



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

1

בפני כב' השופט בדימוס עזרא קמא

עוררים
אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה
נגד

משיבים
מס שבח ירושלים

2

3

פסק דין

4

5

6

העובדות העיקריות – אקדמות מילין

7 1. העוררת, אגודה בינלאומית לבחורים צעירים מצפון אמריקה (להלן: "ימק"א ארה"ב" או

8 "העוררת") רשומה במרשם המקרקעין כבעלים של המקרקעין, נשוא ערר זה. העוררת רשומה

9 בישראל כחברה זרה, משלהי שנת 1997.

10

11 2. העוררת פועלת ברחבי העולם לקידום ערכים של חינוך, תרבות וספורט בקרב צעירים. בגדר

12 פעילות זו פעלה העוררת בארץ ישראל ובין היתר בירושלים והקימה בשנות העשרים של המאה

13 העשרים מרכז ירושלמי לפעילות נוער וספורט ומלון עממי ששירת צליינים בעיקר. המרכז נבנה על

14 קרקע שנרכשה לצורך זה (להלן: "ימק"א ירושלים"). ימק"א ירושלים כולל מתקני ספורט,

15 אולמות, מגרשי משחק ובריכה ועוד מתקנים.

16

17 3. המקרקעין, נשוא ערר זה, הם חלק מימק"א ירושלים.

18

19 4. מקרקעי ימק"א ירושלים נרכשו ונרשמו על שם העוררת וניתנה בהם זכות שימוש לימק"א

20 ירושלים על בסיס מסמכים והסכמים היסטוריים שיפורטו להלן.

21

22 5. ימק"א ירושלים היא מוסד ציבורי מוכר, לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש),

23 התשכ"א-1961.

24 6. במשך שנים רבות שימש חלק מהמקרקעין שמאחורי המבנים של ימק"א ירושלים – מגרשי

25 ספורט, הכולל אצטדיון כדורגל, אתלטיקה ומגרש טניס וכדורסל, שבהם פעלו אגודות הספורט

26 הירושלמיות, קבוצות ייצוג וצעירים, בעיקר תושבי ירושלים במסגרת פעילויות חברתיות

27 וספורטיביות שונות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1
- 2 7. מימון הפעילויות של ימק"א ירושלים, התחזוקה והאחזקה בא לה בין היתר מסיוע שקיבלה
- 3 מהעוררת, ממוסדות המדינה ומעיריית ירושלים.
- 4
- 5 8. ביום 23.12.1999 חתמה העוררת על "הסכם קומבינציה" עם רסקו ניהול ופיתוח בע"מ (להלן:
- 6 "רסקו" או "היזם"), שלפיו מכרה העוררת זכויות חכירה (ל- 150 שנה) בחלק מהמקרקעין, שהם
- 7 חלקה 70 בגוש 30028. תמורת החכירה כאמור, התחייבה רסקו לבנות עבור העוררת מרכז ספורט
- 8 חדש, חניון וחזית מסחרית ולשלם לעוררת סכום במזומן.
- 9
- 10 9. בעקבות הסכם הקומבינציה עם רסקו, חתמה העוררת על הסכם עם עיריית ירושלים בעניין היטל
- 11 ההשבחה, שלפיו התחייבה העוררת לשלם לעירייה היטל השבחה שחלקו ישולם במזומן וחלקו
- 12 תמורת שירותים שונים שינתנו לעירייה, כפי שפורט בהסכם.
- 13
- 14 10. לבו של הסכסוך המתעורר בערר זה מתמקד בשאלה אם הבעלים של המקרקעין נשוא הערר
- 15 והמוכרת של המקרקעין היא ימק"א ארה"ב או ימק"א ירושלים. אם ימק"א ירושלים היא הבעלים
- 16 והמוכרת הרי שהיא פטורה ממס.
- 17
- 18 **עיקרי הטענות של הצדדים**
- 19 11. הנה כי כן, עומדת כאן השאלה של "זהות המוכר" של המקרקעין.
- 20
- 21 12. ביום 14.5.2002 נתן המשיב החלטה בהשגה שהגישה העוררת. בהשגה נטען כי הבעלות המהותית
- 22 והכלכלית במקרקעין, להבדיל מהבעלות הערטילאית, שייכת לימק"א ירושלים, ולכן יש לראות את
- 23 ימק"א ירושלים כמוכרת המקרקעין והיא פטורה ממס בהיותה מוסד ציבורי כאמור בסעיף 46
- 24 לפקודת מס הכנסה. הטעם לכך, כטענת העוררת, הוא שהמקרקעין שימשו במישרין ותר מ 80%
- 25 מתקופת הבעלות למטרות ימק"א ירושלים.
- 26 13. המשיב דחה טענה זו. נימוקיו הם אלה:
- 27
- 28 א. העוררת היא הבעלים הרשומים בנכס והבעלים הבלעדיים.
- 29 ב. מעולם לא נרשמה לטובת ימק"א ירושלים זכויות של חכירה, שכירות או כל זכות אחרת,
- 30 לרבות "הערת אזהרה".
- 31 ג. לא הוצהרה כל מכירה או העברת זכויות מכל סוג שהוא בין העוררת לבין ימק"א
- 32 ירושלים, ולא הוצג כל מסמך שראה העברה כאמור.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 ד. הסכם הקומבינציה מעלה בבירור כי ימק"א ארה"ב היא המוכרת והיא זו שנוטלת על עצמה
- 2 כל התחייבות וכי הזכויות על-פי ההסכם המוקנות למוכר שהיא העוררת. לימק"א ירושלים
- 3 לא הוענקה כל זכות או חובה בהסכם הקומבינציה.
- 4 ה. קביעות אלה סותרות את טענות העוררת כי ימק"א ירושלים היא המוכרת.
- 5
- 6 14. המשיב גם דחה את טענת העוררת שלפיה נעשה במקרקעין שימוש במישרין או בלעדי למטרות
- 7 ימק"א ירושלים כמוסד ציבורי.
- 8
- 9 15. המשיב דחה את יתר טענות העוררת, שלפיה כל התמורה שקיבלה העוררת מרסקו שולמה כדמי
- 10 פינוי לימק"א ירושלים, וכן את הטענות בדבר ניכוי היטל השבחה, שכ"ט עורכי דין והוצאות תכנון.
- 11 כן דחה המשיב את עיקרי הטענות של העוררת בעניין השימוש בספריית ימק"א כספריה ציבורית,
- 12 אולם האירועים, הברכה ואולם המופעים.
- 13
- 14 16. בעניין ההוצאות המוכרות, הכיר המשיב בחלק יחסי של שכר טרחה: 15% מהתמורה בתוספת
- 15 מע"מ – 2,191,320 ₪; בהוצאות תכנון – 3,710,819 ₪ (75% מ- 4,947,758 ₪).
- 16
- 17 17. טענות העוררת, כעולה מטיעוניה בערר ובסיכומי הטענות הן אלה:
- 18
- 19 א. המוכרת היא ימק"א ירושלים משום שהחזרה הבלעדית והבלתי מוגבלת (לצמיתות) נמסרה
- 20 לימק"א ירושלים – בכל המקרקעין, לרבות החלק שנמכרו בו הזכויות לרסקו – היזם. זאת,
- 21 יש ללמוד מן הצורך לקבל את אישורה של ימק"א ירושלים לכל מכירה של המקרקעין.
- 22 ב. לחלופין, אם תדחה הטענה כי ימק"א ירושלים היא המוכרת, טוענת העוררת כי אף אם היא
- 23 המוכרת, הרי שהיא שילמה לימק"א ירושלים דמי פינוי ויש להכיר לה במלוא התמורה
- 24 שהועברה לימק"א ירושלים כדמי פינוי. טענה זו מושתתת על חזקה ייחודית ובלתי מוגבלת
- 25 של ימק"א ירושלים ועל זכותה של ימק"א ירושלים לדרוש תשלום בעד ויתורה על החזקה
- 26 הייחודית והבלתי מוגבלת שיש לה בכל המקרקעין.
- 27 ג. לחלופין, יש להכיר במלוא ההוצאות בעניין היטל השבחה, הוצאות תכנון, שכ"ט עו"ד ועוד.
- 28
- 29 18. נדון בטענות עיקריות אלה כסדרן.
- 30
- 31 **זהות המוכר**
- 32 19. העותרת טוענת כי ימק"א ירושלים היא זו שמכרה את הזכויות במקרקעין לרסקו לצורך בניית
- 33 הפרויקט על-פי הסכם הקומבינציה. טענה זו היא מבוססת בין השאר, על שלושה מסמכים אלה:
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 א. המסמך הראשון הוא הסכם שנחתם ביום 19.1.1925 בין העוררת לבין תורם שיוצג בזמנו
- 2 על-ידי חברת איגוד הנאמנות המרכזי של ניו-יורק למתן תרומה לבניית בניין ימק"א
- 3 ירושלים. במסגרת הסכם זה התחייבה העוררת שלא למכור, להחכיר או למשכן את הבניין
- 4 בלא הסכם התורם ולאחר מותו בלא קבלת הסכמה של ימק"א ירושלים. התורם מת זה
- 5 מכבר ומשום כך העברת הזכויות בבניין ימק"א ירושלים טעון הסכמתה של ימק"א
- 6 ירושלים.
- 7 ב. המסמך השני הוא מכתב מיום 7.6.1929 שכתב המזכיר הכללי של העוררת לימק"א
- 8 ירושלים שלפיו התחייבה העוררת שלא לעשות כל העברה של זכויות או שעבוד של כל חלק
- 9 בנכס שבו נמצאת ימק"א ירושלים, אלא אם כן תסכים ימק"א ירושלים לכך.
- 10 ג. המסמך השלישי הוא הסכם מיום 3.5.1933 בין העוררת לבין ימק"א ירושלים שלפיו נמסרה
- 11 חזקה בנכס עם זכות בלתי מוגבלת לשימוש בנכס לימק"א ירושלים, בכפוף לתנאים
- 12 הנוגעים בעיקר לשמירה על מטרות העוררת, שמירת המבנים וניהול נאות.
- 13
- 14 20. על-פי מסמכים אלה, ובפועל ולמעשה יש לימק"א ירושלים זכות שימוש בלתי מוגבלת, ובלבד
- 15 שהשימוש יהיה תואם את המטרות של העוררת. בניין זה מסתמכת העוררת גם על עצמו של
- 16 המצהיר מטעם המשיב בחקירתו על תצהירו (ראו : עמ' 15-18 לפרוטוקול).
- 17
- 18 21. ועוד זאת, לטענת העוררת (ראו : סעיפים 39-31 לסיכומיה בעמודים 7-8), המשמעות המשפטית
- 19 של המסמכים האמורים מראה בעליל, כי יש בהם כדי לקבוע זכויות כלכליות ומהותיות במקרקעין,
- 20 כדי כך שהשימוש רב השנים, זה כשמונים שנה, עושה את ימק"א ירושלים לבעלת זכויות מלאות
- 21 במקרקעין.
- 22
- 23 22. וגם זאת, משמעות העסקה עם רסקו היא מכירה של בעלות ערטילאיות שנותרה בידי העוררת,
- 24 במורה לתשלומים שעתידיים להקטין את החובות של ימק"א ירושלים, בתוספת תמורה של בניית
- 25 מרכז ספורט חדש ומבנים נוספים, כמפורט בהסכם אחרי ניכוי הוצאות המכירה, כך שהתמורה
- 26 שתיוותר תהיה כולה לימק"א ירושלים.
- 27
- 28 23. העוררת גם מוסיפה, כי קבלת התמורה כולה על-ידי ימק"א ירושלים משמעותה שהזכויות
- 29 שייכות לימק"א ירושלים, כאשר העוררת אינה אלא "ארגון גג" המספר שירותים בתחומים שונים
- 30 ובין היתר תכנון, תכניות מעון יחסים הדומים לבעל רשת ו"בעל זכיין". לשון אחרת, העוררת
- 31 מכתיבה את עקרונות הפעילות ואת התכניות, בעוד שהארגון המקומי, מבצע את הפעילות והוא זה
- 32 שרוכש ובונה את המתקנים.
- 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

24. לטענת העוררת העובדה שהמקרקעין נרכשו על-ידה ונרשמו בשומה והיא זו שחתמה על ההסכם
הפורמאלי למכירת הזכויות שהם לא נועדו לשנות את מערכת היחסים בין העוררת לבין ימק"א
ירושלים ואינה פוגעת או פוגמת בזכות השימוש הבלתי מוגבלת של ימק"א ירושלים או זכויותיה
הכלכליות והמהותיות. לשון אחרת, למרות הרישום הפורמאלי על שם העוררת, הרי ימק"א
ירושלים מחזיקה במקרקעין בנאמנות לשימושה הבלעדי והבלתי מוגבל.
25. העוררת מתייחסת לטענת המשיב, בהחלטתו בהשגה, שלפיה ימק"א ירושלים מחזיקה במקרקעין
אך כאפוטרופוס של הבעלים האמיתיים ואומרת כי המושג the board of custodians משמעותו
– חבר נאמנים ולא אפוטרופוסים, כמו שעניין זה קיים בגופים פטורים, כמו אוניברסיטאות ואינו
אלא גוף ניהול האחראי על הנכס ועל תחזוקתו ואין בכך כדי לפגוע בזכותה הבלעדית של ימק"א
ירושלים להשתמש בנכס באופן בלתי מוגבל.
26. בפועל ולמעשה מחזיקה ימק"א ירושלים במקרקעין זה כשמונים שנה ומשתמשת במקרקעין
ובמבנים ללא כל הגבלה, מעין חזקה רבת שנים ובלתי מוגבלת, העושה אותה לבעלים של
המקרקעין. חזקה בלתי מוגבלת כאמור היא אפשרית ועולה בקנה אחד עם ההלכה (ראו: ע"א 46/74
מורדוב נ' שכטמן, פ"ד כט' (1) 47).
27. וגם זאת, ימק"א ירושלים הייתה זכאית לרשום הערת אזהרה בגין זכויות השימוש הבלתי
מוגבלות שלה במקרקעין ואם לא רשמה עד היום את הזכויות האלה בדרך של הערת אזהרה אין זה
מבטל או פוגע בזכויות אלה. למעשה, העוררת טוענת כי אין ברישום הפורמאלי של המקרקעין על
שם העוררת כדי לעשותה בעלת הזכויות במקרקעין והעובדה היא שזו שחתמה על הסכם
הקומבינציה עם רסקו אינה משנה דבר לעניין הבעלות בזכויות וכי ימק"א ירושלים היא בעלת
הזכויות הגם שלא חתמה על ההסכם. לשון אחרת, הבעלות במקרקעין נקבעת לפי זהותו של הנהנה
מהנכס ולא בהכרח על-פי הרישום הפורמאלי בנכס.
- עמדתו וטענותיו של המשיב
28. המשיב טוען כי במשך שנים הצהירה העותרת כי היא הבעלים של המקרקעין ורק עתה משנדרש
לה הדבר לצורך תשלום מס היא טוענת כי ימק"א ירושלים היא הבעלים בפועל במקרקעין וזאת
בניגוד להצהרותיה מקודם בפני רשויות המס.
29. גם מהמסמכים ההיסטוריים שהעוררת מסתמכת עליהם ניתן ללמוד בבירור כי היא הבעלים של
המקרקעין. כן נאמר בהסכם התרומה מיום 25.1.1925 כי הבניין יהיה בבעלותה הבלעדית של
העותרת והיא זו שתקבל את השלילה בקומפלקס של הבניין. ועוד זאת, גם המכתב מיום 6.7.1929
אין בו כדי לסייע לעותרת. במכתב האמור נכתב כי העוררת תקבל את השליטה בבניינים, תחזיקם



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 ותפעילים וכי ימק"א ירושלים תהיה נציגתה של העוררת לעניין זה (תפעילים באמצעות the
2 agency).
- 3
- 4 30. גם בהסכם משנת 1933 נאמר כי העוררת היא הבעלים של הנכס וכי ניתנת לימק"א ירושלים
5 זכות שימוש בנכס ותשמש "אפוטרופוס" של הנכס (הסכמת הדירקטוריון של ימק"א ירושלים
6 לשמש אפוטרופוס של הנכס).
- 7
- 8 31. המשיב מסתמך בין היתר גם על מסמכי העסקה ועל מסמכי "המכרז" להצעת הצעות לעסקת
9 קומבינציה, מהם עולה בבירור, כי הייתה כוונה מפורשת שהעוררת היא הבעלים של המקרקעין "גם
10 בשל רגישות פוליטית". בין השאר מפנה המשיב לתצהיר שחתמה גב' גנט קורן, קונסול כללי ועוזר
11 מזכיר של המועצה הלאומית של ימק"א ארה"ב, היא העוררת, לפיו העוררת היא הבעלים של
12 "השטח בירושלים" שבו שוכנת ימק"א ירושלים.
- 13
- 14 32. גם בהסכם הקומבינציה התחייבה העוררת להחכיר לרסקו חלק מהמתחם תמורת תשלום
15 וביצוע עבודות שונות. העוררת הייתה היוזמת של התוכנית והיא זו שהייתה מעוניינת בפיתוח
16 השטח ובפועל ולמעשה היא המוכרת של המקרקעין.
- 17
- 18 33. המשיב אף מסתמך על עדותו של מר יוסי אייזנברג, המצהיר מטעם העוררת, כהוצאת בעל דין,
19 לאמור:
- 20
- 21 **"בפועל ימק"א ארה"ב היא בעלת הקרקע" (נעמ 3, ש' 19-21**
22 **לפרוטוקול).**
- 23
- 24 34. העוררת היא זו שחתמה על שטר משכנתא שלפיו שיעבדו זכויות בנכס והוצהר שהנכסים
25 הממושכנים מצויים בבעלותה הבלעדית של העוררת.
- 26 35. בהצהרות שנמסרו למשיב על העסקה עם רסקו (ביום 9.2.2009 וביום 10.2.2000) על-ידי רסקו
27 ועל-ידי העוררת נאמר במפורש, כי המקרקעין הם בבעלותה של העוררת כמוכרת זכויות חכירה
28 במקרקעין בעוד שימק"א ירושלים לא הוזכרה כלל ועיקר כבעלת זכויות במקרקעין.
- 29
- 30 36. ממילא לא נרשמה כל הערת אזהרה במרשם המקרקעין לטובת ימק"א ירושלים.
- 31
- 32 37. לעניין הסדרת תשלום היטל השבחה לעיריית ירושלים הייתה זו העוררת שחתמה ביום
33 31.7.1997 על הסכם עם העירייה. בהסכם הוצהר במפורש כי הבעלים הרשומים של המקרקעין



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

1 שבמחם התכנית היא העוררת. אף בהליכי המשא ומתן שקדם להסכם עם העירייה השתתפו נציגי
2 העוררת.

3
4 38. על הסכם השכירות עם מפעיל המסעדה "שלושת הקשתות" שבבנין, חתמה העוררת כבעלים של
5 הנכס, והעוררת חתמה עם ימק"א ירושלים על הסכם ל... זכויות וחובות לעניין הסכם השכירות
6 כאמור.

7
8 39. המשיב מוסיף, כי המוצגים שהציגה העוררת בפני רשויות המס מעלים באופן ברור כי גם
9 העוררת וגם ימק"א ירושלים הצהירו כי העוררת היא הבעלים של המקרקעין. כן ניתן ללמוד
10 מתצהירו של אבישר ריזק, סמנכ"ל עמותת ימק"א ירושלים במסגרת ביקורת ספרים שנערכה ביום
11 8.4.96, כי הבנין הוא של העוררת. כן גם ניתן ללמוד מהצהרתו של רואה החשבון מטעם ימק"א
12 ירושלים בפני פקיד השומה ביום 5.2.1998, כי הבנין הוא למעשה בבעלות ארה"ב (העוררת) (סעיף
13 19 לתצהירו).

14
15 40. גם מהדוחות הכספיים של ימק"א ירושלים שהוגשו לפקיד השומה לאורך שנים עולה במפורש,
16 כי המקרקעין והבניינים בירושלים הם רכושה של העוררת וכי היא זו שמממנת ומשלמת את שכרו
17 של המנכ"ל והיא זו שמשכירה את המבנים ואת המתקנים לימק"א ירושלים וימק"א ירושלים
18 זוקפת את הוצאות ההשכרה האמורה בדוחותיה (ראו הדוחות לשנים 1994-1999).

19
20 41. מנהל המכס ומע"מ הוציא לימק"א ירושלים ביום 26.2.2004 קביעת מס הנוגעת להעמדת
21 מקומות חנייה לידי עיריית ירושלים (נספח כ' לתצהיר קובל, מטעם המשיב). ימק"א ירושלים פנתה
22 למנהל המכס ומע"מ וביקשה לבטל את הקביעה לימק"א ירושלים בטענה שאיננה צד להסכם עם
23 עיריית ירושלים וכי ימק"א ארה"ב היא בעלת המקרקעין.

24
25 42. מכל האמור, ניתן ללמוד לטענת המשיב כי העוררת היא המוכרת של המקרקעין וכי המצב שהיא
26 העמידה כמו שימק"א ירושלים העמידה בפני רשויות המס, כי העוררת היא הבעלים של המקרקעין.
27 העוררת וגם ימק"א ירושלים אינן יכולות ואינן רשאיות לטעון בפני רשויות המס דבר והיפוכו וזו
28 ההלכה העולה משורה ארוכה של פסקי דין בבית המשפט העליון ואף מפי ועדה זו.

סיכום טענות הצדדים בעניין הבעלות במקרקעין

סיכום טענות העוררת

31
32 43. עמדת העוררת בשאלה האמורה היא, כי ימק"א ירושלים היא הבעלים בפועל ולמעשה של
33 המקרקעין והיא זו שמכרה זכויות, בהם אף כי העוררת היא הבעלים הרשומים וזאת מכוח חוקה
34 ייחודית ובלתי מוגבלת שנמסרה לימק"א ירושלים ובשל התחייבות לקבל את הסכמתה של ימק"א



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 ירושלים לכל עסקה במקרקעין. לשון אחרת, הבעלות המהותית והכלכלית במקרקעין היא של
- 2 ימק"א ירושלים, ולכן היא המוכרת של המקרקעין ולפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין היא פטורה
- 3 מתשלום מיסי מקרקעין.
- 4
- 5 44. לביסוס טענתה זו, מסתמכת העוררת על מסמכים היסטוריים ועל מ... זכות שימוש בלתי
- 6 מוגבלת בזמן לימק"א ירושלים, התנאי שמירה של המבנים ושל ניהול נאות.
- 7
- 8 45. לדעת העוררת המשמעות המשפטית של המסמכים ההיסטוריים היא, כי בידי העוררת נותרה
- 9 בעלות ערטילאית בלבד, בעוד שהבעלות המהותית היא של ימק"א ירושלים, מה גם שהתמורה בעד
- 10 עסקת הקומבינציה עם רסקו, הועברה לימק"א ירושלים.
- 11
- 12 46. עוד טוענת העוררת, כי היא אינה אלא "ארגון גג" שמספק שירותים לארגון המקומי כגון:
- 13 תכניות, פעילויות, תכנון מבנים, סיוע משפטי וארגוני וכיוצא באלה, בעוד שהארגון המקומי הוא
- 14 הבעלים של נכסי המקרקעין. רק בירושלים, העוררת כארגון גג, היא בעלת המקרקעין, מתוך
- 15 תשומת לב מיוחדת וחשיבות רבה לעיר ירושלים. בשל גיוס הכספים לתרומות עבור המבנים של
- 16 ימק"א ירושלים נרשמו המקרקעין על שמה. אולם, הרישום הפורמאלי אין בו כדי לשנות את
- 17 מערכת היחסים הנהוגה בעולם כולו בידי ימק"א ארה"ב לארגונים המקומיים.
- 18
- 19 47. העוררת גם טוענת כי ימק"א ירושלים הייתה זכאית ועוד זכאית, לרשום הערת אזהרה במקשם
- 20 המקרקעין בגין זכויות כך שבידי העוררת נותר רישום פורמאלי ואילו ימק"א ירושלים היא הבעלים
- 21 בפועל.
- 22
- 23 48. ועוד זאת, העובדה שהעוררת היא זו שחתמה על הסכם הקומבינציה עם רסקו שלא נזכרה בו
- 24 ימק"א ירושלים ועל הסכם היטל ההשבחה עם עיריית ירושלים, אין בה כדי ללמד על היקף
- 25 זכויותיה של העוררת אלא רק על כך שהמקרקעין נרשמו באופן פורמאלי על שמה בעוד שימק"א
- 26 ירושלים היא זו הנהנית מהנכס ומחזיקה בו בנאמנות של נהנה שאין לפרשה כעסקה במקרקעין.
- 27
- 28 49. יש לבחון את העסקה על-פי מהותה האמיתית ועל-פי תוכנה הכלכלי ולא על-פי הגדרות
- 29 פורמאליות. בהתאם לכך, ימק"א ירושלים היא המוכרת כמוסד ציבורי שהמקרקעין משמשים
- 30 למטרותיה הציבוריות, יותר מ- 80% מתקופת הבעלות והאחזקה היא פטורה לפי סעיף 61 לחוק
- 31 מיסוי מקרקעין, ממס שבח מקרקעין.
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

50. וגם זאת, זכות החזקה והשימוש הבלתי מוגבלים במקרקעין של ימק"א ירושלים שקולים לבעלות ולמכר של ימק"א ירושלים ואין זו זכות שכירות כהגדרתה בחוק המקרקעין, אף כי היא דומה לזכות של דיירות מוגנת על-פי החוק.

51. לימק"א ירושלים קיימת זכות במקרקעין אף מכוח זכות ש... שהשתכללה לפני תחילת תוקפו של חוק המקרקעין ולפי סעיף 166 לחוק המקרקעין זכות זו ממשיכה להתקיים.

52. התמורה בעד עסקת הקומבינציה הועברה לימק"א ירושלים והיא זו הנושאת בתשלום היטל השבחה.

53. אילו ימק"א ירושלים ידעה שהיא תיפגע מן העסקה, הרי כמוסד ציבורי שחייב לפעול למען המטרות הציבוריות שלו, הייתה מתנגדת לעסקת המכירה.

סיכום טענות המשיב לעניין זהות המוכר

54. מהמסמכים ההיסטוריים שעליהם מסתמכת העותרת עולה באופן ברור, כי העוררת היא הבעלים של המקרקעין. העוררת הייתה מעוניינת להשאיר את הבעלות במקרקעין בידיה בשל "המצב הפוליטי" הרגיש בארץ בכלל ובירושלים במיוחד.

55. על הסכם הקומבינציה עם רסקו חתמה העוררת כבעלים של המקרקעין והצהירה בו, כי היא בעלת הזכויות המלאה והבלעדית בנכס. היא זו שחתמה על שטר המשכנתא ועל סמך בעלותה זו היא קיבלה ערבות בנקאית.

56. את התמורה בעד עסקת הקומבינציה קיבלה העוררת ומסרה למשיב הצהרת מוכר.

57. לא נרשמה הערת אזהרה לטובת ימק"א ירושלים בכל שלב שהוא.

58. העוררת חתמה על הסכמים לפיתוח ולבנייה כבעלים של המקרקעין, חתמה על כתב שיפוי כלפי רשויות התכנון, ובהם הצהירה כי הבעלים של המקרקעין, היא גם חתמה על הסכם עם עיריית ירושלים בעניין היטל השבחה.

59. העוררת כבעלים של הנכס חתמה על הסכם שכירות עם החברה שמפעילה בבניין בית מלון ומסעדה ו... את זכויותיה וחובותיה לעניין זה – לימק"א ירושלים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

60. לאורך השנים, הציגו העוררת וימק"א ירושלים בפני רשויות המס מצג שלפיו ימק"א ירושלים אינה הבעלים של המקרקעין. כך גם הציגה מצג בדוחות הכספיים שהגישה לרשויות המס.
61. העוררת לא חויבה במע"מ בגין ההסכם עם עיריית ירושלים להעמדת 50 מקומות חנייה לרשות העירייה, חלף היטל השבחה, אך בשל הצהרתה כי אין היא הבעלים כי אם העוררת. אם המוכרת הייתה ימק"א ירושלים הייתה היא מחויבת במע"מ.
62. כל אלה וגם תצהירו של מר אייזנברג וחקירתו על תצהירו בפני הועדה מראים בבירור כי ימק"א ירושלים אינה, ולא ראתה את עצמה, כבעלת הזכויות במקרקעין ואין היא המוכרת שלהם. יש בראיות אלה כדי ליצור השתק לעוררת ולימק"א ירושלים, נוכח הצהרותיהן בפני רשויות המס השונות.

דיון והחלטה לעניין הבעלות במקרקעין וזכויות המוכר

63. אין יכולה להיות מחלוקת, וכך היא ההלכה הפסוקה, כי חוק מיסוי מקרקעין מטיל חובת תשלום מס על התוכן הכלכלי של העסקה וכך הוא גם קובע אם זכות מסוימת היא זכות במקרקעין לצורך תשלום המס. לצורך כך עלינו לקבוע מי הם הבעלים של המקרקעין. בענייננו, עלינו לקבוע אם הזכות של ימק"א ירושלים היא זכות במקרקעין לצורך מס מקרקעין, או שהמס מוטל על העוררת.
64. זכות במקרקעין לצורך קביעת המס, כהגדרתה, אם היא מעניקה לבעליה את מירב ההנאה מהנכס, על-פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (חוק מיסוי מקרקעין), שזו לשונו:

1. בחוק זה – "מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע; "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להתשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה, מבחינת תוכנה, בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולעניין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה הרשאה לתקופה הקצרה מעשים וחמש שנים; ולעניין זה – "הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת; "מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק יסוד: מקרקעי ישראל; "חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברידה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם. "חכירה" – חכירה, שכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות,



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

שכירות משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות
חזקה ייחודית".

65. ימק"א ירושלים אינה רשומה במרשם המקרקעין כבעלים של הנכס ואין לה בהם זכות קניינית, מאחר שהמקרקעין רשומים על שם העוררת. אין לה זכות שביושר מאחר שלא קיימת כל התחייבות להעברת זכות הבעלות על שמה. גם הרשאה וזכות שכירות אין לימק"א ירושלים מאחר שזכותה להחזיק ולהשתמש במקרקעין אינם מוגבלים בזמן. הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה בעלות צריכה לכלול את היסודות המצטברים הבאים:

"ראשית זכותו של הנעבר להשתמש בקרקע אינה מוגבלת לשימוש חלקי במקרקעין, כגון זיקת הנאה, שנית, השימוש בזכות הוא על דרך קבלת החזקה הייחודית במקרקעין. שלישית, זכותו של המשתמש אינה מוגבלת בזמן אלא ניתנת לו לצמיתות... ורביעית, זכותו של המשתמש הינה זכות משפטית ולא ציפייה או תחזיה שעשויה להתממש (ראו: פרופ' אהרון נמדר, מיסוי מקרקעין, בסיס המס א' עמוד 163).

66. לגבי היסוד הראשון, השני והרביעי, זכותה של ימק"א ירושלים להשתמש אינה מוגבלת לשימוש חלקי במקרקעין, הזכות אינה מוגבלת בזמן והיא זכות משפטית הניתנת לאכיפה.

67. לגבי היסוד השני יש לבדוק מה הי "חזקה ייחודית". חזקה ייחודית מוגדרת כחזקה שבה המחזיק שולט לבדו בנכס והוא רשאי להחזיק ולהשתמש בנכס ללא הגבלה. ההסכמים ההיסטוריים: המסמך משנת 1925 הגביל את הבעלות של העוררת וחייב אותה לקבל את הסכמת ימק"א ירושלים בעת מכירה, החכרה או משכון הבניין. המסמך השני מ-1929, חזר על מחויבות זו. במסגרתו התחייבה העוררת שלא לבצע העברת זכויות בנכס ללא קבלת הסכמת ימק"א ירושלים. המסמך השלישי משנת 1933, ממנה את חבר המנהלים של ימק"א ירושלים כאפוטרופוס על נכסי העוררת ומעביר לה את זכות השימוש הבלתי מוגבלת, בכפוף לקיום מטרות העוררת ותנאים נוספים. מסמכים אלה מעניקים את זכות החזקה והשימוש, לצמיתות, לימק"א ירושלים, אך חזקה ושימוש אלה מוגבלים ומותנים בקיום מטרות העוררת, ניהול תקציבי, דיווח ופיקוח על הפעילות לימק"א ארה"ב. גם תקנון ימק"א ירושלים קובע, כי לימק"א ארה"ב הכוח לפזר את המועצה ולמנות אחרת תחתיה, על-ידי המנהל של הקבוצה הבינלאומית וידווח לה באופן קבוע. המשמעות המעשית היא שליטה מוחלטת של העוררת בימק"א ירושלים. המסקנה היא כי לימק"א ירושלים אין חזקה ייחודית במקרקעין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

68. ננסה להשיב על השאלה מה הן הזכויות שיש לעוררת. **בידי העוררת זכות הבעלות הרשומה, הזכות למכור, להחכיר ולמשכן את המבנים, בכפוף לקבל הסכמת ימק"א ירושלים, הזכות לקבל את התמורה בגין מכירה או החכירה, הזכות לשנות את מטרותיה והזכות לפקח ולאכוף את מימוש מטרותיה על ימק"א ירושלים. הזכות של ימק"א ירושלים היא זכות החזקה והשימוש בתנאי שהיא ממלאה אחר תנאי ההסכם מ-1933. בין יתר התנאים עליה למלא את מטרות העוררת ולפעול על-פי עקרונותיה. זכות הבעלות המלאה מתפצלת לכאורה בין ימק"א ירושלים לעוררת. זכות הבעלות כולה הוחכרה לרסקו, גם הזכות שבידי העוררת וגם הזכות שבידי ימק"א ירושלים. מכאן, שהמס צריך שיוטל גם על הזכות שבידי העוררת וגם על הזכות שבידי ימק"א ירושלים.**

69. ננסה לבדוק עתה מה שווי הזכות של ימק"א ירושלים. על-פי ההסכם משנת 1933, לימק"א ירושלים יש את הזכות להשתמש בנכסים לצמיתות ובתנאים הרשומים בהסכם. עיקר התנאים הם שימק"א ירושלים תפעל בהרמוניה מלאה ובתיאום מלא על-פי העקרונות והאידיאלים של העוררת. על ימק"א ירושלים לדאוג למצב פיסי טוב של הנכסים, עליה לפעול במסגרת תקציבית ולמקסם את השירותים הניתנים לציבור. ימק"א ירושלים היא מוסד ללא מטרות רווח. לימק"א ירושלים הזכות להשתמש בנכסים תחת המגבלות הנ"ל. יש לה זכות לשרת את הציבור. כל עוד היא עושה זאת היא יכולה להשתמש בנכסי המקרקעין שבבעלות העוררת. הציבור הוא זה שנהנה מפעילותה של ימק"א ירושלים ומזכותה להשתמש ולהחזיק בנכסי העוררת. לחזקה ולשימוש אלו של ימק"א ירושלים יש **ערך ציבורי.**

70. הגדרת השווי על-פי חוק מיוסי מקרקעין נקבעה בסעיף 1 לחוק:

"שווי" של זכות פלוגית, הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה

זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..."

אילו היינו מנסים למכור את זכותה של ימק"א ירושלים "בשוק החופשי", לאיזה תמורה היינו מצפים? לדעתנו לתמורה רעיונית זו, אין שוק קונים ואין ביקוש לימק"א ירושלים. מאחר ואין פירות או רווחים לזכות השימוש והחזקה של ימק"א ירושלים, אין גם שווי כלכלי לזכות זו. כך שהזכות במקרקעין שממנה צומחות הנאות כלכליות, נמצאת בידי העוררת.

71. נדון עתה בשאלה האם זכות הטלת "הווטו" של ימק"א ירושלים לעניין השכרה או מכירת המבנים לאחרים מהווה זכות במקרקעין. זכות הווטו של ימק"א ירושלים חלה על המבנים בלבד ומאחר שאלה לא הועברו לצד ג', הרי שאין משמעות לזכות זו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

72. ועוד זאת, על-פי ההסכמים קיימת הרמוניה מלאה בין ימק"א ירושלים לעוררת. הרמוניה משמעותה זהות אינטרסים והכתבה מלאה של העקרונות, הרצונות והיעדים של העוררת על ימק"א ירושלים. ימק"א ירושלים ממומנת בחלקה באמצעות תרומות וקרנות המועברות אליה מהעוררת. מתוך הגדרת התנאים בהסכמים, ימק"א ירושלים אינה יכולה להתנגד לכל פעולה שהעוררת מכתובה לה. התנאים בהסכמים מעקרים את המגבלות שימק"א ירושלים רשאית להטיל על העוררת. אם ימק"א ירושלים תתנגד לפעולה או עקרון של העוררת, זכות השימוש והחזקה שלה תפקע. לימק"א ירושלים יש זכות שימוש וחזקה בתנאי שהיא פועלת לטובת העוררת ועליה לדאוג לכך שלא יגרם לעוררת נזק.
73. לימק"א ירושלים יש זכות חזקה ושימוש בנכסי המקרקעין של העוררת, זכות זו מותנית בקיום ושמירת אינטרסים של העוררת. הזכות אינה מקנה לימק"א ירושלים את היכולת ליהנות מהפירות של המקרקעין, הזכות היא זכות לשרת את הציבור וככזו אינה זכות כלכלית שניתן לכמתה בשווי כסף. ההבחנה בין זכויותיה של ימק"א ירושלים לזכויותיו של מוסד ציבורי אחר היא, שמוסד ציבורי אחר הפטור ממש, יש לו זכות להחליט אם למכור או להחכיר או למשכן את זכויותיו במקרקעין לאחרים, לקבל את התמורה בעת מכירת נכסיו ויש בידיו את ההחלטה מה יעשה בתמורה זו. זכויות אלו נמצאות בידי העוררת. על-כן הבעלות הכלכלית שייכת כולה לימק"א ארה"ב היא העוררת.
74. מקובלת עלינו גם טענת המניעות וההשתק של המשיב. לאחר שנים רבות שבהן מציגה עצמה העוררת כבעלת הנכס ולאחר הנאות שצמחו לה לאורך שנים רבות ממצג זה, היא מנועה ומושקת היום מלהציג מצג שונה, כאילו זכות הבעלות שלה מרוקנת מתוכן.
75. ימק"א ירושלים לא ראתה את עצמה כבעלים של הזכויות במקרקעין או כמוכרת זכויות בהם. זהו המצג שהציגה מאז ומתמיד בפני רשויות המס יש בכך כדי ליצור מניעות והשתק של טענתה דהיום כי המוכרת של זכויות במקרקעין היא ימק"א ירושלים. זו עובדה חדשה הסותרת ונוגדת את טענותיה במשך כל השנים שחלפו.
76. הלכה היא (ראו: רע"א 6753/96 מ.מ.א.ת. 4-1 ואחר' נ' ישראל פרידמן, פ"ד (5), 418, 421) שמאחורי טענת ההשתק המבוססת על הצהרות עומדת טענה של הגינות ותום לב. לפיכך אם העלה אדם טענה בהליך מסוים וטענתו התקבלה ובעקבות זאת זכה בטובת הנאה, הוא מנוע מלהעלות טענה סותרת בהליך אחר.
77. כך גם בדיני מיסוי אין הנישום רשאי, מכוח השתק המבוסס על תום-לב, בבואו לבקש פטור ממיסוי להעלות טענה עובדתית הסותרת את טענותיו בפני העירייה או בפני רשות המס (ראו: ו"ע



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

1 103800 תמר דלאל ואח' נ' משרד האוצר, מסיים טו (3), יוני 2001, ה-36, עמ' 268. כך גם אנו קבענו
2 בתיק 1015/0681 מוחמד אלקוטוב נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פורסם בתקליטור ... ובתיק
3 9015/0481 גולובנציץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, מיום 9.7.2009, וכך חזרנו וקבענו בתיק
4 1053/0681 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, לאמור:
5

6 "נישום מנוע מלטעון טענות עובדתיות חדשות כנגד עובדות
7 שהצהיר עליהן..."
8

9 78. הנה כי כן, מסקנתו העולה מכל המקובץ היא כי ימק"א ירושלים אינה הבעלים של המקרקעין
10 ואין היא המוכרת שלזכויות במקרקעין. העוררת היא הבעלים והיא המוכרת של זכויות במקרקעין
11 והיא זו שחבה בתשלום המס לפי חוק מיסוי מקרקעין.
12

דמי פינוי

13 79. העוררת טוענת, כטענה חלופית אם טענתה העיקרית כי ימק"א ירושלים היא הבעלים והמוכרת
14 של המקרקעין, היא ששולמה לימק"א ירושלים דמי פינוי שהם כל התמורה בעד העסקה ויש לנכות
15 סכומים אלה ממס שבח מקרקעין.
16

17 80. לביסוס טענתה אומרת העוררת, כי לימק"א ירושלים קיימת חזקה ייחודית בלתי מוגבלת בזמן,
18 אף לצמיתות במקרקעין והיא הייתה מסרבת להסכים להסכם הקומבינציה, על-פי "זכות הוותיק"
19 שיש לה במסמכים ההיסטוריים, אלא אם כן הייתה מקבלת דמי פינוי ואמנם כל התמורה בעד
20 עסקת הקומבינציה שולמו לימק"א ירושלים. העוררת טוענת, כי התמורה האמורה היא דמי הפינוי
21 ששולמו לימק"א ירושלים.
22

23 81. עוד טוענת העוררת כי העברת התמורה לימק"א ירושלים במלואה נובעת מן היחסים המיוחדים
24 שבין העוררת לבין ימק"א ירושלים וממערכת ההסכמים שביניהן. ימק"א ירושלים מחזיקה
25 במקרקעין ובמבנים שעליהם במשך קרוב ל- 80 שנה והיא מנהלת בהם את פעילויותיה וכך היא
26 תעשה גם בעתיד. על הזכויות המהותיות הנובעות מן הבעלות נמצאות בידי ימק"א ירושלים, לרבות
27 היכולת להפיק תועלת כלכלית בדרך של מכירת הנכס או שעבודו, ומכאן היא זכאית לדמי פינוי.
28 82. זכותה של ימק"א ירושלים לדמי פינוי נובעת, לטענת העוררת, גם מלשון סעיף 39 לחוק מיסוי
29 מקרקעין שעניינו הניכויים המותרים לפי החוק. ימק"א ירושלים, כך לטענת העוררת, עומדת בכל
30 התנאים הקבועים בחוק.
31

32 83. כדי שהעוררת תוכל למכור את הזכויות בנכס הרשומים בבעלותה, היה עליה לקבל את הסכמת
33 ימק"א ירושלים, ואלמלא הסכמה כאמור, לא הייתה נערכת עסקת הקומבינציה.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1
- 2 84. העסקה נוצרה לתועלת ימק"א ירושלים ובשל כך הסכימה ימק"א ירושלים לביצוע העסקה
- 3 והיא הייתה המעוניינת הבלעדית בקיום העסקה מאחר שכל התמורה הועברה אליה.
- 4
- 5 85. לצורך העסקה, כך לטענת העוררת, פינתה ימק"א ירושלים חלק מהמקרקעין שהחזיקה בהם
- 6 ועשתה שימוש בהם, וביתרת המקרקעין שלא נמכרו היא ממשיכה לעשות שימוש. הנה כי כן,
- 7 ימק"א ירושלים ויתרה על זכויותיה המשפטיות והכלכליות באותו חל של המקרקעין שמכרה
- 8 העוררת לרסקו, ובתמורה לויתורה היא קיבלה דמי פינוי.
- 9
- 10 86. עוד טוענת העוררת, כי מטרותיה ומטרות ימק"א ירושלים הן מטרות זהות, שהרי מדובר בארגון
- 11 אחד שמטרתו רכישת מקרקעין והפעלתם לקידום מטרות ציבוריות. העוררת לא פעלה לקבל הכרה
- 12 בה כמוסד ציבורי לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין והסתפקה בהכרה בימק"א ירושלים כמוסד
- 13 ציבורי. ההכרה בימק"א ירושלים כאמור צריכה לחול גם עליה.
- 14
- 15 87. טענת העוררת כי אי רישום הבעלות על שם ימק"א ירושלים נבע מ"רגישות פוליטית", אינה
- 16 מקובלת עלינו כלל ועיקר. הרישום על שם העותרת נעשה לפני קודם מדינת ישראל ואפילו הייתה
- 17 איזור רגישות פוליטית לפני שנת 1948, דבר שאמרנו כי היא לא מקובלת עלינו ואין לה כל קשר
- 18 לעניין רישום זכות קניינית, הרי שאחרי 1948, ניתן היה לרשום את הנכס על שם ימק"א ירושלים,
- 19 שהיא עמותה ישראלית הפועלת למען שלום ושוויון בין העמים, כמוצאה במגילת היסוד של ימק"א
- 20 ירושלים. ועוד זאת, יש לימק"א עוד סניפים בארץ. ידוע על קיומו של סניף במזרח ירושלים ואחד
- 21 בנצרת והשאלה אם גם שם נרשמו הנכסים באותו אופן שנבו נרשם הנכס בירושלים המערבית, אף
- 22 כי אין בכך כדי לשנות את עמדתנו. מכל מקום, טענה זו אין בה כדי להוסיף דבר לענייננו ואין בה
- 23 כדי להצדיק אי רישום הנכס ע"ש ימק"א ירושלים. בכל מקרה עניין סיבת אי הרישום לא הוכח לנו
- 24 ולא הוכחה משמעותה המעשית של הטענה. למצער, אפשר היה לרשום הערת אזהרה אך גם זה לא
- 25 נעשה, לפיכך, אנו דוחים את הטענה.
- 26

טענות המשיב לעניין דמי הפינוי

- 27
- 28 88. המשיב טוען כי טענת העוררת בעניין דמי פינוי ששולמו לימק"א ירושלים היא טענה עובדתית
- 29 חלופית, שאין להתירה לפי תקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, שחלה גם לפי
- 30 תקנות מס שבח ומקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965.
- 31
- 32 89. העוררת לא הציגה כל מסמך על רכישת החזקה הייחודית בנכס או על תשלום דמי פינוי או על
- 33 העברת מלוא התמורה מהעסקה עם רסקו לימק"א ירושלים ומשלא הוכח שהתמורה שולמה
- 34 לימק"א ירושלים יש מקום לדחות את הטענה בדבר תשלום דמי פינוי. מדו"ח העוררת עולה כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 הועברו לה בעסקה חמישה מיליון ₪ לעוררת. לימק"א ירושלים אין זכות במקרקעין, היא אינה
- 2 הבעלים הרשום, אינה החוכרת, אינה השוכרת, אין לזכותה הערת אזהרה או משכנתא, אינה בעלת
- 3 זיקת הנאה או זכות קדימה. לימק"א ירושלים, לכל היותר, זכות לרישיון שלא שולם בעדו ואינו
- 4 קצוב בזמן ועל כן ניתן לביטול על-ידי המרשה, בכל עת. לפיכך, העוררת לא הייתה חייבת לשלם דמי
- 5 פינוי לימק"א ירושלים.
- 6
- 7 90. בכל ההסכמים אין אזכור לימק"א ירושלים. העוררת הצהירה כי הנכס נקי מזכויות לצד שלישי.
- 8 העוררת טוענת כי קיימת הרמוניה מלאה בינה לבין ימק"א ירושלים. אם אכן קיימת הרמוניה, מדוע
- 9 על הראשונה לשלם דמי פינוי לאחרונה?
- 10
- 11 91. העוררת לא הצליחה להצביע על הזכות המשפטית הקיימת לימק"א ירושלים, ואשר חייב
- 12 תשלום דמי פינוי.
- 13
- 14 92. המשיב מסכים שלכל היותר הוענקה לימק"א ירושלים זכות על-פי רישיון ולא הייתה כוונה
- 15 להעניק לה זכויות קנייניות. הזכות שהוענקה לימק"א ירושלים היא זכות אישית שלא ניתנת
- 16 להעברה. כאשר הרישיון ניתן ללא תמורה, רשאי נותן הרישיון, לסיימו בכל זמן, על-ידי מתן הודעה
- 17 לבעל הרישיון.
- 18
- 19 93. התפקיד שניתן לימק"א ירושלים הוא תפקיד של אפוטרופוס. תפקיד זה אינו מזכה בדמי פינוי.
- 20
- 21 94. לעוררת יש כוח לפזר את המועצה של ימק"א ירושלים, ולמנות חברים למועצה על-פי שיקול
- 22 דעתה, מכוח תקנון ימק"א ירושלים.
- 23
- 24 95. המנכ"ל של ימק"א ירושלים מתמנה על-ידי המנהל של העוררת. המנכ"ל ידווח בקביעות למנהל
- 25 הקבוצה הבינלאומית.
- 26
- 27 96. לנוכח היחסים בין העוררת לימק"א ירושלים, יכלה העוררת להורות לימק"א ירושלים, לפנות
- 28 את המקרקעין לאלתר ללא תשלום דמי פינוי.
- 29
- 30 97. העוררת קיבלה את התמורה לעסקה עם חברת רסקו, לפחות ביחד של 52.4%, זו התמורה
- 31 בשותי הבנייה שהשביחו את מקרקעי העוררת.
- 32
- 33 98. דמי הפינוי כטענת העוררת, חורג מכל שיעור סביר, שכן נטען שהועברו 100% מכספי התמורה.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

החלטה לעניין דמי הפינוי

- 1
- 2 99. לאחר שקבענו את זהות המוכר, ומשקבענו שאין קיים שווי כלכלי לזכות החזקה והשימוש של
- 3 ימק"א ירושלים במגבלות המפורטות בהסכמים, ומתוך הצהרתה של העוררת על קיום זהות
- 4 מוחלטת בין שני הגופים, הרי שהמסקנה המתבקשת מאילה היא, כי שני הגופים פועלים כאחד.
- 5 השליטה נתונה כולה בידי העוררת וימק"א ירושלים היא המוציאה לפועל של החלטות העוררת.
- 6 100. אנו רואים בשני הגופים גוף אחד הנשלט בידי העוררת. משום כך אין כל סיבה והצדקה
- 7 שהעוררת תשלם לימק"א ירושלים או לעצמה דמי פינוי.
- 8
- 9 101. ועוד זאת, נטל הראיה להוכיח תשלום דמי פינוי, או שאכן שולמו דמי פינוי, מוטל על העוררת.
- 10 דווקא בשל סכום ההוצאה שהעוררת העמידה אותו על שיעור התמורה כולה בעד העסקה, מוטל על
- 11 העוררת נטל ראיה כבד ביותר, להוכיח את מהות ההוצאה (ראו לעניין זה: עמ"ש 128/91 **בית התור**
- 12 **בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים ת/1 (1/1994), מיסים ת/1, ה-33, בעמ' 240).
- 13
- 14 102. אפילו הייתה העוררת זכאית לניכוי דמי פינוי ואפילו הייתה מוכיחה ששילמה לימק"א
- 15 ירושלים דמי פינוי, היה צורך לבחון את סבירות ההוצאה ולא יעלה על הדעת שדמי הפינוי שלא
- 16 הוכח תשלומם יהיו בשיעור מדויק של כל התמורה שקיבלה העוררת מעסקת הקומבינציה (ראו
- 17 לעניין זה: ע"ש 231/96 **דוד כנפי נ' מנהל מס שבח**, מיסים יג/3 (6/99), ה-23, עמ' 205).
- 18
- 19 103. אכן ממכלול הנסיבות של העסקה שבין העוררת לבין רסקו ומערכת היחסים שבין העוררת
- 20 לבין ימק"א ירושלים, וכן זהות המטרות של שני הגופים כדי היותם גוף אחד, אין לראות במה שולם
- 21 לימק"א ירושלים, אפילו הייתה העוררת מוכיחה זאת, דמי פינוי המותרים בניכוי על-פי סעיף 39
- 22 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 23
- 24 **ניכוי היטל השבחה**
- 25 104. בשל הגדלת זכויות הניצול במקרקעין ועליית שוויים עקב התכנית שאושרה, דרשה הועדה
- 26 המקומית לתכנון ולבניה בירושלים מהעוררת לשלם היטל השבחה שקבעה. העוררת טענה, בתחילה,
- 27 כי היא פטורה מהיטל בשל כך שהיא מוסד שאינו מפיק רווחים, אך טענה זו נדחה על-ידי העירייה,
- 28 ובעקבות זאת נוהל משא ומתן, שבגדרו הגיעו הצדדים להסכם שלפיו יעמוד היטל השבחה על סכום
- 29 של 14.2 מיליון דולר וכי מתוך הסכום האמור ישולם במזומן סכום של שלושה מיליון דולר בלבד,
- 30 וכי יתרת הסכום של 11.2 מיליון דולר יהיה כנגד תועלות ציבוריות וכלכליות שיינתנו על-ידי ימק"א
- 31 ירושלים לציבור, באמצעות עיריית ירושלים.
- 32 105. על הסדר זה נמתחה ביקורת חריפה בדו"ח מבקר המדינה על הרשויות המקומיות שפורסם
- 33 בפברואר 2001.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

106. בעקבות דו"ח הביקורת האמור, הגישה התנועה למען איכות השלטון עתירה נגד עיריית ירושלים (בג"צ 2758/01). בית המשפט העליון אף שלא קיבל את העתירה, כפי שהוגשה, ולא ביטל את החלטת העירייה, קבע באופן שאינו משתמש לשני פנים, שלא ניתן לשלם היטל השבחה בדרך של שווה-כסף ובעסקות חליפין, כי אם יש לשלמו בכסף. וכך כותב המשנה לנשיא, השופט תיאודור אור בפסק הדין:

7 "דעתי היא, כי הן לאור לשון החור והן לפי המתבקש מכללי מינהל
8 ראויים הדין הוא עם העותרת. מלשון סעיף 13 לתוספת עולה כי
9 היטל ההשבחה יש לגבות בכסף. התוספת מתייחסת בבירור
10 לסכומים שנגבו כהיטל ואין בה התייחסות לאפשרות שדמי ההיטל
11 ישולמו בשווה כסף".

12
13 ובהמשך הדברים:

14
15 "לאור מסקנתי שיש לשלם היטל השבחה בכסף בלבד, ממילא אין
16 רשות מקומית רשאית לקבל שירותים תמורת דמי ניהול".

17
18 בית המשפט העליון גם דחה את טענת העוררת, כי התועלות הכלכליות שפורטו בהסכם עם העירייה
19 הן בגדר המטרות שלהן מיועדים הכספים של היטל השבחה.

20
21 107. בשל כל אלה, המשיב טוען, כי לא ניתן להכיר בניכוי הסכום שיוחד לתועלות הכלכליות האלה
22 כתשלום מס שבח ששולם בפועל, ושניתן לנכותו מהמס לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

23
24 108. עוד טוען המשיב, כי השירותים והתועלות שפורטו בהסכם עם עיריית ירושלים, ניתנים, אם
25 בכלל, על-ידי ימק"א ירושלים ולא על-ידי העוררת. ואשר ממילא ניתנו וניתנים על-ידי ימק"א
26 ירושלים. אין לנו כל צורך לדון בשאלה זו, שכבר נדונה והוכרעה בפסק הדין האמור.

27
28 109. הניכויים המותרים לענייננו בכל הנוגע להיטל השבחה הם אותם סכומים ששילמה העוררת
29 בפועל כהיטל השבחה. מעבר לכך, אין היא זכאית לניכוי נוסף כהיטל השבחה. אם ביני לביני הגיעה
30 העוררת להסדר עם עיריית ירושלים, כך שתשלם סכומים נוספים כהיטל השבחה – יש להכיר
31 בסכומים הנוספים לצורך ניכוי מהמס, לפי סעיף 39 לחוק.

32
33 ניכויים שונים



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

110. למעלה מן הצורך, נתייחס לרכיבי התועלות הכלכליות שהעוררת וימק"א ירושלים מבקשות להעריכם ולנכותם כניכוי מוכר מן המס, לפי סעיפים 39 ו-39א' לחוק מיסוי מקרקעין. בית המשפט העליון התייחס בפסק דינו לחישוב של חלק מהתועלות הכלכליות ולערכים הכספיים שלהם. כן לגבי כיתות גן ילדים, זכויות שימוש בספרייה, מקומות חנייה, אולם אירועים ובריכת שחייה. נתייחס ב... לרכיבים אלה.

א. כיתות גן

בהסכם עם העירייה התחייבה ימק"א ירושלים להפעיל שמונה גני ילדים לפי הצורך. שירות זה הוערך בסכום שהווה ל- 2,547,000 דולר (סעיף ו', עמ' 3 לדו"ח השמאי). בית המשפט העליון אמר את דברו לעניין זה, כי מחלקת החינוך העירונית הבהירה שאין דרוש באזור יותר משתי כיתות-גן ובדו"ח הביקורת של העירייה אף נאמרה שאסור היה לעירייה לקבל רכיב זה כתועלת כלכלית שוות-כסף. ממילא התקציבים לכך מועברים על-ידי משרד החינוך או מגויס כספי תרומות.

ב. ספרייה

בית המשפט העליון אומר על כך, כי העירייה לקחה על עצמה את מימון הבנייה, ההצטיידות והאחזקה של הספרייה אשר על-פי ההסכם אינה הלכה למעשה, ספרייה ציבורית ותושבי העיר לא יוכלו ליהנות משירותיה – זכות השימוש בספרייה הוערכה בכ- 3.3 מיליון דולר.

ג. מקומות חנייה

בפסק הדין של בית המשפט העליון נכתב כי העירייה לא בחנה את הסיכויים לכך שהיא תצליח לממש בעתיד את מלוא הערך הכלכלי שהיא אמורה להפיק מהתועלות הכלכליות שאותן קיבלה במסגרת ההסכם. זאת, באופן כללי, ולעניין התניה נאמר, כי התועלת הוערכה ב- 3,600,000 דולר המבוססת על הנחה כי העירייה תוכל לגבות "כופר חניה" עבור מקומות החניה אשר ימק"א בנתה מעבר לנדרש בתקן (לפי תחשיב השמאי בעמ' 8). בתגובת ימק"א לעתירה נאמר כי הוקצו 50 מקומות חניה מתוך 200 מקומות והובע ספק אם ניתן לגבות כופר חניה בגין מקומות אלה. לא הובאו ראיות לעניין הקצאת מקומות חניה נוספים, אף שחלפו שנים רבות ממתן פסק הדין.

ד. אולם אירועים

בהסכם נאמר כי העירייה תהיה זכאית להשתמש באולם האודיטוריום של ימק"א ירושלים כאולם הבית עבור "הקמארטה של ירושלים", וכי ימק"א תשדרג את מתקני האולם כדי להתאימם לצרכי הקמארטה. תועלת זו הוערכה בדו"ח השמאי בסכום של 1,738,000 דולר. רמת השדרוג של האולם הושארה למשא ומתן עתידי. גם לעניין זה הובעו ספרות בפסק דינו של בית המשפט העליון.

ה. בריכת השחייה



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

1 תועלת זו הוערכה על-ידי השמאי בסכום של 1,176,000 דולר. התועלת מתייחסת להפניית קבוצת
2 ילדים מבתי ספר ואנשים בעלי צרכים מיוחדים להשתתף בתעניות ימק"א לשימוש בבריכת השחייה
3 וכי העירייה תשלם לימק"א את הוצאות ההפעלה של השירות האמור, לפי השימוש שיעשה בבריכה.
4 במסגרת התחשיב נכללה העלות המלאה של בניית בריכה חדשה, אף כי קיימת בריכה פעילה בבניין
5 הקיים של ימק"א ירושלים, שפועלת מזה זמן רב, והבריכה הקיימת משמשת לא רק את חברי
6 ימק"א.

7

8

9

החלטה לעניין התועלות הכלכליות והניכוי המותר

10 111. סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע, כי מס שבח מקרקעין יוטל על השבח במכירת זכות
11 במקרקעין. לפי סעיף קטן (ב) השבח "הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה,
12 כמשמעותו בסעיף 47".

13

14 112. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "יתרת שווי רכישה" כדלקמן:

15

16 **"יתרת שווי רכישה" – שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים**
17 **המותרים לניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א' שהוצאו עד יום המכירה**
18 **בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי**
19 **הפחת".**

20

21 113. לאור האמור, יש להפחית מהשבח עלויות שהוצאו לצורך השגת אותו שבח.

22

23 114. בחינת ההסכם בין עיריית ירושלים לבין ימק"א מעלה, כי ימק"א ירושלים הייתה צריכה
24 להעביר לעירייה, מנקודת מבטה של ימק"א ירושלים, את התועלות האמורות. אין לנו צורך, נוכח
25 הפרשנות של החוק והאמור בפסק הדין של בית המשפט העליון, לבדוק את התועלות האמורות היו
26 נמצאות לעירייה, או אם התועלות מומשו על-ידי העירייה ובאיזו מידה מומשו או ניתנו למימוש.
27 עלינו מוטל לבדוק בכמה הופחת השבח שצמח לעוררת כתוצאה מן ההסכם.

28

29 115. לעניין החניות, הכיר המשיב בניכוי עלות של 50 חניות. מעבר לכך לא הוכח דבר, ואין כל מקום
30 להכיר בניכוי כל סכום מעבר לכך.

31

32 116. לעניין גני הילדים, השימוש באודיטוריום, בספרייה ובבריכת השחייה, לא הוכח לנו שהעוררת
33 הוציאה כספים לשם הקמת מבנים אלה או התאימה מבנים למטרות אלה. אף אם הוציאה כספים



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

לשם כך, הרי מבנים אלה נשארו בבעלות ובחזקתה. בשל כך השבח לא הופחת, ואין מקום לניכוי התועלת בגין ולא הקטינו את השבח.

שבח טרחת עורכי דין

117. העוררת דרשה בשלב ההשגה להכיר בהוצאות של ₪ 3,688,222, כהוצאות שהוצאו לטענתה בגין שכר טרחת עורכי דינה ועוד סכום של 81,85 ₪, שלפי טענתה הוציאה. בערר זה דורשת העוררת להכיר בסכום של 1,446,884 ₪, בתוספת עוד סכום ששילמה לטענתה, ממועד הגשת הערר ועד להגשת סיכומיה בהליך הערר. העוררת מבקשת, אפוא, להכיר בסכום של 6,740,357 ₪ כשכר טרחת עורכי דין, שיש לטענתה לנכות מן השבח.

118. מתשובתה לפרטים נוספים (ראו סעיף 142 לסיכומי המשיב), עולה כי הסכום האמור כולל טיפול משפטי לקידום תוכנית בניין עיר, הליך היטל השבחה ומכירת הנכס. לא הומצא למשיב ולא הוגש לוועדה זו הסכם שכר טרחה עם עורכי דינה של העוררת.

119. העוררת מאשרת כי שכר הטרחה, שהיא דורשת את ניכוי, כולל פעולות משפטיות מול רשויות המס. אולם, שכר טרחה זה אינו מוכר ביכוי לפני תיקון מספר 55 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שאין להכיר בו.

120. ועדה זו התייחסה בהרחבה לשכר טרחה שיש להכיר בניכוי לצורך חוק מיסוי מקרקעין (ראו: ו"ע 1026/00 גבריאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ופסק דינו של בית המשפט העליון, ובאותו עניין: ע"א 8763/08; וכן ו"ע 1053/06 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים).

121. לאור האמור, יש להכיר בניכוי שכ"ט עו"ד שהוכחו או יוכחו למשיב בתוך 30 יום מיום מתן פסק דין זה, למעט כל שכר טרחה ששולם לעורכי דינה של העוררת בהליכי ההשגה והערר.

122. לשאלת היחס שבו יחושב שניכוי כיחס שבין החלק שנכר לרסקו לחלק שנשאר בידי העוררת מכלל המקרקעין שלה, אנו קובעים שיש לחשב את היחס בין שווי ההשבחה שחלה על חלק המקרקעין שנמכר לרסקו לבין שווי השבח על כל המקרקעין של העוררת. יחס זה יכול שיקבע על-פי בסיס השומה של השמאי זאב כהן, או באמצעות שמאי שיוסכם לעניין זה, על-ידי הצדדים, ובהיעדר הסכמה – על-ידי שמאי שיקבע בית המשפט.

123. איננו רואים לטענות רבות ונוספות שבסיכומי העוררת, ולתגובת בא-כוח המשיב (סעיפים 152-196, בעמ' 250-38), שאין בהם כדי לתרום לעניינים שהם באמת במחלוקת.

סיכום



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 נובמבר 2012

ו"ע 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים

- 1 124. לאור האמור, ובכפוף להחלטתו בעניין הרכיבים שיש להכיר בהם לצורך ניכוי מהשבת, הערר
2 נדחה.
- 3
- 4 125. נעיר, למעלה מן הצורך, שהתוצאה בהחלטה זו מעוררת תחושה של אי נוחות מסוימת, מאחר
5 שהפעילות של העוררת, בסופו של עניין, היא פעילות ציבורית שאמורה להיות פטורה ממס, ואילו
6 העוררת הייתה מתכננת את מהליכה בדרך אחרת ומבעוד מועד, יכולה הייתה להיווצר מציאות מס
7 אחרת. אולם, אין בפני ועדה זו אלא המסכת העובדתית שעליה חלות הוראות החוק. במציאות
8 העובדתית שלפנינו לא היה מנוס מהתוצאה שאליה הגענו.
- 9
- 10 126. בנסיבות העניין, כל צד ישא בהוצאותיו.
- 11
- 12
- 13 המזכירות תמציא העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19 ניתן היום, ה' כסלו תשע"ג, 19 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.
- 20

עזרא קימא, שופט בדימוס

- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
- 26
- 27