי כוח הצדדים ביקשו לאמץ
5 עדויות אלו לתובענה שבכותרת. בנוסף, המערער העיד ונחקר על האמור בתצהירו.
6

דין ומסקנות

7
8 26. הצדדים לערעור שבכותרת חלוקים ביניהם בשאלה, האם המערער זכאי לניכוי מס
9 תשומות הכלול בחשבונית שהוציאה לו רמ"י בגין תשלום ששילם לה. המחלוקת העיקרית
10 בין הצדדים נסובה בשאלה בגין מה שולם התשלום לרמ"י.
11

12 27. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות,
13 מהטעמים שיפורטו.
14

15 28. בהתאם לסעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
16 התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין. בסעיף 41 לחוק נקבע, כי אין לנכות מס על
17 תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.
18

19 29. כדי להכריע בשאלה, האם המערער זכאי לנכות את מס התשומות במקרה בו עסקינין יש
20 לבחון, בין היתר, את מהות התשלום מושא החשבונית. בעניין זה חלוקים הצדדים בשאלה,
21 האם התשלום היה עבור חלק המגורים בלבד, כעמדת המשיב, או גם עבור החלק החקלאי,
22 כפי שטוען המערער. ויודגש, המחלוקת בין הצדדים, היא לא בשאלה מה רכש המערער, על
23 כך אין מחלוקת, כי המערער רכש נחלה בכללותה. המחלוקת היא עבור מה שולם התשלום
24 מושא החשבונית שאת סכום המע"מ בגינה מבוקש לנכות כמס תשומות.
25

26 30. ברי, כי ככל שתתקבל עמדת המשיב בעניין זה, הרי שהתשלום מושא החשבונית אינו עבור
27 שימוש עסקי ואין מקום להתיר ניכוי תשומות הכלולות בחשבונית האמורה. ככל שתתקבל
28 עמדת המערער ויקבע, כי התשלום האמור שולם גם עבור החלק החקלאי, הרי שלא יהיה
29 די בכך כדי להתיר את ניכוי התשומות ויהיה עלינו לבחון, האם יש לראות במערער כמי
30 שמפעיל עסק של חקלאות בשטח חקלאי בנחלה. ככל שתתקבל תשובה חיובית לשאלה
31 זו, הרי שנדרש לבחון, האם יש ממש בטענת המערער לפיה עיקר השימוש בנחלה הוא לצרכי
32 עסקו ועל כן יש להתיר לו לנכות שני שליש ממש התשומות הכלול בחשבונית האמורה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

מהות התשלום מושא החשבונית

- 1
- 2 31. כאמור, המערער טוען, כי התשלום מושא החשבונית היה עבור הנחלה בכללותה. כלומר,
- 3 חלק המגורים והחלק החקלאי. לטענתו, הזכות אשר הוענקה לו היא נחלה. עוד טען, כי
- 4 הצדדים קבעו, כי שווי הנחלה ייגזר משווי זכויות הבנייה למגורים הבלתי מנוצלות בנחלה.
- 5 לטענתו, הקביעה האמורה היא ביחס לדרך החישוב ולא למהות הזכות. המערער טוען, כי
- 6 דרך החישוב האמורה נקבעה לשם פישוט החישוב. מנגד, המשיב טוען, כי התשלום האמור
- 7 הוא עבור חלק המגורים בלבד וכי הדבר עולה בבירור מהמסמכים הרלוונטיים.
- 8
- 9 32. בין המערער לרמ"י נחתם מסמך שכותרתו "הודעה על זכויות המתיישב שנרכשו בעת איוש
- 10 הנחלה". המערער ציין בהשגה, כי במסמך האמור הוגדר המונח נחלה באופן זהה להגדרת
- 11 המונח בהחלטה 1445. הגדרת המונח נחלה בהתאם להודעה על זכויות מתיישב היא,
- 12 "קרקע מתוך המשבצת המהווה יחידה משקית חקלאית אחת בגודל שנקבע על ידי שר
- 13 החקלאות ופיתוח הכפר בהתייעצות עם הרשות לתכנון במשרד החקלאות המיועדת
- 14 למתיישב לצורך מגוריו ופרנסתו מהמשק החקלאי שפותח ויפותח בה".
- 15
- 16 33. מצאתי, כי אין בהגדרת המונח נחלה במסמך האמור כדי ללמד על מהות התשלום מושא
- 17 החשבונית. עוד מצאתי, כי קיימות במסמך הוראות אחרות מהן ניתן ללמוד על מהותו של
- 18 התשלום האמור. במסמך צוין, כי ביום 8.5.18 אישרה רמ"י את איוש הנחלה תמורת
- 19 **תשלום דמי חכירה מהוונים אשר מקנים למתיישב זכויות בניה בחלקת המגורים**. בסעיף
- 20 2 למסמך, סעיף ההגדרות, צוין, כי דמי חכירה מהוונים הם דמי חכירה שנתיים ששולמו
- 21 מראש לתקופה של 49 שנים **עבור זכויות בניה למגורים בהיקף של 375 מ"ר**. בנוסף, בסעיף
- 22 6 למסמך האמור נקבע, כי המתיישב ישלם דמי חכירה שנתיים לנחלה. צוין, כי על פי
- 23 החלטות מועצת מקרקעי ישראל **דמי החכירה השנתיים לנחלה הם אחידים לנחלה ולא**
- 24 **תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בשל תשלום דמי חכירה מהוונים בגין חלקת**
- 25 **המגורים**. מהאמור עולה, כי דמי ההיוון אשר שולמו מראש הם עבור חלקת המגורים וכי
- 26 **תשלום דמי החכירה השנתיים הוא בעבור הנחלה בכללותה**.
- 27
- 28 34. אהרוני העיד, כי ההודעה על זכויות מתיישב היא על הזכויות שנרכשו. הוא ציין, כי
- 29 **התשלום הוא על זכויות מגורים בלבד וכי על הקרקע החקלאית יש תשלום נפרד שלא**
- 30 **קשור וזה דמי החכירה השנתיים** (עמ' 16 ש' 17-18). אהרוני אישר, כי המסמך עצמו מדבר
- 31 על נחלה. לטענתו, זו הודעה שבעצם יש זכות לאיש את הנחלה. עוד העיד, כי ההודעה
- 32 כוללת מה הזכויות שנרכשו ותיאור שלהן. הוא שב וטען, כי התשלום הוא עבור חלקת
- 33 המגורים וכי יש הערה לגבי היתרה שמשלמים עבורה דמי חכירה חקלאיים (עמ' 16 ש' 19-



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 (עמ' 25). לטענתו, הסוגיה היא מה השווי שניתן ועל מה שולם הכסף וזה על המגורים בלבד (עמ'
2 21 ש' 32-33). כאשר נטען בפני אהרוני, כי המסמך הוא לגבי איוש נחלה והוא כולל את דרך
3 התחשיב באשר לאופן בו המנהל גובה כסף הוא השיב, כי אין מדובר בתחשיב אלא בהענקת
4 זכויות (עמ' 16 ש' 26-27). עדותו של אהרוני עולה בקנה אחד עם האמור במסמך זה,
5 כמפורט לעיל.
6
7 35. במסגרת נוהל ביצוע B 37.03 אשר פורסם ביום 24.10.17 נקבע, כי הזכויות המוקצות הן
8 נחלה חקלאית עם זכויות בנייה מהוונות בחלקת המגורים שגודלה עד 2.5 דונם, בהיקף
9 בינוי של 375 מ"ר, ללא חובת ריצוף בנדורי (סעיף 1.5 לנוהל). האמור עולה בקנה אחד עם
10 עמדת המערער בנוגע לזכויות המוקצות. אלא, שאין די בכך כדי לתמוך בעמדת המערער
11 לגבי מהות התשלום בו עסקינן. בעניין זה, אין להתעלם מכך שבסעיף שעניינו תשלומים
12 נקבע, כי דמי חכירה מהוונים ישולמו על חלקת המגורים בלבד. עבור יתרת שטח הנחלה
13 ישולמו בנוסף דמי חכירה שנתיים, בהתאם למחירון החקלאי (סעיף 1.6 לנוהל). הנה כי
14 כן, אין בנוהל האמור כדי לסייע למערער ותחת זאת הוא תומך בעמדת המשיב. השאלה
15 הרלוונטית אינה מה הזכויות המוקצות אלא, עבור מה שולם התשלום הרלוונטי. הנוהל
16 האמור, כמו גם מסמכים אחרים כמפורט, מבהירים בצורה מפורשת את מהות התשלום
17 האמור לפיו הוא עבור חלקת המגורים בלבד.
18
19 36. המערער טרם חתם על הסכם חכירה. להשגתו הוא צירף חוזה חכירה עליו היה עתיד
20 לחתום עם רישום הפרצלציה וציין, כי מסעיף מטרות החכירה עולה, כי חלקה א' מוכרת
21 לחוכר למטרת מגוריו ושימוש חקלאי וחלקה ב' לשימוש חקלאי בלבד. בנוסף, הוא התייחס
22 לסעיף במסמך האמור לפיו הנחלה היא יחידה משקית שאינה ניתנת לפיצול וכי חלקות א',
23 ב' ו- ג' מהוות חלק בלתי נפרד מאותה נחלה.
24
25 37. אין באמור כדי לסייע למערער ולהוכיח, כי התשלום בו עסקינן שולם גם עבור החלק
26 החקלאי, בניגוד לעמדת המשיב. לעניין זה אפנה לסעיף 11 להסכם האמור. סעיף זה
27 מתייחס לדמי החכירה ובמסגרתו צוין, כי החוכר מתחייב לשלם לרשות דמי חכירה
28 שנתיים בגין זכויותיו בנחלה וכי תשלום זה מהווה תשלום עבור הנחלות בשלמותן אף אם
29 שולמו דמי חכירה מהוונים על ידי בעל הזכויות בנחלה בגין שימוש שאינו חקלאי בנחלה.
30
31 38. בנוסף, המערער מסתמך על החלטת רשות מיסוי מקרקעין לעניין חיוב המתיישבים במס
32 רכישה בגין רכישת זכויות בנחלה לפי תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין. קרי, רכישת משק
33 חקלאי ומדרגות מס בהתאם. לטענתו, מנהל מיסוי מקרקעין הכיר ובצדק ברכישת נחלה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

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



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 44. אור העיד, כי **הסכום ששולם למנהל הוא בגין חלקת המגורים**. הוא הוסיף, כי בהסכם
2 ישנם סכומים נוספים שמתייחסים לפיתוח ובנוסף ישנם דמי חכירה שנתיים שכולם ביחד
3 סך כל התמורות ועל פיהם נקבע ההסכם. הוא אישר, כי הממכר הוא נחלה חקלאית (עמ'
4 23 ש' 31-22). לטענתו, לכל אורך הדרך **מרכז הכובד נמצא בסעיף 2 להסכם שמדבר על זה**
5 **שהתמורה ששולמה לרמ"י היא עבור זכויות המגורים** (עמ' 23 ש' 35-32, עמ' 24 ש' 2-1).
6 אור אישר, כי בטרם נקבעת שומה ומגיעים להחלטה בהשגה יש להגיע להגדרת הזכות
7 הנמכרת. אור הוסיף, כי **הזכות הנמכרת במקרה שלנו היא חלקת המגורים, בנוסף דמי**
8 **חכירה שנתיים ודמי פיתוח** (עמ' 24 ש' 22-16). כאשר נשאל מהי הזכות הנמכרת השיב, כי
9 הזכות הנמכרת היא סך כל התמורות ששולמו עבור חלקת המגורים, זכויות הבנייה שלה,
10 דמי הפיתוח ודמי חכירה שנתיים (עמ' 24 ש' 26-24).

11
12 45. אור נשאל, האם בעת שרוכשים חלקה מרמ"י, האם הזכות הנרכשת שונה ממשק או נחלה,
13 האם יכול להיות שנוצרה נחלה יש מאין והאם יכול להיות שהרוכש מקבל חלק מהנחלה
14 בחינם. בתגובה טען, כי ברגע שקונים ומקבלים זכות חכירה לגבי נחלה, הרי שרוכשים
15 זכויות למגורים בחלקה א' ועל זה ההסכם (עמ' 25 ש' 20-17). אור העיד, כי המונח מכלול
16 התמורות הוא מונח שמתייחס לשווי הזכות. לטענתו, מחברים את כל המרכיבים (עמ' 25
17 ש' 27-25). בעניין זה אציין, כי הטענה לפיה התשלום הוא עבור חלק המגורים בלבד אין
18 משמעה, כי חלק מהנחלה התקבל בחינם. בעניין זה אין להתעלם מהתשלומים הנוספים
19 בגין דמי פיתוח ודמי חכירה שנתיים אשר משולמים עבור הנחלה בכללותה. עדותו של אור
20 לפיה הזכות מסווגת כנחלה (עמ' 25 ש' 24-23) אין משמעה, כי התשלום בו עסקין שולם
21 גם עבור החלק החקלאי. אור התייחס לכך בעדותו כאשר נשאל, האם לגישתו יתרת
22 הזכויות הועברה ללא תמורה והשיב, כי יש פה את דמי החכירה השנתיים שגם הם דווחו
23 ונכנסו במסגרת ההסכם (עמ' 25 ש' 33-31). אור העיד, כי הרכישה של המערער היא נחלה
24 וכי **התשלום ששולם למנהל הוא בגין זכויות הבנייה בחלקה א'**. הוא הוסיף, כי זה מה
25 שכתוב בהסכם וגם מה שאמר המייצג. לטענתו, לא הייתה שום הסתייגות בעניין (עמ' 25
26 ש' 30-29).

27
28 46. אהרוני טען בתצהירו, כי בעל הנחלה מקבל במסגרת הנחלה זכויות למגורים וקרקע
29 חקלאית, כאשר **עבור כל הנחלה משולמים דמי חכירה שנתיים בהתאם למחירון חקלאי**
30 **בסכום סמלי של 800 ₪ לשנה**. הוא הוסיף, כי דמי החכירה האמורים משולמים בנפרד
31 **בנוסף לדמי הרכישה (או דמי היוון) שמשולמים עבור זכויות המגורים בלבד** (סעיף 10
32 לתצהיר).

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 47. העדויות האמורות של אגם, אהרוני ואור לעניין מהות התשלום מושא החשבונית בה
2 עסקינן עולות בקנה אחד עם האמור במסמכים המפורטים לעיל, לפיהם **התשלום האמור**
3 **היה עבור חלק המגורים בלבד.**
4
- 5 48. בעדותו טען רותם, כי לאורך כל השנים דובר על זה שהם רוכשים וירכשו נחלה בשלמותה
6 (עמ' 4 ש' 11). כפי שצינתי לעיל, אין בטענה זו כדי ללמד, כי הסכום מושא החשבונית שולם
7 עבור הנחלה בכללותה ובעניין זה יש להביא בחשבון את התשלומים הנוספים מלבד
8 התשלום בו עסקינן, כמפורט לעיל. רותם העיד, כי ידוע לו שהאגודה משלמת לרמ"י דמי
9 חכירה שנתיים עבור כל נחלה, כמו לגבי הנחלות הוותיקות, וטען שהם מתייחסים לזה כמס
10 מסוים לרמ"י (עמ' 5 ש' 34-35). ברי, כי אין בטענה זו כדי לתמוך בטענת המערער לפיה
11 התשלום מושא הערעור שולם גם עבור החלק החקלאי.
12
- 13 49. עוד טען רותם בעדותו, כי לא יוחסה כל חשיבות להסכם המנהל אלא רק לאיש את הנחלות
14 ולהשלים את תקן הנחלות ל- 150 יחידות במושב. זאת, משום שהיה איום מצד המנהל
15 לקחת את הנחלות ולשווק אותן (עמ' 4 ש' 14-26). במהלך עדותו נטען בפני רותם, כי
16 ההודעה מתייחסת לחלקה א' וספציפית לחלקת המגורים בתוך חלקה א'. בתגובה השיב,
17 כי למיטב הבנתם כשהגיעו לישורת האחרונה מול המנהל לאחר תהליך של שנים, **לא ייחסו**
18 **כל חשיבות לנוסח טופס רכישת הזכויות** ולקחו בחשבון וכך גם הסבירו באסיפות החברים
19 והאסיפות הכלליות, שהעסקה מתבצעת עבור נחלה במלואה, כולל השטחים החקלאיים
20 (עמ' 5 ש' 22-29).
21
- 22 50. לא ברורה טענתו של רותם בדבר אי ייחוס חשיבות לנוסח המסמך האמור אשר נכרת בין
23 המתיישבים החדשים לרמ"י. צד למסמך אינו יכול להתנער מהאמור בו בטענה, כי לא ייחס
24 חשיבות לאמור בו. אף הטענה בדבר ההסברים שניתנו לחברים במסגרת אסיפות החברים
25 אין בה כדי לסייע למערער. ברי, כי אין בטענות האמורות כדי להשליך על מהות התשלום
26 בו עסקינן. למעלה מזאת, כפי שכבר צינתי, אין בטענה בדבר רכישת נחלה כדי ללמד, כי
27 התשלום בו עסקינן שולם עבור הנחלה בכללותה להבדיל מחלק המגורים בלבד.
28
- 29 51. המערער מתייחס להחלטת הנהלה מס' 3789. הוא ציין, כי מדובר בהחלטה נקודתית בנוגע
30 לאיזו נחלות בכפר יחזקאל. לטענתו, הצדדים קבעו, כי שווי הנחלה ייגזר משווי זכויות
31 הבנייה למגורים הבלתי מנוצלות בנחלה. כלומר, לטענתו, מדובר בדרך החישוב ולא במהות
32 הזכות.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 52. אהרוני העיד, כי החלטה 3789 קובעת סייג מסוים להחלטת מועצה לגבי התאריך הקובע.
2 לגבי הנסיבות בגינן ניתנה החלטה כאמור בנוגע לכפר יחזקאל טען, כי לא התעמק בכך
3 אולם היה חיבור לנהלל ודמיון והגיעו למסקנה שכמו שעשו בנהלל יעשו בכפר יחזקאל (עמ'
4 17 ש' 30-34). אהרוני נשאל, האם יכול להיות שבמסגרת החלטה 3789 שעניינה איוש נחלות
5 כפר יחזקאל נקודתית, ביקשו הצדדים לקבוע דרך תחשיב להבדיל ממהות הזכות ומה
6 הייתה הזכות שניתנה במסגרת החלטה 3789 והשיב, כי **המהות של הזכות היא איוש נחלה**
7 **בתשלום של 375 מ"ר בלבד ללא הגבלת הרצף הבינדורי** (עמ' 20 ש' 12-14). הוא טען, כי
8 מאיישים בעצם נחלה חדשה וזה השינוי בהחלטות המועצה **שבעבר זה היה מיקשה אחת**
9 **קרקע חקלאית ומגורים ועכשיו שינו את זה ואמרו שבהחלטות האיוש אנו אומרים שעבור**
10 **המגורים צריכים לשלם תשלום מלא** (עמ' 20 ש' 16-18).
11
12 53. במסגרת החלטה 3789 יש סקירה של החלטות פרטניות לעניין כפר יחזקאל וביניהן סיכום
13 דיון מנהל מס' 2852 מיום 9.6.09 במסגרתו העלה מנהל הרשות דאז הצעה לפיה ההקצאה
14 בפטור ממכרז למומלצים תהיה בתשלום מלא לפי אזורי עדיפות בניכוי הערך של האחזקה
15 בקרקע חקלאית וצוין, כי סוכם שהמחוז יזמין שומה לשווי נחלה ללא פיתוח ולאחר קבלת
16 השומה תקבע ישיבה נוספת. אהרוני הופנה לסיכום הדיון האמור ונשאל מה הייתה המטרה
17 של הישיבה הזו והשיב, כי זה לא רלוונטי. הוא טען, כי לא עשו ככה את העסקאות וכי אין
18 זה משנה מה היה בעבר. אהרוני הוסיף, כי זו לא החלטה אלא רק סקירה וכי ההחלטה היא
19 בסוף. לטענתו, היו כל מיני הצעות בדרך ואין בידו לנתח מה היה בעבר. הוא טען, כי יש
20 הצעה להחלטה לפרסום, זה מה שאושר וזהו. לטענתו, על בסיס זה עשו את העסקאות.
21 אהרוני הוסיף ושאל מה זה עוזר שאנו מתחקים אחר ההיסטוריה (עמ' 18 ש' 15-28).
22 לטענתו, יש החלטה נקודתית לפיה העסקאות יערכו לפי שנת 2010. אהרוני הוסיף, כי זה
23 לא רגיל וכי עסקאות נעשות בדרך כלל במועד ההקצאה (עמ' 18 ש' 31-33).
24
25 54. מעיון בהחלטה 3789 עולה, כי צוות שהוקם על ידי מנהל הרשות ניהל משא ומתן עם נציגי
26 האגודה וגיבש המלצה לפיה חישוב השווי יערך נכון לשנת 2010 ותינתן ליישוב הנחת אזור.
27 במסגרת הצעת ההחלטה לפרסום נקבע מתווה לפיו נקבע, בין היתר, כי העסקאות יערכו
28 לפי שומה נכון ליום 10.12.10 והשומה תעריך את הזכויות המהוות ל- 375 מ"ר ללא
29 הגבלת הרצף הבינדורי. אין באמור כדי ללמד, כי במסגרת החלטה זו נקבעה דרך חישוב
30 להבדיל ממהות הזכות בגינה שולם התשלום. אציין עוד, כי במסגרת המתווה נקבע, כי
31 ימשיכו לשלם דמי חכירה שנתיים על השטח החקלאי של הנחלה (סעיף 7 למתווה). מסיכום
32 דיון מחוז צפון מיום 2.11.16 עולה, כי נקבע, כי המתווה לאיוש נחלות בכפר יחזקאל יהיה
33 בהתאם להחלטת הנהלה 3789. כאמור, מצאתי, כי אין בהחלטה 3789 כדי לתמוך בעמדת
34 המערער לפיה נקבעה דרך לחישוב התשלום וכי אין באמור כדי ללמד על מהות התשלום.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, על מהות התשלום ניתן ללמוד ממספר מסמכים וביניהם ההודעה למתיישב עליה
2 חתם המערער.
3
- 4 55. אהרוני נשאל לגבי ההיררכיה בין ההחלטות והשיב, כי מועצת מקרקעי ישראל היא הגוף
5 שמתווה את המדיניות הקרקעית במדינת ישראל על בסיסה היא קובעת את החלטות
6 המועצה שעל בסיסן מתבצעות העסקאות או כל פעולה אחרת. הוא הוסיף, כי ההנהלה היא
7 גוף שכפוף למועצה ובמסגרת החלטת המועצה היא קובעת החלטות פרטניות שיוצאות לא
8 בסתירה להחלטות המועצה. לטענתו, כאן קבעו נקודתית שהמועד הוא אחר וזה לא
9 בסתירה להחלטות מועצה (עמ' 22 ש' 33-36, עמ' 23 ש' 1-3).
- 10
- 11 56. במסגרת החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1464 נקבע לעניין התשלומים לרשות, כי
12 כתנאי להעברת הזכויות **יידרש החוכר לשלם לרשות דמי רכישה עבור מלוא הזכויות**
13 **למגורים בחלקת המגורים** וכי תשלום דמי רכישה כאמור יזכה את החוכר במלוא הזכויות
14 למגורים בחלקת המגורים. אינני מקבלת את עמדת המערער לפיה אין להחלטה זו תחולה
15 בכל הנוגע לכפר יחזקאל מאחר ולא הייתה בתוקף במועד החלטה 3789 המהווה החלטה
16 פרטנית. החלטה 3789 קבעה הסדר מסוים לעניין כפר יחזקאל בנוגע למועד הקובע לצורך
17 החישוב אולם אין בה כדי לשלול את תחולתן של החלטות אחרות. אף ההחלטה האמורה
18 תומכת בעמדת המשיב לעניין מהות התשלום בו עסקינן.
19
- 20 57. מצאתי, כי כל המפורט לעיל תומך בעמדת המשיב, לפיה **התשלום מושא החשבונית בה**
21 **עסקינן שולם עבור חלק המגורים בלבד**. אין בחומר שלפני תמיכה לטענת המערער לפיה
22 התשלום האמור היה אף עבור החלק החקלאי. טענתו של המערער בעניין זה נטענה בעלמא
23 והיא מנוגדת למסמכים אשר הוצגו בפני וביניהם ההודעה על זכויות המתיישב עליה חתם
24 המערער. המערער שב וטען, כי הזכויות שהוקצו לו הן נחלה חקלאית עם זכויות בנייה אלא
25 שאין באמור כדי ללמד, כי הסכום מושא החשבונית שולם אף עבור החלק החקלאי. כאמור,
26 בנוסף לדמי ההיוון שולמו דמי חכירה שנתיים ואלו שולמו עבור הנחלה בכללותה.
27
- 28 58. במסגרת סיכומי טען המערער, כי בעת בחינת אופייה האמיתי של העסקה בתי משפט
29 חורגים לא פעם מההסכמים הכתובים ובוחנים באמצעות מערכת ראייתית את כוונותיהם
30 האמתיות של הצדדים לעסקה והתנהגותם בפועל למימושה. בעניין זה אציין, כי ממכלול
31 של מסמכים עולה בבירור מה היו ההסכמות שהתגבשו בין הצדדים. כמו כן, לא הוצגו בפני
32 ראיות המלמדות, כי כוונת הצדדים הייתה שונה ואשר מצדיקות סטייה מהאמור
33 במסמכים אלו. כאמור, לפני העיד נציג רמ"י שהינה צד להסכם והיא הגורם שהקצה את



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 הזכויות במקרקעין וקיבל את התמורה בגין הזכויות מושא החשבונית ועל פי עדותו,
2 התשלום היה בגין זכויות המגורים בלבד.

3
4 59. די באמור לעיל כדי ללמד, כי אין בידי המערער לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית
5 מושא הערעור שכן, אין מדובר בתשלום עבור החלק החקלאי אלא חלק המגורים בלבד.
6 משכך, ברור, כי אין מדובר בהוצאה שהוצאה במסגרת עסקו של המערער ועבור העסק,
7 ככל שקיים עסק כאמור, אלא מדובר בהוצאה פרטית.
8

9 האם התשומות שימשו לעסקה חייבת במס- האם הופעל עסק חקלאי

10 60. כפי שצינתי לעיל, די בקבלת עמדת המשיב לפיה התשלום מושא החשבונית היה עבור חלק
11 המגורים בלבד כדי להביא לדחיית הערעור שלפני. עם זאת, למעלה מהדרוש מצאתי לבחון
12 את הסוגיה הנוספת שבמחלוקת- האם התשומות האמורות שימשו לעסקה חייבת במס
13 זאת, בהנחה והייתה מתקבלת עמדת המערער לפיה התשלום לא היה עבור חלק המגורים
14 בלבד אלא גם עבור החלק החקלאי. לעניין זה יש לבחון, האם המערער מפעיל עסק
15 חקלאות בשטח החקלאי בנחלה. ככל שתתקבל תשובה חיובית לשאלה זו אדרש לבחון,
16 האם מדובר בשימוש העיקרי בנחלה כך שיש להתיר למערער ניכוי חלקי בשיעור שני שליש
17 בהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף. כאמור, שאלות אלו היו רלוונטיות למעשה
18 רק במידה שהיה נקבע, כי התשלום מושא החשבונית היה הן עבור חלק המגורים והן עבור
19 החלק החקלאי.
20

21 61. כאשר נשאל המערער על סמך מה דרש לנכות 66% מהתשומות הוא השיב, כי קנה משק
22 חקלאי שמורכב גם מחלקת בנייה וגם מחלקה חקלאית. הוא הוסיף, כי הוא דור שני
23 לחקלאים וכי הוא מאמין שיהיה לזה שימוש עסקי. עוד העיד, כי זה לא העיסוק העיקרי
24 שלו היום (עמ' 4 ש' 13-18). המערער העיד, כי הוא עובד כשכיר בחברת אינווידיה וכי הוא
25 מהנדס חשמל בהכשרתו וכיום הוא מנהל קבוצת בדיקות בחברה (עמ' 5 ש' 3-6). המערער
26 העיד, כי כיום הוא לא עוסק בפעילות חקלאית ואין לו שימוש נכון להיום בחלקות
27 החקלאיות מלבד השכרת שטחים אלו (עמ' 4 ש' 24-25). בתצהירו טען המערער, כי רכש
28 נחלה בעת שהיה קיים לגביה הסכם שכירות של פרדס הדרים. הוא הוסיף, כי לאחר
29 הרכישה השוכר נשאר בנכס עד לתום תקופת השכירות ומפעיל בנכס פרדס (סעיף 4
30 לתצהיר).

31
32 62. המערער העיד, כי פתח את התיק במע"מ לא רק לצורך ניכוי תשומות. הוא טען, כי רכש
33 נחלה חקלאית והבין שהוא יידרש להציג כספים, חשבוניות השכרה ופעילות במשק ולכן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 פתח את התיק. המערער אישר, כי מאז שפתח את התיק לא דיווח למע"מ על עסקאות או
2 תשומות נוספות. הוא טען, כי קיבל שטחים עם שכירות שרשומה על שם אביו למספר
3 שנים ותהליך ההעברה בטיפול. המערער הוסיף, כי נכון להיום ההסדר הוא שאביו מגיש
4 חשבוניות ולא הוא. הוא אישר, כי התיק שלו נסגר בשל העדר פעילות למשך שנה וטען, כי
5 לא ביקש שיפתחו את התיק בחזרה משום שהבין שיש תהליך מרוכז בכפר יחזקאל ונתן
6 להם לטפל בזה. המערער הוסיף, כי הוא לא הגיש שום דבר משום שנכון להיום כל הפעילות
7 במשק מתבצעת על ידי אביו (עמ' 5 ש' 14-26). בהמשך עדותו אישר המערער, כי בהתאם
8 להסכם עם השוכר בעל השטח אמור להוציא חשבונית לשוכר וטען, כי אביו מטפל בכל מה
9 שקשור לשטח, כולל בנחלה שלו, וזה כולל הגשת חשבוניות, חוזה שכירות והכל (עמ' 6
10 ש' 16-19).
- 11
- 12 63. המערער נשאל כיצד ניתן להבין מההסכם בין אביו לבין השוכר הלל גרוסר, כי מדובר
13 בחלקה שלו והשיב, כי אולי זה לא רשום בהסכם וכי צריך להסתכל ברישומים של הכפר
14 ולראות שזו החלקה שלו. לטענתו, אין סיבה שלא צורף הנספח להסכם- מפת השטח. לא
15 עלה בידו לתת הסבר מניח את הדעת באשר לנסיבות בגינן ההסכם נחתם מול אביו ולא
16 מולו. המערער טען, כי האריכו את ההסכם או עדכנו משהו וכי הוא לא היה מעורב
17 בפרטים. המערער שב וטען, כי נכון להיום אביו מטפל גם בשטחים של הנחלה שברשותו
18 (עמ' 5 29-36, עמ' 6 ש' 1-7). כאשר נשאל כמה דונם מושכרים לגרוסר השיב, כי בין 30 ל-
19 40 וכי אין לו מספר מדויק והוא אינו זוכר (עמ' 6 ש' 14-15).
- 20
- 21 64. הנה כי כן, מעדות המערער עולה, כי הוא עובד כשכיר וכי בשלב זה הוא אינו עוסק בפעילות
22 חקלאית כלשהי וכי שימושו היחיד בשטח החקלאי בנחלה הוא השכרת השטח האמור. אף
23 אם תתקבל טענת המערער לפיה הסכם השכירות מתייחס לחלק שלו, הרי שאין באמור
24 כדי להועיל לו, כפי שיפורט.
- 25
- 26 65. בפסק דינו בע"א 8236/16 פקיד שומה ירושלים נ' שרגא בירן התייחס בית המשפט העליון
27 להבדל בין הכנסות אקטיביות והכנסות פסיביות וציון, כי לשם הפקת הכנסות אקטיביות
28 נדרשים יגיעה אישית, מאמץ והשקעה וכי הכנסות פאסיביות מבטאות תשואה פאסיבית
29 על הון "רכושי" ואינן מאופיינות ביגיעה אישית מצד הנישום לצורך הפקתן. בית המשפט
30 העליון ציון, כי קשה לדמיין השכרה של 20-30 דירות והפקת הכנסה שוטפת מהשכרתן
31 במשך שנים, כבעניין בירן, מבלי שיתקיים מנגנון והיערכות ברמה המערכתית המשלבת
32 מרכיב משמעותי של הון אנושי ויגיעה אישית. סבורני, כי קל להבחין בהבדל המשמעותי
33 בעניין זה בין התביעה שנדונה על ידי בית המשפט העליון בעניין בירן לבין הערעור שלפני.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

- 1 66. בהתאם לפסיקה, בדרך כלל יראו בדמי שכירות כהכנסה פסיבית זאת, בשים לב לכך, כי
2 בדרך כלל אין מדובר בהכנסה הנובעת ממאמץ, השקעה ויגיעה אישית של המשכיר. עם
3 זאת, יתכנו מקרים, כמו בעניין בירן, בהם אף שמדובר בהכנסה מדמי שכירות יקבע, כי
4 מדובר בהכנסה אקטיבית. זאת, לאחר בחינת טיב העסקה והמהות הכללית שבסיסה. כך
5 לדוגמא, כאשר המשכיר מפעיל מנגנון לצורך השכרת נכסים. זאת, בין היתר במקרים בהם
6 מדובר בהשכרת נכסים בהיקף נרחב אשר יש בו כדי ללמד על יגיעה אישית ומאמץ
7 המצדיקים קביעה לפיה מדובר בהכנסה אקטיבית.
8
- 9 67. במקרה שלפני, מעבר לעובדה שהמערער אינו עוסק בחקלאות בנחלה ומדובר רק בהשכרת
10 השטח, הרי שהוא אפילו אינו מעורב באופן אישי בהשכרת הנחלה. אביו הוא זה שחתום
11 על ההסכם מול השוכר, מוציא את החשבוניות ומתעסק בכל מה שנוגע להשכרת הנחלה.
12 המערער אף אינו בקיא לגבי גודל השטח אשר מושכר לשוכר. לאור כל המפורט מצאתי, כי
13 **מדובר בהכנסה פסיבית שאינה עולה לכדי הפעלת עסק חקלאי על ידי המערער בשטח**
14 **החלקה.**
15
- 16 68. במסגרת ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן ציין בית המשפט העליון, כי
17 סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף חל גם על תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת
18 במס. בפסק הדין פורטו מספר מבחני עזר שבאמצעותם ניתן לקבוע מהי ההסתברות
19 לקיומה של עסקה עתידית חייבת במס. בין המבחנים ציין בית המשפט, כי יש לבחון קיומה
20 של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות ערטילאיים,
21 קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית, מרכיב הזמן- המועד המשווער להתממשות
22 העסקה החייבת, מידת מקצועיותו ובקיאותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי,
23 היכולת התזרימית של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל,
24 מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית ומכלול נסיבות
25 המקרה.
26
- 27 69. הצדדים בעניין צביון נחלקו בשאלה, האם יש להוכיח הסתברות גבוהה להתקיימות
28 העסקה או שמא די בהוכחת סיכוי טוב או סביר. בית המשפט העליון ציין, כי יש ליתן
29 מעמד בכורה לעקרון ההקבלה. לטענתו, הורדת הרף ההסתברותי עלולה לאפשר ניכויים
30 אשר בסופו של דבר יתברר, כי לא היה להם מקום. עוד ציין, כי ייתכן שהמבחן הראוי למתן
31 ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא קיומה של הסתברות גבוהה
32 להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת, בית המשפט ציין, כי אינו רואה
33 לקבוע מסמרות בנושא זה, מאחר והמערערת במקרה שלפניו לא הציגה ראיות מספיקות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה
2 עתידית. דברים אלו יפים ונכונים גם למקרה שלפני.
3
4 70. המערער לא הצביע על דבר כלשהו ממנו ניתן ללמוד על הסתברות גבוהה או לכל היותר
5 סיכוי טוב או סביר, כי הוא יפעיל עסק חקלאי בחלקה בעתיד. הוא לא הוכיח קיומה של
6 תכנית עסקית סבירה, תשתית ארגונית לפעילות עסקית, צפי להפעלת עסק חקלאי על ידו
7 וכדומה. ברי, כי לא די בטענתו לפיה הוא דור שני לחקלאים וכי הוא מאמין שיהיה לזה
8 שימוש עסקי.
9

10 71. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי לא עלה בידי המערער להוכיח, כי הוא מפעיל עסק
11 חקלאי בנחלה בה עסקינן או קיומם של הסתברות גבוהה או סיכוי סביר, לכל הפחות,
12 להפעלת עסק כאמור בעתיד. כמו כן, בוודאי שלא עלה בידו להוכיח, כי מדובר בשימוש
13 העיקרי בנחלה. לפיכך, אף אם הייתה מתקבלת טענתו, לפיה התשלום מושא החשבונית
14 בה עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי, הרי שלא היה די בכך כדי ללמד, כי הוא זכאי
15 לניכוי מס התשומות הכלול בה. משלא הוכיח המערער, כי הוא מפעיל בנחלה עסק חקלאי
16 או עתיד לעשות כן, הרי שהוא אינו זכאי לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית בה
17 עסקינן.
18

התוצאה

19
20
21 72. הנה כי כן, מהחומר המונח לפני עולה בבירור, כי התשלום מושא החשבונית בה עסקינן
22 היה עבור חלק המגורים בלבד. טענות המערער לעניין מהות התשלום הרלוונטי נטענו
23 בעלמא ובניגוד למסמכים הרלוונטיים וביניהם כאלה אשר הוא חתום עליהם. לא עלה בידי
24 המערער להוכיח את טענתו, לפיה מדובר בתשלום מעורב, הן עבור חלק המגורים והן עבור
25 החלק החקלאי. משכך, ברי, כי הסכום האמור אינו מותר בניכוי מס תשומות. די בכך כדי
26 להביא לדחיית הערעור שלפני.
27

28 73. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת עמדת המערער באשר למהות התשלום מושא
29 החשבונית בה עסקינן הרי שלא היה די באמור והיה עליו להוכיח, כי התשומות שימשו
30 לעסקה חייבת במס או עתידות לשמש לעסקה כאמור. לא עלה בידי המערער להרים את
31 הנטל בעניין זה. מעדותו עולה בבירור, כי הוא אינו מפעיל עסק חקלאי בנחלה אשר החלק
32 החקלאי בה מושכר לאחר והוא אף אינו מעורב בהשכרה. אציין, כי אף אם הסכם השכירות
33 היה נכרת מול המערער והוא זה שהיה מוציא חשבוניות לשוכר לא היה די בכך כדי ללמד,
34 כי מדובר בהכנסה אקטיבית. בנוסף, המערער לא הוכיח קיומם של הסתברות גבוהה או



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 20-02-63040 אלוני נ' מע"מ נצרת

תיק חיצוני:

1 סיכוי סביר, כי יפעיל עסק חקלאי בנחלה בעתיד. ברי, כי לא די בטענה, כי הוא מאמין
2 שיעשה כן או בעובדה שהוא דור שני למשפחת חקלאים.
3
4 74. לפיכך, אף אם הייתה מתקבלת עמדת המערער לעניין מהות התשלום בו עסקינן, טענה
5 אשר אין לה בסיס, הרי שהוא לא היה זכאי לניכוי תשומות משלא הוכיח, כי התשומות
6 שימשו לעסקה חייבת במס. המערער לא הוכיח קיומו של עסק חקלאי בנחלה או כי קיימים
7 הסתברות גבוהה או סיכוי סביר כי יוקם עסק כאמור בעתיד. כמו כן, בוודאי שהוא לא
8 הוכיח, כי זה השימוש העיקרי בנחלה כך שיש לאפשר לו ניכוי של 2/3 מהמע"מ הכלול
9 בסכום האמור בהתאם להוראות תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף.

10
11 75. לאור כל האמור לעיל מצאתי, כי לא נפל פגם כלשהו בהחלטת המשיב בהשגה אשר הגיש
12 המערער.
13

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

17
18 77. אני מתירה לפרסום את פסק הדין.

19
20 המזכירות תמציא לצדדים.

21
22
23 ניתן היום, כ"ו סיוון תשפ"א, 06 יוני 2021, בהעדר הצדדים.
24

עירית הוד, שופטת

25
26