



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 455/13

לפני : כבוד הנשיאה מ' נאור  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט מ' מזוז

המערער : צבי המבר

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 23.12.2012 ב- ו"ע 1018/04 שניתן על ידי כבוד השופטת ר' שטרנברג-אליעז, והחברים ד' מרגליות ו-א' מונד

תאריך הישיבה : י"ט בכסלו התשע"ה (11.12.2014)

בשם המערער : עו"ד יואב ציוני

בשם המשיב : עו"ד טליה נעים

### פסק-דין

#### השופטת א' חיות:

ערעור על פסק דין שניתן ביום 23.12.2012 על ידי ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר או הוועדה), בו נקבע כי מועד רכישת הזכויות במגרש - כהגדרתו להלן - לעניין חיוב המערער במס שבה הוא בשנת 2000 ולא בשנת 1949, כטענתו.

1. המערער הוא אחד מחמשת ילדיהם של בני הזוג חנה ומשה המבורגר ז"ל, אשר החזיקו החל משנת 1949 במקרקעין הידועים כחלקות 16-20 בגוש 6984 בעיר תל-אביב, המכונים "מתחם ברנר" (להלן: המקרקעין). משך שנים שימשו המקרקעין למגורי משפחת המבורגר והיא אף הקימה עליהם מבנה ששימש כבית כנסת. בשנת 1991 הגיש מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) תביעה לסילוק ידה של משפחת המבורגר מן המקרקעין בטענה להסגת גבול (ת"א 7240/91). בית משפט השלום בתל אביב (כבוד השופטת ה' גרסטל) דחה ביום 22.2.1995 את התביעה בקובעו כי המינהל לא הניח תשתית עובדתית מספקת להוכחת טענתו ואימץ על כן את גרסת משפחת המבורגר לפיה ניתנה לה רשות לשבת במקרקעין לצמיתות (להלן: פסק הדין מ-1995). המינהל הגיש ערעור על פסק דין זה ובמסגרתו הגיעו הצדדים להסכם פשרה, אשר קיבל תוקף של פסק דין ביום 19.9.2000 (להלן: הסכם הפשרה). לפי הסכם הפשרה, היה על משפחת המבורגר - המערער וארבעת אחיו, שהינם יורשי בני הזוג המבורגר - לפנות חלק מהמקרקעין (מגרשים 2 ו-4 על-פי תב"ע 1903 א/במ/16), ובמקביל הוסכם כי המשפחה "זכאית לרכוש זכויות חכירה בהסכם פיתוח" במגרש 3 (להלן: המגרש) תמורת תשלום של 1,000,000 דולר ונשיאה בהוצאות פיתוח של כל אחת מ-96 יחידות הדיור שתוכננו להיבנות באותו מגרש, בסך 20,000 דולר ליחידה. ביום 3.10.2000 דיווח המינהל למשיב - מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב - על מכירת זכויות החכירה במגרש למערער ולארבעת אחיו, והם שילמו מס רכישה בהתאם. כשלושה חודשים לאחר מכן, ביום 2.1.2001, התקשרו המערער ואחיו בעסקת קומבינציה עם חברת פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ (להלן: החברה הקבלנית), לפיה תעביר משפחת המבורגר לחברה הקבלנית 77% מזכויותיה במגרש תמורת שירותי בנייה ביתרת הזכויות במגרש. כמו כן, התחייבה החברה הקבלנית לשלם למינהל את מלוא התמורה עבור זכויות החכירה במגרש, כפי שנקבעה בהסכם הפשרה, וכן את הוצאות הפיתוח המגיעות למינהל לפי אותו הסכם. נוסף על כך, התחייבה החברה הקבלנית לשאת בעלויות התכנון וההריסה של המבנים המקוריים ולבנות על המקרקעין 96 יחידות דיור ובית כנסת חדש (להלן: עסקת הקומבינציה).

2. בגין עסקת הקומבינציה האמורה, הוציא המשיב למערער ולאחיו שומת מס שבה (שתוקנה מספר פעמים) ולפיה יש לחשב את מס השבח מתוך הנחה כי הזכויות במגרש הוקנו למשפחת המבורגר בשנת 2000 עם החתימה על הסכם הפשרה. מנגד סברו המערער ואחיו כי יש לחשב את מס השבח על בסיס ההנחה שהזכויות במגרש הוקנו למשפחתם עוד בשנת 1949. השגת המערער ואחיו התקבלה בחלקה ובהחלטתו מיום 13.8.2002 פיצל המשיב את יום הרכישה לשני מועדים כך שרכישה של 5% מן הזכויות במגרש יוחסה לשנת 1949, ואילו הרכישה של 95% מן הזכויות במגרש יוחסה לשנת 2000, עת נחתם הסכם הפשרה עם המינהל. ייחוס רכישה של 5% מן הזכויות לשנת 1949 נעשה לשיטת המשיב לפנים משורת הדין, בהתבסס על ההנחה כי משפחת המבורגר החזיקה טרם חתימת הסכם הפשרה בשטח בנוי של 256 מ"ר המהווים 2% בלבד מתוך סך זכויות הבנייה שהוקנו לה במסגרת הסכם הפשרה ואפשרו בנייה של 10,560 מ"ר. המערער ואחיו לא השלימו עם החלטת המשיב בהשגה וביום 7.1.2004 הגישו לוועדה ערר על החלטה זו. במהלך הדיון בערר הגיעו המשיב ואחיו של המערער (העוררים 2-5 בערר) להסדר פשרה, שקיבל תוקף של פסק דין, ועל כן ניתן פסק דינה של ועדת הערר ביחס למערער בלבד.

פסק-דין זה הוא נושא הערעור שבפנינו.

3. בפסק דינה דחתה הוועדה את הערר וקבעה כי הזכויות שנמכרו בעסקת הקומבינציה נרכשו על ידי משפחת המבורגר בשנת 2000, עת נחתם הסכם הפשרה עם המינהל. את החלטתה ביססה הוועדה, בין היתר, על פסק הדין מ-1995 בו נקבע כי משפחת המבורגר קיבלה בשנת 1949 רישיון ישיבה לצמיתות במקרקעין, להבדיל מזכויות בעלות או חכירה. הוועדה ציינה כי הסכם הפשרה עם המינהל במסגרתו הסכימה משפחת המבורגר לשלם למינהל עבור זכויות החכירה במגרש, תומך אף הוא במסקנה כי המשפחה לא הייתה הבעלים של המגרש אלא רק החזיקה בו, ומכל מקום, כך נקבע, המערער לא הוכיח את טענתו לפיה המגרש מהווה קרקע פרטית ולא הציג כל ראיה לכך שהבעלות בקרקע או זכות החכירה בה

הועברו אליו או למי מבני משפחתו. עוד נקבע כי טענת המערער לפיה הסכם הפשרה מהווה השבחה ולא רכישה חדשה, משוללת יסוד, וכן דחתה הוועדה את טענת המערער כי יש לערוך היקש בין שכירות במקרקעין לבין המקרה דנן, בקובעה כי שכירות במקרקעין היא זכות המוקנית כנגד תמורה להחזקה במקרקעין ולשימוש בהם שלא לצמיתות, ואילו במקרה זה הרישיון לישיבה במקרקעין ניתן ללא תמורה ולצמיתות. עוד קבעה הוועדה כי בנסיבות המתוארות ייחוס רכישתן של 5% מן הזכויות במגרש לשנת 1949 לצורך חישוב המס, נעשה לפנים משורת הדין, ובהקשר זה ציינה הוועדה כי גם השמאי מטעם המערער סבר שמשפחת המבורגר החזיקה בשנת 1949 זכויות במגרש בשיעור של 2% בלבד. הוועדה הוסיפה וקבעה ממצאים ומסקנות גם בנוגע לטענות שהעלה המערער לעניין שווי המכירה, אך המערער אינו משיג על קביעות אלה בערעור דנן ומשכך אין צורך להתייחס אליהן.

4. להשלמת התמונה יצוין כי בד בבד עם הגשת הערעור עתר המבקש לעיכוב ביצוע פסק-דינה של ועדת הערר עד להכרעה בערעור. הוועדה נעתרה לבקשה והורתה על עיכוב ביצוע פסק הדין כנגד העמדת ערבות בנקאית על מלוא סכום מס השבח. בקשה נוספת לעיכוב ביצוע פסק הדין שהוגשה לבית משפט זה, בגדרה עתר המבקש להמיר את הדרישה להפקדת ערבות בנקאית בהטלת עיקול על דירות שבבעלותו – נדחתה (ראו החלטתו של בית משפט זה מיום 23.4.2013).

טענות הצדדים

5. בערעור שלפנינו שב המערער וטוען כי זכויותיו במגרש נרכשו על-ידי משפחתו עוד בשנת 1949, ועל כן יש לראות בשנה זו את מועד הרכישה. לחלופין, טוען המערער כי יש להגדיל את אחוז הזכויות במגרש שאת רכישתן יש לייחס לשנת 1949. לטענת המערער, משהכירה הוועדה בכך שמשפחתו קיבלה רישיון לישיבה בנכס לצמיתות בשנת 1949, כפי שגם נקבע בפסק הדין מ-1995 אשר קביעותיו לא בוטלו עם החתימה על הסכם הפשרה, היה עליה לקבוע את מועד הרכישה לצורך החיוב במס שבח לשנת 1949, וזאת בהתאם לסעיף 37(א2) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי יום הרכישה לגבי זכות במקרקעין שמקורה בהרשאה

במקרקעי ישראל, יהיה היום שבו ניתנה למוכר לראשונה הרשאה לשימוש באותם המקרקעין. המילים "רישיון" ו-"הרשאה", כך טוען המערער, הן בעלות אותה משמעות ולכן היה מקום להחיל את סעיף 37(א2) לחוק על המקרה דנן. לחלופין טוען המערער כי יש להתייחס אל המקרקעין כאל קרקע פרטית של משפחת המבורגר נוכח רישיון הישיבה לצמיתות שניתן לה, ובהקשר זה הוא מציין כי אין משמעות לכך שכחלק מאותו רישיון לא הייתה המשפחה רשאית למכור את המקרקעין. משכך, טוען המערער, כל שנרכש מן המינהל במסגרת הסכם הפשרה הן זכויות בנייה שמכירתן אינה חייבת במס לפי חוק מיסוי מקרקעין. לשיטתו יש להתייחס, אפוא, לתמורה שהועברה למינהל במסגרת הסכם הפשרה כתשלום עבור השבחת המגרש ולא עבור רכישת זכויות חדשות, שהיו ממילא בידי המשפחה מאז שנת 1949. עוד טוען המערער כי מבחינה מהותית-כלכלית יש לראות את הסכם הפשרה ואת עסקת הקומבינציה כהסכם משולש שגובש ביוזמת המינהל, במסגרתו הוטל התשלום של דמי החכירה והוצאות הפיתוח על החברה הקבלנית, בעוד שמשפחת המבורגר מצידה לא קיבלה זכויות חדשות במגרש אלא התחייבה לפנות בלבד. לחלופין, טוען המערער כי הסכם הפשרה מהווה למעשה עסקת חליפין שכללה שתי עסקאות. בעסקה הראשונה, כך נטען, מכרה משפחת המבורגר את רישיון הישיבה לצמיתות במקרקעין למינהל ובעסקה השנייה, רכשה את זכויות החכירה במגרש באמצעות התמורה מן העסקה הראשונה, ולפיכך יש לייחס את יום הרכישה של הזכויות במקרקעין לשנת 1949.

לחלופי חלופין טוען המערער כי יש לייחס אחוז גבוה יותר מן הזכויות שנרכשו במגרש לשנת 1949. זאת, משום שיש לתת ביטוי לכך שבשנת 1993, בעת שמשפחתו החזיקה ברישיון ישיבה לצמיתות במקרקעין, בוצע שינוי תב"ע אשר הביא לעלייה בשווי הזכויות של המשפחה. לתמיכה בטענתו כי יש לייחס אחוז גבוה יותר מן הזכויות שנרכשו לשנת 1949, מבקש המערער להקיש מהחלטה 727 של מינהל מקרקעי ישראל לפיה חוכר שוויתר על חלקתו החקלאית עקב שינוי הייעוד של הקרקע יפוצה בפיצוי של 27%-29% משווי הקרקע לאחר שינוי הייעוד, ומהחלטה 1370 של מועצת מקרקעי ישראל במסגרתה הוצע לחוכר לרכוש את הקרקע אותה הוא חוכר תמורת 31% מן הפער בין שווי זכויות החכירה

כפי שהוגדרו בחוזה החכירה המקורי לשווי הבעלות בהתאם לשומת המינהל. כמו כן מבקש המערער ללמוד משוויה של זכות הדיירות המוגנת לענייננו, בצינו כי בשנות ה-2000 שוויה של דיירות מוגנת עמד על טווח שבין 35%-45% משוויה של בעלות מלאה. עוד טוען המערער כי בניגוד לקביעת הוועדה, לא סבר השמאי מטעמו כי יש ליחס 2% בלבד מן הזכויות בקרקע לשנת 1949. המערער מוסיף וטוען בהקשר זה, כי בניגוד לקביעת הוועדה מספר המטרים הבנויים במגרש טרם ביצוע העסקה אינו פרמטר רלוונטי לחישוב הזכויות היחסיות, וכי יש לבחון לצורך כך את הפוטנציאל הכלכלי שהיה טמון ברישיון הישיבה לצמיתות, אשר עמד על 10,560 מ"ר ומומש בעסקת הקומבינציה עם החברה הקבלנית. לכל הפחות, כך טוען המערער, הפרמטר הרלוונטי לצורך חישוב הזכויות היחסיות הוא שטח המגרש - 6,101 מ"ר. שיטת חישוב אחרת שמציע המערער על מנת ללמוד על שווי הזכויות שיש לייחס לשנת 1949 היא הפחתת התמורה ששולמה למינהל בהסכם הפשרה (מיליון דולר) משווי המגרש לפני פיתוח (2.4 מיליון דולר לגישת המערער) כך שחלוקת ההפרש (1.4 מיליון דולר) בשווי המגרש משקפת את שיעור הזכויות בהן החזיקה משפחתו טרם החתימה על הסכם הפשרה (58.33%).

6. המשיב מצידו סומך ידיו על החלטת ועדת הערר וטוען כי אין כל הצדקה, כלכלית או אחרת, למסות את עסקת הקומבינציה באופן החורג ממצבת הזכויות האובליגטוריות והקנייניות במגרש לאורך השנים, וכן הוא טוען כי הסכם הפשרה שבו נרכשו זכויות החכירה, כאמור, מלמד כי טרם כריתת אותו ההסכם לא היו בידי משפחת המבורגר זכויות חכירה או בעלות במגרש. תימוכין לכך מוצא המשיב בהתנהלות המערער ואחיו אשר בסמוך לחתימה על הסכם הפשרה דיווחו למשיב על רכישת זכות במקרקעין. המשיב מוסיף וטוען כי טענותיו של המערער אינן מתיישבות עם העובדות, שכן לו היו בידי המערער ואחיו זכויות במקרקעין השוות לזכות הבעלות, לא היו מוסיפים ומשלמים למינהל מיליון דולר על-מנת לרכוש את זכויות החכירה במקרקעין שלטענת המערער היו שלהם. לשיטת המשיב "הזכות במקרקעין" שנמכרה במסגרת עסקת הקומבינציה איננה רישיון הישיבה לצמיתות שניתן למשפחת המבורגר בשנת 1949, כי אם זכות החכירה העבירה המאפשרת לנצל את זכויות הבניה במגרש, וזכות זו נרכשה, כאמור, רק בשנת 2000 במסגרת

הסכם הפשרה. מכאן סבור המשיב כי גם אין תחולה לסעיף 37(א2) לחוק מיסוי מקרקעין העוסק במכירת "זכות במקרקעין" מסוג הרשאה. עוד נטען כי אף אם במסגרת הסכם הפשרה נמכרו למערער ואחיו זכויות הבנייה במגרש בלבד, הרי שבניגוד לטענת המערער, כבר נפסק כי מכירת זכויות אלה מהווה מכירת "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין.

אשר לייחוס רכישה של 5% מן הזכויות לשנת 1949, מסביר המשיב כי הדבר נעשה לפנים משורת הדין, ועל מנת ליתן מענה לטענה חלופית של המערער לפיה רכישת זכויות החכירה "בלעה בתוכה" את זכות הרישיון שהייתה למשפחה בנכס או לטענה חלופית אחרת של רכישת הזכויות במקרקעין לשיעורין. בהקשר זה טוען המשיב כי הוא אמד את שוויה של הזכות לרישיון (5%), בין היתר, בשם לב לשימוש המצומצם במקרקעין שהותר על פיה. לטענת המשיב, המערער לא הצליח לסתור שווי זה שיוחס לרישיון הישיבה ועוד הוא טוען כי גם מהנתונים בחוות הדעת של השמאי מטעם המערער עולה כי השווי שיש לייחס לרישיון בו החזיקה משפחת המבורגר הוא 2% משווי הזכויות שנמכרו בשנת 2000, ובמובן זה ייחוס של 5% היטיב עם המערער. המשיב מוסיף וטוען כי משלא הוכח שבמסגרת הרישיון שקיבלה משפחת המבורגר ניתנה לה הזכות לנצל את זכויות הבנייה שבמגרש, ממילא לא יכול המערער לטעון כי בשל העובדה שהתב"ע אושרה כבר בשנת 1993 יש לייחס רכישה של אחוז גבוה יותר מן הזכויות בקרקע לשנת 1949. עוד מציין המשיב בהקשר זה כי אין מקום להקיש מהחלטה 727 של המינהל לענייננו, שכן החלטה זו עוסקת בפיצוי לחוכרים, ואילו הזכות שהייתה למשפחת המבורגר במקרקעין על פי פסק הדין מ-1995 הייתה זכות של בני-רשות בלבד.

דיון והכרעה

7. מהו - לצורכי חישוב מס-השבח - המועד בו רכש המערער את הזכויות במגרש אותן מכרו הוא ואחיו לחברה הקבלנית בעסקת הקומבינציה?

זוהי השאלה המונחת בפנינו בערעור דנן.

8. בפסק הדין מ-1995 אשר ניתן, כזכור, בתביעה שהגיש המינהל לסילוק ידה של משפחת המבורגר מן המקרקעין בטענה להסגת גבול, אימץ בית משפט השלום את גרסת בני משפחת המבורגר (הנתבעים באותו הליך) לפיה קיבלו ההורים (חנה ומשה המבורגר) את החזקה במקרקעין ביחד עם קבוצת חיילים משוחררים עוד בשנת 1949 במסגרת גוף שנקרא "קבוצת עצמאות" על מנת שיקימו את ביתם שם ויעבדו את השטח בעיבוד חקלאי. עוד קבע בית משפט השלום בפסק דינו כי בני הזוג המבורגר התיישבו במקום באישורו ובברכתו של האפוטרופוס על נכסי נפקדים וכי הם מתגוררים בו מאז 1949 יחד עם חלק מן הילדים ומן הנכדים של המשפחה. בית משפט השלום הוסיף וקבע בפסק דינו כי מדובר ברשות מפורשת של הרשויות וכי רישיון זה ניתן להם לצמיתות. במסגרת ערעור שהגיש המינהל על פסק הדין מ-1995 הושג בינו ובין המערער ואחיו (שני ההורים כבר הלכו באותה עת לבית עולמם), הסכם הפשרה המתואר בפרק העובדות לעיל. על-פי אותו הסכם התחייבו המערער ואחיו לפנות חלק מן המקרקעין וכן הוסכם כי ירכשו בהסכם פיתוח את זכויות החכירה במגרש כנגד התמורה שפורטה בהסכם.

9. נקודת המוצא העובדתית והמשפטית לצורך ההליכים שבפנינו היא כי משפחת המבורגר אכן קיבלה בשנת 1949, ללא תמורה, רישיון לצמיתות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם למגוריהם. כך עולה מטיעוני המשיב בפנינו (ראו למשל סעיפים 17-22 לסיכומי המשיב) וכן מהחלטתה של ועדת הערר (ראו בעמוד 7 לפסק הדין). המערער מבקש להיבנות מכך והוא טוען כי נתוני המקרה דגן באים בגדר הוראת סעיף 37(א2) לחוק מיסוי מקרקעין, המגדירה מהו "יום הרכישה" לגבי זכות במקרקעין שמקורה בהרשאה במקרקעי ישראל. וכך נקבע בה:

"לגבי זכות במקרקעין שמקורה בהרשאה במקרקעי  
ישראל - ביום שבו ניתנה למוכר לראשונה הרשאה  
לשימוש באותם מקרקעין."

המערער טוען כי לצורך חישוב מס השבח שהוא חב בו בגין מכירת זכויותיו לחברה הקבלנית בעסקת הקומבינציה, יש לראות את יום רכישת הזכויות



על ידו כיום שבו ניתנה למשפחתו לראשונה בשנת 1949 ההרשאה לשימוש באותם המקרקעין. אקדים ואומר כי הוראת סעיף 37(א2) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר בה מבקש המערער להיאחז, אין בה כדי להועיל לו. סעיף זה הוסף לחוק במסגרת תיקון מס' 33 משנת 1996 וכחלק בלתי נפרד מתיקונים נוספים אשר נועדו לעגן באופן מפורש וברור את ההסדר החקיקתי הנוגע למכירת זכויות מסוג הרשאה במשקים חקלאיים בישראל. תחילת הדרך לעניין זה הייתה בתיקון מס' 15 לחוק (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15), התשמ"ד-1984, ס"ח 179), לפיו הורחבה הגדרת המונח "זכות במקרקעין" וכללה בו גם "הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה...". המשך ההסדרה החקיקתית בהקשר זה מצאה את מקומה בתיקון מס' 33 משנת 1996, הנזכר לעיל, ולפיו נקבע כי ככל שמדובר בהרשאה במקרקעי ישראל תיחשב ההרשאה כזכות במקרקעין לעניין מיסוי מקרקעין "אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשר שנים" (בתיקון נוסף, תיקון מס' 40 משנת 1997, שונה פרק הזמן הנקוב בהגדרה לעניין זה מעשר שנים לעשרים וחמש שנים). עוד נוספה לחוק במסגרת תיקון מס' 33 הגדרה ממצטת למונח "הרשאה" ולפיה "הרשאה - למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת".

כפי שכבר צוין, הוראת סעיף 37(א2) נוספה אף היא לחוק במסגרת תיקון מס' 33, וזאת בצמוד לתוספות ולהרחבות שנקבעו באותו התיקון למונח "זכות במקרקעין" בכל הנוגע להרשאות במקרקעין בכלל, ובמקרקעי ישראל בפרט. בדברי ההסבר לתיקון מס' 33 (דברי הסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 97), התשנ"ד-1994 (תיקון עקיף לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963) צוין כי:

"מטרתו העיקרית של התיקון הייתה לקבוע כי זכות הרשאה במשקים חקלאיים היא זכות במקרקעין. מסיבות היסטוריות לגבי מרבית המשקים בישראל אין רכישת זכות חכירה אלא רכישת זכות הרשאה. זכות זו מוקנית בחוזה הרשאה הניתן לשלוש שנים ומתחדש מדי שלוש שנים...  
לכן מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע במפורש כי הקניית זכות הרשאה באדמות המדינה היא בגדר

הקניית זכות במקרקעין, גם אם תקופת ההרשאה לפי ההסכם פחותה משלוש שנים".

במאמר מוסגר יצוין כי הצורך בתיקון זה נבע, בין היתר, מפסק דין שניתן על ידי בית משפט זה בע"א 726/86 מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי, פ"ד מג(2) 98 (1989) ובו נקבע כי מבחינה מהותית אין אמנם הבדל בין זכות הרשאה כאמור למשקים חקלאיים במקרקעי ישראל ובין זכות חכירה, אך כיוון שבהסכם הרשאה מוקנית זכות ההרשאה לשלוש שנים בלבד אין מתקיים התנאי הנדרש על-פי הגדרת המונח "זכות במקרקעין" כנוסחו בתיקון מס' 15 ולפיו מדובר לתקופה העולה על עשר שנים.

כפועל יוצא מהרחבת הגדרתו של המונח "זכות במקרקעין" בתיקון מס' 33, ככל שמדובר בהרשאה במקרקעי ישראל, באופן המחיל אותו גם על הרשאה לתקופה המתחדשת מעת לעת והקצרה מעשר שנים (ולאחר תיקון 40, לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים), נוספה בחוק הוראת סעיף 37(א2) המצוטטת לעיל, אשר בה מבקש המערער להיאחז בענייננו, ובדברי ההסבר הובהר מדוע נדרשת הוספתו של סעיף זה, וכך נאמר שם:

"התיקון נדרש מכיוון שלגבי חלק גדול מהקרקעות האמורות ניתנה לבעל הקרקע זכות ההרשאה להשתמש בהם במשך שנים, ורק במועד מאוחר יותר נחתם הסכם בינו לבין נותן ההרשאה." (דברי ההסבר לתיקון מס' 33, בעמ' 204).

ובמילים אחרות, בהתקנת הוראה זו ביקש המחוקק להבטיח כי מי שמבקש למכור את ההרשאה שניתנה לו במקרקעי ישראל לאחר שנהנה במשך שנים מהרשאה מתחדשת באותם המקרקעין, יחשב לו יום רכישת הזכות כיום שבו ניתנה לו לראשונה ההרשאה גם אם באותו מועד לא נחתם הסכם הרשאה בינו ובין נותן ההרשאה (ראו לעניין זה: אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב' 191-192 (מהדורה שביעית, 2012)).

10. הנה כי כן, הוראת סעיף 37(א2) לחוק עוסקת ביום הרכישה הרלוונטי לעסקה אשר בה נמכרת "זכות במקרקעין" מסוג הרשאה במקרקעי ישראל. כך עולה מן ההיסטוריה החקיקתית שלה, כמתואר לעיל, ומן התכלית שאותה נועדה הוראה זו להגשים. כל אלה, דבר אין להם עם המקרה שבפנינו וזאת אף אם נניח לטובת המערער כי הרישיון שניתן למשפחתו מהווה "הרשאה במקרקעי ישראל" כמשמעה בחוק. כזכור, משפחת המבורגר קיבלה אמנם בשנת 1949 הרשאה להחזיק ולהשתמש במקרקעין, ואולם הזכות שנמכרה לחברה הקבלנית בעסקת הקומבינציה ואשר אליה מתייחסת השומה שבמחלוקת, היא זכות חכירה במגרש אחד מתוך אותם מקרקעין, אותה רכשו המערער ואחיו על פי הסכם הפשרה מן המינהל בשנת 2000, בהתאם לתנאים הכספיים והאחרים שנקבעו באותו הסכם. על כן, מקורה של הזכות הנמכרת הוא הסכם הפשרה ולא ההרשאה ההיסטורית שניתנה למשפחת המבורגר. זאת הגם שאין להוציא מכלל אפשרות את ההנחה לפיה הרשאה זו, אשר בית משפט השלום הכיר בה כהרשאה לצמיתות, היוותה מבחינת המינהל תמריץ להשגת הסכם הפשרה. ואולם, אין לערב בשום אופן בין נתונים אלה שאינם אלא נתונים אשר עמדו ברקע עסקת הקומבינציה ובין הממכר על פי אותה עסקה. והממכר על פי אותה עסקה הוא זכות החכירה במגרש אותה רכשו המערער ואחיו מן המינהל על פי הסכם הפשרה, תמורת מיליון דולר (והתחייבות לשאת בעלויות פיתוח), לצד התחייבותם לפנות מגרשים אחרים במקרקעין, הכל כמפורט בהסכם הפשרה.

11. המערער מקשה וטוען כי כל פועלו של הסכם הפשרה והזכויות שהוקנו לו ולאחיו על-פיו, אינו אלא עיגון של הרישיון שהחזיקה משפחתו ממילא מאז 1949, וכי למעשה כבר בשנת 1949 הוקנו למשפחת המבורגר זכויות אשר במהותן היו זכויות בעלות או חכירה.

טענה זו דינה להידחות מכמה טעמים. ראשית, היא עומדת בסתירה מוחלטת לגרסת ההגנה שהציגו בני משפחת המבורגר בתביעה לסילוק יד אשר בה ניתן פסק הדין מ-1995. באותו הליך לא עלתה מפי בני המשפחה - הנתבעים (עימם נמנתה באותו שלב גם אם המשפחה, חנה המבורגר ז"ל), טענה כלשהי

לזכות בעלות או לזכות חכירה. כל שנטען הוא כי ניתן להם רישיון לשימוש ולמגורים בלבד במסגרת "קבוצת עצמאות" (פסק הדין מ-1995, פסקאות 3 ו-10), וגרסתם זו אומצה על ידי בית משפט השלום כמתואר לעיל (פסק הדין מ-1995, פסקאות 7 ו-10). על כן, אין לשמוע מפיהם עתה גרסה עובדתית אחרת ולמותר לציין כי גרסה חדשה זו בדבר זכות בעלות או זכות חכירה שהוענקה למשפחת המבורגר כביכול בשנת 1949 אין לה עיגון גם בראיות אחרות כלשהן. טעם נוסף אשר בגינו יש לדחות טענה זו נעוץ בכך שהמערער ואחיו לא רק התחייבו על-פי הסכם הפשרה לפנות חלק מן המקרקעין, אלא הם הוסיפו והתחייבו לשלם מיליון דולר טבין ותקילין וכן עלויות פיתוח תמורת זכות חכירה במגרש אחד מתוך המקרקעין. בצדק ציין, אפוא, המשיב כי ההתחייבויות האמורות שנטלו על עצמם המערער ואחיו על-פי הסכם הפשרה אינן מתיישבות בשום אופן עם הטענה לפיה הייתה בידם מלכתחילה זכות בעלות או זכות חכירה במקרקעין או במגרש. תמיכה נוספת למסקנה זו ניתן למצוא בעובדה כי רכישת זכות החכירה במגרש על ידי המערער ואחיו על-פי הסכם הפשרה דווחה לשלטונות מס שבה והם נדרשו לשלם ואף שילמו בגינה מס רכישה (ראו מוצג מ/ש1 מטעם המשיב). בכך גילו המערער ואחיו את דעתם "בזמן אמת" כי זכות החכירה במגרש נרכשה על ידם מכוח הסכם הפשרה וכי קודם לכן לא הייתה בידם זכות כזו. ולבסוף, המערער עצמו אישר בסיכומיו כי רק בהסכם הפשרה משנת 2000 נרכשו על ידי משפחתו זכויות הבנייה במגרש, וכי זכויות אלה לא היו בידיה טרם החתימה על אותו הסכם (ראו סעיף 10 לסיכומי המערער), למרות שייעודם של המקרקעין שונה עוד בשנת 1993 בתוכנית מיתאר אשר במסגרתה נוספו למקרקעין זכויות בנייה שלהן ערך כלכלי רב. למעלה מן הדרוש יצוין כי גם אם היינו משקיפים על הסכם הפשרה כעסקה אשר במסגרתה נרכשו זכויות בנייה בלבד, כטענתו החלופית של המערער, לא היה בכך כדי להועיל לו בהינתן ההלכה כי המונח "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין כולל גם זכויות בנייה והעברתן נתונה למיסוי על-פי חוק זה בהיותה מכירה של זכות במקרקעין (ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ד.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, פסקאות 20, 23 (6.12.2006) (להלן: עניין ד.א.ד.ד); ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב, פסקאות 44-47 (20.6.2012)).

טעמים אלו כולם, מובילים למסקנה כי הרישיון לצמיתות שניתן למשפחת המבורגר בשנת 1949 היה שונה במהותו, בטבעו ובאופיו מזכות החכירה שנרכשה על ידי המשפחה על-פי הסכם הפשרה עם המינהל משנת 2000, מכוחו רכשו המערער ואחיו זכות במגרש שלא הייתה בידיהם קודם לכן. זכות זו נמכרה על ידם לחברה הקבלנית בשנת 2001 במסגרת עסקת הקומבינציה, ואת מכירתה שם המשיב, ובצדק.

12. המערער הוסיף והעלה טענה חלופית לפיה הסכם הפשרה מהווה למעשה "עסקת חליפין" המורכבת משתי עסקאות - האחת, מכירת הרישיון משנת 1949 למינהל, והשנייה, רכישת זכויות החכירה במגרש, ולחלופי חילופין טוען המערער כי ההסכם מהווה "עסקה משולשת" אשר במסגרתה הסכימה משפחתו להתפנות מן המקרקעין, בכפוף לעסקת הקומבינציה עם החברה הקבלנית ובכפוף לקבלת תמורה מסוימת בבנייה העתידית במגרש, בלא שרכשה כלל זכויות על-פי הסכם הפשרה אלא רק וויתרה על זכויות. טענות אלה דינן להידחות מן הטעם שהצגת הסכם הפשרה והסכם הקומבינציה כ"עסקת חליפין" או "כעסקה משולשת" אינה מתיישבת עם האופן שבו נעשו עסקאות אלה בפועל, ובהקשר זה לא למותר להזכיר מושכלות יסוד בדיני המס אותן קבע השופט ויתקון עוד בשנת 1966 בע"א 521/65 ון הרטון, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד כ(3) 625 (1966), ולפיהן:

"לא מה שנישום יכול היה לעשות ולא עשה, אלא רק מה שהוא עשה קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס" (שם, בעמ' 626).

ולעניין זה ראו גם: ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121, 125 (1978); ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, פסקה 9 (2.8.2010). למעלה מן הצורך אציין כי גם לגופם של דברים אין ממש בניסיונו של המערער להציג את העסקאות באיזה מן האופנים האמורים. לעניין הטענה בדבר "עסקת חליפין" די אם

נציין כי הסכם הפשרה דווח על ידי הצדדים כהסכם לרכישת זכות חכירה בלבד ולא כהסכם שלפיו מכרו המערער ואחיו זכות כלשהי, והמס שולם בהתאם. תשלום מס הרכישה על ידי המערער ואחיו אף עומד בסתירה לטענתו הנוספת של המערער בדבר היות העסקה "עסקת משולשת" כביכול ובהקשר זה ראוי להוסיף כי הסכם הפשרה לא הותנה בהתקשרות עתידית כלשהי עם החברה הקבלנית, או בכלל וכל שנכתב בו הוא כי המינהל יחתום על הסכם פיתוח "עם משפחת המבורגר ו/או עם מי שהם יורו" (סעיף 2 להסכם הפשרה, מוצג מע/15 מטעם המערער),

מן הטעמים המפורטים לעיל כולם, אני סבורה כי בדין קבעה ועדת הערר שלצורך חישוב מס השבח בגין עסקת הקומבינציה יש לייחס את יום הרכישה של זכות החכירה לשנת 2000, עת נחתם הסכם הפשרה.

13. הטענה האחרונה הטעונה התייחסות היא טענתו החלופית של המערער לפיה יש לייחס לשנת 1949 אחוז גבוה יותר מן הזכויות הנרכשות במגרש. בהתייחסו לטענה זו, הבהיר המשיב כי ייחוס 5% מן הזכויות במגרש לשנת 1949 נעשה לפנים משורת הדין, על מנת ליתן מענה לטענת המערער לפיה זכות החכירה שנרכשה בהסכם הפשרה כללה בחובה גם את מרכיב הרישיון במקרקעין שהחזיקה משפחת המבורגר החל משנת 1949. המשיב הוסיף והבהיר כי מרכיב זה חושב על בסיס אחוזי הבנייה שניתן היה לנצל ונוצל בפועל במסגרת אותו הרישיון. גישה זו הגיונה עמה בשל המשקל הרב שנושאות זכויות הבנייה לצורך הערכת שוויה של קרקע באופן כללי (ראו: עניין ד.א.ד.ד., פסקה 20 והאסמכתאות שם). מכל מקום, המערער מצידו לא הציג חוות דעת המבססת חישוב אחר בעניין זה, וזאת גם אם נניח לטובתו כי הוא זכאי לייחוס רכישה של חלק כלשהו מן הזכויות במגרש לשנת 1949, והדבר לא הוכח. לסיכום נקודה זו אומר כי מקובלת עליי קביעתה של ועדת הערר לפיה "המשיב עשה חסד עם העורר (ואחיו) בכך שהכיר ב'זכויותיהם' בשנת 1949 (בשיעור של 5%) כאילו היו בעלים לצורך חישוב המס". קביעה זו מקובלת עליי והיא מייתרת למעשה את הצורך להתייחס לחישובים אחרים שהציע המערער לעניין קביעת שווי הרישיון משנת 1949, אך למעלה מן הצורך אומר כי חישובים אלה אינם מבוססים ואין לקבלם. כך למשל אין נפקות לשינוי תוכנית המיתאר

ולזכויות הבנייה שנוספו למגרש בשנת 1993, משבאותה עת ובטרם חתימת הסכם הפשרה, לא הייתה משפחת המבורגר רשאית כלל לנצל זכויות בנייה אלה או למכור את הזכויות במקרקעין לצד שלישי שיוכל לנצלן. אשר לסכום התמורה ששולם בהסכם הפשרה והשלכותיו לעניין שווי הרישיון משנת 1949. החישוב שערך המערער בהקשר זה מתעלם מן העובדה כי התמורה עבור זכות החכירה נקבעה בהסכם פשרה אשר מעצם טיבו אין בו כדי לשקף בהכרח את מחיר השוק של הנכס נושא הפשרה, וכן הוא מתעלם מכך שהתמורה שהתחייבה משפחת המבורגר לשלם עבור זכות החכירה על-פי הסכם הפשרה כללה פרט למרכיב הכספי גם התחייבות לפנות מגרשים מתוך המקרקעין ששטחם הכולל הוא כ-11 דונם, כטענת המערער בפני ועדת הערר (סע' 27 לסיכומי המערער בפני ועדת הערר - מוצג מע/17 מטעם המערער). ולבסוף, אין מקום להקיש לענייננו מהחלטה 727 של מועצת מקרקעי ישראל (החלטה שבוטלה בעקבות בג"צ 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות, נו(6) 25 (2002)) או מהחלטה 1370 של מועצת מקרקעי ישראל, שכן החלטות אלו נוגעות לזכויות חכירה ואילו בענייננו מדובר ברישיון, שתנאיו פורטו לעיל, השונה מהותית מזכויות חכירה.

14. סוף דבר - בשל כל הטעמים המפורטים לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערעור ולחייב את המערער לשלם למשיב הוצאות בערעור בסך 40,000 ש"ח.

ש ו פ

ט ת

הנשיאה מ' נאור:

אני מסכימה.

ה נ ש

י א ה

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

ש ו פ

ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, י"ב באדר התשע"ה (3.3.2015).

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א ה

ש ו פ ט