



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

בפני כב' השופט בדימוס משה רביד
משה יצחקי שמאי מקרקעין
עו"ד ד"ר ליאור דוידאי

העוררים 1. הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים,
תיאופיליוס השלישי
2. ניות קוממיות שותפות מוגבלת

נגד

המשיב מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים

פסק דין

השופט בדימוס משה רביד:

1. ערר על החלטת המשיב שראה בהסכם שנערך בין העוררים, הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים תיאופיליוס השלישי (להלן – הפטריארך) וניות קוממיות שותפות מוגבלת (להלן – ניות או החברה) ביום 10.3.2011 (להלן – ההסכם) עסקה במקרקעין החייבת במס שבח ובמס רכישה. העוררים טוענים, בקצירת האומר, כי מדובר בהסכם לגביה וניהול של החלקות אליהן מתייחס ההסכם (להלן – החלקות או המקרקעין) ורק לגבי חלק קטן מהחלקות – 10% - יש לראות בעסקה במקרקעין. טענה נוספת שהועלתה רק בערר היא כי מדובר בהסכם הלוואה.

רקע עובדתי

2. הפטריארך הנו בעלים של המקרקעין נשוא הערר והוא החכירם לקק"ל ל- 99 שנים במסגרת שלושה חוזי חכירה שנחתמו בשנים 1951-1952.
החוזה החכירה הראשון נחתם ביום 6.11.1951, ותוקפו החל מיום 1.1.1952 עד ליום 31.12.2050. ההסכם השני נחתם ביום 6.11.1951, והוא חל מיום 1.4.1952 עד ליום 31.3.2051. שני החוזים כללו תקופות הארכה שלא נקבע להן מועד לסיומן.
החוזה השלישי נחתם ביום 25.8.1952 ואמור לפקוע ביום 24.8.2052. בחוזה ניתנה אופציה לתקופת שכירות נוספת שלא תעלה על 49 שנים נוספות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

בכל שלושת החוזים ישנה הוראה האומרת כי תקופת הארכה ושיעור דמי השכירות בתקופה זו ייקבעו בהסכמה בין הצדדים, ובהיעדר הסכמה על תקופת הארכה ועל שיעור דמי השכירות, יקבע זאת אדם שימונה על ידי הצדדים, ואם לא יסכימו על זהותו הוא ייקבע על ידי נשיא בית המשפט העליון. בחוזה הראשון נקבעו דמי השכירות עבור התקופה הראשונה בסך 18,600 ל"י; בחוזה השני נקבעו דמי השכירות עבור התקופה הראשונה בסך 31,400 ל"י. דמי השכירות לפי החוזה השלישי עבור התקופה הראשונה עומדים על הסך 24,250 ל"י (מבחינה משפטית הכוונה לתשלום דמי חכירה, כאמור בסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – **חוק המקרקעין**)), שלא היה אז בתוקף). הזכויות שרכשה קק"ל מהפטריארך היא של חכירה לדורות והתשלום שקק"ל חבה לפטריארך הוא, לפי האמור בחוק זה, דמי חכירה).

3. המחלוקת הניטשת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם יש להפריד בין זכויות הניהול והגביה, כלשונן של העוררות, שהוענקו בהסכם, לבין זכויות החכירה, שלטענת העוררות, זכויות אלה מתייחסות רק לחלקות הנקובות בחוזה השלישי, שבו נקבע מועד לתום תקופת האופציה, בניגוד לשני החוזים האחרים שקדמו בזמן לחוזה השלישי.

4. ההוראות הרלבנטיות בהסכם לעניינו: במבוא להסכם, בהואיל השישי, נאמר: "הפטריארך מוכן להחכיר לחברה את הקרקעות ולהעניק לחברה את הזכויות אשר יוענקו לחברה לפי הסכם זה, הכל בכפוף לזכויות הקק"ל בהתאם להסכמי החכירה, וזאת לתקופה ובתנאים אשר יפורטו להלן בהסכם זה (הזכויות לרבות הזכויות בקרקעות אשר הפטריארך יעביר לחברה על פי הסכם זה יקראו להלן גם 'המוחכר'".

בסעיף 2, הגדרת "המוחכר", נאמר: "כל הזכויות המוענקות לחברה לפי הסכם זה". בסעיף 4.6 נאמר:

"ניות נוטלת על עצמה את כל התחייבויות הפטריארכיה הנובעות מהסכמי החכירה, ככל והיו כאלה, ונוטלת על עצמה לשאת בכל חיוב באשר הוא ומכל סוג ומין, שיוטל בתקופת הסכם זה, אך מיום חתימת הסכם זה, על הפטריארכיה, בשל היותה הבעלים של הקרקעות, בכפוף לקבלת מלוא הזכויות והפירות שיצמחו מהקרקעות ותנהג בקרקעות מנהג בעלים עד לתום תקופת הסכם זה..."

בסעיף 5.1 נאמר: "הפטריארך מחכיר בזאת לחברה והחברה חוכרת בזאת מאת הפטריארך את הקרקעות, בכפוף לזכויות הקק"ל בהתאם להסכמי החכירה, וכל זאת בגין כל נכס ונכס במקרקעין – לתקופה שתחל בתום תקופת



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

החכירה או בתום הארכת הסכמי החכירה עם קק"ל, לפי המאוחר מביניהם, ותסתיים ביום 31.1.2.2160...

מבלי לגרוע מכלליות האמור, הזכויות המוענקות לחברה במסגרת הסכם זה הינן לרבות הזכויות המפורטות בסעיף 5 זה, שהחברה תהיה רשאית לממש, ללא צורך בקבלת הסכמת הפטריארך, אך בכפוף לזכויות הקק"ל לפי הסכם החכירה. למען הסר ספק מובהר בזאת כי זכויות החכירה יכנסו לתוקף לגבי כל נכס עם סיום חכירת הקק"ל, כאמור, ואילו הזכויות האחרות המוענקות לחברה בהסכם זה מוענקות מיום חתימת הסכם זה והנן ברות תוקף באופן מיידי...

זכויות החכירה בכל הקרקעות עד לתום תקופת ההסכם, לגבי כל נכס יהיו מיום סיום הסכם החכירה עם קק"ל לגביו, אך בכפוף לזכויות הקק"ל להארכת הסכמי החכירה, ככל שקיימות בהתאם להסכמי החכירה. למען הסר ספק מוסכם כי החברה תהא רשאית להירשם כחוכרת לגבי חלק מהקרקעות בכפוף לזכויותיה של קק"ל והפטריארך יחתום על כל שטר, מסמך ובקשה שיידרש לצורך רישום החברה כחוכרת בקרקעות".

בסעיף 5.2 נאמר:

"כל הזכויות לפעול עד לתום תקופת ההסכם בשמו של הפטריארך בכל הקשור לייזום ו/או פיתוח של הקרקעות, לרבות... להביא לשינויי תכניות מתאר החלות על הקרקעות, להתנגד לתוכניות ו/או לייצג אותו בכל הליך בקשר עם הקרקעות לקבל היתרי הריסה ובניה בקשר לקרקעות, לקבל כל סוג של פיצוי בגין הליכי תכנון ו/או הפקעות שהתנהלו בעבר ו/או יתנהלו מיום חתימת הסכם זה ועד לסיומו, ובלבד שהם חלים על זכויות בקרקעות שהוקנו לחברה לפי הסכם זה, לייצג את הפטריארך בפני כל מוסד ממשלתי, עירוני או אחר בקשר עם הפעולות הנ"ל, על פי שיקול דעתה הבלעדי, הכל הכפוף לאמור בהסכם זה ולזכויות הקק"ל על פי הסכמי החכירה... הפטריארך יחתום על יפוי כוח תכנוני בלתי חוזר לטובת החברה לצורך ביצוע האמור..."

בסעיף 5.3 נאמר:

"לפעול באופן בלעדי בשמו של הפטריארך החל מיום חתימת הסכם זה מול כל צד ג' לרבות הקק"ל בכל הקשור להסכמי החכירה, ובכפוף לאמור בהסכם זה, לעשות בשמו ובמקומו כל פעולה אשר הפטריארך זכאי לעשות בקשר להסכמי החכירה, ומבלי לגרוע מכלליות האמור, לגבות ולקבל דמי חכירה שנתיים ו/או כל דמי חכירה המגיעים לפטריארך בהתאם להסכמי החכירה, לגבות כל חוב מכל סוג שהוא כלפי הפטריארך בגין תקופות העבר בנוגע לקרקעות שנכללו בהסכמי החכירה לרבות חובות בגין דמי חכירה ו/או פיצויים בגין הפרת הסכמי החכירה שנעשו בעבר או שייעשו בעתיד, לנהל משא ומתן בקשר להארכת הסכמי החכירה ולחתום במקומו על הסכמים ו/או מסמכים להארכת החכירה, להחליט כל החלטה לגבי הארכת זכויות הקק"ל ... לגבות ולקבל לזכות החברה מאת הקק"ל ו/או כל גורם אחר מטעם הקק"ל כל תשלום בקשר להארכת הסכם החכירה ו/או בקשר להסכם החכירה ו/או הפרתו ו/או בקשר



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

לכל נכס ונכס מבין הקרקעות, לרבות דמי שימוש ו/או פיצויים בכסף, בעין, בזכויות/או בכל דרך אחרת, והכל בכפוף לזכויות הקק"ל בהסכמי החכירה ועד לתום תקופת ההסכם. למען הסר ספק, מוסכם בזאת, כי החברה הינה הזכאית הבלעדית לקבל כל זכות ו/או כספים ו/או נכסים, בכסף או בשווה כסף, שישולמו על ידי הקק"ל בגין הארכת הסכמי החכירה ו/או בקשר להסכמי החכירה ו/או להפרתם, אף אם אלה יועברו ישירות לפטריארך. הפטריארך מתחייב להעביר לחברה כל זכות ו/או כספים ו/או נכסים, בכסף או בשווה כסף, שישולמו על ידי הקק"ל בגין הארכת הסכמי החכירה ו/או בקשר להסכמי החכירה ו/או להפרתם, וזאת מיד עם קבלתם על ידו. החברה מתחייבת בזאת כי היא לא תאריך את הסכמי החכירה ולא תבטיח לקק"ל אופציות להארכתם, מעבר לתקופת ההסכם."

בסעיף 5.4 נאמר:

"החברה רשאית לבצע כל רישום בכל מוסד, בקשר לזכויות החברה על פי הסכם זה, ככל שאינן סותרות את זכויות הקק"ל לפי הסכמי החכירה".

בסעיף 5.5 נאמר:

"מבלי לגרוע מהאמור לעיל, החברה רשאית לבצע החל ממועד חתימת הסכם זה, כל פעולת רישום בכל מוסד, בכפוף לזכויות הקק"ל לפי הסכמי החכירה, ומבלי לגרוע מכלליות האמור, לרבות רישום הערות אזהרה, חכירות, משכונות, ושעבודים בלשכת רישום המקרקעין, וספרי מינהל מקרקעי ישראל, ברשם המשכונות וכן בכל מקום אחר ובכל דרך, לפי שיקול דעתה הבלעדי של החברה, וכן תהא אז רשאית לשעבד את זכויותיה הרשומות בקרקעות או בחלק או בחלק שבו בוצע הרישום כאמור, לפי העניין, ללא כל הגבלה ולעשות בהן כל עיסקה המוכרת על פי חוק ודין, כל זאת מבלי צורך לקבל את הסכמת הפטריארך ומבלי לשלם על כך לפטריארך כל סכום שהוא, מעבר לתמורה כהגדרתו להלן, אך בכפוף לזכויות הקק"ל בהסכמי החכירה".

בסעיף 5.6 נאמר:

"החל מיום החתימה על הסכם זה, תהא זכאית החברה לנהוג בקרקעות מנהג בעלים, בכפוף לזכויות קק"ל על פי הסכמי החכירה והוראות ההסכם. להפיק פירות ותקבולים, לנקוט בהליכים משפטיים לעשות כל פעולה שבעלים של קרקע רשאי לעשות. להתקשר עם צדדים שלישיים בקשר לקרקעות, לרבות הגשת תביעות ... וקבל תמורה או פיצויים מכל סוג שהוא בגין הפקעות ו/או בקשר לפגיעות תכנוניות שנגרמו בעבר ו/או ייגרמו לזכויות בקרקעות שהוקנו לחברה לפי הסכם זה, לפעול לצורך שינוי מצבן הפיזי ו/או התכנוני של הקרקעות, לעשות כל פעולה מכל מין וסוג שהוא בקשר לקרקעות אשר רשאים בעלים של קרקע לעשות על פי דין, להתקשר בהסכמים עם צדדים שלישיים בקשר לקרקעות, לרבות השכרה ו/או



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

העברה ו/או המחאה ו/או הרשאה וכיו"ב הסכמים, בכפוף לזכויות הקק"ל על פי הסכמי החכירה – והכל בשמה של החברה בעצמה והן בשמו של הפטריארך. מבלי לגרוע מכלליות האמור, תהא החברה זכאית לחדש את הרישום בפנקסי הקרקעות בנוגע לקרקעות, לרשום את הקרקעות בתור בית משותף ולעשות כל פעולה בהתאם לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 לתקן כל מיני רישומים בנוגע לקרקעות, לבקש ולבצע חלוקה, פרצלציה, הפרדה, קומבינציה, איחוד ובדרך כלל כל טרנסקציה ורישום בפנקסי הקרקעות בנוגע לקרקעות. כמו כן תהיה החברה זכאית לתבוע חלוקה, פינוי, חזקה, הסרת עקול, תשלום שכר דירה, דמי חכירה וכל מיני זכויות ושינויים בנוגע לקרקעות, להתנגד לחלוקה, לפרצלציה, הפרדה, שומת מיסים וכל מיני תביעות או דרישות הנוגעות בקרקעות, לוותר על שיעבודים וכל מיני זכויות הנוגעות בקרקעות, להתפשר, לבוא לכל מיני הסכמים, בעניינים הנוגעים לקרקעות. למען הסר ספק, מובהר בזאת, כי זכויות הבעלות הפורמאליות בקרקעות אינן נמכרות בזאת, וכי זכויות החברה בממכר יסתיימו בתום תקופת ההסכם".

בסעיף 5.7 נאמר:

"עם סיום תקופת ההסכם, יוחזרו הקרקעות, על כל הבנוי עליהם והמחוברים שהוקמו ו/או יוקמו עליהם על ידי החברה ו/או על ידי מי מטעמה ... לחזקת הפטריארך ... סעיף זה יחול על הקרקעות ו/או מי מטעמה ביום סיום תקופת ההסכם, אך החברה מתחייבת שסעיף זה יהווה תנאי יסודי ועיקרי בכל התקשרות שלה עם צד ג' שבה היא מעבירה לו את זכויותיה לפי הסכם זה ו/או זכויות כל שהן בקרקעות או בחלק מהן, ככל שהוראות ההסכם זה מאפשרות העברה כזו. במקרה של הארכת החכירה לקק"ל יחולו הוראות הסכמי החכירה לעניין זה".

סעיף 5.9:

"על אף כל האמור בהסכם זה, זכויות החברה ו/או מימושן ו/או הפעלתן יהיו כפופות לתנאים ולמגבלות הבאים:

(א) זכויות הבעלות בקרקעות והבנוי עליהם ו/או מה שיבנה עליהן לרבות כל המחוברים הקיימים עליהן ו/או שיקומו עליהן יישארו בבעלותו הבלעדית והמוחלטת של הפטריארך והחברה מותרת בזה על כל תביעה ו/או טענה בקשר למבנים ו/או המחוברים ו/או מתקנים הקיימים ו/או אשר יוקמו על הקרקעות בתקופת הסכם זה.

(ב) החברה תהא רשאית להסב ו/או להמחות ו/או למכור ו/או לשעבד ו/או להעביר את זכויותיה לפי הסכם זה, כולן או חלקן לצד ג', ללא צורך בהסכמת הפטריארך.

(ג) תנאי הסכמי החכירה ימשיכו לחול על הפטריארך הקק"ל והחברה בכל תקופת הארכת החכירה. כמו כן, תנאי הסכמי החכירה יחולו על החכירה שתקבל החברה לפי הסכם זה לאורך כל תקופת ההסכם, כפוף להוראות הסכם זה.

(ד) הזכות לדמי שכירות שנתית בהתאם להסכמי החכירה מומחית ומועברת בזאת לחברה החל מיום חתימת הסכם זה ועד לתום תקופת ההסכם.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

(ה) לצורך מימוש זכויות החברה על פי הסכם זה יחתום הפטריארך על יפוי כח בלתי חוזר לטובת החברה ... החברה תהא רשאית לעשות שימוש ביפוי כח זה כל אימת שהדבר יידרש, לפי שיקול דעתה, וזאת מבלי לגרוע מהתחייבויות הפטריארך לפי הסכם זה.

(ו) למען הסר ספק, מוסכם בזאת, כי בכל מקרה בו ישולמו ו/או יועברו ו/או יוקנו בכל צורה שהיא לפטריארך כספים ו/או נכסים, בכסף או בשווה כסף, על ידי צדדים שלישיים, בקשר לקרקעות ו/או מכוח פעולות שיבוצעו על ידי החברה על פי הסכם זה החל מיום חתימת הסכם זה ועד לתום תקופת ההסכם – יהיו אלה שייכים לחברה באופן בלעדי. הפטריארך מתחייב להעביר לחברה כספים או נכסים, שיתקבלו אצלו כאמור, וזאת מיד עם קבלתם על ידו.

(ז) החברה תחתום במעמד החתימה על הסכם זה על יפוי כח בלתי חוזר ... המסמיך את באי כח הפטריארך למחוק את הערות האזהרה שיירשמו לפי הסכם זה ובגיננו. השימוש ביפוי כח זה יהיה בכפוף למתן הודעה של 14 ימים מראש לפיה אם לא תתוקן ההפרה תוך 10 ימים מאותו מועד, תימחק הערת האזהרה".

בנספח ג' נאמר:

"החל ממועד כתיבת מסמך זה ועד ליום 31.12.2160 ... מוקנות לניות קוממיות שותפות מוגבלת ... מלוא הזכויות מכל מחזן וסוג שהוא בקרקעות.. בהתאם ובכפוף לאמור בהסכם שנחתם בין הפטריארך לבין החברה ביום 10.3.2011 בעניין הקרקעות לרבות זכויות החכירה בקרקעות עד למועד הקובע, אך למעט בעלות הפורמאליות אשר תיוותר אשר תיוותרנה בידינו ובכפוף לזכויות החכירה של קק"ל בקרקעות ככל שקיימות".

החלטת המשיב

5. לדעת המשיב, בהחלטה הראשונה מיום 1.9.2011, ניות רכשה מהפטריארך זכויות במקרקעין ובתמורה קיבלה ניות מהפטריארך את כספי השכירות של קק"ל, שהפטריארך היה זכאי להם בגין החכרתן לקק"ל של המקרקעין ובכלל לזה חובות העבר. נתון זה ממחיש כי מדובר בהעברת זכויות במקרקעין לטובת ניות.

בהחלטה השנייה, שניתנה בהשגה של העוררים ביום 3.4.2012, חזר המשיב על עמדתו כי מדובר בהסכם חכירה הכפוף לזכויות קק"ל. ההסכם מקנה זכויות נוספות המשקפות הענקת זכות במקרקעין. לאחר החתימה על ההסכם רשאית ניות ליזום פיתוח של המקרקעין, לשנות תכניות מתאר, להתנגד לתכניות, לקבל היתרי הריסה ובניה, לקבל פיצוי בגין הליכי תכנון או הפקעה, לפעול בשם הפטריארך מול כל צד לרבות קק"ל בכל הקשור בהסכמי החכירה, לעשות בשם ובמקום הפטריארך כל פעולה שהוא זכאי לעשות, לגבות דמי חכירה שמגיעים לפטריארך, לרבות חובות עבר, מקק"ל, עיריית ירושלים או כל גוף אחר ולנהל מו"מ להארכת חוזה החכירה. הפטריארך מצידו, התחייב להעביר לניות תשלומים ששולמו על ידי קק"ל. בנוסף, ניות רשאית לבצע רישומים הנוגעים לזכויותיה, ככל שאינן סותרות את זכויות קק"ל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

מיום חתימת ההסכם רשאית ניות לנהוג מנהג בעלים במקרקעין, ככל שאין בכך סתירה לזכויות קק"ל ולהפיק מהמקרקעין פירות ותקבולים.

לפי נספח ג' להסכם, מוקנות לניות מלוא הזכויות מכל מין וסוג שהוא, לרבות זכויות החכירה עד 31.12.2160. ניות תהא זכאית לנהוג במקרקעין מנהג בעלים לכל דבר ועניין, למעט זכויות הבעלות הפורמליות שתיוותרנה בידי הפטריארך, ובכפוף לזכויות החכירה של קק"ל, ככל שהן קיימות. הנספח חוזר על האמור בהסכם בכל הנוגע לזכויות של ניות במקרקעין.

העולה מהמקובץ הוא, כי ההסכם נועד להעביר את זכויות הפטריארך במקרקעין לניות, בכפוף לזכויות קק"ל. אין מדובר רק בהסכם למתן זכויות גבייה, ייזום, בנייה, או הלוואה. ניות היא החוכר הראשי במקרקעין ואילו קק"ל הפכה לחוכר משנה. מכירה זו דומה למכר של מקרקעין בכפוף לזכויות שוכר בנכס. יתר על כן, מדובר בעסקת "נטו" כאשר תשלום כל המיסים מוטל על ניות. ניות גם חויבה בקנס על כך שהצהרתה הוגשה כשומה עצמית, אך המס בגינה לא שולם ולכן אין לראות בהצהרה שומה עצמית.

לאור האמור, מס השבח נקבע לסך 4,959,465 ₪ (קרן), ואילו מס רכישה נקבע לסך 3,814,973 ₪.

תצהירי הצדדים

6. העוררים הגישו תצהיר מטעמם של נעם בן דוד (להלן – בן דוד), נציג בעלי המניות בניות. בתצהירו חוזר בן דוד על הטענות שהועלו בהודעת הערר ומוסיף, כי המהות הכלכלית של ההסכם היא המחאת הזכויות הכספיות שמגיעות לפטריארך מאת קק"ל לידי ניות. בתמורה להמחאת הזכויות תשלם ניות את הסכום הנקוב בהסכם. מעבר לכך אין לניות זכויות במקרקעין בכל תקופת החכירה של קק"ל. הפטריארך, מתוך שיקולים של שמירה על יחסים תקינים עם מוסדות השלטון בישראל, אין לו רצון להתמודד מול קק"ל ולגבות את החובות המגיעים לו ממנה. ניות הציעה לרכוש את חובות קק"ל ואת הזכות לגבות את דמי החכירה השנתיים ממנה.

הסמכויות המוקנות לניות, במסגרת יפויי הכוח שקיבלה מהפטריארך, אין להן ערך כלכלי, כי הסמכויות שהוקנו ביפויי הכוח מצויות בידי קק"ל ולא בידי הפטריארך. לכן, יפויי הכוח אינם מעידים על היקף סמכויותיה של ניות. יפויי הכוח שבנספח ה' להסכם, ניתן לניות רק לצורך הבטחת זכויותיה מול הפטריארך, אם קק"ל לא תממש את הזכות המוקנית לה בהתאם להסכמי החכירה.

7. המשיב הגיש תצהיר של אירנה וולובלסקי, המשמשת ממונה אצל המשיב, ואשר דחתה את הערר שהגישו המשיבים.

לפי האמור בתצהיר רכשה ניות את מלוא הזכויות הכלכליות של העורר ולא רק זכויות ניהול וזכויות גביה עד לשנת 2160. תוכן הזכות הוא חכירה ראשית לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. כל זכויות



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

הפטריארך כבעלים כלפי קק"ל הוקנו לניו. לכן, כל התמורה חייבת במס שבח ומס רכישה. הזכות היחידה שהותיר בידו הפטריארך היא הזכות לשוב ולהיות בעלים מלא בשנת 2160. העובדה כי זכותו של הפטריארך "נכה" בהיותה כפופה לזכויות קק"ל, יורדת רק לשווי המכר ולא לטיב העסקה. כך גם במכירת מקרקעין שיש עליהם עיקול או שיעבוד. ולבסוף, העוררים לא צרפו חוות דעת שמאית לפיה המקרקעין המוחכרים לפי החוזה השלישי מהווים רק 10% מהחלקות, היחס הוא הרבה יותר גבוה.

הטענות המתייחסות לשיקולי הפטריארך שהעניק זכויות לקק"ל כדי להימנע מהצורך להתמודד מול קק"ל ולגבות ממנה את חובות העבר, ולכן הוא הציע לניו לרכוש את חובות העבר והעתיד - לא נטענה בהשגה ולכן אין לשעות אליה.

אשר לתשלום הקנס: ההסכם נחתם ביום 10.3.2011 ואילו העסקה דווחה רק ביום 27.4.2011 ולא תוך 30 יום כמתחייב מסעיף 78(ה) לחוק, כנוסחו אז. מאחר והעוררים לא שילמו את השומה העצמית, המשיב ראה בה הצהרה ולכן חויבו העוררים על אי הצהרה במועד. יצוין כי בטופס המש"ח, בסעיף ג' לחלק ב' נאמר, כי הזכות הנמכרת היא חכירה.

8. המצהירים נחקרו על תצהירים, אך לא הוסיפו דבר מהותי שיש בו לשפוך אור נוסף על טענות הצדדים.

הערת פתיחה

9. לכאורה לא היה מקום לבחון את הראיות שהוגשו בצירוף לסיכומי העוררים, שכן ההלכה היא שאין "להגניב ראיות" במסגרת סיכומי צדדים. ראיות אלה הוגשו ללא נטילת רשות והיה, לכאורה, מקום להתעלם מהן (תקנה 457 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984; תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני וועדות ערר), תשכ"ה-1965; ע"א 226/87 זועבי נ' ניקולא, פ"ד מג(1) 714, 719 (1989)). נספח א' לסיכומים דן בחובות העבר. זה הנספח היחיד שמותר היה לעוררים לצרף לסיכומים, כאמור בהחלטה מיום 18.12.2012, אם כי התגובה הוגשה בחלוף המועד שנקצב לעוררים להגישו (20 יום). ממכתבו של עו"ד אברמן עולה כי לא עלה בידי ניו להמציא אישור על היקף תשלומיה של קק"ל בעבר והסכום שנקבע מבוסס על תחשיב. לא נתחוויר לנו מדוע הפטריארך לא טרח לעיין בספריו ולהמציא לוועדה אישור מדויק על היקף חובותיה של קק"ל, חוב שאותו המחה לניו. קשה להלום שהעוררים ערכו את ההסכם מבלי שבררו קודם לכן כמה חבה קק"ל לפטריארך. זהו סכום, שלשיטת ניו, צריכה להיות לו השפעה על התמורה ששולמה, שכן ממנו אמורה להיגזר התמורה בהסכם. שני הנספחים האחרים הם רישומים על העובדה כי נרשמו שתי הערות אזהרה, כאמור בהסכם. זו עובדה המוסכמת על הצדדים ולכן, כחריג, ניתן לקבל ראיות אלו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

טענות העוררים

10. רק זכויות החכירה שבהסכם הן זכויות במקרקעין, ולכן רק הן ניתנות למיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן החוק). זכויות הגביה והניהול יש להן ערך כלכלי, אך אינן זכויות במקרקעין. אין זכויות אלה זכויות בעלות או חכירה. לפיכך, המנהל שגה כשייחס את מלוא התמורה על פי ההסכם לזכויות החכירה במקרקעין. מהתמורה בהסכם יש לגזור רק את שווי זכויות החכירה שיועברו לידי ניות בשנת 2100, בשטח של 10% משטח המקרקעין שיועברו לניות בשנת 2100 עם תום חוזה החכירה השלישי בין הפטריארך לקק"ל. רק תמורה זו נחשבת לעסקה במקרקעין. רק האחוז הזה מכלל המקרקעין שבהסכם הוא הרכיב החייב במס מהתמורה הכוללת. לגבי חוזה זה יש, כאמור, אופציה להארכתו ב-49 שנים נוספות. מאחר שניות תקבל את זכויות החכירה במקרקעין שהוחכרו לקק"ל במסגרת ההסכם השלישי רק בעוד כ-90 שנה, ערכן הכלכלי של הזכויות הללו הנו נמוך ביותר ולצרכי דיווח שנערך ביום 28.4.11 הוערך סכום זה בסך \$ 500,000. שווי זכויות החכירה של החלקות בהיוון דמי השכירות בשיעור 5% הוא 945,110 ₪. מאחר ויש לשלם מס רק בגין 10% מכלל הזכויות במקרקעין, על ניות לשלם מס שבח ומס רכישה רק בגין הסך של 94,511 ₪.

המשיב שגה כאשר קבע כי שווי העסקה עומד על 76,299,465 ₪, שכן התמורה בהסכם היא עבור כל אגד הזכויות שקיבלה ניות, ובכלל זה זכויות הגביה לעבר ולעתיד, הניהול של המקרקעין וזכויות החכירה. חובות העבר החל משנת 2000, לטענת העוררים, הם בסך 42,520,720 ₪. תזרים התשלומים המהוונים לפי ריבית של 5% עומד על הסך של 76,352,763 ₪.

11. חכירה מצריכה חזקה ייחודית במקרקעין ולניות אין חזקה ייחודית בהם. זכות זו מוקנית לקק"ל במשך כל תקופת החכירה שלה, שכזכור, רובה אינה מוגבלת בזמן. ניות לא תוכל להתחיל בהליכי התכנון מול עיריית ירושלים ללא חתימת המחזיק, שהיא הקרן הקיימת.

זכויות הגביה והניהול שקיבלה ניות הן למעשה המחאת זכות של הפטריארך לניות. חוזי החכירה שבין הפטריארך לבין קק"ל מקנים לאחרונה זכויות רחבות ביותר וכוללות את המקרקעין וכל המחובר אליהם וזכויות הנובעות מהמקרקעין, לרבות זכות השימוש, הריסת מבנים וזכות לתכנון ולבנות עליהם. הזכויות שהוקנו לניות בהסכם כפופות לזכויות החכירה של קק"ל.

קק"ל כבר התחייבה כלפי חוכרי המשנה, במסגרת חוזי חכירה בהם התקשרה לגבי שטחים רבים הנכללים בשני חוזי החכירה הראשונים, לתקופות חכירה מעבר לשנת 2050 ובחלק מהמקרים עד לשנת 2194, מכאן שהאופציה להארכת תקופת החכירה ע"י קק"ל הוא עניין וודאי ולא מוטל בספק.

יש לדחות את טענת המנהל כי על-פי ההסכם ניות הפכה לחוכר ראשי בנכס ואילו קק"ל הפכה לחוכר משני. אין חכירה בין המחכיר – הפטריארך לבין חוכר המשנה – ניות – אלא רק בין החוכר הראשי – קק"ל – לבין חוכר המשנה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

הערת האזהרה שנרשמה כמותה כהערה על הימנעות מעשיית עסקה שנועדה להבטיח שכירות לתקופה הפחותה מ-25 שנה.

12. בפסיקה נקבע בשורה ארוכה של פסקי דין כי לצורך החיוב במס, התוכן הכלכלי של העסקה הוא הקובע ולא הצורה הפורמאלית של ההסכם. המהות הכלכלית של ההסכם היא מתן "הלואה" (המירכאות במקור) מאת ניות לפטריארך, שהחזרתה תתבצע על דרך של החזרים שנתיים בדמות הסבת הזכות לגבות דמי חכירה מהפטריארך לניות, הכוונה לחובות מהעבר ולדמי חכירה עתידיים. בדרך זו מוחזרת ההלוואה שנתנה ניות לפטריארך.

13. אין להטיל קנס על העוררים בגין אי הצהרה במועד, כי הדיווח הוגש במועד. גם לא היה מקום להטיל קנס על הפטריארך על פיגור בתשלום, כי המועד לתשלום טרם הגיע. בהתאם להוראת סעיף 51 לחוק התנאים להתקיימותו יחולו רק בתום שמונה שנים מיום חתימת החוזה. ניות העבירה לפטריארך רק סך של 18,124,000 ₪. לכן, אין לראות בשומה העצמית שהגישו העוררים הצהרה בשל אי תשלום המס שטרם הגיע מועד תשלומו ולכן אין עילה לחייב את העוררים בקנס, בשל איחור בהגשת ההצהרה או האיחור בתשלום המס.

העוררים מודים כי טופס מש"ח הוגש למשיב רק ביום 27.4.2011, 48 ימים לאחר החתימה על ההסכם. יחד עם זאת טוענים העוררים כי טופס המש"ח הוגש במועד הקבוע בחוק וכי לא היה מקום להטיל קנס על הפטריארך כי המועד לתשלום המס טרם הגיע (סעיף 78(ה) לחוק). בעת הגשת ההצהרה טרם התקיימו תנאי סעיף 51 לחוק, כפי שגם צוין במכתב הנלווה, שכן ניות טרם קיבלה חזקה במקרקעין ולא נמסר יפוי הכוח הבלתי חוזר לניות. בנוסף, סעיף 78(ה) לחוק מציין כי רק לעניין האמור בו ובסעיף קטן (ד) יראו שומה עצמית כהצהרה רגילה. כיוון שהסעיף קובע את המועדים בהם על המנהל לשום שומה זמנית או סופית, הרי כל עוד לא שולם המס במועדו יראו את השומה העצמית כהצהרה לעניין המועדים העומדים למנהל לקבוע את שומותיו.

מטרת הקנס הוא להרתיע נישומים מפני אי דיווח על עסקאות, בעוד שבמקרה זה הגישו העוררים דיווח על העסקה ואף שלחו מסמכים נוספים לפי דרישת המשיב שבהם ציינו את כל הפריטים הרלוונטיים.

טענות המשיב

14. לפטריארך נותרה זכות בעלות חלולה, שתוכנה היחיד היא הזכות לשוב ולהיות בעלים באופן מלא בשנת 2160. ניות רכשה את כל זכויות הפטריארך, למעט הבעלות הפורמאלית, בכפוף לזכויות קק"ל. כך נאמר בסעיף 5.6 להסכם: "לנהוג בקרקעות מנהג בעלים, בכפוף לזכויות קק"ל". הזכות שנמכרה לניות שוויה פחות ממכירת בעלות בנכס כשהיא "נקיה". במכירת החלקות שווי המכירה היה נמוך בשל "הנגיסה" של



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

זכות החכירה בשווי הכלכלי של הבעלות. ההסכם הוא החכרה לניות של החלקות. ניות הפכה לחוכרת ראשית וק"ל לחוכרת משנה. על

התכלית הכלכלית של ההסכם, כעולה מקריאת כל סעיפיו, ובמיוחד הסעיפים שצוטטו לעיל, הינה, כי לפטריארך נותרה זכות אחת: לקבל את המקרקעין בשנת 2160. על מהות הזכויות שהועברו ניתן ללמוד מהסעיפים שצוטטו לעיל, ומהנספחים הבאים:

נספח ג', קובע שבפרק הזמן שמיום החתימה על ההסכם ועד לסיומו מוקנות לניות כל הזכויות מכל מין וסוג שהוא בחלקות, ובכלל זה זכויות החכירה, למעט זכויות הבעלות הפורמליות ובכפוף לזכויות החכירה של ק"ל. זכויות אלה כוללות, בין היתר, קבלת היתרי בניה או הריסה, לנהוג בקרקעות מנהג בעלים, להפיק מהמקרקעין פירות ותקבולים, לנקוט בהליכים משפטיים בקשר למקרקעין ככל שזה נוגע להסכם. בנוסף, ניות תפעל באורח בלעדי בשם הפטריארך מול ק"ל כדי לגבות ממנה דמי חכירה או כל תשלום הנוגע לקרקעות או להאריך את חוזה החכירה ולגבות את חובות העבר של ק"ל, עיריית ירושלים או כל גוף אחר החבים לפטריארך בגין החלקות. נספח ד', הוא יפויי כוח לחתום על בקשות או התנגדות להיתר בניה או הריסה, תכנית מתאר, בקשות להקלות, שימוש חורג וכל בקשה לפי חוק התכנון והבניה. נספח ה': יפויי כוח נוטריוני כללי. נספח ז' הדין בסכום התמורה, אופן תשלומה ורישום הערת אזהרה לטובת ניות לפחות על 85% ממספר החלקות ומחיקת הערות אזהרה קודמות. אין רושמים הערת אזהרה אלא לגבי עסקה במקרקעין (סעיפים 6 ו-126 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969).

לכן, אגד הזכויות שרכשה ניות בהסכם, זכויות החכירה, זכויות לניהול ולגביה, הן זכות במקרקעין. זו התכלית הכלכלית של ההסכם - רכישת זכויות במקרקעין, ולכן זו עסקה במקרקעין החייבת במס.

15. החוק הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים וחתר לתפיסה כלכלית של העסקאות. ההסכם נכנס לגדר מכירת "זכות במקרקעין" – מכירת זכות החכירה לניות או זכות "להורות על הענקה" והכוונה לזכות שהוענקה לניות לנהל מו"מ על הארכת חוזה החכירה של ק"ל.

לשון הוראות ההסכם תומכת במסקנה כי מדובר בהסכם לחכירה בין הפטריארך לבין ניות. אין להפריד בין החכרת המקרקעין לבין מתן זכויות לניהול ולגביה בגין החכרת המקרקעין. המדובר בעסקה אחת. אמנם זכות החכירה אינה מאפשרת תפיסת חזקה מיידית, אך היא מאפשרת לניות לנהוג מנהג בעלים ולהפיק רווחים מהמקרקעין, רווחים המגיעים לפטריארך, ואשר מכוח ההסכם לחכירת המקרקעין הוסבו לניות. משל למה הדבר דומה? למי שרכש בעלות בנכס שדר בו דייר מוגן. ברי כי הבעלים לא יתפוס חזקה מיידית במקרקעין אלא לאחר פינוי הדייר המוגן. לכן, הזכויות שרכשה ק"ל מכוח שלושת הסכמי החכירה אינה מאיינת את הזכויות הקנייניות של ניות ואינה הופכת אותן לכאלה שאינן קנייניות. כאשר נמכרה זכות החכירה עם זכויות הניהול והגביה לניות, אזי ניתן לומר כי הן שולבו בזכות החכירה שגם היא נמכרה לניות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

כך גם קובע סעיף 2 לחוק המקרקעין:

"הבעלות במקרקעין היא הזכות להחזיק במקרקעין, להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה בכפוף להגבלות לפי דין או הסכם".

בתוספת להשגה מיום 28.3.2012 נספח א' לתצהיר המשיב), כתבה באת כוח הפטריארך, עו"ד מאיה כרמי, כי שווי המכירה הוא \$20,000. למצהיר מטעם העוררים, נועם בן דוד, לא היה הסבר להצהרה זו (עמ' 10, שורה 15).

בפתח טיוטת המרצת הפתיחה שרוצה ניות להגיש נגד קק"ל נאמר:

.16

"במסגרת תובענה זו עותרת המבקשת, אשר נכנסה בנעלי הפטריארכיה בכל הנוגע לחיובים ולזכויות הנובעים מהסכמי החכירה נשוא התובענה בהתאם להמחאת זכות שניתנה מאת הפטריארכיה ...".

בסעיף 6 לטיוטה נאמר:

"בהסכם מיום 10.3.2011 מכרה הפטריארכיה למבקשת... את מלוא זכויותיה במקרקעין נשוא התובענה (למעט זכות הבעלות) עד ליום 31.12.2160. בנוסף, במסגרת ההסכם המחאה הפטריארכיה למבקשת את זכויותיה מול המשיבה מכוח הסכמי החכירה החל ממועד חתימתם...".

בסעיף 16 לטיוטה נאמר:

"ביום 10.3.2011 רכשה המבקשת מהפטריארכיה את מלוא זכויותיה במקרקעין (למעט זכות הבעלות) עד ליום 31.12.2160. במסגרת העסקה, העביר הפטריארך לידי המבקשת, בין היתר – ומבלי שיש בכך בכדי לפגוע בכלליות העברת הזכויות כאמור – גם את זכויותיו לגביית חובות כספיים מהמשיבה בקשר למקרקעין...".

ולבסוף, בסעיף 33 לטיוטה נאמר:

"... כפועל יוצא מן ההסכם שנחתם ביום 10.3.2011 נכנסה המבקשת בנעלי הפטריארכיה בכל הנוגע לזכויות וחיובים הנוגעים להסכמי החכירה...".

גם טענות אלה של ניות מחזקות את טענת המשיב כי מדובר ברכישה כוללת של זכויות החכירה כבר מיום חתימת ההסכם, ולא בהסכם להמחאת זכויות כספיות, או הסכם הלוואה, כאמור להלן.

אין מדובר בהסכם למתן הלוואה של ניות לפטריארך. אין זה הגיוני כי הפטריארך ייתן יותר ממה שנדרש

.17

בעסקה ללא קבלת תמורה. ברור שהפטריארך מכר את כל זכויותיו בחלקות עד לשנת 2160. אין לקבל את טענת העוררים כי רובו ככולו של ההסכם אינו רלוונטי. לו טענות העוררים היו נכונות היה מקום לנסח את ההסכם אחרת, כהסכם לגביית חובות או המחאת זכויות, ואשר כולל אופציה עתידית לחכירה אם קק"ל לא תחדש את חווי החכירה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

אין בהסכם פיצול בין חכירה לבין הענקת זכויות לגביה ולניהול. גם לא הוצגה חוות דעת שמאית כי החוזה השלישי מתייחס רק ל-10% מהמקרקעין.

18. בטופס המש"ח דיווחו העוררים, כי שווי העסקה החייבת במס הוא 1,783,500 ₪; בהשגה מיום 14.11.2011 נטען (סעיף 4.4.3.2) כי השווי הוא 4,755,818 ₪; בהודעת הערר (סעיף 4.4.2) נאמר כי השווי של רכיב זכויות החכירה הוא 945,110 ₪, כאשר שווי המקרקעין נשוא ההסכם השלישי הוא 94,511 ₪; בתצהיר של נועם בן דוד (סעיף 5.4.15) נאמר כי שווי זכות החכירה בגין החוזה השלישי הוא 89,935 ₪. נועם בן דוד לא ידע לתרץ את הסתירות בעניין זה (עמ' 10, שורות 6-11).

בהשגה שהגישו העוררים (סעיף 5.2) נאמר כי דמי השכירות בחוזה הראשון, עבור התקופה הראשונה, הם 34,540 ל"י; דמי השכירות בגין החוזה השני, עבור התקופה הראשונה, הם 20,460 ל"י; ודמי השכירות עבור התקופה הראשונה בגין החוזה השלישי הם 8,500 ל"י. בתצהיר של נועם בן דוד הסכומים הם שונים, כל שהדבר נוגע לתקופה הראשונה (סעיף 4.3.1): בגין חוזה החכירה הראשון הסכום הנקוב הוא 18,600 ל"י; בגין חוזה השני הסכום הוא 31,400 ל"י; בגין החוזה השלישי הסכום הוא 24,250 ל"י. סכומים אלה נזכרים גם בהודעת הערר.

אין ראייה מה גובה חובות העבר, בהנחה כי יש חובות כאלה. לשיטת העוררים גובה החובות עולה על סכום העסקה. חובות העבר, לגרסת העוררים הם 42,000,000 ₪. דמי החכירה העתידיים הם בסך של כ-70,000,000 ₪. לכך יש להוסיף כי גובה דמי השכירות העתידיים ומשך תקופת הארכה פתוחים למשא ומתן (עדות נועם בן דוד עמ' 10-11).

19. העסקה מושא הערר דווחה ביום 27.4.2011 ולא בתוך 30 יום מיום עריכתה 10.3.2011, כאמור בסעיף 78(ה) לחוק. סעיף 78(ה) לחוק קובע כי הצהרה שהוגשה כשומה עצמית והמס המגיע לא שולם במועד, יראוה כהצהרה שאינה שומה עצמית. לכן חויבו העוררים על אי הצהרה במועד.

אין לקבל את הטענה שבעת הגשת ההצהרה לא היה בידי ניות יפוי כוח נוטריוני בלתי חוזר ולכן המועד לתשלום מס הרכישה צריך להידחות (עמ' 12-13), מפני שמדובר בהרחבת חזית. אירנה וולודרסקי העידה כי לא נדרשה לכך בעת הדיון בהשגה. יחד עם זאת צודק ב"כ העוררים כי משבצת זו לא מולאה במש"ח. בהצהרה המפורטת שצורפה למש"ח לא נאמר כי לא ניתן יפוי כוח (נספח ב') לתצהיר מטעם המשיב מיום 28.4.2011).

דיון

זכות הבעלות וזכות החכירה במקרקעין

20. ניתן להגדיר בעלות כזכות למרב הנאות שניתן להפיק מן הנכס שהוא מושא לבעלות. תכונות המאפיינות בעלות הן: זכות להחזיק בנכס, זכות להשתמש בו, זכות בפירות הנכס, זכות לבנות בנכס בכפוף להגבלות



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

שבחוקי התכנון (ברע"א 2821/95 לוסטיג נ' מייזלס, פ"ד נ(1) 517, 527 (1996)) והזכות לכלות את הנכס. מה שמאפיין את זכות הבעלות הוא הזכות של הבעלים לעשות בנכס ככל העולה על רוחו, זולת מה שנאסר עליו בדין או בהסכם מחייב (סעיף 2 לחוק המקרקעין; ויסמן דיני קניין, בעלות ושיתוף, עמ' 25 (1997) (להלן – ויסמן); ו"ע (ת"א) 44804-11-11 שחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (24.3.2013)). הגבלה נוספת המוטלת על זכות הבעלות במקרקעין היא מכוח סעיף 14 לחוק המקרקעין וסעיף 39 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973 (רע"א 6339/97 רוקר נ' סלומון, פ"ד נה(1) 199 (1999); ע"א 2643/97 גנו נ' בריטיש קולוניאל חברה בע"מ, פ"ד נז(2) 385, 401-402 (2003)). כאמור, הבעלים יכול לצמצם את אגד זכויות הבעלות שבידיו לתקופה קצרה או ארוכה בדרך של השכרת הנכס או החכרתו, למשכן אותו או להעניק בו זיקת הנאה (סעיפים 3, 4, 5, ופרק ז' לחוק). או, כפי שכותב, מיגל מדויטש, בספרו קניין, עמ' 301 (1997) כי –

“זכות הבעלות היא הזכות הקניינית העליונה, בצדק, נמשלה לספוג, שעליו נעוצות סיכות שונות (הזכויות המשניות), כאשר הוצאתה של סיכה נתונה (הקניית זכות משנית כלשהי), גורעת ונוגסת ממנה ומותרת אותה כסכום של יתר הכוחות המשניים”.

(דימוי זהה יש לויסמן, שם, עמ' 28-29).

כאשר זכויות הבעלות מתכווצות מכוח הסכם, גם כאשר מדובר בחכירה לתקופה ארוכה, אין נשללת זכות הבעלות מהבעלים, ומה שנוותר בידיו הוא זכות בעלות ערטילאית וצפייה שבתום תקופת החכירה תוחזר הבעלות המלאה לידיו (ויסמן, שם, עמ' 28). ניתן לומר שאין למעלה מזכות הבעלות וכל הזכויות האחרות נגזרות ממנה (ויסמן, שם, עמ' 29).

אמנם זיקת הנאה, שהיא זכות ליהנות מהנכס ללא קבלת חזקה, אינה מוגבלת לכאורה בזמן מכוח סעיפים 94 ו-96 לחוק המקרקעין, ובכך נוגסת מזכות הבעלות, אך בפועל אין הדבר כך. לפי סעיף 96 לחוק המקרקעין בית משפט רשאי לבטל את הזיקה לפי בקשת צד מעוניין או היועץ המשפטי לממשלה. ואכן, גישת בית המשפט העליון היא לא להנציח זיקת הנאה מכוח השנים או זיקות הנאה בכלל כדי למנוע היווצרות זכויות העלולות להכביד או לשתק את ההתפתחות הכלכלית במקרקעין המשועבדים לזיקת הנאה כל שהיא. לכן, ההיגיון מחייב כי זיקת ההנאה תופקע מקום שהיא אינה משרתת עוד את המטרות לשמן היא הוענקה, וכאשר שוב לא צומחת ממנה תועלת למקרקעין הזכאים (ע"א 700/88 אסטרחאן נ' בן חורין, פ"ד מה(3) 720-747-748 (1991); ע"א 1769/04 אורן נ' כהן, לא פורסם (13.7.2006)). יחד עם זאת, עדיין יכולה להיות זיקת הנאה שלא נקצב לה זמן.

כך גם לגבי דיירות מוגנת. אמנם דיירות מוגנת אינה זכות קניינית, אך גם אותה הגביל המחוקק ואין הגנת החוק חלה עד סוף הדורות. גם כאן, בשל שיקולים כלכליים ורצון להגן על זכות הבעלות, אין דיירות מכוח החוק עוברת אלא אם התמלאו התנאים בסעיפים 20-28 לחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972 (להלן – חוק הגנת הדייר). לפי הוראות אלה יכולה הדיירות המוגנת לעבור למי שזכאי לדיירות נגזרת לפי סעיפים אלה (רע"א 1711/98 שפי נ' עיזבון המנוחה שד'ונסקי, פ"ד נד(1) 394 (2000)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

21.

שכירות מוגדרת בסעיף 3 לחוק המקרקעין, כדלקמן:

"שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות; שכירות לתקופה שלמעלה מחמש שנים תיקרא 'חכירה'; שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא 'חכירה לדורות'.

בסעיף 1 לחוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971, הוגדרה שכירות כהאי לישנא:

"שכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה (להלן — דמי שכירות), להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות".

סעיף 79 לחוק המקרקעין קובע:

"(א) על אף האמור בסעיפים 7 ו-8, שכירות לתקופה שאינה עולה על חמש שנים אינה טעונה רישום, והתחייבות לעשות עסקה כזאת אינה טעונה מסמך בכתב.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על שכירות שיש עמה ברירה להאריך את תקופתה לתקופה כוללת העולה על חמש שנים, ולא על שכירות שתקופתה, כולה או מקצתה, חלה כעבור חמש שנים מגמירת חוזה השכירות".

סעיף 152 לחוק הגנת הדייר קובע:

"על אף האמור בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, שכירות לתקופה שאינה עולה על עשר שנים בדירה או בבית עסק שחוק זה אינו חל עליה, ואין עמה ברירה להאריכה לתקופה העולה על עשר שנים - אינה טעונה רישום בפנקסי המקרקעין; אין בסעיף זה כדי למנוע רישום שכירות לתקופה של עשר שנים או פחות, אם ביקשו זאת הצדדים לחוזה השכירות".

המאפיין את השכירות לסוגיה הוא שהזכות להחזיק במקרקעין מוענקת בתמורה ושהיא אינה לצמיתות. לשון אחר: אין שכירות לזמן בלתי מוגבל. כאשר השכירות היא מעל עשר שנים יש לרשום אותה במשרד ספרי האחוזה. ההגדרה של שכירות מבחינה בין שלושה סוגי שכירות. שכירות שחלה על כל סוגי השכירות: שכירות מעל חמש שנים שנקראת חכירה ושכירות מעל עשרים וחמש שנים הקרויה חכירה לדורות (ראו גם ויסמן דיני קניין, החזקה והשימוש, עמ' 299-300 (2005)). שאילה נבדלת משכירות בכך שהיא ללא תמורה מצד השואל, אך גם כאן נידרש שהזכות לא תהיה לצמיתות (סעיף 83 לחוק המקרקעין).

יש שהמחוקק וגם הפסיקה רואים בחכירה לדורות לתקופה ארוכה שוות ערך לבעלות. סעיף 52 לחוק המקרקעין קובע:

"בעל דירה - לגבי דירה שהוחכרה לדורות - החוכר לדורות או חוכר המשנה לדורות, לפי הענין, זולת אם נקבע בחוזה החכירה שלענין פרק זה לא יראו אותם כבעלי דירה";



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

גם בחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, נקבע בסעיף 51(א)(3) כי לבית משפט שלום יש סמכות לדון בחזקה ושימוש במקרקעין, למעט תביעות הנוגעות לחכירה לדורות; (ראו גם תקנה 2 לתקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר, תנאיו ואגרות), תש"ל-1970).

גם הפסיקה גרסה, בנסיבות מסוימות, כי מעמדו של חוכר לדורות שווה ערך לבעלות, וזאת כדי למנוע סיכול כוונתו של המחוקק (ע"א 355/76 בסו נ' מלאך, פ"ד לא(2) 359, 363 (1979); בג"ץ 11087/05 חברת העובדים השיתופית הכללית בא"י בע"מ נ' מדינת ישראל, לא פורסם, סעיפים 18-20 לפסק דינו של המשנה לנשיא (בדימ') ריבלין (21.8.2012); ויסמן, שם, עמ' 37-40); ויסמן דיני קניין, החזקה והשימוש, עמ' 263-265). כפי שנראה, הפסיקה נוטה יותר ויותר לנקוט במבחן מהותי ולא במבחן פורמאלי כדי להבחין בין חכירה שאינה בעלות לבין חכירה הקרובה לבעלות. ברור שאין דומה חכירה לחמש שנים לחכירה לטווח ארוך, למרות שדיני החכירה לדורות אינם שונים מדיני השכירות הרגילים (ויסמן דיני קניין החזקה והשימוש, עמ' 319). הפסיקה, שבחרה במבחן המהותי, גרסה שיש שוני בדינים החלים על חכירה לדורות הקרובה לבעלות לבין דיני השכירות הרגילים. ההבחנה נלמדת מנוסח החוזה וגילוי כוונת הצדדים לחוזה, וזו תוסק מטיבו, מתכליתו ומהנסיבות הקשורות אליו (רע"א 2821/95, שם).

22. חכירה לדורות נעשית כאשר יש מגבלה חוקית להעברת הבעלות, או כאשר הבעלים מטעמים שונים חפץ לשירר בידו את זכות הבעלות הפורמאלית, או כאשר רוצים לבצע עסקה במקרקעין רק על חלק מחלקה. דרך זו גם מאפשרת למחכיר לפקח על השימוש שיעשה בנכס המוחכר (ויסמן דיני קניין, החזקה והשימוש, עמ' 318).

גם דויטש סבור (שם, עמ' 307-313), כי כאשר קיימת הגבלה על פי דין (חוק יסוד: מקרקעי ישראל; ראו גם ויסמן דיני קניין, חלק כללי, עמ' 195-235 (1993) ויסמן, שם עמ' 38), או כאשר רוצים למכור רק חלק של חלקה והדבר אינו ניתן על פי חוק המקרקעין, או כאשר הדין הדתי אוסר על מכירת נכסים, יש לבחון בחינה כלכלית ולא פורמאלית בחכירות לתקופות ארוכות, האם המדובר בהעברת בעלות, אמנם לתקופה ארוכה אך מוגבלת. ההבחנה בין בעלות לחכירה תיבחן על פי השאלה מה נותר בידי הבעלים על פי חוזה החכירה. אם למחכיר לא נותר הכוח לשלוט בשימושים, בעשיית עסקאות הנעשות במקרקעין ובבנייה - הרי לפנינו חכירה הקרובה לבעלות. אינדיקציה להענקת זכות הקרובה לבעלות היא מתן זכות לחוכר "לנהוג כבעלים" (רע"א 2821/95 שם, עמ' 526). דעתנו תיטה לכך שמדובר בעסקה להעברת בעלות ערטיאלית, תוך ציפייה לקבל לרשותו את המקרקעין בתום התקופה של ההחכרה (bare ownership).

גם ויסמן במאמרו חכירה כתחליף לבעלות, ספר זיכרון לגד טדסקי - מסות במשפט, עמ' 211 (1996) סבור שמבחינה מעשית, מחיר השוק אינו מושפע מאורך תקופת החכירה והצדדים לעסקה מתייחסים למכירת הזכות כמכירת זכות הבעלות לכל דבר ועניין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

בע"א 355/76 בסו נ' מלאך, פ"ד לא (2) 359, 361-362 (1977) אומר השופט עציוני:

"אין זה סוד, כי במציאות הרווחת בישראל, מרביתם של חוזי החכירה לדורות שנערכו ונערכים בין מינהל מקרקעי ישראל או הקרן הקימת לישראל לבין אנשים פרטיים, כמוהם כחוזים להעברת בעלות, כאשר הצדדים, ובעיקר המחכירים, מעדיפים, מסיבות שלא אתעכב עליהן כאן, צורה זו של החכירה לדורות על-פני צורה של העברת הבעלות באופן פורמלי, למרות שנוסח החוזים הללו איננו מותיר למעשה כמעט כל הבדל בין השתיים. כמובן, הדבר תלוי בכל חוזה וחוזה לגופו, לפי ניסוח תניותיו, והדרך בה יש לפרשן ולהבינן."

עמדה על כך גם השופטת ביניש (כתארה אז) ברע"א 2821/95 שם, עמ' 526:

"הדעה המקובלת היא כי 'חכירה לדורות' - ובמיוחד לתקופה כה ממושכת - קרובה במהותה לבעלות יותר מאשר לשכירות, ותכונות אלה מוענקות לה בדרך כלל בהתחייבויות חוזיות... תקופת החכירה הממושכת שכמוה מבחינה מעשית כצמיחות מצביעה על כוונה להגיע ככל שניתן לתוצאה הקרובה ביותר לבעלות בכל הנוגע לשימוש במקרקעין ולניצולם."

הבחנה זו אומצה בפסק דינו המקיף של השופט עמית בע"א 8729/07, אירונמטל נ' קרן קיימת לישראל, לא פורסם, סעיף 21 (12.11.2009), שלאחר שבחן את הפסיקה והספרות בנושא זה, אימץ את הדעה כי חכירה לתקופה ארוכה יכולה לשמש אינדיקציה למכירה הקרובה למכירת זכות הבעלות.

ההגדרות בחוק

23. אמנם, המחוקק שאף להרמוניה תחיקתית עם המשפט הכללי, אך, לעיתים, הוא ראה גם מקום לסטות מההגדרות הכלליות כדי להתאימן לצרכי החוק.

אלה ההגדרות הנוגעות לענייננו בסעיף 1 לחוק:

"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; "חכירה לתקופה" - התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

"חכירה" - חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין

או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות

במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה";



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

כפי שאנו רואים מצד אחד, בהגדרת זכות במקרקעין, אין היא כוללת זיקת הנאה, משכנתה וזכות קדימה (נמדר, **מס שבח מקרקעין, בסיס המס**, עמ' 142-143; (2012) (להלן – נמדר), וכמו הדין הכללי אין היא כוללת דיירות מוגנת. ומצד שני, מכירה כוללת גם הענקת זכות להורות על הענקה או הסבה של זכות במקרקעין או העברה או הסבה של זכות להורות על הענקת זכות במקרקעין, ואופציות לרכישת זכות במקרקעין שהן זכויות אובליגטוריות (נמדר, **שם**, עמ' 143-144). כך גם הרשאה להשתמש במקרקעין שתוכנה בעלות (סעיף 1 לחוק; נמדר, **שם**, עמ' 162-163).

24. ההגדרה הרחבה בחוק של מכירה קובעת את העיקרון שלפיו יש להעדיף את התוכן הכלכלי של העסקה ולא את הצורה הפורמאלית (ע"א 2330/04 **מנהל מס שבח נ' מלונות צרפת ירושלים**, לא פורסם (21.5.2006) ע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח**, לא פורסם (6.12.2006). כאמור, דיני המיסים חורגים מהמסגרת של דיני הקניין הפורמאליים והם בוחנים את העסקה על פי תוכנה הכלכלי ולא צורתה החיצונית. כך, למשל אין תשובה אחידה לגבי מהותן של זכויות הבנייה בהיבט הקנייני, אך מבחינת החוק, ניווד אחוזי בנייה או שינוי ייעוד המקנה זכויות שימוש חדשות, נכנסים להגדרת המכירה בחוק, למרות שאינם נרשמים בלשכת רישום מקרקעין (ע"א 2330/04, **שם**; ע"א 7394/03, **שם**).

כאשר באים לקבוע מהי המהות הכלכלית של ההסכם יש לבחון את מכלול התנאים ולראות את העסקה כמקשה אחת על כל תנאיה. יש לבחון את מידת השליטה של הקונה במקרקעין שרכש (ע"א 614/82 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ**, פ"ד מא(3) 735 (1987); ע"א 1444/90 **דרעד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מו(4) 169 (1992); אר ראו ע"א 4071/02 **קיבוץ מפלסים נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין**, לא פורסם (12.9.2006)).

כפי שאומרת השופטת חיות בע"א 2330/04, **שם**, בפסקה 25:

"תיאור העסקה על ידי הצדדים במסגרת ההסכם הנקשר ביניהם אמנם אינו חזות הכול ואין הוא הקריטריון הבלעדי לפיו נקבעת מהות העסקה לצורכי מס. אולם, תנאי ההסכם ופרטי העסקה מהווים בהחלט אינדיקציה מרכזית וחשובה לצורך קביעת מהותה של העסקה".

אם הפסיקה היתה מוכנה לראות בחכירה לתקופה ארוכה זכות הקרובה לזכות הבעלות ולסטות בכך מהמבחן הפורמאלי, קל וחומר שכך יש לנהוג כך בבחינת התוכן של עסקה במקרקעין, לצרכי החוק.

לכן, יש שבית המשפט יראה בשני חוזים מקשה אחת וייתחם לשני הסכמים נפרדים כעסקה כוללת למכירת הבעלות במקרקעין (ע"א 6340/08 **וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין**, לא פורסם (10.6.2010); ע"א 2330/04, **שם**). כך גם נפסק בע"א 5025/03 **מנהל מיסוי מקרקעין נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח**, לא פורסם (16.8.2006). במקרה זה מדובר היה בחוזה להעברת מקרקעין כאשר נעשתה בו הפרדה בין התמורה בגין המכירה לבין התמורה עבור האגרות וההיטלים. נפסק כי העסקה כללה לא רק את רכישת הזכויות הקנייניות במגרש אלא גם את הזכות לקבלת היתר בניה מידי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

פרשנות ההסכם

25. עיון בלשון ההסכם בענייננו מעלה בעליל כי מדובר במכירה של זכות חכירה, שהיא זכות הקרובה למכירת זכות בעלות. הפטריארך העביר לניות את כל הזכויות שנותרו בידיו עד לשנת 2160. כך נאמר בסעיף 2 להסכם, המגדיר את המונח "מוכר":
"כל הזכויות המוענקות לחברה לפי הסכם זה".

עמדנו על כך כאשר אמרנו כי ההבחנה בין בעלות לחכירה תיבחן על פי השאלה מה נותר בידי הבעלים על פי חוזה החכירה. אם למחכיר לא נותר הכוח לשלוט בשימושים, בעשיית עסקאות הנעשות במקרקעין ובבנייה - הרי לפנינו חכירה הקרובה לבעלות. אינדיקציה להענקת זכות הקרובה לבעלות היא מתן זכות לחוכר "לנהוג כבעלים"

ניות קיבלה יד חופשית לעשות במקרקעין כל מה שהפטריארך היה רשאי לעשות במקרקעין, בכפוף לזכויות קק"ל. כמו כן, היא קיבלה עליה את חיוביו ואת זכויותיו של הפטריארך על פי ההסכם. היה לה הכוח לפעול במקרקעין, ככל שהדבר אינו פוגע בהסכמים עם קק"ל. מרכיב חשוב בזכות הבעלות, הוא הזכות לגבות דמי שכירות, שהיא, כפי שראינו, מסממני ההגדרה של שכירות (סעיף 1 לחוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971; סעיף 3 לחוק המקרקעין; ויסמן, שם, עמ' 329). למסקנה כי מדובר בזכות הקרובה לבעלות, ניתן גם להסיק מאורך התקופה ומהתמורה ששולמה בגינה בהתחשב בזכויות קק"ל שהוקנו לה בשלושת ההסכמים. הפטריארך מכר לניות את זכויות הבעלות שנותרו בידיו, ככל שנותרו בידיו זכויות נוספות על פי הסכמי החכירה. ניתן לומר שהפטריארך העביר לידי ניות את הספוג המצומק שנותר בידיו, ספוג שביום מהימים יתרחב שוב.

ניות נטלה על עצמה את התחייבויות הפטריארך על פי חוזה החכירה, וכל חיוב אחר, בשל היותו הבעלים של המקרקעין וקיבלה את מלוא הזכויות והפירות על פי הסכמים אלה. ניות יכולה לנהוג במקרקעין מנהג בעלים. מדובר בזכויות המוקנות מיד, זולת זכויות החכירה שיהיו בידי ניות רק בתום תקופות החכירה שהוענקו לקק"ל על פי הסכמי החכירה, בעוד שהזכויות האחרות נכנסות לתוקף מיד. לפי ההגדרה של מכירה בסעיף 1 לחוק היא כוללת גם הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, ובלשון אחרת גם זכות חיובית נכללת בהגדרת מכירה (ע"א 480/66 "קו לבן" מפעלי פיתוח ובניה באשדוד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כא(2) 190 (1967); ע"א 328/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' גפני, לא פורסם (29.5.1980)). בין היתר, הוקנו לניות הזכות לנהל משא ומתן להאריך את תוקף חוזה החכירה עם קק"ל. הפטריארך התחייב להעביר לניות כספים שיקבל בתקופת ההסכם ואשר למגיעים לניות. הזכות לרשום הערת אזהרה בהסכם לטובת ניות מקנה ביטחון כאשר מדובר בעסקה קניינית, כמוגדר בסעיף 126 לחוק המקרקעין, הקובע על דרך החיוב שבעלי זכויות בעלות, שכירות שאינה העולה על עשר שנים (סעיף 79 לחוק המקרקעין וסעיף 152 לחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972), שאילה, זיקת הנאה, זכות קדימה, או משכנתה, יכולים להתחייב בכתב לעשות בהן עסקה, או להימנע מעשות בהן עסקה, לרשום



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

הערת אזהרה (ראו גם סעיפים 6-7 לחוק המקרקעין). יצוין כי ההוראה המקורית של סעיף 126 דיברה על רישום הערת אזהרה בגין התחייבות של בעל מקרקעין או בעל זכות במקרקעין לעשות עסקה או להימנע מעשות בהם עסקה. הנוסח הנוכחי, המגדיר את הזכויות שלגביהן ניתן לרשום הערת אזהרה, תוקן בחוק המקרקעין (תיקון מס' 16), תשנ"ד-1994). רישום ההערה מונע עשיית עסקה סותרת (סעיף 127 לחוק המקרקעין; **דויטש קניין**, חלק ד' פרק 20; ראו במיוחד עמ' 41-48 (2007); ראו גם ת"א (ת"א) 41309-11-01 רז נ' **עמית**, לא פורסם (7.5.2013)). לפי שיטת העוררים, הטוענים להסכם הלוואה, לא ניתן לרשום, אפוא, הערת אזהרה שכן אין מדובר בעסקה במקרקעין והלוואה אינה זכות שניתן לרשום לגביה הערת אזהרה. אם ניות לא רכשה זכות במקרקעין לא ניתן לרשום הערת אזהרה לזכותה (השוו ע"א 328/79, **שם**). הא ראיה, הערות האזהרה נרשמו. משמע, רשם המקרקעין סבר גם הוא כי מדובר בעסקה במקרקעין.

גם הטענה כי הערת האזהרה מטרתה למנוע עריכת עסקה שנועדה להבטיח שכירות לתקופה פחותה מעשרים וחמש שנה דינה להידחות. לו היה מדובר בהסכם הלוואה לא היו הצדדים טורחים לחזור ולציין מה הן הזכויות והחובות שהוקנו לניות מהפטריארך, כפי שלא היו טורחים להחתים את הפטריארך על יפויי כוח ולפרט את הכוחות הנתונים לניות על פיו, בהתאם להסכם. הענקת יפויי כוח בלתי חוזר נוטריוני ויפויי כוח בלתי חוזר על ידי הפטריארך לניות מצביע על כך שמדובר בעסקה במקרקעין שמטרתה העברת זכויות הקרובות להעברת בעלות. לולא כן, לא היה צורך במתן שני יפויי כוח. לאור האמור, יש לדחות את הטענה של ניות כי יפויי הכוח שבנספח ה' להסכם, ניתן לניות רק לצורך הבטחת זכויותיה של ניות מול הפטריארך, אם קק"ל לא תממש את הזכות המוקנית לה בהתאם להסכמי החכירה. סעיף 14(ב) **לחוק השליחות**, תשכ"ה-1965 קובע את המשמעות המשפטית של הענקת יפויי כוח בלתי חוזר. ההרשאה ניתנת להבטחת זכותו של אחר. לשון אחר: זכות כזו חייבת להתקיים כתנאי לכך שתינתן הרשאה להבטחתה. יפוי-הכוח, בדרך כלל, הוא מכשיר לביצוע זכות קיימת באופן עצמאי ממקור חיזוני לייפוי-הכוח. ייתכן, שיפויי הכוח ישלב בתוכו את ההתחייבות החוזית של עושה המסמך להקנות זכות לאחר, ויסמך את השלוח לבצע את הזכות שניתנה כך בדרך של הרשאה בלתי חוזרת (ע"א 1516/99 לוי נ' **חיג'אזי**, פ"ד נה(4) 745, 730 (2001)).

ביפויי כוח בלתי חוזר השליחות דומה יותר לערבות או לבטוחה או להמחאה ואין היא מסתיימת במות השולח או השלוח או בביטולה על ידי השולח, או בגריעת כשרותו או בפשיטת רגלו (סעיף 14 לחוק השליחות, תשכ"ה-1965 (להלן – חוק השליחות)). בבסיסה של שליחות זו עומדת הזכות למען אינטרס שאינו של השולח (אהרן ברק חוק **שליחות**, חלק ב', עמ' 1248-1250 (1996)). שני יפויי הכוח הבלתי חוזרים הם מעין בטוחה נוספת בידי ניות לקיום התחייבותיו של הפטריארך. לו היה מדובר רק בהמחאת זכויות כספיות לא היה צורך ביפויי הכוח (סעיף 1 לחוק המחאת חיובים, תשכ"ט-1969).

לאור האמור, יש לדחות את הטענה שמדובר בהסכם הלוואה. גם הפטריארך בפנייתו למשיב לא העלה טענה זו. גם המצהיר מטעם ניות, נועם בן דוד, לא טען זאת בתצהירו, והוא הדין בהשגה. גם שם לא נטען



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו"ע 49087-05-12 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

שמדובר בהלוואה (השוו ו"ע (ב"ש) 1020/01 א. ר. אלירם בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (31.10.2004), שאושר בע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין נ' א. ר. אלירם בע"מ, לא פורסם (24.10.2006)).

26. לפי חוזי החכירה, סעיף 7, נתונה לקק"ל הזכות לבצע פרצלציה חדשה במקרקעין. אין בהסכמים הוראה כי היא מוסמכת לחתום בשם הפטריארך על הסכמים לשנות את תכניות הבניה, או לקבל היתרי הריסה ובניה (סעיפים 5.2 ו-5.3 להסכם). לעומת זאת, ניות הוסמכה לחתום בשם הפטריארך על בקשות לתכניות בניה והיתרי בניה, סמכות שלא הוקנתה לקק"ל. לכן היה צורך בנספחים ד' ו-ה' להסכם - נספחים שאינם מצויים בהסכמי החכירה. הסמכות להגיש תביעות משפטיות שהוקנתה לניות בהסכם וביפויי הכוח, אך לא לקק"ל, איננה מובנת מאליה. ללא קבלת יפויי כוח מפורש לא היתה ניות רשאית להגיש תביעות משפטיות בשם הפטריארך (סעיף 5(א) לחוק השליחות; ע"א 569/80 אלסינט בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 80, 82 (1981); ע"א 8098/09 כהן נ' בנק איגוד לישראל בע"מ, לא פורסם (3.1.2012)). כוח זה לתבוע, כשלעצמו, אינו מעיד על בעלות, אך בהצטרפו לאינדיקציות אחרות בהסכם הוא מחזק את המסקנה שמדובר בהקניית זכויות הקרובות לבעלות.

27. מאחר שמדובר בזכויות הדומות לזכויות בעלות אין צורך בקבלת חזקה, שהרי ההסכם מקנה זכויות הקרובות לזכות הבעלות. מכאן, שגם הפסיקה שהביא ב"כ העוררות, התומכת בטענה שבחכירה יש צורך בקבלת החזקה כדי להעיד על קיומה, איננה רלוונטית לעניינינו. כאמור, מדובר בהעברת מותר זכויות הבעלות שהיו בידי הפטריארך, זכויות שהיו בידיו ביום חתימת החוזה וזכויות שהיו אמורות לחזור אליו בעתיד לאחר פקיעת הסכמי החכירה. גם התמורה היתה אחת ולא מפוצלת.

כך עולה מההגדרה של המכירה ומהאמור בסעיף 5.1 להסכם. "למען הסר ספק מובהר בזאת כי זכויות החכירה יכנסו לתוקף לגבי כל נכס עם סיום חכירת הקק"ל, כאמור, ואילו הזכויות האחרות המוענקות לחברה בהסכם זה מוענקות מיום חתימת הסכם זה והנן ברות תוקף באופן מיידי..." בסעיף 5.6 נאמר:

"החל מיום החתימה על הסכם זה, תהא זכאית החברה לנהוג בקרקעות מנהג בעלים, בכפוף לזכויות קק"ל על פי הסכמי החכירה והוראות ההסכם. להפיק פירות ותקבולים, לנקוט בהליכים משפטיים לעשות כל פעולה שבעלים של קרקע רשאי לעשות. להתקשר עם צדדים שלישיים בקשר לקרקעות, לרבות הגשת תביעות ... וקבל תמורה או פיצויים מכל סוג שהוא בגין הפקעות ו/או בקשר לפגיעות תכנוניות שנגרמו בעבר ו/או ייגרמו לזכויות בקרקעות שהוקנו לחברה לפי הסכם זה, לפעול לצורך שינוי מצבן הפיזי ו/או התכנוני של הקרקעות, לעשות כל פעולה מכל מין וסוג שהוא בקשר לקרקעות אשר רשאים בעלים של



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

קרקע לעשות על פי דין, להתקשר בהסכמים עם צדדים שלישיים בקשר לקרקעות, לרבות השכרה ו/או העברה ו/או המחאה ו/או הרשאה וכיו"ב הסכמים, בכפוף לזכויות הקק"ל על פי הסכמי החכירה – והכל בשמה של החברה בעצמה והן בשמו של הפטריארך. מבלי לגרוע מכלליות האמור, תהא החברה זכאית לחדש את הרישום בפנקסי הקרקעות בנוגע לקרקעות, לרשום את הקרקעות בתור בית משותף ולעשות כל פעולה בהתאם לחוק המקרקעין, (תשכ"ט-1969 לתקן כל מיני רישומים בנוגע לקרקעות, לבקש ולבצע חלוקה, פרצלציה, הפרדה, קומבינציה, איחוד ובדרך כלל כל טרנזאקציה ורישום בפנקסי הקרקעות בנוגע לקרקעות. כמו כן תהיה החברה זכאית לתבוע חלוקה, פינוי, חזקה, הסרת עקול, תשלום שכר דירה, דמי חכירה וכל מיני זכויות ושינויים בנוגע לקרקעות, להתנגד לחלוקה, לפרצלציה, הפרדה, שומת מיסים וכל מיני תביעות או דרישות הנוגעות בקרקעות, לוותר על שיעבודים וכל מיני זכויות הנוגעות בקרקעות, להתפשר, לבוא לכל מיני הסכמים, בעניינים הנוגעים לקרקעות.

למען הסר ספק, מובהר בזאת, כי זכויות הבעלות הפורמאליות בקרקעות אינן נמכרות בזאת, וכי זכויות החברה בממכר יסתיימו בתום תקופת ההסכם.

הנה, כי כן, לניות מוקנות מותר הזכויות שהיו לפטריארך כבעלים ערב חתימת ההסכם. הפטריארך נותר, כלשונו של ויסמן, בספרו בעלות ושיתוף, בעמ' 28-29, בעמדת המתנה: "המאפשרת לבעלות להתמלא תוכן מחדש, היא המאפיינת את זכות הבעלות במצבים בהם הופרשו ממנה זכויות".

מאחר שרשימת הזכויות הקנייניות היא רשימה סגורה (סעיף 161 לחוק המקרקעין; ויסמן דיני קניין החלק הכללי, עמ' 83-87 (1993)), לא ניתן ליצור זכות ביניים קניינית בין חכירה ארוכת טווח לבין בעלות. חכירה ארוכת טווח תיבחן על פי מאפייניה, האם המדובר בזכות בעלות או בזכות שכירות.

טיוטת המרצת הפתיחה של ניות נגד קק"ל

28. ניות מודה, בהודאה מן החוץ, בטיוטת המרצת הפתיחה שהכינה נגד קק"ל, כי קיבלה את כל זכויות הפטריארך, למעט זכות הבעלות:

"ביום 10.3.2011 רכשה המבקשת מהפטריארכיה את מלוא זכויותיה במקרקעין (למעט זכות הבעלות) עד ליום 31.12.2016. במסגרת העסקה, העביר הפטריארך לידי המבקשת, בין היתר – ומבלי שיש בכך בכדי לפגוע בכלליות העברת הזכויות כאמור – גם את זכויותיו לגביית חובות כספיים מהמשיבה בקשר למקרקעין...".

כך, בסעיף 33 להמרצת הפתיחה נאמר:

"... כפועל יוצא מן ההסכם שנחתם ביום 10.3.2011 נכנסה המבקשת בנעלי הפטריארכיה בכל הנוגע לזכויות וחובות הנוגעים להסכמי החכירה...".

האמור בטיוטת המרצת הפתיחה מצביע בעליל כי זכות הבעלות של הפטריארך, כהודאת ניות, נותרה זכות ערטילאית כי ניות קיבלה מהפטריארך את כל הזכויות והחובות הנוגעים להסכמי החכירה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

המועד לתשלום המיסים

29. הכלל בדיני מיסים הוא שאין להטיל מס אלא על הכנסה שמומשה. לכן אין להטיל מס על רווח רעיוני של נכסים. אולם, בעניינו, משנחתמה עיסקה קמה על הצדדים חובת דיווח, וזאת גם אם קיימת תחולה באותו מקרה לסעיף 51. סעיף 51 לחוק איננו דוחה את מועד אירוע המס, ובכלל זה את חובת הדיווח, אלא אך ורק את מועד תשלום המס, וזאת עד לקיום אחד מהתנאים בסעיף (ותוך חיוב בריבית והפרשי הצמדה). יתרה מזו, במקרה זה מתקיימת פסקה (3) של הסעיף – מתן יפוי כוח בלתי חוזר. יפוי הכוח הבלתי חוזר הינו חלק מההסכם, נספח ה' שהתאריך המופיע עליו הוא תאריך חתימת ההסכם. אמנם יפוי הכוח אינו חתום, אך העוררים צרפו בסוף נספח א' לערר צילום של יפוי הכוח שנחתם כדין בידי הפטריארך. העוררים לא טענו בשלב ההשגה כי יפוי הכוח נחתם במועד מאוחר יותר, ולכן אין להם פתחון פה לטעון בחצי פה כי יפוי הכוח נחתם מאוחר יותר לאחר משלוח טופס המש"ח. לאור האמור, היה על העוררים לשלם את המס בטופס שהגישו ולא לטעון לתשלום נמוך או לפצל את התמורה.

חיוב בקנס

30. ההצהרה למשיב הוגשה באיחור. השאלה האם איחור זה מצדיק חיוב העוררים בתשלום קנסות. ההלכה היא כי חיובי הריבית וההצמדה הם אמצעי לשמירה על הערך הריאלי של חוב המס שלא שולם במועדו. הקנס מוטל על מחדל לקיים חובה על פי החוק, להודיע על עסקת רכישה או מכירה של זכות במקרקעין. כדי לבטל את הקנס יש להצביע על טעמים המצדיקים התערבות בחיוב העוררים בתשלום קנסות (ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, לא פורסם (11.6.2008), השופטת פרוקצ'יה, סעיף 39). העוררים לא הגישו הצהרה במועד שנקבע בחוק. יתרה מזו, לפי סעיף 78(ה) לחוק, עובר לתיקון מס' 70, הצהרה שהוגשה כשומה עצמית והמס עליה לא שולם במועד יראו אותה כהצהרה שאינה שומה עצמית.

סעיף 78(ד)(ה), בנסחו קודם לתיקון 70 קובע:

(ד) הוגשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה זמנית תוך ששה חדשים מיום שהוגשה, והמוכר המציא למנהל לפחות חודש לפני תום ששת החדשים את כל המסמכים שנדרש להמציאם לצורך עשיית השומה ובידו אישור על כך מאת המנהל, תהיה השומה העצמית לשומה סופית; לא הוגשו המסמכים כאמור, יראו את השומה העצמית לכל דבר וענין כהצהרה לפי סעיף 73(א)(1); נעשתה שומה זמנית למי שעשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה סופית תוך ששה חדשים - תהיה השומה הזמנית לסופית.

(ה) האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ד) לגבי שומת המס יחול, בשינויים המחוייבים, גם על שומת מס רכישה כשנמסרה הצהרת הרוכש על פי סעיף 73(ג); לענין סעיף קטן (ד) וסעיף קטן זה, הצהרה שהוגשה כשומה עצמית והמס המגיע על פיה לא שולם במועד, יראוה כהצהרה שאינה שומה עצמית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מאי 2013

ו'ע 12-05-49087 הפטריארך היווני האורתודוקסי של ירושלים, תיאופיליוס השלישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

הווה אומר, אי תשלום המס במועד בגין השומה העצמית הופך את השומה להצהרה. לו היו העוררים מגישים תוך 50 ימים שומה עצמית ומפרטים את סכום המס בגינה היתה להם אפשרות להגישה תוך 50 ימים. מאחר שהצהרה לא הוגשה במועד של 30 יום כנדרש בסעיף 73, הם צפויים לתשלום קנס. חרף האמור לעיל, נראה לי כי יש מקום להחזיר את התיק למשיב שידון רק בשאלה אם יש מקום לביטול חיובי העוררות בקנסות. סעיף 94ג לחוק קובע:

"המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הקנס שלפי סעיף 94ב, כולו או מקצתו".

בבואו לשקול האם להשתמש בסמכותו, על המשיב לבחון את נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. צריכה להיות "סיבה מספקת" לביטול הקנס. יחד עם זאת, יש לזכור, כי ביטול הקנס לגבי צד אחד אין פירושו כי יש לבטל את הקנס גם לגבי הצד השני (נמדר **חישוב המס ותשלומו**, עמ' 694-695 (2012)).

בהחלטה שניתנה בהשגה כותבת אירנה וולדרסקי כי הקנס הוטל מאחר ולפי סעיף 78(ה) לחוק, כנוסחו לפני תיקון מס' 70, ההצהרה הוגשה כשומה עצמית והמס לא שולם, ולכן יש לראות בשומה העצמית הצהרה שלא הוצהרה תוך 30 יום. כך גם נאמר בתצהיר שהגישה אירנה וולדרסקי ובסיכומי המשיב. המשיב אינו מתייחס לנסיבות המקרה. הקנס הוטל רק בשל ההגשה של ההצהרה באיחור ואי תשלום המס במועד. אין דיון בשאלה האם יש לעוררים סיבה מספקת לאיחור.

סיכום

31. התוצאה שהערר נידחה למעט שאלת החיוב בקנסות שתוחזר לדיון בפני המשיב. העוררים ישלמו הוצאות למשיב בסך 20,000 ₪.

משה יצחקי, שמאי מקרקעין:
אני מסכים.

עו"ד ד"ר ליאור דוידאי:
אני מסכים.

