



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 151/10

וערעור שכנגד

ע"א 340/10

לפני : כבוד המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט י' עמית

ע"א 151/10:

המערער :

מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

נגד

המשיבים : 1. עיריית תל אביב
2. מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים
3. חברה כלכלית לירושלים בע"מ
4. אמקור בע"מ
5. שמואל ואורה גורודצקי

ע"א 340/10:

המערערת :

נייר חדרה בע"מ
(מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים)

נגד

המשיבים : 1. מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב
2. עיריית תל אביב
3. חברה כלכלית לירושלים בע"מ
4. אמקור בע"מ
5. שמואל ואורה גורודצקי

ערעורים על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח
שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב מיום 17.11.2009
בתיקים ו"ע 1204/04, ו"ע 1211/04, ו"ע 1303/10, ו"ע
1304/04, ו"ע 1342/04, ו"ע 1361/04, ו"ע 1385/04, ו"ע
1508/04, ו"ע 1004/05 שניתן על ידי כבוד השופט (בדימוס)
יהושע בן שלמה, עו"ד דן מרגליות ורו"ח נדב הכהן

בשם המערער והמשיב שכנגד בע"א

עו"ד קמיל עטילה

151/10 והמשיב 1 בע"א 340/10

(מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב) :

עו"ד יעקב יולוס

ועו"ד איתי ברק

בשם המשיבה 1 והמערערת שכנגד

בע"א 340/10 (עיריית תל אביב) :

בשם המשיבה 2 בע"א 151/10

המערערת בע"א 340/10

(נייר חדרה בע"מ) :

עו"ד אמיל בן עטר ועו"ד יהודית רייך

בשם המשיבה 3
(חברה כלכלית לירושלים בע"מ): עו"ד רות לוי

בשם המשיבים 5
(שמואל ואורה גורודצקי): עו"ד יחיאל אטיאס

פסק-דין

השופט י' עמית:

מהי הדרך בה יש למסות אופציה להארכת חכירה? האם מימוש האופציה מהווה אירוע מס? האם שינוי מטרת החכירה ותוספת זכויות בניה על פי חוזה החכירה המוארך מהווים אירוע מס? אלו השאלות העיקריות בערעורים שלפנינו.

ערעורים וערעור שכנגד על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט (בדימוס) י' בן שלמה, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח נ' הכהן), אשר ניתן בתשעה תיקים מאוחדים (ו"ע 1204/04, 1211/04, 1303/04, 1304/04, 1342/04, 1361/04, 1385/04, 1508/04 ו-1004/05), ואשר במסגרתו עררם של העוררים נתקבל בחלקו ונקבע כי לאור חידוש חוזה החכירה בין הצדדים, יש למסות את העוררים בגין הרחבת זכויות הניצול במקרקעין ובגין שינוי ייעודם, אך לא בגין מלוא תמורת חוזה החכירה החדשים.

רקע עובדתי והשתלשלות ההליכים

1. בשנות החמישים של המאה הקודמת, עוד בטרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין, נחתמו בין המשיבה 1 (המערערת שכנגד בע"א 151/10), היא עיריית תל אביב (להלן: עיריית תל אביב או העירייה) לבין יתר המשיבים בע"א 151/10 (להלן ביחד: החוכרים), חוזה חכירה בנוסח אחיד, לפיהם התחייבה העירייה להחכיר להם מגרשים לתקופה של 60 שנה, מיום 1.9.1950 ועד ליום 31.8.2010 (להלן: תקופת החכירה), "לשם הקמת בנינים לצרכי תעשייה".

על פי סעיף 1(3) לחוזה החכירה, ניתנה לחוכרים זכות לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים, "על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה, אם החוכר יבקש זאת מהעירייה בכתב לא יאוחר מששה חודשים לפני תום תקופת החכירה" (להלן: תקופת החכירה הנוספת או תקופת האופציה), כאשר "דמי

החכירה הנוספת ייקבעו על ידי העירייה בהתחשב עם ערך המגרש בלבד וישולמו לעירייה על ידי החוכר לתקופות חכירה של 7 שנים מראש" (סעיף 1(4) לחוזה החכירה).

בסעיף 3 לחוזה החכירה נקבע כי "העירייה מתחייבת בזה להחכיר את הנכסים לחוכר לתקופת החכירה לשימוש לצרכי תעשייה המותר עפ"י תכנית בנין העיר החלה על המקום, והחוכר לא יהא רשאי להשתמש בנכסים, כולם או מקצתם, לשום מטרה אחרת שהיא, אלא אם כן קיבל תחילה הסכמה בכתב על כך מאת העירייה".

על פי המצב התכנוני אשר היה בתוקף בעת כריתת חוזה החכירה המקוריים, ייעוד המקרקעין היה לתעשייה בקיבולת בניה של 150%.

2. בשנת 2001, כתשע שנים לפני תום תקופת החכירה המקורית, פנתה העירייה לחוכרים והכריזה על "מבצע להיוון מבטיח". בחוברת "המדריך לחוכר" אשר נשלחה לחוכרים מטעם העירייה (להלן: המדריך לחוכר), נכתב תחת סעיף ב' אשר כותרתו "מטרת המבצע":

"לאור אי הוודאות בקרב החוכרים לגבי התנאים להארכת תקופת החכירה, נוצר קיפאון בפיתוח מתחמים אלו. על מנת לקדם את פיתוח המתחמים הללו החליטה העירייה, במסגרת החלטת המועצה, לגבש מערכת תמריצים כלכליים, תוך ביטול אי הוודאות לגבי תנאי הארכת תקופת החכירה, שתביא את החוכרים להאריך כבר היום, את תקופת החכירה הראשונה לתקופת חכירה נוספת ובכך לעודד את החוכרים לפתח את המתחמים ולהקים עליהם פרויקטים חדשים" (מוצג 3 מטעם העירייה).

בסעיף ה' למדריך לחוכר, שכותרתו "התמורה בגין הארכת תקופת החכירה", נקבע כי על החוכרים לשלם לעירייה דמי חכירה מהוונים מראש, למשך כל תקופת החכירה, ממועד חתימת החוזה החדש ועד לתום תקופת החכירה הנוספת ("שווי זכויות החכירה"), בהפחתת דמי החכירה מהוונים בגין תקופת החכירה שממועד חתימת החוזה החדש ועד תום תקופת החכירה הראשונה ("שווי זכויות החוכר"). במילים אחרות, התמורה בגין הארכת תקופת החכירה תהיה בשיעור הפרש בין "שווי זכויות החכירה" (בהתאם לחוזה החכירה החדש) לבין "שווי זכויות החוכר", הן הזכויות אשר נותרו בידי החוכרים בהתאם לחוזה החכירה המקורי (קרי, שווי הזכויות לתקופה

שתחילתה בשנת 2002, עם חתימת החוזה החדש, ועד לשנת 2010, עם תום תקופת החכירה המקורית).

על פי חוות דעתם של השמאים שהעריכו את שווי המגרשים (בהתאם למנגנון קביעת השווי אשר נקבע בסעיף ו(4) למדריך לחוכר), הרי שעל פי המצב התכנוני החדש, נקבעו זכויות בניה בשיעור של 200%, וייעוד הקרקע הורחב ל"אזור תעסוקה א", המאפשר בניה למטרות משרדים, תעשייה, מסחר ומוסדות בעלי אופי ציבורי ושירותים עירוניים (זאת לעומת זכויות בניה בשיעור של 150% למטרות תעשייה בלבד, על פי המצב הקודם).

עוד אציין כי כל חוכר שהצטרף למבצע, התחייב במסגרת החוזה החדש לבנות ולנצל תוך חמש שנים ממועד חתימת החוזה או מיום אישור התב"ע החדשה את מלוא זכויות הבנייה במגרש; כי הוסכם בין הצדדים שהחל ממועד חתימת החוזה החדש יחולו על יתרת תקופת החכירה המקורית ועל תקופת החכירה המאוחרת הוראות החוזה החדש בלבד; וכי בתום תקופת החכירה המאוחרת, קרי יום ה-31.8.2059, אין לחוכרים זכות להאריך את תקופת החכירה בשנית.

3. על רקע חידוש חוזי החכירה על ידי החוכרים בהתאם למתואר לעיל, הוציא המערער בע"א 151/10, הוא מנהל מיסוי מקרקעין באזור תל אביב (להלן: מנהל מיסוי מקרקעין או המערער) שומות מס רכישה לחוכרים ומס מכירה לעיריית תל אביב, מחושבים על פי מלוא הסכומים אשר שולמו בפועל על פי החוזה החדש.

על שומות אלה הגישו החוכרים והעירייה השגות, ומשאלה נדחו הגישו ערר לוועדת הערר. טענתם היתה כי החוזה החדש כלל לא יצר אירוע מס, ולחלופין, כי יש למסותם אך ורק בגין החלק בתמורה הנוגע לשינוי הייעוד. המערער סבר כי מדובר בעסקה במקרקעין המחייבת תשלום מס בגין מלוא התמורה ששולמה בעקבות חידוש חוזה החכירה.

פסק דינה של ועדת הערר

4. ועדת הערר הגדירה את השאלה שבמחלוקת באופן הבא:

"האם במסגרת הסכם למימוש אופציה להארכת תקופת חכירה, אשר כרתו העוררים עם עיריית תל-אביב מכוח זכות שהוקנתה להם במסגרת חוזי חכירה מקוריים,

רכשו העוררים מס' 5-2 'זכות במקרקעין', החייבת בתשלום מס רכישה. השאלה הנגזרת נוגעת לעיריית תל-אביב ביחס לחיוב לשלם מס מכירה בגין אותה פעולה" (עמ' 4 לפסק דינה של ועדת הערר).

נקבע, כי על פי תנאי החוזה המקורי, לא ניתן היה לבנות בייעוד שונה מזה הקבוע בחוזה המקורי, בין בתקופת החוזה המקורי ובין בתקופת האופציה, דהיינו מותר היה לבנות אך ורק בניה לתעשייה לפי 150% אחוזי בניה. הוועדה הוסיפה כי על מנת לקבל את טענת העירייה והחוכרים כי הזכויות בחוזה המקורי אפשרו בניה בכל היקף וניצול ובכל עת, הדבר היה צריך להיכתב בחוזה המקורי "ברחל בתך הקטנה", שאז יכולים היו העוררים לטעון כי אין במימוש האופציה אירוע מס.

ובקיצור, נקבע כי מכוח החוזה המקורי לא נרכשו כל זכויות עתידיות, שהרי לא ניתן היה לנבא בשנות החמישים מהן זכויות הבניה שתאושרנה במהלך 109 השנים הבאות.

5. על רקע האמור, ולאחר סקירה קצרה של פסיקה וספרות בנושא, הוועדה הגיעה למסקנה שהחוזה החדש – אשר כלל זכויות בניה נוספות וכן שינוי ייעוד – יצר אירוע מס המחייב את העירייה במס מכירה ואת החוכרים במס רכישה. עם זאת, נקבע כי אין למסות את החוזה החדש כאילו נוצרו הזכויות "יש מאין", וכי זכות החידוש אשר עוגנה בחוזה המקורי "יוצרת משמעות כלכלית של רובד הבסיס לזכויות העתידיות" (עמ' 16 לפסק הדין).

עררם של העירייה ושל החוכרים התקבל אפוא בחלקו, ונקבע כי יש למסות את הצדדים רק בגין יתרת הזכויות מעבר "להמשך" הטבעי של הזכויות לפי החוזה המקורי, קרי, רק בגין הפרש הזכויות בין יעוד תעשייה בניצול של 150% לבין היעוד והניצול החדשים.

אשר לאופן חישוב שיעור המס – עיריית תל אביב ומנהל מיסוי מקרקעין הגיעו להסכמה לגבי שווי הזכויות לצורך חישוב המס והוועדה אימצה הסכמה זו.

באשר לחוכרים נקבע, כי יש לאמץ את ההסדר האמור (שנקבע ביחס לעיריית תל אביב) גם לגביהם, מבלי להתחשב בשמאיות השונות שהוגשו מטעמם. זאת, מאחר שהחישובים שנערכו במסגרת ההסדר בין העירייה למנהל "הם הוגנים ומבוססים על

הכללים והעקרונות שהביאו לחתימת החוזה החדש עם כל אחד ואחד מן העוררים מס' 2 עד 5, וכן על מנת למנוע טענה אפשרית בדבר אפליה בדרך החישוב העקרונית של כל אחד ואחד מן העוררים שלא הצטרפו להודעה הנ"ל" (עמ' 17 לפסק הדין). כן חויבו כל אחד מהעוררים בהוצאות משפט בסך 10,000 ₪.

מכאן הערעורים שלפנינו, הכוללים את ערעורו של מנהל מיסוי מקרקעין וערעור שכנגד של עיריית תל אביב (ע"א 151/10), וערעורה של החוכרת נייר חדרה בע"מ (ע"א 341/10). מאחר שתשובותיהם של יתר החוכרים (המשיבה 3 – כלכלית ירושלים בע"מ, והמשיבים 5 – גורודוצקי שמואל ואורה) לערעורו של מנהל מיסוי מקרקעין אינן מעלות טענות חדשות מעבר לאמור בתשובתה של נייר חדרה, אתייחס להלן לחוכרים ואל נייר חדרה יחדיו (להלן: נייר חדרה או החוכרים).

ערעורו של מנהל מיסוי מקרקעין (ע"א 151/10)

6. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, המהות הכלכלית של העסקה בין הצדדים היתה ויתור על זכויות החכירה שהיו בידיהם עד לשנת 2010 על פי החוזה המקורי ועל האופציה להארכה, וקבלת זכויות חכירה משודרגות בתמורה. אי לכך, היה מקום למסות את העסקה כשני אירועי מס נפרדים: האחד – "ויתור" המהווה מכירת זכות במקרקעין; והשני – רכישת מלוא זכויות החכירה בייעודם החדש ועם זכויות בניה מוגברות (המערער הפנה לעניין זה לע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001) (להלן: עניין הדרי החוף); ולע"א 3018/08 עזבון המנוחה ניצה חייט ז"ל נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות (לא פורסם, 25.8.2010) (להלן: עניין חייט)). עם זאת, המערער טוען כי "עשה חסד" עם העירייה ועם החוכרים, והחליט למסות את העסקה כעסקה אחת של חכירה חדשה.

לטענת המערער, החוזה החדש מגלם עסקה חדשה, באשר נחתם לפני תום תקופת החכירה המקורית, ובמסגרתו הוענקה לחוכרים זכות חכירה לכ-60 שנה בייעוד חדש. בנוסף, משנחתם החוזה החדש, אין לחוכרים זכות במקרקעין אלא על פיו, כך שהזכויות על פי החוזה המקורי פקעו.

המערער טוען כי זכות האופציה של החוכרים היתה זכות "משנית" בלבד – היא הזכות האובליגטורית להאריך את החכירה, ומשנקבע בחוזה המקורי כי ההארכה תיעשה "על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג ביום החידוש לגבי חכירות אדמות העירייה", הרי שהכוונה מלכתחילה הייתה לזכות חוזה חכירה חדש מבחינה משפטית.

אשר להיבט ה"שימוש" במקרקעין, המערער טוען כי זכות השימוש במקרקעין הורחבה על פי החוזה החדש, ולפיכך יש לראות בהעברתה כחייבת במס.

7. המערער מפנה למספר אינדיקציות המעידות, להשקפתו, כי מדובר בעסקה חדשה, והן: העובדה שהחוזה החדש נכרת כשמונה שנים לפני תום תקופת החכירה המקורית; קיומו של משא ומתן בין הצדדים לקראת החתימה על החוזה החדש, אשר פירושו הליך של הצעה וקיבול העולה כדי כריתת חוזה חדש; בחוזה החדש נקבעה הוראה המחילה את הוראות החוזה החדש באופן בלעדי, גם לגבי השנים שנותרו לסיום תקופת החכירה המקורית; חידוש החכירה הותנה בתנאים חדשים של ניצול מלוא זכויות הבניה תוך זמן מוגבל; והתמורה שולמה על ידי החוכרים על פי שוויים המלא של המקרקעין בייעודם החדש. על רקע כל אלה, נטען על ידי מנהל מיסוי מקרקעין כי מדובר בחוזה חדש השונה במהותו מהחוזה הקודם, ואשר מכוחו הוענקו לחוכרים זכויות חדשות שלא היו בידיהם.

לחיזוק טענתו כי מדובר בעסקה חדשה, המערער מפנה לפסיקה העוסקת בחכירות ממנהל מקרקעי ישראל בהן שונה ייעוד המקרקעין שנותרו במלואם בידי החוכרים החקלאיים. המערער טוען כי חרף העובדה שהמקרקעין לא החליפו ידיים, נקבע כי התקיימה עסקת רכישה החייבת בתשלום מס. לשיטתו, אם כך הדבר לגבי חכירה שבמהלכה מתרחש שינוי ייעוד, קל וחומר שהוא הדין כאשר בנוסף לשינוי הייעוד גם נרכשות זכויות חכירה בפועל במקום הזכות "המשנית" (היא הזכות להאריך את החכירה) ומשולמת בגינן תמורה.

8. המערער טוען, למעלה מן הצורך, כי אף אם שינוי הייעוד היה מתרחש לבדו – היה בכך משום אירוע מס לעניין החוק. זאת, בהסתמך על פסק הדין בעניין הדרי החוף, בו נקבע, לדבריו, כי הרחבת סוגי השימוש בקרקע היא עסקת מכירת זכות במקרקעין. בדומה, המערער טוען כי גם אילו נחתמה עסקה למימוש אופציה בלבד, היא תהיה חייבת במס. זאת, כיוון שמימוש האופציה גורר עמו תשלום דמי חכירה חדשים, מבלי שתקופת החכירה מושא האופציה מוסתה בעת שנחתמו חוזי החכירה המקוריים, כך שהימנעות ממיסויה תביא למיסוי בחסר.

המערער טוען כי מהותה של האופציה כזכות "משנית" אובליגטורית, שביסודה זכותו של החוכר לבחור אם להתקשר בעסקה לרכישת הזכות העיקרית, פירושה שהאופציה אינה יכולה להיות קבלת הזכות גופא, שאם לא כן, התרוקנה

משמעות האופציה. מכאן, שאין לראות במתן אופציה כשלעצמה, כמכירה של הזכות. המערער טוען כי דברים אלו מתיישבים עם תכלית החקיקה, המגדירה את זכות הברירה כ"זכות במקרקעין" על רקע החשש מביצוע עסקאות מלאכותיות אשר מטרתן לחמוק מתשלום מס, וכי הגדרה זו נועדה לשם סיווג בלבד על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחרי עסקאות, אולם המס משולם לבסוף בערכו הריאלי, בגין כל התמורה בעת חידוש החכירה. ובמילים אחרות, שיטת המיסוי היא "דו-שלבית", כאשר בשלב הראשון מוטל מס רק על השווי המהוון של תקופת החכירה בפועל ושווי האופציה כזכות משנית בלבד. אם וכאשר תמומש האופציה, תוצא שומה נוספת בהתאם לשווי המהוון של דמי החכירה המשתלמים בתקופת החכירה הנוספת, שהרי רק בעת מימוש האופציה העסקה הופכת לעסקת רכישה של הזכות העיקרית.

המערער הדגיש בטיעונו, כי מקום בו שולם מס בעת כריתת החוזה המקורי בגין מלוא תקופת החכירה, לרבות תקופת האופציה, אין להטיל מס בגין מימוש האופציה. ואולם, אין זה המצב במקרה דנן, בו תקופת החכירה הנוספת לא מוסתה מעולם. בעת חתימת הסכם החכירה המקורי טרם בא לעולם חוק מיסוי מקרקעין, ואילו על פי חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949 שהיה בתוקף באותה העת, לא היתה קיימת הוראה דומה להגדרת "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק דהיום. מכאן, שיש לראות במימוש האופציה עסקה נוספת, מאחר שתקופת האופציה לא מוסתה בעת תקופת החוזה, ואי מיסוי העסקה כעת נוגד את העקרון של "מס אמת".

10. ובקיצור, המערער טוען כי פסק דינה של ועדת הערר שגוי הן מבחינה כלכלית עקב התוצאה של מיסוי בחסר, והן מבחינה משפטית, מאחר שהחכירה עצמה לתקופה הנוספת (כזכות עיקרית) נולדה רק עם חתימת החוזה החדש.

ערעור שכנגד מטעם עיריית תל אביב

11. העירייה העלתה שתי טענות מקדמיות.

טענה מקדמית ראשונה נוגעת להסכם הפשרה אשר גובש בינה לבין המערער במהלך ההליכים שהתנהלו בפני ועדת הערר, ואשר הוצג לוועדה על ידי הצדדים כטענה חלופית. הסכם זה - שעניינו בחישובים המבחינים בין דמי חכירה מהוונים בגין הארכת תקופת החכירה על בסיס מטרת החכירה המקורית, לבין דמי חכירה מהוונים בגין תיקון מטרת החכירה בדרך של שינוי ייעוד הקרקע ותוספת זכויות בניה - אומץ כאמור על ידי ועדת הערר בפסק דינה.

העירייה טוענת כי המדובר בהסכם מחייב, אשר אושר על ידי ועדת הערר, ולפיכך היא נמנעה מלהגיש ערעור על פסק דינה של ועדת הערר. לטענתה, אין לקבל את ניסיונו של המערער להתנער מההסכם עליו עמלו הצדדים עמל רב, ויש להותירו על כנו. העירייה ציינה כי הערעור שכנגד הוגש על ידה רק מאחר שהמערער התנער מהסכם הפשרה כפי שעולה מעצם הגשת הערעור על ידו.

טענה מקדמית שניה נסמכת על הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 6.1201, ולפיה סכסוך בין המדינה לבין רשות מקומית ראוי שיתברר בפני היועץ המשפטי לממשלה או בפני נציג מטעמו. לטענת העירייה, יש להורות על העברת הדיון גם בשלב זה אל נציג היועץ המשפטי לממשלה.

12. לגופם של דברים, העירייה טוענת כי מימוש האופציה אינו יוצר חבות חדשה במס, שהרי כבר בעת מיסוי העסקה המקורית המעניקה את האופציה, שוויה נלקח בחשבון. כן טוענת העירייה כי אין בשינוי ייעוד המקרקעין משום שינוי הסכם החכירה, והיא מצטרפת בהקשר זה לטענותיה של המערערת בע"א 340/10, היא נייר חדרה בע"מ, אשר תפורטנה בהמשך. בהקשר זה מוסיפה העירייה כי טענת המערער לפיה חוזי מימוש האופציה הם הסכמים חדשים – הועלתה על ידו לראשונה בסיכומיו, ודי בכך כדי לדחותה. מכל מקום, בעסקאות כגון דא מקובל שאין לראות במימוש אופציה משום עריכת חוזה חדש וקיבולו, ולפיכך אין המדובר בעסקה במקרקעין.

העירייה מוסיפה כי ועדת הערר נמנעה מלהתייחס למספר טענות שהועלו על ידה. כך, לא נדונה טענתה כי הטלת מס מכירה על רשויות מקומיות מפלה אותה לרעה לעומת גופים ציבוריים אחרים אשר זכו לפטור מכוח תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור מס מכירה), תש"ס-2000; לא נדונה טענתה כי יש למסותה בגין הסכמי החכירה על פי הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה), בהיותם הסכמי חכירה תפעולית, ומשכך היא כלל אינה נכנסת בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין; ואף לא נדונה טענתה כי המערער ערך למעשה שומה לפי מיטב השפיטה, ועל כן מוטלת עליו החובה לנמק ולהוכיח את שומותיו.

עיקרי תשובת נייר חדרה וערעורה (ע"א 340/10)

13. נייר חדרה העלתה מספר טענות חלופיות.

הטענה המרכזית היא כי הארכת חוזה החכירה אינה מהווה אירוע מס, שהרי על פי חוק מיסוי מקרקעין, "חכירה לתקופה" פירושה התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר, לרבות מכוח זכות ברירה. לטענתה, עקרון זה אומץ בפסיקה במספר רב של פסקי דין, ואף רשויות המס נוקטות בגישה לפיה הארכת תקופת החכירה מכוח אופציה שנקבעה בחוזה המקורי לא תיחשב לרכישת זכות במקרקעין. בעת חתימת הסכם חידוש החכירה, מימשה נייר חדרה את זכותה על פי ההסכם המקורי להאריך את תקופת החכירה ב-49 שנים נוספות, ועל כן לא נרכשה כאן זכות חדשה במקרקעין. עצם קיומם של תנאים חדשים בחוזה החכירה החדש אינו גורע מהעובדה שמדובר בהמשך של חוזה החכירה המקורי, שהרי בחוזה המקורי עצמו נקבע שהארכת תקופת החכירה תהיה בתנאים שיהיו מקובלים בעת ההארכה. אשר לטענת המערער כי תקופת האופציה לא מוסתה בעת הענקתה מאחר שחוק מיסוי מקרקעין טרם בא לעולם, הרי שלטענת נייר חדרה מס יש להטיל על פי חוק בלבד, ואין להחיל באופן רטרואקטיבי את הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

14. לחלופין, טוענת נייר חדרה כי שינוי ייעוד המקרקעין אינו בהכרח אירוע מס, וכי יש לבחון כל מקרה לגופו. בענייננו מדובר בהסכמי חכירה שהם המשך להסכם החכירה המקורי, להבדיל מהסכמים חדשים שנחתמו בעניין הדרי החוף. בנוסף, מהות התשלום בענייננו היא בגין הארכת תקופת החכירה, להבדיל מעניין הדרי החוף, שם הפך החוכר ליזם המפתח את המגרש.

15. עוד נטען, כי בהסכם החכירה המקורי ניתנה לחוכרים זכות לבנות על המקרקעין בניינים "לפי תכנית שתאושר על ידי הועדה המקומית" – יהא הייעוד אשר יהא. לכן, שגתה ועדת הערר בקבעה שעל מנת שהזכויות בחוזה המקורי תאפשרנה בניה בכל היקף וניצול בכל עת, הדבר היה צריך להיכתב בחוזה המקורי במפורש "ברחל בתך הקטנה". לטענתה, בחוזים של המינהל מקובל דווקא לשלול המשך זכות חכירה במקרה של שינוי ייעוד. בנוסף, במקרה דנן אין מדובר בשינוי זכויות מהותי כפי שהיה בעניין הדרי החוף, שם שונה הייעוד החקלאי של המקרקעין, ומינהל מקרקעי ישראל יכול היה להחליט אם להעניק פיצוי כספי לחוכר ולהפסיק את החכירה או אם לאפשר לחוכר לחכור על פי המטרה החדשה.

16. נייר חדרה טוענת כי ועדת הערר התעלמה מטענתה החלופית, ולפיה הזכות הנרכשת אינה כוללת את הגדלת קיבולת הבניה בייעוד לתעשייה, שכן הזכות לניצול זכויות הבניה העתידיות הוקנתה כבר במסגרת הסכם החכירה המקורי.

לחלופי חלופין, נטען כי גם אם ייקבע כי נרכשה זכות חדשה במקרקעין, הרי שיש לחייב במס רכישה רק בגין ההפרש שבין שווי המקרקעין בייעודם לתעשייה (על-פי הסכם החכירה המקורי) לבין שווי המקרקעין בייעודם החדש לרבות הגדלת זכויות הבניה. שהרי, על פי חוזה המכירה המקורי, גם ללא שינוי במטרת החכירה המקורית היה עליה לשלם בגין חידוש תקופת החכירה על פי ערך הקרקע בייעוד לתעשייה, וממילא סכום זה אינו מהווה חלק משווי הזכות החדשה שנרכשה עם חידוש חוזה החכירה. בהקשר זה, נייר חדרה טוענת כי אף שוועדת הערר קיבלה את עמדתה בנקודה זו, היא דחתה את טענותיה בנוגע לשווי הזכויות, תוך אימוץ ההסכמה שהושגה בין המערער לבין עיריית תל אביב, מבלי שנייר חדרה היתה צד לאותו הסכם, ומבלי שניתנה לה הזדמנות להתנגד לו.

לבסוף, מלינה נייר חדרה על חיובה בהוצאות ביחד עם העירייה ויתר החוכרים, אף שעררם התקבל באופן חלקי.

דיון והכרעה

האם מימוש האופציה מהווה רכישת זכות במקרקעין החייבת במס?

17. השאלה המשפטית העיקרית המונחת לפתחנו היא זו: האם בחירתם של החוכרים לממש את האופציה ולהאריך את תקופת החכירה גם לתקופת האופציה, מהווה משום רכישת "זכות במקרקעין" חדשה אשר יש לשלם בגינה מס?

מטענות הצדדים עולה כי לשאלה האמורה ארבע תשובות אפשריות, שתיים מהן "תשובות קצה" ושתי התשובות הנוספות משתרעות ביניהן.

האחת (לשיטת החוכרים והעירייה) – מימוש האופציה וחידוש החכירה אינם מהווים רכישת זכות במקרקעין, ולפיכך יש לפטור את החוכרים לחלוטין מתשלום מס רכישה ואת העירייה מתשלום מס מכירה;

השניה (לשיטת המערער) – יש לראות במימוש האופציה חוזה חכירה חדש המשקף העברת "זכות במקרקעין" חדשה, באופן המחייב את הצדדים במס רכישה ובמס מכירה בגין מלוא התמורה;

השלישית (כפי שפסקה ועדת הערר) – החוזה החדש כלל העברת זכות במקרקעין לאור שינוי ייעוד המקרקעין (מ"תעשייה" בתקופת החכירה המקורית ל"אזור תעסוקה א'" בתקופת החכירה הנוספת) ולאור הגדלת אחוזי הבניה (מ-150% על פי חוזי החכירה המקוריים ל-200% על פי חוזי החכירה החדשים), ועל כן יש לחייב את הצדדים במס רק בגין ההפרש שבין שווי הזכויות על פי החוזה המקורי לבין שוויין על פי החוזה החדש;

הרביעית (על פי טענתה החלופית של ניר חדרה) – בחישוב שווי הזכות שנרכשה יש להתחשב רק בעליית שווי המקרקעין עקב שינוי ייעודם, אך מבלי לקחת בחשבון את הגדלת אחוזי הבניה.

בטרם נידרש לגופן של טענות הצדדים, אקדמות מילין קצרות על מהותה של אופציית החכירה באספקלריא של דיני מיסוי מקרקעין.

אופציה להארכת תקופת חכירה – רקע

18. על טיבו ומהותו של חוזה אופציה עמד בית משפט זה בהרחבה לא מכבר בע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - רחובות (לא פורסם, 23.12.2010) (להלן: עניין בזק), שם נדונה השאלה האם חוכר מקרקעין הבוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה שניתנה לו בחוזה החכירה, זכאי להשבת מס הרכישה ששילם. איני רואה לחזור על הדברים שנאמרו שם, ואביא להלן את עיקרי הדברים.

כריתתו של חוזה אופציה מביאה לעולם שני חוזים נפרדים הכרוכים זה בזה. החוזה האחד הוא החוזה העיקרי, המסדיר את רכישת הזכויות בנכס לגביו ניתנה האופציה. החוזה השני הוא החוזה המשני, המעניק לצד לחוזה את זכות הברירה אם להתקשר בחוזה העיקרי, קרי – האם לממש את האופציה ולרכוש מכוחה את הזכויות בנכס מושא האופציה, או האם להימנע ממימושה ובכך להותיר את הזכויות המדוברות בידי מקנה האופציה. כל עוד בעל האופציה לא הכריע אם לממש את האופציה, תושהה כניסתו לתוקף של החוזה העיקרי. בחר בעל האופציה לממש את האופציה ולרכוש את הזכויות על פיה – ייכנס החוזה העיקרי לתוקפו. בחר בעל האופציה להימנע ממימושה – לא ישתכלל החוזה העיקרי ולא תוטל מכוחו חובת קיום כלשהי (ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מז(5) 689, 698 (1993) (להלן: עניין חוף התכלת); עניין בזק, סעיף 25 לפסק דינה של

השופטת חיות; אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק ראשון – בסיס המס 300-301 (מהדורה שישית, 2009) (להלן: נמדר – בסיס המס); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 354-355 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי – מיסוי מקרקעין).

19. הגם שבמישור החוזי תוקפו של החוזה העיקרי מותלה כמתואר לעיל, הרי שבאספקלריה של דיני מיסוי מקרקעין, בא המחוקק ומלמדנו כי לצורך השאלה אם מדובר ב"זכות במקרקעין", יש להשקיף על תקופת האופציה כאילו מומשה.

המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק ככולל "חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור" (ההדגשה הוספה – י.ע.).

[במאמר מוסגר: טרם תיקון החוק בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 40), התשנ"ח-1997 (להלן: תיקון 40), פרק הזמן הרלוונטי היה עשר שנים. במקרה דנן, מאחר שתקופת החכירה המקורית היתה 60 שנה, ותקופת החכירה הנוספת עמדה על 49 שנה, ממילא נכנסות שתייהן תחת הגדרת "זכות במקרקעין", כך שאין לתיקון האמור נפקות לענייננו].

המונח "חכירה לתקופה", מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק:

"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 (ההדגשה הוספה – י.ע.).

הנה כי כן, בבואנו לבחון מהי תקופת החכירה ולקבוע אם אכן מדובר ב"זכות במקרקעין", אין להסתפק בתקופת החכירה המקורית, ויש לבחון את תקופת החכירה המרבית, לרבות תקופת חכירה אשר ניצולה תלוי בבחירתו של החוכר לממש את האופציה הנתונה בידי (להבחנה בין אופציית חוכר (אופציית call) לאופציית מחכיר (אופציית put), ראו: נמדר – בסיס המס, בעמ' 194-195; הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 357). תפישת המחוקק לפיה לצורך הכרה במכירת זכות במקרקעין ניתן להסתפק בקיומו של הסכם אכיף ואין לתור אחר אירוע של מימוש הזכות בפועל, מוצאת את ביטויה גם בהגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק, הכוללת "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין". היא אף עולה בקנה אחד עם רצונו של המחוקק לחסום בפני הנישומים את

האפשרות לחמוק מתשלום מס באמצעות "הסוואת" תקופת החכירה האמיתית על-ידי שימוש בזכות האופציה (וראו עניין בזק, סעיפים 20-21 לפסק דינה של השופטת חיות והאסמכתאות שם).

20. אף שמוסכם על הכל כי יש להתחשב בתקופת האופציה לשם סיווג "חכירה לתקופה" כ"זכות במקרקעין", הרי שבנוגע לנפקותה של "התחשבות" זו באשר לאופן מיסוי תקופת החכירה הנוספת, שוויה ועיתוי המיסוי, ניטשת כאמור מחלוקת בין הצדדים. לסוגיה זו נפנה כעת.

מיסוי תקופת האופציה – הכיצד?

21. קיימות מספר דרכים לסיווגה של אופציית חכירה לעניין אופן הטלת המס ועיתוי תשלומה. נעמוד על שתי הדרכים אליהן התייחסו הצדדים בטיעוניהם:

א. מיסוי תקופת האופציה בעת מתן האופציה – לפי גישה זו, יש לראות בעצם קבלת האופציה משום רכישה של זכות במקרקעין אשר שוויה כשווי הזכות העיקרית, קרי – כשווי זכות החכירה לתקופת האופציה. הכללת תקופת האופציה היא הפיקציה שנקבעה על ידי המחוקק בהגדרת "חכירה לתקופה". לכן, בעת כריתת חוזה החכירה המקורי (אשר במסגרתו רוכש החוכר גם את האופציה להארכת החכירה), יחובו הצדדים בתשלום מס על בסיס שווי החכירה בגין מלוא התקופה, כביכול כבר מימש החוכר את זכות הברירה הנתונה בידיו. נובע מכאן, שמימוש אופציית החכירה כשלעצמו, אינו מהווה עסקה חדשה החייבת במס שבח ומס רכישה, מאחר שכבר בעת שניתנה האופציה עם כריתת חוזה החכירה המקורי, הוטל מס שבח ומס רכישה על מלוא תקופת החכירה כולל תקופת האופציה.

לדוגמה: בהנחה של תקופת חכירה של 25 שנה בצירוף אופציה להארכת החכירה ב-10 שנים נוספות, כאשר דמי החכירה שנקבעו הם בשיעור של 6% משווי זכויות הבעלות בנכס, אזי השווי לצרכי מס יחושב לפי הערך המהוון של דמי החכירה שישתלמו לאורך 35 שנה. המס ייגבה עם חתימת הסכם החכירה הכולל את האופציה, כאשר מימוש האופציה לא מהווה כלל עסקה במקרקעין ואינו מחייב דיווח לרשויות המס.

כפי שיפורט בהמשך הדברים, גישה זו נתמכת בדברי מלומדים, וכפי שנראה להלן, זו גם ככל הנראה הגישה בה נקט מנהל מיסוי במקרקעין בעבר.

ב. התליית מיסוי הזכות העיקרית עד למועד מימוש האופציה – לפי גישה זו, מהותה של האופציה כזכות "משנית" אובליגטורית שוללת את הגישה הרואה במתן האופציה כמכירה של הזכות העיקרית. הכללתה של תקופת האופציה בהגדרת "חכירה לתקופה" נועדה לשם סיווג בלבד, על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחר עסקאות במקרקעין הכוללות אופציות מראשיתן ועד לסיומן.

לפי גישה זו, הדרך הראויה למסות עסקאות אופציה היא בשיטת מיסוי דו שלבית: בשלב הראשון, עם כריתת הסכם החכירה המקורי (הכולל בתוכו אופציית חוכר), יוטל מס רק בגין השווי המהוון של דמי החכירה בתקופת החכירה בפועל בתוספת שווי האופציה כזכות משנית בלבד (דהיינו, שווי השוק של האופציה כשלעצמה). בשלב השני, עם מימוש האופציה, יוטל מס בהתאם לשווי (המהוון) של דמי החכירה בגין תקופת האופציה, שכן רק בשלב המימוש נעשית עסקה לרכישת הזכות העיקרית גופא. במילים אחרות: על פי השיטה הדו-שלבית, "הזכות במקרקעין" נמכרת בשני חלקים, כאשר המס מוטל בנפרד בעת מכירת כל אחד מהחלקים, ומבלי שיש בחלוקה זו כדי לגרוע מכך שכל אחד מהחלקים מהווה חלק של "זכות במקרקעין" החייבת במס.

לדוגמה: בהנחה של תקופת חכירה של 25 שנה בצירוף אופציה להארכת החכירה ב-10 שנים נוספות, ודמי החכירה שנקבעו הם בשיעור של 6% משווי זכויות הבעלות בנכס, אזי השווי לצרכי מס יחושב לפי הערך המהוון של דמי החכירה שישתלמו לאורך 25 שנה בצירוף השווי הכלכלי של האופציה עצמה ככל שיש לה שווי. אם יבחר החוכר לממש את האופציה שניתנה לו, יהא על הצדדים לדווח על מימוש האופציה, ובמועד המימוש ישולם סכום נוסף שיחושב לפי הערך המהוון של דמי החכירה שישתלמו לאורך 10 השנים של תקופת האופציה.

כפי שיפורט להלן, אף גישה זו זוכה לתמיכת מלומדים, ובה דוגל מנהל מיסוי מקרקעין בערעור דנן.

(לדרכי סיווג תיאורטיות נוספות לפי פקודת מס הכנסה, ראו: יצחק הדרי "מיסוי אופציות לרכישת זכות במקרקעין" עיוני משפט טז 229, 232-234 (תשנ"ב) (להלן: הדרי – מיסוי אופציות); וכן הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 361-363).

22. לא אכחד כי הגישה הדו-שלבית בה מצדד מנהל מיסוי מקרקעין בערעור שלפנינו, ואשר מייחסת לזכות האופציה בעת כריתת החוזה שווי של זכות "משנית" בלבד, הגיונה הכלכלי בצדה, בשל מספר טעמים.

ראשית, על פני הדברים, קשה לראות את אופציית החכירה כשלעצמה, כשוות ערך לשווי הזכות העיקרית שהיא תקופת החכירה הנוספת. על מנת להדגים את הדברים, נניח כי העסקה כוללת רק מתן אופציה לחכירה ארוכת טווח. לאופציה עצמה שווי מסוים, השונה משווי זכות החכירה מושא האופציה.

שנית, אם לא נחיל את הגישה הדו-שלבית, אזי החוכר והמחכיר מוצאים עצמם ממוסים בגין עסקה אשר ספק אם תתממש בעתיד. נכון וצודק יותר לראות בעסקת אופציה כעסקה עצמאית עם מימושה, אך לא נכון למסותה כבר עם מתן האופציה (ראו יצחק סיוון וירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח מקרקעין" (חלק ראשון) מסים 3/3, א-30 (1996) (להלן: סיוון וטיקוצקי – חלק ראשון); והשוו: ישי בר "מיסוי אופציות בעסקאות-מקרקעין" משפטים כו 15,27 (1995), אם כי שם דן המחבר באופציית רכישה, קרי, בעסקת מכר).

שלישית, קשה להעריך כבר בעת כריתת החוזה המקורי (day one), מה יהא שווי הזכות העיקרית עוד עשרות שנים, אם וכאשר יבחר מקבל האופציה לממשה.

המצדדים בגישה הדו-שלבית גורסים אפוא כי יש להביא בחשבון את תקופת האופציה כדי לבחון אם מדובר ב"זכות במקרקעין" כך שיתאפשר לרשויות המס לעקוב אחר העסקה, אך זאת מבלי שתקופת האופציה תילקח בחשבון לצרכי שווי העסקה בעת חישוב המס (וראו: סיוון וטיקוצקי – חלק ראשון; הדרי – מיסוי אופציות, בעמ' 234 ואילך; הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 363-376). אחזור ואזכיר בהקשר זה, כי המערער מסכים כי אם שולם מס בגין מלוא תקופת החכירה לרבות תקופת האופציה, אין להטיל מס בגין מימוש האופציה, באשר יהא בכך משום כפל מס, ובמקרה כאמור יש להסתפק במיסוי על פי שווי הזכויות שהוגברו, ככל שישנן. ואולם, לתפישתו, כאשר שווי המכירה לא כלל מלכתחילה את שווי תקופת האופציה, אי מיסויה בעת המימוש מביא בהכרח למיסוי בחסר.

המערער דוגל אפוא בפרשנות לפיה הכללתה של תקופת האופציה בהגדרת "זכות במקרקעין" נועדה לשם סיווג בלבד, על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחר

עסקאות במקרקעין, אך לצרכי קביעת שווי העסקה ועיתוי הטלת המס, יש להמתין למועד מימוש האופציה, וזו מהות הגישה הדו-שלבית.

23. מנגד, ניתן להצביע על מספר שיקולים התומכים בגישה האחרת, ולפיה קביעת שווי העסקה ועיתוי הטלת המס נעשים בעת מתן האופציה, קרי בעת כריתת חוזה החכירה המקורי.

ראשית, מבחינה מושגית, בהעדר העברת זכויות נוספות לחוכר שלא היו בידי מלכתחילה, מימוש אופציה כשלעצמו אינו עולה כדי "רכישת זכות במקרקעין". זאת, לאור ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק, לפיה תקופת החכירה כבר כוללת את "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר". הווי אומר, מאחר שהזכות להמשיך ולחכור את המקרקעין היתה נתונה מלכתחילה בידי החוכר, ממילא אין במימוש האופציה, אשר הזכות לממשה ניתנה לחוכר כבר בעת כריתת החוזה המקורי, משום רכישת זכות חדשה (ראו עמ"ש 761/90 קינן נ' מנהל מס שבח מרכז, מסים ז/3-ה-31 (1993), סעיפים 12-19 והאסמכתאות שם (להלן: עניין קינן), שם נדונה השאלה האם מימוש אופציה להארכת חכירה לדורות ממינהל מקרקעי ישראל חייבת במס רכישה, ועל כך השיבה ועדת הערר בשלילה. פסק דין זה נחשב לאחד המרכזיים בסוגיה שלפנינו. וראו התייחסות אצל נמדר – בסיס המס, בעמ' 224-226; הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 201-202; וראו והשוו: סיוון וטיקוצקי – חלק ראשון; יצחק סיוון וירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח במקרקעין" (חלק שני) מסים י/4, א-52 (1996) (להלן: סיוון וטיקוצקי – חלק שני)).

24. נימוק נוסף לשלילת הגישה הדו-שלבית, הוא שגישה זו – ולפיה יש לפצל רעיונית בין סיווג הזכות (האופציה כ"זכות במקרקעין") לבין מועד גביית המס ושווי העסקה – אינה מעוגנת בלשון החוק כפשוטה.

סיוון וטיקוצקי, הדוגלים בפרשנות הדו-שלבית, עיגנו את פרשנותם בהגדרת "זכות במקרקעין" על פי לשון החוק דאז:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים, בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין זה יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה

החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו
מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או
לקרובו בהסכם (הדגשה הוספה – י.ע.).

לשיטתם, המילים "ולעניין זה" מצביעות על כך שהפיקציה המשפטית הבאה
לאחריהן ("יראו כתקופת החכירה המקסימלית...") תחולתה היא אך ורק לעניין מדידת
תקופת החכירה, אם נכנסת היא בגדר "זכות במקרקעין" אם לא, אך אין להחיל
פיקציה משפטית זו גם לצורך קביעת "שווי המכירה" (סיוון וטיקוצקי-חלק ראשון).

נציין כי בנייני תוקנה הגדרת "זכות במקרקעין" בתיקון מס' 33 מיום

15.2.96 כלהלן:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה
על עשר שנים, בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה
להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה
בעלות או חכירה לתקופה כאמור. ולענין הרשאה
במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה
הקצרה מעשר שנים; לענין 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 ברירה הנתונה לחוכר או
לקרובו בהסכם.

ובתיקון מס' 40 מיום 25.11.97 שונתה התקופה מעשר שנים לעשרים וחמש

שנים.

המילים "לעניין זה" בהגדרת "זכות במקרקעין" נותרו גם לאחר התיקונים
בהגדרת הזכות, אך דומני כי לא ניתן למצוא בהן עיגון של ממש לדוקטרינת הדו-
שלביות. סעיף ההגדרות קובע כי יש לראות "חכירה לתקופה" כחכירה לתקופה
המרבית אליה יכולה תקופת החכירה להגיע גם מכוח זכות ברירה, ופשוטו של מקרא
מתיישב עם הגישה הראשונה לפיה יש לסווג את האופציה כזכות במקרקעין החייבת
במס עם היווצרה (מ-day one). כך, לדוגמה, חוזה חכירה ל-24 שנים הכולל אופציה
להארכת החכירה ב-24 שנים נוספות יוצר אירוע מס, וככלל, מועד הטלת המס הוא עם
לידתו של אירוע המס.

25. ואכן, לאור הגדרת התיבות "זכות במקרקעין" ו"חכירה לתקופה", גישתן של רשויות המס לאורך השנים הייתה כי יש לקחת בחשבון את תקופת האופציה הן לצורך סיווג זכות כ"זכות במקרקעין" והן לעניין שווי הזכות לשם קביעת שיעור המס מכוח החוק. שיטה זו מתיישבת עם פשוטו של מקרא, והניסיון להפריד בין נפקותה של ההגדרה לצרכי סיווג זכויות במקרקעין לבין נפקותה לעניין שווי המכירה ועיתוי הטלת המס, אינו מעוגן בלשון החוק. אין תימה, אפוא, כי לאורך הפסיקה יצאו ועדות הערר מנקודת הנחה כי בעת חתימת חוזה החכירה המקורי, הוטלו ושולמו מס שבח ומס רכישה עבור מלוא תקופת החכירה הנכללת ב"זכות במקרקעין" לרבות עבור תקופת האופציה (עניין קינן, שם; עמ"ש 263/86 לב-עמי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מסים א/2, ה-24 (1987) (להלן: עניין לב עמי)).

אף פרופ' אהרן נמדר בספרו מיסוי מקרקעין חלק רביעי – חישוב המס ותשלומו 505 (מהדורה חמישית, 2009) (להלן: נמדר – חישוב המס ותשלומו) סבור כך:

"גם לגבי קביעת שווייה של החכירה יש לקחת בחשבון את האופציה שיש למוכר להאריך את תקופת החכירה, ולפי זה לקבוע את שווי המכירה. דבר זה הינו נכון לא רק כאשר תקופת החכירה הבסיסית מהווה זכות במקרקעין אלא גם כאשר התקופה הבסיסית אינה כזו, ורק בגלל תוספת האופציה החכירה עולה על 25 שנים ומהווה זכות במקרקעין" (הדגשה הוספה – י.ע.).

ונמדר מדגים ומסכם:

"כך, למשל, מכירה של זכות חכירה ל-20 שנה עם אופציה להאריכה לתקופה נוספת של 10 שנים, תחוייב במס ושווי המכירה יחושב על בסיס של חכירה ל-30 שנה. הכללת תקופת האופציה בתקופת החכירה הבסיסית הינה פיקציה שנקבעה על ידי המחוקק, ומימוש כוונתו של המחוקק תיעשה על ידי חישוב שווי המכירה של החכירה כאילו היא היתה לתקופה מלאה של 30 שנים".

(לדעה חולקת ראו סיוון וטיקוצקי – חלק ראשון; הדרי – מיסוי אופציות, בעמ' 234 ואילך; הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 363-376). אציין כי לשיטתו של נמדר, ככל שהחוכר יבחר בסופו של דבר שלא לממש את האופציה אזי יושב לו המס ששילם, בדומה לעמדת הרוב בעניין בזק (והשוו לירדנה סרוסי "תגובה לפסק דין בזק – חכירות

ואופציות במקרקעין" מס' 1/א, 102, 103 (2011) (להלן: סרוטי), המותחת ביקורת על עמדת הרוב בעניין בזק).

26. טענתו של המערער כי הכללת תקופת האופציה תחת "חכירה לתקופה" נועדה לשם סיווג בלבד על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחר עסקאות אופציה, אינה משכנעת מסיבה נוספת. המחוקק בחר להגדיר "חכירה לתקופה" כ"זכות במקרקעין", ולטעמי, בכך ביטא את דעתו כי היא חייבת כולה במס. לו ביקש המחוקק להכניס את האופציה להגדרה של "זכות במקרקעין" אך לצורך הטלת חובת דיווח על צדדים בעסקת חכירה הכוללת תקופת אופציה, קשה להלום כי היה בוחר לעשות זאת באמצעות הגדרתה של "תקופת חכירה", אשר כפשוטה לוקחת בחשבון את תקופת האופציה גם לצרכי תשלום מס.

ומזווית אחרת: המוכר "זכות במקרקעין" והרוכש "זכות במקרקעין" חייבים להצהיר על כך למנהל מיסוי מקרקעין מכוח הוראות סעיף 73 לחוק, כך שאם ביקש המחוקק להגביל את נפקות הגדרתה של "חכירה לתקופה" כ"זכות במקרקעין" לצרכי מעקב והטלת חובת דיווח בלבד, הדרך הפשוטה והמתבקשת לעשות כן היתה באמצעות קביעה מפורשת כי הכללת תקופת הברירה היא לעניין הוראת סעיף 73 לחוק. לו היה המחוקק מבקש להסתפק בהטלת חובת דיווח ספציפית על עסקאות אופציה לצרכי מעקב, חזקה עליו כי היה עושה כן בבהירות. אף לא למותר לציין כי ככל שמנהל מיסוי מקרקעין סבור שמדובר בעסקה ש"נתפרה" במטרה להימנע מתשלום מס, ממילא רשאי הוא לשום אותה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית, בהתאם להוראות סעיף 84 לחוק. מטעמים אלה, נראה כי ההגדרה של "חכירה לתקופה" באופן שבה הוגדרה לא נועדה רק לצרכי סיווג הזכות, אלא גם לצורך הערכת שווי הזכות הכוללת אופציה, בעת היווצרה של הזכות.

27. טעם נוסף בגינו יש לדחות את הגישה הדו-שלבית, הוא שדחיית החיוב במס עד לנקודת הזמן בו יחליט החוכר אם לממש את האופציה, מעלה קושי מושגי ומעשי מקום בו אלמלא תקופת האופציה העסקה הייתה פטורה ממס. לדוגמה, עסקת חכירה של 25 שנה (פחות יום) ואופציה להארכתה ב-10 שנים נוספות.

קושי מושגי על שום מה? מאחר שעל פי הגישה הדו-שלבית, יש למסות את המחכיר (מס שבח) ואת החוכר (מס רכישה) לפי שווי דמי חכירה לתקופה של 25 שנה בלבד. ברם, אלמלא האופציה, התקופה של 25 שנה הייתה פטורה ממס. מכאן, שעל פי הגישה הדו-שלבית אנו נדרשים ל"פיצול רעיוני" בין הזכות לבין השווי, כאשר לעצם

החיוב במס יש לראות את החוכר כאילו מימש את האופציה, ואילו לקביעת שווי העסקה יש להתעלם מתקופת האופציה.

קושי מעשי על שום מה?

שאם נאמר כי המחכיר והחוכר יחובו בתשלום מס בגין תקופת החכירה המקורית כבר בעת כריתת חוזה החכירה המקורי (הגם שתקופה זו אינה עולה כשלעצמה כדי "זכות במקרקעין" בהיותה קצרה מ-25 שנה), הרי שבתום תקופת החכירה המקורית, ככל שהחוכר יבחר שלא לממש את האופציה, אזי המחכיר והחוכר יהיו זכאים להחזר המס עבור תקופת החכירה הראשונה, שאילולא האופציה לא הייתה מחוייבת כלל במס (25 שנה בדוגמה שלפנינו), ואזכיר כי היה זה מנהל מיסוי מקרקעין שהתנגד לכך בעניין בזק.

ואם נאמר כי חיוב המחכיר והחוכר בתשלום מס "יותלה" עד למועד סיום תקופת החכירה המקורית ויוטל רק עם מימוש האופציה, עלול הדבר להוביל לאי וודאות ואף ליצור פתח לתכנוני מס. עמדה על הדברים סרוסי במאמרה:

"בהתחשב בתיקון החוק ובהגדלת תקופת החכירה לתקופה העולה על 25 שנים, משמעות הדברים היא דחיית החיוב במס רכישה לתקופה של עד 25 שנים, תוך המתנה להחלטתו של החוכר האם לממש את האופציה, אם לאו. תוצאה כזו הייתה גורמת לפגיעה קשה ביסודות הוודאות והיציבות בדיני המס ובתחושת הצדק. זאת ועוד, לו הייתה מתקבלת טענה זו, היה בכך כדי ליצור פתח נרחב לתכנוני מס שאותם ביקש המחוקק לחסום באמצעות ההגדרה הרחבה של 'זכות במקרקעין' הלוקחת בחשבון גם את תקופת החכירה האופציונלית. כך, למשל, חוכר המעוניין בזכות חכירה לתקופה העולה על 25 שנים, יפצל את החכירה לתקופת חכירה בפועל, שאורכה אינו עולה על 25 שנים, ולזכות אופציה, שהכוח למימושה נתון בידו, למשך יתרת התקופה, ובאופן זה 'שיג' דחייה של החיוב במס רכישה לתקופה של עד 25 שנים. יתירה מכך, דחיית החיוב במס תחול גם על המחכיר, שכן משמעות הטענה, שזכות החכירה תגבש לכדי 'זכות במקרקעין' רק אם וכאשר יחליט החוכר לממש את האופציה בתום תקופת החכירה בפועל, היא, שהמחכיר לא יחויב במס שבח בגין השווי המהוון של דמי החכירה המשולמים לו בשל תקופת החכירה בפועל" (סרוסי, בעמ' א-105) (ההדגשה במקור – י.ע.).

עולה מהאמור, כי עמדתו של המערער, הדוגל במודל הדו-שלבי, יוצרת לכאורה הבחנה בין עסקאות בהן החכירה המקורית אינה עולה כשלעצמה כדי זכות במקרקעין (בהיותה לפרק זמן הקצר מ-25 שנה, או מ-10 שנים לפני תיקון 40 לחוק) ואשר רק בעקבות צירוף תקופת האופציה הופכת תקופת החכירה הכוללת לזכות במקרקעין החייבת במס, לבין עסקאות בהן החכירה המקורית מהווה כשלעצמה זכות במקרקעין (בהיותה ארוכה מ-25 שנה).

נדגים את דברינו. לשיטת מנהל מיסוי מקרקעין, מקום בו עסקת החכירה המקורית היא לתקופה ארוכה מ-25 שנה, הצדדים יחויבו במס בעת כריתת העסקה בגין שני רכיבים: היוון דמי החכירה עבור התקופה המקורית + שווי האופציה גופא. כאשר תסתיים תקופת החכירה המקורית, תעמוד למבחן שאלת מימוש האופציה, ובהתאם לבחירת החוכר – אם לממש את האופציה אם לאו – תיגזר התוצאה לגבי שאלת חיוב הצדדים במס לגבי תקופת האופציה. אך מקום בו תקופת החכירה המקורית אינה עולה על 25 שנה (10 שנים לפני תיקון 40), הרי שלשיטת מנהל מיסוי מקרקעין, תתבצע "התלייה" של שאלת חיוב הצדדים במס עד למועד סיום תקופת החכירה המקורית: או-אז, אם יבחר החוכר שלא לממש את האופציה הנתונה לו – לא תוטל על הצדדים חובת תשלום מס כלשהי; אך אם יבחר החוכר לממש את האופציה – חבות הצדדים במס תתפרש הן כלפי עבר והן כלפי עתיד. דהיינו, עם מימוש האופציה, תוטל על הצדדים חבות במס הן בגין תקופת החכירה המקורית, הן בגין תקופת האופציה – בהיות שתיהן יחדיו עולות כדי זכות במקרקעין, ומאחר שתקופת החכירה המקורית לא מוסתה. למותר לציין את אי הוודאות הכרוכה בתוצאה מעין זו.

[מנהל מיסוי מקרקעין לא הבהיר עמדתו בנקודה זו. ייתכן כי לשיטתו הדו-שלבית, אין להבחין בין שני המצבים, שכן לאור הגדרת "זכות במקרקעין" יש לראות את העסקה ככוללת את תקופת האופציה, ולכן יש למסותה מעת כריתתה (day one), אך לצורך מיסוי תקופת האופציה יש להמתין עד למימוש האופציה. לכן, לשיטה זו, גם כאשר תקופת החכירה המקורית קצרה מ-25 שנים, יחול החיוב במס באופן מיידי על תקופה זו, אף שהיא אינה מהווה כשלעצמה "זכות במקרקעין". אלא שגישה זו אינה עקבית לכאורה עם העמדה שהציג מנהל מיסוי מקרקעין בעניין בזק: מחד גיסא - מיסוי העסקה מיום כריתתה בהיותה "זכות במקרקעין" בשל תקופת האופציה, תוך מיסוי התקופה הראשונה ואי מיסוי תקופת האופציה תוך המתנה למימוש האופציה; ומאידך גיסא - אי השבת המס ששולם עבור התקופה הראשונה, כאשר נתברר כי האופציה לא מומשה].

אמנם, ניתן היה לטעון, על פי גישת מנהל מיסוי מקרקעין, כי אחת ממטרות ההגדרה של "חכירה לתקופה" היא ללכוד את אותן עסקאות שבהן תקופת החכירה המקורית אינה עולה כשלעצמה כדי זכות במקרקעין (כדוגמת הנסיבות בעניין בזק), ואשר רק בעקבות צירוף תקופת האופציה הופכת תקופת החכירה הכוללת לזכות במקרקעין החייבת במס.

טענה זו אינה משוללת היגיון, אלא שבלשון החוק אין כידוע הבחנה בין מצב בו תקופת האופציה היא שהופכת את תקופת החכירה כולה לזכות במקרקעין, לבין מצב בו כל תקופה בפני עצמה עולה כדי זכות במקרקעין (וראו דברי נמדר, שם; והשוו להגדרת "מקרקעים" בחוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949, המוציאה מתחולת ההגדרה "חכירה קיימת לתקופה פחותה מעשר שנים שאין להאריכה כדי עשר שנים או יותר מכוח זכות ברירה שניתנה לחוכר"). ובקיצור, הוראת המחוקק כפשוטה היא כי יש לקחת בחשבון את תקופת האופציה לצורך הקביעה אם מדובר ב"זכות במקרקעין" אשר יש לשלם בגינה מס, בין אם תקופת החכירה המקורית עולה כדי "זכות במקרקעין" ובין אם לאו, ומנוסח החוק קשה לחלץ את המסקנה כי המחוקק ביקש לערוך את ההבחנה הנובעת מגישת המערער.

לשיקולים אלה יש להוסיף את הצורך לעקוב אחר גורלן של עסקאות חכירה לאחר תקופות ארוכות של עשרות שנים תוך המתנה להחלטתו של החוכר אם לממש את האופציה אם לאו (השוו לפסק דיני בעניין בזק בפסקה 11). לכך יש להוסיף כי גם המערער מסכים כי אם שולם מס רכישה על השווי הכולל של דמי חכירה לרבות עבור תקופת האופציה, אין מקום לחייבו בעת מימוש האופציה, באשר יהא בכך משום כפל מס. גישה זו מחייבת כיום את הצדדים לפשפש בארכיונים בניסיון לאתר מסמכים נושנים מלפני עשרות שנים, כדי לבחון אם שולם מס גם עבור תקופת האופציה (ראו העובדות בו"ע 47482-03-11 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור באר שבע (לא פורסם, 12.12.2011)).

28. זאת ועוד. לפי הגישה הדו-שלבית מתעוררת בעיה בחכירות "יד שניה". לשיטה זו, החוכר המקורי אינו נדרש לשלם מס רכישה גם עבור תקופת האופציה טרם מימושה, ואם יעביר את זכותו לצד שלישי סמוך לפני תום תקופת החכירה המקורית, והצד השלישי הוא שיממש את האופציה להארכת תקופת החכירה, הרי שהצד השלישי יהיה לכאורה פטור ממס (בהנחה שתקופת האופציה קצרה מ-25 שנים) (אך ראו ו"ע 44565-02-11 שמי בר מקרקעין 1993 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (לא פורסם, 13.11.2011) שם נקבע על ידי ועדת הערר כי יש לחייב את צד ג'). בעייה זו אינה

מתעוררת על פי הגישה המחייבת את הצדדים במס מלכתחילה בגין מלוא תקופת החכירה לרבות תקופת האופציה.

קושי מעשי נוסף, הוא שעל פי הגישה הדו-שלבית, בשלב הראשון יוטל המס רק על שווי החכירה לתקופת החכירה המקורית וכן על שווי האופציה להארכת תקופת החכירה הנוספת. הערכת השווי הכלכלי של האופציה היא עניין סבוך. כך, כאשר עסקינן במכר, שווי האופציה הוא ההפרש בין השווי העתידי של הזכות במקרקעין שתקבל עם מימוש האופציה (לפי נתוני השוק הידועים של הזכות ביום הענקת האופציה), לבין המחיר שיידרש בעתיד הרוכש לשלם לצורך מימוש האופציה. חישוב השווי באופציית חכירה הוא אף סבוך יותר, מה שפותח פתח להתדיינות מורכבת וממושכת, שיש בה כדי להכביד על מערכת המיסוי, לסרב את העסקאות, ולפגוע ביציבות ובוודאות העסקית. אציין כי בהודעת ההבהרה מיום 31.5.2011, כתב מנהל מיסוי מקרקעין כי שווי האופציה כזכות משנית הוא על פי רוב אפס. אלא שדבריו אלו אינם עולים בקנה אחד עם טענותיו בעניין בזק, שם טען בסיכומיו כי "יש לקחת בחשבון כל הענקת זכות ברירה (אופציה) שיש לחוכר להארכת התקופה. בכך, ניתן ביטוי, למעשה, להטבה הכלכלית הרבה הגלומה בעצם 'מתן' האופציה בהיותה זכות משפטית בעלת תוקף מחייב. [...] משנקבע בחוק כי עצם מתן האופציה (זכות הברירה) מהווה, בעצמו, (לנוכח ההטבה הכלכלית הגלומה בה) רכישת זכות במקרקעין החייבת במס..." (סעיפים 11 ו-24 לסיכומי המערער בעניין בזק) (הדגשות הוספו – י.ע.).

29. בנקודה זו מצאתי לנכון להתייחס למחלוקת עובדתית העולה מטענות הצדדים, הנסבה על מדיניותן של רשויות המס בפועל. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, בפרקטיקה רשויות המס נוהגות לגבות מס על פי שיטת המיסוי הדו-שלבית. החוכרים, לעומת זאת, טוענים כי בפרקטיקה המס נגבה במלואו עם כריתת החוזה העיקרי, באופן המייחס לאופציה את השווי של הזכות העיקרית.

לא אכחד כי מחלוקת עובדתית זו לגבי הפרקטיקה הנוהגת, עוררה בי פליאה. מהכתיבה בנושא עולה כי מדיניות מנהל מיסוי מקרקעין בפרקטיקה, מאז ומתמיד, הייתה שלא על פי השיטה הדו-שלבית, אלא על פי הגישה לפיה עם מתן האופציה לחוכר יש למסות את מלוא תקופת החכירה, כולל תקופת האופציה. כך, לדוגמה, במאמרם של טיוון וטיקוצקי, המחברים יוצאים מנקודת הנחה, כדבר מובן מאליו, כי רשויות המס נוהגות למסות כבר בשלב מכירת זכות החכירה המקורית את מלוא תקופת החכירה, ומכאן הצעתם לשינוי השיטה הנוהגת לשיטת מיסוי דו-שלבי:

"בהתאם לגישה פרשנית זו נוהגות כיום רשויות מס שבח למסות כבר בשלב מכירת זכות החכירה המקורית את מלוא תקופת החכירה, כפי שתהיה לו תמומש אופציית ההארכה שניתנה לחוכר. הבסיס לכך טמון, כאמור, בטענה לפיה הדיבור – 'יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימאלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכח הסכם או מכח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם' - צריך להיות מיושם לא רק לעניין השאלה, האם זכות החכירה שנמכרה מהווה 'זכות במקרקעין', שמכירתה נתונה למס שבח, כי אם יש ליישם הוראה זו גם לעניין קביעת שווי המכירה של זכות שכזו" (סיוון וטיקוצקי – חלק ראשון, בעמ' 33, הדגשה הוספה – י.ע.).

ואכן, בהוראות ביצוע מ"ש 19/93 מיום 18.10.93 (להלן: הוראות ביצוע 19/93), אשר פורסמו לאור פסק הדין בעניין קינן, נקבע במפורש כי –

"2.1.1. חכירת זכות במקרקעין לתקופה העולה על 10 שנים (לרבות תקופה מקסימלית אליה יכולה להגיע חכירה מכח הסכם או מכח זכות ברירה), יהיה שוויה דמי חכירה מהוונים עבור כל התקופה כאמור, לפי שער היוון של 6%. שיעור ההיוון יעודכן מדי פעם לפי השינויים שיחולו במשק.
[...]

2.5 הארכת חכירה

במנין תקופת חכירת 'זכות במקרקעין' חייבים לכלול תקופה מקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע עפ"י ההסכם בין הצדדים, ומס השבח וכן מס הרכישה שיוטלו על הצדדים יהיה בהתאם. לפיכך הארכת תקופת חכירה הנובעת מן ההסכם המקורי אינה מהווה 'מכירה' לעניין מס שבח ו/או מס רכישה".

יתרה מזו, גם מנהל מיסוי מקרקעין מכיר בכך שכאשר הצדדים מוסו בגין מלוא תקופת החכירה, לרבות תקופת האופציה, אין מקום למסותם פעם נוספת. מכאן, שלא ניתן לחלוק על שכך אמנם נהגו בפרקטיקה.

זאת ועוד. בסיכומיו טען מנהל מיסוי מקרקעין כי "נקל להבין גם מדוע הונהגה בפרקטיקה (עד פס"ד ויויאן) [עניין קינן – י.ע.] – משעה שסווגה הזכות כזכות במקרקעין – שיטת המיסוי 'הדו-שלבית' למיסוי עסקאות אופציה" (סעיף 26 לסיכומיו, הדגשה במקור – י.ע.). מכאן, שלשיטתו של מנהל מיסוי מקרקעין, הפרקטיקה דהיום, לאחר פסק דין קינן, אינה על פי הגישה הדו-שלבית, כי אם על פי הוראת הביצוע

19/93 הנ"ל, ומנהל מיסוי מקרקעין הוא שמבקש לשנות בערעור זה מהפרקטיקה הנוהגת.

גם בעניין בזק, טען מנהל מיסוי מקרקעין כי אין להבדיל לצרכי מיסוי בין אופציה שמומשה לבין אופציה שלא מומשה. ובמילותיו שלו:

"הנובע מכך הוא, כי החוק לא רק שאינו מבדיל לצרכי מיסוי [ההדגשה הוספה – י.ע.] – וגם לא הייתה כוונה להבדיל – בין זכות חכירה בפועל לזכות חכירה שהיא חלקה בפועל וחלקה בכוח (חכירה + אופציה), אלא אף נקבע באופן פוזיטיבי ומפורש שאין כל הבדל" (סעיף 19 לסיכומי המערער בעניין בזק).

ודוק: לצרכי מיסוי נאמר, ופשוטו של מקרא כי מנהל מיסוי מקרקעין לא הבחין בעניין בזק בין סיווג הזכות לבין מיסוי הזכות. וראו גם אצל סרוטי, הגורסת כי בעניין בזק נדחתה בצדק הטענה של בזק כי היה על מנהל מיסוי מקרקעין להמתין למימוש האופציה ורק אז להוציא שומת מס רכישה. נראה כי המחברת מניחה, כדבר ברור מאילו, שמנהל מיסוי מקרקעין חייב את בזק במס רכישה כבר עם חתימת החוזה.

אציין כי בעניין בזק עמד לדיון הסכם שכירות שכלל תקופת שכירות ראשונה למשך 9 שנים ו-11 חודשים + אופציה להארכה כפולה של תקופת השכירות ב-5 שנים או ב-10 שנים נוספות. במסגרת הסכם פשרה שנכרת בין בזק לבין מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, חויבה בזק במס רכישה בגין תקופת השכירות הראשונה בלבד. דהיינו, לעניין עצם החיוב במס יצא מנהל מס שבח מנקודת הנחה שיש לראות את בזק כאילו מימשה את האופציה, אך לצורך שווי הזכות התעלם המנהל, לצרכי פשרה, מתקופת האופציה, וחייב במס רכישה רק בגין שווי תקופת החכירה בפועל, מבלי לקחת בחשבון את תקופת האופציה. לכאורה יש בכך כדי להעיד כי מנהל מיסוי מקרקעין נקט כאן בגישה הדו-שלבית, וזו הגישה הנוהגת בפרקטיקה כיום. כך אף הוצהר על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בדיון לפנינו (ועל הצהרה זו חזר בסעיף 6 לבקשתו להגשת תשובה לתגובת העירייה). ברם, בעניין בזק, החיוב בגין עשר שנים בלבד נעשה במסגרת הסכם פשרה, מה שמעיד לכאורה על כך שמדובר בחריג וכי הכלל הוא שמועד התשלום בגין שווי החכירה בתקופת האופציה חל במועד תשלום המס בגין ההסכם המקורי. השופטת חיות אף הבהירה בעניין בזק כי –

”המס מחושב על פי שוויה של זכות החכירה בפועל לתקופה של שלוש שנים ולא על פי שווי האופציה ככזו... העובדה שבמקרה דנן גבה המשיב לכתחילה מס רק עבור עשר שנות חכירה (מתוקף פשרה שהושגה עם המערער), אין בה על פי גישתי כדי לשנות מן המסקנה המתבקשת בהקשר זה ברמה העקרונית” (שם, סעיף 34 לפסק דינה) (ההדגשות במקור – י.ע.).

סיכומו של דבר, כי הוראות ביצוע 19/93; דברי המלומדים שהובאו לעיל; אמירתו של מנהל מיסוי מקרקעין בסיכומיו; וטיעונו בעניין בזק – כל אלה לא מתיישבים עם הצהרתו של המערער בערעור שלפנינו כי בפועל נוהגות רשויות המס לגבות מס על פי השיטה הדו-שלבית. יש להצר על כך, שלכאורה, המערער מדבר בשני קולות בנושא זה, ותמיהה היא כיצד בדברי המערער בעניין בזק לא בא זכרה של השיטה הדו-שלבית, מה שהוביל את שלושת שופטי ההרכב לצאת מנקודת הנחה כי המס משולם במלואו כבר עם כריתת החוזה המקורי. ולא למותר להדגיש כי הוראות הביצוע של רשויות המס סותרות הצהרתו של מנהל מיסוי מקרקעין במסגרת ערעור זה. ככל שמנהל מיסוי מקרקעין החל לנהוג בשיטה הדו-שלבית רק בשנים האחרונות, הרי שניתן היה לצפות כי ”יציף” גישה זו במסגרת ההליכים בעניין בזק. לטעמי, עמדתו של המערער כפי שהובנה על ידיו בעניין בזק – ואשר הייתה מקובלת עלי כדעת המיעוט שם – אינה מתיישבת עם עמדתו דכאן.

30. ועדת הערר קבעה בענייננו ”שהוכח, לכאורה, כי תקופת האופציה לא מוסתה או לא יכולה הייתה להיות נתונה למיסוי לפי הדין ששרר עם חתימת החוזה המקורי” (עמ’ 16 לפסק דינה). לאור זאת, הוסיף המערער וטען כי מאחר שבמקרה דנן לא שולם מס בגין תקופת האופציה, אי מיסויה בשלב זה של הארכת החכירה יחטא לעקרון של הטלת מס אמת. לעניין זה הפנה המערער לדברי השופט הומינר בעניין קינן:

”הייתי מקבל את עמדת המשיב, לפיה לעוררת לא יגרם כפל מס כתוצאה מחיובה במס רכישה בגין תשלום דמי ההיוון למינהל, אילו היתה מושתתת על ראיות לפיהן שווי המכירה עליו שילמה העוררת בזמנו תוספת מס לא כלל בתוכו את מלוא תקופת החכירה לרבות התקופה המקסימלית אליה יכולה החכירה להגיע” (שם, בעמ’ 209).

(וראו גם אצל סיוון וטיקוצקי-חלק ראשון, בעמ’ 34).

לטעמי, אין בכך כדי לחייב את המסקנה כי יש להטיל מס במקרה דנן בגין מימוש האופציה. זאת, שכן בניגוד לנסיבותיו של עניין קינן, במקרה שלפנינו החוק שהיה בתוקף בעת כריתת חוזה החכירה המקוריים לא היה חוק מיסוי מקרקעין (אשר נחקק בשנת 1963), אלא חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949, וספק אם ניתן היה על פי חוק זה לקחת בחשבון את תקופת האופציה לשם סיווג העיסקה כהעברת זכות במקרקעין. לכן, למרות שהחייב במס צופה פני עתיד במובן זה שהוא חל על תקופת האופציה מכאן ואילך, הרי שקבלת טענתו של המערער משמעה מעין החלה רטרואקטיבית של דין המס הנוכחי על עסקה שבוצעה לפני למעלה מ-60 שנה על פי דיני המס שחלו באותה תקופה. מכך יש להימנע על פי הכלל לפיו אין לייחס לחיקוק מהותי (להבדיל מחיקוק דיוני) תוקף למפרע (ראו: ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 202 (1985); ע"א 730/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אלקוני, פ"ד לט(3) 16, 176 (1985); ע"א 4343/03 חצרוני נ' מנהל מס שבח טבריה, סעיף 18 לפסק הדין (לא פורסם, 17.1.2005); נמדר – בטיס המס, בעמ' 48). ובכלל, החלת שיטת המיסוי הדו-שלבית כיום, כאשר חכירות ארוכות טווח הגיעו לסיומן, יש בה משום החלה רטרואקטיבית הלוכדת ברשתה עסקאות שנעשו לפני עשרות בשנים.

31. סיכום ביניים: יש יתרונות והגיון כלכלי בהחלת שיטת המיסוי הדו-שלבית על הסכמי חכירה הכוללים אופציה להארכת תקופת החכירה. עם זאת, שיטה זו אינה משתמעת מלשון החוק; לשיטה זו חסרונות ומגרעות והיא כרוכה בקשיים מושגיים ומעשיים; ושיטה זו נוגדת את הפרקטיקה בה נוהג או נהג מנהל מיסוי מקרקעין כפי שעולה גם מהוראות ביצוע 19/93.

אפילו היה מקום לאמץ את שיטת המיסוי הדו-שלבית, לא היה מקום להחילה על המקרה שלפנינו, באשר יש בכך מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים שנכרתו טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין.

לאור האמור לעיל, אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את החוכרים בתשלום מס בגין מלוא השווי המהוון של דמי החכירה בתקופת האופציה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס החכירה המקורית.

במאמר מוסגר: למרות הקשיים עליהם הצבענו לעיל, אני סבור כי אין להסיק מלשון החוק מניעה מוחלטת להחלת השיטה הדו-שלבית, ולאור יתרונותיה, שמא אף רצוי להחילה, אלא שהדברים צריכים להיעשות במבט צופה פני עתיד. קרי, ניתן יהיה

להחיל את השיטה הדו-שלבית לאחר שינוי הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין ועל עסקאות שייכרתו מכאן ואילך.

32. על רקע מסקנה זו, יכולים אנו לשים פעמינו לבחינת הטענות הנוגדות של העירייה והחוכרים, לפיהן אין לחייבם כלל במס מאחר שחוזי החכירה החדשים אינם מהווים רכישת זכויות במקרקעין. לשאלה זו מספר "ראשים": האחד – האם חוזי החכירה החדשים, לאור מאפייניהם, מגלמים עסקה חדשה החייבת במס בגין מלוא התמורה? השני – ככל שהתשובה לשאלה הראשונה היא בשלילה, האם לאור שינוי ייעוד המקרקעין והגדלת קיבולת הבניה, רכשו החוכרים זכויות אשר לא היו בידיהם על פי החוזה המקורי, זכויות החייבות במס? לשאלות אלו נפנה עתה.

חוזי חידוש החכירה – רכישת זכות במקרקעין?

33. טרם נידרש לטענות הצדדים, ניתן דעתנו לנוסח הסעיפים הרלוונטיים בחוזי החכירה עליהם חתמו הצדדים.

בחוזה החכירה המקורי נקבעו, בין היתר, התנאים הבאים (הדגשות הוספו –

י.ע.):

1" (1) העירייה מתחייבת בזה להחכיר לחוכר והחוכר מתחייב בזה לחכור מהעירייה את המגרש לתקופה של 60 שנה (שתקרא להלן 'תקופת החכירה') לשם הקמת בנינים לצרכי תעשייה...

[...]

(3) כתום תקופת החכירה לפי החוזה הנוכחי, תהיה הזכות לחוכר לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים (שתקרא לקמן 'תקופת החכירה הנוספת'), על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה, אם החוכר יבקש זאת מהעירייה בכתב לא יאוחר מששה חודשים לפני תום תקופת החכירה.

(4) דמי החכירה עבור תקופת החכירה הנוספת יקבעו ע"י העירייה בהתחשב עם ערך המגרש בלבד וישולמו לעירייה ע"י החוכר לתקופות חכירה של 7 שנים מראש.

2. (1) החוכר מתחייב בזה לבנות על המגרש בנין או בנינים (שיקראו לקמן 'הבנינים') לפי תכנית שתאושר על-ידי הועדה המקומית לבנין ובנין ערים תל-אביב (שתקרא לקמן 'הועדה המקומית').

[...]

(3) החוכר מתחייב בזה להגיש לאישורה של הועדה המקומית את תכנית הבניינים תוך 5 חדשים מיום אישור חוזה זה ע"י הממשלה...
[...]

(5) בתום תקופת החכירה יוחזרו הנכסים לרשות העירייה ויהיו קנינה הגמור והמוחלט ללא כל תשלום מצדה לחוכרים.
[...]

3. העירייה מתחייבת בזה להחכיר את הנכסים לחוכר לתקופת החכירה לשימוש לצרכי תעשייה המותר עפ"י תכנית בנין העיר החלה על המקום, והחוכר לא יהא רשאי להשתמש בנכסים, כולם או מקצתם, לשום מטרה אחרת שהיא, אלא אם כן קבל תחילה הסכמה בכתב על כך מאת העירייה.

4. החוכר מתחייב בזה לבנות את הבניינים אך ורק לפי התכנית שאושרה ע"י הועדה המקומית ולמלא אחרי כל חוקי הבניה".

הנה כי כן, נקודת המוצא היא כי בידי החוכרים היתה זכות חכירה למשך 60 שנה, עם אופציה להארכתה ב-49 שנים נוספות, כאשר חוזה החכירה החדשים יהיו "על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה".

34. לשיטת החוכרים, מאחר שממילא כל הזכויות היו בידיהם מכוח החוזה המקורי, אין לומר כי עם כריתת חוזה חידוש החכירה הועברה אליהם זכות כלשהי במקרקעין, ולכן יש לפטור את הצדדים לחלוטין מתשלום מס. כתימוכין לטענתם מפנים הצדדים ללשונו של סעיף 2(1) לחוזה, לפיו "החוכר מתחייב בזה לבנות על המגרש בנין או בנינים... לפי תכנית שתאושר", המתייחסת, לטענתם, לכל תכניות בנין עיר שתאושרנה בעתיד.

אלא שההנחה העומדת בבסיס הטענה אינה עולה מן הכתובים. עיון בסעיפי החוזה מלמד שסעיף 2 והמילים "לפי תכנית שתאושר" נסבים על תכניות הבניינים, ולא על תכניות בנין העיר. סעיף 2(1) קובע כי החוכר מתחייב לבנות בניינים "לפי תכנית שתאושר על ידי הועדה המקומית", וסעיף 2(3) מבהיר כי "החוכר מתחייב בזה להגיש לאישורה של הועדה המקומית את תכנית הבניינים תוך 5 חדשים". סוגיית הבניה על פי תכנית בנין העיר מעוגנת בסעיף 3 לחוזה, המבהיר כי החוכר לא יהא רשאי לעשות שימוש בנכסים למטרה אחרת מבלי שיקבל את הסכמתה הכתובה של העירייה.

ובקיצור, על החוכר הוטלה חובה להגיש לוועדה המקומית את תכנית הבניינים תוך פרק הזמן הנקוב בחוזה, תוך התחייבות לבנות אך ורק בהתאם לתכנית זו לכשתאושר (סעיף 2 לחוזה). בד בבד, החוכר התחייב שלא לעשות כל שימוש במקרקעין המנוגד לתכנית בנין העיר החלה על המקום (סעיף 3 לחוזה).

אין לומר אפוא כי המילים "לפי תכנית שתאושר" המופיעות בסעיף 2(1) לחוזה העניקו לחוכרים את הזכות לעשות שימוש במקרקעין בהתאם לכל תכנית בנין עיר שתאושר בעתיד, בכל ייעוד ובכל היקף בניה. מסקנה זו מתיישבת גם עם תנאי חוזה חידוש החכירה עליהם נעמוד להלן, הקובעים כי בגין כל אישור תב"ע חדשה ובגין כל היתר לשימוש חורג, בין אם נתבקש על ידי החוכר ובין אם לאו, יחוב החוכר בתשלום דמי חכירה מהוונים למחכיר (סעיפים 8.1, 9.1 ו-9.6 לחוזה החידוש). תנאים אלה אינם עולים בקנה אחד עם הטענה כי בידי החוכרים היתה נתונה מלכתחילה הזכות לנצל את המקרקעין בכל ייעוד ובכל היקף עתידי. שאם לא כן, קשה להלום שהחוכרים – אשר לשיטתם היו זכאים לבנות כאוות נפשם על פי תב"ע מאושרת – היו מסכימים להתקשר בהסכם השולל מהם זכויות אלו.

סיכומו של דבר, שאין לקבל טענת החוכרים כי חוזה החכירה המקורי העניק להם את הזכות לבנות בעתיד בכל ייעוד ובכל היקף שיותרו על ידי התב"ע, ומקובלת עלי בהקשר זה קביעתה של ועדת הערר, כי אם לכך נתכוונו הצדדים, הדבר היה צריך למצוא ביטויו המפורש בחוזה המקורי.

35. לטענת המערער, לאור תנאי חוזי חידוש החכירה, יש לראות בחידוש החכירה משום עיסקה חדשה ועצמאית החייבת במס בגין מלוא התמורה, וזאת ללא קשר לסוגיה עליה עמדנו לעיל, אם מימוש האופציה כשלעצמו מהווה רכישת זכות במקרקעין המחייבת הטלת מס בעת המימוש. המערער מפנה למספר אינדיקציות בלשון חוזה החידוש, המעידות, להשקפתו, כי מדובר בחוזה חדש השונה במהותו מהחוזה המקורי, שמכוחו הוענקו לחוכרים זכויות חדשות שלא היו בידיהם, ולכן יש למסות את הצדדים בגין מלוא התמורה.

איני סבור כן. לטעמי, מכלול תנאי החוזה מעיד על כוונת הצדדים להמשיך את ההתקשרות על בסיס ההתקשרות הראשונית, באופן המוביל למסקנה כי חוזי החידוש הם בעיקרם בבחינת "מימוש אופציה", כך שאין לראות בחידוש החכירה משום עיסקה חדשה החייבת במס בגין מלוא התמורה, וזאת מן הטעמים הבאים:

א. לשון החוזה – על פי לשון חוזה חידוש החכירה, הארכת תקופת החכירה נבעה מרצונו של החוכר לממש את זכותו מכוח חוזה החכירה המקורי. הדברים כתובים במפורש בסעיפי ה"הואיל" הפותחים את החוזה ובסעיף 5.1 לחוזה, שם נאמר כי על פי החוזה המקורי רשאי החוכר להאריך את תקופת החכירה המקורית ב-49 שנים נוספות, והוא מעוניין לממש זכות זו במועד חתימת חוזה החידוש. הדברים אף מתיישבים עם פנייתה של העירייה לחוכרים במסגרת ה"מדריך לחוכר" עובר לחתימה על חוזה החידוש, שם הובהר כי "לאור אי הוודאות בקרב החוכרים לגבי התנאים להארכת תקופת החכירה, נוצר קיפאון בפיתוח מתחמים אלו", וכי לשם קידום פיתוחם העירייה החליטה "לגבש מערכת תמריצים כלכליים, תוך ביטול אי הוודאות לגבי תנאי הארכת תקופת החכירה, שתביא את החוכרים להאריך כבר היום את תקופת החכירה הראשונה לתקופת חכירה נוספת..." (ההדגשות הוספו – י.ע.). עיצובו של חוזה חידוש החכירה באופן האמור מתיישב היטב עם מהותה של העיסקה כעיסקת חידוש חכירה היונקת את חיותה מהסכם החכירה המקורי.

ב. תקופת החוזה – על פי חוזה חידוש החכירה, תקופת החכירה המוארכת תסתיים ביום 31/08/2059. מועד זה זהה למועד סיום תקופת האופציה כפי שנקבע בחוזה החכירה המקורי. זאת בניגוד, למשל, לנסיבות בעניין הדרי החוף, שם היה בשינוי תקופת החכירה כדי להעיד על התקשרות בעיסקה חדשה. במילותיו של השופט אנגלרד:

"פירוש הדבר שחוזה החכירה החקלאי עבר מן העולם, שכן על-פי אותו חוזה היסטורי, הייתה לחברת הדרי החוף זכות חכירה עד שנת 2004, בתוספת אופציה. עם ההתקשרות בחוזה הפיתוח זכות החכירה במתכונתה המקורית אינה קיימת עוד, תקופת החכירה השתנתה, והכול תלוי כעת בעמידה בדרישות הפיתוח. בניגוד לטענת חברת הדרי החוף, אין מדובר בשינוי טכני-פורמאלי בלבד, אלא בהתקשרות בעיסקה מהותית חדשה" (שם, בעמ' 892).

ג. סיום החוזה – בחוזה החידוש הוסכם כי בתום תקופת האופציה (קרי, ביום 31.08.2059), המקרקעין והנכסים יוחזרו לעירייה ללא תמורה, באופן העולה בקנה אחד עם תנאי החכירה על פי החוזה המקורי, תוך שימור אופייה של הזכות המהותית בה אוזז כל צד לחוזה.

הפרמטרים המנויים מעלה, מצביעים על כוונתם של הצדדים לכבול עצמם בתנאי הסכם החכירה המקורי, ולממש את האופציה אשר הוענקה על פיו. זאת, כאמור, הן בנוגע למשך תקופת החכירה המוארכת, הן בנוגע לשימורו של החוזה כחוזה חכירה, והן להעדרה של אופציית חכירה נוספת (או אופציית רכישה) בתום התקופה. לטעמי, יש בכך כדי לשקף את בחירתם של הצדדים שלא לפרוץ את מסגרת ההסכם המקורי.

36. לא שוכנעתי כי האינדיקציות אליהן הפנה המערער, מעידות, כשלעצמן, על כריתת עסקה הכוללת העברת זכות חדשה במקרקעין.

ראשית, עמדנו על כך שאין לראות את מימוש האופציה כרכישת זכות חדשה במקרקעין (עניין קינן; עניין לב עמי), כך שאין בעצם שינוי תנאי החכירה, בהוספת תנאים לחוזה החידוש, בקיומו של משא ומתן לקראת כריתתו ובהחלתו על יתרת תקופת החכירה המקורית – כדי להצביע על קיומה של עסקה עצמאית החייבת במס. יש לתור אפוא אחר זכויות נוספות אשר הוענקו במסגרת החוזה החדש על מנת שתקום עילה לחיוב במס (זיו שרון "שינוי ייעוד וזכויות בניה" מס' 2/ח, א-27 (1994) (להלן: שרון)).

שנית, במישור הקונקרטי, בסעיף 1(3) לחוזה החכירה המקורי נאמר מפורשות כי חידוש החכירה לתקופה נוספת ייעשה "על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה". פירושו של דבר, שבמסגרת החוזה המקורי הצדדים הסכימו על שינוי עתידי של תנאי החכירה, מבלי שהדבר יגרע ממעמדו של חוזה האופציה ככזה. ככלל, אין לצפות ממחכיר הקושר עצמו בהסכם ל-109 שנים (60 שנה תקופת חכירה מקורית + 49 שנות אופציה), למנוע מעצמו את האפשרות להתאים את תקופת החכירה האופציונאלית, לכשתמומש האופציה, לתנאים המקובלים בבוא העת. הנפקות של שינוי התנאים – אם עולה היא כדי מכירת זכות חדשה במקרקעין – צריכה לדידי להיבחן בכל מקרה לגופו, על פי נסיבותיו הקונקרטיות.

[במאמר מוסגר: ייתכן כי ראוי היה למחוקק להבחין בין שני מצבים של אופצית call הנתונה לחוכר: האחד – כאשר תנאי תקופת האופציה נקבעו מראש בעת חתימת חוזה החכירה המקורי, והשני – כאשר תנאי תקופת האופציה ייקבעו בעת מימוש האופציה, והתנאים שנקבעו בפועל אכן שונים מתנאי החכירה בתקופה המקורית, כמו במקרה שלפנינו. במקרה השני, ספק אם ראוי לראות את תקופת האופציה כ"זכות במקרקעין", באשר הרציונל של מניעת פיצול מלאכותי של תקופת החכירה אינו חל במקרה זה.

מנגד, הבחנה זו עלולה ליצור קשיים במישור המעשי ולהרבות התדיינויות עם רשויות המס בשאלה אם חלו שינויים מהותיים בתנאי החכירה בתקופת האופציה].

אף איני סבור כי הסכמת הצדדים בדבר מימוש האופציה כשמונה שנים לפני תום תקופת החכירה המקורית, הופכת את חוזה האופציה לחוזה המעניק לחוכרים זכות שלא היתה בידיהם לפני כן. בחוזה החכירה המקורי הוסכם, באשר לחידוש החכירה, כי החוכר "יבקש זאת מהעירייה בכתב לא יאוחר משה חודשים לפני תום תקופת החכירה". מכאן, שרשאי החוכר להודיע על כך גם לפני המועד הנ"ל. אי לכך, ובהתחשב בנסיבות שנוצרו במתחמים מושא הסכמי החכירה כפי שתוארו ב"מדריך לחוכר", אין בהסכמת הצדדים לממש את האופציה כשמונה שנים לפני תום שישים השנים על פי ההסכם המקורי, כדי להעיד על התנערות הצדדים מחוזה החכירה המקורי.

37. סיכומו של דבר, שעל פי חוזה החכירה המקורי, לרשות החוכרים עמדה הזכות להאריך את תקופת החכירה ב-49 שנים נוספות. אילו היו החוכרים מממשים את זכות האופציה כלשונה, בהתאם לייעוד המקרקעין המקורי ולזכויות הבניה בהיקפן המקורי, ובמנותק מהמבצע שיזמה העירייה, לא היה מקום לטעון כי יש לחייבם ברכישת זכות שלא היתה בידיהם מלכתחילה. אין בתנאי חוזי חידוש החכירה כדי ללמד על כריתת עיסקה חדשה, המנותקת מהסכם החכירה המקורי, ואשר בגינה יש לחייב את הצדדים בתשלום מס בגין מלוא התמורה, הגם שתנאי חוזה החידוש אינם זהים לתנאי חוזה החכירה המקורי. זאת, באשר הזכות לחדש את תקופת החכירה היתה נתונה בידי החוכרים מכוח הסכם החכירה המקורי.

על אף האמור, אין פירוש הדבר כי במסגרת חידוש תקופת החכירה לא הועברה כל זכות חדשה במקרקעין. שומא עלינו לבדוק האם לאור שינוי ייעוד המקרקעין ותוספת זכויות הבניה, רכשו החוכרים זכויות חדשות במקרקעין החייבות במס.

לכך נפנה עתה.

שינוי ייעוד המקרקעין – מכירת זכות במקרקעין?

38. האם שינוי ייעוד של מקרקעין הוא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין" כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין? שאלה זו אינה פשוטה. במישור התיאורטי לה פנים לכאן ולכאן, ומלומדי משפט נחלקו בדעותיהם ביחס אליה.

מחד גיסא, ניתן לטעון כי אין לראות בשינוי ייעוד משום זכות במקרקעין, באשר הגדרת "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין אינה כוללת "שינוי ייעוד" בין יתר הזכויות, ואין ליצור בדרך של חקיקה שיפוטית זכויות נוספות אשר לא בא זכרן בלשון החוק (אברהם אלתר "שינוי ייעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות (או תעשייה) לבנייה למגורים - האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין' לענין חוק מס שבח מקרקעין" מסי 4/ז, א-1 (1993); נמדד - בסיס המס, בעמ' 145-147). בנוסף, קיים ספק אם עצם שינוי הייעוד מעניק לחוכר "נכס" קנייני נוסף כמשמעותו בדין הכללי ובחוק מיסוי מקרקעין. שאם נאמר כי מדובר במכירת זכות במקרקעין, הרי שגם שינוי ייעוד בידי בעלים של המקרקעין ייחשב כרכישת זכות במקרקעין, בעוד שאין חולק כי במקרה כזה המדובר בהשבחה בלבד (ראו אצל הדרי - מיסוי מקרקעין, בעמ' 193-197; וראו עוד: דורון מאור "תכנון מס בעסקאות במקרקעין - עסקאות בקרקע מינהל שייעודה שונה" מסי 2/טו, א-94 (2001)).

מאידך גיסא, ניתן לומר כי זכות החכירה, המורכבת מהזכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות (כהגדת המנוח "שכירות" בסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969), מגבילה את החוכר להשתמש במקרקעין ולהחזיק בהם על פי תנאי החכירה שהוקנו לו בחוזה החכירה. לכן, ככל שהחוכר מבקש לרכוש זכויות שימוש נוספות (כגון זכויות בניה), יש לראותו כמי שרכש זכות חדשה במקרקעין (יצחק סיוון "שינוי ייעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות (או מתעשייה) לבניה למגורים - האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין' לענין חוק מס שבח מקרקעין - תגובה למאמרו של עו"ד ד"ר אברהם אלתר" מסי 6/ז, א-103 (1993). וראו גם: גדעון קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" מסי 6/יב, א-83 (1996) (להלן: קריב)).

39. סוגיה זו כבר התגלגלה לפתחו של בית משפט זה, ובמילותיו של השופט אנגלרד בעניין הדרי החוף, "איננו נקראים אפוא 'לחרוש בקרקע בתולה'". הסוגיה נדונה תחילה בע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (לא פורסם, 15.12.1997) (להלן: עניין הבונה), בו דחה בית המשפט ערעור על פסק דינה של ועדת הערר, בקבעו כי שינוי ייעוד המקרקעין הביא להגדלת אגד זכויות הקנין שהיו ברשות החוכר. יצויין עם זאת, כי בפסק הדין בעניין הבונה בית המשפט נמנע מלהיכנס לעובי הקורה (פסק הדין מסתכם בחמש שורות), כך שהפעם הראשונה בה נדונה השאלה לעומקה היתה בפרשת הדרי החוף, שההלכה שנפסקה בה היא ההלכה הנוהגת עד היום.

בעניין הדרי החוף נדונה שאלת מיסויה של עיסקה בין מינהל מקרקעי ישראל לבין חוכר חקלאי, בעקבות שינוי ייעוד חלק מהמקרקעין מחקלאות לבניה למגורים. באותו עניין קבעה ועדת הערר כי שינוי הייעוד אינו מהווה מכירת זכות במקרקעין. בפסק הדין, אשר הפך את החלטתה של ועדת הערר, אימץ השופט אנגלרד את העמדה הגורסת כי לשון החוק סובלת פרשנות לפיה שינוי ייעוד מקרקעין יכול שיעלה כדי מכירת זכות במקרקעין:

“... לטעמי, ההתבססות על מושג 'מכירת זכות במקרקעין' אינה מביאה כלל למסקנה הנוגדת את המהות הכלכלית של העיסקה. גם אם נזהה את הזכות במקרקעין עם זכות החכירה שניתנה לחוכר בהסכם המקורי, אין להסיק את המסקנה כי עיסקת שינוי הייעוד לא הוסיפה זכויות כלשהן לחוכר. כדי להגיע למסקנה כי הזכות לא השתנתה גורסת הגישה שאומצה על-ידי ועדת הערר כי מהותה של זכות החכירה היא זכות ההחזקה בקרקע. גירסה זו אינה עומדת בפני הביקורת. על-פי ההגדרה המצויה בסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, החכירה כוללת שני מרכיבים: החזקה במקרקעין ושימוש במקרקעין. מכאן, כי שינוי במרכיב השימוש משנה גם את מהותה של זכות החכירה. אם, כעת, שינוי השימוש נערך מכוח הסכם בין המחכיר לחוכר, הרי עיסקה זו כשלעצמה היא בבחינת 'מכירת זכות במקרקעין' כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין. כי הרי עובדה היא שללא ההסכם החדש שינוי השימוש היה נמנע מן החוכר. במילים אחרות, הרחבת סוגי השימוש בקרקע המוחכרת היא עיסקת מכירה בזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק, וזאת בשל שינוי מהותה של החכירה הקיימת” (עניין הדרי החוף, בעמ' 891).

40. ודוק: התפישה אשר אומצה בעניין הדרי החוף, ולפיה שינוי ייעוד המקרקעין משנה את מהותו של מרכיב השימוש במקרקעין, אין פירושה כי כל שינוי ייעוד עולה מניה וביה כדי מכירת זכות במקרקעין. זאת, מאחר ש"מכירה", מעצם טבעה וטיבה, תלויה במפגש רצונות בין המוכר לקונה. אי לכך, הגם שככלל יש ללכוד ברשת המס "גם מה שעל פי עולם המושגים המסורתי במשפט אינו מהווה בהכרח 'מכר', 'מכירה' או 'זכות במקרקעין'" (ע"א 4071/02 קיבוץ מפלטים נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, פ"ד סא(3) 290 (2006), סעיף 14 לפסק הדין), הרי שלא די בשינוי ייעוד המקרקעין במישור התכנוני כדי להוות מכירת זכות במקרקעין, ויש לתור אחר פעולה הסכמית בין המחכיר לחוכר:

“עצם שינוי הייעוד על-ידי רשויות התכנון אין לראות בו עיסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות

בהסכם מיוחד. במילים אחרות, אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית" (עניין הדרי החוף, בעמ' 892).

(וכן ראו: קריב, בעמ' 86; והשוו נמדד – בסיס המס, בעמ' 146-147). בכך טמונה התשובה לבעיה בנוגע לשינוי ייעוד בידי בעלים של מקרקעין. כאשר מדובר בקרקע המוחזקת בידי בעליה, ממילא הזכות במקרקעין לא נולדה כתוצאה מ"מכירה", אלא עקב שינוי תכנוני, ועל כן אין לראות בה עיסקה במקרקעין (עניין הדרי החוף, שם).

אמור מעתה, הסכם בין המחכיר לבין החוכר, המעניק לחוכר זכות לעשות שימוש במקרקעין אשר לא היתה נתונה בידי עובר להסכם, מהווה מכירת זכות במקרקעין לצורך החוק, גם כאשר תוספת הזכויות נובעת משינוי ייעוד המקרקעין. ההנחה היא כי הבעלים שייר לעצמו את זכויות הבניה החדשות שאותן העביר לחוכר רק עם שינוי הייעוד, להבדיל מבעלים ששונה ייעוד המקרקעין שבבעלותו. אחזור ואדגיש כי חרף מחלוקות המלומדים בשאלת סיווגו של שינוי ייעוד כמכירת זכות במקרקעין, ההלכה שנפסקה בעניין הדרי החוף הלכה ונשתרשה בפסיקת בית משפט זה, והיא כיום ההלכה נוהגת (וראו: ע"א 4791/99 מנהל מס שבח תל-אביב-יפו נ' ס' אלון חברה להשקעות ובנין בע"מ, פ"ד נו(4) 810 (2002); ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' קבוצת עין צורים, פ"ד נו(3) 481 (2002); עניין חייט, אשר ניתן זה לא מכבר; וראו גם החלטתו של השופט מצא, בה דחה את בקשת חברת הדרי החוף לקיים דיון נוסף בסוגיה – דנ"א 2596/02 חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז באר-שבע (לא פורסם, 17.3.2004)).

41. נוכח הלכת הדרי החוף, אין תימה שהחוכרים ביקשו לאבחן בינה לבין נסיבותיו של המקרה דנן. אף ועדת הערר היתה ערה לכך שניתן לאבחן בין העובדות בעניין הדרי החוף לבין העניין שלפנינו, אלא שמסקנתה היתה כי הקביעות המשפטיות בעינן עומדות, וכי "ברגע שמימוש האופציה מביא לשינוי 'אגד הזכויות' של החוכר באופן משפטי וכלכלי, הרי שיש לפנינו אירוע מס מובהק".

דעתי כדעת ועדת הערר. אמנם, הנסיבות בעניין הדרי החוף היו שונות מהנסיבות במקרה דנן. כך, בעניין הדרי החוף הסכם החכירה נעשה מול מינהל מקרקעי ישראל, בעוד שבמקרה דנן הוא נכרת בין החוכרים לבין העירייה; בעניין הדרי החוף הייעוד שונה מחקלאות למגורים, בעוד שבמקרה דנן הוא שונה מ"תעשייה" ל"אזור

תעסוקה א", ולטענת נייר חדרה, אין מדובר בשינוי של אופי החכירה; בענייננו העירייה היא שיזמה את שינוי מטרת החכירה, בעוד שבעניין הדרי החוף הוראות מינהל מקרקעי ישראל (החלטה 533) איפשרו למינהל להחליט, לפי שיקול דעתו, אם להעניק לחוכר פיצוי כספי ולהפסיק את החכירה או אם לאפשר לחוכר להמשיך לחכור בהתאם למטרת החכירה החדשה; ולבסוף, בעניין הדרי החוף נקבע כי עם ההתקשרות בחוזה הפיתוח, זכות החכירה במתכונתה המקורית פקעה, מה שהופך את עיסקת שינוי הייעוד לעיסקת חכירה חדשה, להבדיל מתיקון או השבחה בלבד של חכירה קודמת.

כאמור, חרף השוני בין הנסיבות, איני סבור כי יש בכך כדי למנוע החלטה של ההלכה על נסיבות המקרה דנן. זאת, באשר הרציונאל והמבחן הניצב בבסיס הלכת הדרי החוף – האם בעקבות ההסכם הוגדל "אגד הזכויות" של החוכר – שריר וקיים ותקף לענייננו. העובדה שהסכם החכירה בעניין הדרי החוף נערך מול מינהל מקרקעי ישראל, בעוד שבענייננו המחכיר היא העירייה, אינה מביאה לתוצאה שונה, וזהות הצדדים לעיסקה, כמו גם זהותו של יוזם העיסקה, אינה מעלה ואינה מורידה לשאלת העברתה של הזכות. בדומה, איני רואה נפקות למידת הדרסטיות של שינוי הייעוד, ודין שינוי דרסטי (כגון מחקלאות לבניה למגורים) כדין שינוי פחות דרסטי (כגון מ"תעשייה" ל"אזור תעסוקה א"). זה גם זה מגדיל את "אגד הזכויות" של החוכר, גם אם במידה שונה מבחינת הערך הכלכלי. אדגיש כי בענייננו אין מדובר בשינוי ייעוד גרידא, כי אם בשינוי ייעוד הכרוך בתוספת זכויות בניה.

42. נקודה אחת בפסק הדין בעניין הדרי החוף מבססת לכאורה שוני של ממש בין נסיבותיו לבין הנסיבות שלפנינו. בהדרי החוף נקבע כי עיסקת שינוי הייעוד היתה עיסקת חכירה חדשה (להבדיל מתיקון או השבחה בלבד של חכירה קודמת), ומסקנתו של בית המשפט הייתה כי חוזה החכירה החקלאי "עבר מן העולם" (עניין הדרי החוף, בעמ' 893). ניתן לטעון כי לאור קביעתנו שהארכת תקופת החכירה אינה מהווה עיסקת חכירה חדשה, אף שינוי הייעוד אינו מהווה כשלעצמו מכירת זכות במקרקעין.

איני סבור כך. אכן, בהסכמי חכירה עם המינהל, ברוב המקרים חוזה החכירה המקורי מתבטל עם שינוי הייעוד המקרקעין ובין הצדדים נחתם חוזה חדש כפי שאירע בעניין הדרי החוף (הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 199). אך לטעמי, אין בכך כדי לחייב את המסקנה כי בכל מקרה בו לא נכרת חוזה חכירה חדש, שינוי הייעוד המקרקעין אינו עולה כדי מכירת זכות במקרקעין. לשון אחר, אין להסיק מעניין הדרי החוף כי נדרשים שני תנאים מצטברים, והם: חוזה חכירה חדש ושינוי הייעוד המקרקעין. המסקנה אליה הגענו, ולפיה אין לראות את חוזה חידוש החכירה בין החוכרים לבין העירייה כעיסקת

חכירה חדשה, אינה שוללת את המסקנה כי בחוזה חידוש החכירה נכרתה עיסקה נלווית לגבי זכויות השימוש חדשות שהועברו לחוכרים. חוזה חידוש החכירה בנסיבות המקרה דנן הוא במהותו הסכם מימוש אופציה על פי זכות שהיתה נתונה לחוכרים מכוח החוזה המקורי. עם זאת, במסגרת חוזה החידוש - שכאמור, אין לראות בו משום עיסקה חדשה במקרקעין להעברת מלוא זכויות החכירה - הועברו זכויות שימוש חדשות הנובעות משינוי הייעוד, זכויות העולות כדי מכירת זכות במקרקעין המקימה אירוע מס.

קביעה זו מתיישבת גם עם תנאי חוזי החידוש, הקובעים כי שינוי תב"ע ומתן הקלות בניה גוררים תשלום דמי חכירה נוספים, וכי דמי החכירה החדשים ישולמו החל ממועד חתימת החוזה החדש ועד לתום תקופת החכירה הנוספת, בהפחתת דמי החכירה המהוונים בגין תקופת החכירה שממועד חתימת החוזה החדש ועד תום תקופת החכירה המקורית. לאמור, כבר עם חתימת החוזה החדש, שוויה של זכות החכירה הוערך על ידי הצדדים על פי ייעודה החדש, והתמורה שולמה בגין כך, חרף העובדה שלחוכרים עמדה הזכות להמשיך ולחכור את המקרקעין למשך כשמונה שנים נוספות עד לתום תקופת החוזה המקורי (וראו בהקשר זה את חוות דעת המומחית מטעם המערער, שמאית המקרקעין א' קלרו, אשר חישבה ומצאה כי דמי החכירה המהוונים ששולמו בגין תיקון מטרת החכירה בלבד על פי התכנית החדשה עומדים על \$4,113,199 (נספח ה' לסיכומי נייר חדרה)).

43. סיכומו של דבר, שבמסגרת הארכת תקופת החכירה נמכרו לחוכרים זכויות שימוש חדשות במקרקעין עקב שינוי ייעודם, ובכך הוגדל "אגד הזכויות" של החוכרים. אי לכך, ובהתאם להלכת הדרי החוף, יש לראות בכך משום "מכירת זכות במקרקעין" המקימה אירוע מס.

זכויות בניה כ"זכות במקרקעין"

44. נייר חדרה טענה לחלופין, כי אף אם ייקבע ששינוי ייעוד המקרקעין מהווה מכירת זכות במקרקעין, הרי שלצורך חישוב שווי הזכות שנרכשה, אין לקחת בחשבון את הגדלת קיבולת הבניה. זאת, נוכח לשונו של חוזה החכירה המקורי, המקנה לה, לטענתה, זכות לבנות בכל קיבולת בניה עתידית.

ברם, כפי שהובהר (סעיף 34 לעיל), חוזה החכירה המקורי לא העניק לחוכרים זכות לבנות לפי כל תכנית שתאושר בעתיד ובכל קיבולת בניה שתאושר. נהפוך הוא.

על החוכר הוטלה חובה להגיש לוועדה המקומית את תכנית הבניינים, כאשר הוא מתחייב לבנות אך ורק בהתאם לתכנית זו לכשתאושר (סעיף 2 לחוזה החכירה המקורי). אין לומר אפוא כי הצדדים הסכימו במסגרת החוזה המקורי כי בידי החוכרים נתונה הזכות לבנות בכל היקף בניה שיאושר ב-109 השנים שלאחר כריתת חוזה החכירה המקורי. נקודה זו נדונה לעיל בדוננו בשאלה האם חוזה החידוש עולים כדי עיסקת חכירה חדשה, ואיני רואה לחזור על הדברים.

45. שאלה נפרדת היא האם הגדלת זכויות בניה, על פי הסכם חכירה מתחדש, מהווה כשלעצמה מכירת זכות במקרקעין, שאלה שבית המשפט נמנע מלהכריע בה בעניין הדרי החוף (שם, בעמ' 892). אלא שתשובה לכך אנו מוצאים בפסק הדין בע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות (לא פורסם, 6.12.2006) (להלן: עניין ד.א.ד.), שם עמדה לדיון השאלה האם ניווד אחוזי בניה מקרקע אחת לשנייה מהווה מכירה של זכות במקרקעין. נקבע, על פי כללי הפרשנות התכליתית, כי זכויות בניה – המהוות חלק בלתי נפרד ממהותה של הקרקע במובן הכלכלי – הן בבחינת "זכות במקרקעין":

"על פי גישה פרשנית זו ונוכח המשקל המכריע שיש לזכויות הבנייה בקביעת שוויה של הקרקע [...], ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של וועדת הערר אשר סברה כי ה'קרקע' לצורך חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה'קרקע' במובן הכלכלי של מונח זה והמונח 'זכות במקרקעין' כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה..." (עניין ד.א.ד., סעיף 20 לפסק הדין).

(לסקירת הספרות העוסקת בסוגיה, ראו עניין ד.א.ד., סעיף 19 לפסק הדין והאסמכתאות שם; ע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 1/71 (1996); עניין קינן, שם נקבע כי הענקת זכויות בניה נוספות עולה בגדר "מכירת זכות במקרקעין" - סעיף 31 לפסק הדין והאסמכתאות שם).

פרופ' נמדר שותף אף הוא למסקנה זו, בהתייחסותו להלכה אשר נקבעה בעניין

: ד.א.ד.

“לנו נראה כי התפתחות זו של הפסיקה מוצדקת הן מבחינה משפטית-צורנית והן מבחינת עקרון התוכן הכלכלי עליו מושתת חוק מיסוי מקרקעין. ההגיון המשפטי מחייב לראות את אחוזי הבניה כזכות הנובעת מהמקרקעין וכל העברה שלה תהווה מכירה של זכות במקרקעין” (נמדד – בסיס המס, בעמ' 249).

ואף המחוקק עצמו ביטא את תפישתו כי זכויות בניה הן “זכות במקרקעין” במסגרת סעיף 149 לחוק, הקובע “פיצול רעיוני” של דירת המגורים מזכויות בנייה נוספות הנתונות לשטח הכולל הנמכר, בקשר עם הפטור הניתן ל’דירת מגורים מזכה’ (עניין ר.א.ר.א. ת.ד. סעיף 20 לפסק הדין; כן ראו: נמדד – בסיס המס, שם).

לבסוף, נזכיר כי עבור חידוש חוזה החכירה על פי אגד הזכויות החדשות, שילמו החוכרים לעיריה סכום נכבד של עשרות מליוני שקלים טבין ותקילין. עובדה זו מדברת בעד עצמה, היא מעידה על התוכן הכלכלי-מהותי של העסקה, על כך שהיא אירוע מס במהלכו שולמה תמורה גם עבור שינוי אגד הזכויות כפי שעולה אף מחוות הדעת השמאיות שהגישו הצדדים.

46. הנה כי כן, טענת נייר חדרה כי אין לקחת בחשבון את שווייה של תוספת זכויות הבניה בחישוב שווי הזכות הנמכרת – דינה להידחות. זאת, הן במישור הקונקרטי, משקבענו כי זכויות הבניה לא הוענקו לחוכרים מכוח חוזה החכירה המקורי, הן במישור העקרוני, נוכח ההלכה לפיה זכויות בניה עולות כדי “זכות במקרקעין” לצורך החוק.

דנו לעיל בנפרד בסוגיה של שינוי ייעוד ובסוגיה של זכויות בניה, אך נזכיר כי במקרה דנן השתיים נכרכו זה בזה עם חוזי חידוש החכירה. ודוק: המבחן הוא אם הגדלת זכויות הבניה נעשתה במסגרת משפטית-הסכמית. לכן, אין להסיק מהדברים דלעיל, על קיומו של אירוע מס גם במקרה בו במהלך תקופת החכירה ייעוד הקרקע נותר על כנו, אך בעקבות אישור תוכנית גדלו אחוזי הבניה המותרים.

47. טיכום ביניים:

(-) הסכמת הצדדים להארכת תקופת החכירה בחוזי חידוש החכירה, נובעת מחוזה החכירה המקורי, שהעניק לחוכרים זכות להאריך את תקופת החכירה המקורית ב-49 שנים נוספות. חוזי חידוש החכירה אינם משקפים עיסקה חדשה המעבירה

לחוכרים את מלוא הזכויות במקרקעין מחדש, ועל כן אין לחייב את הצדדים בתשלום מס בגין מלוא שווי החכירה המוארכת.

(-) אף שמימוש האופציה וחידוש חוזה החכירה אינם בגדר עיסקה להעברת זכות חדשה במקרקעין, אין פירוש הדבר כי במסגרת עיסקה זו לא בוצעה עיסקה נלווית לרכישת זכות במקרקעין.

(-) במסגרת הסכמת הצדדים על הארכת תקופת החכירה בעקבות מימוש האופציה, רכשו החוכרים זכויות חדשות במקרקעין הנובעות משינוי ייעוד המקרקעין ומהגדלת זכויות הבניה, זכויות שלא היו נתונות בידי החוכרים מכוח חוזה החכירה המקורי. בכך הוגדל "אגד הזכויות" שבידי החוכרים, ובהתאם להלכת הדרי החוף ולהלכת ד.א.ד.ת, יש לראות בכך משום "מכירת זכות במקרקעין" המקימה אירוע מס.

מכאן נפנה למספר טענות נוספות אשר הועלו על ידי הצדדים.

חידוש החכירה כעיסקה כפולה

48. המערער טען בסיכומיו כי ניתן היה להשקיף על העסקאות בין הצדדים באופן הבא: החוכרים ויתרו בחוזה החדש על זכויות החכירה שהיו בידיהם עד לשנת 2010 ועל האופציה להארכה, וקיבלו בתמורה זכויות חכירה משודרגות. אליבא דמערער, ניתן היה למסות עיסקה זו כשני אירועי מס נפרדים: האחד – ויתור על מלוא זכויות החכירה המקוריות, מה שמהווה "מכירת זכות במקרקעין", והשני – רכישת מלוא זכויות החכירה בייעודן החדש עם זכויות בניה מוגדלות. לשיטת המערער, הוא "עשה חסד" עם החוכרים בכך שבחר לראות את העיסקה כעיסקה אחת של חכירה חדשה.

טענה זו של המערער נתמכת באמרת אגב של השופט אנגלרד בעניין הדרי החוף, אשר נמנע מלהביע דעה בסוגיה (סעיף 29 לפסק הדין), כמו גם על דברי השופט רובינשטיין בעניין חייט. אלא שלטעמי, אין הנדון דומה לראיה. זאת, שכן שלא כבעניינינו, פסק הדין בעניין חייט נסב על שינוי ייעוד של חלק מהמקרקעין מחקלאות לבניה למגורים. שם נקבע כי העיסקה החדשה מול המינהל, של ויתור מצד החוכרים על הזכויות במקרקעין תמורת פיצוי בדרך של חכירת 27% מהשטח לפי הייעוד החדש בהתאם להחלטה 727 של מועצת מינהל מקרקעי ישראל, היתה כולה התקשרות חדשה השונה בתכלית השינוי מההתקשרות הישנה. זאת, הן לגבי תקופת החכירה והן לגבי אופי הזכויות, ובמילותיו של השופט רובינשטיין, "מדובר בפנים חדשות, במערכת יחסים

חוזית חדשה" (סעיף כ"א לפסק הדין). מסקנתו של השופט רובינשטיין אף מתיישבת עם לשון החלטה 727 הנ"ל, בה נקבע בסעיף 2(ו)(1) כי "בחר החוכר לקבל חכירה של חלק מהקרקע כאמור, יבוטל חוזה החכירה החקלאי, הקרקע תוחזר בשלמותה למינהל..." (ראו בעניין חייט, סעיף כ"ב לפסק הדין). קביעתו של בית המשפט בעניין חייט התבססה אפוא על מערכת עובדתית והסכמית אשר כללה את ביטולו של החוזה המקורי והתקשרות בחוזה חדש. זאת, כאמור, בניגוד למסקנתנו במקרה דנן, ולפיה חוזי החידוש נובעים ממימוש זכות האופציה שהיתה נתונה בידי החוכרים מכוח חוזה החכירה המקורי.

מכל מקום, בסיכומי התשובה מטעמו הבהיר המערער כי אינו מבקש למסות את העיסקה כשני אירועי מס נפרדים, וכי הצגת הדברים באופן זה נעשתה רק כדי להעמיד את בית המשפט על מהותה האמיתית של העיסקה. אשר על כן, ובהתחשב במסקנתנו כי הניתוח האמור אינו נכון לנסיבותיו של ערעור זה, אין זה המקום להרחיב אימתי ובאלו נסיבות יהיה מקום להשקיף על עיסקאות במקרקעין באופן האמור.

אי מתן פטור ממס מכירה לרשויות מקומיות

49. העירייה, במסגרת ערעורה שכנגד, העלתה טענה הנסבה על הפטור הניתן לרשויות מקומיות ממס שבח ועל הימנעותו של שר האוצר מלהעניק פטור דומה ממס מכירה. לטענת העירייה, אי מתן פטור ממס מכירה לעירייה מפלה אותה לרעה לעומת גופים ציבוריים אחרים הזוכים לפטור ופוגעת בקניינה. טענה זו של העירייה מהווה תקיפה עקיפה של חקיקת משנה, ואיני רואה מניעה לדון בה במסגרת הערעור (לאפשרות לתקוף חקיקת משנה בתקיפה עקיפה, ראו, לדוגמה, בג"ץ 6090/08 ברגר נ' שר המשפטים (לא פורסם, 11.8.2008)).

דין הטענה להידחות לגופה. סעיפים 72, 72 ו-72יא לחוק מיסוי מקרקעין, שבפרק השישי לחוק, קובעים כדלקמן (ההדגשות הוספו – י.ע.):

פטור לרשות הפתוח וכו'
 72. מכירת זכות במקרקעין על ידי –
 רשות מקומית;
 רשות הפתוח;
 הקרן הקיימת לישראל;
 הימנותא בע"מ, כל עוד היא בשליטה של הקרן הקיימת
 לישראל;
 תהיה פטורה ממס.

דין מס מכירה
 72. דין מס מכירה כדין מס לכל דבר וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי.

תקנות
 72א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות, לענין סוגי מוכרים או סוגי מקרקעין, פטור ממס מכירה או דחיה של מועד תשלומו, כולו או מקצתו.

[במאמר מוסגר: בעוד סעיף 72, העוסק במס שבח, ואשר ממוקם בפרק השישי של החוק עומד בתוקפו, הרי שסעיפים 72ג-72יא העוסקים במס מכירה, ואשר מוקמו בפרק ש-1 של החוק, בוטלו בשנת 2008 עם ביטולו של מס המכירה במסגרת תיקון 61 לחוק (חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008).

50. הנה כי כן, לפי סעיף 72 לחוק, רשויות מקומיות פטורות ממס שבח. בא סעיף 72 ומלמדנו כי "דין מס מכירה כדין מס [שבח – י.ע.] לכל דבר וענין" (ראו גם: ע"א 9111/08 מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים נ' הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י, סעיף ט לפסק הדין (לא פורסם, 19.5.2011) (להלן: עניין הקופה לתגמולים)). לו היינו מפסיקים את הילוכנו בנקודה זו, היה מקום לקבוע כי רשויות מקומיות פטורות גם ממס מכירה. אלא שבא סעיף 72 סיפא ומבהיר כי השוואה זו בין מס מכירה לבין מס שבח אינה חלה על הפטורים הקבועים בפרק השישי לחוק, ובכללם הפטור של הרשויות המקומיות ממס שבח, כך שאין לפנינו השוואת דינים מלאה בין מס שבח למס רכישה. מכאן אנו מגיעים לסעיף 72יא, המסמיך את שר האוצר לקבוע פטורים ממס מכירה בתקנות, באישור ועדת הכספים. מכוח סמכותו זו, התקין שר האוצר את תקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), תש"ס-2000 (להלן: תקנות מס מכירה).

51. בתקנות מס מכירה, מצא שר האוצר לפטור ממס מכירה "מוסדות ציבור" הזכאים לפטור ממס שבח לפי סעיף 61(ב) לחוק. איני רואה לקבל טענת העירייה כי יש בכך משום הפליה פסולה של הרשויות המקומיות. ההבחנה בין מוסדות ציבור המנויים בסעיף 61 לחוק לבין רשויות מקומיות אינה נטולת בסיס לאור השוני בין שני סוגי הגופים. "מוסדות ציבור" מוגדרים בסעיף 61(ד) לחוק כ"מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת". המדובר במוסדות שאינם מיועדים למטרת רווח, הפועלים לקידומן של מטרות ספציפיות מוגדרות (כמו דת, תרבות, חינוך וכו'), או למצער למטרה ציבורית

מוגדרת אחרת, הטעונים החלטה של שר האוצר ואישור ועדת הכספים (לפירוט הדרישות בהן חייב לעמוד מוסד ציבורי כדי לענות על תנאי הסעיף, ראו: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שלישי – עסקאות מוטבות מס 205-210 (מהדורה חמישית, 2006) (להלן: נמדר – עסקאות מוטבות מס)). בכך שונים מוסדות אלו מרשויות מקומיות, אשר אף שקיומן גם הוא לטובת הציבור, משרעת הפעילות שלהן רחבה בהרבה. בנוסף, בניגוד ל"מוסדות ציבור" הטעונים אישורם של שר האוצר וועדת הכספים, קיומה של הוראה הפוטרת רשויות מקומיות ממס מכירה, לא היתה מותרת מרחב להפעלת שיקול דעת מצד מחוקק המשנה. גם בכך יש כדי להסביר מדוע העדיף מחוקק המשנה להימנע מלהעניק פטור גורף לרשויות מקומיות.

52. הבדל נוסף נעוץ בתנאי הפטור הקבועים ביחס לגופים אלו ובמיקומם הגיאומטרי בתוך החוק. כך, הפטור המלא ממס שבח הניתן למוסדות ציבור, מותנה בשאלה האם המקרקעין שימשו את המוסד הציבורי במישרין ולמשך כמה זמן (סעיף 61(ב) לחוק). בכך שונה דינם של אלה מדינן של רשויות מקומיות, שהפטור ממס שבח הניתן להן על פי סעיף 72 הינו גורף וללא סייג (נמדר – עסקאות מוטבות מס, 219). אשר לפיצול הפטורים הניתנים לגופים אלו ולעיגונם בסעיפים נפרדים, נעיר כי בהצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962, ה"ח 525, הפטור הניתן למוסדות ציבור והפטור הניתן לרשויות מקומיות נכרכו יחדיו בסעיף 53 המוצע, אשר קבע בהאי לישנא:

53. מכירת זכות מקרקעין על ידי מוסדות ציבור, וכן מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית:
 (1) תהא פטורה ממס – אם המקרקעין שימשו במישרין אותם מוסדות או רשות מקומית;
 (2) תהא פטורה ממחצית המס – אם המקרקעין היו בבעלות אותם מודות או רשות מקומית במשך תקופה של 4 שנים רצופות לפחות.

אף על פי כן, המחוקק בחר בסופו של דבר להפריד בין רשויות מקומיות לבין מוסדות ציבור; קבע את הפטורים הניתנים להם בסעיפים נפרדים (מוסדות ציבור בסעיף 61, ורשויות מקומיות בסעיף 72); ואף הבחין כאמור בין תנאי הפטורים הניתנים לכל אחד מהם. בכך ביטא המחוקק דעתו כי ההבחנה בין השניים היא הבחנה רלוונטית וראויה.

53. סיכומו של דבר, שמתן פטור לרשויות מקומיות ממס שבח, אינו מחייב את המסקנה כי יש ליתן להן פטור גורף גם ממס מכירה בדומה לגופים אחרים. לא למותר

לציין כי הרציונאל הניצב בבסיסו של מס שבח, המהווה מס ישיר אשר נועד למסות רווחים, שונה בתכלית מזה של מס המכירה, המהווה "מס מחזור" עקיף המנותק מקיומו של שבח הנובע מהמכירה (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ד – מס רכישה ומס מכירה 39 (מהדורה שניה, 2008) (להלן: הדרי – מס רכישה ומס מכירה), וראו גם עניין הקופה לתגמולים, סעיף י"ד לפסק הדין).

54. אף טענת העירייה כי העדרה של הבחנה בין הגופים האמורים לעניין הפטור ממס רכישה, מחייבת העדר הבחנה גם לעניין מס מכירה, אינה משכנעת. עיון בתקנות הרלוונטיות מעלה כי רשות הפיתוח, רשויות מקומיות ומוסדות ציבור אכן חייבים כולם במס רכישה בשיעור של 0.5% בלבד (תקנות 3, 8(א) ו-9 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974). אלא שהקרבן הקיימת לישראל וחברת הימנותא בע"מ (שזוכות כאמור לפטור ממס שבח מכוח סעיף 72 לחוק, בצוותא חדא עם רשויות מקומיות), זכאיות לפטור מלא ממס רכישה. אף ההטבה הניתנת למוסדות ציבור מכוח תקנה 9 הנ"ל מותנית בכך שהמנהל שוכנע שהמקרקעין משמשים או ישמשו בעתיד את המוסד במישרין (ראו גם: תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), תשס"ו-2005). אין לומר אפוא כי לעניין מס רכישה, דינם של גופים אלה הושווה לחלוטין. הסמכות המוקנית לשר האוצר בסעיף 9(ד) לחוק, לקבוע באישור ועדת הכספים "כללים למתן פטור ממס הרכישה, כולו או מקצתו... [ו] כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין" – היא סמכות רחבה, המותירה למחוקק המשנה מרחב תמרון, ואין לומר כי בחירתו של מחוקק המשנה ליתן פטור לאחד מבין הגופים המנויים בסעיף 72, מחייבת אותו ליתן פטור זהה ליתר הגופים.

55. סיכומו של דבר, כי איני סבור שהעובדה שגופים אלו זכו לפטור ממס רכישה, מחייבת את המסקנה כי כל הבחנה בין אותם גופים לגבי מס מכירה עולה כדי הפליה פסולה. אמנם, יש הסבורים כי היה מקום להעניק לרשויות מקומיות פטור ממס מכירה, וכי סעיף 72 לחוק "נשמט מעיניו של מחוקק-המשנה בחוקקו את תקנה 2(1) לתקנות מס מכירה" (הדרי – מס רכישה ומס מכירה, בעמ' 157); אברהם אלתר ורונן ארויו "פטורים ממס המכירה וסוגיות נוספות", מסים יד/א-1, 14 (להלן: אלתר וארויו), הגורסים כי היה מקום ליתן פטור ממס מכירה גם לגופים המנויים בסעיף 72 לחוק)). אך בפרפראזה על דבריו של השופט רובינשטיין בעניין הקופה לתגמולים (סעיף ט"ז לפסק הדין), השאלה הקונקרטית היא אלו פטורים והקלות בחר מחוקק המשנה להעניק. מחוקק המשנה קבע פטור המתייחס אך לסעיפים מסוימים מתוך חוק מיסוי מקרקעין, וככלל, חזקה על מחוקק המשנה שכשם שאין הוא משחית מילותיו לריק, כך אין הוא

משמיט מילותיו בהיסח הדעת. ואכן, שאלת מתן הפטור ממס מכירה לגופים המנויים בסעיף 72 לחוק נדונה "בדיונים קדחתניים בוועדת הכספים" (אלתר וארויו, שם), ואף בכך יש כדי להעיד על מודעות מחוקק המשנה להעדרו של הפטור לרשויות מקומיות, ועל בחירתו שלא "לתקן" את תקנות מס מכירה בהתאם.

אשר על כן, טענת העירייה כי חיובה במס מכירה מהווה הפליה פסולה הפוגעת בזכותה החוקתית לקניין ולשוויון, דינה להידחות.

מיסוי העירייה – לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי פקודה מס הכנסה?

56. העירייה טענה כי עיסקת החכירה הינה עיסקת חכירה "תפעולית", להבדיל מחכירה "הונית", וככזו היא נתונה לשומה על פי פקודת מס הכנסה, כך שחוק מיסוי מקרקעין כלל אינו חל.

דומה כי לא בכדי הועלתה טענה זו רק על ידי העירייה ולא על ידי העוררים האחרים, באשר לגבי העירייה חלה הוראת סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, לפיה רשויות מקומיות פטורות ממס הכנסה.

אקדים ואומר כי הטענה הועלתה על ידי העירייה בעלמא ועל דרך ההפניה לסיכומים שהוגשו מטעמה לוועדת הערר, וכבר נאמר בפסיקה כי לא זו הדרך הראויה לסיכום טענות בפני ערכאת הערעור (ראו, למשל: ע"א 172/89 סלע חברה לביטוח בע"מ נ' סולל בונה בע"מ, פ"ד מז(1) 311, 321 (1993)).

לגופו של עניין, איני רואה ממש בטענה. ענייננו בעיסקת חכירה "הונית" מובהקת, ולו בשל תקופות החכירה הארוכות (60 שנה + 49 שנה), וכידוע, ככל שהחכירה הולכת ונמשכת יש בכך כדי לאפיין אותה כעסקה הונית הקרובה למכירת זכות בעלות (עניין בזק, פסקה 17 לפסק דינה של השופטת חיות). לכך יש להוסיף את המאפיינים הבאים: תשלום דמי החכירה לעירייה מראש (סעיף ה(1) ל"מדריך לחוכר", סעיף 7(2) לחוזה החידוש וסעיף 1(2) לחוזה המקורי); זכותו של החוכר להעביר את זכויותיו במוחכר ולשעבדן לצדדים שלישיים (סעיפים 17-18 לחוזה החידוש וסעיף 8 לחוזה המקורי); והתחייבויות החוכרים לבנות על המקרקעין בהתאם לתוכניות שתאושרנה, ואף לנצל את מלוא זכויות הבניה במוחכר (סעיף 12(2) לחוזה החידוש וסעיף 4 לחוזה המקורי), מה שמעיד על השקעה רבתי במקרקעין מצד החוכרים. מכלול

המאפיינים האמורים אינם עולים בקנה אחד עם טענת העירייה כי בעיסקת חכירה "תפעולית" עסקינן.

טענת העירייה כי הדיון צריך היה להתקיים בפני היועץ המשפטי לממשלה

57. העירייה העלתה טענה מקדמית כי על פי הנחיית היועץ המשפטי לממשלה, היה ראוי לקיים את הדיון בין המערער לבין העירייה בפני היועץ המשפטי לממשלה או נציגו.

הכוונה היא להנחיית היועץ המשפטי מס' 6.1201, אשר כותרתה "יישוב סכסוכים בעניינים אזרחיים בין המדינה לבין תאגידים ציבוריים או חברות ממשלתיות" (1.2.1985). שאלה היא, אם הנחייה זו חלה גם על סכסוכים משפטיים בין המדינה לבין רשויות מקומיות. מכל מקום, העירייה עצמה ציינה כי נציגת פרקליטות המדינה דרשה כתנאי לקיום הדיון בפניה, כי תהא הסכמה מראש של יתר הצדדים כי ההחלטה תחייבם והסכמה שכזו לא הושגה.

מבלי להידרש לשאלה מהו ההליך המתאים לתקיפת החלטת היועץ המשפטי לממשלה או נציגו בהקשר האמור ומה נפקות אי קיום הנחיות היועץ המשפטי על ההליך גופו, הרי בנסיבותיו של תיק זה, דרישת פרקליטות המדינה הייתה סבירה והגיונית. ענייננו נסב על עסקאות חכירה אשר נקשרו בין מספר צדדים לבין עיריית תל אביב. משכך, חוסר היעילות הטמון בניהול הליך מול שני צדדים בלבד, בעוד יתר הצדדים אינם מוכנים לקבל על עצמם את תוצאותיו, הינה ברורה.

אשר על כן, גם טענה זו דינה להידחות.

ההסכם בין העירייה למנהל מיסוי מקרקעין וטענת נייר חדרה לגבי חישוב שווי הזכות הנרכשת

58. טענה מקדמית נוספת של העירייה הייתה כי בינה לבין המערער הושג הסכם פשרה לגבי שווי מס המכירה וכי הסכם זה מחייב. בטענה זו אין ממש, כאשר בהסכם הפשרה גופו נכתב כי הוא מוגש על ידי הצדדים מבלי שיש בכך ויתור של הצדדים על טענותיהם העיקריות לגבי עצם החיוב במס רכישה.

הסכם זה אומץ על ידי הוועדה והוחל גם על החוכרים האחרים. מכאן טענתה החלופית של נייר חדרה כי שגתה ועדת הערר בכך שהחילה עליה את ההסכמה

שהושגה בין המערער לבין העירייה, לגבי שווי הזכויות שבמחלוקת, למרות שנייר חדרה לא היתה צד להסכם המדובר.

59. דין הטענה להידחות.

אקדים ואזכיר כי זכות הערעור לבית המשפט העליון על פסק דינה של ועדת הערר מסויגת לבעיה משפטית, כמצוות המחוקק בסעיף 90 לחוק (להבחנה בין "בעיה משפטית" לבין "בעיה עובדתית" ראו פסק דינה של השופטת (כתוארה אז) ביניש בע"א 7624/04 השקעות ר.ע.ה בע"מ נ' מינהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 6 לפסק הדין (לא פורסם, 15.6.2005)). ככלל, חילוקי דעות בעניין שוויה של עסקה אינם עניין שבמשפט, כי אם עניין שבעובדה (ע"א 9539/05 מנחם אב בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה (לא פורסם, 25.7.2006) סעיף 6 לפסק הדין והאסמכתאות שם). אי לכך, אין זה המקום להידרש לטענותיה של נייר חדרה בנוגע לחישוב שווי הזכות הנרכשת.

מכל מקום, ועדת הערר נימקה מדוע בחרה לאמץ את ההסדר עליו הוסכם בין המערער לבין עיריית תל אביב ולהחילו לגבי החוכרים, ונביא את הדברים כלשונם:

"אני ממליץ לחברי לאמץ את ההסדר שנקבע ביחס לעוררת מס' 1, כיוון שהוא עונה מבחינת העובדות ואופן חישוב השוויים על בסיס החוזה החדש... לטעמי החישובים שנעשו ב'הודעה מטעם שני הצדדים' [המערער והעירייה – י.ע.] הם הוגנים ומבוססים על הכללים והעקרונות שהביאו לחתימת החוזה החדש עם כל אחד ואחד מן העוררים מס' 2 עד 5" (פסק דינה של ועדת הערר, בעמ' 17).

בנוסף, בהתייחסה לחוות הדעת השמאיות שהוגשו מטעם נייר חדרה ומטעם המערער, ציינה ועדת הערר כי היא בחרה שלא לאמץ אותן, מאחר ש-

"בשתי שמאיות אלה יש, לכאורה, סטיה מבסיס החישוב של השוויים השונים כפי שבא לידי ביטוי ב'מדריך לחוכר' ולאחר מכן בחוזה החדש" (שם).

אין לומר אפוא כי ועדת הערר נמנעה מלבחון את חוות הדעת השמאיות מטעם החוכרים. נהפוך הוא. מהדברים עולה כי משנבחנו חוות הדעת על ידי ועדת הערר, הגיעה ועדת הערר למסקנה שההסדר אליו הגיעו העירייה והמערער הוא המשקף נאמנה

את שוויין של הזכויות הנרכשות. משכך, ולמרות שניתן ורצוי היה לנמק קביעה זו ביתר הרחבה, אין מקום לקבל השגתה של נייר חדרה בנקודה זו.

סיכום וסוף דבר

60. נסכם את התחנות העיקריות שעברנו בדרכנו:

א. מימוש אופציה כשלעצמו אינו מהווה אירוע מס – בחוזה החכירה המקורי ניתנה לחוכרים זכות ברירה להארכת תקופת החכירה המקורית ב-49 שנים נוספות. זכות זו מומשה על ידי החוכרים, אשר התקשרו עם העירייה בהסכם חכירה חדש לתקופת האופציה.

על פי הגדרת החוק, תקופת האופציה נלקחת בחשבון לצורך סיווג "חכירה לתקופה" כ"זכות במקרקעין", כבר במועד הענקתה עם כריתת חוזה החכירה המקורי. ההתחשבות באופציה לצרכי מיסוי כבר בעת נתינתה, מובילה למסקנה כי מימוש האופציה כשלעצמו אינו מהווה אירוע מס של מכירת זכות במקרקעין.

מנהל מיסוי מקרקעין דוגל בערעורו בהחלת מודל מיסוי דו-שלבי, על פיו מיסוי תקופת האופציה יותלה עד למועד מימושה. למרות שניתן להצביע על יתרונות בשיטת המיסוי הדו-שלבית, הרי שהיא אינה משתמעת מנוסחו דהיום של החוק, היא מעוררת קשיים במישור המושגי והמעשי, ומכל מקום אין להחילה על הצדדים דכאן, שהתקשרו בעסקה עוד לפני שנחקק חוק מיסוי מקרקעין. עם זאת, איני רואה מניעה להחלת גישה זו על עסקאות חכירה ארוכות טווח שייכרתו מכאן ואילך ולאחר שינוי הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין.

ב. חידוש החכירה במקרה דנן נובע ממימוש אופציית חכירה – חידוש החכירה נבע מזכות הברירה אשר היתה נתונה בידי החוכרים על פי חוזי החכירה המקוריים. מאפייני הסכמי החידוש אינם מצביעים על עסקת חכירה עצמאית וחדשה המנותקת מהסכם החכירה המקורי. לפיכך, אין לראות בהארכת תקופת החכירה משום עסקה חדשה המהווה "מכירת זכות במקרקעין", אשר יש לחייב בגינה את החוכרים בתשלום מס רכישה ואת העירייה בתשלום מס מכירה בגין מלוא התמורה.

ג. הסכמי החידוש טומנים בחובם העברת זכויות חדשות – הקביעה כי עצם חידוש החכירה אינו עולה כדי "מכירת זכות במקרקעין", אינה שוללת את המסקנה כי במסגרת חוזים אלו הועברו לחוכרים זכויות חדשות אשר העברתן מקימה חבות במס.

במקרה דנן, במסגרת חוזי חידוש החכירה הוענקו לחוכרים זכויות במקרקעין אשר לא היו בידיהם על פי חוזה החכירה המקורי: ייעוד המקרקעין שונה מ"תעשייה" ל"אזור תעסוקה א'" וזכויות הבניה הוגדלו משיעור של 150% ל-200%. בכך גדל "אגד הזכויות" אשר היה בידי החוכרים ונרכשה על ידם זכות חדשה במקרקעין, החייבת בתשלום מס.

61. על רקע כל האמור, התוצאה היא אפוא שהחוכרים והעירייה חבים בתשלום מס בגין ההפרש שבין שווי הזכויות שהיו בידיהם על פי חוזה החכירה המקורי, לבין הזכויות הנתונות בידיהם בגין ייעודם החדש של המקרקעין וזכויות הבניה המוגברות. שווי זכויות אלה יחושב על פי הסכם הפשרה אליו הגיעו העירייה ומנהל מיסוי מקרקעין בנקודה זו.

בכך נדחים ערעורו של מנהל מיסוי מקרקעין וערעורה שכנגד של עיריית תל אביב (ע"א 151/10), כמו גם ערעורה של נייר חדרה (ע"א 340/10), ופסק דינה של ועדת הערר נותר על כנו.

בהתחשב בכך שבתום ההליך שהתקיים לפני ועדת הערר חויבו העירייה והחוכרים בהוצאות בסך 10,000 ₪ כל אחד (חרף העובדה שעררם התקבל בחלקו), ישא כעת מנהל מיסוי מקרקעין בשכר טרחת עורכי דינם של העירייה, נייר חדרה ויתר המשיבים בע"א 151/10 (כלכלית ירושלים בע"מ, אמקור בע"מ וגורודצקי שמואל ואורה) בסך 17,000 ₪ כל אחד, ובסך הכל ב-85,000 ₪.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיא (בדימ')

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ל' בסיון התשע"ב (20.6.2012).

שופט

שופט

המשנה לנשיא (בדימ')