

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5472/98

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' אנגלרד

המערער: מנהל מס שבח מקרקעין

נגד

המשיבה: חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ

ערעור על החלטת ועדת הערר לפי חוק מס
שבח מקרקעין, תשכ"ג1963- שליד בית המשפט
המחוזי בבאר-שבע בתיקים ע"ש 7623/96
וע"ש 7624/96 מיום 15.7.98 שניתנה
על ידי כבוד סגן הנשיא ג' גלעדי - יו"ר,
מר י' אמיתי - חבר, מר ר' משה - חבר

תאריך הישיבה: ו' בתמוז תשס"א (27.6.2001)

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד משה ליפקה

פסק-דין

השופט י' אנגלרד:

1. הערעור שלפנינו עוסק בשאלת מיסוי עסקה בין מינהל מקרקעי ישראל לבין חוכר חקלאי, בעקבות שינוי יעוד הקרקע המוחכרת, עסקה בה מקבל החוכר זכות לנצל את הקרקע על-פי ייעודה החדש (להלן נכנה אירוע זה "עסקת שינוי הייעוד"). השאלה המתעוררת בערעור נוגעת לחבות במס שבח מקרקעין בעת העברת זכויותיו של החוכר בקרקע לצדדים שלישיים. סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג1963- (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין") קובע כי "מס שבח מקרקעין יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין". השאלה המרכזית בה יש להכריע היא האם עסקת שינוי הייעוד היא בגדר "מכירת זכות

במקרקעין", כמשמעות ביטוי זה בחוק. בחוק מיסוי מקרקעין מצויה הגדרה הן של מושג המכירה, הן של זכות במקרקעין. אביא תחילה את ההגדרות האלה בסעיף 1 לחוק:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין בין בתמורה ובין ללא תמורה -
 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
 (4) ...

"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעין ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; ...

2. על רקע הגדרות אלה אפנה כעת לתיאור העובדות, סביבן סובב הערעור. המשיבה, חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ (להלן: "**חברת הדרי החוף**") התקשרה ביום 29.3.1966 בחוזה חכירה עם רשות הפיתוח לחכירת שתי חלקות אדמה באשקלון, ששטחן הכולל הוא כ-264 דונם, לשם גידול מטעי פרי הדר (להלן: "**חוזה החכירה החקלאי**"). תקופת החכירה עליה הוסכם היא 49 שנים למפרע מיום 1.5.1955 ועד ליום 1.5.2004. בחוזה החכירה ניתנה אופציה לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים, וזאת לפי תנאי החכירה שיהיו נהוגים בחכירת אדמות הקרן הקיימת לגבי קרקעות חקלאיות בלתי נטועות. ואלה הוראות חוזה החכירה החקלאי החשובות לענייננו:

1. הרשות מוסרת לחוכר והחוכר מקבל מהרשות בחכירה את הנכסים המוחכרים והמתוארים בפרוטרוט ב"רשימה" שאחרי סעיפי החוזה הנוכחי למטרת החזקתם, עיבודם וניהולם של מטעי פרי הדר, אסור יהיה לחוכר להשתמש בנכסים המוחכרים למטרה אחרת אולם, בהסכמת הרשות בכתב יוכל החוכר לשנות את העבוד ולהשתמש בקרקע למטרה חקלאית אחרת, לשם ביצוע מטרות החכירה יהיה החוכר רשאי לכרות בורות ובארות מים בקרקע ולהשתמש במים ... לצרכי השקאה, להקים עליה מבנים הדרושים במישרין לצרכי נהול פרדסים (לבנות מגורים לשומרי הפרדסים), לסדר ביוב וגדרות, לסלול בתחומה דרכים, לחפור תעלות, להניח צנורות, למתוח חוטים, לסדר אינסטלציה ולבצע כל פעולה אחרת בקרקע שיש בה כדי לקדם את מטרות החכירה האמורה.

2. החוכר מתחייב לקיים ולעבד את המטעים הכלולים בנכסים המוחכרים ולהמשיך בעבוד זה במשך כל תקופת [!] מיום החכירה, אלא אם תתקבל הסכמת הרשות מראש ובכתב לשנוי העבוד והחלפתו בצורת נצול חקלאי אחרת.

3. לחוכר הזכות לבנות על הקרקע הכלולה בנכסים המוחכרים מבנים שונים מאלה שנזכרו בסעיף 1 לעיל - רק בהסכמת הרשות בכתב ומראש.

7. במשך תקופת החכירה יהיה החוכר רשאי להשתמש בנכסים המוחכרים ולעשות בהם כאדם העושה בתוך שלו; אולם עליו להשתמש בזכויותיו אלה אך ורק בגבולות התנאים המפורטים בחוזה החכירה הנוכחי ולמטרות המפורטות בו.

[ההדגשות אינן במקור].

יצוין, כי מתוך הוראות חוזה החכירה עולה כי שינוי עיבוד הקרקע למטרה חקלאית אחרת טעון הסכמת הרשות מראש בכתב; כן מותנית בקבלת הסכמה מראש ובכתב בניית מבנים שאינם דרושים במישרין לצרכי ניהול פרדס.

3. והנה, בשנת 1992 אושרה תכנית בניין עיר 4/26מ/ (להלן: "התכנית"). בתכנית זו שונה ייעודם של 105 דונם מתוך החלקות המוחכרות מייעוד חקלאי לייעוד לבנייה למגורים. יצוין כי בחוזה החכירה החקלאי של חברת הדרי החוף לא הייתה כל הוראה מפורשת בדבר שינוי ייעוד של החלקות המוחכרות ובדבר השלכותיו של שינוי מעין זה על המשך החכירה. עם זאת, בהחלטה 432 של מועצת מקרקעי ישראל מיום 2.11.1989 נקבע הסדר כללי לגבי שינוי ייעוד של קרקע חקלאית מוחכרת. וזה תוכן ההחלטה 432 של המועצה:

2. במקרים בהם שונה ייעודה של קרקע חקלאית המוחכרת לשמוש חקלאי לתקופה של 49 שנים, לייעוד אחר, יוכל המינהל, לפי שיקול דעתו, להציע לחוכר לפעול באחת משתי הדרכים הבאות:

א. להחזיר למינהל את הקרקע ששונה ייעודה כאמור, ותמורת זאת ישלם המינהל לחוכר 25 אחוזים מערך הקרקע שהוחזרה למינהל לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש, בתוספת שווי השקעות החוכר באותה קרקע, על פי קביעת ועדת הפיצויים, בתנאי שסך שני הסכומים הנ"ל לא יעלה על 40 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש.
היטל ההשבחה שיחול בגין שנוי הייעוד האמור לא ישולם על ידי החוכר.

ב. לנצל את הקרקע בהתאם לייעוד החדש, בתנאי שישלם למינהל 51 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש בנכיו שווי השקעות החוכר באותה קרקע, על פי קביעת ועדת הפיצויים, בתנאי שסכום הפיצויים לא יעלה על 20 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש. הסכום ששולם ייחשב כאילו שולמו דמי חכירה שנתיים מהוונים בתשלום חד פעמי בשעור של 91 אחוזים מערך הקרקע.
היטל ההשבחה שיחול בגין שנוי הייעוד האמור ישולם על ידי החוכר.

4. ואמנם בעקבות אישור התכנית לשינוי ייעוד, פנתה חברת הדרי החוף ביום 29.3.1992 למינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל"), בבקשה להחיל עליה את סעיף 2.ב. להחלטה 432, דהיינו לאפשר לה להקים בעצמה פרויקט בנייה בקרקע. הנהלת המינהל החליטה ביום 3.5.92 לנהל עם חברת הדרי החוף משא-ומתן בדבר ניצול הקרקע בייעודה החדש. לפני שהמשא-ומתן החל קיבלה מועצת מקרקעי ישראל, ביום

11.5.92, החלטה בעניין שינוי ייעוד, שבאה להחליף את ההחלטה 432, הלוא היא החלטה 533. בהחלטה

החדשה נקבע כי במקרה של שינוי ייעוד של קרקע מוכרת:

---רשאי המינהל לפי שקול דעתו ובהתאם לצרכיו לפעול לפי אחת מן החלופות הבאות:

א. (1) ליתן לחוכר פיצוי כספי בעד ביטול החוזה והשבת הקרקע לידיו ...

ב. (1) לאפשר לחוכר או לאחר מטעמו לחכור את הקרקע ששונה ייעודה כאמור בסעיף 2, כולה או חלקה, לפי שקול דעת המינהל, למטרת שמוש לפי הייעוד החדש, ללא מכרז, תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים בשעור 51 אחוזים משווי הקרקע לפי ייעודה החדש, כפי שייקבע על ידי השמאי הממשלתי, ויחתם חוזה חכירה מהוון (91 אחוזים) כמקובל במינהל. ...

ג. למען הסר ספק, אין בהחלטה זו כדי לפגוע בזכות המינהל להמשיך את קיומו של החוזה למרות שינוי הייעוד, ואין בה כדי לפגוע בזכויות החוכר לפי החוזה.

5. לאחר מספר חודשים הוחלט במינהל להיענות, עקרונית, על יסוד החלטה 533, לפנייתו של חברת

הדרי החוף לאפשר לה להקים פרויקט בנייה בקרקע. ברוח זו הודיע המינהל לחברת הדרי החוף ביום 6.8.92

כדלהלן:

בהמשך לפגישה שנערכה במשרדנו נדון הנושא בהנהלת המינהל ביום 26.7.92 וסוכם כדלקמן:

א. לאשר למחוז לערוך עסקה עם החברה עפ"י החלטת המועצה מס 533 (העתק מצ"ל) קרי תשלום בשעור 51% מהמחיר הנהוג במקום.

ב. תוקף ההחלטה עד 26.10.92.

ג. חוזה החכירה עם החברה יתוקן בהתאם וכן יוכנס בו סעיף כי על החברה לעבד את השטח הנותר על [!] תנאי החוזה בתוך 12 חודשים.

בהודעה התבקשה חברת הדרי החוף לתת את הסכמתה לעסקה. המגעים בין המינהל לחברת הדרי החוף

נמשכו עוד זמן מה, עד שביום 13.6.93 אישר המינהל לחברת הדרי החוף "עסקת שינוי ניצול ו/או ייעוד -

חתימת הסכם פיתוח לחכירה".

6. בהודעה בדבר האישור לעסקה, שנשלחה לחברה ביום 23.6.93 נאמר:

הננו להודיעך כי בישיבתו ביום 13/6/93 (להלן - המועד הקובע) אישר מינהל מקרקעי ישראל (להלן - המינהל) את בקשתך בדבר שינוי ניצול ו/או ייעוד של הקרקע הידועה כ: גוש 1466 ... למטרת בניה עצמית, בכפוף לאמור בהודעה זו.

פרטי העסקה ותנאיה ייקבעו בהסכם הפיתוח (להלן - ההסכם) שיומצא לך על-ידי המינהל, וכל עוד לא יחתם ההסכם ע"י כל הצדדים ייחשבו כל מגעך עם המינהל בגין שינוי ניצול ו/או ייעוד של הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת ההסכם.

ערך הקרקע למועד הקובע נקבע לסך של 3,324,194.59 שקלים חדשים + מע"מ, ודמי החכירה יתבססו עליו. ביצוע העסקה עפ"י ערך זה מותנה בסיום בניה תוך 24 חודש מיום אישור העסקה.

7. להודעה הנזכרת צורפה הודעה נוספת בזו הלשון:

מנהל מס שבח מקרקעין ביקש להודיעך את ההודעה הבאה:

מדינת ישראל/האוצר
אגף מס הכנסה ומס רכוש

אזרח נכבד,
הריני להביא לתשומת לבך כי בהתאם לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, יום אישור העסקה בידי מינהל מקרקעי ישראל נחשב כיום המכירה. לפיכך אם תתבצע העסקה, יהיה מועד לתשלום מס רכישה תוך 50 יום מיום אישור העסקה.

8. בעקבות אישור העסקה לשינוי ייעוד נחתם ביום 6.9.93 חוזה פיתוח בין חברת הדרי החוף לבין המינהל (להלן: "חוזה הפיתוח") לתקופה של 59 חודשים, עד 1.6.98. על פי חוזה הפיתוח הועמדו לרשות חברת הדרי החוף 128 מגרשים לבניה למגורים בשטח שייעודו שונה, וזאת לשם פיתוח ובניית המבנים בהתאם לתכנית. במסגרת חוזה הפיתוח חברת הדרי החוף חויבה בתשלום בסך 864,623 ש"ח, בתוספת מע"מ. בחוזה הפיתוח התחייב המינהל כי אם חברת הדרי החוף תמלא אחר כל התחייבויותיה במועדן, ייחתם עימה חוזה חכירה לתקופה של 49 שנים מיום אישור העסקה (13.6.93) לגבי המגרש והמבנים, והתשלום בחוזה הפיתוח יחשב כתשלום על חשבון דמי החכירה. לחברת הדרי החוף ניתנה זכות להפנות יזמים לחתימת חוזה פיתוח ישירות עם המינהל בתקופה של עד שנתיים מיום אישור העסקה, וזאת ללא תשלום הפרשי ערך קרקע. ביום 14.9.93 שילמה חברת הדרי החוף את התשלום הנדרש בחוזה הפיתוח, שכונה "דמי היתר מהוונים". המינהל דיווח לרשויות המס על העסקה וחברת הדרי החוף חויבה בגינה במס רכישה. יצוין, כי בין רשויות המס לחברת הדרי החוף נתגלעו חילוקי דעות בדבר חבות זו, חילוקי דעות אשר כפי שיצוין בהמשך, יושבו בפשרה.

9. לפני תום השנתיים מיום אישור העסקה, ביום 18.5.95, התקשרה חברת הדרי החוף בחוזה עם חברת אחים עשוש בע"מ (להלן: "חברת עשוש") להעברת זכויותיה ב-23 מגרשים לבנייה תמורת כחצי מיליון דולר. ביום 1.6.95 התקשרה חברת הדרי החוף בעסקת קומבינציה עם חברת אלעזרא יוזמה והשקעות בע"מ (להלן: "חברת אלעזרא"). על-פי עסקת הקומבינציה, תקבל חברת אלעזרא 40 מגרשים, ובתמורה תבנה חברת אלעזרא עבור חברת הדרי החוף יחידות למגורים ב-14 מגרשים נוספים מתוך הפרויקט. רשויות מס שבח העמידו את שווי המכירה במסגרת עסקת הקומבינציה על סך של 871,800 דולר. מאחר ששני חוזי המכר נחתמו תוך שנתיים מיום אישור העסקה לשינוי ייעוד, יכלה חברת הדרי החוף להפנות את הרוכשות לחתימת חוזה פיתוח ישירות עם המינהל.

10. לשם שלמות התמונה יצוין, כי לעסקאות עם חברת עשור ועם חברת אלעזרא קדמה עסקה נוספת, בה מכרה חברת הדרי החוף את זכויותיה ב-51 מגרשים נוספים לבניה לצד שלישי אחר. בקשר לעסקה זו התעוררו חילוקי דעות בין חברת הדרי החוף לבין רשויות מיסוי מקרקעין וביום 9.5.95 נחתם ביניהן הסכם פשרה. נראה, כי במסגרת הסכם פשרה זה שילמה חברת הדרי החוף מס רכישה על מכלול הזכויות שנרכשו במסגרת חוזה הפיתוח עם המינהל. אולם, באשר לחישוב מס השבח בגין מכירת הזכויות לחברת עשור ולחברת אלעזרא, נתגלעו חילוקי דעות בין רשויות המס לבין חברת הדרי החוף. חילוקי דעות אלה הם המושא של ערעור זה.

11. אבהיר תחילה את נקודת המוצא של חישוב מס השבח מטעם רשויות המס. בעיני רשויות המס, הזכויות בקרקע נרכשו על-ידי חברת הדרי החוף בשני מועדים. תחילה, דהיינו בשנת 1955, רכשה חברת הדרי החוף זכות חכירה לשימוש חקלאי ל-49 שנים עם אופציה להארכה. זכויות הפיתוח, שנוצרו כתוצאה משינוי ייעוד הקרקע, נרכשו על-ידי חברת הדרי החוף עם חתימת חוזה הפיתוח, דהיינו בשנת 1993. החישוב המדויק של מס שבח נערך בצורה הבאה: ראשית, מאחר שמדובר בזכות חכירה בלבד, שוויה של זכות זו הוא 91% משוויה של הבעלות המלאה על הקרקע. שנית, לשיטתן של רשויות מס שבח, זכויות החכירה המקוריות, דהיינו החכירה משנת 1955, מהוות 40% משווי הזכויות בקרקע לפי ייעודה החדש. התוצאה היא כי עובר לעסקת שינוי הייעוד מצויים בידיו של החוכר 40% מתוך 91% משווי הקרקע, שהם 44% ממכלול הזכויות שבידי החוכר. זכויות הפיתוח מהוות, איפוא, 51% מתוך 91% משווי הקרקע, שהם 56% ממכלול הזכויות שבידי החוכר. שלישית, בשל הפרש במועדים של רכישת הזכויות השונות, גובה מס השבח משתנה: המס על מכירתה בשנת 1995 של הזכות שנרכשה בשנת 1955 הוא 19% (סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין); ואילו מס השבח על הזכות שנרכשה בשנת 1993 הוא 36% על השבח הריאלי ובנוסף לכך עד 10% על השבח האינפלציוני (סעיף 48א(א) לחוק).

12. יצוין, כי גישתן של רשויות המס יוצאות מן ההנחה, כי חוזה הפיתוח משנת 1993 הקנה לחברת הדרי החוף זכויות חדשות בקרקע. לפי תפיסתן, עסקת שינוי הייעוד, שנערכה במסגרת חוזה הפיתוח, היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין", במובן הוראת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. על הנחה זו חולקת חברת הדרי החוף. לטענתה, אותה העלתה בהשגות על שומות מס השבח שנקבעו בקשר לעסקאות עם חברת עשור ועם חברת אלעזרא, עסקת שינוי הייעוד אינה בבחינת עסקה חדשה, אלא תיקון של חוזה החכירה החקלאי. לפי גרסתה, לא נרכשו על-ידיה במסגרת חוזה הפיתוח זכויות חדשות, שלא היו בידה מלפנים. משנדחו השגותיה, הגישה חברת הדרי החוף ערר לועדת הערר ליד בית המשפט המחוזי בבאר שבע. ועדת הערר, בראשות השופט ג'

גלעדי, קיבלה את הערר והורתה למנהל מס שבח להוציא לחברת הדרי החוף שומות חדשות, על בסיס ההנחה שכל הזכויות בקרקע נרכשו בשנת 1955.

13. ועדת הערר הייתה מודעת יפה לעובדה כי הפתרון בסוגיה זו שנוי במחלוקת בין המלומדים. כן הייתה ועדת הערר ערה לכך כי בפסיקתן של ועדות ערר אומצה הגישה שראתה בעסקות שינוי הייעוד משום אירוע מס לצורך מס רכישה ומס שבח. יתרה מזו, ועדת הערר יצאה מן ההנחה כי טרם נפסקה הלכה בסוגיה זו בבית המשפט העליון וכי משום כך עליה "לחרוש בקרקע בתולה" (עמ' 5 ועמ' 14 לפסק הדין). נראה, כי בהנחה אחרונה זו, נעלם מעיני ועדת הערר פסק דינו של בית משפט זה בפרשת ע"א 1550/94 **חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב** (לא פורסם) (להלן: "פרשת הבונה"). ואמנם, בפרשה זו אימץ בית משפט זה במלואה את הנמקתו של השופט א' הומינר בעמ"ש 292/92 **הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פד"א כ"ב 145**.

14. בפרשת **הבונה** חכרה חברת הבונה בשנת 1940 קרקע שיועדה לבית ספר ולמגרש כדורסל. חוזה החכירה למטרות אלה חודש בשנת 1988. ביוני 1990 אישר המינהל את בקשת חברת הבונה לשינוי ייעוד וניצול הקרקע למגורים, והחברה חויבה בתשלום דמי היתר בסך 4 מיליון ש"ח. כעבור חודש מכרה חברת הבונה את זכויותיה בקרקע לחברת סימדע בע"מ תמורת כ-9 מיליון ש"ח. כחלק מתשלום התמורה התחייבה חברת סימדע לשלם את דמי ההיתר בגין שינוי הייעוד. בסמוך להסכם זה נחתם חוזה פיתוח בין חברת סימדע לבין המינהל בקשר לקרקע האמורה. בין חברת הבונה לבין רשויות המס נתגלעה מחלוקת בדבר חבות מס הרכישה בגין דמי ההיתר ששולמו על-ידי חברת סימדע למינהל. חברת הבונה טענה - בדומה לחברת הדרי החוף לפנינו - כי אין לראות בזכויות לבנייה נוספת ולשינוי ייעוד במקרקעין משום "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק ומשום כך פטורה היא מתשלום מס רכישה.

15. ועדת הערר בפרשת **הבונה** דחתה, כאמור, את טענת החברה, לאחר סקירה ממצה של הפסיקה. בפסק הדין (**שם**, בעמ' 147) מביא השופט א' הומינר במלואם דברים שאמר בפרשת עמ"ש 980/88 **יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פד"א יט 458, בעמ' 461, ואלה הם:

אם נבחון את הדברים כפשוטם, הרי המהות האמיתית של העסקה העומדת מאחורי תשלום דמי ההיתר למינהל בגין שינוי ייעוד ו/או ניצול, הנה הענקת זכויות בניה נוספות בנכס, שהינן בגדר טובת הנאה הנופלת במסגרת "זכות במקרקעין", כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין; משמע, המדובר במכירה של זכות במקרקעין מהמינהל לרוכשים, שהנם החוכר הרשום (המוכרים) והעורר.

ובהמשך:

---אנו יודעים, כי מקום שבו משתלמים דמי היתר בגין שינוי יעוד ו/או ניצול, הרי המינהל רואה בזאת עסקה חדשה, אשר בעקבותיה הוא מתקשר בהסכם חכירה חדש; הווה אומר מוענקת בענייננו, זכות חכירה חדשה, שהיא לבטח נופלת בגדר "זכות במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, ומכירת זכות כזאת ע"י המינהל חייבת בתשלום מס רכישה ומס שבח (מן המס האחרון פטור המינהל).

השופט הומינר מעיר כי דברים אלה יאים גם לעניין העומד לפניו בפרשת **הבונה** והוא מסכם (שם, בעמ' 148):

---שינוי יעוד שהתבטא בהענקת זכויות בניה נוספות, יש לראותו בגדר הענקת זכות במקרקעין לצורך החוק (ראה פסק דין **דובדבני הנ"ל**), קל וחומר בענייננו, שבו מדובר בפירוש בשינוי מטרת החכירה מבית ספר ומגרש ספורט למגורים. לא זו אף זו: משמעותו של שינוי היעוד האמור וחתימת חוזה הפיתוח בעקבותיו היא למעשה חתימת חוזה חכירה חדש, שהרי דמי היתר שולמו למינהל עבור שימוש בחלקות ליעוד שונה מזה שהן שימשו על פי תנאי החכירה המקורית ולבניה נוספת.

16. כאמור, בית משפט זה, בדחותו את הערעור על פסק הדין של ועדת הערר בפרשת **הבונה**, אימץ את

מסקנתה של הועדה, על נימוקיה (ע"א 1550/94 **חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב**,

שם). פסק דינו של בית משפט זה הוא קצר ואביאו במלואו:

נחה דעתנו שעקב הסכמת מינהל מקרקעי ישראל, ושינוי היעוד לניצול החלקות למגורים, הגדילה המערערת את אגד זכויות הקנין שברשותה, וממילא היא העבירה לחברת סימדע בע"מ זכות במקרקעין הכוללת את אגד הזכויות המוגדל; אף עמדת המשיב לגבי המהות האמיתית של העסקה שנערכה בין המערער לבין החברה האמורה מקובלת עלינו. דעתנו היא כי הדין עם ועדת הערר בנימוקיה המשפטיים, ולפיכך אנו דוחים את הערעור.

נמצא כי, בניגוד להנחתה של ועדת הערר בענייננו, יצאה הלכה מלפני בית משפט זה ברוח גישתו של מנהל מס שבח. אין אנו נקראים, איפוא, "לחרוש בקרקע בתולה", אלא נדרשים אנו לשנות הלכה שנפסקה בבית משפט זה. כידוע, אין הלכה שנפסקה בבית המשפט הזה מחייבת אותו ורשאי הוא לסטות ממנה (סעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה). עם זאת, לשם שינוי ההלכה חייבים להתקיים נימוקים בעלי משקל, הנוטים את הכף לביטול ההלכה הקיימת. האם יש בנימוקיה של ועדת הערר כדי לשנות את ההלכה שנפסקת בפרשת **הבונה**?

17. לב הבעיה הוא האם עסקת שינוי הייעוד היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין. יצוין, כי המושג של "מכירת זכות במקרקעין" משמש כבסיס לשני סוגי מס, שבהם עוסק החוק, והם: מס רכישה ומס שבח מקרקעין. במסגרת מס רכישה, עצם מכירת הזכות מטילה על הרוכש מס רכישה (סעיף 9(א) לחוק). במקרה של מס שבח, החבות נמדדת לפי הסכום שבו עולה שווי המכירה של הזכות במקרקעין על יתרת שווי הרכישה, כהגדרתה בסעיף 47 לחוק. מתוך הקשר הדברים נראה כי הרכישה בה מדובר במסגרת מס השבח היא המכירה (הקודמת) של הזכות שבאמצעותה נרכשה הזכות הנמכרת כעת. נמצא, כי המושג של "מכירת זכות במקרקעין" זהה בשני סוגי המס.

18. על רקע זה אבחן כעת את נימוקיה של ועדת הערר, שהביאו אותה למסקנה כי עסקת שינוי הייעוד אינה בבחינת "מכירת זכות במקרקעין", הן לצורך מס שבח, הן לצורך מס רכישה. יצוין בהקשר זה, כי בפרשת **הבונה** המדובר היה במס רכישה. נקודת המוצא של ועדת הערר היא כי עצם שינוי הייעוד המקרקעין אינו יכול להחשב כ"מכירה" על-פי לשון החוק, ועל כן איננו אירוע מס מבחינת חוק מיסוי מקרקעין, המאפשר לדרוש תשלום מס רכישה. בהקשר זה מעירה הועדה, כי "גם על פי הדין הכללי, אף משפטן לא היה מכנה כ"מכירה", מצב, שבו חוכר, בתוך תקופת החכירה, זכה, ששונה הייעוד לגבי האדמה שבחזקתו, וכתוצאה מכך שוויה עלה" (עמ' 8 לפסק הדין). הועדה קובעת, כי "המבחן הנכון, כדי לבחון אם היתה מכירה לפי החוק, הוא, האם הקונה זכה בזכות משפטית, על פי ההסכם, זכות שלא היתה לו לפני ההסכם" (עמ' 9 לפסק-הדין). המסקנה של הועדה היא כי:

במקרה הנוכחי, שינוי הייעוד ותשלום דמי החכירה המהוונים, לא העניקו ל[חברת הדרי החוף] זכות משפטית חדשה, שלא הייתה לה לפני כן. מיום 1.5.55, היתה ל[חברת הדרי החוף] זכות חכירה לגבי אותם מקרקעין, וזכות זו היתה רשומה בלשכת רישום המקרקעין (ראה הנספחים להודעת הערעור). אותה זכות משפטית נשארה ל[חברת הדרי החוף] גם לאחר התשלום למינהל. הזכות המשפטית (חכירת מקרקעין) לא שונתה. השוני היחיד, הוא, תלוי באופן השימוש במקרקעין, שכן תחילה, השימוש היה מותר רק לצרכי חקלאות ולאחר מכן, הותרה גם בניה. אולם, שינוי באופן השימוש, קשור לתנאים החוזיים בין הצדדים ולא לשינויים בזכות המשפטית לגבי המקרקעין (עמ' 10 לפסק הדין).

והועדה אומרת בהמשך:

גם כאשר נחתם הסכם הפיתוח, בין המינהל ו[חברת הדרי החוף] (בעקבות תשלום דמי ההון), לא זכתה [חברת הדרי החוף] בכל זכות משפטית שלא היתה לה מקודם. גם קודם לכן, היתה לה זכות חכירה 49- שנים עם אופציה להאריך את החכירה לעוד 49 שנים (עמ' 11 לפסק הדין).

19. בהנמקה זו מסתמכת הועדה על דעותיהם של ד"ר א' אלטר במאמרו "שינוי ייעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות (או תעשייה) לבנייה למגורים - האם בגדר "מכירת זכות במקרקעין" לענין חוק מס שבח מקרקעין" **מיסים** 4ז/א-1 ושל ז' שרון במאמרו "שינוי ייעוד וזכויות בניה: האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין'" **מיסים** ח2/ (אפריל 1994) 28-. על רקע דעות אלה מסכמת הועדה את מסקנתה בדברים הבאים:

סיכומו של דבר, לאור נוסח החוק, כפי שהוא, לא ניתן, לדעתנו, לפרש תוספת אחוזי בניה, או אפילו חוזה פיתוח, שאינו מעניק זכות חכירה מעבר לחכירה המקורית, אלא רק רשות לפתח את הקרקע המוכרת, כרכישת זכויות במקרקעין לפי החוק. אם המחוקק היה רוצה לכלול גם עבודות אלה, כאירוע מס, היה צריך לומר זאת במפורש. (עמ' 11 לפסק הדין).

ובהמשך:

אין אנו רשאים להוסיף מיוזמתנו, זכויות במקרקעין, שאינן נובעות מלשון החוק או מתכלית החקיקה. בשנת 1993, לא חל כל שינוי בזכויות [חברת הדרי החוף] במקרקעין. במקרה הנכחי, החזיקה [חברת הדרי החוף] ברציפות במקרקעין, משנת 1955 ועד למכירתם. (עמ' 13 לפסק הדין).

20. לשם שלמות התמונה אציין, כי מאז מתן פסק הדין של ועדת הערר ניתוספה ספרות משפטית העוסקת בסוגיה הנדונה: ' הדרי, **מיסוי מקרקעין** (כרך א - מהדורה שניה, תש"ס2000-) עמ' 194-200, 322-315; ג' קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" **מיסים** יב/6 (דצמבר 1998) א83-; מ' מזרחי ומ' הר-שמש "עיסקאות מינהל מקרקעי ישראל - היבטי מיסוי" **מיסים** יד/4 (אוגוסט 2000) א15-; ד' מאור "תכנון מס בעסקאות מקרקעין, חלק ב - עסקאות בקרקע מינהל שיעודה שונה" **מיסים** טו/2 (אפריל 2001) א95-. העיון בחיבורים הדנים בסוגיה מצביע על כך שהמחלוקת בין המלומדים נמשכת. יש התומכים בגישה שנתקבלה בפרשת **הבונה**, יש התומכים בגישת ועדת הערר מושא הערעור לפנינו ויש שעמדתם פחות נחרצת לכאן או לכאן.

21. לפני שאכנס לעובי הקורה, מספר הערות מקדימות. ביסודה, המחלוקת נוגעת למתח האופייני בסוגיות המס בין העולם של מושגי המשפט המסורתיים לבין המהות הכלכלית של עסקאות. אחת התוצאות של מתח זה היא כי, לעיתים, חקיקת המיסוי סוטה במודע מן המושגיות המסורתית של מוסדות משפט. כך, למשל, המושג מכר או מכירה בהקשר המיסוי אינו תואם את המושג המקביל המסורתי במשפט הפרטי. גם החקיקה הנדונה יכולה לשמש כדוגמא לתופעה הזו. תופעה אחרת של מתח זה היא המאמץ המתמיד לחסכון במס על-ידי תכנון מס. בהקשר זה הנסיון של הנישום הוא להקטין את חבות המס על-ידי השימוש במושגי המשפט המסורתיים. אחד האמצעים המצוי בידי שלטונות המס, כדי לתת מהלכים למהות הכלכלית של העסקה, הוא ההוראות האנטי-תכנוניות המצויות בידי שלטונות המס, כדי לתת מהלכים למהות הכלכלית של העסקה, הוא תש"ן). בסוגיה שלפנינו, אחת הטענות המרכזיות של הנישום היא כי שינוי הייעוד, כשלעצמו, אינו מקנה זכות במקרקעין. זכות זו היא או בעלות או חכירה. לכן, מבחינה מושגית, במקרה הנדון, החכירה לא השתנתה גם אם דרכי הניצול של הקרקע השתנו.

22. על פני הדברים נראה, כי הגישה המושגית, המתמקדת סביב המושג "זכות במקרקעין", אינה תואמת את המהות הכלכלית של עסקת שינוי הייעוד. וההוכחה היא שהחוכר שילם תמורה ניכרת למחכיר על אפשרות הניצול החדש ועשה רווח ניכר במכירת "זכויותיו" החדשות לצד שלישי. יצירת פער כה בולט בין המסגרת המושגית לבין המהות הכלכלית מעורר ספק בנכונות הגישה כולה.

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

24. בענייננו, חוזה החכירה החקלאי העניק לחברת הדרי החוף זכות להחזיק בקרקע ולעשות בה שימוש חקלאי בלבד. על-ידי עסקת שינוי הייעוד נערכה חכירה חדשה, שבאמצעותה הוענקה לחברה הזכות להחזיק בקרקע ולפתח בה שכונת מגורים. החלפת סוג החכירה שינתה את מהות הזכות במקרקעין. כלשונו של בית משפט זה בפרשת **הבונה**, חוזה הפיתוח הגדיל את "אגד הזכויות" שבידי חברת הדרי החוף.

25. יצוין, כי המדובר כאן אינו רק בתוספת "אחוזי בנייה". חוזה הפיתוח אינו מצטמצם לתוספת זכויות בנייה, אלא הוא מעניק לחוכר זכויות מקיפות יותר לפיתוחה של הקרקע. בכך כאמור, עסקת שינוי הייעוד משנה את תכלית החכירה ומתכונתה. לכן, השאלה שלפנינו אינה האם הענקת "אחוזי בנייה" כשלעצמה היא הענקתה של "זכות במקרקעין" אם לאו. איננו עוסקים במצב שבו זכויות בניה נמכרות מזכאי אחד לאחר במנותק מן הקרקע (לדיון בשאלה זו ראה הדרי, **שם**, בעמ' 190-191. כן השווה בהקשר זה את פסק הדין שניתן בארצות-הברית *Mitsui Fudosan (U.S.A.), Inc. v. County of Los Angeles.*, 219 Cal. App. 3d 525 (1990); שם נפסק כי העברה של זכויות בנייה ופיתוח מבעל מגרש אחד לבעל מגרש סמוך ממוסה כעסקת מקרקעין). במקרה שלפנינו המצב אינו כך: חברת הדרי החוף קיבלה זכויות פיתוח יחד עם זכות ההחזקה בקרקע. השווה א' נמדר, **מס שבח מקרקעין [בסיס המס]** (תל-אביב, תשנ"ח-1998) 134-135.

26. יש בין המלומדים המשווים בין עסקת שינוי הייעוד הנערכת בין חוכר למחכיר לבין היווצרות זכויות בניה אצל בעל הקרקע בעקבות פעולה של רשויות התכנון. ראה הדרי, **שם**, בעמ' 197; מאור, **שם**, בעמ' 97-.

השוואה זו מצויה ביסוד השגתם על הגישה שנתקבלה בפרשת **הבונה**. וזאת הטענה: אם נראה במקרה

הראשון של עסקת שינוי ייעוד מכירה של זכות במקרקעין, "הרי גם שינוי ייעוד כזה בידי **בעלים** של מקרקעין היה מהווה רכישה של זכות במקרקעין, בעוד שלית מאן דפליג כי מדובר בהשבחה בלבד של הזכות הקיימת" (הדרי, **שם**, שם).

27. לטעמי, השוואת המעמד בין עסקת שינוי ייעוד בקרקע מוכרת לבין שינוי ייעוד בקרקע פרטית אינה תופסת. עצם שינוי הייעוד על-ידי רשויות התכנון, אין לראות בה עסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר, הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות בהסכם מיוחד. במילים אחרות, אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית. ראה ג' קריב **שם**, בעמ' 85-; א' נמדר, **שינוי ייעוד בקרקע חקלאית** (תל-אביב, תשנ"ז 1996-) 98-97. כן ראה *Mitsui Fudosan* (1990) 219 Cal. App. 3d 525, *U.S.A., Inc. v. County of L.A.*, בעמ' 529. כך, אישור תכנית הבנייה למגורים בועדה המחוזית, כשלעצמו, לא הקנה לחברת הדרי החוף זכות שימוש לבנייה, ללא התקשרות חדשה עם המינהל.

28. גם הנוסח של החלטה 533 וחוזת הפיתוח תומכים במסקנה שעסקת שינוי הייעוד היא חכירה חדשה ולא תיקון או השבחה בלבד של חכירה קודמת. על-פי החלטה 533, המינהל רשאי לאשר לחוכר לחכור את הקרקע ששונה ייעודה. מכיוון שמדובר בחכירה חדשה, הייתה לכאורה מוטלת על המינהל חובת מכרז. לכן צוין בהחלטה במפורש כי יש פטור ממכרז, דבר הבא להטיב עם החקלאי. באשר לחוזה הפיתוח, לא די בכך שמדובר בו בחכירה חדשה (ואין בו זכר לחוזה החכירה החקלאי המקורי), אלא שהחכירה מותנית בעמידה בתנאי חוזה הפיתוח. הדבר עולה למשל מהפתיח לחוזה:

והואיל והמינהל יהיה מוכן להחכיר ליוזם את המגרש בתנאי מוקדם ורק לאחר שהיוזם יפתח את המגרש ויבנה עליו את המבנים תוך תקופת הפיתוח כדי שישמשו למטרת ההקצאה ובתנאי שימלא את כל יתר התנאים של חוזה זה.

פירוש הדבר שחוזה החכירה החקלאי עבר מן העולם, שכן על-פי אותו חוזה היסטורי, הייתה לחברת הדרי החוף זכות חכירה עד שנת 2004, בתוספת אופציה. עם ההתקשרות בחוזה הפיתוח, זכות החכירה במתכונתה המקורית אינה קיימת עוד, תקופת החכירה השתנתה והכל תלוי כעת בעמידה בדרישות הפיתוח. בניגוד לטענת חברת הדרי החוף, המדובר אינו בשינוי טכני-פורמלי בלבד, אלא בהתקשרות בעסקה מהותית חדשה.

29. בשולי הדברים אציין, כי בספרות מועלה היבט נוסף הקיים בסוגיה הנדונה. לכאורה, עסקת שינוי הייעוד בין החוכר למינהל היא מעין "עסקת חליפין": חברת הדרי החוף "ויתרה" בחוזה הפיתוח על זכויות

החכירה החקלאיות עד לשנת 2004 ועל האופציה להארכת החכירה, וזאת בתמורה לחכירה חדשה למטרת פיתוח. נמצא, כי לכאורה צריך היה למסות את העסקה כשני אירועי מס נפרדים: האחד - ויתור מלא על זכויות החכירה החקלאיות, ויתור הממוסה כמכירת "זכות במקרקעין" מהחוכר למינהל. אירוע המס השני - רכישת מלוא זכויות החכירה לבניה על-ידי החוכר. עיין ודוק מאור, שם, בעמ' 96-96. טענה זו לא הועלתה על-ידי רשויות המס ונראה כי הפרקטיקה, במסגרת עסקאות לפי החלטה 533, הייתה שלא לראות את העסקה כשני אירועי מס. מאחר וסוגיה זו לא עמדה לדין בפנינו, איני רוצה להביע לגביה דעה כלשהי.

30. המסקנה העולה מן האמור, כי אין בנימוקיה של ועדת הערר כדי לסטות מן ההלכה שנפסקה בפרשת **הבונה**. עסקת שינוי הייעוד היא בבחינת מכירה של זכות במקרקעין, כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין, בין המינהל לבין החוכר. לכן עסקה זו מחייבת את החוכר בתשלום מס רכישה; כמו כן, במקרה של מכירת זכות זו לצד שלישי, חישוב מס השבח, יש לערכו בהתאם לגישת שלטונות המס, כמוסבר בראשית חוות דעת זו.

אי לכך, הערעור מתקבל. פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בבאר-שבע מתבטל והחלטותיו של מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז באר-שבע מיום 10.6.96 מושבות על כן. המשיבה תשלם למערער שכר טרחת עורך-דין בסך 20,000 ש"ח והוצאות משפט על-פי תקנה 513 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק-דין של השופט אנגלרד.

ניתן היום, י"ד בכסלו תשס"ב (29.11.2001).

הנשיא שופטת שופט

העתק מתאים למקור Q03.98054720 /שב
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח.

שמריהו כהן - מזכיר ראשי

בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444