



**בית המשפט המחוזי בבאר שבע**

ר"ע 11-03-47482 נדל"ן בע"מ נ' המפקח על רישום מקרקעין באר שבע

בפני כב' השופט יצחק בנאי (בדימוס) יו"ר  
פרופ' א. רגב – חבר  
מר רן משה – חבר

העוררת: שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין אזור באר-שבע  
ע"י ב"כ פמ"ד באר-שבע

**פסק דין**

- 1  
2 **ג. בנאי – שופט (בדימוס):**
- 3 1. ביום 17.3.1982 נערך ונחתם חוזה חכירה בין מינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל") לבין  
4 חברת סולל בונה בע"מ (להלן: "סולל בונה"). בהתאם להסכם זה, החכיר המינהל לסולל בונה  
5 מגרשים בבאר-שבע הידועים כגוש 38046, חלקה 1, מגרשים 1, 2, 5 ו-7 (להלן: "הנכס").  
6  
7 בסעיף 3 של הסכם זה צוין, כי תקופת החכירה המוענקת ע"י המינהל לסולל בונה, הינה לתקופה  
8 מוחלטת של 49 שנה, החל מיום 1.4.1960 וכלה ביום 31.3.2009.  
9  
10 בסעיף 9 לחוזה זה צוין: "לא לפני שנה אחת לפני גמר תקופת החכירה יהיה החוכר רשאי לבקש  
11 מהמחכיר במכתב רשום חידוש החכירה לתקופה נוספת של ארבעים ותשע (49) שנים (שתקרא  
12 להלן "תקופת החכירה המחודש") לפי תנאי חוזה החכירה שיהיו נהוגים אז לגבי חכירת מקרקעין  
13 ע"י המחכיר בסביבת המגרש ולמטרה של החכירה הזאת".  
14  
15 2. ביום 28.12.1993, כלומר 33 שנה לאחר ההסכם מיום 17.3.1982 נערך ונחתם הסכם בין סולל  
16 בונה לבין שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ (להלן: "העוררת"), שעל פיו העבירה סולל בונה את זכויות  
17 החכירה, בהתאם להסכם מיום 17.3.1982, לעוררת.  
18  
19 במבוא להסכם זה צוין, כי הואיל ולסולל בונה זכויות בנכס, והואיל "והמוכרת מתחייבת בתוך  
20 תקופה של שנה מיום חתימת הסכם זה, להוון לפי שיעור של 91% את חוזה החכירה... והואיל  
21 והתמורה שתפורט להלן בהסכם זה, בגין רכישת הנכס, נקבעה כאילו כל הנכס מהוון ב-91%...".  
22  
23 בסעיף 15 להסכם צוין, כי "מס רכישה בגין רכישת הנכס, יחול וישולם ע"י הקונה" (היא  
24 העוררת). אכן, אין מחלוקת על כך, כי העוררת שילמה למשיב מס רכישה, על רכישת הזכויות בנכס,



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 11-03-47482 נדל"ן בע"מ נ' המפקח על רישום מקרקעין באר שבע

- 1 בהתאם להסכם מיום 28.12.1993. קבלה על תשלום זה צורפה לכתב הערעור, כנספח ה'. הקבלה  
2 הינה על תשלום סך של 825,000 ₪, ביום 14.2.1994.
- 3
- 4 3. ביום 2.10.1994 נערך ונחתם חוזה חכירה מהוון בין המינהל לבין סולל בונה. חוזה חכירה מהוון  
5 זה הינו לתקופה של 1.4.1960 ועד 31.3.2009, היא התקופה שנקבעה בהסכם מיום 17.3.82 שבין  
6 סולל בונה והמינהל, כלומר ללא תקופה נוספת של 49 שנה, היא תקופת האופציה.
- 7
- 8 יש להניח כי חוזה זה נערך ונחתם בין סולל בונה לבין המינהל, לאור התחייבות סולל בונה כלפי  
9 העוררת, בהתאם לחובתו של סולל בונה להוון, בתוך תקופה של שנה, לפי שיעור של 91% את חוזה  
10 החכירה.
- 11
- 12 4. ביום 17.6.1998 נערך ונחתם "כתב העברת זכות חכירה שאינה רשומה בלשכת רישום  
13 המקרקעין/מהוון" (להלן: "כתב העברת זכות החכירה") בין סולל בונה לבין העוררת, לגבי הנכס.  
14 בהתאם למסמך זה העבירה סולל בונה לעוררת את כל זכויותיה בהתאם להסכם מיום 28.12.1993  
15 וזאת לתקופה המתחילה ביום 1.4.1960 והמסתיימת ביום 1.4.2009. עוד מצוין בכתב העברת זכות  
16 החכירה כי "מקבלי ההעברה מצהירים כי קראו את חוזה החכירה ומקבלים על עצמם את כל  
17 הזכויות והחובות הכלולות בו כאילו נחתם חוזה החכירה על ידם מלכתחילה".
- 18
- 19 גם בכתב העברת הזכויות, כמצוין לעיל, צוין במפורש כי מדובר בהעברת זכויות לתקופה הראשונה  
20 של החכירה, ללא תקופת האופציה ל- 49 שנים נוספות.
- 21
- 22 5. סמוך לתום תקופת החכירה, המסתיימת, בשנת 2009 כאמור, בהתאם להסכם מיום 28.12.1993,  
23 מימשה העוררת את זכותה, כמצוין בסעיף 9 להסכם שבין המינהל לסולל בונה מיום 17.3.1982,  
24 כלומר מימשה את האופציה שהיא זכאית לה, בחכירת הנכס לתקופה נוספת של 49 שנה.
- 25
- 26 המשיב חייב את העוררת בתשלום מס רכישה, נוסף על מס הרכישה ששולם בשנת 1994, כמצוין  
27 לעיל, בגין רכישת זכויות החכירה לתקופה נוספת של 49 שנה. העוררת הגישה השגה על החלטה זו  
28 של המשיב בה טענה שהאופציה להארכת תוקפו של הסכם החכירה, היתה קיימת ממילא בהסכם  
29 החכירה שנחתם ביום 28.12.1993 בין סולל בונה לעוררת. עוד הוסיפה וציינה העוררת, כי  
30 מימוש האופציה לחכירת הנכס לתקופה נוספת של 49 שנה, איננה מהווה זכות במקרקעין על פי חוק  
31 מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה (תשכ"ג-1963)), (להלן: "החוק"). טענה נוספת של העוררת,  
32 בהשגה, היא כי חיוב במס רכישה עקב מימוש האופציה, יש בו כדי להוות "כפל מס".
- 33
- 34 6. ביום 11.1.2011 ניתנה החלטת המשיב בהשגה ובה צוין: "הריני להודיעך כי החלטתי לדחות את  
35 טענותיך מהנימוקים הבאים: עמדת האגף היא שחוכר שקיבל זכות חכירה מהמינהל ל 49 שנים



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ר"ע 11-03-47482 נדל"ן בע"מ נ' המפקח על רישום מקרקעין באר שבע

1 ואופציה לחכירה ל – 49 שנים נוספות עם תום תקופת החכירה המקורית ושילם מס רכישה רק  
 2 בגין תקופת החכירה בפועל, נאלץ לשלם מס נוסף בעת מימוש האופציה ואין בכך משום כפל מס  
 3 משום שמעולם לא שילם מס בגין התקופה המוארכת. מקרה זה שונה ממקרה בו חוכר חוייב במס  
 4 כבר בעת חתימת חוזה החכירה המקורי על שווי כולל של דמי חכירה, הינו שווי של 98 שנים ולא  
 5 של 49 השנים הראשונות בלבד, כאשר המשמעות היא תשלום מס רכישה על שווי מהוון של 98%  
 6 במקום על שווי מהוון של 91%. במקרה שכזה, לא היה מחוייב החוכר במס נוסף בעת מימוש  
 7 האופציה, משום שכבר שילם את המס על מלוא תקופת החכירה (כולל שנות האופציה). כך  
 8 שבהטלת מס נוסף היה משום כפל מס.  
 9 לאור הנתונים הנ"ל ומאחר ולא הוכח על ידכם כי שולם מס רכישה על שווי מהוון של 98%, נדחית  
 10 השגתכם".

11

12 7. על החלטה זו של המשיב – ערעורה של העוררת בפנינו.

13

14 בסעיף 1.2 של כתב הערעור מציינת העוררת: "זכויות החכירה במקרקעין (לרבות האופציה  
 15 להארכת זכויות החכירה) הועברו לעוררת מאת סולל בונה ביום 28.12.1993". בסעיף 1.7 לכתב  
 16 הערעור צוין: "העוררת מימשה את זכותה להארכת תקופת החכירה (מימוש האופציה) מן  
 17 המינהל. חשוב לציין כי במסגרת מימוש האופציה להארכת הסכם החכירה, לא שונו תנאי  
 18 החכירה המקוריים ולא נוספו זכויות חדשות".

19

20 8. ביום 22.5.2011 התקיים, בפניי, דיון מקדמי במעמד ב"כ הצדדים. בדיון זה טען ב"כ העוררת כי  
 21 סולל בונה שילמה מס רכישה גם עבור תקופת האופציה, כלומר ל- 98 שנים. עוד טען ב"כ העוררת,  
 22 בישיבה זו, כי בשנת 1993 סולל בונה מכרה את כל זכויותיה בנכס לעוררת וכי על עסקה זו העוררת  
 23 שילמה מס רכישה.

24

25 בישיבה הנ"ל טען ב"כ המשיב כי אין מסמך המעיד על כך כי סולל בונה שילמה מס רכישה עבור  
 26 זכויות החכירה שרכשה מהמינהל, כולל תקופת האופציה.

27

28 ב"כ הצדדים ביקשו, בסופה של הישיבה הנ"ל, לדחות את הדיון על מנת לנסות ולברר אם סולל בונה  
 29 שילמה אכן מס רכישה עבור תקופה של 98 שנה.

30

31 ביום 3.7.2011 התקיים דיון נוסף. בדיון זה הופיע ב"כ המשיב וטען כי הוא מופיע גם על דעתו של  
 32 ב"כ העוררת, וכי על אף מאמצים שנעשו כדי לבדוק אם סולל בונה שילמה מס רכישה עבור תקופת  
 33 האופציה, לא עלה בידם למצוא מסמך המעיד על כך. ב"כ המשיב טען בפני כי הוסכם על הגשת  
 34 סיכומי טענות בכתב, וכך הוריתי.

35



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 11-03-47482 נדל"ן בע"מ נ' המפקח על רישום מקרקעין באר שבע

- 1 9. ב"כ הצדדים הגישו בפנינו את סיכומי טענותיהם בכתב.
- 2
- 3 ואלה עיקר טענותיו של ב"כ העוררת:
- 4 א. בסעיף 1.5 לסיכומים טוענת העוררת כי בגין העברת הזכויות מסולל בונה לעוררת, בהתאם  
 5 להסכם מיום 28.12.1993, שולם ע"י העוררת מס רכישה כדין הן לגבי תקופת החכירה  
 6 הראשונה, או, נכון יותר לגבי יתרת תקופת החכירה הראשונה, והן לגבי תקופת האופציה.
- 7
- 8 ב. בסעיף 1.7 נטען: **"כידוע, היוון בשיעור של 91%, משקף את מלוא שווי של הנכס, וכולל  
 9 גם את תקופת האופציה של 49 שנים נוספות... דהיינו תקופת החכירה המירבית, כללה הן  
 10 את תקופת החכירה בפועל והן את ברירת הארכת תקופת החכירה בחמישים שנים  
 11 נוספות"**.
- 12
- 13 ג. בסעיף 2 לסיכומים נטען, כי שגה המנהל כאשר קבע שיש לחייב את העוררת במס רכישה  
 14 בגין מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה בארבעים ותשע שנים נוספות. בעניין זה  
 15 מפנה ב"כ העוררת לפסקי דין שניתנו ע"י בתי משפט מחוזיים שונים, אשר קבעו כי מימוש  
 16 האופציה להארכת תקופת חכירה איננו מהווה רכישת זכות חדשה, אלא מימוש זכות  
 17 קיימת.
- 18
- 19 ד. בסעיף 4.8 לסיכומים טוען ב"כ המערערות, כי דרישת המשיב לתשלום מס רכישה נוסף, בגין  
 20 מימוש האופציה, מהווה כפל מס האסור על פי סעיף 55 לחוק, סעיף שכותרתו **"מניעת מס  
 21 כפל"**, ובו צוין: **"מכירת זכות במקרקעין... תהיה פטורה ממס, אם ועד מכירת אותה זכות,  
 22 לאותו קונה... שולם בעבר מס"**.
- 23
- 24 10. אני סבור כי אין ממש בטענות אלה וכי דין הערעור להדחות.
- 25
- 26 האמור בסעיף א' לעיל, אינו נכון כלל ועיקר. נכון אמנם שלאחר ההסכם שבין סולל בונה לעוררת  
 27 מיום 28.12.1993 שולם ע"י העוררת מס רכישה, על פי הקבלה שצוינה על ידי, לעיל. ברם, היה זה  
 28 בגין רכישת יתרת זכויות החכירה שהיו לסולל בונה בתקופה הראשונה של 49 שנה, כלומר לשנים  
 29 1993 ועד 2009. אין כל מסמך בפנינו וכל ראיה על תשלום מס רכישה בגין תקופת האופציה, לא ע"י  
 30 סולל בונה ולא ע"י העוררת.
- 31
- 32 אשר לאמור בסעיף ב' לעיל, כלומר כי היוון בשיעור 91% משקף את מלוא שווי של הנכס וכולל גם  
 33 את תקופת האופציה של 49 שנים נוספות, הנה אף שב"כ העוררת טוען כי דבר זה הינו "ידוע", לא  
 34 הובאה כל ראיה על כך בפנינו, ומן האמור בהחלטת המשיב, עליה הוגש הערעור, עולה כי רק תשלום



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ר"ע 11-03-47482 נדל"ן בע"מ נ' המפקח על רישום מקרקעין באר שבע

- 1 מס רכישה על שווי מהוון של 98%, היה משחרר את העוררת מתשלום מס נוסף בגין מימוש  
2 האופציה.
- 3
- 4 11. אשר לטענה, הסומכת על פסקי דין שניתנו ע"י בתי משפט מחוזיים שונים כי מימוש תקופת  
5 האופציה איננה מהווה רכישה של זכות במקרקעין, יש לבכר ולהעדיף את טענת ב"כ המשיב,  
6 בסיכומים בכתב שהוגשו על ידו בפנינו, כי יש לראות במימוש זכות החכירה על פי האופציה, רכישת  
7 זכות במקרקעין החייבת במס בהתאם לסעיף 9(א) לחוק הקובע: **"במכירת זכות במקרקעין, היא**  
8 **הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין...**". וכן על המובאות מספרו של פרופ' אהרון למדר "מיסוי  
9 מקרקעין" בו צוין במפורש כי יש למסות רכישה של זכות במקרקעין וכי ברכישת זכות אופציה  
10 אמיתית, לפיה החוכר חופשי, מבחינה משפטית וכלכלית, לא לממש את האופציה, רכישת החכירה  
11 הנוספת, בעת מימוש האופציה, מחייבת תשלום מס רכישה נוסף.
- 12
- 13 אין ספק, בענייננו כי העוררת היתה חופשית אם לממש את זכות האופציה הקבועה בסעיף 9 לחוזה,  
14 כמצוטט לעיל, אם לאו. משבחרה לממש את זכות האופציה לחכירה נוספת של הנכס לתקופה נוספת  
15 של 49 שנה – רכשה העוררת זכות במקרקעין, שלא היה בידה טרם מימוש האופציה, ועל פי החוק,  
16 כמצוטט לעיל, יש הצדקה להטלת מס רכישה, נוסף על מס הרכישה ששולם ע"י העוררת, ברכישת  
17 יתרת הזכויות שהיו לסולל בונה, על פי ההסכם מיום 28.12.1993.
- 18
- 19 12. אין גם ממש בטענת העוררת כי מדובר בתשלום כפל מס, האסור על פי סעיף 55 לחוק. סעיף זה  
20 פוטר תשלום מס רכישה, אם בגין אותה זכות לאותו קונה שולם בעבר מס. העוררת מעולם לא  
21 שילמה מס רכישה בגין רכישת זכויות החכירה ל- 49 שנים נוספות, עם מימוש האופציה. משום כך  
22 אין מקום לסמוך על סעיף 55 לחוק.
- 23
- 24 13. ביום 13.11.2011, כלומר לפני מספר שבועות, ניתן על ידינו פסק דין, בעניין דומה, בערעור בתיק  
25 ר"ע 11-02-44565, בין חברת "שמי בר" לבין המשיב. באותו עניין נדון מקרה בו "המשביר המרכזי",  
26 לו היו זכויות חכירה בנכס ל- 49 שנה מהמינהל, מכר שנים מספר לאחר רכישת זכויות אלה, את  
27 יתרת זכויות החכירה ל"שמי בר". בתום תקופת החכירה הראשונה, מימשה "שמי בר" את סעיף  
28 האופציה ורכשה את זכויות החכירה ל- 49 שנים נוספות. גם כאן, חייב המשיב את "שמי בר"  
29 בתשלום מס רכישה, ועל כך הוגש בפנינו ערעור.
- 30
- 31 בעניין "שמי בר", לא היתה מחלוקת כי סולל בונה שילם מס רכישה גם עבור תקופת האופציה. אף  
32 על פי כן, דחינו את ערעורה של "שמי בר" בקובענו, כי מימוש זכות האופציה ע"י "שמי בר", מהווה  
33 רכישת זכות במקרקעין החייבת במס, והואיל ו"שמי בר" מעולם לא שילמה, היא עצמה, מס רכישה  
34 בגין תקופת האופציה, שמומשה על ידה, היה מקום לחייבה במס רכישה.
- 35

