



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

לפני כבוד השופטת עירית הוד- יו"ר הוועדה
עו"ד יעל פנקס- חבר הוועדה
מר אבי שרם – חבר הוועדה

העוררת ישיבת קרית שמונה
ע"י ב"כ עו"ד איתן ריקלין

נגד

המשיב מנהל מס שבח טבריה
ע"י ב"כ עו"ד ארנון חזון, פרקליטות מחוז צפון- אזרחי

1

פסק דין

2

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

3

רקע

1. לפנינו ערר על החלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת, ישיבת קריית שמונה, ביחס לשומת מס רכישה שהוציא לה המשיב. הערר הוגש בהתאם לסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

7

8

טענות העוררת

2. העוררת היא מוסד ציבורי מאושר לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה. ביום 6.9.18 התקשרה העוררת בהסכם לרכישת דירת מגורים. במסגרת הדיווח על העסקה, היא ביקשה לקבוע את חובתה במס רכישה בהתאם להוראות תקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) תשל"ה-1974 (להלן: "התקנות"). המשיב דחה את השומה העצמית של העוררת מהטעם שהשימוש בדירה לצורך מגוריו של תלמיד ישיבה נשוי לא מהווה שימוש במישרין. המשיב לא נימק את עמדתו לפיה אין מדובר בשימוש במישרין. לאחר שהעוררת הגישה השגה היא קיבלה את שומת המשיב ואת נימוקי החלטתו.

16

3. העוררת סבורה, כי היא זכאית להקלה במס רכישה המוקנית למוסד ציבורי לפי תקנה 9 בגין רכישת דירת מגורים שנועדה לשימוש של תלמיד ישיבה נשוי אשר לומד בישיבה. שימוש בדירה על ידי תלמיד הישיבה מהווה שימוש במישרין למטרות המוסד הציבורי ולכן מזכה את העוררת בחישוב מס רכישה מופחת לפי תקנה 9.

20

21



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

4. הנמקת המשיב אינה עומדת בחובת ההנמקה של רשות מנהלית ודינה בטלות. המנהל שלל את הזכאות לחישוב מס רכישה בהתאם לתקנה 9 ללא כל בסיס, הסבר או פירוט מקצועי ולא ניתן להבין את הבסיס למסקנתו ואת הפרמטרים עליהם נסמך. בענייננו, העדר הנמקה ראויה אינו רק פגם פרוצדורלי אלא אף פגם מהותי היורד לשורשו של עניין. במסגרת חובת ההנמקה, על המשיב לנמק את דרך בניית השומה ואופן בנייתה תוך בחינה מדוקדקת של הנתונים העובדתיים. הליך ההנמקה אינו הליך טכני גרידא, אלא הליך מחשבתי פסיקטי. היה על המשיב לנמק ולפרט את הסיבות לקביעת השומה ולדחיית זכאות העוררת לחישוב מס רכישה בהתאם לתקנה 9 ולא להסתפק בנימוק לקוני, דל וחסר. מטרתה העיקרית של חובת ההנמקה היא להעניק לאזרח בסיס להעמיד את ההחלטה לביקורת.
5. תקנה 9 קובעת את שיעור מס הרכישה שיחול על מוסד ציבורי במקרה בו המקרקעין משמשים או ישמשו את המוסד הציבורי במישרין. סעיף 61(ב) לחוק קובע את החבות במס שבח של מוסד ציבורי, בהתחשב בשאלה, האם המקרקעין שימשו את המוסד במישרין ובאיזה היקף ובהתחשב בזמן שהמקרקעין היו בידי המוסד. העוררת ציינה, כי מרבית ההתייחסות בקובץ הפרשנות ובפסיקה בסוגיית השימוש במישרין עוסקת בשאלת החבות במס שבח לפי סעיף 61 והיא סבורה, כי לאור זהות המונחים והמבחנים בתחום וההקשר, הרי שניתן להסתמך על האסמכתאות בנוגע לסעיף 61 לחוק.
6. הדגש הוא על כך שהשימוש נעשה למטרות הישירות שלשמן הוקם המוסד הציבורי. ככל הנראה, עניין השימוש במישרין ביחס למעונות סטודנטים לא הגיע לבחינה בפני בתי המשפט וניתן להניח, כי זאת בשל העובדה שהעניין לא היה שנוי במחלוקת. עם זאת, בפני בתי המשפט נבחנו מספר מקרים שדנו בסוגיית השימוש במישרין על ידי מורים/מרצים/סגל להבדיל מסטודנטים ונקבע, כי שימוש בדירות שנרכשו על ידי המוסד האקדמי לשימוש חברי סגל לא מהווה שימוש במישרין. בפסקי הדין האמורים ניתן למצוא חיזוק לעמדת העוררת לפיה דין שימוש על ידי סטודנטים/תלמידי ישיבה שונה מדין שימוש על ידי מרצים ואנשי סגל. כאשר הדירות משמשות את סגל המוסד, הרי שאין מדובר בשימוש במישרין אולם כאשר מדובר בדירות המשמשות למגורי תלמידים, הרי שמדובר בשימוש במישרין על ידי המוסד. ההבדל המהותי נעוץ בכך ששימוש בדירת מוסד ציבורי על ידי איש סגל הוא חלק מתנאי העסקתו ללא קשר למטרות המוסד הציבורי בעוד שמגורי תלמיד הם דבר הנצרך לטובת קידום מטרות המוסד הציבורי.
7. בענייננו, השימוש של תלמיד ישיבה נשוי (להלן: "אברך") בדירה שרכשה העוררת למטרה זו מהווה שימוש במישרין על ידי העוררת בהתאם למטרותיה ומזכה אותה בהקלה במס רכישה לפי תקנה 9. מסקנה זו עולה מעמדת המשיב עצמו במקרים דומים. בהתאם לתקנון



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1 העמותה, מטרתה היא, בין היתר, להקים בקרית שמונה ישיבת הסדר שתחזק את העיר
2 והגבול בכוח הנמצא בכוננות ביטחונית ודינמית רוחנית. נקבעו פעולותיה לטובת הגשמת
3 המטרות וביניהן לקנות, לשכור או לרכוש בדרך אחרת נכסי דלא נידי ונכסי דנידי
4 הדרושים למטרות העמותה. הישיבה מונה כ- 230 תלמידים שמגיעים מכל קצוות הארץ
5 במטרה ללמוד, לסייע ולתרום לקהילה ולעיר קריית שמונה, בהתאם למטרות העמותה.
6 כדי להקים ישיבת הסדר בעיר, זקוקה הישיבה למבני מגורים רבים לטובת מגורי
7 התלמידים. כלל תלמידי הישיבה מתגוררים בפנימיות הישיבה ואילו אברכים לא יכולים
8 להתגורר בפנימיות משותפות עם תלמידים נוספים ולכן הישיבה מאפשרת להם להתגורר
9 בדירה שבעלותה. אין מקום להפלות בין אברך לבין תלמיד שאינו נשוי. כשם שרכישת
10 מבנים על ידי העוררת לצורך שימוש בהם על ידי התלמידים הלא נשואים נחשב לשימוש
11 במישרין וזיכה אותה בהקלת מס רכישה למוסד ציבורי כך גם השימוש בדירות שרכשה
12 לצורך שיכון אברכים צריך לזכותה באותה הקלה. אין בין שני המקרים האמורים כל שוני
13 רלוונטי המצדיק הבחנה ביניהם.
14
15 8. כמו כן, מטרות הישיבה כוללות גם הקמת מוסדות תורניים ועיצוב תלמידי חכמים
16 המקדשים שם שמיים במעשיהם. הישיבה שמה דגש על החינוך לחיי תורה וערכים
17 בפריפריה תוך השתלבות מעשית ויומיומית בקהילה וכן, לחינוך תלמידיה להקמת בית
18 ומשפחה התורמים לקהילה ומהווים חלק ממנה. תלמידי הישיבה מבקרים תדיר את
19 חבריהם הנשואים כדי לראות את אורח חיי המשפחה היהודית דתית התורמת ומעורבת
20 בחברה בה היא חיה.
21
22 9. הדירה משמשת את תלמידי הישיבה ומשמשת להגשמת מטרות הישיבה. מדובר בעניין
23 שונה בתכלית ממקרה בו דירת מוסד משמשת חבר סגל. יש לקבוע, כי שימוש בדירה למגורי
24 אברכים מהווה שימוש פיזי ישיר לצורכי המוסד הציבורי ולהגשמת מטרותיו.
25

טענות המשיב

- 26
27 10. תקנה 9 מאפשרת מתן הקלה אם שוכנע המנהל, כי המקרקעין משמשים או ישמשו בעתיד
28 את המוסד במישרין בלבד. המשיב לא שוכנע, כי רכישת דירת המגורים לשימוש ולשיכון
29 אברך עונה על הגדרת תקנה 9 כשימוש ישיר ולתועלתה הישירה של העוררת ובשל בכך
30 נשללה ההטבה מכוח תקנה זו. בשומה שקבע המשיב ובתשובתו להשגה הוא גילה דעתו
31 לפיה רכישת דירת מגורים שנועדה לשימוש של אברך אינה שימוש במישרין על ידי
32 הישיבה. האברך נמצא רוב היום בישיבה עצמה ומי שמשתמש בדירה היא משפחת האברך,
33 שאינה חלק מהישיבה. פעולה זו לא מהווה שימוש בידי הישיבה. התועלת שצומחת לישיבה



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1 היא עקיפה בלבד, בכך שהאברך לא נדרש לחפש בעצמו דירה בסמוך למקום לימודיו.
2 מרבית האברכים מוצאים מקומות מגורים בעצמם ולא תלויים בשירותי הישיבה ותמוהה
3 טענת הישיבה לפיה רכישת דירת מגורים לאברכים היא חלק ממטרותיה.
4
5 11. רכישת הדירה אינה במתחם הישיבה עצמו בו יש מגורים לתלמידים הרווקים בלבד. משכך,
6 אין כל פיקוח על שימוש האברך בדירה ובידו להשתמש בה כראות עיניו. כך לדוגמא, בידו
7 לסבלט את הדירה בחופשות וכדומה. לישיבה אין יכולת או אמצעים לפקח על מעשי
8 האברך ומשפחתו, והאברך נוהג בדירה מנהג בעלים.
9
10 12. לא ניתן להשוות בין מגורי סטודנטים לשימוש בדירת המגורים בענייננו. סטודנט הוא
11 תלמיד שזמן לימודו קצר יחסית, מוגבל וידוע מראש. מנגד, אברך למד בישיבה, לפעמים
12 מספר שנים, בתור תלמיד שאינו נשוי ולאחר נישואיו הוא מתעתד להמשיך בלימודיו
13 בישיבה לעוד מספר שנים ללא הגבלה או זמן ידוע. כמו כן, מגורי סטודנטים מפקחים על
14 ידי המוסד האקדמאי בו הם נמצאים במתחם אחד ולא מפוזרים בדומה לנכס מושא הערר
15 במקום מרוחק ומנותק לחלוטין ממתחם הישיבה. זאת ועוד, אין בידי סטודנט לעשות
16 במגורי הסטודנט פעולות שבידי אברך לעשות בדירה שניתנה לו כגון אירוח, סבלט וכדומה.
17
18 13. הישיבה רכשה בעבר מקרקעין לשימוש דומה וביקשה את החלת התקנה אף במקרה
19 האמור ולאחר שהתבקשה להשלים פרטים לגבי העסקה ולא עשתה כן שומתה נדחתה
20 בשלב א' ובשלב ההשגה. העוררת לא הגישה ערר ומס הרכישה שולם במלואו. יש באמור
21 כדי לחזק את ידיעתה, כי הרכישה אינה שימוש במישרין אצלה וכפועל יוצא יש בכך כדי
22 להוות חיזוק לעמדת המשיב.
23
24 14. החלטת המשיב התקבלה לאחר שהתקיים דיון בהשגה וניתנה לבא כוח העוררת הזדמנות
25 לטעון בעל פה. למתן ההחלטה בהשגה קדם דין ודברים בין מייצג העוררת לבין גורמים
26 נוגעים בדבר אצל המשיב. מהנוסח המתומצת של ההחלטה בהשגה עולה נימוק ברור
27 וענייני שעומד בבסיס ההחלטה. המשיב פעל בהתאם להוראות החוק והחלטתו בדין יסודה.
28
29 **הראיות**
30 15. מטעם העוררת הוגש תצהיר עדות ראשית של מר אליאב סמואל (להלן: "סמואלי")- מנהל
31 הישיבה. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של מר אהוד עוקבי (להלן: "עוקבי")-
32 מנהל תחום (רכז בכיר) במסמ"ק טבריה. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם.
33 הצדדים סיכמו טענותיהם בעל פה.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

1

2

דין ומסקנות

3 16. האם יש הצדקה להתערב בהחלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת בנוגע לשומת מס
4 רכישה שהוצאה לה. זו המחלוקת בה דרושה הכרעת הוועדה במסגרת הערר שבכותרת.

5

6 17. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם העוררת זכאית להטבה הקבועה בתקנה 9 לתקנות
7 אם לאו.

8

9 18. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפני מצאתי וכך אמליץ לחבריי, כי
10 דין הערר להידחות, מהנימוקים שיפורטו להלן.

11

12 19. בתקנה 9 לתקנות נקבע, כי "מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 61(ד) לחוק יהיה חייב במס
13 רכישה בשיעור של 0.5% לגבי מכירת זכות במקרקעין אם שוכנע המנהל, כי המקרקעין
14 משמשים או ישמשו בעתיד את המוסד במישרין בלבד. סעיף 61(ד) לחוק מגדיר מוסדות
15 ציבור כ"מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה
16 ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לעניין זה על ידי שר האוצר
17 באישור וועדת הכספים של הכנסת".

18

19 20. במקרה שלפני, מדובר בדירה אשר רכשה העוררת ומשמשת, לטענתה, למגורי אברך ובני
20 משפחתו. המשיב מצא, כי העוררת אינה זכאית להטבה המבוקשת מאחר ולא שוכנע, כי
21 הדירה משמשת את העוררת **במישרין בלבד**.

22

23 21. מי שטוען, כי הוא זכאי לפטור או הקלה במס עליו הנטל להוכיח, כי הוא עומד בתנאים
24 למתן הפטור או ההקלה הנטענים (ע"א 43/87 **שרלוטה שניאור נ' מנהל מס שבח**
25 **מקרקעין, אזור המרכז פ"ד מה(1), 300 ו- ע"א 3174/96 אברהם סובאג נ' מנהל מס שבח**
26 **מקרקעין פ"ד נג(2) 106**).

27

28 22. בספרו ציין נמדר, כי הפטור הניתן למוסדות ציבור, בדומה לכל פטור אחר, משמש כחריג
29 לכלל לפיו יש להטיל את המס על כלל הנישומים בצורה שוויונית. מהסיבה האמורה חל
30 הכלל לפיו נטל הראיה להוכחת קיומו של הפטור ממס מוטל על כתפי הטוען. נמדר הוסיף,
31 כי כל ספק בהוכחת זכאותו של הנישום יגרום לאי מתן הפטור (אהרן נמדר, **מס שבח**
32 **מקרקעין**, חלק רביעי, פטורים אחרים (מהד' שביעית, 2012), 55-56).

33



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

23. בענייננו, על העוררת מוטל הנטל להוכיח, כי השימוש בדירה מושא הערר הוא שימוש במישרין על ידה בלבד כך שהיא זכאית להטבה המבוקשת (ו"ע (מינהליים י-ם) 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים). העוררת לא הרימה את הנטל האמור המוטל על כתפיה ולמעשה לא הציגה דבר שיש בו כדי לתמוך בטענתה לפיה השימוש בדירה הוא בגדר שימוש במישרין על ידה, כך שהיא זכאית להטבה הקבועה בתקנה 9 לתקנות.
24. בע"א 527/69 טכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד כד (1) 554 ציין בית המשפט העליון, כי המילה "במישרין" לא מוגדרת בחוק והיא אף אינה ביטוי משפטי טכני. לפיכך, בהתאם לעקרונות פרשנות מקובלים, יש לייחס לה את המובן המקובל והרגיל בפי הבריות ויש לבחון כל מקרה לגופו על פי מהותו ונסיבותיו. אציין, כי במקרה האמור מדובר היה בהעמדת דירה לשימוש של פרופ' מהטכניון ונקבע, כי הדירה לא שימשה את המוסד במישרין, אף אם היא משמשת את מטרותיו במישרין או בעקיפין. נקבע, כי העמדת דירה על ידי המוסד לאחד מעובדיו אינה אלא מתן תוספת הנאה בעין לעובד כחלק מתנאי העסקתו כשהדבר בא להבטיח או לסייע בהעסקת העובד ורק במובן זה הוא משרת את המוסד. נקבע, כי הדירה שימשה במישרין רק את מי שגר בה בעוד שאת המוסד היא שימשה בעקיפין או בעקיפי עקיפין.
25. בו"ע (מינהליים י-ם) 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים ציין בית המשפט, כי מהשימוש נהנו עובדי העוררת במישרין בפן האישי, שלא כחלק אינטגרלי מעבודתם אצל העוררת, בזמנם הפנוי, ואילו העוררת נהנתה מכך רק בעקיפין. בנסיבות אלו נקבע, כי אין מדובר בשימוש במישרין על ידי העוררת והיא אינה זכאית להטבת המס.
26. אכן, בענייננו, הטענה היא, כי בדירה התגוררו אברך אשר לומד בישיבה ובני משפחתו ולא מי מעובדי הסגל של העוררת. סמואל העיד, כי אין לאברך מטלות אחרות שהוא מקבל והוא אינו מלמד (עמ' 3 ש' 33-36). עוד העיד, כי אנשי הסגל לא גרים במעונות אלא בבתים בעיר שהם קונים לעצמם (עמ' 4 ש' 1-2). עם זאת, סבורני, כי יש ממש בטענת המשיב לעניין קיומם של מאפיינים דומים. הקביעות בעניין הטכניון לעניין שימוש במישרין של מי שהתגורר בדירה והקביעה לפיה שימוש של המוסד היה בעקיפין בלבד רלוונטיות לענייננו. הדירה בה התגורר האברך שימשה במישרין אותו ואת משפחתו כאשר השימוש של העוררת הוא שימוש בעקיפין, בכך שהיא מסייעת לאברכים הלומדים אצלה בדרך של אספקת מקום מגורים בסמוך יחסית לישיבה במקום שישכרו בעצמם דירה למגוריהם, דבר אשר עשוי להשפיע על לשאלת לימודיהם במקום.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1
2 27. במסגרת כתב התשובה ציין המשיב, כי הדירה אינה במתחם הישיבה ומשכך, אין כל פיקוח
3 על שימוש האברך בה והוא נוהג בה מנהג בעלים.
4
5 28. בעמ"ש (מחוזי חיפה) 2133/01 **כפר ילדים ונוער אהבה אגודה לטובת הכלל נ' מנהל מס**
6 **שבח חיפה** עלתה השאלה האם מדובר היה בדירה בשימוש המוסד במישרין אם לאו. שם
7 מדובר היה בדירה שהועמדה לשימוש של מדריך במוסד. בית המשפט ציין, בין היתר, כי
8 **מדובר בדירה אשר נמצאת מחוץ לתחומי המוסד**, כבענייננו. בית המשפט מצא לציין, כי
9 בין תחום המוסד והדירה חוצים בתים פרטיים כשהמרחק ביניהם הוא כ – 80 מטרים.
10 נקבע, כי הדירה משמשת את המוסד בעקיפין. זאת, על אף הטענה, לפיה במקרה של כוננות
11 היה על המדריך המתגורר בדירה להיות זמין להקפצה במקרה הצורך. בית המשפט קבע,
12 **כי הדירה שימשה במישרין רק את המדריך ומשפחתו שגרו בדירה וכי את המוסד**
13 **שימשה הדירה בעקיפין.**
14
15 29. אציין, כי סמואל העיד, כי יש לישיבה מתחם בו יש מעונות ויש מתחמים חיצוניים.
16 לטענתו, יש מתחם סמוך לישיבה. סמואל נשאל האם הדירה נמצאת במתחם של הישיבה
17 והשיב, **כי היא נמצאת ברחוב שבו יש כמה דירות של הישיבה ושם גרים רק תלמידים**
18 **נשואים (עמ' 2 ש' 18-27).**
19
20 30. בעדותו עוקבי נשאל, האם אחד מהנדבכים בהחלטה הוא זה שהדירה לא מצויה במתחם
21 הישיבה והשיב, כי זה משפיע על דעתו. עוקבי טען, כי זה היכולת של הפיקוח או היכולת
22 של הנאה מהנכס יותר לאברך. עוקבי הוסיף, כי בהפעלת שיקול הדעת של המנהל זה היה
23 הנושא העיקרי (עמ' 6 ש' 6-8).
24
25 31. עוקבי, הופנה לסעיף 11 לתצהירו במסגרתו טען, כי אברך יכול לבחור להשתמש בדירה
26 כראות עיניו ונשאל האם בדק את זה. בתגובה טען, כי מס רכישה הוא הווה וצופה עתיד
27 ולא משהו של עבר. לטענתו, מכיוון שלא הוכח אחרת הוא צריך להפעיל את שיקול דעתו
28 **ויש להניח את דעתו וזה לא קרה.** עוקבי טען, כי יצאו מתוך נקודת הנחה שהאברך יכול
29 לעשות זאת מכיוון שזה לא בתוך הקמפוס, זה מרוחק, יכולת הביקורת בשעות מסוימות
30 היא בלתי אפשרית, אם יש ילדים הם יכולים לארח ולעשות מסיבות יומולדת ועוד דברים.
31 עוקבי טען, כי זו היכולת של המשיב בהנחת שיקול הדעת, כי המנהל פועל על פי שיקול
32 דעת. עוקבי הוסיף, כי הוא לא תמיד פועל על פי ראיות. עוקבי ציין, כי נאמר כבר, כי רשות
33 המיסים לא יכולה להעמיד פקח על כל חנות או על כל נכס נדליין. לטענתו, הרשות מפעילה
34 שיקול דעת (עמ' 5 ש' 19-28).



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1
2 32. עוקבי העיד, כי לא בדק האם קיים מנגנון פיקוח (עמ' 5 ש' 29-30). הוא ציין, כי טענתו לפיה
3 האברך יכול לסבלט את דירתו נטענה מתוך הנחה. עוקבי נשאל האם יופתע במידה שיאמרו
4 לו שאסור לאברך לסבלט את הדירה והשיב, כי יכול להיות שיופתע אם יגידו שאסור וזה
5 יהיה רשום. לטענתו, **מעולם לא הראו לו את זה** והוא שמע את הטענה הזו לראשונה וזה
6 לא עולה מהפרוטוקולים שראה. עוקבי הוסיף, כי יש הבדל בין אסור לבין מה שקורה בפועל
7 וכי גם את זה לוקחים בחשבון. עוקבי שב וטען, כי **מעולם לא ראה שאסור וזה לא הובא**
8 **בפניו** (עמ' 5 ש' 31-35, עמ' 6 ש' 1-2). עוקבי נשאל, האם ככל שהיה רואה שקיים מנגנון
9 פיקוח האם זה היה בסדר והדירה הייתה לשימוש במישרין והשיב, כי אולי. עוקבי טען, כי
10 זה עוד נדבך במה שצריך להראות לו ולהניח את דעתו ולא דווקא משהו שסוגר את הגולל
11 הזה שמקבל את טענת העוררת (עמ' 6 ש' 3-5). עוקבי נשאל, האם במידה שהיו מראים לו
12 שיש פיקוח על הדירה, שאי אפשר לסבלט ויש חוזה כזה וניתן לשלוט בשימוש בדירה, האם
13 זה היה מניח את דעתו והשיב, כי לא בטוח. הוא טען, כי לדעתו מנגנון הפיקוח לא יכול
14 להיות מוחלט והישיבה לא יכולה לשים שומר קבוע כדי לבדוק מה קורה בדירה. עוקבי
15 נשאל, האם למעשה הוא לא מאמין שיכול להיות פיקוח כזה והשיב, כי לא אמר את זה וכי
16 אולי זה היה עוזר לו לתת החלטה אחרת (עמ' 6 ש' 9-14).
17
18 33. פסק הדין בו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 1339/02 **שוחרי "מורשת יעקב" נ' מס שבח רחובות**
19 התייחס למקרה שבו העוררת רכשה דירות בהן התגוררו רבנים שעבדו אצלה ובני
20 משפחותיהם. בית המשפט מצא, כי הרבנים-המורים שקיבלו מהעוררת אפשרות לגור
21 בדירות השייכות לה, הם מעין "שוכרים". נקבע, כי המגורים שלהם ושל בני משפחותיהם
22 בדירות האמורות לא יכולים להיחשב כשימוש במישרין של העוררת בדירות אלו. נקבע, כי
23 ניתן, אולי, לומר כי צמחה לעוררת הנאה עקיפה מהדירות אולם הנאה עקיפה כזו אינה
24 מספקת על פי החוק והתקנות כדי שתיתן הנחה ממש. נקבע, כי שימוש במישרין, חייב
25 להיות פשוטו כמשמעו. בית המשפט ציין, כי אם למשל היו הדירות משמשות ככיתות לימוד
26 לתלמידי העוררת, כי אז ניתן היה לומר שהן משמשות ישירות את העוררת ומטרותיה.
27 נקבע, כי **לא כך הדבר כאשר הן משמשות למגורים של מורי העוררת, ולא לאלה בלבד,**
28 **אלא גם לבני משפחותיהם.** בית המשפט מצא, כי הדירות מושא הערר שלפניו לא משמשות
29 במישרין את העוררת אלא רק את המורים ובני משפחותיהם הגרים בהן. נקבע, כי **הדירות**
30 **שימשו במישרין את אלה הגרים בהן ולא את העוררת, אף כי העוררת נהנית בעקיפין על**
31 **ידי דרך השימוש בהן.**
32
33 34. סמואל העיד, כי התלמיד שגר בדירה גר בה בשכירות לפני הרכישה והמשיך לגור בה אחרי
34 הרכישה (עמ' 3 ש' 1). סמואל נשאל, האם התלמיד שגר בדירה משלם שכירות והשיב, כי



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1 מורידים לו מהמלגה שהוא מקבל מהישיבה עבור השכירות כך שהוא מקבל פחות כסף
2 (עמ' 3 ש' 2-7). סמואל העיד, כי האברך מקבל קצבה 1,500 ₪ ומזה מורידים לו 500 ₪
3 עבור שכר דירה (עמ' 4 ש' 5-6). סבורני, כי עדות זו עולה עם הקביעה בעניין שוחרי מורשת
4 יעקב, לפיה ניתן לראות במתגוררים בדירה כמעין שוכרים וכי השימוש במישרין הוא של
5 המתגוררים בדירה בלבד.
6
7 35. כאמור, בענייננו מדובר באברכים. קרי, תלמידים נשואים. במסגרת כתב התשובה טען
8 המשיב, כי עיקר השימוש בדירה נעשה על ידי משפחת האברך אשר אינה חלק מהישיבה,
9 שכן, האברך נמצא רוב היום בישיבה בעוד שאשתו וילדיו נמצאים בדירה ועושים בה
10 שימוש. לטענתו, מי שמפיק הנאה זה לא רק האברך שמקבל קצבה מהישיבה אלא גם
11 משפחתו שעושה שימוש בדירה בשעות שהוא לא נמצא בה.
12
13 36. עוקבי נשאל בעדותו האם משפחת התלמיד 'מפריעה' לקבל את הפטור והשיב בחיוב. הוא
14 טען, כי זה השפיע על דעת המשיב מאחר והנכס משמש גם את משפחתו של התלמיד ולא
15 רק את התלמיד וכי הילדים או האישה הם לא חלק מהמנגנון של המוסד הציבורי. עוקבי
16 נשאל, האם במידה שלא היו ילדים האם זה היה מניח את דעתו והשיב, כי עדיין יש אישה
17 ויש סבירות שיהיו ילדים ואנו צופים פני עתיד (עמ' 7 ש' 12-16). עוקבי נשאל, האם במקרה
18 שבו סטודנט שלומד במוסד אקדמי וגר במעונות עם אשתו וילדיו האם היה נותן את
19 ההקלה והשיב, כי זה תלוי. עוקבי הוסיף, כי סביר להניח שאם המקרה דומה אז לא.
20 לטענתו, **אם זה מרוחק ואותם נימוקים של יכולת פיקוח, של הנאה גוברת ושהאישה לא**
21 **סטודנטית אז לא.** הוא הוסיף, כי הוא לא נוטה לעשות איפה ואיפה (עמ' 7 ש' 17-20). עוקבי
22 העיד, כי ידוע לו שבמוסדות אקדמאיים מתגוררות משפחות בקמפוסים וכאשר נשאל האם
23 במקרה שרק אחד מבני הזוג לומד במוסד האם זה נחשב שימוש במישרין הוא השיב, כי
24 **אם המאפיינים דומים למקרה שלנו לא היה מאשר** (עמ' 7 ש' 21-24).
25
26 37. עוקבי נשאל האם הוא חושב שסטודנט שגר במעונות טובת הנאתו לא גוברת על טובת
27 המוסד והשיב, כי לדעתו הסטודנט משלם שכר לימוד בדיוק כמו שמשלמים בכל פנימייה
28 אז להגיד שכאילו גם כל הפנימיות והקמפוסים הם לא שימוש במישרין של אותו מוסד
29 אקדמאי אז **הם הבדילו בין קמפוסים שלומדים לבין דירות שפרוסות ברחבי הערים**
30 ושונותים אותן לתלמיד אברך, על אחת כמה וכמה שהוא נשוי ושאוּלי אף יש לו ילדים
31 וששוב הפיקוח, היכולת, ההנאה של מי גוברת- שם הפעילו את שיקול הדעת (עמ' 7 ש' 29-
32 35).
33



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

1 38. עדותו של עוקבי, לפיה העובדה שגם משפחתו של האברך מתגוררת בדירה, יחד עם
2 מאפיינים נוספים וביניהם עניין המרחק ויכולת הפיקוח משליכים על החלטת המשיב,
3 סבירה והגיונית בעיניי. ברי, כי אין באמור כדי ללמד בהכרח, כי מגורי משפחות במעונות
4 יחשבו כשימוש בעקיפין של מקום הלימוד ויש לבחון את מכלול הנסיבות בכל מקרה לגופו,
5 כפי שעולה גם מעדותו של עוקבי. בעניין זה אפנה גם לאמור בכתב התשובה במסגרתו טען
6 המשיב, כי מגורי סטודנטים מפוקחים על ידי המוסד האקדמאי, הם נמצאים במתחם אחד
7 ולא מפוזרים ככס מושא הערר במקום מרוחק ומנותק לגמרי ממתחם הישיבה ואין
8 לסטודנט כל אפשרות לעשות במגורי הסטודנט פעולות אשר האברך יכול ורשאי לעשות
9 בדירה.

10

11 39. עמש (י-ם) 32/89 **אגודת שוחרי האוניברסיטה העברית נ' מס שבח מקרקעין** עסק במקרה
12 בו נחכרה קרקע לצורך הקמת בניין אשר שימש כמעון לסטודנטים. המחלוקת הייתה
13 לעניין מס שבח ושאלת היקף הפטור לו זכאית העוררת שם. בפסק הדין צוין, כי בית
14 המשפט אינו מתבקש לקבוע אם השימוש היה במישרין אם לאו. שכן, המשיב מכיר
15 בשימוש בבניין כמעון סטודנטים שימוש במישרין. במקרה האמור השאלה הייתה לגבי
16 תקופת ההכנה והאם היא בגדר שימוש. העוררת במקרה שלפני מבקשת ללמוד מעמדת
17 המשיב שם, לפיה מעון סטודנטים מהווה שימוש במישרין של המוסד, ומבקשת ללמוד
18 ממנה לענייננו. סבורני, כי אין לקבל עמדה זו. הכרה במעונות סטודנטים כשימוש במישרין
19 אין בה כדי ללמד בהכרח, כי אף במקרה בו עסקינן, כאשר מדובר בדירה שאינה חלק
20 ממבנה מעונות, אינה בתחום הישיבה והיא משמשת את האברך ומשפחתו, מדובר בשימוש
21 במישרין של הישיבה. מצאתי, כי העוררת מבקשת ללמוד ממקרה שונה מהותית מהמקרה
22 בו עסקינן. סבורני, כי אין לגזור בין המקרים גזירה שווה.

23

24 40. במסגרת כתב התשובה טען המשיב, בין היתר, כי לא ניתן להשוות בין מגורי סטודנטים
25 לבין השימוש בדירה בענייננו. המשיב ציין, כי סטודנט בהגדרתו הוא תלמיד שזמן לימודו
26 קצר יחסית, מוגבל וידוע בעוד שאברך כבר למד בישיבה לפעמים מספר שנים טרם נישואיו
27 ולאחר נישואיו הוא מתעתד להמשיך וללמוד לעוד מספר שנים ללא הגבלה או זמן ידוע.

28

29 41. זאת ועוד, קיים הבדל מהותי בין הדירה בה עסקינן ליחידות דיור במתחם מעונות
30 לסטודנטים. הדירות במתחם משמשות רק לסטודנטים ולא ניתן להשכירן בשוק החופשי
31 למי שאינו סטודנט ויחידות הדיור במתחם אינן סחירות ולא ניתן למכור אותן בשוק
32 החופשי, לעומת דירת מגורים בעיר. כפי שהעיד עוקבי, תשלום מס רכישה בעת רכישת
33 הדירה נעשה באופן חד פעמי וצופה פני עתיד. בנסיבות אלו, על העוררת לעמוד בנטל



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1 להראות במועד הרכישה, כי הדירה תשמש אותה במישרין בלבד בכל העת בו תהיה הבעלים
2 של הדירה.
3
- 4 42. פסק הדין בו"ע (מחוזי ב"ש) 7098-07-10 **אוניברסיטת בן גוריון נ' מנהל אגף מיסוי**
5 **מקרקעין, אזור באר שבע** התייחס למקרה בו ארבע דירות שרכשה האוניברסיטה שימשו
6 מרצים אורחים מחו"ל. במקרה האמור נקבע, כי העוררת זכאית להטבה הקבועה בתקנה
7 9. זאת, בין היתר, בהתבסס על העובדה שהאורחים, המרצים מחו"ל, אינם עובדים של
8 העוררת והדירות ניתנו להם למגורים קצובים וקצרים.
9
- 10 43. כאמור, אין זה המצב בענייננו. לעניין זה העיד סמואל, כי יש להם הסכם עם האברך וכאשר
11 נשאל האם מוגדרת בו תקופת הלימודים השיב, כי ההסכם נעשה מידי שנה. הוא טען, כי
12 **לא צירף הסכם** משום שלא הבינו שיש צורך (עמ' 3 ש' 12-21). עוד העיד, כי **אין מגבלה**
13 **למספר השנים שהאברך יכול להישאר** וכי זה בהתאם למידת לימודיו בישיבה. סמואל
14 הוסיף, כי 90% מהאברכים הנשואים לא נשארים יותר משנה-שנתיים (עמ' 3 ש' 22-24).
15 טענה זו נטענה בעלמא וממילא אין בה כדי ללמד על מגורי האברך במקרה הספציפי בו
16 עסקינן.
17
- 18 44. הזכאות להטבה הקבועה בתקנה 9 היא במקרה בו שוכנע המנהל, כי המקרקעין משמשים
19 או ישמשו בעתיד את המוסד **במישרין בלבד**. מבחינת השאלה, האם הניחו את דעת המשיב
20 טען עוקבי, כי לפי מה שראה אף פעם לא טענו טענות מיוחדות להוכיח שזה אכן משמש
21 **במישרין**. הוא טען, כי לא ראה שם שהציגו איזה שהם טיעונים מיוחדים להגיד שזה משמש
22 במישרין (עמ' 5 ש' 13-16). עוקבי נשאל האם הרשות מצפה שהעוררת תבין מה עמדתה ומה
23 ישכנע אותה והשיב בחיוב. נטען בפניו, כי הוא מעיד שהוא אינו יודע מה נדרש והשיב, כי
24 הוא יודע בדיוק מה נדרש. לטענתו, זה משא ומתן מקובל ברשות המיסים כשיש חילוקי
25 דעות. עוקבי העיד, כי הצד השני מביא ראיות שהוא יכול להראות ולהניח את דעתו של
26 המנהל. לטענתו, על המייצג להבין שהוא צריך להוכיח ולהניח את דעת המשיב ומעולם לא
27 הראו דבר כזה, מעולם לא הראו הסכם, שאסור. לטענתו, מעיון בתיק הממוחשב עולה, כי
28 **לא הראו כלום**. עוקבי הוסיף, כי זה מקובל גם כשרוצים להניח את דעת המנהל להביא את
29 המסמכים עליהם הוא נשאל כעת (עמ' 6 ש' 15-23).
30
- 31 45. עוקבי נשאל, האם תשלום שכר לימוד על ידי התלמיד של הישיבה ופיקוח של הישיבה על
32 הדירות- כך שלא ניתן לסבלט ואו להעביר לאחר, האם אז הוא או הרשות היו אומרים
33 שזה בדיוק כמו באוניברסיטה והשיב, כי יכול להיות שכן. לטענתו, **כדי לשכנע את המנהל**
34 **צריך דברים מסייעים**. עוד טען, כי עכשיו ב"כ העוררת מעלה דברים שיכול להיות שנדבך



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

- 1 על נדבך על נדבך יכול להיות שאפשר היה לשכנע את המנהל על פי שיקול דעתו. עוקבי
2 הוסיף, כי לפי מה שהיה לפניהם יש הבדל בין דירות שניתנות למשפחות של אברכים לבין
3 קמפוסים רגילים (עמ' 8 ש' 1-7). לטענתו, **הישיבה הייתה צריכה להראות ולשכנע**
4 **במאפייני השימוש כדי להראות שזה עולה כדי שימוש במישרין** (עמ' 8 ש' 8-10).
5
6 46. עוקבי נשאל האם יכול להיות שרק בתוך בית המשפט, הישיבה הבינה מה מפריע לרשות
7 המיסים והשיב כי יכול להיות (עמ' 8 ש' 11-12). הוא נשאל האם יכול להיות שהערר היה
8 מתייטר והשיב כי יכול להיות וכי זה לא מוחלט (עמ' 8 ש' 13-14).
9
10 47. במקרה בו עסקינן **העוררת לא הביאה דבר כדי לתמוך בעמדתה לפיה יש לראות בשימוש**
11 **בדירה משום שימוש במישרין על ידה**. היא לא סיפקה ראיה כלשהי שיש בה כדי לתמוך
12 בעניין זה ובין היתר לא צירפה את ההסכם הנטען בינה לבין האברך כך שניתן היה ללמוד
13 על קיומן של הגבלות כלשהן ואכיפתן. לעניין אי צירוף ההסכם טען סמואל בעדותו, כי עד
14 שהגיעו לדיון לא הבינו את טענת רשות המסים. לטענתו, רשות המסים לא טענה שאין
15 חוזה ומה שנאמר להם זה שאברך הוא אינו תלמיד על כל המשתמע מכך (עמ' 4 ש' 9-13).
16
17 48. אינני מקבלת את טענת העוררת, לפיה היא נמנעה מהצגת מסמכים וראיות רלוונטיים
18 לתמיכה בעמדתה בשל העובדה שלא הבינה את עמדת המשיב. על העוררת להציג כל דבר
19 רלוונטי שיכול לסייע לה כדי לשכנע את המשיב, כי היא זכאית להטבה המבוקשת. הצגת
20 ההסכם בינה לבין האברך היא צעד מתבקש וסביר. לעניין זה אציין, כי אף אם בשלב
21 הדיונים בפני המשיב לא הבינה העוררת, כי עליה להציג את ההסכם בינה לבין האברך הרי
22 שהיה מצופה ממנה להציגו במסגרת ההליך שלפני לאור טענות המשיב לגבי העדר פיקוח
23 על שימוש האברך בדירה והטענה, כי הוא נוהג בה מנהג בעלים ועושה בה כרצונו (סעיפים
24 12 ו- 14 לכתב התשובה ו- מש/1 סעיף 11). אציין, כי בתצהירו התייחס סמואל לטענות
25 בעניין זה וטען, בין היתר, כי אין לתלמיד הנשוי כל זכות פרט לשימוש בתקופת לימודיו
26 בישיבה וכי בוודאי שאסור לו לסבלט את הדירה או להעבירה לשימוש אדם אחר (מע/1
27 סעיף 6). עם זאת, העוררת לא סיפקה ראיה כלשהי לצורך תמיכה בטענה האמורה. אף אם
28 נתקבל טענת העוררת אשר נטענה בסיכומיה ולפיה היא לא ידעה מה מפריע למנהל אשר
29 שלל את ההקלה ולכן לא יכלה להניח את דעתו, הרי **שאין בכך כדי להסביר מדוע לא**
30 **הגישה ראיות רלוונטיות במסגרת ההליך שבכותרת**. העוררת טענה בסיכומיה, כי היא
31 מפקחת תדיר, מנהלת מנגנון פיקוח, בודקת ועורכת חוזים מול התלמידים אשר גרים
32 בדירות האלה. טענות אלו נטענו בעלמא.
33
34

התוצאה



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

1
2 49. לאור כל המפורט לעיל, מצאתי, כי לא נפל פגם המצדיק התערבות בהחלטת המשיב אשר
3 קבע, כי העוררת לא זכאית להטבה הקבועה בסעיף 9 לתקנות לאחר שלא שוכנע, כי
4 המקרקעין משמשים או ישמשו בעתיד את העוררת במישרין בלבד ובשים לב לכך שהעוררת
5 לא טרחה להציג כל ראיה או מסמך רלוונטיים לשם תמיכה בעמדתה. למען הסר ספק
6 אציין, כי אין במטרות העמותה המפורטת בתקנון העמותה (נספח 4 לערר) כדי ללמד, כי
7 השימוש בדירה בה עסקינן הוא שימוש במישרין על ידי העוררת בלבד ואין באמור כדי
8 לסייע לעוררת במקרה שלפני.

9
10 50. בנסיבות אלו, אציע לחברי לדחות את הערר ולחייב את העוררות בהוצאות המשיב בסך
11 20,000 ₪.

12
13 עו"ד יעל פנקס: אני מסכימה

14 מר אבי שרם: אני מסכים

15 הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה כ' השופטת עירית הוד לדחות את הערר ולחייב את
16 העוררת בהוצאות המשיב בסך 20,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם
17 לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

18

אבי שרם
חבר וועדה

יעל פנקס, עו"ד
חברת הוועדה

עירית הוד, שופטת
יו"ר הוועדה

19

20

המזכירות תמציא לצדדים.

21

22

ניתן היום, כ"ח תשרי תשפ"ב, 04 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

23

עירית הוד, שופטת

24





וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 50882-12-19 ישיבת קרית שמונה נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

תיק חיצוני: 0

1

