



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין בירושלים

בפני	כב' השופט ברינוס משה רביד
	משה יצחקי, שמאי מקרקעין, חבר ועדה עריד ד"ר ליאור וזידאי, חבר ועדה
העוררת	יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים
נגד	
המשיב	מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

### פסק דין

**השופט ברימי משה רביד :**

ערר על ההלכת המשיב מיום 3.5.2011, אשר רהה את השגת העוררת, שהיא מוסד כמוגדר בחוק מיסוי מקרקעין, חשכ"ד-1964, סעיף 61(ד) (להלן – "החוק") וקבע כי המגרש שנמכר לא שימש במישורין את העוררת ולכן אינה זכאית לפטור מנטס שבה.

**ההליכים עד להגשת הערר**

1. העוררת היא בעלים של נכס הידוע בגוש 30164, חלקה 254, אשר נרכש ביום 11.8.1952. על חלק מהחלקה הוקם בניין משרדים וחלק אחר נותר לא בנוי (להלן – המגרש). העוררת חמצה

1 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ד"ע 11-06-6809-11 הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

להרחיב את משרדיה, ולהוסיף על המבנים הקיימים, אך בשל קשיים כלכליים ההכירה העוררת ביום 14.2.2006 בהכירה ל-999 שנה את בניין המשרדים וכויות הבניה על הגג ל"בית יהודה חנה", תאגיד ללא כוונת רווח שמקום מושבו בלוקסמבורג. ההכירה נרשמה ביום 5.3.2008 (נספח ג). בסעיף 7.1 להסכם נאמר שהצדדים יעשו הכל לפצל את החלקה להצניק בעלות מלאה לקונה לרבות בדרך של רישום בית משותף. העוררת הופטרה מתשלום מס שבח בגין מכירת הבניין, אולם הויבה בתשלום מס שבח בגין הזכות לבנות על הגג בסך 103,860 ויח.

ביום 25.6.2008 ניתן פסק דין בע"א 9946/06 קופת הולים כלליה נ' מנהל מס שבח, לא פורסם (להלן "ע"א 9946/06"). בפסק הדין (מפי המשנה לנשיאה ריבלין) נקבע כי "המערערת עשתה שימוש במישרין במקרקעין שנמכרו. היא אכן לא עשתה שימוש בזכויות הבניה, המהוות ... זכות במקרקעין, אך עובדה זו לא משנה לעניין הפסוד הקבוע בסעיף 61(ב)(1), הודש כי השימוש במישרין ייעשה בי מקרקעין שהזכות בהם נמכרה ולא דורש שימוש בזכות הנמכרת".

לאחר מתן פסק הדין בע"א 9946/06 הגישה העוררת ביום 20.7.2008 בקשה לתיקון שוטח ובקשה זו אכן התקבלה, השוטח תוקנה בהתאם, והעוררת קיבלה את הבסף ששילמה.

ביום 12.12.2006 ההכירה העוררת את המגרש לסילבן דביקו בהכירה ל-999 שנה (נספח י). ההכירה נרשמה אף היא ב-5.3.2008 (נספח ג). בסעיף 7.1 להסכם נאמר כי ייעשו כל המאמצים לפצל את החלקה לרבות בדרך של רישום בית משותף ולכל יחידה יהיה רישום בעלות נפרד.

המשיב הייב את העוררת לשלם מס השבח בסכום של 816,881 ש"ח ומס מכירה בסכום של 141,338 ויח, והעוררת שילמה סכומים אלה. העוררת הויבה בתשלום מחצית מס השבח, בהתאם להוראות סעיף 61(ב)(2) לחוק, מאחר והחזיקה במגרש יותר מארבע שנים. אף כאן, בעקבות פסק הדין שניתן בע"א 9946/06, פנתה העוררת למשיב ביום 25.1.2009 בבקשה לפתור מחדש את השומה ולהשיב לה את המס ששולם. המכתב הגיע לידי המשיב ביום 4.2.09. מאז ניהלה באת כוח העוררת, עו"ד חנה הובב, חליפת מכתבים במשך 17 (17) חודשים עם המשיב לרדו שייתן החלטה בבקשה.

2 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין בירושלים

רק ביום 1.7.2010 החליט המשיב לרהות את הבקשה בנימוק כי לא ניתן להחיל את פסק הדין בע"א 9946/06 על המקרה הנידון. ההחלטה אינה מונקת מרוע אין להחיל את ההלכה שנפסקה בע"א 9946/06 על המקרה הנידון. עוד נאמר בהחלטה של המשיב כי לא שוכנע שהמגורש, שזעיל היתה גינה, לסענת העוררת, שימש במישרין את העוררת. ב"כ העוררת ביקשה ביום 13.7.2010 אורכה למשך 60 יום להגשת השגה, מאחר ובפרק הזמן החוקי שצמד לרשותה להנשת הערר לא יהיה ביכולתה לזמן ישיבה של העמיתה ולהביא בפניה את הצעת הפשרה של המשיב (נספח יט). באותו היום נידחתה הבקשה בחלקה בנימוק "שאינה סבירה". לעוררת אופשר להגיש את ההשגה עד ליום 30.8.2012 (נספח כ).

2. ביום 23.8.2010 הגישה העוררת השגה וחזרה והסתמכה על ההלכה שנפסקה בע"א 9946/06 שלפיה יש לבטל את החיוב במס שבה ולהחזיר את הסכום ששולם. לנגד עיני המשיב עמדו שלושה תצהירים של עו"ד שלום וסרטייל, הרב אפרים רוטמן ופסיה שיף. בתצהירים נאמר כי במגרש היה גן פורה, עצים לבלבו ונתנו פירות וצמחי נוי פרחו לתפארת. הגן היה חיים עהדי ו"ל. עוברי העוררת יצאו לגן לנהל, לפוש, להתרענן ולהשיח את ליבם בדברי חכמה. לימים הפסיק הגן את עבודתו מחמת תשישותו. תצהירים אלה הוגשו גם כחלק מהערר. אין בתצהירים התייחסות לפרק הזמן שבו החזיקה העוררת, לסענתה, במישרין במגרש. רק מדברי עו"ד שלום וסרטייל בבית המשפט, כאמור להלן, התבררה התמונה לגבי פרק הזמן שבו נעשה שימוש בגינה שבמגרש.

ביום 3.5.2011 החליט המשיב לרהות את ההשגה (נספח א). הנימוק לדחייה היה כי העוררת לא עשתה שימוש במישרין במגרש. ההלכה שנפסקה ב- 9946/06 אינה לעניינינו, שכן אין מדובר ביכולות בניה אלא בפיצול מיסי של החלקה לחלק בנוי וחלק שהוא כגורש, שבו לא נעשה שימוש במישרין על-ידי העוררת, להבדיל מהחלק הבנוי, שבנינו קיבלה העוררת פטור כדין.

3 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

הערר

3. בערר שהגישה העוררת ניטען כי לא היה מקום לפיצול פיסו של החלקה כי מדובר ביחידת רישום אחת ולא היה מקום להסיק מסקנה להובתה בשל העובדה שהחלקה נמכרה לשני קונים נפרדים ולא כמקשה אחת. המשיב גם התעלם מהתצהירים שהוגשו לו ושלפיו המגרש שימש את העוררת טרם שנקלעה לקשיים כלכליים.  
העוררת גם הלינה על העיכוב הלא סביר של המשיב במתן תשובתו לפנייתו לפטור אותה מתשלום מס שבח. העוררת לא העלתה טענה זו בפני המשיב כחלק מנימוקי ההשגה והמשיב לא החליט בעניין זה. גם בפניו נטענה טענה זו בלשון רפה.

הדין בערר

4. כעולה מהפרוטוקול, החלקה נקנתה על-ידי העוררת בשנת 1952 ונמכרה בשנת 2006. במילים אחרות: החלקה היתה בבעלות העוררת במשך 54 שנה. הנגן עבד בגינה שהיתה על המגרש בשנים 1964-1997.  
לטענת ער"ד חנה חובב, ב"כ העוררת, המגרש שימש מקום התרעננות לעובדים ולקטיף פירות מעצי הפרי שהיו נטועים במגרש. לפי הטענה, פסק הדין בע"א 9946/06 קובע שאין לאפשר פיצול בין המבנה לבין זכויות הבנייה העתידיות שהיו למבנה. כך גם בענייננו, מדובר בחלקה אחת. כשם שניתן פטור ממס שבח למכירה הראשונה כך יש לנהוג גם במכירת המגרש אשר שניהם חלק מיחידת רישום אחת. אין חובה למכור את כל החלקה בבת אחת. הלא אם היו מוכרים את החלקה לקונה יחיד לא היו מחייבים את העוררת בתשלום מס שבח.  
ב"כ המשיב, ער"ד חגי דוממבורבין, ביקש לדחות את הערר.  
5. סעיף 6 להוק קובע כי מס שבח מקרקעין יוטל על השבחה במוכרות זכות במקרקעין. זה הכלל. סעיף 61(ב) לחוק קובע:

4 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"צ 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ"ג מנהל מיסוי

מקרקעין בירושלים

"(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היא בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישורין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישורין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל - (א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא ליחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישורין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי;

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישורין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא ליחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישורין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי".

על מנת לזכות בפטור לפי סעיף 61(ב)(1) לחוק, על העוררת נטל הראייה להוכיח ראשית, כי עשתה במגדש שימוש במישורין במגדש. העוררת טוענת כי המגדש שימש את העובדים שלה לשם "מנוחה, הפסקה, התרענונות מעבודתם, וריחן בנושאי מחקר בו עסקו כדי ששיחתם לא תפריע את החוקרים היושבים בחזר (סעיף ז לתצהיר של עו"ד שלום וסרטייל)". לשון אחר, השימוש נעשה על-ידי עובדי העוררת שלא כחלק אינטגרלי מעבודתם אצל העוררת, אלא בכשירותם כאנשים פרטיים ובזמנם הפנוי (גם אם הדבר נעשה בזמן עבודתם אצל העוררת) ולא על-ידי העוררת. שנית, לא הוכח כי נעשה שימוש במגדש, בהנחה שמדובר בשימוש במישורין, במשך 80% לפחות מתקופת ההחזקה של המגדש בידי העוררת. במילים אחרות, לא עלה בידי העוררת להוכיח כי במשך 43 שנים היה במקום גן פורת שבו נהו עובדי העוררת. כל שעלה בידי להראות הוא כי הגנן המנוח חיים צוזרי ז"ל, סיפל במינה, לכל היותר, 33 שנה ולאחר מכן הגנה

5 בתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסד  
מקרקעין בירושלים

במגיש הודעה ונונה. שלישיית לא הוכח שהשימוש היה במישורין למטרות העוררת, שעל סיבן  
לא הובאו ראיות.  
ע"א 9946/06 אינו חל בענייננו, כי "שימוש במישורין" בסעיף 61(ב) לחוק מחייבם לשימוש  
ב"מקרקעין" ולא לשימוש "זכות במקרקעין". בע"א 9946/06 הדין נסב על זכויות הבניה של  
המועצת שס, לכן די שהמועצת בע"א 9946/06 עשתה שימוש במקרקעין שנמכרו כדי לזכות  
בפטור.

#### מסקנות

#### שימוש במישורין

6. בע"א 9946/06 אימרו המשנה לנשיאה ריבלין, כי סעיף 61(ב)(1) לחוק דורש שני תנאים:

"הוראת החוק קובעת, כתנאי להענקת פטור מלא למכירת זכות  
במקרקעין, שני מבחנים ביחס למקרקעין שהזכות בהם נמכרת.  
המבחנים הם: משך החזקה של שנה לפחות במקרקעין וכן שימוש  
'במישורין' במקרקעין במשך תקופה של 80% לפחות מתקופת  
החזקה בזכות במקרקעין. הורישו בדבר 'שימוש במישורין' לא  
כוללת מצב בו המקרקעין לא משמשים את המוסד אלא שהמוסד רק  
נהנה מפירותיהם (ע"א 527/69 הסכנין, מכון טכנולוגי לישראל נ'  
מנהל מס שבה מקרקעין, פ"ד כ"ד(1) 554, 557 (1970); יצחק הדרי  
מס שבה מקרקעין כרך ב 370 (1994)). לפיכך, לצורך קבלת פטור  
מלא לפי סעיף 61(ב)(1), נדרש קיומו של שימוש ישיר במקרקעין על  
ידי המוסד הציבורי, במסגרת פעולותיו לקידום מטרותיו כמוסד  
ציבורי".

בענייננו לא התקיימו שלושת התנאים: העוררת לא עשתה שימוש במגיש 80% מתקופת  
ההחזקה. שכן העובדים לא יצאו לשוה וליהנות ממגיש נטוש שאין בו פריחה המשקתה את  
הלב ואת מראה העיניים. העוררת, לא השכילה להוכיח שהגן פרד פרק זמן ארוך יותר עד  
שהובר ולא הוכיחה קיומו של שימוש ישיר במגיש במסגרת פעולותיה לקידום מטרותיה  
כ"מוסד ציבורי".

6 כותן 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

אפילו היה הגן פורה ומשקנה לב אנוש, אין מדובר בשימוש במישרין על-ידי העוררת. מהשימוש בגן נהנו עובדי העוררת במישרין בפן האישי, שלא כחלק אינטגרלי מעבודתם אצל העוררת, בזמנם הפנוי, ואילו העוררת נהנתה מכך רק בעקיפין. מהפסיקה הענפה בשאלת פרשנותה של התיבה "במישרין" עולה כי יש להבחין בין מקרה שבו השימוש משרת את המוסד בעקיפין לבין מקרה שבו השימוש משרת את המוסד במישרין. כך בע"א 527/69 הנ"ל. כאן רכש המערער זירה למרצה ולאחר מכן נזכר לו את הדירה. בקשת העורר לפטור אותו מתשלום מס שבה יודחתה בנימיק שהדירה לא שימשה את העורר במישרין. כדברי השופט ברנזון:

**"העמדת זירת שירות ע"י המוסד לאחר מעבריו, אינה אלא מתן תוספת הנאה בעין לעובד, כחלק מתנאי העסקתו. דבר זה... בא איפוא להבטיח או לסייע בהעסקתו של עובד, ורק במובן זה הוא משרת את המוסד. העסקת עובדים היא בלי ספק, חיונית למוסד, אך היא רק אמצעי להשגת המטרה של הוראה ופיתוח המדע שלמענו קיים המוסד...".**

כך גם נפסק בעמ"ש (חיפה) 2133/01 כפר ילדים תוער אהבה אגודה לטובת הכלל נ' מנהל מס שבת חיפה, לא פורסם (11.9.2003). כאן היה מדובר בדירה שימשה את המדריך ומשפחתו במישרין, ואילו את המוסד-העורר היא שימשה רק בעקיפין; ר"ע (חיפה) 8126/07 בית הכנסת "אליהו הנביא" נ' מנהל מס שבת, לא פורסם (10.7.2008). כאן נפסק כי העמדת דירה לשימוש של רב בית הכנסת אינו שימוש במישרין על-ידי העורר. בר"ע (ב"ש) 7098-07-10 אוניברסיטת בן גוריון נ' אגף מיסוי מקרקעין, אזור באר שבע, לא פורסם (8.3.2011). נפסק כי הוקת המערערת קובעת כי עליה לשתף פעולה עם מוסדות מחקר בחו"ל ולהחזיק ולנהל מעונות מגורים. הדירות שמשו, אפוא, רק את העוררת. הדירות לא ניתנו לעובדים כתוספת הנאה. כך כדברי השופט (בדימ') בנאי:

**"האזרחים, המרצים מחו"ל, אינם עובדים של העוררת והדירות שניתנו להם למגורים קצרים וקצרים, לא ניתנו להם כעובדים של העוררת, ולכן לא ניתנו כתוספת הנאה בעין לעובד כחלק מתנאי העסקתו".**

7 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

בע"א 641/71 קרן אהרנסון בע"מ נ' מנהל מס שבה, לא פורסם (22.12.1972), נקבע כי כרם ויתים שנרכש ושההכנסות ממנו שימשו את העוררת למימון פעולותיה עד שנמכר, הכנסות אלה לא שימשו את העוררת במישרין (ראו גם ר"ע (תל-אביב) 1339/02 שזהרי מודשת יעקב נ' מס שבה והובות, לא פורסם (אין תאריך של מתן פסק הדין); עמ"ש (ירושלים) 32/89 אגדת שזהרי האוניברסיטה העברית, לא פורסם (7.6.1990); עמ"ש (תל אביב) 107590 קרן מתקנים רפואיים בע"מ נ' מנהל מס שבה, לא פורסם (26.12.1991); ר"ע (תל אביב) 1020/00 האוניברסיטה העברית בירושלים נ' מנהל מס שבה נצחיה, לא פורסם (4.4.2003); ר"ע (תל אביב) מוזיאון ארצות המקרא נ' מס שבה תל אביב 2, לא פורסם (2.11.2003); עמ"ש (נצרת) 34/95 הפטריארכיה התוונית אורתודוקסית נ' מנהל מס שבה נצרת, לא פורסם (25.4.96)).

העולה מהמקובץ כי העוררת לא הוכיחה כי המגדש שימש אותה במישרין ולא הוכיחה כי המגדש שימש אותה 80% מתקופת ההחזקה שלה במגדש.

#### מכירה של מחצית המגדש

7. העוררת גם מלינה על כך שלא ייתכן כי לגבי מחצית החלקה הרשומה כיהידה אחת במשורר ספרי האחוזה, ניתן פטור בעוד שלגבי המחצית השנייה של החלקה (המגדש) ניתן פטור חלקי. טענה זו יש לדהות.

בע"א 265/79 מנהל מס שבה מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701 (1980) את הדברים הבאים:

**"חוק מס שבה הוא חוק פיסקאלי שבו הרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר להפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשט הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין".**

(ראו גם ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבה והובות, לא פורסם (6.12.2012)).

כפי שאומר נמרד בספרו מיסוי מקרקעין, בסיס המס, סעיף 411, עמ' 135-136 (תשס"ט-2009):

8 מתוך 15





בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי

מקרקעין בירושלים

"העובדה שהגדרת 'זכות במקרקעין' שבוהק מיסוי מקרקעין אינה כוללת את כל הזכויות המשפטיות המוכרות על ידי החוק, עשויה ליצור את האפשרות שנכס מיסים יכלול בתוכו זכויות מעורבות – זכות שהלקה 'זכות במקרקעין' וחלקה אינה 'זכות במקרקעין'. כך הוא המצב במקרה של שותף במקרקעין שרכש משותפו האחר זכות חכירה שאינה עולה על 25 שנים. במקרה כזה היחידה הרישומית לפי דיני הקניין כוללת בחוכה זכות מעורבת הכוללת בחזיה מבעלות חזיה מחכירה שאינה עולה על 25 שנים. דהיינו חזיה היחשב לזכות במקרקעין וחזיה האחר לא תיחשב לזכות כזו... הכלל המקובל בדיני מיסים הינו כי היחידה הרישומית שלפי דיני הקניין מהווה נקודת מוצא לגבי מהותו והיקפו של הנכס, אך אין הכרח שהיא תהיה, בסופו של דבר, גם זהה ליחידה המיסוית. לגבי דיני המיסים יש לבהון את המהות הכלכלית של העסקה ולפי מבחן כלכלי זה יהיה ניתן לפצל את היחידה הרישומית הנ"ל למספר יחידות מיסוי. בלשון אחרת, לצורך דיני המיסים ניתן יהיה לפצל את היחידה הרישומית הנ"ל לשני נכסים שונים, כאשר זכות הבעלות תיחשב לזכות במקרקעין החייבת במס שבת, ואילו זכות החכירה שאינה עולה על 25 שנים לא תחויב במס שבת. התוצאה תהיה, לכן, כי כאשר המדובר בשני נכסים שונים העומדים בפני עצמם מבחינה כללית, שנמכרו בנפרד לאנשים שונים, כי אז ניתן יהיה לחייב את מכירת יחידת הבעלות במס שבת אך לא את מכירת יחידת החכירה. ואולם, אם נכס מעורב שכזה יהווה יחידה כלכלית אחת, והוא יימכר לאדם אחד, כי אזי ניתן לומר כי החכירה שולבת והזכרה לזכות הבעלות והיא נעשתה זכות אחת שמכירתה חייבת במס".

כך גם במכירת בית העומד על מגרש גדול (המקרה הנפוץ הוא מכירת משק הקלאי). אם הבית עומד באמות מידה של דירת מגורים כהגדרתה בפרק המישיני לחוק, מכירתו פטורה ממס שבת, אך לגבי הזכויות הנוספות הנמכרות עם הזירה פיצלה הפסיקה בין דירת המגורים הנמכרת ובין המקרקעים האחרים. כאשר נמכר נכס מעורב כאמור, יינתן פטור לבית כדירת מגורים, אך לא יינתן פטור של דירת מגורים לשטח קרקע גדול הנמכר עם הבית (ע"א 5434/97 מנהל מס שבת מקרקעין נ' ללוזי, פ"ד כד(5) 537, 540-542 (2000)).

9 בתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"ע 11-06-6809 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

8. במקרה שלנו אין חוסר התאמה בין רישום לבין האפשרות לפיצול החלקה והחזרתה לשני אנדרטים או גופים שונים.

סעיף 13 להוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – הוק המקרקעין) קובע:

**"עסקה במקרקעין חלה על חקרקע יחד עם כל חמני בסעיפים 11 ו-12, ואין חוקף לעסקה בחלק מסוים במקרקעין, והכל כשאינן בחוק הוראה אחרת".**

בסעיף 78 להוק המקרקעין נאמר:

**"על אף האמור בסעיף 13 ניתן להשכיר חלק מסוים של המקרקעין".**

אנו רואים כי העוררת, שרצתה לפצל את החלקה ולמכור אותה לשני קונים נפרדים, יכלה לעשות זאת רק בדרך פורמאלית של החכרה לתקופה ארוכה שכמוה כהעברת בעלות מבחינה מהותית. חכירה לפרק זמן כה ארוך מקרבת את הזכות שנמכרה לבעלות (השור סעיף 51(א)(3)), כפי שתוקן בחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984; ראו לעניין זה גם מיגל דריטש, קניין, כרך א (התשנ"ז-1977), סעיפים 5.4-5.8).

לסיכום, אין מניעה לשום כל עסקה בנפרד בהתאם לתוכן הכלכלי שלה והוראות ההוק החלות על כל עסקה, ולקבוע את סכום המס בהתאם להוראות ההוק.

**פרק הזמן להיקון שומה – סעיף 85 לחוק**

9. סעיף 85 לחוק מסמיך את המשיב בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה. במקרה דנא לא חלפו ארבע שנים מיום עשיית השומה. המנהל אמנם לא הודיע במתן החלטתו, אך לא חרג מפרק הזמן שקצב לו החוק.

סעיף 11 להוק הפרשנות, התשמ"א-1981, קובע בסעיף 11:

10 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ד"ר 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

**"הסמכה או חיוב לעשות דבר, בלי קביעת זמן לעשייתו - משמעם  
שיש סמכות או "הסמכה או חיוב לעשותו במהירות הראויה  
להחזיר ולעשותו מומן לזמן ככל הנדרש לפי הנסיבות".**

הוראה זו אינה חלה אם נקבע גופו בחיזוק (ראו גם סעיף 2 לחוק לתיקון סדרי  
המינהל (החלטות והנמקות), תשי"ט-1958). במקרה שלנו קשה לקבל את טרזניית העוררת, אשר  
רק לפניו העלתה את הטענה של חלופי המועד למתן ההחלטה או שההחלטה ניתנה לאחר שיהיו  
בלתי סבירי. העוררת היא שהמריצה והזורה והמריצה את המשיב לתת החלטה בעניינה ורק לאחר  
שיצאה ריקם ותוחלתה נכזבה העלתה את הטענה של אי מתן החלטה במועד. העוררת היתה  
מודעת כי המשיב אמור לתת החלטה וכי שומת המס שהוצאה לה עלולה להשתנות בעקבות  
החלטה זו. בנסיבות אלה אין מקום לקבלת הטענה של חלופי המועד (השור זמיר, **הסמכות  
המינהלית**, מהדורה ראשונה, עמ' 695-697 (תשנ"ו-1996)). המקרים בהם שיהיו מינהלי יוביל  
לביטול החלטה מינהלית הם נדירים ביותר והם הריגים המלגדים על הכלל (זמיר **הסמכות  
המינהלית** (מהדורה שניה) עמ' 1116-1117 (תשפ"א-2011)).

10. החוק אינו קובע סנקציה על השהיית ההחלטה לפיק זמן בלתי סביר או בגין החלטה שניתנה  
בהלופ המועד שקצב מהחוק. בע"א 390/82 מנהל מס שבה מקרקעין נ' לויס, פ"ד (1) 265,  
269 (1986), אומר השופט בך:

**"העובדה, שהמנהל לא קיים את המוטל עליו על פי סעיף 78(א)  
לחוק כלשונו ולא הוציא את השומה תוך 30 יום מקבלת הצהרת  
המשיבים כנדרש, הינה מצערת ותגדת את הסדר הטוב והחקין, אך  
אין בה כדי להוות מחסום בפני המשיב מלמלא את חובתו על-פי דין  
ולהוציא את שומתו ביחס לעיסקה הנדונה, אפילו באיחור.  
אין הרעת סובלת, כי בשל איתור זה יהיו המשיבים פטורים מהמס,  
שבתשלומם הם חייבים על-פי מצוות המחוקק".**

. בע"א 78/83 הינדס נ' מנהל מס שבה, פ"ד (2) 57,61 (1985) אומר הנשיא שמגר:

11 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"צ 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי

מקרקעין בירושלים

"לא הוצבע על קיימה של הוראה, לפיה מנוע המנהל מהוצאת שומה, אם איזה, ללא הצדקה, בביצוע הפעולה בה חוייב על פי החוק, לו ביקש המחוקק לשלול מידי המשיב את כוחו לפעול לאחר חלוף הזמן, היה רבר זה משתמע ברורות מנוסח הכתוב, ולעניין זה אין מאלף מאשר השוואה עם סעיף 78(ב).... על העדרת של סנקציה בנטען למקרה של אי-ציות המנהל להוראות סעיף 78(א) רמו בית-משפט זה גם בע"א 106/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בוסהמר, פ"ד לד(1) 403, בעמ' 408... נאמר:

'אשר לטענה כי המנהל עלול לדחות את הוצאת השומה כשהדבר יראה לו רצוי, אוכל רק להפנות להוראות סעיף 78(א) לחוק, הקובעות כי המנהל חייב לשום את המס (כולל תוספת מס) תוך 30 יום מיום קבלת הצהרות הצדדים. החשש שמא ידחה המנהל, שלא כדין, את הוצאת השומה של תוספת המס אין בו די להשפיע על פירושו של החוק לכאן או לכאן. ואם יעבור המנהל על החוק, הרשות בידי הצד המעוניין להחזיר עמו (ההדגשה שלי - מ' ש'). אך מובן כי רשות מנהלית, הפועלת בשוויון או בחוסר תום-לב או בדרך פגומה כיוצא בזה, אינה מחוסנת מפני התערבותו של בית המשפט. אך אין, כאינדך גיטא, מקום למסקנה, כי חלוף הזמן כשלעצמו, יהיו טעמיו ותסיבותיו אשר יהיו, מהווה מחסום להסלת חובת תשלום המס שנקבעה בחוק".

(ראו גם ע"א 863/86 בזהם נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מג(1) 653, 647 (1989).

הטעם לכך הוא כי מדובר בהוראה מנחה ולא בהוראה מחייבת ולכן איתור אינו נובטל את תוקף המעשה של הרשות. מתי תחשב הוראה הקובעת מנחה או להוראה מחייבת תלויה בשאלה האם הפגיעה בתכלית החוק כתוצאה מביטול הפעולה אינה שקולה כנגד הפגיעה בתכלית החוק כתוצאה מקיומה (ע"א 1842/97 עיריית רמת גן נ' מנחמי מנדלי דוד רמת גן בע"מ, פ"ד נד(5) 15, 24 (2000); אבחנה אחרת מבדילה בין הוראה בחיקוק שמטרתה להגן על זכויות יסוד של האדם, כמו מונעים המתייחסים לתקופות מעצר או מטיל סנקציה על הרשות אם לא קיימה את חובתה כמועד שנקצב לה או שולל את סמכותה בחלוף המועד (בג"ץ 5992/97 טרער נ' ראש עיריית נתניה, פ"ד נא(5) 645, 649 (1997) ראו גם בג"ץ 6827/07 ד"ר בריל ראש

12 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ד"צ 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

עריכת ערר נ' שר הפנים, לא פורסם (2.1.2008)). דא עקא, שנריר למצוא הוראות המטילות סנקציה על הרשות או שסמכותה נשללת אם לא עמדה במועדים הקבועים בחיקוק. גישה אחרת, התופסת כיום תאוצה, היא לעשות שימוש בתורת הבטלות היחסית, לפיה התוצאה של פגם במעשה המנהלי נקבעת לפי נסיבות המקרה, ובהן חומרת הפגם והנוק שעלול להיגרם כתוצאה מביטול המעשה (זמיר, **הסמכות המינהלית** (מהדורה שנייה), עמ' 111-1116).

11. כאמור, למניעת ספק, כאן לא נקפו ארבע שנים ממעורר השומה הסופית ועד למתן החלטה על-ידי המשיב שבה תיקן את שומת המס. אמנם בסעיף 85 לחוק נקב המחוקק בפרק זמן של ארבע שנים לתיקון השומה, אך אם היתה למנהל סיבה מספקת ניתן להאריך את המועד (סעיף 107 לחוק). יחד עם זאת, בתי המשפט קבעו כי הארכת המועד לא תיעשה כעניין שבשגרה אלא במקרים יוצאי דופן, כאשר רהיית הבקשה תגרום לעיול ברור (נמרוד מיטוי מקרקעין, הישוב המס והשלומ, סעיף 1706 (תשס"ז-2007); ו"ע 1007/05 המשלחת הרוסית של הפטריארכיה של מוסקבה נ' מנהל מס שבח, לא פורסם (8.2007)). נראה לי, לאור מה שאמרת, שיתכן ששאלה זו צריכה להיבחן גם במשקפיים של הבטלות היחסית, עליה עמדנו לעיל. לכך יש לצרף, כי ככל שהולך הזמן יגבר, ביתר שאת, השיקולים של שיהיו ושל התיישנות: כגון: סופיות השומה לאחר הלוף זמן רב, אובדן זיכרון, הנחה של ויתור והשלמה, אובדן ראיות ואי התעסקות ברברים שאינם אקטואליים (ע"א 165/83 בוכריס נ' דיור לעולה בע"מ, פ"ד לח(4) 554, 554 (1984); ע"א 6805/99 חלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים בירושלים נ' הועדה המקומית לחכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נה(5) 444, 433 (2003); ע"א 2387/06 פלונית נ' טבע תעשיות פרמצבטיית בע"מ לא פורסם (31.8.2008)). שיקולים אלה מחזקים את הנסקנה, כי ככל שהולך הזמן מעבר לפרק הזמן של ארבע שנים הנטייה תהיה שלא להיעתר לבקשות לפתיחת השומה.

ערר יש לזכור, כי גם אם הלף פרק הזמן של ארבע שנים, אך המשיב הוריע בעל פה לנישום את תוכן החלטתו והנישום היה נודע לתוכנה, אין במשולח ההחלטה וקבלתה לאחר הלוף ארבע

13 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ד"ר 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מוסרי  
מקרקעין בירושלים

שנים כדי לפגוע בחקפותה, למרות שמבחינה פורמאלית חלף הזמן למשלוח ההחלטה (השור  
עמ"ה (ת"א) 1047/06 י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' פקיד שומה חל אביב 3, לא פורסם  
(24.4.2012).

**סיכום**

12. הערר נידחה. אין מקום לחייב בהוצאות את העוררת הן בשל העיכוב במתן ההחלטה בהשגה  
על-ידי המשיב והן בשל העובדה שהמשיב קמץ ידו ולא אפשר לתת לעוררת אודכה להגשת  
השגה. למרות שההליט בבקשה לעיין מחדש בשומה רק לאחר כשנה וחצי.  
לא אוכל שלא לסיים בנימה אישית: לעוררת הוצעה הצעת פשרה בטרם התל ההליך בפנינו.  
העוררת סירבה לקבל את ההצעה. במהלך שמיעת הערר הצענו לצדדים לחזור להצעת הפשרה,  
שאיננו יודעים את טיבה, אך המשיב הכביד את ליבו ונראה שגם העוררת לא ששה לקבלה. אנו  
פונים לצדדים לחזור ולשקול ככובד ראש את יישום הצעת הפשרה.

**משה רביר, שופט בדימוס**

**משה יצחקי, שמאי מקרקעין:**

אני מסכים.

**ער"ד ר"ר ליאור רודאי:**

אני מסכים

ניתן היום, י"ד סיון תשע"ב, 04 יוני 2012, בהעדר הצדדים.

14 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בירושלים

04 יוני 2012

ר"צ 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נג מנהל ניסוח  
מקרקעין בירושלים

ד"ר ליאור דידאי,  
עו"ד

משה יצחקי, שמאי  
מקרקעין

**Eitor**  
  
משה רביד, שופט

משה רביד, שופט  
בדימוס