



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת**

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

לפני כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה
עו"ד אנה מן – חברת הוועדה
מר אבי שרם – חבר הוועדה

העוררת
קמי - תעשיות מתכת בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ברקאת סאמי
סלמאן קדמאני
ע"י ב"כ עו"ד יהודה מלאך

נגד

המשיב
מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ע"י ב"כ עו"ד סמא ח'ורי- זיינה, פרקליטות מחוז צפון

פסק דין

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

רקע

1
2
3
4
5
6 1. לפנינו ארבעה עררים שהדיון בהם אוחד בהתאם להחלטה מיום 20.4.23. שניים מהעררים
7 הוגשו על ידי מר קדמאני סלמאן (להלן: "העורר" ו/או "סלמאן") ושניים מהם הוגשו על ידי
8 חברת קמי- תעשיות מתכת בע"מ (להלן: "העוררת"). העררים הוגשו כנגד החלטות המשיב
9 מיום 8.8.22 במסגרתן נדחו השגות שהגישו העוררים על שומות מס שבח שהוצאו להם בקשר
10 לעסקה במקרקעין הידועים כחלק מחלקות 27, 84 ו- 85 בגוש 18887 מאדמות ירכא (להלן:
11 "הקרקע").

12
13 2. העסקה מושא העררים היא עסקה מסוג B.O.T במסגרתה אמור הצד השני להסכם לבנות
14 ולתפעל מרכז קניות על הקרקע של העוררים ובהמשך, בתום תקופת ההסכם, להעביר את
15 מרכז הקניות שנבנה לחזקת העוררים, בעלי הקרקע.

טענות העוררים בתמצית

16
17
18 3. העוררים הם בעלי הזכויות הרשומים בקרקע. העוררים התקשרו בהסכמי שכירות עם חברת
19 רקע הר בע"מ, אשר העבירה את זכויותיה למידאס שותפות מוגבלת אשר השותף הכללי בה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 3683-10-22 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 4686-10-22 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 4380-10-22 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 3742-10-22 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

- 1 .הוא חברת רני צים מרכזים מסחריים בחברה הערבית לניהול בע"מ (להלן: "השוכרת").
- 2 העוררים לא מכרו זכות במקרקעין ואינם חייבים בדיווח ו/או בתשלום מס שבח למשיב.
- 3
- 4 .ההסכמים האחרונים בין העוררת לשוכרת נחתמו ביום 5.2.18 וביום 27.3.19 ומתייחסים
- 5 להשכרת שטח נוסף לשוכרת. השומות הנלוות הן ביחס להסכמי שכירות אלו. להסכמים אלו
- 6 קדם הסכם שכירות מיום 18.6.13.
- 7
- 8 .5 בהסכמי השכירות נקבע, כי תקופת השכירות תחל ביום הפעלת הקניין שיוקם על הקרקע
- 9 וזאת למשך תקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים. למשכירים קיימת אפשרות להשכיר את
- 10 הקרקע לתקופה נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים, אם יבחרו בכך. מטרת השכירות בהתאם
- 11 להסכם, היא הקמה והפעלת מרכז מסחרי על המושכר למשך תקופת השכירות. לפיכך, בשנים
- 12 2013-2018 הוקם על הקרקע קניון בשם קניון Seven ירכא (להלן: "הקניון").
- 13
- 14 .6 המשיב קבע, כי הסכמי השכירות בין העוררים לשוכרת מהווים עסקה במקרקעין וכי בהתאם
- 15 יש לשלם מס שבח בגינם. עיקר נימוקי המשיב התבססו על תקופת השכירות בהתייחס
- 16 לתקופה שקדמה לפתיחת הקניון וכן, לתקופת האופציה שנקבעה בהסכם. העוררים הגישו
- 17 השגות ונערך דיון ולאחר מכן החליט המשיב לדחות את ההשגות.
- 18
- 19 .7 תקופת השכירות לא עולה על 25 שנים. האפשרות להארכת תקופת השכירות ניתנה למשכיר
- 20 בלבד. משכך, לא בוצעה עסקה במקרקעין. המשיב שגה כאשר קבע, כי מדובר בעסקה
- 21 לתקופה של 49 שנים ו- 10 חודשים. הסכם השכירות ברור ומצביע על כך שלשוכרת עומדת
- 22 תקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים כאשר המשכיר רשאי להאריך את השכירות בתקופה
- 23 נוספת. המשיב אינו רשאי לסטות מהוראות ההסכם הברורות. ההסכם מעיד על כוונת
- 24 הצדדים ובין היתר ביחס לתקופת השכירות שתתחיל מיום פתיחת הקניון.
- 25
- 26 .8 המשיב לא התייחס לכך שבתום תקופת ההשכרה, יש לעוררים אופציה להאריך או לא
- 27 להאריך את הסכם השכירות. על פי המנגנון שנקבע בהסכם, במקרה של אי הארכה, התשלום
- 28 שעל העוררים לשלם לשוכרת אמור להיות שווי המחוברים שנבנו על ידי השוכרת בבנייה
- 29 קלה. שווי המבנה צפוי להיות נמוך מאחר ונבנה מברזל ובתום תקופת השכירות הברזל יהיה
- 30 בן 25 שנים והדבר ישליך על שווי המבנה. לעוררים יהיה כדאי שלא להאריך את הסכם
- 31 השכירות כך שלא יצטרכו לחלוק עמה ברווחים. כנגד תשלום בגין שווי המחוברים, יהיו
- 32 העוררים זכאים להשכיר את הנכס לשוכרי משנה. התקבולים שמקבלת השוכרת בגין



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 1,200,000 השכירויות הם כ- 8,800,000 ₪ בשנה ומתוך סכום זה מקבלים העוררים סך של כ- 1,200,000
2 ₪ לשנה. ההפרש מלמד, כי יהיה לעוררים כדאי להפסיק את ההתקשרות בתום 24 שנים ו-
3 11 חודשים. בחלוף השנים הרווח אף צפוי להיות גדול יותר.
4
5 9. המשיב שגה כאשר קבע, כי תחילת תקופת השכירות היא במועד חתימת ההסכם ולא במועד
6 שהוגדר בהסכם- מועד פתיחת הקניון לציבור הרחב. העסקה הכלכלית מתייחסת להקמת
7 קניון בהשקעה של עשרות מיליוני שקלים. מאחר ותקופות התכנון, הרישוי וההקמה ארוכות
8 יחסית ובהמשך גם תקופת השכירות ארוכה, השוכרת ביקשה למנוע אפשרות שבה חילופי
9 בעלי זכויות ו/או עיקולים או שעבודים למיניהם יפריעו להקמת הפרויקט. במועד חתימת
10 ההסכם, הייתה ידועה שומת מס שבח שהוצאה בגין עסקה משנת 2002. דרישת השוכרת
11 לאפשר סילוק חובות ללא תלות במשכיר סבירה ונועדה לאפשר לשוכרת מרווח פעולה מול
12 קרקע נקיה בפנקסי המקרקעין, כך שניתן יהיה לרשום את החכירה על שמה בפנקסי
13 המקרקעין. המשיב סבר בטעות, כי העמדת הלוואת למשכירים במהלך תקופת ההקמה של
14 הפרויקט מהווה סממן לכך שתחילת תקופת השכירות הייתה בשנת 2013. העמדת ההלוואה
15 נעשתה תוך התחייבות לקזז את סכומי ההלוואה מתשלומי השכירות שיגיעו למשכירים. כמו
16 כן, העוררת לא קיבלה הלוואות מהשוכרת ולכן לא ניתן לטעון שזה מהווה סממן למועד
17 תחילת השכירות.
18
19 10. תקופת ההקמה של הקניון אופיינה בנקודות רבות בהן נוהל מחדש משא ומתן בין הצדדים
20 והעמדות שנקבעו בהסכם הראשוני שונו.
21
22 11. המחוקק לא קבע בחוק מיסוי מקרקעין את תחילת מועד החיוב במס. ניתן להניח, כי כוונת
23 המחוקק היא, כי אין כל מניעה, שמועד תחילת החיוב במס לא יהיה סמוך למועד כריתת
24 החוזה אלא יכול להיות גם במועד מאוחר יותר ובין היתר מועד קבלת הנכס לידי החוכר.
25 המחוקק לא קבע את מועד אירוע מס השבח בעסקת החכירה ולא קבע, כי אירוע המס חל
26 ביום כריתת החוזה. במקרה בו עסקינן, מניין תקופת השכירות יחל במועד מסירת הנכס לידי
27 החוכר. כלומר, במועד השלמת בניית המתחם ומסירתו לחוכרת. הזכות במקרקעין על פי
28 סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין נמנית ממועד המסירה ולא ממועד כריתת החוזה ועל כך יש
29 להסתמך בחישוב תקופת החכירה המרבית. על אף כוונת המחוקק שקבע בסעיף 79(ב) לחוק
30 המקרקעין שמועד תחילת תקופת השכירות הוא מועד כריתת החוזה, המחוקק לא מצא לנכון
31 לתקן את חוק מיסוי מקרקעין בהתאם ולקבוע את תחילת השכירות ליום כריתת החוזה, על
32 אף שחוק מיסוי מקרקעין תוקן מספר פעמים לאחר חקיקת חוק המקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2016-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-2016-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-2016-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-2016-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1
- 2 12. התקופה שבין חתימת הסכם השכירות לבין פתיחת הקניון לקהל מחולקת לשלוש תקופות:
- 3 תקופת התכנון מיום חתימת ההסכם ועד לשלהי 2015 אז התקבל היתר הבנייה, תקופת
- 4 ביניים והתקופה השלישית התקופה בה החלה השוכרת בשלבי בניית הקניון וקידום פרויקט
- 5 ההקמה בשטח, החל משנת 2016 ועד לפתיחת הקניון לקהל הרחב.
- 6
- 7 13. המשיב פירט בהחלטתו אינדיקציות מהן הסיק, כי השוכרת החלה לנהוג בקרקע מנהג
- 8 בעלים כבר מיום חתימת ההסכם. אין ממש בטענה זו המתבססת על פרשנות שגויה של
- 9 העובדות. התחייבות העוררים לא לעשות פעולה בקשר לקרקע ללא קבלת אישור השוכר
- 10 נועדה למנוע עיכוב במסירת החזקה בקרקע בשל שינוי מצב המקרקעין. רישום הערת אזהרה
- 11 בטאבו לשכירות של למעלה מ- 10 שנים נועד להבטיח את זכויות השוכרת בהתאם להסכם
- 12 השכירות ומדובר בדרישת המחוקק לפי חוק המקרקעין. בנוסף, מטרת הלוואות, אליהן
- 13 התייחס המשיב, היא ניקוי הקרקע מכל זכות של צד ג' מאחר ובשנת 2013 רבצו על הקרקע
- 14 עיקולים ולא היה בידי המשכיר לקבל הלוואות על זכויותיו בקרקע.
- 15
- 16 14. ביום 11.6.17 נחתם כתב התחייבות על ידי העוררים, לפי דרישת חברת H&O, לפיו אם
- 17 יבוטל הסכם השכירות בין העוררים לשוכרת, יהיו העוררים חייבים לקיים את ההתחייבות
- 18 כלפי החברה האמורה ולהיכנס בנעלי השוכרת. כמו כן, העוררים חתמו על כתב הסכמה
- 19 והתחייבות לחברת החשמל לפיו המזמינה, השוכרת, שכרה את הקרקע לצורך הקמת מרכז
- 20 מסחרי לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים ובתום התקופה נתונה לעוררים הברירה להאריך
- 21 את תקופת השכירות. בכתב ההסכמה התחייבו העוררים ולקחו על עצמם כל התחייבות של
- 22 השוכרת לפי ההסכם. מכתב ההתחייבות מיום 11.6.17 וההתחייבות לחברת החשמל מעידים
- 23 על כוונת הצדדים להסכם השכירות. בשני המסמכים צוין, כי אין מדובר בהעברת זכויות
- 24 במכירה לשוכרת אלא בשכירות לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים עם אופציה לחידוש לפי
- 25 רצון הצדדים.
- 26
- 27 15. כמו כן, לא בוצע הליך שומתי ראוי ולא ניתנה לעוררים אפשרות להגיש שומה עצמית
- 28 ומסמכים מטעמם. ככל שיקבע, כי מדובר בעסקה במקרקעין, הרי שיש להורות על ביטול
- 29 השומה והחזרת הטיפול בה למשרדי מנהל מס שבח כדי לקיים דיון לגבי גובה המס. המשיב
- 30 קבע את שווי הקרקע מבלי שהעוררים נדרשו למסור עמדתם בנדון. אין בשומה נימוקים/או
- 31 פירוט עסקאות להשוואה. השומה הוצאה בניגוד להערכת שווי של עסקאות דומות שדווחו





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

1 למשיב ואושרו על ידו. המשיב הסתמך על דוחות מגמתיים שנועדו להציג שווי גבוה של הנכס
2 לבנק.
3

טענות המשיב בתמצית

4
5
6 16. תקופת השכירות שנקבעה בהסכם עולה על 25 שנים וניתן ללמוד על כך הן מהתנהגות
7 הצדדים, אשר התנהגו כאילו תקופת השכירות החלה עובר למועד הנקוב בהסכם, והן
8 מהתכלית הכלכלית של ההסכם.
9

10 17. נסיבות ההסכם, כאשר המשכיר לא יכול לבחור באופן מעשי שלא לממש את האופציה
11 שנקבעה בהסכם השכירות מבלי לאיין לחלוטין את המשמעות הכלכלית מאחורי ההסכם,
12 מובילות למסקנה, כי האופציה שנכללה בהסכם אינה למעשה אופציה ויש לראות בעסקה
13 כעסקה למכר זכויות במקרקעין לתקופה של 49 שנים ו-10 חודשים לכל הפחות.
14

15 18. במסגרת הביורור השומתי התברר למשיב, כי ביום 18.6.13 נחתם בין העוררים וחברת מפעלי
16 מתכת קדמני בע"מ לחברת רקע הר הסכם, לפיו רקע הר תשכור שטח מהעוררים ותקים עליו
17 מבנה/ים לצורכי מסחר ו/או כל שימוש אחר בהתאם לתב"ע והיתר בנייה לפי שיקול דעתה
18 הבלעדי (להלן: "הפרויקט"). מטרת השכירות לפי ההסכם היא הקמה והפעלה של מרכז
19 מסחרי על כל הכרוך בכך. נקבע, כי תקופת השכירות תהיה ל- 24 שנים ו- 11 חודשים
20 ותחילתה עם פתיחת הפרויקט לקהל הרחב או בחלוף 30 חודשים ממועד קבלת היתר בניה
21 לפרויקט ומסירת החזקה בפועל לשוכרת של המגרש כשהוא פנוי מכל אדם וחפץ לאחר רישום
22 השכירות על שם השוכרת בלשכת רישום מקרקעין, לפי המוקדם.
23

24 19. סעיף 13 להסכם, מתייחס לסיום תקופת השכירות וקובע שתי חלופות שיעמדו למשכיר.
25 לפיהן בידי המשכיר לדרוש מהשוכרת, כי תשיב לו את המושכר כנגד תשלום השווה לשווי
26 המחוברים או לחלופין בידי המשכיר לתת לשוכרת זכות לתקופה נוספת של 24 שנים ו- 11
27 חודשים, כאשר בתום תקופה זו, תחזיר השוכרת את המושכר למשכיר מבלי שהמשכיר יהיה
28 חייב בתשלום שווי המחוברים. על המשכיר להודיע על החלופה שבחר שנתיים לפני תום
29 התקופה, שאם לא כן יחשב כאילו בחר בחלופה של הארכת תקופת השכירות.
30

31 20. בהסכם נקבע, כי הקמת הפרויקט, תכנונו וקבלת ההיתרים יחולו על השוכרת לפי שיקול
32 דעתה הבלעדי וכי החל ממועד הפינני, השוכרת ו/או מי מטעמה יוכלו להיכנס למושכר כבר



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22 3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22 4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22 4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22 3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 רשות ולבצע כל פעולה להקמת הפרויקט. עוד נקבע, כי מיד לאחר חתימת החוזה ירשום
- 2 המשכיר הערת אזהרה בלשכת רישום המקרקעין לטובת השוכרת בגין עסקה זו.
- 3
- 4 21. הומצא למשיב הסכם הלוואה מיום 18.6.13 בין רקע הר לעוררים אשר מסדיר את תנאי
- 5 ההלוואה שתינתן לעוררים על ידי רקע הר לשם הסרת כל העיקולים והשעבודים הרובצים
- 6 על זכויותיהם.
- 7
- 8 22. ביום 6.8.14 נחתמה תוספת ראשונה להסכם ובה שינוי לגבי דמי השכירות וכן, שונה ההסדר
- 9 ביחס להיטל ההשבחה והוסכם, כי השוכרת תישא בתשלום היטל ההשבחה שיידרש לצורך
- 10 קבלת היתר בניה עד לסך 250,000 ₪ וכל היטל מעבר לכך ישולם על ידי המשכיר. עוד נקבע
- 11 מנגנון מתן הלוואות לבעלי הקרקע על חשבון דמי השכירות.
- 12
- 13 23. ביום 14.5.15 נחתם הסכם בין חברת רקע הר לחברת רקע מידאס במסגרתו רכשה רקע
- 14 מידאס את מלוא זכויותיה והתחייבויותיה של רקע הר מכוח הסכם השכירות משנת 2013
- 15 והתוספת הראשונה לו. ביום 15.12.15 נחתמה תוספת שנייה להסכם השכירות ובה הוסדרה
- 16 המחאת הזכויות וההתחייבות מול בעלי הקרקע ונקבע מפורשות, כי רקע מידאס מקבלת על
- 17 עצמה את מלוא הזכויות וההתחייבויות של רקע הר בהתאם להסכם השכירות מ- 2013
- 18 והתוספות לו. מחוות הדעת השמאיות שנערכו לבקשת רקע מידאס עולה, כי נחתמה תוספת
- 19 נוספת שלא הוצגה למשיב במסגרתה השוכרת נטלה על עצמה תשלום היטלי מים וביוב
- 20 הנדרשים לצורך הוצאת היתר בניה.
- 21
- 22 24. ביום 27.12.15 ניתן היתר בניה לפרויקט. ביום 21.12.16 נחתמה תוספת שלישית להסכם
- 23 במסגרתה בוצעו שינויים בתוספת הראשונה. דמי השכירות שונו ושונה הסדר ההלוואות.
- 24 ביום 5.2.18 נחתמה תוספת רביעית להסכם והתווסף למושכר שטח נוסף. כבר במועד זה,
- 25 רכשה הרוכשת זכויות בחלק האמור. ביום 21.6.18 התקבל טופס 4 לפרויקט. ביום 12.3.19
- 26 נחתם הסכם הלוואה לפיו חברת רקע מידאס תלווה לעוררים סך של 600,000 ₪ לצורך הסרת
- 27 עיקול הרובץ על זכויותיהם בקרקע כאשר פירעון ההלוואה יהיה מהתקבולים הראשונים
- 28 להם הם זכאים בהתאם להסכם השכירות ובמקרה של ביטול השכירות ממקורות עצמאיים.
- 29 ביום 27.3.19 נחתם הסכם שכירות בין העוררים לחברת רקע מידאס אשר דומה ברובו
- 30 להסכמות שגובשו בהסכם השכירות משנת 2013 והתוספות לו.
- 31



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2016-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2016-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2016-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2016-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

25. בחוות דעת של השמאית רלי טרייסטמן אגמי (להלן: "טרייסטמן") משנת 2016 צוין בסעיף 12.2.3 לצורך תחשיב השווי, כי לאור חוסר הכדאיות הכלכלית לבעלי הקרקע מניחים, כי יפעלו בסבירות ויאריכו את הסכם השכירות לתקופת שכירות נוספת. לפיכך, טרייסטמן ערכה את התחשיב על בסיס תקופת שכירות הכוללת את תקופת השכירות המוארכת. הערה דומה מופיעה בחוות דעת שמאית משנת 2020 שנערכה לצורך פרסום דוחות כספיים של חברת קרן מידאס השקעות בע"מ. בחוות הדעת צוין, כי פתיחת הפרויקט לקהל הייתה ביום 21.6.18. שווי הפרויקט הוארך בהתבסס על ההנחה שתקופת השכירות תוארך.
26. לאור כל הנתונים שפורטו מצא המשיב לקבוע, כי העוררת מכרה זכות במקרקעין כהגדרת המונח בחוק. בהסכם השכירות ישנה תקופת שכירות בסיסית ותקופת שכירות מוארכת. חכירה לתקופה מוגדרת בחוק כתקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם. אף שזכות הברירה מנוסחת בהסכמים בלשון של חלופה למחכיר, הרי שמבחינה מהותית כלכלית היא אינה כזו ויש לקחת אותה בחשבון במניין תקופת השכירות לצורך סיווג הזכויות במיסוי מקרקעין. באופציית put קלאסית במועד חתימת ההסכם, המוכר עדיין לא התחייב למכור לקונה את הנכס אלא רק משאיר בידו אופציה כאמור לעתיד. משכך, במועד חתימת ההסכם טרם התגבשה עסקה וממילא אין מכירת זכות במקרקעין. אולם, במקרה בו המוכר אינו אדיש בין החלופות של מימוש או אי מימוש האופציה במועד חתימת ההסכם באופן שהלכה למעשה יש רק חלופה אחת אפשרית, סבירה ו/או כדאית כלכלית, הרי שמהותית אין מקום לראות בכך אופציה של המחכיר להארכת תקופת השכירות. במקרה כזה, הלכה למעשה הוא גמר בדעתו להתקשר בחלופה היחידה האפשרית כבר במועד חתימת ההסכם. לפי הסכמי ההתקשרות השונים, יהיה על העוררים לשלם לשוכרת סכום גבוה של עשרות מיליוני שקלים בגין פינוי המושכר בתום תקופת השכירות הבסיסית ואין זה סביר או כדאי כלכלית, כי יבחרו באופציה זו. העובדה שיש בידי בעל הקרקע אפשרות להביא לקיצור או ביטול תקופת השכירות בתום תקופת השכירות הבסיסית לא הופכת את הבחירה לאופציית put אלא דומה יותר לתנאי מפסיק בהסכם.
27. מסעיף 13 להסכם השכירות משנת 2013 משתמע, כי ברירת המחדל היא הארכת תקופת השכירות באמצעות מימוש תקופת האופציה. משכך, המהות הכלכלית האמתית של העסקה היא השכרה של המושכר לתקופה של 49 שנים ו-10 חודשים. לפיכך, מדובר בזכות במקרקעין כהגדרתה בחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 28. יש למנות את תקופת השכירות החל ממועד חתימת הסכם השכירות ביום 18.6.13 ולא מיום
2 14.6.18, המועד שנקבע בהסכם השכירות משנת 2019 כתחילת תקופת השכירות. התנהגות
3 הצדדים מובילה למסקנה זו. השוכרת נהגה במקרקעין מנהג בעלים והפיקה מהם תועלת
4 כלכלית משך תקופה ארוכה גם קודם למועד הנקוב בהסכם. לפיכך, גם ללא התחשבות
5 באופציה, מניין תקופת השכירות עולה על 25 שנים. המשיב פירט אינדיקציות שלגישתו
6 מלמדות, כי למעשה העוררת מסרה את המושכר לשימוש השוכרת שעשתה בו מנהג בעלים
7 והפיקה ממנו הנאה כלכלית כבר בשלב תכנון והקמת הפרויקט ובכל מקרה עובר ליום
8 14.6.18. נוסח ההסכמים ונסיבות העסקה מעידים שההתקשרות הייתה ביחס למושכר כבר
9 כשהוא במצב קרקע ולא עם השלמת הקמת הפרויקט ותחילת הפעלתו. החל ממועד חתימת
10 ההסכם, ניתן לראות שינוי במערך הזכויות וההתחייבויות של הצדדים ביחס לקרקע החל
11 מהגבלת זכויות המשכיר, דרך תשלום סכומים נכבדים למשכיר כמקדמות על חשבון דמי
12 השכירות, קבלת חזקה וביצוע בניה על גבי הקרקע ועד לכך שהשוכר רשאי לבצע פעולות
13 כלכליות מהותיות בקרקע על פי שיקול דעתו הבלעדי ולהשתמש בקרקע כמנהג בעלים.
14
- 15 29. לצורך מניינו של פרק הזמן הקובע הנזכר בהגדרת המונח זכות במקרקעין, יש להביא
16 בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות אותן יכול לממש החוכר על פי הזכות הנתונה לו
17 לעניין זה בהסכם. מכירה עשויה להיתפר על ידי חיבור של מספר פעולות שסך כל השלם מביא
18 לתוצאה כלכלית לפיה בוצעה מכירה של זכות במקרקעין. כוונת המחוקק כשהגדיר את
19 המונח מכירה על דרך ההרחבה הייתה לכלול בגדר החיוב במס הסכם אובליגטורי הקשור
20 במקרקעין. ההתחקות אחר אופייה הכלכלי האמיתי של העסקה נעשית על פי סימני היכר
21 ומאפיינים שונים ששלובים בהם תנאי החוזה הכתוב עם התנהגות הצדדים בשטח. בענייננו,
22 התנהגות הצדדים מעידה, כי אופייה הכלכלי של העסקה הוא עסקה למכירת זכות
23 במקרקעין. חברת מידאס קיבלה את המושכר לשימושה תוך שהיא נוהגת בו מנהג בעלים
24 ומפיקה ממנו הנאה כלכלית כבר בשלב תכנון הפרויקט ובכל מקרה לפני יום 14.6.18.
25
- 26 30. בענייננו, אי מימוש האופציה מצד המשכיר משמעו למעשה הפרת ההסכם ותשלום פיצוי
27 בסכום גבוה מאוד בגין שווי המחברים. משנופלת אחת מחלופות קיום הסכם והחלופה
28 האחרת עומדת בעינה על בעל האופציה לקיים את חיוביו בדרך שנותרת פתוחה בפניו. במקרה
29 כזה, החוזה חדל מלהיות חוזה חילופין והופך לחוזה רגיל הנעדר אפשרות בחירה. בהסכם
30 הרלוונטי, החלופה של ויתור על האופציה שנמצאת לכאורה בידי המשכיר איננה קיימת
31 למעשה מבחינה מהותית-כלכלית.
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 31. העוררים טענו, כי הם מוכנים לחתום על מסמך מול השוכרת שיבהיר, כי תקופת השכירות
2 המרבית תהיה ל- 24 שנים ו- 11 חודשים מהמועד שיקבע כתחילת השכירות. מסמך כזה לא
3 הומצא למשיב.
4
5 32. העוררים העלו טענות לגבי גובה השומה. טענות אלו לא עלו בשלב השומה ובשלב ההשגה
6 ומדובר בהרחבת חזית שאין לאפשר. ההליך שבכותרת נועד לבחון הליך מנהלי ולא ניתן
7 לבחון מעשה מנהלי שלא נעשה. כמו כן, טענות העוררים לעניין שווי הקרקע תמוהות, בשים
8 לב שהמשיב קיבל את השווי המוצהר על ידם בשומה העצמית.

9

10

תגובת העוררת

11

- 12 33. טענתו המרכזית של המשיב, הנסמכת על חוות דעתה של טרייסטמן, היא, כי תקופת
13 השכירות הכדאית לבעלי הקרקע היא התקופה הכוללת את תקופת האופציה. חוות דעת
14 שמאית המעריכה את שווי הפרויקט מנקודת המבט של השוכרת אינה בהכרח חוות דעת של
15 גורם מקצועי ניטרלי. אכן, לעיתים אופציה בהסכם יכולה להיות למראית עין בלבד ובמטרה
16 לעקוף את הוראות הדין. אולם, אין זה המצב. העוררת צירפה חוות דעת של השמאי מוטי
17 זייד לתמיכה בטענתה בעניין זה. לעוררת יש אינטרס להחזיר את הזכויות במרכז המסחרי
18 לידיה ולסיים את ההתקשרות בהזדמנות הראשונה האפשרית. היה לעוררים אינטרס בהסכם
19 השכירות לתקופה הראשונה, כך שיוקם על הנכס מרכז מסחרי ותחל הפעלתו. אולם, מרגע
20 שהוקם בנכס מרכז מסחרי פועל אשר הולך וצומח ומניב רווחים גדולים, האינטרס של
21 העוררת השתנה. לא היה מקום לקבוע, כי תקופת השכירות היא כזו הכוללת את תקופת
22 האופציה. בנוסף נניח, כי קיימת בנקודת זמן זו אי וודאות ביחס להפעלת האופציה ואף אם
23 תתקבל עמדת המשיב, כי ככל שתופעל האופציה יהיה מקום לראות בשתי תקופות התקשרות
24 משום תקופה אחת הרי שהדרך המדטית היא לבחון האם האופציה הופעלה בנקודת הזמן
25 שבה יוסר חוסר הוודאות. קביעה לפיה יש להתייחס לאופציה כאל אופציה על הנייר בלבד
26 היא קביעה לא פרופורציונאלית. נטלי ההוכחה והראייה, כי יש לקרוא בנקודת זמן זו את
27 תקופת האופציה כאילו מומשה מוטלים על המשיב והוא לא עמד בנטל.

28

- 29 34. באשר לטענת המשיב, לפיה יש למנות את תקופת ההתקשרות מיום חתימת ההסכם ולא
30 מיום 14.6.18, הרי שאם זו תהיה קביעת בית המשפט, הצדדים מוכנים לקצוב את תקופת
31 השכירות למשך 24 שנים ו- 11 חודשים ממועד זה. בהסכם הובהר במפורש, כי תקופת
32 השכירות תהיה לתקופה האמורה ובכל מקרה לא תעלה על התקופה הפטורה מדיווח ותשלום



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

1 מס שבח בגין העסקה. העובדה שההסכם מבטיח כבר מיום חתימתו זכויות של השוכרת אין
2 בה כדי לשנות את מניין הימים שבהסכם השכירות. מטבע הדברים, תקופת השכירות נמנית
3 מהיום שבו המרכז המסחרי החל לפעול ואז השוכרת מפיקה ממנו רווחים. כך לדוגמא, ככל
4 שלא היה מתקבל היתר בניה לפרויקט המסחרי, שניתן ביום 27.12.15, הרי שהסכם השכירות
5 לא היה מתגבש ולא היה יוצא לפועל. וכך גם במקרה שלא היה ניתן טופס 4 אשר ניתן ביום
6 21.8.18. כדי שההסכם ימומש יש צורך, כי יהיה במקום מרכז מסחרי פועל וקיים. לפיכך,
7 מניין הימים להסכם השכירות הוא מיום קיומו של מרכז מסחרי פועל וקיים בנכס.
8
9 35. ההסכם אמנם כולל הוראות המונעות מהעוררת לסכל את פעולות השוכרת להקמת מרכז
10 מסחרי על גבי הנכס אולם הוראות אלו לא מתחילות את מניין הימים של תקופת השכירות.
11 ההוראות נועדו להבטיח שניתן יהיה להוציא את הסכם השכירות מן הכוח אל הפועל אך הן
12 לא מעבירות את הבעלות בנכס, אף לא בדרך של תחילת מניין תקופת השכירות. בתקופה
13 שלאחר חתימת ההסכם, יש לשני הצדדים אינטרס משותף- שיוקם מרכז מסחרי בנכס.
14 ההסכם מבטיח שהצדדים יפעלו להגשמתו אולם אין בכך כדי ליצור ביניהם יחסי שוכר
15 ומשכיר כבר ממועד חתימת ההסכם. הקמת המרכז אינה חלק מתקופת השכירות שכן,
16 המרכז המסחרי נשאר בידי העוררת בתום תקופת השכירות.

הראיות

17
18
19
20 36. מטעם העוררת הוגש תצהיר עדות ראשית של מר נסר קדמאני (להלן: "נסר")- הבעלים של
21 העוררת ובנו של העורר. העורר הגיש תצהיר עדות ראשית (להלן: "סלמאן"). מטעם המשיב
22 הוגש תצהיר עדות ראשית של הגב' נואל ח'טיב (להלן: "ח'טיב")- מפקחת ראשית במשרד
23 מיסוי מקרקעין נצרת. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בעל פה.

דיון ומסקנות

24
25
26
27 37. האם דין החלטות המשיב בהשגות אשר הגישו העוררים להישאר על כנן, אם לאו. זו
28 המחלוקת בה דרושה הכרעת הוועדה במסגרת העררים שלפנינו.
29
30 38. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפני סבורני, וכך אמליץ לחברי, כי דין
31 העררים להתקבל מהנימוקים שיפורטו.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1
2 39. המחלוקת העיקרית שנתגלעה בין הצדדים, ובה דרושה הכרעתנו היא בשאלה, האם
3 העוררים מכרו זכות במקרקעין, כהגדרת המונח בחוק, אם לאו. מחלוקת נוספת היא בשאלה
4 מהו מועד תחילת השכירות והאם יש במועד שייקבע כדי להשליך על השאלה, האם מדובר
5 במכירת זכות במקרקעין.
6
7 40. בשנת 2013 נכרת בין העוררים וחברת מפעלי מתכת קדמני לחברת רקע הר הסכם שכירות.
8 בהמשך, רכשה מיידאס את זכויותיה והתחייבויותיה של רקע הר ונכנסה בנעליה. הצדדים
9 חלוקים ביניהם בשאלה, האם העסקה בין העוררים לבין רקע הר/מיידאס מהווה מכירת זכות
10 במקרקעין אם לאו.
11
12 41. בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") מוגדרת "זכות
13 במקרקעין" כ"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין
14 שבושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או
15 חכירה לתקופה כאמור".
16
17 42. בהסכם משנת 2013 נקבע בסעיף 1.2, כי תקופת השכירות תהיה 24 שנים ו- 11 חודשים
18 ממועד תחילת השכירות. עוד הובהר, כי בכל מקרה לא תעלה תקופת השכירות על התקופה
19 הפטורה מחובת דיווח ותשלום מס השבח בגין עסקה במקרקעין. הנה כי כן, אין מחלוקת, כי
20 התקופה האמורה שנקבעה בהסכם אינה עולה על 25 שנה, משך התקופה שנקבע בחוק
21 במסגרת הגדרת זכות במקרקעין, כמפורט לעיל.
22
23 43. מסעיף 5 להסכם עולה, כי מטרת השכירות היא הקמה והפעלה של מרכז מסחרי על המושכר
24 למשך תקופת השכירות. סעיף 13 להסכם כותרתו "סיום תקופת השכירות". במסגרת הסעיף
25 נקבע, כי בסיום תקופת השכירות (לאחר 24 שנה ו- 11 חודשים ממועד תחילת השכירות)
26 תעמודנה בפני המשכיר שתי חלופות: (1) לדרוש מהשוכר להחזיר את המושכר למשכיר
27 כמצבו באותו מועד כנגד תשלום מהמשכיר לשוכר של שווי המחוברים. (2) מתן זכות לשוכר
28 לשכור את המושכר לתקופת שכירות נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים שתחל בתום תקופת
29 השכירות ותהיה באותם תנאים למעט דמי השכירות שיעלו בתקופה זו ב- 15%. בסעיף 13.2
30 להסכם נקבע, כי על המשכיר להודיע על החלופה שבחר לפחות שנתיים לפני תום תקופת
31 השכירות וככל שלא יעשה כן ייחשב כמי שבחר בחלופה הנוכרת בסעיף 13.1.2, קרי המשך
32 השכירות לתקופה נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22 3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22 4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22 4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22 3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1
2 44. אציין, כי המשיב לא העלה טענה לפיה מדובר בחוזה למראית עין או, כי מדובר בעסקה
3 מלאכותית ולא טען כנגד האפשרות לעשות הסכם שכירות לתקופה האמורה. את קביעתו,
4 לפיה העוררים מכרו זכות במקרקעין, מבסס המשיב, בין היתר, על תקופת האופציה שנקבעה
5 בסעיף 13 להסכם, כמפורט לעיל. המשיב סבור, כי יש להתייחס לתקופה הכוללת, תקופת
6 הבסיס ותקופת האופציה, כאל תקופת השכירות. אין מחלוקת, כי אם תתקבל עמדה זו, הרי
7 שמדובר בשכירות לתקופה העולה על 25 שנים ולפיכך מהווה זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק
8 ועל כן חייבת במיסים הקבועים בחוק.
9
10 45. בסעיף 1 לחוק מוגדרת חכירה לתקופה כדלקמן: "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה
11 להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר
12 או לקרובו בהסכם". כאמור, במקרה בו עסקינן, נקבע בהסכם, כי ההחלטה האם להמשיך
13 את השכירות לתקופה נוספת של 24 שנים ו-11 חודשים מסורה לעוררים ולא לשוכרת.
14 משכך, על פניו אין לומר, כי מדובר בזכות או זכות ברירה הנתונה לחוכרת.
15
16 46. בפסק הדין בע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח
17 מקרקעין – רחובות קבע בית המשפט העליון, כי לצורך בחינת "פרק הזמן הקובע", יש להביא
18 בחשבון את תקופת החכירה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע, בין היתר, מכוח זכות
19 ברירה (אופציה) להארכת תקופת החכירה הנתונה לחוכר במסגרת ההסכם. נקבע, כי
20 ההגדרה אינה צופה פני עתיד ולא נדרש מימוש בפועל של האופציה ודי בכך שנתונה לחוכר
21 זכות להאריך את תקופת החכירה כדי שתקופה זו תובא בחשבון לצורך חישוב פרק הזמן
22 הקובע. בפסק הדין נדחתה טענה, לפיה יש לשוב ולבחון בדיעבד את "פרק הזמן הקובע"
23 לעניין החבות במס בצומת שבו אמור החוכר להפעיל את זכות האופציה. אלא, שכאמור,
24 בעניינינו אין מדובר באופציה העומדת לחוכרת אלא למשכירים ומדובר בהבדל משמעותי בין
25 המקרה שלפנינו והמקרה שנדון על ידי בית המשפט העליון.
26
27 47. בפסק הדין שניתן בו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה
28 צוין, כי תקופת החכירה שתובא בחשבון תכלול בחובה גם תקופות אופציונאליות שהוסכמו
29 בין הצדדים, בין אם תקופות אלו מומשו ובין אם לאו. בחינת טיבה של הזכות כזכות
30 במקרקעין נעשית במועד כריתת ההסכם על פי הזכויות המרביות המוענקות במסגרתו ולא
31 על פי ההתנהגות העתידית של הצדדים. עוד צוין, כי הכללת תקופות אופציה במסגרת
32 התקופה המרבית לצורך הגדרת זכות החכירה כזכות במקרקעין, התבררה בדרך כלל מקום





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 שזכות הברירה נותרה בידיו של החוכר. לא כך כאשר זכות הברירה נתונה בידי הממחיר,
2 דהיינו בידי הממחיר הזכות לקבוע את תקופת החכירה. נקבע, כי **הענקת זכות לתקופה**
3 **מוגבלת שניתנת להארכה על פי שיקול דעת הממחיר, אינה זהה במהותה לזכות חכירה**
4 **לתקופה ארוכה הניתנת לקיצור או לביטול.** נקבע, כי כאשר לחוכר נתונה זכות ברירה
5 להארכת תקופת החכירה, יכללו כל התקופות האופציונאליות בגדר התקופה המרבית. **מנגד,**
6 **כאשר לממחיר זכות ברירה להאריך את תקופת החכירה לא יכללו תקופות אופציונאליות**
7 **אלו בתקופת החכירה.** בית המשפט התייחס גם למקרה בו עומדת לממחיר זכות ברירה לקצר
8 את התקופה או להפסיק את החכירה ונקבע, כי במקרה כאמור יש לכלול בתקופה המרבית
9 את כל התקופות הקבועות בחוזה. צוין, כי עסקת חכירה שבה לממחיר זכות לביטול או
10 לקיצור תוגדר בדרך כלל כעסקה ובה "תנאי מסיים", שכן מימוש הברירה הנתונה לממחיר
11 לא נועד להפקיע את הזכויות שנרכשו עד אותו מועד, אלא הוא צופה פני עתיד ומפסיק את
12 הסכם החכירה.
13
14 48. הנה כי כן, בהתאם לפסק הדין האמור יש להבחין בין שלושה מקרים- מקרה שבו האופציה
15 להאריך מסורה לחוכר, מקרה שבו יש לממחיר אופציה לקצר את תקופת החכירה ומקרה
16 שבו האופציה להאריך מסורה לממחיר. בשני המקרים הראשונים תילקח בחשבון כל
17 התקופה כתקופת החכירה ובמקרה השלישי, שהוא הרלוונטי לענייננו, לא תילקח תקופת
18 האופציה בחשבון. קביעה זו עולה בקנה אחד עם לשון החוק בהגדרת חכירה לתקופה,
19 כמפורט לעיל. חוזה חכירה יבחן על פי **התקופה המרבית הנתונה לחוכר** על פיו כפי שהיא
20 מוגדרת במועד הכריתה. **כאשר האופציה להארכת ההסכם נמצאת בידי הממחיר, הרי**
21 **שהתקופה האמורה אינה נתונה לחוכר.**
22
23 49. במקרה שנדון לפני וועדת ערר במסגרת ו"ע (מינהליים נצ') 16-10-13776 **קיבוץ מעלה גלבוע**
24 **, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין -**
25 **טבריה העלה מנהל מס שבח מקרקעין טענה לפיה העסקה כוללת אופציה להארכה וכי יש**
26 **להביא תקופה זו בחשבון. ציינתי, כי במניין תקופת החכירה יש להביא בחשבון גם תקופות**
27 **חכירה אופציונאליות וכי הדבר עולה בקנה אחד עם מדיניות המיסוי לפיה יסוד המימוש של**
28 **הזכות במקרקעין אינו מהווה מרכיב בהתרחשותו של אירוע המס או תנאי לקיומה של חובת**
29 **תשלום מס. בעניין קיבוץ מעלה גלבוע מצאתי, כי אין מדובר בתקופת אופציה אשר יש להביא**
30 **בחשבון לצורך בחינת הזכות אשר עמדה לנישום במועד כריתת ההסכם זאת, בהתחשב**
31 **בקביעתו של בית המשפט העליון בע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שלום שרבט, פ"ד**
32 **לז(4), 443, לפיה זכות במקרקעין חייבת להיות בעלת תוקף משפטי. נקבע, כי לא די בכוננת**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 המנהל להאריך את תקופת החכירה. שכן, מדובר בתחזית בלבד לעתיד לבוא ואין בה כדי
2 ליצור כבר עתה זכות חכירה לתקופה שמעבר לחוזה. זאת, אף אם יש יסוד לסברה, כי
3 התחזית האמורה תתגשם. לא די בקיומה של אפשרות לפיה ייתכן ותקופת החכירה תוארך.
4 רק מקום בו עומדת לחובך זכות כאמור יש להתחשב בתקופת האופציה בעת בחינת משך
5 תקופת הזכות אף אם ייתכן שהאופציה לא תמומש.
6
7 50. המשיב סבור, כי אף שזכות הברירה בהסכמים מנוסחת בלשון חלופה למחכיר, הרי
8 שמבחינה מהותית-כלכלית היא אינה כזו ויש לקחת אותה בחשבון במניין תקופת השכירות
9 לצורך סיווג הזכויות במיסוי מקרקעין. לטענתו, מקום שבו המוכר אינו אדיש בין החלופות
10 באופן שבו הלכה למעשה במועד חתימת ההסכם עומדת לו רק חלופה אחת שהיא אפשרית,
11 סבירה ו/או כדאית כלכלית, הרי שמהותית אין מקום לראות בכך אופציה של המחכיר
12 להאריך את תקופת השכירות. שכן, הלכה למעשה התגבשה דעתו להתקשר בחלופה היחידה
13 האפשרית. אינני מקבלת את עמדת המשיב לפיה אלו נסיבות המקרה שלפנינו.
14
15 51. בע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח
16 מקרקעין, נתניה, פד"י מז(5) 689 צוין, כי בבסיס חוזה האופציה מונחת יכולת בחירה שהיא
17 דו-כיוונית - הבחירה בין התקשרות לבין אי התקשרות בעסקה העיקרית נושא האופציה.
18 נקבע, כי חוזה האופציה, או סעיף האופציה שבחוזה, הוא מעין חוזה משני הנספח לחוזה
19 נוסף ועיקרי, אשר משתכלל אם, ורק אם, האופציה ממומשת. לבעל האופציה יש זכות לבחור
20 האם לממש אותה או לא וככל שהוא בוחר שלא לממש את האופציה, הרי שלא נכרתת עסקה.
21 בית המשפט ציין, כי במקרה שלפניו האופציה שהוענקה למערערת אינה בין קיום חיוביה
22 לבין אי קיומם, אלא הבחירה בין שתי דרכי קיום אלטרנטיביות. נקבע, כי כאשר נופלת אחת
23 מחלופות הקיום שבחוזה, שעה שחלופה מוסמכת אחרת בעינה עומדת, חייב בעל האופציה
24 לקיים את חיוביו בדרך שנותרה פתוחה לפניו. נקבע, כי במקרה כאמור החוזה חדל מלהיות
25 חוזה חילופין והופך לחוזה רגיל הנעדר אפשרות בחירה. במקרה האמור נקבע, כי דרישת
26 ההודעה שנקבעה בהסכם נועדה להסדיר את הפעלת זכות הברירה אולם מאחר וחלופה אחת
27 נפלה מעצמה, הרי שלא נותרה למערערת כל ברירה ומשנבחרת אחת מהחלופות, גם בלי
28 ברירה, הופך חוזה החילופין לחוזה רגיל ותחולתה של הבחירה משתרעת למפרע למועד כריתת
29 החוזה ורואים את הזכויות והחיובים שעל-פי החלופה שנבחרה כאילו עמדו מלכתחילה.
30
31 52. המשיב סבור, כי זהו המצב במקרה שלפנינו. קרי, שהלכה למעשה לא עומדת בפני העוררים
32 בחירה בין שתי אפשרויות ותחת זאת האפשרות הרלוונטית היחידה היא הארכת ההסכם



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22 3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22 4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22 4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22 3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 לתקופת האופציה. משכך הוא סבור, כי יש לראות את הזכויות והחייבים לפי החלופה
2 האמורה כאילו עמדו מלכתחילה כבר במועד כריתת ההסכם, כך שההסכם הוא לתקופה של
3 49 שנים ו- 10 חודשים ומשכך, הרי שמדובר בזכות במקרקעין כהגדת המונח בחוק. כפי
4 שאפרט מיד, לא שוכנעתי, כי זה המצב במקרה שלפנינו. לא שוכנעתי, כי הלכה למעשה עומדת
5 בפני העוררים רק אפשרות אחת- הארכת ההסכם לתקופת האופציה.
6
7 53. המשיב קבע בסעיף 4.6 להחלטתו, כי ככל שיבחרו שלא להאריך את ההסכם לתקופת
8 האופציה, הרי שהעוררים ידרשו לשלם לשוכרת סכום גבוה מאוד בגין שווי המחבורים
9 ומשכך, אין זה סביר וכדאי כלכלית עבורם לבחור בחלופה זו. משכך קבע המשיב, כי ברור
10 שברירת המחדל תהיה להאריך את תקופת השכירות והעובדה שלפי נוסח ההסכם יש לבעלי
11 הקרקע אפשרות להביא לקיצור או ביטול תקופת השכירות בתום התקופה הבסיסית, לא
12 הופכת את הבחירה לאופציה put אלא דומה יותר לתנאי מפסיק בהסכם. אינני מקבלת עמדה
13 זו.
14
15 54. נסר העיד, כי הוחלט שהבנייה תהיה בניה קלה משום שכך עלות הבניה בסוף התקופה תהיה
16 זולה יותר כדי שלא לממש את האופציה כך שהעוררים ייקחו את העסק וינהלו אותו (עמ' 5
17 ש' 32-36). בסעיף 50 לתצהירו טען סלמאן, כי שווי המבנה בתום 25 שנים צפוי להיות נמוך
18 מכיוון שהמבנה נבנה מברזל שבמועד האמור יהיה בן 25 שנים. בעדותו נשאל כיצד הוא יודע
19 שהבנייה נעשתה מברזל והשיב, כי זה ליד הבית שלו והוא היה שם כל יום. הוא נשאל, האם
20 יש לו מסמכים והשיב, כי בנו עבד שם וליווה את הפרויקט מההתחלה (עמ' 21 ש' 29-34).
21 אציין, כי בחוות הדעת של טרייסטמן מיום 2.2.16, שצורפה לתצהיר המשיב, צוין בסעיף 14 י
22 מפרט הגמר המתוכנן לפרויקט ויש בכך כדי לתמוך בעמדת העוררים לעניין אופי הבנייה.
23
24 55. נסר נשאל מדוע לדעתו יהיה כדאי למשכירים שלא לממש את האופציה והשיב, כי אפשר
25 לעשות מעבר לשכירות במקום ולקבל הרבה כסף. לטענתו, ניתן להתקין עמדות לטעינה
26 חשמלית וניתן לקבל את מלוא דמי השכירות מהדיירים. הוא העיד, כי דמי השכירות
27 שמקבלת מידאס עומדים על בין 8 ל- 10 מיליון שקל (עמ' 6 ש' 13-23). נסר הוסיף, כי הותקנו
28 פנלים סולאריים ומידאס מוכרת חשמל ישירות לדיירים וגם מזה מרוויחה כסף (עמ' 6 ש'
29 39, עמ' 7 ש' 1-4). נסר אישר, כי בהסכם השכירות צוין, כי ניתן לאפשר בניית בניין משרדים
30 (עמ' 7 ש' 8-11). בתצהירו טען נסר, כי לעוררת אין אינטרס להמשיך ולקבל רק דמי שכירות
31 בגין הקרקע כאשר השוכרת מפיקה את עיקר הרווח מההקמה וההפעלה של המרכז המסחרי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2010-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2010-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2010-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2010-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 (מע/1 סעיף 9). בעדותו טען, כי אם היה מפעיל את המתחם היה מקבל יותר כסף ושהוא
2 מפסיד לעומת הרווח של מידאס (עמ' 10 ש' 25-27).
- 3
- 4 56. סלמאן טען בתצהירו, כי לפי הנתונים שנאספו למשכירים יהיה כדאי שלא להפעיל את
5 האופציה (מע/2 סעיף 51). הוא נשאל, האם בידו להציג מסמכים בנדון והשיב, כי זו מסקנה
6 שהגיעו אליה וכי היה להם שמאי כלכלן שבדק את זה, מר זייד. סלמאן התייחס לחוות דעתה
7 של טרייסטמן וטען, כי לא דיברה איתם ואינה מכירה אותם (עמ' 21 ש' 36-38, עמ' 22 ש' 20-
8 24). בתצהירו טען, כי על פי הערכות שנעשו על ידי המשכירים גובה התקבולים שמקבלת
9 השוכרת בגין שכירויות הוא 8,800,000 ₪ לשנה (מע/2 סעיף 55). כאשר נשאל כיצד הוא יודע
10 השיב, כי הם מקבלים דיווח על שכירויות. כשנשאל האם בידו להציג את זה השיב, כי בנו
11 טיפל בזה (עמ' 22 ש' 25-34). מסמך כאמור לא הוצג.
- 12
- 13 57. ח'טיב העידה, כי אינה יודעת מה ההכנסות שמידאס מקבלת מדמי שכירות (עמ' 27 ש' 25-
14 26) ולמיטב זיכרונה כל החנויות במתחם מאוכלסות (עמ' 28 ש' 32-33). נטען בפניה, כי היא
15 אינה יודעת כמה שוכרים יש בנכס, מה היקף ההכנסות וכדומה והיא נשאלה על סמך מה
16 היא מבססת את קביעתה לעניין הכדאיות הכלכלית והשיבה, כי השומה שלה מתבססת על
17 קביעה של 18 מיליון ₪ שזו הצהרה של אחד הצדדים לעסקה (עמ' 29 ש' 9-13). מצאתי, כי
18 אין בתשובה של ח'טיב כדי להסביר על מה מתבססת קביעתה לעניין הכדאיות הכלכלית
19 בשים לב לכך שאין בידה נתונים לגבי רווחים של השוכרת מהפעלת המקום. לא יכולה להיות
20 מחלוקת, כי מדובר בנתון רלוונטי לשם בחינת סוגיית הכדאיות.
- 21
- 22 58. ח'טיב נשאלה, האם בדקו את הדוחות של מידאס במס הכנסה לראות כמה היא מזדכה על
23 פחת והשיבה, כי זה לא מעניין (עמ' 42 ש' 12-15). נטען בפני ח'טיב, כי במגרש החנייה יש
24 עמדות טעינה לרכבים חשמליים וזה עוד מקור הכנסה של מידאס בתור שוכרת והיא נשאלה,
25 האם המשיב בדק את הנושא הזה והאפשרות לקבל הכנסות נוספות מהקניון הזה והשיבה,
26 כי לא בדקו (עמ' 39 ש' 36-39, עמ' 40 ש' 1-6). נטען בפני ח'טיב, כי חלק מעניין הכדאיות של
27 העוררים להוציא את מידאס בסוף התקופה זה דברים נוספים שניתן להניב מהנכס וצוין, כי
28 מידאס התקינה מתקן חשמל והיא נשאלה האם התייחסו לזה (עמ' 38 ש' 25-30). ח'טיב
29 אישרה, כי הגגות של המבנה עם פנלים סולריים (עמ' 39 ש' 14-15). היא טענה, כי הייתה
30 בודקת את תעריף חברת חשמל אם היו רוצים לקבוע שווי עסקה (עמ' 39 ש' 19-22). כאמור,
31 סוגיה זו רלוונטית אף לשאלת הכדאיות ויש בה כדי ללמד על השימושים האפשריים בנכס
32 והרווח שניתן להפיק ממנו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2010-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2010-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2010-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2010-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1
- 2 59. נטען בפני ח'טיב, כי בנוסף לדמי שכירות, מידאס גובה דמי ניהול והיא נשאלה האם בדקה
- 3 את היכולת של העוררים כמשכיר להרוויח גם מהרכיב הזה והשיבה בשלילה (עמ' 41 ש' 34-
- 4 39). ח'טיב אישרה, כי אם העוררים יקבלו חזרה את הקניון הם יכניסו לכיס 15% מדמי
- 5 הניהול שמשולמים להם (עמ' 42 ש' 1-4). היא אישרה, כי יש פה מקור רווח נוסף שמופיע
- 6 בשמאות של טרייסטמן והם לא התייחסו אליו משום שידעו אותו רק בעוד 25 שנים ברגע
- 7 שיחליטו אם להאריך או לא (עמ' 42 ש' 5-8). סבורני, כי זו בדיוק הבעיה עם כך שהמשיב
- 8 מבקש לקבוע כבר כעת מה תהיה עמדת העוררים בתום תקופת השכירות הראשונה. **מדובר**
- 9 **בספקולציה כאשר בפועל, החלטת העוררים תתקבל לקראת תום התקופה כאשר יהיה**
- 10 **עליהם להודיע לשוכרת את עמדתם וכאשר יהיה בידם להביא בחשבון את מלוא השיקולים**
- 11 **הרלוונטיים ולהחליט את ההחלטה שתהיה כדאית ביותר עבורם.**
- 12
- 13 60. ח'טיב נשאלה, האם מישהו אצל המשיב בדק לצורך הכנת השומה כמה כדאי להפעיל את
- 14 הקניון וכמה מדמי השכירות נשארים אצל מידאס לעומת מה שהיא משלמת והשיבה, כי
- 15 נראה לה שמחלקת שומה במקרקעין בדקו. היא אישרה, כי היא זו שכתבה את ההחלטה (עמ' 36
- 16 ש' 24-32). ח'טיב טענה שיש מחלקות מקצועיות שנותנות שירות למשרדים ומתייעצים
- 17 איתן ואז מקבלים החלטה. ברי, כי הבדיקה לא חייבת להיעשות על ידי ח'טיב עצמה וכי בידה
- 18 להיעזר במחלקות המקצועיות בעניין זה. לטענתה, עניין הכדאיות נבדק (עמ' 36 ש' 34-37).
- 19 כאשר נשאלה כיצד בדקה השיבה, כי שמאית ממשרד המשיב עשתה את השיקולים כמה
- 20 שווים המחוברים בעוד 25 שנה לעומת ההכנסות שהולכים להפיק. ח'טיב נשאלה האם יש
- 21 למשיב חוות דעת שמאית והשיבה, כי החליטו לא להסתמך על החלטתה מאחר וקבעו, כי
- 22 מדובר בתנאי מפסיק ולא באופציה (עמ' 37 ש' 1-11).
- 23
- 24 61. כאשר נבחנת שאלת הכדאיות, לא יכולה להיות מחלוקת באשר לרלוונטיות של חוות דעת
- 25 שמאית במסגרתה נבחנים שווי המחוברים בחלוף 25 שנה וגובה ההכנסות שניתן להפיק
- 26 מהמושכר. אף שח'טיב העידה, כי יש למשיב חוות דעת כאמור מטעמו, הרי שהיא לא הוצגה.
- 27 אף אם המשיב סבור, כי ישנם דברים נוספים אשר תומכים בעמדתו, הרי שהוא הסתמך
- 28 בקביעתו על שאלת הכדאיות שעה שקבע, כי למעשה כבר במועד כריתת ההסכם עמדה בפני
- 29 העוררים חלופה סבירה אחת בלבד. **לשם קביעה כזו, היה על המשיב לבחון שלל נתונים**
- 30 **אשר לא ברור האם נבדקו על ידו ומעדות ח'טיב עולה, כי לפחות חלקם לא נבדקו.** העובדה
- 31 שהייתה חוות דעת שמאית מטעם המשיב במסגרתה נבדקו שווי המחוברים בעוד 25 שנה
- 32 וההכנסה שניתן יהיה להפיק אולם הוא לא הציג אותה מעוררת חשד, כי חוות דעת כזו אינה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 תומכת בעמדת המשיב לעניין הכדאיות. תמוה בעיניי שבמקום להציג חוות דעת מטעמו אשר
2 תומכת בטענת הכדאיות בחר המשיב להסתמך על חוות דעת שניתנה לבקשת השוכרת, אשר
3 לה אינטרסים משלה כפי שיפורט בהמשך.
4
5 62. ברי, כי לא די בטענה לפיה יהיה על העוררים לשלם את שווי המחברים כדי לקבוע, כי אי
6 מימוש תקופת האופציה אינו סביר ואינו כדאי כלכלית. כדי להכריע כבר בשלב זה, כי
7 האפשרות של אי מימוש תקופת האופציה אינה סבירה ואינה כדאית כלכלית כך שלמעשה
8 עומדת בפני העוררים רק אפשרות אחת- מימוש האופציה, כך שיש להחשיב את התקופה
9 הכוללת כולל תקופת האופציה כאילו היא תקופת השכירות שנקבעה מראש, יש לבחון מה
10 המשמעות הכלכלית של אי מימוש תקופת האופציה אל מול המשמעות הכלכלית של מימוש
11 תקופת האופציה. ככל שהעוררים יבחרו שלא לממש את האופציה, יהיה עליהם לשלם
12 לשוכרת את שווי המחברים ומאידיך הם יוכלו לנהל את המושכר ולקבל את מלוא דמי
13 השכירות ולהפיק רווחים נוספים מהקרקע, כמפורט לעיל. לפיכך, לצורך בחינת הכדאיות,
14 ובוודאי שלשם קביעה, כי הלכה למעשה עומדת בפני העוררים אפשרות סבירה אחת, יש
15 שורה של נתונים רלוונטיים שיש להביא בחשבון וביניהם שווי המחברים בתום התקופה
16 הבסיסית, גובה דמי השכירות שמקבלת מפעילת הפרויקט ואפשרויות כלכליות נוספות שניתן
17 להפיק מהמקום כגון פאנלים סולאריים, עמדות טעינה לרכבים חשמליים, בניית קומת
18 משרדים וכדומה.
19
20 63. בעניין זה יש להביא בחשבון גם את העובדה שאם יבחרו העוררים שלא להאריך את ההסכם
21 לתקופת האופציה, הרי שהם יקבלו לידיהם מרכז קניות פעיל ומוכר שעובד במשך שנים
22 ומוכר, על כל המשתמע מכך. הם לא ידרשו לחפש שוכרים והם יקבלו דמי שכירות כבר מהיום
23 הראשון, כפי שציין העורר בסיכומיו. נסר התייחס לכך בתצהירו כאשר ציין, כי היום
24 כשהמרכז כבר קיים ופועל ויש בו עסקים והנכסים מושכרים, הרי שלהמשיך ולהפעיל אותו
25 כיום זו מלאכה קלה בהרבה.
26
27 64. זאת ועוד, אף המס שיוטל על העוררים ככל שיאריכו את תקופת השכירות והשכירות תחשב
28 כזכות במקרקעין הוא שיקול רלוונטי אשר סביר, כי העוררים יביאו בחשבון שעה שיבחנו את
29 שאלת הכדאיות והאם להאריך את ההסכם לתקופת האופציה אם לאו.
30
31 65. מעדות ח'טיב עולה, כי נתונים אלו לא עמדו לפנייה ולא נלקחו בחשבון בעת קבלת ההחלטה.
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

66. בסעיף 7 לתצהירו טען נסר, כי כיום כשהמרכז המסחרי כבר קיים ופועל, האינטרס של העוררת הוא להחזיר לעצמה את השליטה המלאה בקרקע מהר ככל האפשר וכי מבחינתה אם ניתן היה, היא הייתה רוצה להוציא כבר עכשיו את השוכרת מהקרקע. הוא נשאל מדוע הם לא מוציאים כבר עכשיו והשיב, כי אין לו אינטרס כזה (עמ' 9 ש' 24-21). אציין, כי בשלב זה קיים הסכם אשר העוררים מחויבים לו. כמו כן, **ברי, כי לא מוטל עליהם להחליט ולהודיע כבר כעת, כי אין בכוונתם להמשיך את השכרת הקרקע בתקופת האופציה.** העוררים זכאים לקבל החלטה בעניין זה במועד הרלוונטי בהתאם להסכם מושא העררים. השאלה הרלוונטית בשלב זה היא, האם הלכה למעשה עומדות בפני העוררים שתי אופציות ריאליות וסבירות לעניין תקופת האופציה. אין לקבל כל דרישה, כי כבר בשלב זה יתחייבו העוררים לאחת מהאפשרויות העומדת להם בהתאם להסכם.

67. במהלך עדותה נטען בפני ח'טיב, כי במתווה חדרה הגיעו למסקנה שזו לא עסקה במקרקעין והיא השיבה, כי זה בדיוק ההסכם כמו במידאס ירכא אולם שם הוצג מסמך בין מידאס לבעלים שאין את האופציה ופה לא הוצג מסמך כזה. היא נשאלה, האם שם המסמך היה חתום על ידי שני הצדדים והשיבה, כי לא ראתה (עמ' 40 ש' 39-33, עמ' 41 ש' 6-1). כאמור, **לא מוטל על העוררים לגבש כבר כעת את עמדתם לעניין תקופת האופציה** ואין בעובדה זו כדי לתמוך בעמדת המשיב וללמד, כי יש להתייחס לעסקה כאילו היא לתקופה הכוללת.

68. בסעיף 4.7 להחלטת המשיב צוין, כי ראיה לכך שבפועל לא באמת קיימת לבעלי הקרקע זכות ברירה במקרה הנדון ניתן לראות גם בחוות הדעת השמאיות שצורפו לדוחות הכספיים ותשקיפים לציבור בהם נקבע מפורשות, כי לאור חוסר הכדאיות הכלכלית לבעלי המקרקעין הערכות השווי של הפרויקט חושבו על בסיס הנחה שהעוררים יפעלו בסבירות ויאריכו את הסכם השכירות לתקופת השכירות הנוספת.

69. סלמאן העיד שהיזמים אמרו לו שחוות הדעת שהוצגה בפני המשיב נכתבה לצורך מימון בנקאי (עמ' 11 ש' 13-1). עוד העיד, כי היזמים לא זומנו לעדות (עמ' 11 ש' 15-14). אציין, כי העובדה שהיזמים לא זומנו לעדות איננה פועלת לרעת העוררים ולמעשה **אין מחלוקת, כי חוות הדעת של טרייסטמן הוכנה לבקשת השוכרת ולצרכיה.**

70. נטען בפני ח'טיב, כי חוות הדעת הוכנה לצורך קבלת הלוואה מהבנק והיא השיבה, כי הוכנה לצורך הגשת דוחות כספיים מאחר ומדובר בחברה מדווחת (עמ' 27 ש' 33-31). ח'טיב הופנתה לנספח 14 לתצהירה, חוות דעת שמאית של טרייסטמן מ-2016, והיא העידה, כי זה לצורך



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22 3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22 4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22 4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22 3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 קבלת מימון (עמ' 31 ש' 15-18). היא אישרה, כי דו"ח אפס הוא דו"ח להבאת מימון לבניית
2 המרכז המסחרי (עמ' 31 ש' 27-28). נטען בפני ח'טיב, כי מדובר בחוות דעת חד צדדית שבאה
3 למנף את הפרויקט לשוכר והיא השיבה, כי היא לשוכר (עמ' 28 ש' 15-16). ח'טיב נשאלה,
4 האם לאור זה שמטרת השמאות היא להשיג מימון בנקאי עבור מידאס כאשר יש לשוכרת
5 שיקולים משלה לעריכת הדו"ח האמור לא חשב המשיב שצריך לבדוק את זה והשיבה, כי לא
6 בדקו משום שהשווי המוצהר על ידי העוררים עצמם היה 18 מיליון ₪. נטען בפניה, כי לא
7 מתייחסים לשמאות רק לעניין השווי אלא גם לגבי משך תקופת השכירות והיא השיבה, כי
8 הם מסתכלים על זה שטריסטמן הציגה את הנכס לתקופה הארוכה שכוללת את שתי
9 התקופות לאור ניסוח ההסכם והפנתה לניסוח של סעיף 13 להסכם השכירות וטענה, כי
10 מבינים ממנו שמדובר על תקופה של 50 שנה ובתום התקופה אף אחד לא צריך להחזיר שום
11 דבר ולמעשה האופציה היא תנאי מפסיק שעומד לבעלים להפסקת ההסכם באמצע (עמ' 32
12 ש' 23-39, עמ' 33 ש' 1-21). מצאתי, כי ח'טיב לא השיבה לשאלה שנשאלה.
13
14 71. נטען בפני ח'טיב, כי בהחלטה במסגרתה נדחתה ההשגה היא הפנתה לאמור בחוות דעתה
15 של טרייסטמן לגבי תקופת השכירות וחוסר הכדאיות הכלכלית לבעלי הקרקע. נטען בפניה,
16 כי היא לא הסתמכה על חוות הדעת רק לעניין השווי אלא גם לצורך גיבוש עמדה בנוגע למשך
17 תקופת השכירות. ח'טיב השיבה, "אוקיי" והוסיפה, כי בהמשך ההחלטה התייחסו לדוחות
18 הכספיים של העוררת (עמ' 33 ש' 28-39, עמ' 34 ש' 1-5). בהמשך עדותה נטען בפניה, כי למעשה
19 הם מקבלים את מה שאמרה טרייסטמן שלעוררים כדאי להשאיר את מידאס בקרקע. ח'טיב
20 השיבה, כי כתבה את זה כדי לחזק את טענת המשיב לפיה מלכתחילה ההסכם מדבר על שתי
21 התקופות יחד והוסיפה, כי נתנה את זה כדוגמא (עמ' 34 ש' 8-16). ח'טיב טענה, כי לקחו את
22 השמאות בשביל לראות איך מידאס מסתכלת על תקופת השכירות- האם לתקופה הקצרה
23 או לשתי התקופות ביחד (עמ' 31 ש' 5-8). בעניין זה אציין, כי העובדה שהשוכרת רואה את
24 תקופת השכירות ככוללת את שתי התקופות יחד או מציגה זאת באופן האמור מאחר והדבר
25 משרת אינטרסים שלה, לא די בה כדי לתמוך בקביעת המשיב לעניין הכדאיות מבחינת
26 העוררים. כאמור, ההחלטה האם להאריך את תקופת השכירות אם לאו מסורה במקרה
27 שלפנינו לעוררים ולא לשוכרת.
28
29 72. אכן, בחוות דעתה של טרייסטמן חושב השווי לתקופת השכירות הראשונה + תקופת
30 האופציה תוך שצוין, כי בתום תקופת השכירות עומדת לבעלי הקרקע הזכות לא לחדש את
31 ההסכם ובתמורה לשלם לשוכרת את שווי המחוברים. צוין, כי לאור חוסר הכדאיות
32 הכלכלית לבעלי הקרקע, ההנחה היא שהם יפעלו בסבירות ויאריכו את הסכם השכירות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 לתקופת שכירות נוספת (ראה סעיף 12.2.3 בחוות הדעת מיום 21.6.16 וסעיף 11.7 בחוות
2 הדעת מיום 11.3.20).
- 3
- 4 73. המשיב הסתמך על חוות דעתה של טרייסטמן לשם תמיכה בקביעתו, לפיה יש להתייחס
5 לתקופה הכוללת גם את תקופת האופציה מאחר ומבחינת כדאיות כלכלית האפשרות השנייה
6 אינה כדאית ו/או סבירה. סבורני, כי לא די באמור בחוות הדעת כדי ללמד, כי אכן האפשרות
7 שלא להאריך את הסכם השכירות לתקופת האופציה אינה כדאית כלכלית כך שיש לראות
8 באפשרות של הארכת השכירות לתקופת האופציה כאפשרות היחידה. בעניין זה לא ניתן
9 להתעלם מהנסיבות בגינן ניתנה חוות הדעת ומהאינטרס של השוכרת להציג את תקופת
10 השכירות העומדת לה ככוללת את תקופת האופציה. **לא עלה בידי המשיב להראות, כי הביא**
11 **עניינים רלוונטיים אלו בחשבון שעה שהסתמך על חוות הדעת לגיבוש עמדתו לעניין תקופת**
12 **האופציה.** אציין, כי טרייסטמן אף לא העידה על כל המשתמע מכך ולא ברור אילו נתונים
13 ושיקולים נלקחו על ידה בחשבון בקביעתה האמורה ואילו לא. בסיכומי טען המשיב, כי לא
14 תצמח לעוררים הנאה כלכלית מאי חידוש ההסכם. לא ברור על מה מבוססת טענה זו.
15
- 16 74. לתצהיר מטעמה צירפה העוררת חוות דעת של השמאי מר מוטי זייד לשם תמיכה בטענתה
17 לפיה אין כדאיות כלכלית להארכת האופציה. המשיב מצדו העלה טענות כנגד חוות הדעת
18 וטען, כי יש להוציאה מהתיק מאחר והיא לא ערוכה בהתאם לפקודת הראיות ולא רלוונטית
19 לשאלה שבמחלוקת וכן, כי הוגשה בצירוף לתצהיר מטעם העוררת. אכן, חוות הדעת לא
20 ערוכה בהתאם לפקודת הראיות (נוסח חדש), תשל"א-1971 בהתייחס לחוות דעת המוגשת
21 לתיק בית המשפט. חוות הדעת לא הוגשה בהתאם לטופס המופיע בתוספת הראשונה לפקודה
22 כאמור בסעיף 24 לפקודה. עולה ממנה, כי היא מתייחסת לממצאי המשיב בהשגה אולם לא
23 צוין, כי ניתנה במסגרת העררים וכן, היא לא כוללת הצהרה כאמור בסעיף 25(ג) לפקודה,
24 לפיה ידוע לו, כי דין התעודה כדין עדות בשבועה. אציין, כי השמאי מטעם העוררים לא העיד
25 ולא נחקר על חוות דעתו.
- 26
- 27 75. אלא, שאין בכך כדי לסייע למשיב. שכן, **לא מוטל על העוררים להוכיח, כי האופציה של**
28 **הארכת הסכם השכירות תהיה לא כדאית כדי ללמד, כי אין מדובר בזכות במקרקעין.** לעניין
29 זה די בקבלת טענתם לגבי משך תקופת השכירות שהוסכמה בהסכם והעובדה שהאופציה
30 מסורה להם יחד עם דחיית טענת המשיב לפיה הלכה למעשה עומדת בפניהם רק אופציה
31 סבירה אחת. ככל ששתי האופציות אפשריות וסבירות, ומשלא הוכח אחרת, הרי שאין לקבוע,
32 כי העוררים יבחרו דווקא באופציה של הארכת ההסכם ואין מקום לחייבם כבר כעת כאילו



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 ההסכם הוארך. העוררים לא נדרשים להוכיח, כי האופציה של אי הארכת ההסכם היא
2 האופציה העדיפה ודי בכך שהיא אופציה אפשרית וסבירה.
3
4 76. תמיכה נוספת לעמדתו מצא המשיב בנוסח של סעיף 13 להסכם השכירות. הסעיף עוסק
5 בסיום תקופת השכירות וצוין בו, כי בסיום תקופת השכירות (לאחר 24 שנה ו- 11 חודשים
6 ממועד תחילת השכירות) יעמדו בפני המשכיר שתי חלופות- לדרוש מהשוכר להחזיר את
7 המושכר ולשלם לו סכום השווה לשווי המחוברים או לתת לו זכות לשכור את המושכר
8 לתקופת שכירות נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים כאשר בתום תקופה זו השוכר יחזיר לו
9 את המושכר מבלי שהמשכיר יחויב בתשלום שווי המחוברים. בסעיף 13.2 נקבע, כי על
10 המשכיר להודיע על החלופה שנבחרה על ידו מבין שתי החלופות האמורות לפחות שנתיים
11 לפני תום תקופת השכירות בהודעה בכתב וככל שלא עשה כן ייחשב כמי שבחר בחלופה
12 הנזכרת בסעיף 13.1.2. קרי, הארכת תקופת השכירות לתקופה הנוספת.
13
14 77. חיטיב טענה, כי תקופת השכירות נקבעה ל- 24 שנים אך מצד שני בניסוח ההסכם לגבי סיום
15 תקופת השכירות התקופה המרבית היא שתי התקופות יחד וניתנה לבעלים אופציה להפסיק
16 את ההסכם באמצע (עמ' 35 ש' 29-27). לטענתה, האופציה היא להפסיק באמצע וזה ביטול
17 חלקי לעסקה (עמ' 35 ש' 32). היא טענה, כי הצדדים להסכם קראו לזה אופציה אך למעשה
18 זה יותר תנאי מפסיק. חיטיב שאלה מדוע צריך לבקש מהשוכרת להשיב את הנכס בעוד
19 שנתיים אם לגישת העוררים בתום 24 שנים ו- 11 חודשים הנכס חוזר לבעלים ומשכך אין
20 צורך לפנות לשוכרת שתחזיר (עמ' 37 ש' 15-11).
21
22 78. סלמאן נשאל מה קובע ההסכם במקרה שהוא לא מודיע למידאס שנתיים לפני תום התקופה
23 שהוא לא ממשיך לתקופת האופציה והשיב, כי אם הוא לא מודיע אז כאילו הוא המשיך.
24 סלמאן הוסיף, כי האופציה היא שלו ושהוא צריך להודיע אם הוא מאריך או לא. הוא שב
25 והעיד, כי אם הוא לא מודיע ההסכם ממשיך לתקופה נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים (עמ'
26 21 ש' 1-26).
27
28 79. סבורני, כי העובדה שנקבע בהסכם, כי בהעדר הודעה יחשב הדבר כאילו החליטו המשכירים
29 להאריך את תקופת השכירות אין די בה כדי ללמד, כי הלכה למעשה אין מדובר באופציה
30 אשר עומדת למשכירים להחליט האם להאריך את תקופת השכירות לתקופת האופציה אם
31 לאו וכי תחת זאת יש לראות בזה מעין תנאי מפסיק בהסכם. קביעה באשר לחלופה המהווה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 ברירת המחדל לא מלמדת, כי אין מדובר באופציה שעומדת לעוררים וכי למעשה מדובר
2 בתנאי מפסיק.
3
4 80. בנוסף, הדרישה, כי העוררים יודיעו שנתיים מראש באיזו מהחלופות בחרו היא דרישה
5 סבירה במסגרת מערכת היחסית העסקית שבין הצדדים להסכם. סביר בעיניי, כי השוכרת
6 מבקשת לדעת תקופה מסוימת מראש, האם היא ממשיכה בהפעלת המתחם אם לאו כך
7 שיהיה בידה לכלכל צעדיה בהתאם.
8
9 81. לשון ההסכם וכוונת הצדדים במקרה שלפנינו ברורה. מדובר בתקופה אחת של שכירות,
10 תקופת הבסיס, עם אופציה להארכה לתקופה נוספת, ולא בתקופה אשר כוללת את שתי
11 התקופות. אין להתעלם מהזכות המסורה לעוררים להחליט האם ברצונם להאריך את תקופת
12 השכירות אם לאו.
13
14 82. ח'טיב טענה, כי אם יחליטו להפסיק את ההסכם באמצע זה רלוונטי יותר לשוכרת ואז יפעלו
15 כפסק דין בזק להחזיר את מס הרכישה ששולם (עמ' 39 ש' 29-27). אינני מקבלת טענה זו
16 אשר מתעלמת מהעובדה, כי בין הצדדים נקבעה תקופת שכירות ואופציה אשר עומדת
17 למשכיר להחליט האם להאריך את ההסכם לתקופת שכירות נוספת. ככל שהעוררים יחליטו
18 שלא להאריך את ההסכם לתקופת האופציה לא יהיה מדובר בהפסקת הסכם באמצע, כטענת
19 המשיב, אלא באי מימוש האופציה.
20
21 83. סלמאן העיד, כי התנאי היה שעושים חוזה ל-24 שנים ו-11 חודשים וזה פטור מתשלום מס
22 (עמ' 13 ש' 39, עמ' 14 ש' 1-2). הוא טען, כי כבר מתחילת ההיכרות הבהיר נקודה זו לקפלן,
23 המנכ"ל של רקע הר (עמ' 14 ש' 8-10). אציין, כי טענות המשיב לגבי חוסר התאמה בין מסמך
24 התשובה שהציגו העוררים לבין ההצעה לשותפות וטענתו, כי לא מדובר בהערות לטיוטת
25 הסכם שיתוף הפעולה אינן רלוונטיות לעניינינו וממילא אין בהן כדי ללמד על חוסר אמינותו
26 של סלמאן, כטענת המשיב. בהצגת המסמכים, ביקשו העוררים להראות על הלך הרוח וכמה
27 היה מהותי מבחינתם העניין שהם לא יחויבו במס. כך או כך, אין מחלוקת, כי בסופו של יום
28 לא נחתם הסכם השותפות ותחת זאת נכרת ההסכם משנת 2013 והוא ההסכם הרלוונטי
29 לעניינינו. במסגרת ההסכם נקבעה תקופת השכירות ל-24 שנים ו-11 חודשים תוך שצוין, כי
30 בכל מקרה התקופה לא תעלה תקופת השכירות על התקופה הפטורה מחובת דיווח ותשלום
31 מס השבח בגין עסקה במקרקעין, בהתאם להוראות החוק.
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

1 84. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי אין לקבל את קביעת המשיב לפיה המהות הכלכלית
2 האמתית של העסקה היא השכרה של המושכר לתקופה של 49 שנים ו- 10 חודשים וכי
3 האופציה שעומדת למשכיר היא להביא לקיצורה או ביטולה של תקופת השכירות לאחר 24
4 שנים ו- 11 חודשים. טענת המשיב לפיה מדובר למעשה בחלופה אחת הגיונית וסבירה
5 מבוססת על הטענה לפיה האפשרות השנייה אינה כדאית כלכלית. סבורני, כי עמדת המשיב
6 בעניין זה לא הוכחה כדבעי וכי הוא לא הביא בחשבון פרמטרים משמעותיים הדרושים לשם
7 הכרעה בשאלת הכדאיות. לא שוכנעתי, כי במעמד חתימת ההסכם עמדה בפני העוררים
8 הלכה למעשה רק אפשרות אחת והיא הארכת השכירות לתקופת האופציה. לא שוכנעתי, כי
9 ניתן לקבוע בשלב זה, כי אין בידי העוררים לבחור באפשרות של אי מימוש האופציה מבלי
10 לאיין את המשמעות הכלכלית של ההסכם.

11
12 85. כמפורט לעיל, לא מוטל על העוררים להחליט כבר בשלב זה, האם יאריכו את הסכם
13 השכירות אם לאו. אין בעובדה שהעוררים לא הודיעו על אי הארכת הסכם השכירות לתקופת
14 האופציה כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה יש להסתכל על שתי התקופות- תקופת הבסיס
15 ותקופת האופציה כעל תקופת השכירות ובהתאם לכך לקבוע, כי מדובר בשכירות לתקופה
16 של 49 שנים ו- 10 חודשים, אשר אין מחלוקת, כי מהווה זכות במקרקעין. המועד שבו בידי
17 העוררים להחליט ולהודיע את עמדתם טרם הגיע ולא ניתן לקבוע כבר בשלב זה מה תהיה
18 עמדתם בעניין וכיצד יבחרו לפעול.

19
20 86. החלטת מיסוי 7453/22 עסקה באופציית מכר בעסקאות B.O.T. מדובר במקרה דומה
21 למקרה שלפנינו ובו חברה זכתה במכרז לביצוע פרויקט B.O.T עבור חברה אחרת ותקופת
22 הזיכיון שנקבעה היא, כמו במקרה שלפנינו, 24 שנים ו- 11 חודשים שבסיומה תחזיר החברה
23 את המבנים למחכירה. בין החברה למחכירה התגלע סכסוך והתגבשה פשרה, לפיה המחכירה
24 תעניק לחברה פיצוי כספי או לחלופין תקופת הזיכיון תוארך, כאשר הבחירה בין החלופות
25 נתונה למחכירה בלבד. במקרה האמור, הצדדים ביקשו לאשר, כי במועד החתימה על הסכם
26 הפשרה, החלופה של הארכת תקופת הזיכיון לא תחשב כמכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין.
27 הבקשה אושרה ונקבע, כי אופציית מחכיר לא נכללת תחת הגדרת המונח מכירה הקבוע
28 בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין משום שאין מדובר בהענקה של זכות במקרקעין. תחת זאת,
29 המחכיר מחזיק בזכות הברירה האם להאריך את תקופת החכירה. נקבע, כי החלופה
30 המאפשרת למחכירה להמיר את הפיצוי הכספי בתקופת זיכיון נוספת תיחשב במועד החתימה
31 על הסכם הפשרה כאופציית מחכיר בהתקיים תנאים אלו: זכות הבחירה בחלופה זו תינתן
32 למחכירה החל ממועד החתימה על הסכם הפשרה ועד תום תקופת הזיכיון; זכות הברירה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 תהא של המחכירה באופן בלעדי כך שהאפשרות לתקופת זיכיון נוספת תהיה תלויה אך ורק
2 בה; תשמר שקילות כלכלית בין חלופת הפיצוי והחלופה של הארכת הזיכיון; ההסכם
3 שיחתם יצביע על כך שמדובר באופציה של המחכירה ולא של החברה; תקופת הזיכיון
4 הנוספת לא תעלה על 25 שנה. בנוסף נקבע, כי במועד הבחירה בין החלופות ובמידה שתבחר
5 החלופה של הארכת הזיכיון ייבחן האם מדובר במכירה של זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי
6 מקרקעין בהתחשב ביתרת תקופת החכירה המצטברת המרבית וביתר התנאים הקבועים
7 בהחלטת המיסוי.
8
9 87. מצאתי, כי קיים דמיון משמעותי בין המקרה שלפנינו לבין המקרה במסגרתו ניתנה החלטת
10 המיסוי האמורה. בשני המקרים מדובר בהסכם B.O.T לתקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים,
11 כאשר בתום התקופה האמורה עומדת בפני בעלי הקרקע האפשרות לבחור בין שתי חלופות
12 כאשר באחת עליהם לשלם לצד השני ובשנייה עליהם להאריך את התקופה בה בידי השוכר
13 להפעיל את הפרויקט. כאמור, לא שוכנעתי כי מבחינת כדאיות כלכלית קיימת במקרה בו
14 עסקינן רק אפשרות סבירה אחת. לא שוכנעתי, כי לא מתקיים תנאי השקילות הכלכלית בין
15 שתי החלופות אשר יעמדו בפני העוררים בהתאם להסכם כאמור בהחלטת מיסוי 7453/22.
16 הנה כי כן, ההחלטה תומכת בעמדת העוררים במקרה שלפנינו.
17
18 88. משלא שוכנעתי, כי מבחינת כדאיות במועד כריתת ההסכם עמדה בפני העוררים רק אופציה
19 אחת- הארכת ההסכם לתקופת האופציה ומשמצאתי, כי אין לקבל את טענת המשיב, לפיה
20 נוסח ההסכם מלמד, כי אין מדובר באופציה להארכת ההסכם אלא במעין תנאי מפסיק הרי
21 שסבורני, כי אין מקום לקבוע כבר בשלב זה, כי העוררים יאריכו את תקופת השכירות, כך
22 שלמעשה מדובר בהסכם שכירות לתקופה של 49 שנים ו- 10 חודשים. מדובר בקביעה
23 המבוססת על השערות וספקולציות שמכוחן מבקש המשיב לחייב את העוררים במס
24 משמעותי אשר יכול ובסופו של יום יהיה בלתי מוצדק, במידה שהעוררים יבחרו שלא להאריך
25 את תקופת השכירות לתקופת האופציה. הדבר מהווה פגיעה משמעותית ובלתי מוצדקת
26 בעוררים.
27
28 89. גישת המשיב, לפיה יש לחייב את העוררים במס בהנחה שיאריכו את ההסכם השכירות אינה
29 סבירה בעיניי ואינה מבוססת כנדרש. המשיב לא טרח לבחון בצורה רצינית ועל סמך נתונים
30 ממשיים את הכדאיות של העוררים להעביר את ניהול מרכז הקניות לידיהם בתום תקופת
31 השכירות הבסיסית. תחת זאת, הוא הכריע בעניין זה על סמך השערות בלבד. אין לאפשר
32 למשיב לחייב במס כאשר בשלב זה טרם התגבשה החבות ויכול וכלל לא התגבש. בעניין זה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 יש להבחין בין מצב בו האופציה מסורה לשוכר לבין מצב בו היא מסורה למשכיר. אין מקום
2 לחייב את העוררים במס על סמך השערות לגבי התנהגות עתידית שלהם. הדברים מקבלים
3 משנה תוקף במקרה בו עסקינן כאשר מדובר במס בסכום משמעותי. לא עלה בידי המשיב
4 להוכיח, כי עמדתו בעניין זה מבוססת. יש ממש בטענת העוררים לפיה עמדת המשיב מבוססת
5 על מעין תחושת בטן.
6
7 90. אציין, כי ככל שבעתיד תתגבש חבות העוררים בתשלום המס בשל הארכת הסכם השכירות,
8 הרי שיהיה בידי המשיב להטיל עליהם את המס ואין בפסק דין זה כדי לפגוע במשיב. אוסיף,
9 כי ככל שהעוררים יבחרו להאריך את חוזה השכירות לתקופת האופציה, הרי שבמועד
10 ההודעה (שנתיים לפני תום ההסכם) התקופה שתישאר להסכם תהיה למעלה מ- 25 שנים
11 שכן תכלול את הזמן שיוותר מתקופת הבסיס בצירוף תקופת האופציה.
12
13 91. מצאתי, כי מדובר בהסכם ברור שאינו משתמע לשתי פנים במסגרתו נקבעה תקופת
14 השכירות ותקופת האופציה אשר ההחלטה לגביה נתונה רק למשכירים. המשיב מבקש
15 להתעלם מהוראות ההסכם לגבי תקופת השכירות ותקופת האופציה שעה שהוא מטיל על
16 העוררים מס כאילו מדובר בהסכם לתקופה אחת הכוללת את שתי התקופות בהתעלם
17 מהזכות העומדת לעוררים שלא להאריך את ההסכם לתקופת האופציה ומשלא הוכח, כי אין
18 מדובר באפשרות סבירה.
19
20 92. אוסיף ואומר, כי בין הצדדים יש מחלוקת באשר למועד בו החלה תקופת השכירות, סוגיה
21 אליה אתייחס בהמשך. המשיב סבור, כי אף בכך יש כדי לתמוך בעמדתו, לפיה מדובר בזכות
22 במקרקעין. עוד לפני דיון והכרעה באשר למועד הרלוונטי אציין, כי אינני מקבלת את טענת
23 המשיב לפיה יש בסוגיה זו כדי לתמוך בעמדתו בעררים שלפני.
24
25 93. בקצרה אציין, כי העוררים מסתמכים על האמור בהסכם וטוענים, כי השכירות החלה
26 במועד פתיחת מרכז הקניות בשנת 2018. מנגד, המשיב סבור, כי המועד הרלוונטי בו החלה
27 תקופת השכירות הוא מועד כריתת ההסכם ב- 18.6.13. לגישתו, יש להוסיף את התקופה
28 שממועד כריתת ההסכם ועד למועד פתיחת מרכז הקניות לתקופת השכירות שנקבעה בהסכם
29 ומשכך, הרי שמדובר בתקופה העולה על 25 שנים, אף ללא תקופת האופציה.
30
31 94. אינני מקבלת את עמדת המשיב בעניין זה. סבורני, כי אף אם תתקבל עמדת המשיב באשר
32 למועד בו החלה תקופת השכירות, הרי שאין בכך כדי ללמד, כי תקופת השכירות עולה על 25



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22 3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22 4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22 4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22 3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

- 1 שנים ומהווה זכות במקרקעין כהגדרת המונח בחוק. שכן, לא מקובלת עליי טענת המשיב,
2 לפיה יש להוסיף את משך הזמן מהמועד שייקבע ועד למועד פתיחת מרכז הקניות לתקופה
3 של 24 שנים ו-11 חודשים שנקבעה בהסכם. בעניין זה אין להתעלם מטענת העוררים, לפיה
4 **תקופת השכירות תהיה ל- 24 שנים ו-11 חודשים מהמועד אשר יקבע בפסק דין זה כמועד**
5 **בו החלה תקופת השכירות.** טענתם בעניין זה עולה בקנה אחד עם האמור בהסכם השכירות
6 בו נקבע בהגדרת המונח תקופת השכירות, כי "בכל מקרה לא תעלה תקופת השכירות על
7 התקופה הפטורה מחובת הדיווח ותשלום מס השבח בגין עסקה במקרקעין". כמו כן, בסעיף
8 5.2 להסכם מופיעה קביעה זהה.
9
10 95. סלמאן אישר בעדותו, כי לאור גביית מס שבח הוא שלח למידאס מכתב התראה לפיו מועד
11 תחילת השכירות הוא 2013 וטרם קיבל מענה למכתב (עמ' 20 ש' 7-10). העובדה שלא צורפה
12 עמדת מידאס אין בה כדי להשליך על ההכרעה במקרה בו עסקינן, בשים לב לאמור בהסכם
13 וכאשר לא ניתן לקבוע בשלב זה, כי הצדדים לא יעמדו בהוראות ההסכם בעניין זה. ככל
14 שכיום כבר הייתה חולפת תקופה של 25 שנים מהמועד שהיה נקבע כמועד תחילת השכירות,
15 הרי שהיה בכך כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה מדובר בשכירות לתקופה העולה על 25 שנים
16 ומהווה זכות במקרקעין. אולם, במקרה שלפנינו טרם חלפה תקופה כאמור ויהיה בידי
17 הצדדים להסכם **להתאים את תקופת השכירות למועד שיקבע כמועד תחילת השכירות, כך**
18 **שהיא תהיה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים**, כפי שנקבע ביניהם בהסכם, וזאת מהמועד
19 שייקבע. בנסיבות אלו, **אין כל הצדקה להוסיף את התקופה שבין המועד שייקבע כמועד**
20 **תחילת השכירות לבין מועד פתיחת הפרויקט לתקופה שנקבעה בהסכם**, כטענת המשיב.
21
22 96. הנה כי כן, מדובר בהסכם שכירות לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים עם תקופת אופציה
23 הנתונה לעוררים. בשלב זה, בטרם הודיעו העוררים, כי הם מאריכים את ההסכם, ומשלא
24 הוכח, כי זו האופציה הסבירה היחידה, הרי שלא מדובר בזכות במקרקעין כהגדרת המונח
25 בחוק.
26
27 97. בסיכומיו טען המשיב, כי העוררים לא הביאו עדים נוספים מלבד בעלי הדין. הוא ציין, כי
28 הם בחרו לא לזמן את הצד השני להסכמים אף שהדין עוסק בפרשנות ההסכם. עוד טען, כי
29 מטעם העוררים רבים היו מעורבים ולא זומנו לעדות. המשיב ציין, כי פקודת הראיות
30 והפסיקה מתייחסות למשקל של עדות יחידה של בעל דין. אינני מקבלת את טענות המשיב
31 בעניין זה. לשונו של ההסכם ברורה והמחלוקת שבין הצדדים היא ברובה משפטית. בנסיבות
32 אלו, העובדה שלא זומנו לעדות הצד השני להסכם ואנשים שהיו מעורבים בדרך כזו או אחרת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 בכריתתו אין בה כדי לפעול לרעת העוררים במקרה בו עסקינן. לא שוכנעתי, כי עדות של מי
2 מאלה יכולה הייתה לסייע בפתרון המחלוקת או, כי היא רלוונטית לענייננו.
3
4 98. להשלמת התמונה אציין, כי אף השוכרים הגישו ערר על חיובם במס רכישה בנסיבות וערר
5 זה אמור להתברר. טענתם בערר היא דומה, שאין המדובר בעסקה במקרקעין והמשיב מודע
6 לטענות השוכרים בסוגיה זו.
7
8 99. כפי שציינתי לעיל, קיימת בין הצדדים מחלוקת באשר למועד בו החלה תקופת השכירות.
9 אין במחלוקת זו כדי להשליך על השאלה האם דין הערר להתקבל אם לאו. שכן, מכל אחת
10 מהחלופות הרלוונטיות טרם חלפה תקופה בת למעלה מ-25 שנה ובשים לב לכך שבהסכם
11 השכירות נקבע, כי ממילא תקופת השכירות לא תעלה על תקופה של 24 שנים ו-11 חודשים.
12 לפיכך, הכרעה במחלוקת האמורה רלוונטית רק לעתיד וככל שתקופת השכירות תמשיך מעבר
13 ל-25 שנים מהמועד שיקבע.
14
15 100. העוררים סבורים, כי המועד הרלוונטי הוא מועד פתיחת מרכז הקניות, כפי שנקבע
16 בהסכם. מנגד, המשיב סבור, כי המועד הרלוונטי הוא מועד כריתת ההסכם. סבורני, כי
17 המועד הרלוונטי הוא מועד שלישי- המועד בו התקבל היתר הבנייה והשוכרת החלה בהקמת
18 הפרויקט.
19
20 101. אציין, כי בהסכם משנת 2013 נקבע, כי מועד תחילת השכירות הוא מועד פתיחת הפרויקט
21 לקהל הרחב או חלוף 30 חודשים ממועד קבלת היתר בניה לפרויקט ומסירת החזקה בפועל
22 לשוכר של המגרש כשהוא פנוי לאחר רישום השכירות על שם השוכר בלשכת רישום
23 המקרקעין, לפי המוקדם. בהסכם משנת 2019, שנכרת כאשר מועד פתיחת מרכז הקניות כבר
24 היה ידוע צוין, כי מועד תחילת השכירות הוא ביום 14.6.18. העובדה שהצדדים להסכם בחרו
25 להגדיר כך את מועד תחילת השכירות אין בה כדי להגביל את הוועדה בהכרעה בסוגיה זו.
26
27 102. בעדותו נטען בפני סלמאן, כי בהסכם הוא התחייב לא לעשות כל פעולה מיום חתימת
28 החוזה. סלמאן השיב, כי בחוזה נקבע, כי אם לא יתקבל רישיון בנייה, השוכרת רשאית ללכת
29 (עמ' 23 ש' 15-18). נטען בפניו, כי נקבע בהסכם, כי המשכיר לא ישעבד ולא יעשה דיספוזיציה
30 בקרקע ולא יעשה כל פעולה בקשר לקרקע ללא קבלת אישור השוכר מראש בכתב. הוא השיב,
31 כי התחייב לתת קרקע נקיה והיה צריך לפנות את מה שעל הקרקע ורקע הר לא מתחילים
32 לעבוד עד קבלת רישיון בנייה ואם לא ניתן היתר בנייה כל אחד הולך לביתו (עמ' 25 ש' 1-5,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 -20). סלמאן נשאל מתי פינו את המפעלים והשיב, כי אינו זוכר תאריך בדיוק אבל אולי ב-
2 15 החלו, כי הסתמן בוועדות שקיבלו אישורים. הוא טען, כי כאשר היה אישור בנייה הם פינו.
3 לטענתו, עד שהתקבל היתר הבנייה היו במקום המפעלים של העוררים וכאשר התקבל היתר
4 החלו לפרק (עמ' 25 ש' 26-38, עמ' 26 ש' 7-1). סלמאן נשאל האם משנת 2013 ועד שהתקבל
5 היתר הבנייה, המתקנים היו שם וזה לא היה פעיל והוא השיב, כי משהו קטן היה פעיל (עמ'
6 26 ש' 8-12). הוא נשאל, האם בידו להראות אישורים על מועד פינוי המפעלים והשיב, כי בידו
7 לחפש (עמ' 26 ש' 13-14). נטען בפניו, כי מיד אחרי הסכם השכירות רקע הר רשמו הערת
8 אזהרה על הקרקע והוא לא שלל טענה זו (עמ' 26 ש' 28-30).
9
10 103. מצאתי, כי המועד בו נכרת ההסכם, ביום 18.6.13, אינו המועד הרלוונטי בו החלה תקופת
11 השכירות. אינני מקבלת את טענת המשיב, לפיה נוסח ההסכמים ונסיבות העסקה מעידים,
12 כי השכירות היא מיום חתימת ההסכם. ברי, כי לא הייתה כל מניעה שהצדדים יכרתו הסכם
13 שבו השכירות תחל במועד עתידי ולא במועד החתימה, כפי שאכן עשו. אין מחלוקת, כי במועד
14 האמור לא היה בידי השוכרת להתחיל בהקמת הפרויקט וכן, היא לא קיבלה את החזקה
15 במושכר במועד זה. העובדה שבמסגרת ההסכם נקבע, כי חלות על המשכירים מחויבויות כבר
16 ממועד חתימת ההסכם לא די בה כדי ללמד, כי זהו המועד בו החלה תקופת השכירות. כך
17 לדוגמא, העוררים התחייבו שלא לשעבד את המקרקעין, לא לעשות כל דיספוזיציה
18 במקרקעין או כל פעולה בקשר אליהם ללא אישור השוכרת (סעיפים 2.12 ו-2.13 להסכם).
19 עוד נקבע, כי מיד לאחר חתימת החוזה ירשום המשכיר הערת אזהרה לטובת השוכר בגין
20 עסקה זו על המקרקעין ובמועד חתימת ההסכם ימסור המשכיר לשוכר ייפוי כוח בלתי חוזר
21 (סעיף 8 להסכם) מדובר בהתחייבויות שנועדו למנוע את סיכול ההסכם ואין בהן כדי ללמד
22 על המועד בו החלה תקופת השכירות.
23
24 104. העוררים אמנם לא הוכיחו את טענתם באשר למועד בו פינו את הקרקע ולא המציאו
25 מסמכים כלשהם בנדון אולם, ממילא לא יכולה להיות מחלוקת, כי ממועד כריתת ההסכם
26 ועד למועד בו ניתן היתר הבנייה לא היה בידי השוכרת לעשות שימוש בקרקע לצורך הקמת
27 הפרויקט מכוח ההסכם. אציין, כי בהתאם להסכם לא חלה על העוררים חובה לפנות את
28 המושכר במועד כריתת ההסכם ועד לקבלת הודעה בנוגע לקבלת היתר בניה. אציין עוד, כי
29 בסעיף 18 לחוק השכירות והשאיילה, תשל"א-1971 נקבע, כי "תקופת השכירות תתחיל עם
30 מסירת המושכר לשוכר". בענייננו, המועד האמור לא היה במועד כריתת ההסכם.
31



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

105. במסגרת ההסכם, הוסדר מתן מקדמות/הלוואות למשכירים מהשוכרת על חשבון דמי השכירות. סלמאן העיד בעניין זה, כי העוררים היו צריכים לנקות את השטח ולהכין אותו והיו צריכים להפעיל ערבויות (עמ' 23 ש' 10-4). נטען בפניו, כי קיבל הלוואות לפני שהתקבל היתר בנייה והוא השיב, כי זה היה סידור ביניהם וכי מדובר בהלוואות שהוא צריך להחזיר. לטענתו, הוא היה צריך לפרק מפעלים וההלוואות היו בשביל שיממן את זה מאחר וזו הייתה תקופה של חוסר עבודה שלהם (עמ' 23 ש' 30-22). מעדותו של סלמאן ניתן ללמוד, כי ההלוואות ניתנו כדי לאפשר את קיום ההסכם. בנוסף, אין מחלוקת, כי אין מדובר בדמי שכירות אלא בסכומים שיקוזזו מדמי השכירות לאחר הפעלת הפרויקט. העובדה שבהתאם להסכם היה בידי העוררים לקבל הלוואות לאחר שנכרת הסכם השכירות ואף בטרם הקמת הפרויקט ו/או הפעלתו לא די בה כדי ללמד, כי השכירות החלה במועד כריתת ההסכם.

106. סבורני, כי המועד הרלוונטי לענייננו הוא המועד בו ניתן היתר הבנייה, ביום 15.12.27. מעיון בהסכם השכירות ניכר, כי **הצדדים להסכם התייחסו למועד זה כמועד משמעותי בהסדרת היחסים ביניהם והסדרת הזכויות והחובות ביחס לקרקע**. כך לדוגמא, בסעיף 2.8 התחייבו העוררים לפעול להסרת שעבודים בתוך 12 חודשים ממועד חתימת החוזה או **במועד הוצאת היתר בנייה**, לפי המאוחר. סעיף 3 עוסק בהסדרת זכויות בקרקע ובסעיף 3.1 נקבע, כי אם לא יעלה בידי העוררים להסיר את כל השעבודים ולהשלים את רישום השכירות על שם השוכר **עד למועד קבלת היתר הבנייה** יהיה השוכר רשאי לפעול להסרת השעבודים באופן המפורט בסעיף. בסעיף 8 להסכם נקבע, כי **עד למועד קבלת היתר הבנייה** על המושכר ירשום המשכיר את השכירות לפי חוזה זה לטובת השוכר בלשכת רישום המקרקעין. בנוסף, בסעיף 4.2 התחייבו העוררים לפנות את המושכר מכל אדם וחפץ בתוך 120 ימים מקבלת הודעה בכתב מהשוכר על מועד **קבלת היתר הבנייה** (להלן: "מועד הפינוי"). עוד נקבע בסעיף, כי **ממועד הפינוי יאפשרו העוררים לשוכרת להיכנס למושכר כברת רשות**. כמו כן, בסעיף 12 להסכם נקבע, כי **מיום פינוי המושכר ועד לתום תקופת השכירות יהיה השוכר אחראי לכל נזק שיארע בשטח הפרויקט וידאג לביטוחים המתאימים**. לא זו אף זו, בסעיף 7.1 להסכם נקבע, כי כל המסים, האגרות, הארנונות, ההיטלים ותשלומי חובה עירוניים וממשלתיים מכל מין וסוג שהם החלים על המושכר **בגין התקופה שקודם למועד קבלת היתר הבנייה יחולו על המשכיר וישולמו על ידו וממועד זה ואילך עד תום תקופת השכירות יחולו על השוכר וישולמו על ידו**. אציין עוד, כי בהתאם לסעיף 11 להסכם, הרי שלצורך מימון היתר הבנייה יהיה השוכר רשאי לשעבד את זכות השכירות במושכר לטובת מוסד פיננסי ו/או גופים ממנים אחרים. בנוסף, בסעיף 6.5.3 נקבע, כי החל ממועד הפינוי או מועד קבלת היתר הבנייה, לפי המאוחר, ועד למועד תחילת תשלום דמי השכירות תיתן השוכרת למשכירים סך של 15,000



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 שו לחודש. מדובר במעין מקדמה אשר בהתאם להסכם תקווז מדמי השכירות אולם גם בכך
2 יש כדי לתמוך בקביעה לפיה הצדדים ראו במועד זה כמועד רלוונטי והסדירו ביחס לתקופה
3 זו העברת כספים קבועה מהשוכרת לעוררים.
4
5 107. מצאתי, כי יש בהוראות אלו כדי ללמד על מערך הזכויות והחובות כפי שראו אותו הצדדים
6 ואת מועד קבלת היתר הבנייה כנקודת המפנה. יש בכך כדי לתמוך בקביעה באשר לזכויות
7 שרכשה השוכרת בקרקע כבר במועד קבלת היתר הבנייה. סבורני, כי זה המועד הרלוונטי
8 בו החלה תקופת השכירות.
9
10 108. תמיכה נוספת לקביעה לפיה יש לכלול את תקופת ההקמה בתקופת השכירות ניתן למצוא
11 בהסכם עצמו. בסעיף 5 להסכם הגדירו הצדדים לו את מטרת השכירות וקבעו, כי "המשכיר
12 משכיר בזאת את המושכר לשוכר למטרת הקמה והפעלה של מרכז מסחרי על המושכר...".
13 הנה כי כן, **הצדדים ראו בהקמת המושכר כחלק ממטרת השכירות**. הדבר מחזק את הקביעה
14 לפיה **תקופת ההקמה היא חלק מתקופת השכירות**.
15
16 109. בסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 מוגדרת שכירות מקרקעין כזכות שהוקנתה
17 בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות. לעניין מועד קבלת החזקה נקבע
18 בע"א 71/82 פוני פסח נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פד"י יג 52, כי "משנמסרו
19 המגרשים לקבלן על מנת שיבנה עליהם והוא קיבל רישיון בנייה והתחיל לבנות – הרי שלכל
20 המאוחר עם התחלת הבנייה במסגרת מימוש ההסכמים, נמסרה החזקה לקבלן".
21
22 110. בעמ"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 93/90 חברת קומקום בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, פד"י
23 כא 459 עמדה בפני בית המשפט מחלוקת דומה למחלוקת שלפנינו כאשר השאלה שם הייתה,
24 האם תקופת החכירה כוללת רק את התקופה המתחילה מרגע סיום הבנייה או שמא יש למנות
25 בתקופת החכירה גם את תקופת הבנייה. במקרה האמור מצא בית המשפט, כי על פי עובדות
26 המקרה והיחסים החוזיים שבין הצדדים לגבי המקרקעין בתקופת הבנייה אין מקום לקביעה
27 לפיה למערכת שם הייתה זכות חכירה או שכירות בתקופה הנדונה. בית המשפט ציין, כי
28 אמת המידה שנקבעה בפסיקה לעניין רכישת זכות בקרקע היא המבחן של מידת החופש
29 ושיקול הדעת המסור לקבלן בכל הנוגע למהלך הבנייה ולמכירת הדירות. בעניין קומקום
30 יישם בית המשפט את המבחנים האמורים על המקרה שלפניו, אף שלא היה מדובר בקבלן
31 וציין, בין היתר, כי החברה שמרה לעצמה זכות לפקח באופן ישיר על תכניות הבנייה וביצועה,
32 וכן על פרטים כגון סוג הבנייה, עיצוב הבנייה, צבע וסוגי החומרים בהם ייעשה שימוש. בית



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 המשפט ציין, כי לצורך הגברת הפיקוח על עבודות הבנייה מונה על ידי החברה משרד
2 ארכיטקטים כמפקח, ונקבע, כי לצורך החוזה, הבנייה תסתיים רק עם מתן תעודת גמר מטעם
3 משרד זה. נקבע, כי משקיימות מגבלות רציניות על חופש הפעולה של המערערת בכל הנוגע
4 לבנייה, הרי שמן הדין שלא לראות את המערערת כמי שרכשה כבר בתקופת הבנייה זכויות
5 שמבחינת מהותן הן זכויות חכירה.
6
7 111. המקרה שלפנינו שונה מהותית בעניין זה. כך לדוגמא, בסעיף 4.1 להסכם נקבע, כי "הקמת
8 הפרויקט, בינווי, תכנונו המפורט וקבלת היתרי הבנייה יחולו על השוכר, לפי שיקול דעתו
9 הבלעדי ויבוצעו על ידו". בסעיף 4.5 להסכם נקבע, כי לצורך תכנון הפרויקט ימסור המשכיר
10 לשוכר במעמד חתימת ההסכם ייפוי כוח תכנוני לפקודת השוכר. כאמור, בסעיף 4.2 התחייבו
11 העוררים לפנות את המושכר עם קבלת הודעה על מועד קבלת היתר בנייה וממועד הפינוי
12 עליהם לאפשר לשוכרת להיכנס למושכר כברת רשות. הנה כי כן, במועד ההקמה קיבלה
13 השוכרת את הקרקע לחזקתה הבלעדית והיה בידה להקים את הפרויקט בהתאם לשיקול
14 דעתה.
15
16 112. שכירות מוגדרת בחוק המקרקעין כזכות להחזיק במקרקעין ולעשות בהם שימוש.
17 בנסיבות המקרה שלפנינו, הזכות שניתנה לשוכרת בתקופת ההקמה היא לא זכות החזקה
18 בלבד אלא גם זכות שימוש. זאת, בשים לב לכך, שהיה בידה לפעול בתקופה זו לשם בניית
19 הפרויקט בהתאם לשיקול דעתה הבלעדי. בענייננו, לא כולל ההסכם הוראות בנוגע לפיקוח
20 ומעורבות של המשכיר בשלב ההקמה כמו בעניין קומקום. למען הסר ספק אציין, כי אין
21 בהוראות סעיף 14 להסכם כדי ללמד על פיקוח ומעורבות כאמור. אציין, כי חוק מיסוי
22 מקרקעין מגדיר חכירה כ"חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא,
23 שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית".
24 הנה כי כן, מקובלת עליי הטענה באשר להבדל בין המקרה שלפנינו והמקרה שנדון בעניין
25 קומקום באשר למעורבות המשכיר שם בביצוע עבודות ההקמה.
26
27 113. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי המועד בו החלה השכירות במקרה בו עסקינן הוא המועד
28 בו ניתן היתר הבנייה קרי ביום 15.12.27. במועד זה, השוכרת הייתה זכאית לקבל את החזקה
29 בקרקע והיה בידה להתחיל במימוש מטרת הסכם השכירות- הקמת הפרויקט וזאת, בהתאם
30 לשיקול דעתה הבלעדי. בתקופה זו קיבלה השוכרת את המושכר לחזקתה הייחודית.
31
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת

ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

סיכום

- 1
2
3 114. הנה כי כן, אם תתקבל עמדתו, הרי שיש לקבוע, כי אין מדובר בעסקה במקרקעין כהגדרת
4 המונח בחוק. זאת, בשים לב למשך תקופת הבסיס ולעובדה שהחלטה לגבי הארכת ההסכם
5 לתקופת האופציה מסורה לעוררים, כך שלא מדובר בזכות או זכות ברירה הנתונה לחוכרת.
6 כאמור, לא שוכנעתי, כי מבחינת המהות הכלכלית יש לראות את תקופת ההסכם ככוללת את
7 תקופת האופציה. מצאתי, כי אין בסיס לקביעת המשיב לפיה כבר במועד כריתת ההסכם,
8 האפשרות הכלכלית הסבירה היחידה של העוררים הייתה הארכת ההסכם לתקופת
9 האופציה. המשיב גיבש עמדתו בעניין זה מבלי שבחן הלכה למעשה את הכדאיות של העוררים
10 להפעיל את מרכז הקניות בתום תקופת הבסיס ומבלי שהביא בחשבון פרמטרים רלוונטיים
11 ושימושים אפשריים בנכס, כמפורט לעיל.
12
13 115. המחלוקת לעניין מועד תחילת השכירות אין בה כדי להשליך על העררים שלפנינו ואין בה
14 כדי ללמד, כי מדובר בזכות במקרקעין, שכן, אין מקום להוסיף את התקופה שקדמה לפתיחת
15 הפרויקט לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים שנקבעה בהסכם. בהסכם נקבע, כי בכל מקרה
16 השכירות תהיה לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים. משכך, קביעה לפיה השכירות החלה לפני
17 המועד שנקבע בהסכם אין בה כדי להשליך על משך תקופת השכירות. תחת זאת, תקופת
18 הבסיס תסתיים בתום 24 שנים ו-11 חודשים מהמועד שייקבע כתחילת תקופת השכירות
19 זאת, בשים לב שבכל מקרה תקופת השכירות שנקבעה בהסכם טרם חלפה אף מהמועד
20 האמור.
21
22 116. כפי שצינתי לעיל, לעמדתי המועד בו יש לקבוע, כי החלה תקופת השכירות הוא המועד בו
23 ניתן היתר הבנייה קרי 15.12.27. טרם מועד זה לא היה בידי השוכרת לעשות שימוש בקרקע
24 לצורך הקמת הפרויקט והעוררים עדיין לא היו חייבים לפנות את המושכר. מנגד, במועד
25 קבלת היתר הבניה, היה בידי השוכרת להתחיל בעבודות הקמת הפרויקט. ממועד זה היו
26 מוטלות עליה חובות והיו לה זכויות ביחס לקרקע בה עסקין, כמפורט לעיל. כמו כן, במסגרת
27 ההסכם, שבו הצדדים והתייחסו למועד זה כמועד משמעותי בהסדרת היחסים ביניהם
28 והסדרת הזכויות והחובות שלהם ביחס לקרקע.
29
30 117. לסיכום, אמליץ לחבריי לקבל את העררים שבכותרת מהנימוקים שפורטו לעיל ולחייב את
31 המשיב בהוצאות בסך 20,000 ₪ בגין העררים שהגישה העוררת ו-20,000 ₪ בגין העררים



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת**

ו"ע 22-10-2013-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-2013-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-2013-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-2013-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

1 שהגיש העורר סלמאן. הסכומים ישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא
2 כן, יישאו הסכומים הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

חברת הוועדה, גב' אנה מן:

6 אני מסכימה ומצטרפת לתוצאה אליה הגיעה יו"ר הוועדה לפיה יש לקבל את הערר ולחייב את המשיב
7 בהוצאות העוררים בסכום כולל של 40,000 ₪.

חבר הוועדה מר אבי שרם:

- 11 קראתי את פסק הדין המנומק של יו"ר הוועדה כבוד השופטת עירית הוד בעיון רב, ולהלן התייחסותי:
- 12 1. אני מסכים ומצטרף להחלטת יו"ר הוועדה שיש לקבל את הערר, (בהסתייגות כפי שתובהר
13 להלן). באשר לשאלה האם מדובר בעסקה במקרקעין, שהיא הסוגיה המרכזית, אני סבור כפי
14 שקבעה יו"ר הוועדה, שאכן אין לפנינו עסקה במקרקעין.
- 15 2. לעניין המחלוקת בשאלה מהו מועד תחילת השכירות – אני מסכים עם החלטת יו"ר הוועדה
16 כבוד השופטת עירית הוד, לקבוע אותו ליום קבלת היתר הבנייה דהיינו ליום 27.12.15 .
17 ובנושא זה אבקש להעיר כדלקמן:
- 18 א. בהמשך לאמור בסעיף 31 לפס"ד לעיל, משנקבע בהחלטה המועד כאמור לעיל הרי שאין
19 צורך בהמצאת המכתב. יחד עם זאת, בראייה הצופה פני עתיד, אני סבור כי חובה עלינו
20 להדגיש שעל הצדדים לשים לב לכך, שכל הארכה של תקופת השכירות מעבר ל- 24
21 שנים ו- 11 חודשים מהמועד שנקבע כתחילת השכירות כאמור (27.12.15), תהווה עסקה
22 במקרקעין ותתגבש חבות העוררים בתשלום המס, בשל הארכת הסכם השכירות.
- 23 ב. האחריות הישרה למעקב בעניין זה הינה של המשיב, מבלי לגרוע מאומה מהאחריות
24 של העוררים לדיווח כחוק.
- 25 ג. להחלטה שהמועד הקבוע אינו אחד המועדים שהתבקשו בערר, יש לדעתי השפעה על
26 הקביעה לעניין קבלת הערר ולדעתי יש לקבוע, כי **הערר התקבל בחלקו**.
- 27 3. לאור האמור והקביעה, כי הערר התקבל בחלקו העיקרי והמהותי, אני מסכים ומצטרף לקביעת
28 יו"ר הוועדה כבוד השופטת עירית הוד, לעניין החיוב בהוצאות.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת**

ו"ע 22-10-22-3683 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת
ו"ע 22-10-22-4686 קמי - תעשיות מתכת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ו"ע 22-10-22-4380 קדמאני נ' מנהל מס שבח נצרת
ו"ע 22-10-22-3742 קדמאני נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: .

התוצאה

הוחלט לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות העוררים בסכום כולל של 40,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשח הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

אבי שרם
חבר וועדה

אנה מן, עו"ד
חברת הוועדה

עירית הוד, שופטת
יו"ר הוועדה

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, א' אדר ב' תשפ"ד, 11 מרץ 2024, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת