



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 14419-08-20 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני
כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
מר אברהם הוכמן, חבר
גב' גבע בלטר, חברה

העוררת: מוסדות חזון ישעיה (בפירוק)
ע"י ב"כ עו"ד רם יולוס ועו"ד רחלי גזית

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות:

5

1. לפנינו ערר על החלטת המשיב מיום 7.7.20 בגדרה נדחתה השגת העוררת בנוגע לפטור

מתשלום מס שבח לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן:

"החוק"), עקב אי הכרה בעוררת כמוסד ציבורי.

8

9

רקע עובדתי והליכי השומה

10 2. עמותת מוסדות חזון ישעיה הוקמה בשנת 1998, ובטרם החלו הליכי הפירוק, אשר יפורטו

11 בהמשך, פעילות העמותה התחלקה למספר ענפים עיקריים:

12 בתי תמחוי וחלוקת מזון לנזקקים;

13 ניהול בתי ספר וגני ילדים;

14 ניהול מרפאות שיניים בהתאם לאישור משרד הרווחה;

15 ניהול קורסים להכשרה מקצועית.

16

17 3. במסגרת פעילותה החינוכית של העמותה, הועסקו 53 מורים וגננות, אשר היו אחראים על

18 חינוכם של 380 ילדים.

19

20 4. ביום 1.08.2004 רכשה העמותה את הזכויות במקרקעין המצויים בפינת הרחובות רש"י 60

21 ויהודה המכבי 2 ירושלים, אשר שימשו את העמותה כבית ספר מיום הרכישה ועד ליום

22 המכירה.

23



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
- 2 5. בהתאם לפעילותה הציבורית, לעמותה ניתן אישור "מוסד ציבורי" בהתאם לסעיף 46
- 3 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), אשר עמד
- 4 בתוקפו עד ליום 31.12.2013.
- 5
- 6 6. ביום 24.04.2012 הורה בית משפט זה (תיק פר"ק 12-04-37840) על צו פירוק זמני כנגד
- 7 העמותה, העוררת ומינה את עו"ד חגי אולמן כמפרק זמני.
- 8
- 9 ביום 20.09.2012 הורה בית המשפט על הפיכת צו הפירוק הזמני לצו פירוק קבוע, ובהתאם
- 10 מינה את עו"ד אולמן כמנהל מיוחד לעמותה.
- 11
- 12 7. בתקופת הפירוק, המשיך המבנה על המקרקעין לשמש כבית ספר, כאשר תחילה הופעל על
- 13 ידי המנהל המיוחד ולאחר מכן על ידי עמותות אחרות.
- 14
- 15 משנת 2013 הפעילה עמותת שובו (ע"ר 580264208) את המוסד החינוכי שעל המקרקעין וביום
- 16 27.11.2018 אישר בית המשפט של פירוק את מכירת זכויות העמותה במקרקעין לעמותת
- 17 שובו, על מנת שזו תמשיך ותפעיל את המוסד החינוכי במקרקעין.
- 18
- 19 8. ביום 11.02.2019 הוגש למשיב דיווח על מכירת זכויות העמותה במקרקעין ובגין המכירה
- 20 התבקש פטור מס שבח בהתאם לסעיף 61 לחוק.
- 21
- 22 9. ביום 7.07.2019 הוצאה לעמותה שומת מס שבח, אשר מנימוקי השומה עלה כי הבקשה להכיר
- 23 במכירה כמכירה פטורה לפי סעיף 61 לחוק נשלחה לבחינה במטה רשות המסים ועד למועד
- 24 הוצאת השומה לא התקבלה החלטה בעניין ועל כן יצאה שומה שלא אישרה את הפטור.
- 25
- 26 עוד נכתב בנימוקי השומה, כי השומה הוקפאה לחודשיים ו/או עד לקבלת החלטה בעניין.
- 27
- 28 10. ביום 21.08.2019, לאחר שהמחלקה המקצועית דחתה את הבקשה להכיר במכירה כפטורה
- 29 מכוח סעיף 61 לחוק, הגיש המנהל המיוחד למשיב השגה על שומת מס השבח.
- 30
- 31 11. ביום 11.06.2020 שלח המנהל המיוחד של העמותה בנוסף גם מכתב השגה למחלקה
- 32 המקצועית ברשות המסים, אשר קיבלה (מבחינה מהותית) את ההחלטה.
- 33
- 34 12. ביום 7.07.2020 התקבלה החלטת המנהל בהשגה, אשר דחתה את ההשגה מהנימוקים
- 35 שלהלן:



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 א. החל משנת 2013 העמותה לא מגישה דוחות כספיים שנתיים כנדרש ובהתאם החל
2 משנת 2014 לא חודש אישור המוסד הציבורי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה;
3

4 ב. פעילותה הציבורית של העמותה פסקה לכל המאוחר בשנת 2012;
5

6 ג. גם בשנים בהן העמותה החזיקה באישור לפי סעיף 46 לפקודה, בדיקה מעמיקה של
7 פעילותה באותן שנים היה מגלה כי נכסיה והכנסותיה אינם משמשים להשגת המטרה
8 הציבורית כדרישות סעיף 9(2) לפקודה;
9

טענות הצדדים

10
11 13. לטענת העוררת, יש לבחון אותה כ"מוסד ציבורי" בהתאם להגדרה המהותית הקבועה בסעיף
12 61(ד) לחוק ועל כן, אין מקום להידרש לבחינת הדרישות להכרה כמוסד ציבורי בהתאם
13 לסעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, הכוללות הגשת דוחות כספיים עד למועד המכירה.
14

15 14. עוד טענה העוררת כי היא פעלה להגשמת המטרה הציבורית (חינוך) עד ליום המכירה וכי אין
16 לקבל את טענת המשיב, לפיה הפעילות הציבורית הופסקה בשנת 2013, לאור העובדה כי
17 המפרק נעזר בעמותות אחרות לשם הפעלת המוסד החינוכי.
18

19 15. נטען מטעם העוררת, כי צו הפירוק אינו משנה את אופי פעילות העמותה ואין בו כדי לשלול
20 מהעוררת את קבלת הפטור הקבוע בסעיף 61 לחוק.
21

22 16. העוררת הדגישה כי הממצאים שהובילו להליך פירוק העמותה נגעו להפעלת בתי התמחוי
23 וחלוקת מזון לנזקקים ולא לפעילות החינוכית ולכן אין הם רלבנטיים למטרה הציבורית
24 שקידמה העמותה, העומדת בלב הליך זה.
25

26 17. מפי העוררת נשמעה גם טענה חילופית. נטען כי המקרקעין שימשו את העוררת במישרין משך
27 תקופה העולה על 80% מתקופת החזקה במקרקעין ועל כן היא זכאית לכל הפחות לפטור
28 מתשלום מחצית המס בתוספת פטור יחסי על המחצית השנייה.
29

30 18. לטענת המשיב, תנאי מקדמי לבחינת עמידת המוכרת בתנאי סעיף 61(ב) לחוק הוא היותו של
31 המוכר מוסד ציבורי ביום המכירה. נטען כי ביום המכירה העוררת לא החזיקה באישור לפי
32 סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, לא פעלה למען המטרה הציבורית ולא הגישה דוחות ומכאן
33 העדר זכאותה לפטור ממס.
34

35 19. נטען כי הפעילות הציבורית למטרות חינוך הופסקה בשנת 2013 ופעולות של גורם אחר ששכר
36 את הנכס מהעוררת לא נחשבות כפעילות של העוררת למען המטרה הציבורית. נטען כי נכון



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 ליום המכירה, כל פעילותה של העוררת הייתה מכוונת לחיסול הפעילות, למכירת המקרקעין
2 ולפירעון חובות לנושים, דהיינו, פעולות שאינן למען המטרה הציבורית של העוררת.
3
4 20. המשיב הוסיף כי אין כל רלבנטיות לבחינת אחוז השימוש במקרקעין, שכן בחינה זו נעשית
5 רק מקום בו בעת המכירה מחזיק המוכר באישור מוסד ציבורי לפי סעיף 61 לחוק, ואילו
6 לעוררת לא ניתן אישור, כאמור.

דיון והכרעה

9 21. במרכז הדיון מצוי סעיף 61 לחוק, אשר קובע כדלקמן:

"מוסדות ציבוריים"

10 61. (א) מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבוריים פטורה ממש.

11 (ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי-

12 (1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של
13 שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות
14 מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי – תהא פטורה ממש;
15 (2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך
16 תקופה קצרה מ-80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד,
17 או שלא שימשו אותו כלל -

18 (א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה
19 פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים – יינתן פטור יחסי
20 מהמש, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין
21 במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי;
22 (ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה
23 על ארבע שנים – יינתן פטור של מחצית המש, ואם המקרקעין
24 שימשו במישרין את המוסד – יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם
25 פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המש, שהוא כיחס שבין
26 התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל
27 התקופה שהזכות היתה בידי.

28 (ג) מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם היתה פטורה ממש לפי סעיף

29 קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם
30 שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור.

31 (ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבורי" – מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע,

32 לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת
33 רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 (ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו

2 נקבע גם לענין סעיף קטן (ד)."

3
4 22. לטענת המשיב, סעיף 61(ד) לחוק מדגיש כי לענין סעיף זה מוסד ציבורי כולל מוסד לחינוך
5 "שנקבעו לענין זה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת", כלומר – על מנת
6 להיות מוכר כמוסד ציבורי, על המוסד החינוכי להחזיק באישור של ועדת הכספים של
7 הכנסת. הגדרת "מוסדות ציבור" בסעיף 61(ד) לחוק כוללת מוסדות ספציפיים שפורטו בסעיף
8 (מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, ועוד מוסדות שפורטו בס"ק(ד)) וכן מוסדות למטרה
9 ציבורית אחרת שנקבעו לענין זה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת. במילים
10 אחרות, ככול שמדובר במוסדות שאינן מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך ולשאר המטרות
11 שפורטו בס"ק(ד), רק אז נדרשת קביעת שר האוצר ואישור ועדת הכספים של הכנסת. פרשנות
12 זו נלמדת, בין היתר, מהגדרת "מטרה ציבורית" שבסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, שם קיימת
13 הפרדה דומה, בין מטרות ציבוריות מוגדרות (דת, תרבות, חינוך ועוד) ובין מטרה אחרת,
14 שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית. מאחר ואין חולק שבעניינו מדובר במוסד
15 לחינוך, אין נדרש אישור שר האוצר או אישור ועדת הכספים של הכנסת לשם הכרה בעוררת
16 "כמוסד ציבור".

17
18 23. המשיב הדגיש כי העוררת החזיקה עד לשנת 2013 באישור "מוסד ציבורי" בהתאם לסעיף
19 46(א) לפקודת מס הכנסה ובשנת 2018, שהיא השנה הקובעת (בה נמכר הנכס) לא היה לה
20 אישור כאמור, וממילא לא ניתן להכיר בה כמוסד ציבור. בעניין זה נתפס המשיב לכלל טעות.
21 סעיף 61(ה) לחוק קובע כי מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו
22 כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד), כלומר, יראוהו כמוסד ציבור. מכלל ההן אין שומעים את
23 הלאו. לא ניתן לפרש הוראה זו באופן שמוסד שאינו מחזיק באישור לפי סעיף 46(א) לפקודת
24 מס הכנסה, אין הוא יכול להיכלל בהגדרת "מוסדות ציבור" שבסעיף 61(ד) לחוק. סעיף 46(א)
25 לפקודת מס הכנסה עוסק בתרומה למוסד ציבורי. הסעיף עוסק בקבלת זיכוי ממס לתורמים
26 למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת
27 הכספים של הכנסת. סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה קובע כך:

28
29 "פטורים ממס:

30 "(2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי..."

31
32 המונח מוסד ציבורי מוגדר בסעיף 9(2)(ב) לפקודה כלהלן:

33 "מוסד ציבורי" – חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה
34 לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה
35 ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, והם
36 מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה, "קרוב" –
2 כמשמעותו בסעיף 76(ד);

3
4 המונח מטרה ציבורית הוגדר באותו סעיף להלן:
5 **"מטרה ציבורית" – מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע,**
6 **בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה**
7 **ציבורית;"**

8
9 ההגדרה שבסעיף 9(2)ב לפקודה כוללת דרישה בדבר הגשת דין וחשבון שנתי להנחת דעתו
10 של פקיד השומה, דרישה שאינה מופיעה בסעיף 61 לחוק. משום כך, אין לקבל את טענת
11 המשיב כי בהעדר אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, לשנת 2018, אין אפשרות להכיר
12 בפטור על פי סעיף 61 לחוק. הוא הדין בטענת המשיב כי אי הגשת הדוחות הכספיים השנתיים
13 למס הכנסה, מכשילה את ההכרה בעוררת כזכאית לפטור ממס שבח.

14
15 24. מכאן שיש לדון ולהכריע במחלוקת העיקרית שבין הצדדים, היא המחלוקת בשאלה – האם
16 הפעילות הציבורית (חינוך) של העוררת הופסקה בשנת 2013 כטענת המשיב, או שהמשיכה
17 להתקיים עד ליום המכירה בשנת 2018.

18
19 25. לטענת המשיב, הגורם שניהל את המוסד החינוכי במקרקעי העוררת משנת 2013 היא עמותת
20 שובו ולא העוררת. נטען כי ההסכם עם עמותת שובו (שצורף כנספח 5 לתצהיר המנהל
21 המיוחד) מלמד כי עמותת שובו היא זו שהפעילה את המוסד החינוכי וכי בהסכם נקבע
22 שעמותת שובו יכולה לבצע שינויים במוסדות החינוך, כי סמלי המוסד במשרד החינוך
23 ורישיונות המוסד מועברים לבעלות עמותת שובו וכי לעמותת שובו יש חזקה מלאה בנכסים
24 של המוסד החינוכי. המשיב הפנה גם להסכם בין מרכז החינוך העצמאי לבין העוררת, עליו
25 חתם המפרק (נספח א' לתצהיר מטעם המשיב), הכולל הוראה כי החינוך העצמאי מוכן לקבל
26 את הבעלות המלאה על הפעלת בית הספר ולהחזיק ולנהל את בית הספר. עוד נקבע בהסכם
27 כי משנת 2013 המוסד החינוכי תחת פיקוח החינוך העצמאי קובע את התכנים החינוכיים
28 וסדרי הלימוד ומקיים פיקוח מלא על המוסד החינוכי, לרבות האחריות על העובדים. המשיב
29 הפנה את תשומת הלב לדו"ח שהגיש המפרק לבית המשפט של פירוק בו נכתב כי עמותת שובו
30 תיקח על עצמה את תפעול מוסדות החינוך באופן מלא החל משנת הלימודים הבעל"ט. בסעיף
31 37 לסיכומי המשיב נכתב כך:

32
33 **"המשיב מעריך כמובן את המאמצים שעשה עו"ד אולמן על מנת שהמוסד החינוכי**
34 **ימשיך לפעול, אולם הלכה למעשה עו"ד אולמן לא הפעיל את המוסד החינוכי אלא**
35 **עמותת שובו. עו"ד אולמן ציין בעדותו כי "לא נולדתי מנהל בית ספר ובחיתי להיות**
36 **עו"ד..." ובהתאם הוא פעל לכך שהמוסד החינוכי יפעל באמצעות עמותת שובו".**



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

26. המשיב הפנה לפסק דיני ב-ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית
נ' פקיד שומה ירושלים (30.1.20). באותו מקרה השכירה המערערת (עמותה שהפעילה
מוסדות חינוך) מספר מבנים בשכונות שועפט ובית חנינה לחברה לתועלת הציבור. המערערת
טענה באותו מקרה כי יש לסווגה כ"מוסד ציבורי" שקיים ופועל ל"מטרה ציבורית", כהגדרת
מונחים אלה בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. בפסקה 43 לפסק הדין קבעתי כך:

**"ביחס להשכרת המבנים השייכים למערערת בשכונות בית חנינה ושועפט
בירושלים, הרי שפעילות זו, אינה פעילות למטרה ציבורית שהופכת את המערערת
למוסד ציבורי כהגדרתו בפקודה. פעילות זו היא פעילות מסחרית בין בעלים של
נכס ובין שוכר הנכס והמערערת בעצמה אינה מקיימת פעילות חינוכית כלשהי
בבתי ספר אלה."**

ערעור על פסק הדין נדחה ביום 27.10.21 (ע"א 2079/20).
מכאן טענתו של המשיב בערר זה כי "פעילות של מוסד אחר ששכר את הנכס מהעוררת, לא
נחשבת כפעילות של העוררת למען מטרתיה הציבוריות, גם אם מדובר במוסד חינוכי" (סעיף
22 לסיכומי המשיב).

27. יש לציין כי עמותת שובו לא שכרה את הנכס מהעוררת ואין להקיש מפסק הדין בעניין ועידת
המדעים לענייננו. השוני העיקרי אינו נעוץ בכך שאין מדובר בפעילות מסחרית של השכרת
הנכס תמורת דמי שכירות, אלא בכך שאין מדובר בהחלטה עסקית של נישום, אלא בהיקלעות
הנישום להליך חדלות פירעון והפעלת הפעילות על ידי מפרק זמני ולימים מנהל מיוחד,
בפיקוח בית המשפט של פירוק. העוררת לא יזמה את העברת הפעילות החינוכית לגוף אחר
כהחלטה במהלך הפעילות הרגילה. רשם העמותות הגיש לבית משפט זה בקשה למתן צו
פירוק, עקב ממצאים שהתגלו בקשר להפעלת בתי התמחוי. בכך נכפה על העוררת הליך פירוק
שהוביל למינוי מפרק זמני מפעיל (נספחים 9-10 לתצהיר מטעם העוררת), אשר דאג
להמשכיות הפעילות החינוכית, באותם מבנים על ידי אותם מורים, ולאותם התלמידים. להלן
יתוארו הנסיבות של הפעלת הפעילות החינוכית בהרחבה.

28. בשנת 2012, בתחילת הליך הפירוק, אשר אירע באמצע שנת הלימודים, המשיך המוסד
החינוכי המצוי על המקרקעין לפעול תחת ניהולו של המפרק הזמני ולאחר מכן, בשנת 2013
על ידי עמותת "למען אחי" ועל פעילותו בתקופה זו העיד המנהל המיוחד בחקירתו: **"אני
שילמתי למורים. הייתי מנהל העל של הפעילות החינוכית עצמה. זה דבר שאי אפשר
להמשיך לאורך זמן. הפירוק נכנס תוך כדי לימודים. היה צריך שילדים לא ימצאו עצמם
ברחוב."** [עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 20-21]. המנהל המיוחד העיד בחקירתו כך:



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 **"עשינו מאמצי על לשמר את ביה"ס. אותם מורים, אותם תלמידים, אותה תרבות**
2 **חינוכית, במשך שנים רבות ואני גאה על כך".** [עמ' 9, ש' 15-16].
3
4 29. כמתבקש מאופי תפקידו, פעל המנהל המיוחד לאיתור גוף מומחה ומקצועי אשר יסייע בידו
5 בהפעלת בית הספר. בהתאם, התקשר בהסכמי הפעלה זמניים עם עמותות אחרות על מנת
6 להגשים בצורה הטובה ביותר את המטרה הציבורית של העוררת. קבלת סיוע בשירותים של
7 גוף המתמחה בפעילות של גופים המצויים בהליך של פירוק הינה דבר שבשגרה, שהרי לא
8 מצופה ממפרק להיות מומחה בכל תחום. עמד על כך המנהל המיוחד בחקירתו: **"בעל תפקיד,**
9 **גם בעולם של חברות וגם בעולם של עמותות לא מפעיל את הפעילות בעצמו. לא נולדתי מנהל**
10 **בית ספר ובחרתי להיות עו"ד שעוסק בתחום הבראה ופירוק חברות ולכן אני משתמש**
11 **בגורמים שאני ממנה באישור בימ"ש לבצע את ההפעלה של האירוע הרלבנטי לשמו**
12 **מוניתי"** [עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 24-27]. ובהמשך חקירתו: **"אני הפעלתי את הפעילות**
13 **החינוכית באמצעות הפעלה של שובו. כך עובד בעל תפקיד"** [עמ' 11 לפרוטוקול, ש' 3-2].
14 למה הדבר דומה? לחברה קבלנית שנקלעה להליך חדלות פירעון והתמנה לה נאמן. כאשר
15 החברה עסקה בבניית פרויקטים של בניה בעת מתן צו לפתיחת הליכים, משלים הנאמן את
16 בניית הפרויקטים באמצעות התקשרות עם קבלני משנה, המבצעים בפועל את פעולות הבניה,
17 בפיקוח הנאמן ובפיקוח בית המשפט של חדלות פירעון.
18
19 30. בית המשפט של פירוק עמד בהחלטתו מיום 1.7.12 (נספח 2 לתצהיר מטעם העוררת) על
20 הצורך בהפעלה זמנית של בית הספר באמצעות סיוע של עמותות אחרות:
21 **"המתווה המוצע על ידי העמותה אינה מפורטת ואין בה ערבויות /או הפקדת**
22 **כספים באופן מיידי. לעומת זאת, המתווה המוצע על ידי המפרק הזמני הוא בעל**
23 **תוכן עם מקורות מימון מוצקים. יתר על כן, הדבר אינו סובל זיחוי. גם לא ייעשה**
24 **דבר שלא ניתן לבטלו למפרע, וודאי לא הפעילות המוצעת עד ליום 10.9.12. אכן**
25 **הפעלת מוסדות החינוך כרוכה בהפעלה, ככל הנראה למשך שנת הלימודים הבאה.**
26 **אך היה והפירוק הזמני יבוטל, בשנת הלימודים העוקבת הפעילות תוחזר לעמותה.**
27 **גם לא השתכנעתי שמדובר בהעברה "דה-פקטו" של כל פעילות העמותה לידי**
28 **עמותות אחרות, אלא בסיוע זמני הכרחי. לפיכך, אני מאשר את בקשת המפרק**
29 **הזמני על כל רבדיה".**
30
31 31. המפרק הזמני הגיש לבית המשפט של פירוק תגובה לענין הסכם ההפעלה הזמני עם עמותות
32 **"למען אחיי" ובגדרה כתב את הדברים הבאים (עמ' 11-12 לתצהיר מטעם העוררת):**



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 **"אם פעילות בתי הספר וגני הילדים לא תובטח למשך שנה"ל הבאה במלואה, כי**
2 **אז תהיה פגיעה קשה בעמותה – אשר פעילות עיקרית וחשובה שלה תיפגע באופן**
3 **בלתי הפיך, בין אם הליך הפירוק יימשך ובין אם לאו"**
4
5 32. סעיף 307(א)(2) לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983 (להלן: **"פקודת החברות"**)
6 (תחולה על עמותות מכוח סעיף 54 לחוק העמותות, תש"ס-1980) קובע כי תפקידו של המפרק
7 הינו **"לנהל את עסקי החברה במידה הדרושה לפירוקה המועיל"**. כפי שתיאר המנהל
8 המיוחד בעדותו **"היה צריך שילדים לא ימצאו עצמם ברחוב"** [עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 22] ועל
9 כן, הדרך היעילה לנהל את פעילות העוררת במקרה זה היה באמצעות מינוי גוף מומחה
10 ומקצועי שיפעיל את המוסד החינוכי. למרות שהמטרה הציבורית אותה ביקש המנהל
11 המיוחד לקדם הינה בעלת חשיבות ראשונה בדרגה, משמעות עמדת המשיב היא כי אם לא
12 היה פועל המפרק הזמני לשמר את הפעילות החינוכית והיה מוכר באופן מידי את המקרקעין,
13 היה זוכה לפטור ממס (שהרי באותה עת ועד לסוף שנת 2014, העוררת החזיקה באישור לפי
14 סעיף 46 לפקודה). או אז, המוסד החינוכי היה מתפרק וככל הנראה תלמידים היו מוצאים
15 עצמם ללא כל מסגרת חינוכית.
16
17 33. הסכמי ההפעלה הן עם עמותת **"למען אחי"** והן עם עמותת **"שובו"** היו הסכמים לתקופה
18 קצובה ואין בהם העברה של פעילות העמותה [נספח 2 לתצהיר המנהל המיוחד במסגרת
19 תגובה שהוגשה על ידו לבית המשפט]: **"הסכם ההפעלה הזמני, אינו מעביר את קניינה של**
20 **העמותה ו/או את כל פעילויות העמותה, לאחרים. מדובר בהסכם הפעלה זמני, לתקופה**
21 **קצובה, שאינו מקנה כקבוע בו כל זכות למפעילים באשר לעמותה..."**. הסכם ההפעלה הזמני
22 עם עמותת שובו [נספח 5 לתצהיר המנהל המיוחד], אשר הפעילה את בית הספר החל משנת
23 2013, קובע סמכות ביקורת למנהל המיוחד ובסיום תקופת ההסכם למנהל המיוחד יש
24 סמכות להפסיק את ההפעלה של בית הספר באמצעות שובו (סעיפים 4.1 ו-4.2 להסכם). אכן,
25 סמכות ביקורת זו הופעלה כפי שהעיד המנהל המיוחד: **"לא סתם אפשרנו לשובו להמשיך**
26 **אחרי קשיים שעמדנו עליהם והתרענו עליה ודרשנו תיקונים. המסמכים מוכיחים ביקורת**
27 **קפדנית על פעולות ההפעלה של שובו שהיו תחתני. הואיל והיתה לי סמכות ביקורת הפעלתי**
28 **אותה ודאגתי לתקן איפה שנדרש. כך עובד בעל תפקיד שמבצע הפעלה באמצעות גורם**
29 **שלישי שמאושר על ידו ועל ידי ביהמ"ש"** [עמ' 10 לפרוטוקול, ש' 19-23].
30
31 34. על סמכות הביקורת של המנהל המיוחד, ניתן ללמוד מביקורים שערך המנהל המיוחד/או מי
32 מטעמו במוסד החינוכי [נספח 1 לתצהיר העוררת], מדוחות שהועברו על ידי עמותת שובו
33 למנהל המיוחד, הכוללים אף מצבת חובות עבור קרנות פנסיה והשתלמות של המורים [נספח
34 2 לתצהיר]. סמכות הפיקוח לא התמצתה בעניינים כספיים כי אם בדין וחשבון בנושא



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 הפעילות החינוכית הנעשית במסגרת בית הספר, לרבות הפעולות הננקטות על ידי בית הספר
2 על מנת להגדיל את מספר התלמידים בהתאם להתחייבות של שובו בסעיף 2.3 להסכם
3 ההפעלה כי מספר התלמידים לא יקטן [מכתב מיום 3.11.2015 שנשלח למנהל המיוחד על ידי
4 עמותת שובו וכן מכתב שנשלח על ידי עמותת למען אחי למנהל המיוחד – נספח 3 לתצהיר
5 של המנהל המיוחד].
6
7 35. על מעורבותו של המנהל המיוחד ניתן ללמוד מתכתובות של גורמים ממשד המנהל המיוחד
8 מול משרד החינוך בדבר העברת תקציבים לשנת הלימודים לקופת הפירוק והעברת
9 האישורים המתאימים על ידו לצורך כך, והכל על מנת לדאוג לתשלום שכר לעובדי ההוראה,
10 אשר התקשרו למשרדו של המנהל המיוחד באופן תכוף ומכך ניתן ללמוד כי העובדים ראו בו
11 כגורם האחראי לכך [מייל מיום 12.8.2014 שנשלח מעו"ד מירית מועלם לגורמים במשרד
12 החינוך (נספח 3 לתצהיר)]; מייל מיום 21.12.2014 במסגרתו שלח משרד המנהל המיוחד
13 אישור ניהול תקין לצורך קבלת התקציב [נספח 4 לתצהיר].
14
15 העיד על כך המנהל המיוחד (עמ' 13 לפרוטוקול, שו' 15-20):
16 "כפי שראית במסמכים, היו קשיים לא מבוטלים בפעילות מול משרד החינוך
17 וביכולת שלה להפעיל את ההפעלה הזאת ואני נדרשתי לעבוד מול משרד החינוך
18 שנים ולגבות כספים כדי לשלם למורים. הדברים מתועדים במסמכים שנמצאים
19 לפניך. גבינו ממשרד החינוך ב-2014 וב-2015 מאות אלפי שקלים ושילמנו למורים.
20 האמירה שאנחנו ההתנתקות מהפעילות ומההפעלה, לא מבוססת על מה שאני
21 אומר וגם לא על המסמכים שיש לפניך", וכן: "הגיעו אלי תלונות שיש פערים
22 בתשלום השכר, בין היתר כי משרד החינוך לא מעבירים את התקציבים שציפו
23 שיעביר ואני פעלתי מולם" (עמ' 14 לפרוטוקול, שו' 4-5).
24
25 36. על התווית המדיניות ע"י המנהל המיוחד ניתן ללמוד מעדותו בחקירה הנגדית: "עמדנו על
26 כך שהמיקום, התלמידים, המורים, הרוח הכל יישאר. אלו דברים שהם תורה שבכתב. כתוב
27 בסעיף 2.3 ששובו מתחייבת שהיקף התלמידים לא יקטן. בדקנו שהפעילות גדלה
28 ומתפתחת" [עמ' 10, שו' 17-19].
29
30 37. המשיב טען כי העוררת נמנעה מלזמן לעדות גורמים מטעם עמותות "שובו" וכי הדבר פועל
31 כנגדה. במקרה זה, הובאו כראיות מסמכים לא מעטים מתיק הפירוק, שיש בהם כדי לשפוך
32 אור על התנהלות הפעילות החינוכית באמצעות עמותת שובו ועל היחסים שבין בעל התפקיד
33 ובין העמותה. מצאתי שיש במסמכים שהוצגו ביחד עם עדות המנהל המיוחד בסיס מספק
34 לשם קביעת הממצאים העובדתיים שבמחלוקת בין הצדדים.



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
2 38. מן המסמכים שהוצגו עולה כי הסכם ההפעלה נערך לתקופה קצובה של שלוש שנים, בסופן
3 ניתנה למנהל המיוחד סמכות לבחון את המשך ההפעלה. בחינה זו אכן בוצעה (סיכום פגישה
4 מיום 5.11.15 – נספח 6 לתצהיר מטעם העוררת). המסקנה היא, כי אין מדובר בהשכרת
5 מבנים לשם הפעלת מסגרת חינוכית באותם מבנים, כפי שארע בפרשת ועידת המדעים.
6 הפעלת המוסד החינוכי בעזרת עמותות אחרות לא ניתקה את העוררת מן הפעילות הציבורית
7 והשימוש במקרקעין להגשמת הפעילות, שכן "האורגן" של העוררת בהליך הפירוק פיקח על
8 הפעילות, היה מעורב בתנאי העסקת המורים ובמדיניות המוסד החינוכי.
9
10 39. באופן כללי נזכיר כי תאגיד בפירוק שומר על זהותו עובר לפירוק (סעיף 320 לפקודת החברות)
11 ותאגיד לא משנה את סיווגו לעניין חבות במס במסגרת הליך הפירוק (ד"ר ש' בורנשטיין,
12 המיסוי בפירוק החברה (עמ' 109)).
13
14 40. טענת המשיב היא, כזכור, כי על פי סעיף 61(ב) לחוק, נדרש כי מכירת הזכות במקרקעין תעשה
15 על ידי מוסד ציבורי ומכאן שביום המכירה, המוכר נדרש להיות מוסד ציבורי, כדי ליהנות מן
16 הפטור ממס. המנהל המיוחד התייחס למכירת המקרקעין בעדותו בחקירה הנגדית, בעמ' 15
17 לפרוטוקול, שו' 19-22, כך:
18
19 **"אבקש להוסיף, גם כשנמכרו הנכסים, לא מכרנו לגורם יזמי. לא סתם מכרנו. כל**
20 **הנכסים של חזון ישעיה משמשים לפעילות הציבורית ללא מטרת רווח. זה משהו**
21 **משמעותי בתפקידי. הצלחנו להביא גם את הכספים המתאימים לפי שווי שוק וגם**
22 **שהנכסים ימשיכו לשרת את המטרות הציבוריות בהם עסקה חזון ישעיה".**
23
24 41. הוסיף המשיב וטען כי במסגרת הפירוק, ניתן ללמוד על כוונה לחיסול הפעילות ופירעון חובות
25 לנושים ואין בכך משום הגשמת מטרה ציבורית. בהקשר זה יש להזכיר שני היבטים: הראשון,
26 הליך הפירוק נפתח על ידי רשם העמותות בשל אי סדרים שהתגלו בקשר לפעילות בתי
27 התמחוי וחלוקת מזון לנזקקים, ולא על בסיס בקשה של הנושים. שנית, מימוש המקרקעין
28 בוצע במקרה זה במסגרת הפעילות הציבורית של העוררת, כאשר ברור כי כספי המימוש
29 יועברו לעמותות בעלות מטרה ציבורית דומה, כמצוות סעיף 58 לחוק העמותות. הפניית כספי
30 המימוש למטרה ציבורית דומה תגשים את התכלית העומדת בבסיס הפטור הקבוע בסעיף 61
31 לחוק – הקלה בנטל המס המוטל על מוסדות ציבור, אשר פעילותם מיועדת לרווחת הציבור.
32
33 42. העולה מן המקובץ הוא כי גם בעת המכירה (בשנת 2018), המקרקעין נמכרו "בידי מוסד
34 ציבורי" כנדרש בסעיף 61(ב) לחוק. המחוקק הכיר במסגרת הוראה זו באפשרות של הפסקת
35 השימוש בנכס, שכן ס"ק(1) של סעיף 61(ב) מתייחס למצב שבו המקרקעין שימשו במישרין



בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2023

ו"ע 20-08-14419 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי.
2 המחוקק לא דרש שימוש במשך תקופה של 100% כתנאי לפטור ממס. בכך שונה הוראה זו,
3 מהוראת הפטור ממס הכנסה המצויה בסעיף 9(2) לפקודה, הכוללת תנאי לפיו ההקדש או
4 התאגיד – "קיימים ופועלים למטרה ציבורית" ו"הכנסותיהם משמשים להשגת המטרה
5 הציבורית בלבד" והם "מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם
6 להנחת דעתו של פקיד השומה". כאן בא לידי ביטוי ההבדל בין פטור ממס הכנסה על הכנסות
7 התאגיד, המחייב הגשת דוחות כספיים מהם ניתן יהיה ללמוד אם הכנסות התאגיד משמשים
8 להשגת המטרה הציבורית בלבד, לבין הפטור ממס שבח במכירת מקרקעין, המחייב בדיקה
9 של תקופת השימוש במקרקעין, מתוך התקופה הכוללת של הבעלות במקרקעין.
10
11 43. נסיים בסוגיה שפתחנו בה את פרק הדיון וההכרעה. המצהירה מטעם המשיב טענה כי
12 העוררת לא קיבלה אישור ועדת הכספים של הכנסת ומטעם זה, אין היא זכאית לפטור לפי
13 סעיף 61 לחוק. צודקים ב"כ העוררת, כי טענה זו לא הועלתה על ידי המשיב בהחלטה בהשגה
14 ולא נזכרה בכתב התשובה שהוגש מטעמו בהליך זה. מעבר לכך, דבריה של גב' פריימן בעדותה
15 בפני הועדה בהקשר זה לא נתמכו בראיות בכתב, ביחס להליך בפני ועדת הכספים של הכנסת.
16 לא הוצגו בקשות שהוגשו לוועדת הכספים, או החלטות של ועדת הכספים. זאת ועוד, גב'
17 פריימן העידה כי קיימים מקרים בהם ניתנים אישורים בדיעבד (עמ' 10 לפרוטוקול, שו' 26-
18 28). משנשאלה גב' פריימן מדוע לא הועלתה האפשרות של קבלת אישור בדיעבד בפני המנהל
19 המיוחד, היא טענה כי אין זה מתפקידה לומר זאת לפונים לקבלת הפטור (עמ' 19, שו' 10-
20 11). מטעם העוררת נטען כי הסמכות להכרה במוסדות ציבור לצורך סעיף 61 לחוק הואצלה
21 למנהל רשות המסים בשנת 2014 ועל כן, לא הייתה מניעה כי המשיב יבדוק את מעמד העוררת
22 כמוסד ציבורי לאחר מכירת הנכס, לנוכח בקשת הפטור.
23
24

סוף דבר

25 44. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הועדה לקבל את הערר, לבטל את החלטת המשיב בהשגה
26 ולהורות כי העוררת זכאית לפטור ממס שבח, על פי סעיף 61(ב)(1) לחוק.
27
28 45. כמו כן, אציע לחייב את המשיב בהוצאות ובשכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 18,000 ₪, אשר
29 ישולם תוך 45 ימים מהיום ולאחר מועד זה יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד
30 למועד התשלום.
31
32
33
34
35



**בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים**

30 ינואר 2023

ו"ע 14419-08-20 מוסדות חזון ישעיה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14

חבר הועדה, מר אברהם הוכמן:

אני מצטרף לחוות דעתו של יו"ר הועדה ומסכים לתוצאות פסק הדין.

חברת הועדה, גב' גבע בלטר:

אני מצטרפת לחוות דעתו של יו"ר הועדה ומסכימה לתוצאות פסק הדין.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לקבל את הערר כאמור בחוות דעתו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ח' שבט תשפ"ג, 30 ינואר 2023, בהעדר הצדדים.

גב' גבע בלטר,
חברת וועדה

אברהם הוכמן,
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר הועדה

15
16
17
18
19
20
21
22
23