



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 פברואר 2013

ו"ע 20388-12-12 אשואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בפני כב' השופט בדימוס משה רביד

העוררת גליה אשואל

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

פסק דין

הערר

1. לעוררת זכויות בעלות במקרקעין הידועים כגוש 4272 חלקה 54 בראש העין (להלן – החלקה) בשטח של 1,500 מ"ר. על שלישי מהחלקה בנוי ביתה של העוררת. העוררת ובעלה המנוח רכשו את החלקה בשנות השישים של המאה הקודמת, ובנו על השטח הנוטר של החלקה בית כנסת, אשר נהרס בחודש מאי 2011. בשנת 1991 יזם בעלה של המנוח (להלן – המנוח) הקמת עמותה בשם "ידע מראש" (להלן – העמותה), שתנהל את כספי בית הכנסת. בשנת 2006 קבלה העמותה חלקת אדמה ציבורית לבנות בית כנסת חדש. העמותה החלה לבנות את בית הכנסת תוך שימוש, בין היתר, בכספים שהמנוח הילווה לה. בשנת 2007 חלה המנוח ועל ערש דווי ציווה על אשתו ובנו למכור 1,000 מ"ר משטח החלקה ולהעביר את התמורה מהמכירה לעמותה כדי להשלים את בניית בית הכנסת, שהיה במצב של שלד (העוררת לא צירפה את הצוואה הנטענת). בחודש פברואר 2009 מכרה העוררת 1,000 מ"ר משטח המגרש תמורת 950,000 ₪ למשה אהרון ולאשר עובדיה. בחוזה המכר נאמר כי התמורה תימסר להשלמת בית הכנסת (יצוין, כי החלק של החוזה הדין בתמורה ובהוראה האמורה לא צורף לערר). בית הכנסת החדש הושלם ומנוהל על ידי העמותה. המשיב חייב את העוררת לשלם מס שבח והשגה על כך נדחתה ביום 11.11.2010. ביום 20.5.2012 פנתה העוררת למחלקת המלכ"רים בבקשה ליתן לה פטור על שומת מס שבח, בטענה כי כספי התמורה ממכירת חלק מהחלקה ניתנו לבניית בית הכנסת המשמש את הציבור. הבקשה נידחתה ביום 15.10.2012. ביום 14.11.2012 פנתה העוררת שוב למחלקת המלכ"רים וצירפה לבקשה את הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 46) (פטור לדירת מגורים שנמסרה על ידי מוסד ציבורי כיוורש), התש"ס-2000 (להלן – הצעת החוק), על מנת לשכנע את המחלקה ליתן לה פטור. גם הבקשה החדשה נידחתה ביום 14.12.2012, לאחר הגשת הערר.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 פברואר 2013

ו"ע 20388-12-12 אשואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בשתי הפעמים נידחתה הבקשה מאותם נימוקים כי מי שמכרה את החלקה היתה העוררת ולא העמותה, וכי גם אם העוררת היתה מעבירה את החלקה לעמותה, העמותה היתה צריכה להמתין חמש שנים על מנת לקבל פטור מתשלום מס שבח (סעיף 61(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק)). העמותה קיבלה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן – הפקודה) רק ביום 26.11.2011.

2. העוררת מבקשת לקבל את בקשתה לפטור בהסתמך בהצעת החוק, המבקשת לעודד הורשת דירות או חלקי דירות למוסדות ציבור. לטענת העוררת, יש לבחון את העסקה של מכירת חלק מהמגרש לפי תכליתה, שהיא העברת התמורה לבניית בית כנסת ולכן יש להעניק לה פטור מתשלום המס. אשר לנימוק האחר לדחייה - טוענת העוררת כי העמותה החזיקה בחלק מהחלקה יותר משנה. בנוסף העמותה הינה מוסד ציבורי מיום הקמתה בשנת 1991, עוד לפני שהוכרה וקיבלה פטור לפי סעיף 46 לפקודה, ביום 26.11.2011.

דין

3. דין הערר להידחות על הסף ממספר טעמים:
המועד להגשת ערר, בהנחה שמדובר בהחלטה של המנהל בהשגה הוחמך, כי ההחלטה ניתנה בחודש מאי 2012 ואין פלוני יכול בהגשת בקשה חדשה להאריך את המועד ללא הגשת בקשה להארכת מועד. כמו שאומר השופט גרוניס (כתארו אז) ברע"א 5390/10 יוסף נ' גונן, לא פורסם (6.10.2010):

"אין בכוחו של בעל דין להביא למעשה להארכת מועד על ידי כך שיגיש בקשה חדשה לערכאה הדיונית בציפייה שההחלטה הנוספת תאפשר לו להשיג על ההחלטה הקודמת בלא שיעתור להארכת מועד".

על ההחלטה המקורית מחודש אוקטובר 2012 לא הוגש ערר ובכך החמיצה העוררת את המועד להגשת הערר (סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק)).
(ב) העוררת מנועה מלפנות לוועדה מהטעם שהחמיצה את המועד להגשת ערר על החלטת המשיב ממחוז המרכז מיום 11.11.2010. על החלטה זו היתה העוררת צריכה להגיש ערר, אלא שהיא חדלה וישבה באפס מעשה.

(ג) גם אם היתה העוררת צולחת את המכשולים הללו, היתה מעלה חרס בידה. מנהל מחלקת מוסדות ציבור אליו פנתה העוררת פעמיים אינו מנהל כמוגדר בסעיף 1 לחוק. הסעיף מגדיר מנהל כהאי לישנא:

"מנהל" - מי שנתמנה על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות להיות מנהל או סגן מנהל לענין חוק זה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 פברואר 2013

ו"ע 20388-12-12 אשואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

מנהל מחלקת מוסדות ציבור לא מונה כמנהל לעניין חוק זה ולכן אין לוועדה סמכות לדון ולבקר את החלטתו.

(ד) הערר הוא של העוררת ולא של העמותה, שהיא הזכאית, אם בכלל, לפטור.

(ה) גם לגופו של עניין יש לדחות הערר. המהות הכלכלית של העסקה היתה מכר של חלק מהמגרש לקונים. העובדה שהתמורה ניתנה לאחר זמן כתרומה לעמותה אינה מעלה ואינה מורידה, שכן לא היתה מכירה ללא תמורה למוסד ציבורי (סעיף 61(א) לחוק; ראו אהרון נמדר מיסוי מקרקעין, כרך ג' עסקאות מוטבות מס, סעיף 204 (2006)).

מכירה מוגדרת בסעיף 1 לחוק כדלקמן

**"לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה..."**

לפי דיני חוזים מכירה היא בין שני צדדים לחוזה לא בין מוכר, קונה ומוטב של המוכר. בחינת הכלכלית של עסקה נעשית מתוך בחינת מהותה הכלכלית של העסקה שנעשתה בין שני צדדים לפחות ואין אנו נזקקים לבדוק מה עשה המוכר בדמים שקיבל.

כך עולה מהדברים שאמרה השופטת חיות בע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, לא פורסם (12.9.2006):

"העובדה כי בחוזה עצמו בחרו הצדדים לתאר את העיסקה ביניהם כעסקה למתן שירותי בנייה היא לבדה אינה יכולה להכריע את הכף באשר למהות ההתקשרות ביניהם וכבר נפסק כי "שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס" (הנשיא א' ברק בע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004) וראו גם: ע"א 175/79 מנהל מס שבח נ' אביבית, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979) (להלן: פרשת אביבית); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385 (1998); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001) (להלן: פרשת חברת הדרי החוף)). המבחן הקובע הוא מבחן מהותה של העסקה על פי תוכנה הכלכלי האובייקטיבי, כפי שהוא עולה ממכלול תנאי ופרטי העסקה (ראו: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 738, 735 (1987))."

(1) העמותה לא הוכרה כמוסד הציבורי בעת המכירה של חלק מהחלקה על ידי העוררת כנדרש בסעיף 61(ד)(ה) לחוק (נמדר, שם, סעיף 205). גם העוררת מודה בכתב הערר כי העבירה את תמורת המכירה רק לאחר שעמותה קיבלה הכרה לפי סעיף 46 לפקודה.

(2) רשויות המינהל פועלות לפי חוקים שנחקקו ולא לפי הצעות חוק, שאין יודע אם יקבלו גושפנקה של הכנסת. יתרה מזו, הצעת החוק מדברת על מכירת דירת מגורים מזכה (המוגדרת בסעיף 49 לחוק) שקיבל מוכר שהוא מוסד ציבורי. לפיכך, גם אם היה מתקבל התיקון הוא לא היה חל על העוררת. לא העמותה היא המוכרת אלא העוררת; המכירה היא של חלק מחלקה ולא דירת מגורים מזכה; גם אין



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 פברואר 2013

ו"ע 20388-12-12 אשואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בעניינו הורשה כמוגדר בסעיף 1 לחוק: "בין על פי דין ובין על פי צוואה", שהרי העוררת לא צירפה צוואה שערך העורר (על צורות צוואה ראו הפרק השלישי לחוק הירושה, תשכ"ה-1965). גם תתקבל הצעת החוק ואף אם הוראותיה היו עשויות לחול על העוררת, מה שאין כן כאמור, אין להניח שתהיה להצעת החוק תחולה רטרואקטיבית על עסקאות שהסתיימו ונחתמו. יש להזכיר מושכלות יסוד, כי דבר חקיקה אינו, בדרך כלל, רטרואקטיבי. הדבר נובע מהסלידה של חקיקה בעלת תוקף למפרע. קיימת חזקה, הניתנת לסתירה לפי תכלית החיקוק, נגד חקיקה רטרואקטיבית. כדברי השופט ברק (כתארו אז): בע"א 1613/91 ארכיב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 777, 765 (1992):

"חקיקה למפרע פוגעת בתפיסות יסוד חוקתיות. היא פוגעת בעקרון שלטון החוק, בוודאות המשפט ובביטחון הציבור בו. היא פוגעת בעקרונות היסוד של צדק ושל הגינות ובאמון הציבור במוסדות השלטון".

הסיבה לרתיעה מחקיקה רטרואקטיבית היא בשל אינטרסים של הסתמכות, ציפיות וגם סופיות, אם כי לא תמיד אינטרס הציפיות מקים זכות (בג"ץ 162/80 פלוני נ' בית הדין הצבאי המיוחד, פ"ד לה(1) 292, 298 (1980)).

על ההבחנה בין חיקוק רטרואקטיבי, רטרוספקטיבי, אקטיבי ופרוספקטיבי, ראו בג"ץ 11088/05 הייב נ' מנהל מקרעי ישראל, לא פורסם (19.8.2010), סעיף 16; ע"א 1613/91, הנ"ל, עמ' 782-779; בג"ץ 1398/07 ד"ר לביא-גולדשטיין נ' משרד החינוך – הגף להערכת תארים אקדמיים מחו"ל, לא פורסם (10.5.2010); ע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נ' ריכנבד, לא פורסם (26.8.2012); ברק פרשנות במשפט, פרשנות החקיקה, עמ' 609-645 (1993); דפנה ברק-ארז, שם, עמ' 389-390.

4. סוף דבר, הערר נידחה. רק בשל גילה המתקדם לא יוטלו עליה הוצאות ממשיות בגלל דחיית הערר, שהנו ערר סרק.

לפיכך, העוררת תשלם למשיב הוצאות בסך 3,000 ₪.

לאור האמור, הדיון הקבוע ליום 27.2.2012 מתבטל.

ניתן היום, י"ד אדר תשע"ג, 24 פברואר 2013, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 פברואר 2013

ו"ע 20388-12-12 אשואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

י ק י פ

משה רביד, שופט בדימוס