



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
רו"ח צבי פרידמן – חבר
רו"ח אליהו מונד – חבר

העוררת: איירפורט סיטי בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד דב פישלר

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י בא כח עוה"ד גלית פואה פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

1
2
3
4
5
6
7
8

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

פתח דבר א.

1. בשנות ה-50 של המאה הקודמת חתמה עיריית תל-אביב עם מספר חוכרים שונים חוזי חכירה בנוסח אחיד (להלן - "החוכרים המקוריים"), בהם התחייבה להחכיר לחוכרים קרקעות לתקופה של 60 שנה למטרת הקמת בניינים לצורכי תעשיה. לחוכרים ניתנה אופציה להאריך את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים, כאשר דמי החכירה הנוספת ייקבעו על ידי העירייה לפי ערך המגרש במועד מימוש האופציה. במהלך השנים העבירו חלק מהחוכרים המקוריים את זכויותיהם במקרקעין לצדדים שלישיים (להלן - "חוכרים יד שניה"), והם אלו אשר מימשו את האופציה לצד החוכרים המקוריים.
2. במקרה דנן, העוררת איננה החוכר המקורי אלא חוכר מ"יד שניה" (יותר נכון חוכר מ"יד שלישית") והיא אשר מימשה את האופציה מעיריית תל-אביב.
3. הערר דנן עוסק בשאלת החבות במס רכישה בגין מימוש האופציה על ידי העוררת. זאת לאור פסק הדין של בית המשפט העליון בע.א. 151/10 ו-ע.א. 340/10 עיריית תל-אביב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ואח' נגד מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל-אביב (להלן - "פס"ד עיריית תל-אביב")
 2 שניתן בשנת 2012, לפיו נקבע כי הארכת תקופת החכירה בגין מימוש האופציה אינה
 3 יוצרת "אירוע מס". זאת מהנימוק שיש בכך מעין החלה רטרואקטיבית של חוזים
 4 שנחתמו בטרם הוחל חוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, קבע בית המשפט העליון בפסק דינו,
 5 אין חובת תשלום מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה.

6
7

ב. הרקע העובדתי

- 8 .4 בחודש יוני 1960 נחתם חוזה חכירה בין עיריית תל-אביב לבין "שלב" הקואופרטיב
 9 המאוחד להובלה בע"מ (להלן - "החוכר המקורי") לפיו התחייבה עיריית תל-אביב
 10 להחכיר לחוכר המקורי מגרש לתקופה של 60 שנה שתחילתה ביום 1.9.1950 ועד ליום
 11 31.8.2010 (להלן - "תקופת החכירה המקורית"), "לשם הקמת בניינים לצרכי תעשייה"
 12 (להלן - "החוזה המקורי"). שטר החכירה נרשם בספרי האחוזה ביום 7.2.1961 (ראה
 13 נספח ד' לכתב הערר).
- 14 .5 בנוסף, הוענקה לחוכר המקורי זכות לחדש את החכירה בתום "תקופת החכירה"
 15 לתקופה נוספת של 49 שנים (להלן - "תקופת החכירה הנוספת") "על בסיס חוזה חכירה
 16 שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה" (סעיף 1(3) לחוזה המקורי - נספח ד' לכתב
 17 הערר).
- 18 .6 החוכר המקורי שילם לעיריית תל-אביב, לפי חוזה החכירה דמי חכירה בסכום כולל של
 19 15,480 ל"י אך ורק עבור "תקופת החכירה" (קרי: 60 שנות החכירה הראשונות). לגבי
 20 דמי החכירה עבור "תקופת החכירה הנוספת" נקבע בסעיף 1(4) לחוזה כי אלה "ייקבעו
 21 ע"י העירייה בהתחשב בערך המגרש בלבד וישולמו לעירייה ע"י החוכר לתקופת חכירה
 22 של 7 שנים מראש".
- 23 .7 בשנת 1985 מכר החוכר המקורי (שלב) את יתרת תקופת החכירה המקורית במקרקעין
 24 ואת זכות האופציה להארכת תקופת החכירה (כזכות משנית) לחברת מוטורולה ישראל
 25 בע"מ (להלן - "מוטורולה").
- 26 .8 ביום 24.8.2010, שבעה ימים לפני תום תקופת החכירה המקורית, רכשה העוררת
 27 מחברת מוטורולה את מלוא הזכויות במקרקעין, לרבות הבנוי עליו, יתרת תקופת
 28 החכירה המקורית במקרקעין (בת שבעה ימים) ואת זכות האופציה להארכת תקופת
 29 החכירה - כזכות משנית.
- 30 .9 במסגרת עסקת הרכישה שילמה העוררת למוטורולה סכום של 60 מיליון ש"ח עבור
 31 זכויותיה של מוטורולה במקרקעין ובנכסים נוספים וזאת בהתבסס על חוות דעת שמאי
 32 מקרקעין שהעריך עבור הצדדים את מלוא שווי הזכויות במקרקעין בסכום של כ-93
 33 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

10. הצדדים - העוררת ומוטורולה - הגישו דיווח למנהל מיסוי מקרקעין בגין עסקת הרכישה ממוטורולה בשנת 2010. בשומה העצמית דיווחה העוררת על שווי לצורך מס רכישה בסך 60 מיליון ש"ח כאשר סכום מס הרכישה הנגזר ממנו הסתכם ב-3 מיליון ש"ח. התמורה לעירייה בגין חידוש החכירה לא הובאה בחשבון במסגרת חישוב השומה העצמית.
11. השומה העצמית של העוררת התקבלה על ידי המשיב.
12. ביום 27.5.2014 נחתם חוזה חכירה בין העוררת לבין עיריית תל-אביב (מימוש האופציה), לפיו חוכרת העוררת את המקרקעין (להלן - "חוזה החכירה החדש"). תקופת החכירה לפי חוזה החכירה החדש נקבעה מיום 1.9.2010 ועד ליום 31.8.2059 (ראה נספח ב' לכתב הערר).
13. דמי החכירה המהוונים למשך כל תקופת החכירה נקבעו על ידי העירייה לסך של 38,220,000 ש"ח בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (מחושבים לתקופה מיום 31.8.2010 ועד למועד ביצוע התשלום בפועל) ובתוספת מע"מ כחוק ונקבע כי ישולמו ישירות לעיריית תל-אביב.
14. הסך של 38,220,000 ש"ח הינו הסכום שנדרש על ידי העירייה בגין מימוש האופציה. העוררת, כמו בעלי זכויות נוספים במקרקעין אשר חכרו מקרקעין מהעירייה בתנאים דומים, חולקת על הסכום הנדרש. כהסדר ביניים ועד להכרעת בית המשפט בתביעה המתנהלת בעניין זה, שילמה בפועל סך של 26,754,000 ש"ח, על פי הסדר ביניים שבינה ובין העירייה, המהווה חלק בלתי נפרד מחוזה העירייה.
15. כפי שהסכימו הצדדים, דמי החכירה שולמו עבור המקרקעין ללא הבנוי עליהם, בהתבסס על זכויות הבנייה המותרות בחלקה על פי תכנית בניין עיר החלה על המגרש ואשר הייתה בתוקף כדן ביום 1.9.2010 ובהתאם למטרת החכירה כהגדרתה בחוזה החכירה החדש על פי השימושים המותרים לפי תכנית בניין העיר, כאמור.
16. בעקבות העסקה לחידוש תקופת החכירה וחתימת חוזה החכירה החדש עם עיריית תל-אביב, הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה בהתבסס על דמי החכירה המהוונים שדרשה עיריית תל-אביב בסך 38,220,000 ש"ח עבור מימוש האופציה וחידוש תקופת החכירה ל-49 שנים נוספות.
17. על השומה שיצאה הגישה העוררת השגה. השגת העוררת נדחתה על ידי המשיב ומכאן הערר שבפנינו.
18. בפני הוועדה הופיעו מר צמח צאלון מטעם העוררת ומר רואי זרצקי מטעם המשיב.
- ג. סלע המחלוקת**
19. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בעיקר בשני נושאים:
- הראשון:** האם העובדה כי החוזה החדש (מימוש האופציה) עם עיריית תל-אביב נחתם עם העוררת ולא עם החוכר המקורי, משיתה חבות של תשלום מס רכישה בגין הארכת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 תקופת החכירה בהתאם לאופציה שניתנה בזמנו לחוכר המקורי, כטענת המשיב. או,
2 כטענת העוררת, היות וזכויות החוכר המקורי הומחו לה והיא נכנסת בנעלי החוכר
3 המקורי לכל דבר ועניין, לרבות לעניין הארכת תקופת החכירה, הרי שהיא לא תהא
4 חייבת במס רכישה לאור פס"ד של בית המשפט העליון בעניין עיריית תל-אביב.

5 **השני:** לחילופין, אם תחול חובת תשלום מס הרכישה בגין הארכת תקופת החכירה -
6 האם יש לחייב את העוררת בגין הסכום ששילמה בפועל לעירייה והסכום הסופי ייקבע
7 בסיום ההליך המשפטי מול העירייה, כטענת העוררת. או שמא יש להשית את מס
8 הרכישה על מלוא הסכום שדורשת העירייה, ואם ייקבע בסיום ההליך המשפטי כי בגין
9 הארכת תקופת החכירה יש לשלם פחות מכפי שדרשה העירייה, הרי אז יופחת תשלום
10 מס הרכישה בהתאם לסכום שישולם בפועל עם סיום ההליך המשפטי.

11

12 באשר לשווי אגד הזכויות שנוספו לעוררת שבגינם אין מחלוקת שיש לשלם מס רכישה:
13 הצדדים הגיעו לידי הסכמה כי ערך אגד הזכויות הנוסף עקב שינוי היעוד, הינו 8,094,000
14 ש"ח ותשלום מס הרכישה לפי שיעור היוון של 91% מהסך הנ"ל עולה לסכום של
15 441,932 ש"ח.

16

17 **ד. טענות הצדדים (בתמצית):**

18 19. לשיטת העוררת, לאור פסיקתו הברורה של בית המשפט העליון בפס"ד עיריית תל-אביב,
19 הרי שאין לחייב במס רכישה את הארכת תקופת החכירה בגין מימוש האופציה, למעט
20 בגין הגברת אגד הזכויות הנובעת משינוי היעוד. לטענת העוררת אין להבדיל בין עסקת
21 מימוש האופציה הנעשית על ידי החוכר המקורי לבין עסקת מימוש האופציה הנעשית
22 על ידי צד ג' שרכש את הזכויות מהחוכר המקורי, שכן צד ג' נכנס בנעלי החוכר המקורי
23 וכל הזכויות שהיו לחוכר המקורי הומחו לצד ג'. זו גם הסיבה, לטענת העוררת, שהמשיב
24 לא חייב במס רכישה את מוטורולה שרכשה את זכויותיה במקרקעין מהחוכר המקורי
25 (שלב) והעבירה אותן לעוררת, ולא עקב גישתו של המשיב שכבר אז יישם את הגישה
26 הדו-שלבית במיסוי מס רכישה בגין מימוש אופציה.

27 לחילופין, ולמען הזהירות, טוענת העוררת כי אין לחייבה במס רכישה אלא בגין הסכום
28 ששילמה בפועל לעירייה ולא על הסכום התיאורטי שהעירייה דרשה לשלם וזאת עד
29 למועד בו יינתן פסק דין של בית המשפט שיקבע את שיעור ההיוון שיש לשלם לעירייה.

30 מנגד טוען המשיב כי פס"ד עיריית תל-אביב, עליו מבוסס טיעון העוררת רובו ככולו,
31 איננו גורע מן הדברים האמורים ומתחולת הגישה הדו-שלבית במקרים המתאימים.
32 פס"ד עיריית תל-אביב התייחס למקרה בו מדובר בחוכר מקורי טרם תחולתו של חוק
33 מיסוי מקרקעין, או למקרה בו קיים חשש לכפל מס, מה שאין כן במקרה דנן.

34 לגישת המשיב גם לפי פס"ד עיריית תל-אביב, אין מניעה במקרה המתאים מהחלת
35 הגישה הדו-שלבית על דרך הכלל ובייחוד בנסיבות הספציפיות של המקרה דנן שהוא
36 מקרה מובהק בו יש להחיל את הגישה הדו-שלבית. לגישת המשיב, פס"ד עיריית תל-
37 אביב אינו חל על עסקת חכירה מ"יד שניה" (כבמקרה דנן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 עוד טוען המשיב כי עסקת החכירה המקורית שערך החוכר המקורי עם עיריית תל-אביב
2 נערכה אומנם לפני תחולת חוק מיסוי מקרקעין, אלא שזו לא העסקה הרלוונטית לצורך
3 הדיון שבפנינו. העסקה הרלוונטית לענייננו, לגישת המשיב, הינה העסקה שבמסגרתה
4 רכשה העוררת את מלוא הזכויות במקרקעין מחברת מוטורולה בשנת 2010, שנים רבות
5 לאחר תחולתו של חוק מיסוי מקרקעין, ומשכך אין לטענת המשיב בגישת המיסוי הדו-
6 שלבית משום תחולה רטרואקטיבית על חוזה שנכרת טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין
7 או על עסקה שנערכה עשרות שנים קודם לכן.

8 בנסיבות המקרה שלפנינו, טוען המשיב, יישום הגישה החד-שלבית יגרום למיסוי חסר
9 של מס הרכישה ויוביל לתוצאה בלתי מתקבלת על הדעת שאינה מתיישבת עם המהות
10 הכלכלית של עסקת החכירה החדשה (מימוש האופציה) אשר לא שולם מס בגינה בשום
11 שלב.

ה. דיון והכרעה

ההיסטוריה החקיקתית:

15 20. בטרם נעמיק בסוגיה הייחודית שבפנינו, מן הראוי לסקור בקצרה את הוראות החוק,
16 שהיו בתוקף בתחילת שנות ה-50 ואילך, ולהסביר, בקליפת אגוז, את הגישה החד-
17 שלבית והגישה הדו-שלבית.

18
19 21. **חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט - 1949** (התקבל בכנסת ביום 25.8.49 ופורסם בס.ח. 21
20 ביום 4.9.1949) (להלן - "**החוק משנת 1949**") הטיל, לראשונה בחוק הישראלי, מס שבח
21 בגין מכירת מקרקעין בישראל (מס על רווחים הוניים בגין מקרקעין המצויים בישראל).
22 בין היתר קובע סעיף 1 לאותו חוק (סעיף הפירושים (ההגדרות) כי:

23
24 **"מקרקעים" כולל -**

25
26 (1) **קרקע מכל סוג או חזקה, וכל בניין, מבנה, עץ או כל דבר אחר**
27 **המחובר לקרקע, וכן כל זכות או טובת הנאה בקרקע, חוץ מחכירה**
28 **קיימת לתקופה פחותה מעשר שנים שאין להאריכה כדי עשר**
29 **שנים או יותר מכוח זכות ברירה שניתנה לחוכר.**

30
31 (2) **מניות בחברה שעסקיה העיקריים**

32
33 (ההדגשות - לא במקור).

34
35 22. ואילו חובת תשלום האגרה להעברת קרקעות (מס רכישה בשמה כיום) (שהייתה בתוקף
36 גם בשנות ה-50), הוחלה מכוח **פקודת העברת קרקעות (תקנות מיסים)** שהתקין הנציב
37 העליון (עפ"י סעיף 16 אשר פורסמה בעיתון הרשמי, גיליון מיוחד, מ"ר 972 מיום 26
38 בדצמבר 1939 ושם הוחלה חובת תשלום האגרה בגין העברת מקרקעין, ונקבע כדלקמן:
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 דרגת המסים כדלקמן תהא נוהגת במשרדי ספרי האחוזה...
2 העברה בדרך מכירה, מתנה או הנחלה - 3% משווי השוק של הקרקע,
3 בתנאי כי מס זה לא יפחת בשום אופן מ-500 מייל...".
4 (ההדגשות - לא במקור).

5
6 ולגבי חכירה נקבע כדלקמן:

7
8 "חכירה או חכירת משנה, העברת חוזה חכירה או חוזה לחכירת משנה -
9 5% מדמי החכירה הגבוהים ביותר שנקבעו לחכירה או לחכירת המשנה
10 לכל שנה מסויימת, בתנאי שבשום פנים לא יפחת המס הזה מ-500
11 מייל..."
12 כשעושין העברה של חכירה או חכירת משנה תמורת דבר ערך, ולא בצורת
13 דמי החכירה שנקבעו בשטר החכירה המקורי או בשטר בעניין חכירת
14 משנה, יהא דינו של הסכום ששולם כדין דמי חכירה נוספים למותר
15 תקופת החכירה או חכירת המשנה... כשדמי החכירה מפורשים בעין או
16 בתשלום חד פעמי מחשבין את התמורה השנתית על יסודם".
17

18 23. בשנת 1956, בקובץ התקנות מס' 581 מיום 12.2.1956, פורסמו תקנות בדבר אגרות בעד
19 רישום עסקאות במקרקעין, 1956, וזאת מתוקף סעיף 16 לפקודת העברת קרקעות ושם
20 נקבע, בין היתר, בתקנה 3 כדלקמן:

21
22 "חכירה, חכירת משנה והעברתן:
23 ...אם הייתה החכירה או חכירת המשנה לתקופה של עשרים וחמש שנים
24 או יותר, או אם הייתה עמה ברירה להאריכה לתקופה כוללת של עשרים
25 וחמש שנים או יותר - 3% משוויים של המקרקעין ובלבד שהאגרה לא
26 תפחת מ-15 לירות... היו המקרקעין מוחכרים בחכירה או בחכירת משנה,
27 כשיש עליהם בניין ... - תחושב האגרה לפי שווי הקרקע בלבד...
28 ... בהעברת חכירה או חכירת משנה יראו בתקופת החכירה את פרק הזמן
29 שנשאר עד תום תקופת החכירה המקורית, אלא שאם היתה עמה ברירה
30 להאריך את תקופתה - יראו כתקופת החכירה את פרק הזמן שנשאר עד
31 תום כל התקופה שבה יכולים להאריכה לפי הברירה..."
32 (ההדגשות - לא במקור).

33
34 24. בשנת 1959 פורסם חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין) התשי"ט, 1959
35 (ס"ח 278 מיום 9/4/59) בו נקבע, בין היתר, כי:

36
37 "החייב בתשלום אגרת העברת מקרקעין ישלם ביחד עם האגרה האמורה
38 תוספת אגרה לטובת הרשויות המקומיות בשיעור מחצית אגרת העברת
39 מקרקעין שהוא משלם... דין תוספת האגרה לכל דבר ועניין כדין אגרת
40 העברת מקרקעין...".
41



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 בדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח 369 מיום 21.12.58) נאמר שתכלית הצעה זו היא
2 להעניק גם לרשויות המקומיות חלק באגרה הנגבית.
3
- 4 25. החוק משנת 1949 והתקנות על תשלום אגרת העברה קבעו כי המועד לתשלום האגרה
5 הוא בעת הרישום בטאבו. בפועל בעלי הזכויות נמנעו מלרשום את זכויותיהם בטאבו,
6 כדי להתחמק מתשלום אגרת העברת המקרקעין. המחוקק לא ראה באור חיובי את
7 המצב שנוצר ואשר לפיו לא נרשמות עסקאות בטאבו, עובדה שהביאה לקושי בניהול
8 הנדל"ן. לכן במועד חיקוקו של חוק מיסוי מקרקעין בשנת 1963, חוקק, בין היתר, סעיף
9 לחוק אשר הטיל את החובה לתשלום "תוספת מס", (ומאוחר יותר, בתיקון מס' 8
10 לחוק, שונה שמו ל"מס רכישה"), במועד מכירת המקרקעין, שתהיה שווה לסכום אגרת
11 ההעברה בטאבו, (ראה גם בהמשך) (וראה בעניין זה מיסוי מקרקעין, אבי גורמן ושי
12 אהרונוביץ, כרך ב' עמ' 1064).
13
- 14 26. בשנת 1963 הוחלף חוק מס שבח מקרקעים, תשי"ט - 1949 בחוק מס שבח מקרקעין,
15 תשכ"ג - 1963 (פורסם בס"ח 405 מיום 1.9.1963 אשר נתקבל בכנסת ביום 26.8.1963)
16 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק" ו/או "החוק משנת 1963"), ולהלן
17 ציטוטים רלוונטיים לענייננו מהחוק:
18
19 בסעיף ההגדרות:
20
- 21 "זכות במקרקעין" בעלות או חכירה לתקופה העולה... ולעניין זה יראו
22 בתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה
23 להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר..." (ההדגשות - לא במקור).
24
25 בסעיף 9 - תוספת מס (במקור - אגרת העברת מקרקעין):
26
- 27 "מכירת זכות במקרקעין ... תהא חייבת בתוספת מס בסכום האגרה
28 שהייתה חלה לפי התקנות בדבר אגרות העברת מקרקעין ותוספת האגרה
29 שלפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), התשי"ט 1959,
30 אילו הייתה אותה הזכות במקרקעין נמכרת בדרך החייבת רישום בפנקס
31 המקרקעין..." (ההדגשות - לא במקור).
32
- 33 עם כניסתו לתוקף של החוק משנת 1963 ביום 22.8.1963, בוטל החוק הקודם משנת
34 1949 (ראה סעיף 113 לחוק)
35
- 36 27. החל ממועד חיקוקו של חוק מיסוי מקרקעין בשנת 1963 ועד לשנת 1974 היו שני
37 מנגנונים שהתייחסו לשתי קבוצות: אלו שרשמו את זכויותיהם בספרי האחוזה (טאבו)
38 ושילמו את האגרה בעת הרישום בטאבו, ואלו שלא רשמו את זכויותיהם בטאבו ושילמו
39 את תוספת המס כאשר מכרו את זכויותיהם.
40



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 תיקון מס' 5 לחוק מיסוי מקרקעין, (ס"ח 746 מיום 18.10.1975) תיקן את סעיף 9 לחוק
2 וקבע חובת תשלום תוספת מס על הרוכש זכויות במקרקעין במועד הרכישה ללא קשר
3 לרישום הזכויות בטאבו. תיקון מס' 5 בא לטפל בכשלים של המצב החוקי עד לאותו
4 מועד, שכן למרות הטלת תוספת מס מיום חקיקת החוק ב-22.8.1963, עסקאות רבות
5 יצאו מחובה זו בשל נוסחו של החוק דאז, והפרשנות לו. כך החטיא המחוקק את אחת
6 ממטרותיו להביא לרישום העסקאות בפנקסי המקרקעין (וראה בעניין זה את דברי
7 ההסבר להצעת החוק - הצעת חוק מס' 1125 מיום 27/6/74)..
8
9 עם קביעת החבות במס רכישה במועד הרכישה, נדרש המחוקק לקבוע הוראות מעבר
10 בנוגע לרכישות שנעשו בטרם התיקון וטרם נרשמו בפנקסי המקרקעין, תוך שהוא מבחין
11 בין רוכשים שרכשו את זכויותיהם לפני ה-22.8.1963 לבין אלו שרכשו את זכויותיהם
12 לאחר תאריך זה.
13
14 לגבי רוכשים שרכשו את זכויותיהם לפני ה-22.8.1963, בטרם הייתה קיימת כלל חבות
15 על הרוכש לתשלום תוספת מס, חובתם כרוכשים הייתה רק תשלום אגרת רישום בעת
16 רישום הזכויות על שמם בספרי האחוזה (טאבו). לגבי רוכשים אלה קבע המחוקק כי הם
17 יהיו חייבים בהצהרה ובתשלום תוספת המס בכל מקרה בו יבקשו להירשם בטאבו.
18 במידה ולא יבקשו להירשם בטאבו לא תחול עליהם חובת תשלום תוספת המס.
19
20 לגבי רוכשים שרכשו את זכויותיהם בין תאריך 22.8.1963 לתאריך 18.10.1974 (למעט
21 רוכשים שרכשו ממוכר שהיה פטור מתוספת מס בעסקאות של מתנה לקרוב), נקבע
22 בתיקון לחוק כי אין לגביהם עוד אפשרות לדחות את תשלום תוספת המס למועד
23 הרישום בטאבו, ועם כניסת התיקון לתוקף התגבשה חבותם בתשלום תוספת המס.
24
25 רוצה לומר, עם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין בשנת 1963 בשילוב עם תיקון מס' 5 לאותו
26 חוק, תוספת המס שלפי סעיף 9 לחוק נכנסה לנעלי אגרת העברת מקרקעין לכל דבר
27 ועניין, בהבדל עיקרי שמועד תשלום תוספת המס (מס רכישה) חל במועד רכישת
28 המקרקעין ללא קשר לרישום הזכויות בטאבו (תוך קביעת הוראות מעבר לרוכשים
29 שרכשו לפני 8/1963 כאמור לעיל), ובכך הביא המחוקק לכך שמי שלא רשם את זכויותיו
30 בטאבו לא יצא נשכר מהתחמקותו מתשלום האגרות.
31

32 **סיכום ביניים:**

33
34 **חכירה כזכות במקרקעין:**

35
36 עינינו הרואות, אם כן, כי המצב החוקי כיום והמצב החוקי בשנות ה-50 של המאה
37 הקודמת לעניין סיווג "חכירה" כ"זכות במקרקעין", בשני המצבים יש להביא בחשבון
38 במניין שנות החכירה גם את תקופת החכירה בהתאם לאופציה שניתנה לחוכר, זאת
39 לצורך סיווג החכירה כ"זכות במקרקעין" ולא לעניין החבות במס רכישה/תוספת מס
40 /אגרת העברה ומועד תשלומה.
41



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לעניין החבות במס רכישה/תוספת מס/אגרת העברה:

עד ל-8/1963 (עת חוקק חוק מיסוי מקרקעין משנת 1963 שהחליף את החוק משנת 1949) הוטלה חבות תשלום אגרת העברת מקרקעין מכוח פקודת העברת קרקעות (תקנות מיסים) ותקנות בדבר אגרות בעד רישום עסקאות במקרקעין מכוח פקודת העברת קרקעות, רק במועד הרישום בספרי המקרקעין (טאבו). כל עוד לא היה רישום כאמור, לא שולמה האגרה. ואילו החל מ-8/1963 הוטלה חבות לתשלום "תוספת מס" (סעיף 9 לחוק), ללא קשר לרישום בספרי המקרקעין (שמו הוחלף מאוחר יותר ל"מס רכישה") בעת רכישת המקרקעין (בגישה החד-שלבית או בגישה הדו-שלבית, כפי שנראה בהמשך), תוך שהמחוקק קבע הוראות מעבר מתאימות (בתיקון 5 לחוק) לגבי זכויות במקרקעין שנרכשו לפני 8/1963 ולאחר תאריך זה כפי שהוסבר לעיל.

34. ועתה, נפנה להסבר קצר בקליפת האגוז, על הגישה החד-שלבית והגישה הדו-שלבית:

לפי הגישה החד-שלבית, יש לראות בעצם קבלת האופציה משום רכישה של זכות במקרקעין אשר שוויה כשווי הזכות העיקרית, קרי - כשווי זכות החכירה לתקופת האופציה. לכן, בעת כריתת חוזה החכירה המקורי יחוייבו הצדדים בתשלום מס על בסיס שווי החכירה בגין מלוא התקופה, כביכול כבר מימש החוכר את זכות הברירה הנתונה בידי. בהתאם לגישה זו, מימוש אופציית החכירה כשלעצמו אינו מהווה עסקה חדשה החייבת במס שבח ומס רכישה, מאחר שכבר בעת שניתנה האופציה, עם כריתת חוזה החכירה המקורי, הוטלו מס שבח ומס רכישה על מלוא תקופת החכירה כולל תקופת האופציה.

לפי הגישה הדו-שלבית, כאמור הגם שמועד אירוע המס נקבע בשלב ההתקשרות הראשונית, יש לערוך פיצול של "שווי המכירה" בין תקופת החכירה המקורית לבין תקופת החכירה האופציונלית. הכללתה של תקופת האופציה בהגדרת "חכירה לתקופה" כזכות במקרקעין, נועדה, כנראה, לשם סיווג בלבד על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחר עסקאות במקרקעין הכוללות אופציות מראשיתן ועד לסיומן.

35. **פסק דינה של ועדת הערר:**

בו'ע 1204/04 **עיריית תל-אביב ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין איזור תל-אביב**, מדובר היה בחוכרים שונים שחכרו, בתחילת שנות ה-50 של המאה הקודמת, קרקעות מעיריית תל-אביב ל-60 שנה, למטרות בנייה לתעשייה עם אופציה להארכה לעוד 49 שנים. ועדת הערר קבעה, בין היתר, כי בעת כריתת החוזה המקורי לא שולמה אגרת הרכישה בגין האופציה, שכן חובה זו עוגנה בחוק רק בחוק מיסוי מקרקעין שחוקק בשנת 1963 ולכן חידוש והארכת תוקף מכוח האופציה בלבד לא מחויב במס רכישה, שהרי מדובר בפעולות היוון בלבד (שלא כן לגבי שינוי הייעוד) וכדבר הוועדה (מפי כב' החבר עו"ד דן מרגליות):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 "לעניות דעתי, העובדה שבחווה המקורי הייתה זכות חידוש, היא
2 כשלעצמה יוצרת משמעות כלכלית של רובד הבסיס לזכויות עתידיות. אם
3 לא היו משנים את היעוד והניצול, אלא רק מאריכים את תקופת החכירה
4 עד 2059, הייתי מקבל את ההנחה שיש רק פעולת היוון זכויות עתידיות
5 שאינה מחייבת במס רכישה. למרות שהוכח לכאורה, כי תקופת האופציה
6 לא מוסתה או לא יכולה הייתה להיות נתונה למיסוי לפי הדין ששרר עם
7 חתימת החוזה המקורי.

8
9 רק בחוק מיסוי מקרקעין שחוקק בשנת 1963 נקבע הרעיון שיש להכליל,
10 לצורך חישוב התקופה, את כל האופציות הקבועות בחוזה המקורי..."

11
12 36. פסק דינו של בית המשפט העליון:

13
14 הצדדים ערערו לבית המשפט העליון ובית המשפט העליון (מפי כב' השופט י. עמית) קיבל
15 את העמדה לפיה הארכת תקופת האופציה מכוח האופציה שניתנה לחוכר המקורי, לא
16 יצרה אירוע מס (למעט החלק בתמורה הנוגע לשינוי הייעוד), ולפיכך יש לפטור את
17 החוכרים מתשלום מס רכישה. וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון בפסק דינו:

18
19 "לטעמי, אין בכך כדי לחייב את המסקנה כי יש להטיל מס במקרה דנן
20 בגין מימוש האופציה. זאת שכן בניגוד לנסיבותיו של עניין קינן. במקרה
21 שלפנינו החוק שהיה בתוקף בעת כריתת חוזה החכירה המקוריים לא היה
22 חוק מיסוי מקרקעין (אשר נחקק ב-1963), אלא חוק מס שבח מקרקעים,
23 התש"ט - 1949, וספק אם ניתן היה על פי חוק זה לקחת בחשבון את
24 תקופת האופציה לשם סיווג העסקה כהעברת זכות במקרקעין.

25
26 לכן, למרות שהחיוב במס צופה פני עתיד במונח זה שהוא חל על תקופת
27 האופציה מכאן ואילך, הרי שקבלת טענתו של המערער משמעה מעין
28 החלה רטרואקטיבית של דין המס הנוכחי על עסקה שבוצעה לפני למעלה
29 מ-60 שנה על פי דיני המס שחלו באותה תקופה. מכך יש להימנע על פי
30 הכלל לפיו אין לייחס לחיקוק מהותי (להבדיל מחיקוק דיוני) תוקף
31 למפרע (ראו: ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס
32 שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 202 (1985); ע"א 730/83 מנהל מס שבח
33 מקרקעין נ' אלקוני, פ"ד לט(3) 16, 176 (1985); ע"א 4343/03 חרוני נ'
34 מנהל מס שבח טבריה, סעיף 18 לפסק הדין (לא פורסם, 17.1.2005);
35 נמדר - בסיס המס, בעמ' 48). ובכלל, החלת שיטת המיסוי הדו-שלבית
36 כיום, כאשר חכירות ארוכות טווח הגיעו לסיומן, יש בה משום החלה
37 רטרואקטיבית הלוכדת ברשתה עסקאות שנעשו לפני עשרות בשנים...

38
39 יש יתרונות והיגיון כלכלי בהחלת שיטת המיסוי הדו-שלבית על הסכמי
40 חכירה הכוללים אופציה להארכת תקופת החכירה. עם זאת, שיטה זו
41 אינה משתמעת מלשון החוק; לשיטה זו חסרונות ומגרעות והיא כרוכה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בקשיים מושגיים ומעשיים; ושיטה זו נוגדת את הפרקטיקה בה נוהג או
2 נהג מנהל מיסוי מקרקעין כפי שעולה גם מהוראות ביצוע 19/93.

3
4 אפילו היה מקום לאמץ את שיטת המיסוי הדו-שלבית, לא היה מקום
5 להחילה על המקרה שלפנינו, באשר יש בכך מעין החלה רטרואקטיבית
6 על חוזים שנכרתו טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין.

7
8 לאור האמור לעיל, אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב
9 את החוכרים בתשלום מס בגין מלוא השווי המהוון של דמי החכירה
10 בתקופת האופציה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס
11 החכירה המקורית.

12 במאמר מוסגר: למרות הקשיים עליהם הצבענו לעיל, אני סבור כי אין
13 להסיק מלשון החוק מניעה מוחלטת להחלת השיטה הדו-שלבית, ולאור
14 יתרונותיה, שמא אף רצוי להחילה, אלא שהדברים צריכים להיעשות
15 במבט צופה פני עתיד. קרי, ניתן יהיה להחיל את השיטה הדו-שלבית
16 לאחר שינוי הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין ועל עסקאות
17 שייכרתו מכאן ואילך...

18
19 ובהמשך מסכם בית המשפט העליון סוגיה זו כדלקמן:

20
21 "נסכם את התחנות העיקריות שעברנו בדרכנו:

22
23 מימוש אופציה כשלעצמו אינו מהווה אירוע מס - בחוזה החכירה המקורי
24 ניתנה לחוכרים זכות ברירה להארכת תקופת החכירה המקורית ב-49
25 שנים נוספות. זכות זו מומשה על ידי החוכרים, אשר התקשרו עם
26 הערייה בהסכם חכירה חדש לתקופת האופציה.

27
28 על פי הגדרת החוק, תקופת האופציה נלקחת בחשבון לצורך סיווג
29 "חכירה לתקופה" כ"זכות במקרקעין", כבר במועד הענקתה עם כריתת
30 חוזה החכירה המקורי. ההתחשבות באופציה לצרכי מיסוי כבר בעת
31 נתינתה, מובילה למסקנה כי מימוש האופציה כשלעצמו אינו מהווה
32 אירוע מס של מכירת זכות במקרקעין.

33
34 מנהל מיסוי מקרקעין דוגל בערעורו בהחלת מודל מיסוי דו-שלבי, על פני
35 מיסוי תקופת האופציה יותלה עד למועד מימושה. למרות שניתן להצביע
36 על יתרונות בשיטת המיסוי הדו-שלבית, הרי שהיא אינה משתמעת
37 מנוסחו דהיום של החוק, היא מעוררת קשיים במישור המושגי והמעשי,
38 ומכל מקום אין להחילה על הצדדים דכאן, שהתקשרו בעסקה עוד לפני
39 שנחקק חוק מיסוי מקרקעין. עם זאת, איני רואה מניעה להחלת גישה זו
40 על עסקאות חכירה ארוכות טווח שייכרתו מכאן ואילך ולאחר שינוי
41 הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2 חידוש החכירה במקרה דנן נובע ממימוש אופציית חכירה - חידוש
3 החכירה נבע מזכות הברירה אשר הייתה נתונה בידי החוכרים על פי חוזי
4 החכירה המקוריים. מאפייני הסכמי החידוש אינם מצביעים על עסקת
5 חכירה עצמאית וחדשה המנותקת מהסכם החכירה המקורי.
6

7 לפיכך אין לראות בהארכת תקופת החכירה משום עסקה חדשה המהווה
8 "מכירת זכות במקרקעין", אשר יש לחייב בגינה את החוכרים בתשלום
9 מס רכישה ואת העירייה בתשלום מס מכירה בגין מלוא התמורה...".
10 (ההדגשות - לא במקור).
11

ו. מן הכלל אל הפרט:

- 12
13
14 37. נראה כי יש לדחות את הערר מהנימוקים הבאים:
- 15
16 38. בית המשפט העליון קבע בפסק דינו כי בזמן כריתת חוזי החכירה המקוריים (בשנות ה-
17 50) לא היה חוק מיסוי מקרקעין (אשר נחקק בשנת 1963) אלא חוק מס שבח מקרקעים,
18 התש"ט - 1949, וספק אם ניתן היה על פי חוק זה להביא בחשבון את תקופת האופציה
19 לשם סיווג העסקה כ"העברת זכות במקרקעין". לדעת בית המשפט, קבלת טענת מנהל
20 מיסוי מקרקעין משמעה מעין החלה רטרואקטיבית של דין המס הנוכחי, על עסקה
21 שבוצעה לפני למעלה מ-60 שנה על פי דיני המס שחלו באותה תקופה. ומוסיף ואומר בית
22 המשפט כי בכלל החלת שיטת המיסוי הדו-שלבית כיום, כאשר חכירות ארוכות טווח
23 הגיעו לסיומן, יש בה משום החלה רטרואקטיבית הלוכדת ברשתה עסקאות שנעשו לפני
24 עשרות שנים.
25
- 26 39. כפי שאמרנו לעיל, מסקירת התקנות והחוקים שהיו בתוקף בשנות ה-40 וה-50 של
27 המאה הקודמת, חוק מיסוי מקרקעין שנחקק בשנת 1963 (בעיקר סעיף 9) בשילוב עם
28 תיקון 5 שלו והוראות המעבר שנחקקו בגינו, **עולה כדלקמן:**
29
- 30 40. רכישת זכות במקרקעין שנעשתה עד ל-8/1963 יש לשלם בגינה תוספת מסומס רכישה
31 (אגרת העברת מקרקעין) רק בעת הרישום בספרי המקרקעין (טאבו), וכל עוד לא נעשה
32 רישום כאמור, אין חובת תשלום מס רכישה.
33
- 34 41. לענייננו, החוכר המקורי שחתם על חוזה החכירה עם עיריית תל-אביב בשנות ה-50 שילם
35 את אגרת העברה רק על החכירה המקורית ל-60 השנים, כאשר רשם חכירה זו בספרי
36 האחוזה (הטאבו). ואילו לגבי הארכת החכירה על פי האופציה לא היה יכול לשלם אגרת
37 העברה משום שהארכת חכירה זו טרם בוצעה ולכן לא הייתה יכולה להירשם בטאבו.
38
- 39 42. אילו החוכר המקורי היה מממש היום את האופציה ומאריך את תקופת החכירה לעוד
40 49 שנים, הרי שבעת רישום תקופת הארכה זו, היה חייב בתשלום תוספת מס (במקום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 אגרת העברה) בעת הרישום בטאבו, וכל עוד לא היה רושם זאת בטאבו לא היה מתחייב
2 בתוספת מס (ראה הוראות מעבר לתיקון 5 לחוק).
3
- 4 43. מי שרכש זכות במקרקעין לאחר 8/1963 חייב לשלם את תוספת המס (מס רכישה) במועד
5 רכישת הזכות.
6
- 7 44. לפיכך, לדעתי, חוכר מ"יד שניה" שרכש את הזכות במקרקעין (לרבות את הזכות לממש
8 את האופציה) לאחר 8/1963, כבמקרה דנן, חייב בתוספת מס במועד רכישת הזכות
9 במקרקעין, ותשלום המס לגבי מימוש האופציה אמור להיות לפי הגישה החד-שלבית או
10 הגישה הדו-שלבית, כאמור לעיל, כפי שהיה נהוג במשרדי מיסוי מקרקעין.
11
- 12 45. יתרה מכך, חוכר מ"יד שניה" אשר רכש את החכירה (בסוף שנות ה-50 ואילך), לרבות
13 את הזכות למימוש האופציה - כזכות משנית) מידי החוכר המקורי, נקבע לגביו במפורש
14 כבר בשנת 1956, עת חוקקו תקנות בדבר אגרות בעד רישום עסקאות במקרקעין מכוח
15 סעיף 16 לפקודת העברת קרקעות (ק"ת 581 מיום 12.2.1956), בתקנה 3 כי:
16
- 17 **"...בהעברת חכירה או חכירת משנה יראו בתקופת החכירה את פרק הזמן**
18 **שנשאר עד תום תקופת החכירה המקורית, אלא שאם הייתה עמה ברירה**
19 **להאריך את תקופתה - יראו כתקופת החכירה את פרק הזמן שנשאר עד**
20 **תום כל התקופה שבה יכולים להאריכה לפי הברירה...**" (ההדגשות - לא
21 במקור).
22
- 23 46. עיינו הרואות כי עפ"י התקנות בדבר אגרות העברה משנת 1956 - בהעברת חכירה שיש
24 עמה גם זכות ברירה (אופציה) להאריך את תקופתה "יראו כתקופת החכירה את פרק
25 הזמן שנשאר עד תום כל התקופה שבה יכולים להאריכה לפי הברירה". היינו, המחוקק
26 קבע, ברחל בתך הקטנה, כי בהעברת חכירה יש לשלם את אגרת ההעברה עבור פרק הזמן
27 שנשאר עד תום תקופת החכירה המקורית, ואם הייתה עימה זכות ברירה להאריך את
28 תקופת החכירה יראו כתקופת החכירה, לצורך תשלום אגרת ההעברה, את פרק הזמן
29 שנשאר עד תום כל התקופות שבה יכולים להאריכה לפי זכות הברירה (האופציה).
30
- 31 47. כפי שגם וועדת הערר ובית המשפט העליון ציינו זאת, החוכר המקורי, לכאורה, לא שילם
32 אגרת העברה בגין זכות האופציה שהוענקה לו, היות ולא היה ידוע אם הוא יממש בעוד
33 60 שנה את זכות האופציה שקיבל וכן לא היה ידוע מה יהיה שווי האופציה במועד
34 הענקתה. ולפיכך הסיכוי לכפל מס, אם יוטל מס רכישה על החוכר המקורי בשלב מימוש
35 האופציה בעתיד, אינו קיים. יתרה מזו, החוכר המקורי גם לא יכול היה לשלם את אגרת
36 ההעברה היות ותקופת הארכת החכירה טרם מומשה על ידו, ומשכך טרם נרשמה
37 בטאבו ולכן לא חייב היה לשלם את אגרת ההעברה שהותנתה אז ברישום בטאבו.
38
- 39 48. ואולם, גם אם נניח כי החוכר המקורי שילם את אגרת ההעברה/מס הרכישה כבר בשלב
40 החתימה על חוזה החכירה המקורי (דהיינו, בגישה החד-שלבית), הרי שלגבי החוכר
41 מ"יד שניה" שנכנס לנעלי החוכר המקורי אַן המדובר בכפל מס, שהרי ככלל מכירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 זכות במקרקעין ממוסה במס רכישה ללא קשר עם העובדה שגם מוכר הזכות (בעל
2 הזכות הקודמת) מוסה במס רכישה, שכן מס הרכישה הינו מס עקיף החל בגין מכירת
3 זכות במקרקעין גם בהעברה מיד ליד.
4
- 5 49. יודגש, חוכר "יד שניה" אכן נכנס לנעלי החוכר המקורי לכל הזכויות המשפטיות
6 והקנייניות שהיו לחוכר המקורי במקרקעין, אך לא לעניין הזכויות המיסוייות
7 המיוחדות שהיו לחוכר המקורי.
8
- 9 50. צודק המשיב, כי אי-מיסוי במס רכישה של מימוש האופציה בידי העוררת, במקרה דנן,
10 יחטא לעקרון של הטלת מס אמת ויוביל לתוצאה של מיסוי בחסר. צודק, לדעתי, ב"כ
11 המשיב בטענתו שקבלת עמדת העוררת תביא לתוצאה בלתי מתקבלת על הדעת ואינה
12 מתיישבת עם המהות הכלכלית של עסקת החכירה החדשה מול העירייה שתמורתה נע
13 בין כ-38.2 מיליון ש"ח לפי דרישת העירייה לבין סך של כ-26.7 מיליון ש"ח לטענת
14 העוררת. שהרי העוררת ברוכשה את זכות החכירה מידי מוטורולה, כ-7 ימים לפני תום
15 תקופת החכירה המקורית ושילמה למוטורולה סכום של 60 מיליון ש"ח בהתבסס על
16 חוות דעת שמאי מקרקעין שהעריך את מלוא שווי הזכויות במקרקעין בסכום של כ-93
17 מיליון ש"ח (כולל התשלום הצפוי לעירייה בגין מימוש האופציה), הרי ידעה שתצטרך
18 לשלם את ההפרש לעיריית תל-אביב, ואין כל הגיון שהתשלום בגין מס הרכישה לא יושת
19 על מלוא שווי הזכויות במקרקעין כולל התשלום הצפוי לעירייה (קרי - סך של 93 מיליון
20 ש"ח). רוצה לומר, אם מוטורולה הייתה מממשת את זכות האופציה והיא הייתה נוטלת
21 על עצמה את חובת התשלום לעירייה, הרי שהעוררת הייתה משלמת למוטורולה את
22 מלוא הסכום של 93 מיליוני השקלים ועל סכום זה היה מושת מס הרכישה בשיעור של
23 6% משווי הזכויות.
24
- 25 51. דע עקא, שעיון בעובדות פסק דינו של בית המשפט העליון מגלה שהצדדים לדיון היו הן
26 חוכרים מקוריים והן חוכרים מ"יד שניה", ואפרט:
27 המשיבים (מלבד עיריית תל-אביב) לערעור מנהל מיסוי מקרקעין בפס"ד בעניין עיריית
28 תל-אביב (העוררים בהליך הקודם) היו:
29 (א) מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים בע"מ.
30 (ב) חברה כלכלית לירושלים בע"מ.
31 (ג) אמקור בע"מ.
32 (ד) שמואל ואורה גורוצקי.
33 בעוד שחווה מימוש האופציה לתקופה נוספת של 49 שנים בין אמקור בע"מ לבין עיריית
34 תל-אביב, שנחתם ביום 27.7.2002 היה עם החוכר המקורי, אמקור בע"מ, אשר רכשה
35 את זכויות החכירה בקרקע ביום 1.9.1951 וביום 6.12.1956 (ראה נספחים לכתב הערר
36 ולסיכומים בעמ"ש 04\1361 ו-04\1211), הרי שלגבי החברה הכלכלית לירושלים בע"מ
37 אין המדובר בחוכר מקורי אשר מימש את האופציה. לגבי החברה הכלכלית לירושלים
38 בע"מ, הרי שהיא רכשה ביום 15.11.1992 מהמשביר המרכזי (החוכר המקורי) את מלוא
39 זכויותיו במקרקעין עפ"י חוזה החכירה המקורי אשר נחתם בין העירייה והמשביר
40 המרכזי ביום 11.4.1954 (ראה סיכומים מטעם העוררת בוע/1342/04 וכן נספחים 1 ו-2



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לכתב הערר של העוררת). דהיינו, החברה הכלכלית הינה חוכרת מ"יד שניה" אשר רכשה
2 את זכויותיה במקרקעין בשנת 1992.
3
4 לגבי מפעלי נייר אמריקאיים בע"מ, נראה כי גם היא מימשה את האופציה של הארכת
5 החכירה כחוכר "יד שניה" ולא כחוכר מקורי (שהיה שפיר חברה למסחר ותעשייה בע"מ)
6 (ראה להלן).
7
8 יתרה מזו, בסיכומים בכתב מטעם המשיב (מנהל מיסוי מקרקעין) בוע/1204/04,
9 בוע/1211/04, בוע/1303/04 וכו' כותב מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) כדלקמן:
10
11 **"בשנות החמישים של המאה הקודמת נחתמו בין העירייה לבין**
12 **החוכרים, או בין העירייה לבין אחרים, שהחוכרים באו בנעליהם, חוזי**
13 **חכירה בנוסח אחיד.**
14 **כך נחתמו אז שלושה חוזי חכירה בין העירייה לבין שפיר חברה לתעשייה**
15 **ומסחר בע"מ, אשר העוררת 2 מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים בע"מ,**
16 **באה בנעליה... החוזים צורפו כנספח I לכתב הערר בוע' 1211/04...".**
17
18 53. עיינו הרואות כי הפסיקה שיצאה מבית מדרשו של בית המשפט העליון בע"א
19 151/10 וע"א 340/10 בעניין עיריית תל-אביב ואח', לפיה אין בעצם מימוש האופציה
20 לתקופה נוספת בכדי לחייב את החוכרים בתשלום מס רכישה בגין מלוא השווי המהווה
21 של דמי החכירה בתקופת האופציה כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס
22 החכירה המקורית, (שכן חיוב במס רכישה יש בו מעין החלה רטרואקטיבית של דין המס
23 הנוכחי על עסקה שבוצעה לפני למעלה מ-60 שנה), כללה בנוסף לחוכרים מקוריים גם
24 חוכרים "יד שניה".
25
26 54. האם יש בפסק הדין של בית המשפט העליון משום הלכה מחייבת גם לגבי חוכרים מ"יד
27 שניה", כבמקרה דנן, ויש בה כדי לכבול את ידי הוועדה בהתאם להוראות סעיף 20(ב)
28 לחוק יסוד השפיטה, לפיה הלכה שנפסקה בבית משפט עליון, מחייבת כל בית משפט,
29 זולת בית המשפט העליון?
30
31 התלבטתי לא מעט בשאלה זו ולאחר ששמעתי את דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט מגן
32 אלטוביה, הגעתי לתובנה כי אין בהכרח בפסיקתו של בית המשפט העליון כדי לכבול את
33 ידי הוועדה במקרה דנן (חכירה מ"יד שניה"/"יד שלישית") וזאת מהנימוק שעיון בפסק
34 הדין מעלה כי אין כל התייחסות למיחות או לזהות החוכרים, לא בטענות הצדדים (מנהל
35 מיסוי מקרקעין, עיריית תל-אביב ונייר חדרה) ולא בדיון בפסק הדין של כב' השופט
36 עמית. העובדה שמדובר גם בחוכרים "יד שניה" (אשר רכשו את זכויותיהם לאחר כניסתו
37 לתוקף של חוק מיסוי מקרקעין משנת 1963), כלל לא עמדה על הפרק. עובדה זו של חוכר
38 "יד שניה" לא נזכרה ולא נידונה וממילא ההכרעה לא הושתתה על עובדה זו. נראה כי
39 ההכרעה של בית המשפט העליון נסבה לגבי חוכר יד ראשונה (אשר רכש את זכויותיו
40 בשנות ה-50 לפני חוק מיסוי מקרקעין משנת 1963) אשר מימש את האופציה בשלב
41 מאוחר יותר. פירוש אחר של פסק דינו של כב' השופט עמית הוא בבחינת "תקלת מס".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 .55 אשר על כן, הייתי דוחה את הערר באשר לעצם הפטור ממס רכישה בשל הארכת תקופת
- 3 החכירה בעקבות מימוש האופציה.
- 4



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

56. משקיבלנו את עמדת המשיב לפיה יש לראות במימוש האופציה על ידי העוררת
כאירוע המחייב במס רכישה, הייתי נוטה לגישה לפיה יש מקום לחייב את העוררת בגין
הסכום ששילמה בפועל לעירייה, ואילו בגין הסכום השנוי במחלוקת סבורני כי יש
להשית את מס הרכישה רק בסיום ההליך המשפטי מול העירייה לכשיוודע סופית מהו
הסכום לתשלום. זאת, בין היתר, מהסיבה שאם המשיב נוקט בגישה הדו-שלבית יש
ליישם גישה זו גם לגבי הסכומים השנויים במחלוקת ואין לגביהם וודאות כי ישולמו
לעירייה כפי דרישתה המקורית.

אין לי אלא לצטט את דברי כב' השופט הרי קירש בעניינו של רבי שפירא (ע"מ 36608-
02-12 וע"מ 35220-12-12 רבי שפירא נ' פקיד שומה ת"א 1), פורסם גם במיסים),
כדלקמן:

**"במצב דברים זה ובנסיבות העניין, יש לדעתי להמשיך ולייחס לכל שנת
מס את סכום רווח ההון ששולם בה, למרות שאין זאת, כאמור "דרך
המלך" במיסוי רווחי הון... ולא מראש על פי אומדנה- כמנהג רשות
המיסים, במקרים מסוימים בהם קיים חוסר וודאות לגבי עצם קבלת
התמורה או העדר אפשרות למדידת ההכנסות מראש".**

אמנם פסק הדין הנ"ל מתייחס לתמורה מותנית (לא ודאית) לעניין מס רווח הון, אך
הנימוק שם יפה גם לענייננו, של תשלום מס רכישה על תשלום לא וודאי.

ז. סוף דבר

57. העוררת רכשה בשנת 2010 ממוטורולה את זכויות החכירה במקרקעין, אשר רכשה את
זכויותיה היא מהחוכר המקורי (קואופרטיב שלב) אשר רכש את זכויותיו בשנת 1960.
היינו, מוטורולה היא חוכרת מ"יד שניה" ואילו העוררת היא חוכרת מ"יד שלישית".

58. לטעמי, מן הראוי שהעוררת (שהינה חוכרת "יד שלישית") תשלם מס רכישה על מלוא
שווי הזכויות שרכשה בשנת 2010 ממוטורולה, כולל בגין התשלום בשל מימוש האופציה,
בהתאם לגישה החד-שלבית, או בהתאם לגישה הדו-שלבית. עמדה זו עולה, לדעתי, הן
מלשון החוק על גלגוליו השונים ועל ההיסטוריה החקיקתית שלו, הן מתכלית החוק של
עקרון הטלת מס רכישה בהתאם לשווי המקרקעין הנרכשים, והן מבחינת תשלום מס
אמת בהתאם לאותה תכלית.

59. אמנם בשנת 2012 ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בעניין עיריית תל-אביב, ושם
קבע בית המשפט כי אין להשית תשלום מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה בהתאם
לחווה האופציה, שכן בעת החכירה המקורית בשנות ה-50 של המאה הקודמת, לא היה
קיים חוק מיסוי מקרקעין והטלת מס רכישה יש בה מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים
שנכרתו טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין.

הצדדים בפסק דין זה של בית המשפט העליון היו אומנם גם חוכרים "יד שנייה" שרכשו
את זכויותיהם מהחוכרים המקוריים, אולם העובדה שמדובר גם בחוכרים "יד שניה"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 כלל לא עמדה על הפרק וההכרעה לא הושתתה על עובדה זו. כל פירוש אחר של פסק
2 הדין הוא בבחינת "תקלת מס".

3
4 60. אשר על כן, אציע לחברי לדחות את הערר ולהשית על העוררת חבות במס רכישה בגין
5 הארכת תקופת החכירה, וזאת בגין הסכום ששילמה בפועל לעיריית תל-אביב והיתרה
6 רק בסיום ההליך המשפטי מול העיריה.

7
8 בנסיבות העניין הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות משפטיות על מי מהצדדים וכל
9 צד יישא בהוצאותיו הוא.

השופט מגן אלטוביה - יו"ר:

10
11
12
13
14
15 1. מסיכומי העוררת עולה כי עוד בטרם מכרה מוטורולה את זכויותיה במקרקעין למערערת,
16 הודיעה מוטורולה לעיריית תל אביב על רצונה לממש את האופציה (סעיף 12 לסיכומי
17 העוררת). אלא שבעת כריתת ההסכם בין העוררת לבין מוטורולה בדבר רכישת זכויות
18 מוטורולה במקרקעין, טרם שילמה מוטורולה את דמי החכירה בגין תקופת האופציה. בדיון
19 מיום 28.9.2016 אישר בא כוח העוררת שאילו שילמה מוטורולה את דמי החכירה בגין תקופת
20 האופציה הייתה העוררת משלמת למוטורולה את מלוא שווי חכירת המקרקעין (ש' 28 ע' 18
21 לפרוטוקול הדיון מיום 28.9.2016). מכאן, שווי העסקה שנכרתה בין העוררת לבין מוטורולה
22 כלל את הסכום ששולם למוטורולה בפועל ₪ 60,000,000 ואת הסכום הנוסף ששילמה (או
23 תצטרך לשלם) העוררת לעיריית תל אביב. כאן המקום לציין, כי העוררת לא צירפה את
24 ההסכם שנכרת עם מוטורולה והעד מטעמה, מר צאלון צמח, כלל לא היה צד למשא ומתן
25 וכריתת ההסכם האמור. מחדלים אלה של העוררת מהגשת ההסכם עם מוטורולה והעדת מי
26 שהיה מעורב בהסכם הרכישה, מונעים אפשרות לעמוד על מהות ההסכם שנכרת בין
27 מוטורולה ובין העוררת, ועל כן יש לזקוף מחדל זה לרעתה.

28
29 2. נוכח כל אלה, ומשאין חולק שהעוררת הייתה חייבת במס רכישה בגין העסקה שנכרתה בינה
30 לבין מוטורולה, מה לי מיסוי העסקה בשיטה החד שלבית ומה לי מיסוי העסקה בשיטה הדו
31 שלבית. העוררת פסחה על שני הסעיפים תוך פגיעה בעקרון העל של "מס אמת" ובעניין זה
32 מקובלות עליי טענות המשיב. אילו סברה העוררת שיש למסות את העסקה בשיטה החד
33 שלבית, כפי שהיא טוענת כעת, היה עליה לדווח על עסקת רכישת הזכויות במקרקעין תוך
34 שהיא כוללת את הסכום שביקשה מוטורולה לעצמה (₪ 60,000,000) ואת הסכום אותו
35 העריכה כתמורה בעד הארכת החכירה לתקופת האופציה, ואילו סברה שיש למסות את
36 העסקה בשיטה הדו שלבית, היה עליה לדווח על עסקת רכישת הזכויות במקרקעין תוך שהיא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 כוללת את הסכום שביקשה מוטורולה לעצמה ובעת כריתת ההסכם למימוש תקופת
2 האופציה (2014) הייתה מתקנת את דיווחיה ומוסיפה את דמי החכירה הנוספים שביקשה
3 העירייה (בשלב זה מתקיים הליך משפטי לקביעת דמי החכירה). אלא שהעוררת לא פעלה
4 לפי אף אחת מהשיטות האמורות ובחרה לדווח על רכישת הזכויות במקרקעין בתמורה
5 החלקית ששילמה למוטורולה (ראה מוצג מב/2) מבלי להוסיף את התמורה שדורשת עיריית
6 תל אביב כדמי חכירה בעד מימוש תקופת האופציה ונמצא שהעוררת מבקשת לפטור עצמה
7 ממס רכישה בגין חלק נכבד מהתמורה ששילמה בעד הזכויות במקרקעין.
8
- 9 3. מנימוקי השומה (נספח א לערר) עולה כי במצב דברים זה, ראה המשיב לחייב את העוררת
10 במס רכישה בעת מימוש תקופת האופציה, בנימוק שהוא פועל על פי השיטה הדו – שלבית
11 לפיה בעת עריכת העסקה העיקרית עם מוטורולה, חויבה העוררת במס רכישה בגין הסכום
12 ששילמה למוטורולה, מתוך כוונה לחייב את העוררת ביתרת המס בעת מימוש האופציה.
13 בנימוקי השומה הוצגה חלופה נוספת שתוצאתה דומה, והיא פתיחת השומה מכוח הוראות
14 סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: **"חוק מיסוי**
15 **מקרקעין"**), ותיקונה באופן שדמי החכירה בעד תקופת האופציה יתווספו לסכום ששילמה
16 העוררת למוטורולה. כך או כך, יישמר העיקרון של מס אמת והעוררת לא תחויב בכפל מס.
17
- 18 4. כאן המקום לחזור ולהבהיר, כי חיוב מס הרכישה חל על העוררת ביחס לעסקה שנכרתה בינה
19 לבין מוטורולה, דהיינו בשנת 2010. במועד זה חלות הוראות חוק מיסוי מקרקעין, הקובע:
20
- 21 **"חכירה לתקופה" - התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי**
22 **כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה**
23 **לחוכר או לקרובו בהסכם"**
24
- 25 בכך לטעמי שונה המקרה כאן מהמקרה שנדון בע"א 151/10, 340/10 מנהל מיסוי מקרקעין
26 אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב ואח' (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: **"עניין תל**
27 **אביב"**). במקרה שם נדון עניינן של עסקאות שנכרתו קודם לחקיקת חוק מיסוי מקרקעין,
28 ועל כן, סבר כבוד השופט י' עמית שאפילו לא מוסתה העסקה (ביחס לתקופת האופציה) ויש
29 בכך כדי לפגוע בעיקרון מס אמת, "אין בכך כדי לחייב את המסקנה כי יש להטיל מס במקרה
30 דנן בגין מימוש האופציה" משום שבעת כריתת ההסכמים טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין,
31 והטלת מס מכוח הוראות חוק מיסוי מקרקעין (בהנחה שעל פי החוק שקדם לא הוטל מס על
32 שווי תקופת האופציה), כמוה כהחלה רטרואקטיבית של חיקוק מהותי, שאין לעשות (שם,
33 פסקה 30). בענייננו, על העסקה בין העוררת לבין מוטורולה חלות הוראות חוק מיסוי
34 מקרקעין, ועל כן, חיוב העוררת על פי השיטה הדו-שלבית אפשרי (מבלי להביע עמדה באשר
35 לשיטה הנכונה), ובוודאי שכך מקום שאין חשש לכפל מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2 5. אני מצטרף בכל הכבוד למסקנתו של חבר הוועדה רו"ח פרידמן כפי שהגיעה אליה בחוות
3 דעתו של המדנית לעילא והמקיפה. אך ניתוח מהות וזהות החוכרים כאמור בפסקה 52 שלעיל,
4 לא נזכר בפסק הדין וככל שעיינתי לא מצאתי להיבט פסק הדין התייחסות למיחות או זהות
5 החוכרים לא בטענות המערערים (מנהל מיסוי מקרקעין, עיריית תל אביב ונייר חדרה) ולא
6 בדיון שקיים כבוד השופט י' עמית. טענתו העיקרית של מנהל מיסוי מקרקעין בעניין תל אביב,
7 הייתה כי במקרה של חכירה + אופציה מבוצע מיסוי דו שלבי כאשר בשלב ההתקשרות מוטל
8 מס על תקופת החכירה העיקרית + שווי האופציה. בשלב שני, בעת מימוש האופציה מוטל
9 מס על שווי החכירה בתקופת האופציה. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, שם, במקרה שנדון
10 בעניין תל אביב, שולם מס רק בשלב ההתקשרות ועל כן, יש למסות את החוכרים במס רכישה
11 בעת מימוש האופציה (שם, פסקה 9). לציין, כי בתחילת הדיון במקרה שנדון בעניין תל אביב,
12 הגדיר כבוד השופט עמית את השאלה המשפטית בה יש להכריע:

13
14 **"האם בחירתם של החוכרים לממש את האופציה ולהאריך את תקופת**
15 **החכירה גם לתקופת האופציה, מהווה משום רכישה "זכות במקרקעין"**
16 **חדשה אשר יש לשלם בגינה מס".**

17
18 לאחר סקירת הפסיקה ואופן התנהלות מנהל מיסוי מקרקעין לאורך השנים, קבע כבוד
19 השופט י' עמית, כי במקרה הנדון אין להחיל את שיטת המיסוי הדו שלבית (שם, פסקה 31)
20 והוא עבר לבחון את טענות העירייה והחוכרים "לפיהן אין לחייבם כלל במס מאחר שחוזי
21 החכירה החדשים אינם מהווים רכישה זכויות במקרקעין (שם, פסקה 32). בהמשך נדונה
22 טענת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה עסקת החכירה החדשה מהווה "עסקה חדשה ועצמאית
23 החייבת במס בגין מלוא התמורה וזאת ללא קשר לסוגיה עליה עמדנו לעיל" (שם, פסקה 35).
24 טענה זו נדחתה ונקבע כי מדובר במימוש אופציה. לאחר כל אלה, דן כבוד השופט י' עמית
25 בטענות נוספות לעניין חיוב במס בגין זכויות בנייה נוספות ושינוי התב"ע.

26
27 מימוש זכות האופציה מהווה עסקה חדשה הנבדלת מעסקת האופציה ועל כך דומה שלא
28 יכול להיות חולק. מועד אירוע המס הוא מועד מימוש האופציה, קרי רכישה זכות החכירה
29 המוארכת. הקושי שמציף כב' השופט עמית בהתבסס על הגדרת תקופת החכירה בחוק, כי
30 מקום שמוסתה מלא תקופת החכירה, אין למסות בידי אותו אדם את אותה תקופה מוארכת
31 שנית. אבל חשש זה לא מתקיים שעה שאת מס הרכישה (בין אם על התקופה הראשונית
32 ביחד עם תקופת ההארכה/תקופת האופציה (מיסוי חד שלבי) ובין אם רק על התקופה
33 הראשונית (מיסוי דו שלבי) שולם בידי א' ולימים ב' רוכש מא' את יתרת הזכויות וברור כי
34 ב' שילם מס רק על יתרת תקופת החכירה הראשונית (בשיטה הדו שלבית). בבואו להאריך
35 את תקופת החכירה (מימוש האופציה) צריך הוא לשלם מס רכישה על רכישה אגד זכויות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המקרקעין הללו . אין מקום להפלות בין חוכר "רגיל" לבין מי שמאריך את תקופת החכירה
2 על דרך מימוש האופציה שהייתה בידו. משכך נכון בעיני שלא למצוא בפסק הדין תל אביב
3 את מה שאין בו ודומה שאף כב' השופט עמית מגביל את תחולת פסק הדין למקרה שם. ודוק,
4 גם אם עצם זכות האופציה הייתה בעלת ערך ושולם בגינה מס רכישה, הרי שמימושה של
5 זכות זו היא רכישת זכות חכירה מוארכת וזכות זו ככל שלא מוסתה (דהיינו כי המס שולם
6 בשיטה הדו שלבית, רק על הזכויות ששולמה בגינן תמורה בפועל) (החכירה הראשונית ביחד
7 עם זכות האופציה) (במובדל מתקופת ההארכה)) חבה היא במס רכישה. בגדרו של פסק הדין
8 של כב' השופט עמית שלפיו אנו מצווים לפסוק, אין אמירה כי מקום שמוכח שאין מיסוי כפול
9 ואין חשש לתחולה רטרואקטיבית של החוק, יש לפטור ממס את הרוכש תקופת החכירה
10 מוארכת בשל מימוש האופציה. קל וחומר כאשר זכות האופציה הוענקה לחוכר קודם
11 (המוכר) וכעת רוכש חדש ממש אותה. ומדוע קל וחומר, שהרי אף אם שילם הרוכש הקודם
12 מס על מלא התקופה הרי שמש הרכישה מוטל בכל רכישה ורכישה על התמורה הכוללת בגין
13 רכישת הזכויות. זהו המקרה שבפנינו.

14
15 6. אשר לחישוב המס, נראה כי נכון לחייב את העוררת במס בהתאם למה ששולם בפועל כדעת
16 רו"ח פרידמן (פיסקאות 56 ו 60 לעיל). ככל שישולם סכום נוסף בעתיד תהא המערערת חייבת
17 לדווח על כך כרכישת זכויות נוספת בתמורה שתשולם בפועל (כולל הפרשי הצמדה וריבית
18 שיהוו חלק מן התמורה), וזאת על מנת להימנע משאלת חלופי המועד לתיקון שומתה הנוכחית
19 בסד הזמנים הקבוע בסעיף 85 לחוק. אין פתרון זה נקי מספקות. באשר שווי אגד זכויות
20 החכירה המוארכת הוערך על ידי העיריה בסכום הנקוב בהסכם. אלא שבידיעת הוועדה הן
21 בתיק זה ובתיקים דומים, כי מתנהלים דיונים מול עיריית תל אביב ומושגים הסדרי ביניים
22 של תשלום על חשבון עד שיוכרע השווי באופן חלוט. על כן התוצאה שמגיע אליה רו"ח פרידמן
23 היא סבירה ותואמת הנסיבות המיוחדות הללו.

24
25 אני מצטרף אם כן למסקנתו של חבר הוועדה רו"ח פרידמן . באשר להוצאות אף אני סבור כי בנסיבות
26 אי הבהירות באשר להיקף תחולת הלכת פסק דין תל אביב, נכון שכל צד יישא בהוצאותיו.

27
28
29
30
31
32
33
34
35

רו"ח אליהו מונד - חבר :

אני מסכים עם חברי לוועדה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

סוף דבר

הוחלט לדחות את הערעור למעט באשר לסכום התמורה החב לפי שעה במס כאמור.
כל צד יישא בהוצאותיו

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום, ג' טבת תשע"ח, 21 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט

צבי פרידמן, רו"ח – חבר וועדה.

אליהו מונד, רו"ח – חבר וועדה