1

בפני: **ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963**
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה
רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה

עוררים
1. גיורא הגיתי
2. טסה מוניקה הגיתי
ע"י ב"כ עו"ד צחי גולדשטיין

נגד

משיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3 **<u>רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה</u>**

4

5 **פתח דבר**

6 1. עניינו של הערר דנן הוא בשומת מס שבח שהוציא המשיב לעוררים בגין מכירת זכות
7 במקרקעין (זכויות בדירת יחיד במוחכר) ברח' מזל דלי 1 ביפו בחודש נובמבר 2021 בעניין
8 "יום הרכישה" של הזכויות במקרקעין לעניין קבלת פטור ממס שבח עד תום שנת 2013,
9 בהתאם לחישוב הליניארי המוטב כאמור בסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה,
10 התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק") – האם בשנת 1994 כטענת
11 העוררים או שנת 2016 כטענת המשיב.

12

13 **העובדות הרלוונטיות**

14 2. בשנת 1967 החכירה החברה לפיתוח יפו העתיקה (להלן: "**חפ"י**") למשפחת הירש את
15 הזכויות במוחכר המצוי ברחוב מזל דלי 1 ביפו (הידוע כגוש 7040 חלקה 112-מוחכר מס' 359)
16 (להלן: "**המוחכר**") בחוזה חכירה לתקופה של 50 שנה עד ליום 4.9.2017.

מסמך זה חתום דיגיטלי
חתימה מאובטחת ומוכרת
http://www.CapiTax.co.il/Attachments/6603-06-23.pdf

3. בשנת 1989 חתמו משפחת הירש וחפ"י על "תוספת אומנים חוכרים" להסכם (להלן: "**תוספת אומנים**") (נספח 5 לתצהיר העוררים). יצוין, קדם לתוספת זו מכתב ועד תושבי יפו העתיקה משנת 1988 שבו הפציר הועד לחוכרים לבדוק היטב את הסכמי החכירה (נספח 4 לתצהיר העוררים).

לפי סעיפים 2 ו-3 ל"תוספת האומנים" "**...במשך שלושה החודשים הראשונים של שנת השכירות האחרונה <u>יהיה החוכר רשאי לפנות לחברה</u> במכתב רשום כי תסכים לשכירות חדשה של המוחכר לפי התנאים, כולל תנאים כספיים, שיהיו נהוגים אז אצל החברה וכפי שהחברה תקבע לגבי מקרים כאלה ובתחשב בהם.....אם החוכר עמד בכל התחייבויותיו לפי הסכם <u>זה ואם לדעת החברה תהיה קיימת האפשרות לשכירות חדשה של המוחכר</u> <u>תודיע החברה על כך לחוכר</u>.....**" (ההדגשות- לא במקור).

4. ביום 18.5.1994 רכשו העוררים את זכויות החכירה במוחכר ממשפחת הירש בתמורה לסך של 700,000 דולר ארה"ב ובתוספת 23,000 דולר ארה"ב בגין הוצאות שנשאו בהם העוררים עבור משפחת הירש (נספח 2 לתצהיר העוררים). בחודש אוקטובר 1985 נחתם כתב תיקון להסכם לגבי מצב של פטירת החוכרים (נספח 3 לתצהיר העוררים).

5. היות ובאותה עת (שנת 1994) הגדרת תקופת חכירה בחוק מיסוי מקרקעין לעניין "זכות במקרקעין" כללה תקופה של 10 שנים ומעלה (בשנת 1997 בתיקון 40 לחוק התקופה נקבעה ל-25 שנים ומעלה), והיות ועד לתום תקופת אותה חכירה שרכשו העוררים ממשפחת הירש נותרו כ- 23 שנים, הצהירו העוררים על רכישת "זכות במקרקעין". שווי המכירה בשומת מס הרכישה בגין רכישת הזכויות במוחכר עד לתום תקופת החכירה נקבע בהתאם לתמורה החוזית בלבד בסך של 2,177,295 ש"ח.

6. בחודש דצמבר 2014 פרסמה חפ"י "מדריך לחוכר" במסגרתו פירטה תנאים כלליים אשר בכפוף לקיומם תסכים לחתום על חוזה חכירה חדש בהתאם ובכפוף להוראות המדריך לחוכר ונספחיו (נספח 30 לתצהיר העוררים).

7. בחודש יוני 2016 חתמו העוררים על הסכם חכירה חדש עם חפ"י לרכישת זכויות חכירה במוחכר לתקופה של 49 שנים (עד ליום 4/9/2066) (להלן: "**הסכם חכירה משנת 2016**"), לפיו הוגדרה התמורה החוזית כדלקמן: סכום חד פעמי המוגדר כדמי חכירה מראש וכן דמי חכירה שנתיים בשיעור של 0.5% מסכום שווי זכות הבעלות המלאה אשר הוגדרה כשווי של מרכיב הקרקע במוחכר לפי השטח הבנוי, ללא שווי המחוברים. כאשר לחוכרים זכות לעדכן את סכום השווי וכתוצאה מכך את דמי החכירה השנתיים (נספח 8 לתצהיר העוררים).

8. ביום 24.7.2016 הגישו העוררים הצהרה על רכישת "זכות במקרקעין" ושילמו מס רכישה. העוררים הצהירו על שווי מכירה של 4,667,777 ש"ח המשקף את הסכום החד פעמי ואת

צירוף כלל התשלומים השנתיים שהתחייבו לשלם בתוספת מע"מ. כמו כן הצהירו כי מהות הממכר היא רכישת דירת מגורים וכי שיעור מס הרכישה הינו 8%. המשיב קיבל את שווי המכירה, אך לא קיבל את סיווג הממכר, וקבע את שיעור מס הרכישה ל- 6% ברכישת "זכות אחרת" במקרקעין. השגה שהגישו העוררים נדחתה ולא הוגש ערר.

9. ביום 17.9.2020 חתמו העוררים עם חפ"י על נספח שינויים להסכם החכירה משנת 2016, לאור הסדר פשרה שקיבל תוקף של פס"ד ביום 9.7.2020 בת"א 14501-04-16 **גיורא הגיתי ואחרים נ' חפ"י**. במסגרת נספח השינויים הוקטן הסכום החד פעמי שנדרשו העוררים לשלם לחפ"י לסך של 1,483,591 ש"ח בתוספת מע"מ, וכמו כן ניתנה לחוכרים אופציה להארכת תקופת החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים בהתאם לתנאים שנקבעו בהסכם החכירה משנת 2016 (נספח 9 לתצהיר העוררים).

10. העוררים הגישו בקשה לתיקון השומה, וביקשו להקטין בהתאם את שווי המכירה בשומת מס הרכישה לסך של 3,939,280 ש"ח. שומת מס הרכישה תוקנה בהתאם.

11. ביום 3.11.2021 מכרו העוררים את זכויות החכירה במוחכר, בהתאם ובכפוף לתנאי החכירה המפורטים בהסכם החדש ונספח השינויים מיום 17.9.2020. התמורה נקבעה בסך של 27,500,000 ש"ח בנוסף לתשלום דמי החכירה השנתיים בשיעור של 0.5% משווי הקרקע ליתרת תקופת החכירה.

12. ביום 2.12.2021 דיווחו העוררים על מכירת המוחכר. העוררים ערכו את חישוב מס השבח בשומתם העצמית לפי מכירת "דירת מגורים מזכה", וביקשו לקבל פטור מן השבח עד שנת 2014 בהתאם לחישוב הלינארי המוטב, כאמור בסעיף 48א(ב2) לחוק. יום הרכישה המוצהר דווח על ידם לתאריך 18.5.1994 ושווי הרכישה המוצהר בסל של 2,107,000 ש"ח. בנוסף ביקשו לנכות מהשבח הוצאות שונות הכוללות גם הוצאה כללית בסך 4,667,777 ש"ח מתאריך 17.6.2016, שהוא הסכום ששילמו לחפ"י בעת רכישת זכות החכירה בהסכם החדש.

13. המשיב לא קיבל את השומה העצמית וקבע את יום רכישת הזכויות לתאריך 17.6.2016. שווי הרכישה נקבע בסכום של 4,667,777 ש"ח. כמו כן, לא הותרו בניכוי חלק מההוצאות שנדרשו.

14. אין מחלוקת כי מדובר במכירת "דירת מגורים מזכה".

15. על החלטה זו הגישו העוררים השגה. ההשגה נדחתה על ידי המשיב. יום הרכישה נקבע ליום 17.6.2016 ושווי המכירה תוקן לסך של 29,516,065 ₪ בהתאם לעקרון כלל התמורות. כן תוקן שווי הרכישה לסך של 3,939,280 ₪ בהתאם לתיקון השומה. לפנים משורת הדין ומטעמי גביית מס אמת, הסכים המשיב להתיר בניכוי את העלויות שבהן נשאו העוררים לאורך השנים (עלויות החכירה הראשונה - התשלומים למשפחת הירש), על אף העדר הוראה

חוקית מפורשת (נספח 1 לכתב הערר). סכום המס השנוי במחלוקת במונחי קרן (לפני ריבית והצמדה) הוא כ- 3.53 מיליון ₪.

16. על החלטה זו של המשיב (דחיית ההשגה) הוגש הערר דנן.

17. דיון ההוכחות בערר זה התקיים ביום 27.1.12025 ובפני הוועדה הופיעו העדים: מר גיורא הגיתי מטעם העוררים ומר שלומי צברי מטעם המשיב, שבו נחקרו על התצהירים שהגישו (להלן: **"דיון ההוכחות"**).

סלע המחלוקת

18. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה אחת מרכזית – מהו "יום הרכישה" של "הזכות במקרקעין" שמכרו העוררים בשנת 2021 לצורך חישוב השבח לעניין החישוב הליניארי המוטב כאמור בסעיף 48א(ב2) לחוק. האם במסגרת הסכם הרכישה שחתמו העוררים בשנת 1994 עם משפחת הירש לרכישת זכויות החכירה במוחכר נרכשה על ידם גם "זכות במקרקעין" להארכת תקופת החכירה מעבר לתקופה הנובעת מהסכם החכירה המקורי עליו חתמה משפחת הירש עם חפ"י בשנת 1967.

לטענת העוררים, התשובה חיובית, ולפיכך לעמדתם "יום הרכישה" חל בשנת 1994. מאידך, לטענת המשיב "יום הרכישה" הינו בשנת 2016, שנה שבה נחתם הסכם חכירה חדש בין העוררים לחפ"י, שכן בהסכם החכירה המקורי של משפחת הירש לעוררים בשנת 1994, לא הייתה אופציה להארכת החכירה.

כאמור לעיל, חשיבות "יום הרכישה", במקרה דנן, הוא לעניין קבלת הפטור ממס שבח עד וכולל שנת 2013, בהתאם לחישוב הליניארי המוטב שלפי סעיף 48א(ב2) לחוק. אין מחלוקת שמדובר במכירת "דירת מגורים מזכה".

נושא אחר שהיה במחלוקת שהועלה בכתב הערר ביחס להיוון התשלומים השנתיים ל"יום המכירה" ננטש ע"י העוררים (ראה פרוטוקול דיון הוכחות עמ' 20 שורות 21-17).

טענות העוררים (בתמצית)

19. לטענת העוררים מהות הזכויות שרכשו העוררים בשנת 1994 ממשפחת הירש כללה גם את זכות הברירה להאריך את תקופת החכירה מעבר ליתרת 23 השנים שנותרו לתקופת החכירה המקורית הראשונית של החוכרים המקוריים (משפחת הירש).

לטענת העוררים, מסקנה אחרת אינה מתיישבת עם לשון הסכם החכירה (לרבות תוספת האומנים) וזהות הצדדים, הינה בלתי הגיונית כלכלית, בלתי הגיונית משפטית, אינה משתלבת עם הפסיקה ובוודאי שלא מגשימה את עקרון מס אמת, עקרון רציפות המס והמהות הכלכלית. לטענת העוררים, גם אם לא צוינה במפורש המילה "אופציה" להארכת החכירה בהסכם, יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה ואת הזכויות בפועל שמשמעותה הענקת אופציה לחוכרים. העובדה שהמחיר ששילמו העוררים עבור הארכת החכירה בפועל שהיה בין 5% ל- 15% משווי המכירה בשוק החופשי תומך בכך שאין המדובר ב"ציפיות גרידא" שאינן נתמכות בהתחייבות של חפ"י.

20. העוררים תולים את יהבם בעיקר ב"תוספת האומנים" שחתמו החוכרים הקודמים (משפחת הירש) עם חפ"י משנת 1967, לפיה יהיה החוכר "רשאי לפנות לחפ"י במכתב רשום כי תסכים לשכירות חדשה של המוחכר לפי התנאים, כולל תנאים כספיים שיהיו נהוגים אצל החברה וכפי שהחברה תקבע...". לעמדת העוררים, תוספת זו לא נחתמה בחלל ריק, מאחר שהיא נחתמה לאחר שוועד התושבים פנה לחפ"י ומשקף את ההסכמות במגעים עם חפ"י ושרוח הצדדים במכתב הוועד הייתה מקובלת על חפ"י. לעמדת העוררים "תוספת האומנים", שהינה חלק בלתי נפרד מהסכם החכירה של משפחת הירש, הינה גם חלק מהסכם החכירה של העוררים. בשל כך, לטענתם, מסמך זה מעיד על מהות הזכויות שנרכשו על ידי העוררים בשנת 1994 – זכויות הכוללות אופציה להאריך את תקופת החכירה (גם אם המילה "אופציה" לא נאמרה במפורש במסמך זה).

לדעת העוררים, פרשנות המשיב לפיה ההתחייבות של חפ"י התמצתה בכך שהיא תיתן את הזכות לפנות אליה – אינה סבירה כלל וכלל, היות ועל חפ"י חלות חובות מוגברות של אמון ותום לב כגוף ציבורי\ממשלתי.

מוסיפים וטוענים העוררים, כי פרשנות "תוספת האומנים" כמסמך המעניק זכות ברירה לעוררים, מקבלת משנה תוקף לנוכח העובדה שמדובר בדירת מגורים והמחכיר הינו רשות ציבורית. ומעבר לצורך, הדבר אף עולה בקנה אחד מהפרוטוקולים של דירקטוריון חפ"י (שצורפו לתצהיר העוררים), לפיהם עולה כי חפ"י מעולם לא שקלה שלא להאריך את תקופת החכירה של האומנים החוכרים.

עוד טוענים העוררים, כי חובת ההגינות המוגברת החלה על חפ"י כגוף ציבורי/ממשלתי בקשר עם הציפיה והסתמכות העוררים על "תוספת האומנים" ויצרה אצלם זכות חוזית להארכת החכירה.

לתמיכה בעמדת העוררים שורה ארוכה של פסקי דין כגון: פס"ד אירונמטל, פס"ד עירית תל-אביב, פס"ד כרטיסי אשראי ועוד.

21. בסיכומי התשובה חוזרים העוררים וטוענים שההסכם משנת 2016 הינו מימוש והמשך טבעי של זכות חכירה קיימת שנרכשה עוד בשנת 1994, אשר כללה אופציה חוזית להארכת תקופת החכירה וזאת, בין היתר, על רקע "תוספת האומנים", מדיניות חפ"י ועוד. תוספת האומנים הינו מסמך מהותי וחלק אינטגרלי ובלתי נפרד מההסכם שנחתם עם משפחת הירש בשנת 1994. אין המדובר, לעמדת העוררים, בציפייה להארכת חכירה, אלא בזכות קנויה תקפה הניתנת למימוש ואכיפה, ופרשנות המשיב ל"תוספת האומנים" שגויה. סירוב חפ"י לבקשת העוררים להקדים ולתאם את מנגנון העיתוי להארכת החכירה ולקביעת התנאים שקבעה חפ"י אינו מלמד על היעדר זכות להארכת תקופת החכירה. לטענת העוררים, גמישות תנאי הארכת תקופת החכירה אינה שוללת את האופציה, והראייה שנציג המשיב בעדותו ציין שהתנאים שקיבלו החוכרים הינם תנאים מיטביים משמעותית. עוד מוסיפים העוררים בסיכומי התשובה שלהם שהטענות של המשיב בעניין ההשתק השיפוטי וההימנעות מהבאת נציג חפ"י לעדות הינן הרחבת חזית אסורה ויש לבטלן.

22. לסיכום: טענות העוררים הינן שמהות הזכויות שרכשו בשנת 1994 ממשפחת הירש כללה גם את זכות הברירה להאריך את החכירה מעבר ליתרת 23 השנים שנותרו לתקופת החכירה המקורית הראשונית של החוכרים שקדמו להם (משפחת הירש). מסקנה אחרת אינה מתיישבת עם לשון הסכם החכירה, הינה בלתי הגיונית כלכלית ומשפטית ואינה משתלבת עם הפסיקה. כמו כן, מסקנה אחרת אינה מתיישבת עם העובדה שעל חפ"י (כגוף ציבורי) חלות חובות אמון מכוח המשפט המנהלי ויש להטיל עליה את אותן נורמות שחלות על רשות מקרקעי ישראל, ואינה מתיישבת עם עקרון העל בדיני המס שהינו עקרון מס אמת ועקרון רציפות המס.

טענות המשיב (בתמצית)

23. לעמדת המשיב, יש לדחות מכל וכל את עמדת העוררים, שכן בעת רכישת הזכויות במוחכר בשנת 1994 ממשפחת הירש לא היה קיים הסכם המחייב את חפ"י להאריך את תקופת החכירה, ועל כן לא היתה בידי העוררים "זכות במקרקעין" מכוח הסכם להארכת תקופת החכירה. גם אם נוצרה ציפייה מצד העוררים להארכת תקופת החכירה, אין בציפייה זו כדי להקים "זכות במקרקעין מכוח הסכם בעל תוקף משפטי מחייב" כפי שנקבע בפסיקה.

24. בפניית העוררים לחפ"י בשנת 2014 ציינו העוררים כי תקופת החכירה תבוא לקיצה בשנת 2017 וכי הם מבקשים לדעת על מועד קונקרטי באשר למועד בו תוארך החכירה ובאילו תנאים וכו'. רוצה לומר, העוררים עצמם הודו כי נכון לשנת 1994 טרם ניתנה להם "זכות במקרקעין" לחידוש תקופת החכירה.

במצב דברים זה, העוררים מנועים ומושתקים מלטעון אחרת במסגרת הערר דנן, כך לטענת המשיב..

25. בחודש דצמבר 2014 פרסמה חפ"י "מדריך לחוכר", במסגרתו פירטה תנאים כלליים אשר בכפוף לקיומם תסכים לחתום עם חוכרי הזכויות במתחם על חוזה חכירה חדש לתקופה נוספת וזאת בהתאם ובכפוף להוראות המדריך לחוכר ולנספחיו. אין חולק כי במועד זה לא הוגשו הצהרות בגין רכישת זכות במקרקעין, וגם העוררים לא טוענים לרכישת זכות במקרקעין כזו, שכן לכל היותר ניתן לומר כי הייתה הצעה בלבד וזאת מבלי להיכנס לדיון בשאלה – האם זה עונה להגדרה בחוק החוזים.

26. ומוסיף וטוען המשיב כי בלשון ההסכם שחתמו העוררים עם חפ"י בשנת 2016 עולה בצורה חד משמעית שמדובר בהסכם חכירה חדש שנערך לתקופה חדשה וכי אין מדובר במימוש אופציה שהייתה קיימת בהסכם החכירה המקורי.

27. העוררים הגישו ביחד עם אחרים תביעה אזרחית נגד חפ"י בגין התנאים שנקבעו על ידה לחידוש החכירה בתום תקופת החכירה המקורית. עמדת חפ"י כפי שהוצגה בכתב ההגנה שהוגש מטעמה הייתה כי לא הייתה ואין לחוכרים אופציה להארכת תקופת החכירה, ועם סיום תקופת החכירה הייתה חפ"י זכאית שלא לחדש את החכירה לתקופה נוספת וממילא הייתה זכאית להחליט על חידוש החכירות ולקבוע את התנאים לכך כפי שעשתה הלכה למעשה.

לא זו אף זו, לעמדת המשיב, הימנעות העוררים מזימון נציג חפ"י לדיון ההוכחות מלמדת על עמדה חד משמעית של חפ"י, אשר סותרת את עמדת העוררים ומקימה עמדה כי לו נשמעה אותה עדות הרי שהייתה פועלת כנגד העוררים אשר נמנעו מלהביאה.

28. לפנים משורת הדין ומטעמי גביית מס אמת, התיר המשיב בניכוי כהוצאה את הסכום ששילמו העוררים למשפחת הירש.

29. אין כל בסיס לטענת העוררים כי השווי שנקבע ע"י חפ"י בהסכם החכירה משנת 2016 משקף הארכת חכירה ולא רכישת זכות חדשה.

30. אין מחלוקת כי מדובר במכירת "דירת מגורים מזכה" כמשמעותה בסעיף 49(א) לחוק.

דיון ומסקנות

המסגרת הנורמטיבית

31. בחוק מצויות ההגדרות הן של המונחים "**מקרקעין**" ו- "**זכות במקרקעין**" והן של המונח "**מכירה**" כדלקמן:

"מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

"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 במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים(*); לענין זה – (תוקן: התשנ"ח-1997 (מס' 40) – תחולת מיום 25.11.97 עד לתיקון 40 – "חכירה לתקופה העולה על עשר שנים").

(*) בשנת 1997 בתיקון מס' 40 לחוק תוקנה תקופת החכירה מ- 10 שנים ל- 25 שנים.

"הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;

"מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק יסוד: מקרקעי ישראל; (ראה בקובץ זה).

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

(תוקן: התשמ"ד-1984 (מס' 15), תיקון עקיף מס' 33 משנת המס 1996 (תיקון 110 לפקודת מס הכנסה).

"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין שלא בתמורה:

(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 כל ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות...".

עינינו הרואות, כי הגדרת "מכירה" שהיא הגדרה רחבה ביותר, מתבססת על הגדרת "זכות במקרקעין" ובהיעדר "זכות במקרקעין" אין גם "מכירה" לעניין החוק. רוצה לומר, לא די בפעולה של "מכירה", אלא שצריך שפעולת המכירה תיעשה לגבי נכס העונה אחר הגדרת "זכות במקרקעין", כדי שמכירה זו תחסה תחת צילו של החוק.

32. **"זכות במקרקעין" כזכות בעלת תוקף משפטי הניתנת לאכיפה**

יש פסיקה ענפה, הן של וועדות הערר השונות והן של בית המשפט העליון, המצמצמת את הגדרת "זכות במקרקעין" לזכות בעלת תוקף משפטי הניתנת לאכיפה.

כך קבע בית המשפט העליון בע"א 156/83 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט**, פ"ד לז(4) 443, 447 (1983) (להלן: "פס"ד **שרבט**"):

"... לא יכול להיות ספק כי הזכות במקרקעין שבסעיף 1 לחוק, חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי. מכאן שכל עוד לא נוצרת זכות בת-תוקף אשר כזאת, ממילא אין בידי החוכר למכור את "זכות" החכירה... ואין הוא חל על מכירת "זכות" שטרם באה לעולם...".

וכך קבע בית המשפט העליון ב-ע"א 726/86 **מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי**, פ"ד מג(2) 098, 101 (1989) (להלן: "פס"ד **מחסרי**"):

> **"הנה כי כן, <u>לא הציפייה של מקבל ההרשאה על התמשכותה מעל לעשר שנים</u> היא הקובעת... "ה'זכות במקרקעין' שבסעיף 1 לחוק חייבת שתהיה <u>זכות בעלת תוקף משפטי</u>"...."**.(ההדגשות – לא במקור).

פס"ד **מחסרי** דן בשאלה האם קרקעות חקלאיות שנמסרו לשימוש שלא בדרך של חכירה ל-49 שנים, אלא בהרשאה ל-3 שנים, אשר התחדשה כל 3 שנים בהתאם למדיניות שהייתה נהוגה אצל מועצת מקרקעי ישראל מהוות "זכות במקרקעין". בית המשפט העליון לא ראה בזכות זו כ"זכות במקרקעין", היות והיא לא הייתה זכות בעלת תוקף משפטי מחייב, למרות הציפיה של מקבל ההרשאה שהחכירה תתחדש מידי 3 שנים. בעקבות פס"ד זה תוקן החוק בשנת 1994 (תיקון מס' 15) ובשנת 1996 (תיקון מס' 33), ולפיו נקבע שגם הרשאה במקרקעי ישראל מסוג שנהוג לחדש מעת לעת תיחשב כ"זכות במקרקעין". יודגש, התיקון לחוק מתייחס רק למקרקעי ישראל (אדמות מינהל) אשר נהוג לחדש את החכירה בהם מפעם לפעם.

וראו גם ע"א 702/84 **יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מ(4) 802 (1987) ו-ע"א 8249/01 **מנהל מס שבח מקרקעין, חדרה נ' צינדורף**, פ"ד נט(1) 711 (2004).

וראו גם ו"ע (מחוזי ת"א) 1380/00 **אשד איילון יזום בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (25.2.2009) (להלן: "פס"ד **אשד איילון**"), שם ניתן למצוא פירוט נרחב לגבי פסיקת בתי המשפט לעניין זכות במקרקעין כזכות בעלת תוקף משפטי מחייב הניתן לאכיפה וכן דעת מלומדים.

וראו גם דעת מלומדים בנושא זה כגון: אהרן נמדר **מס שבח מקרקעין** חלק ראשון, בסיס המס, עמ' 120 (מהד' שביעית, 2012), יצחק הדרי **מס שבח מקרקעין** חלק II, פיסקה 3.60 ועוד.

33. **באשר לתוקף המשפטי של "המדריך לחוכר"**

ב-ו"ע (מינהליים ת"א) 37859-04-15 **כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (17.7.2018) (להלן: "פס"ד **כץ גבע איצקוביץ**"), נידונה הסוגיה בקשר לשומת מס רכישה שהוציא מנהל מיסוי מקרקעין בגין רכישת זכות חכירה לתקופה של כ-12 שנים (יתרת תקופת החכירה המקורית), כאשר במועד החתימה על הסכם הרכישה היה ידוע לציבור החוכרים על הצעה פומבית של עיריית תל-אביב על אופציה להארכת הסכם החכירה לשתי תקופות נוספות בנות 25 שנים כל אחת, תמורת מבצע שיפוץ חזיתות המבנים על פי העקרונות שפורטו במדריך לחוכר שפרסמה העירייה. האם רכישה כאמור עולה לכדי

רכישת "זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), ולפיכך חייבת במס רכישה (כטענת המשיב), או שמא לא ולכן לא חייבת במס רכישה (כטענת העוררת).

ועדת הערר קבעה מפי הח"מ כדלקמן:

> **"חכירה נחשבת כ"זכות במקרקעין" אם היא עולה על עשרים וחמש שנים. במניין 25 השנים יש למנות את "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם". גם אם נראה בעצם פרסום המדריך לחוכר שפרסמה העירייה כ"הצעה" בהתאם לחוק החוזים, אין בכך כדי ליצור "זכות ברירה הנתונה לחוכר מכוח הסכם". שכן במועד הסכם המכר לא היה עדיין "קיבול" מצד החוכר להצעת העירייה, ומשכך אין עדיין "הסכם" להענקת אופציה במועד החתימה על הסכם המכר.**
>
> **כמו כן, אין המדובר בהבטחה שלטונית בלתי חוזרת הניתנת לאכיפה היות ובמדריך לחוכר נאמר במפורש שאין במדריך משום חיוב העירייה, ומה שיחייב את העירייה ואת החוכרים זה רק הסכם שיפוץ שייחתם בין הצדדים.**
>
> **גם אם נניח שהמדובר בהצעה שלטונית בלתי חוזרת (מה שאין כאן) אין בה כדי ליצור "הסכם" כל עוד הניצע לא ביצע "קיבול", גם אם מצוי בידי הניצע הכוח להחליט חד צדדית על האופציה להערכת תקופת החכירה אין זה בגדר "הסכם" שהרי יתכן וכוח זה נטול ממשות לאור המחיר שבה נקבה ההצעה.**
>
> **משכך הם פני הדברים, הרי שאין להוסיף ליתרת תקופת החכירה של 12 השנים, שלפי הסכם החכירה המקורי, את התקופות המנויות במדריך לחוכר, ומשכך הסכם המכר עם המוכרת אינו בגדר רכישת "זכות במקרקעין".**

והוסיף כב' יו"ר הוועדה, השופט ה. קירש:

> **ספק רב אם בכלל ניתנה הצעה, בפרסום המדריך העירייה אינה מתחייבת לחתום אפילו על הסכם שיפוץ, והחוכר נדרש כאמור להגיש בקשת הצטרפות למבצע השיפוץ. בקשה שתיבחן על ידי העירייה. אולם אף אם היינו רואים במדריך הצעה מצד העירייה לחתום על חוזה שיפוץ, אזי אין משמעות הדבר כי מניה וביה העירייה מציעה הצעה לכרות את חוזה האופציה שנוסחו מופיע כנספח לחוזה השיפוץ. הרי חיוב העירייה לחתום על תוספת מס' 1 הנ"ל (שמהותה כאמור, חוזה אופציה) עשוי להתגבש אך ורק לאחר שהיא נוכחת לדעת כי השיפוץ בוצע בשלמותו ולשביעות רצונה (ולאחר שיתר התנאים הנדרשים התקיימו).**

מן הכלל אל הפרט

34. בחוזה החכירה שחתמו משפחת הירש עם חפ"י בשנת 1967 ל- 50 שנים (עד לשנת 2016) (נספח 2 לתצהיר העוררים) אין כל אזכור לאופציה שניתנה לחוכרים להארכת תקופת החכירה לתקופה נוספת. גם בכתב תיקון ההסכם משנת 1985 (נספח 3 לתצהיר העוררים) אין כל אזכור לאופציה כאמור.

35. בשנת 1989 חתמו משפחת הירש וחפ"י על "**תוספת אומנים חוכרים**", לפיו תוקן סעיף 10 להסכם המקורי משנת 1967 על תיקונו משנת 1986 כדלקמן:

> **"... במשך שלושה החודשים הראשונים של שנת השכירות האחרונה <u>יהיה החוכר רשאי לפנות לחברה</u> במכתב רשום כי תסכים לשכירות חדשה של המוחכר לפי התנאים כולל תנאים כספיים, שיהיו נהוגים אז אצל החברה וכפי שהחברה תקבע לגבי מקרים כאלה ובהתחשב בהם... אם החוכר עמד בכל התחייבויותיו לפי הסכם זה <u>ואם לדעת החברה תהיה קיימת</u> <u>האפשרות לשכירות חדשה של המוחכר</u> תודיע החברה על כך לחוכר במכתב רשום..."** (ההדגשות - לא במקור).

העוררים, כפי שנאמר לעיל, רואים ב"תוספת האומנים" שהינה חלק בלתי נפרד מהסכם החכירה המקורי של משפחת הירש, מסמך המעיד על הזכויות שנרכשו על ידי העוררים בשנת 1994 ממשפחת הירש, הכולל אופציה להארכת תקופת החכירה (גם אם המילה "אופציה" לא נאמרה במפורש במסמך זה), ובין היתר מסתמכים העוררים על היות חפ"י גוף ציבורי

ממשלתי שחובת ההגינות חלה עליה בדומה למינהל מקרקעי ישראל. יש חשיבות רבה לקיומה של אופציה להארכת תקופת החכירה בהסכם המקורי שכן, ההלכה היא שבמכירה עתידית של זכות חכירה שנרכשה כתוצאה ממימוש האופציה של ההסכם המקורי -מועד הרכישה יקבע בהתאם למועד בו נרכשה זכות החכירה המקורית שבמסגרתה נרכשה גם האופציה להארכת חכירתה.

36. טענה זו של העוררים אינה עולה בקנה אחד עם מסכת העובדות והמסמכים שהוצגו בתצהיר של העוררים (לרבות הסכם החכירה משנת 2016) והן מעדותו של העורר (מר גיורא הגיתי) בפני הועדה ואפרט:

כך למשל, בפנייתו של העורר לחפ"י מיום 26/12/2002 (נספח 18 לתצהיר העורר) מציין העורר:

> **"כי על פי הקבוע במערכת הסכמית זו, <u>תקופת החכירה שלי בנכס תבוא לקיצה ביום 4.9.2017. יוצא כאמור בעוד כ- 15 שנים</u>... אני מבקש, כי החברה תידון בישיבת הדירקטוריון הקרובה שלה, במועד בו יוכלו החוכרים להאריך את תקופת החכירה. <u>הביטוי "בבוא העת" הינו ביטוי עמום ובלתי מוגדר, אשר אינני יכול לסמוך עליו.</u> אני רוצה לדעת... כפי שנהוג במינהל מקרקעי ישראל... כך או אחרת נדרשת קביעה קונקרטית באשר למועד בו תוארך החכירה... <u>אני רוצה כי החברה תחליט מהם התנאים להארכת חוזי החכירה שלנו</u>. אני רוצה לדעת האם תנאי החכירה שלי יהיו דומים לתנאי חוכר במינהל, אני רוצה להיות סמוך ובטוח, כי החלטתה העקרונית של החברה להארכת חוזי החכירה שלנו אכן תמומש ותבוצע בפועל..."** (ההדגשות - לא במקור).

משלא נחה דעתם של העוררים, אשר לא קיבלו את מבוקשם, פנתה עורכת הדין חגית בבלי ממשרד יגאל ארנון ושות' לחפ"י כדלקמן (נספח 26 לתצהיר העוררים):

> **"... לאחר פניות חוזרות ונשנות... בישיבה זו הוחלט למנות ועדה שתגבש המלצה בנושא הארכת תקופת החכירות שתובא בפני הדירקטוריון... <u>בלא החלטה ברורה וחד משמעית הקובעת את תנאי הארכת תקופת החכירה, אין כל משמעות להחלטה</u>, שכן, אין היא מקדמת את ודאות החוכרים לגבי בתיהם וזכויותיהם לגבי**

הבתים... החוכרים מופלים לרעה לא רק מול מי שחוכרים מהמינהל, אלא גם מול מי שחוכרים מהחברה שטחים בפרוייקטים אחרים ביפו העתיקה...

אשר על כן, חוזרים החוכרים ומבקשים... כי לקראת תום תקופת החכירה הראשונה תוארך תקופת החכירה בבתים ביפו העתיקה לתקופת חכירה נוספת כמקובל במינהל מקרקעי ישראל..." (ההדגשות-לא במקור).

37. גם בעדותו של מר גיורא הגיתי (העורר) בפני הוועדה על התנהלותה של חפ"י העיד העורר כדלקמן:

"**כב' הש' סרוסי: לא, אבל אני רוצה להתרכז כרגע במה שאדוני אמר שהוא פנה לחפ"י גם לפני 2016, הוא פנה גם לפני,**

העד, מר הגיתי: כן, הרבה.

כב' הש' סרוסי: ואז לא נחתם הסכם חכירה,

העד, מר הגיתי: לא,

כב' הש' סרוסי: כי אדוני אמר שחפ"י לא הסכימה.

העד, מר הגיתי: <u>חפ"י לא הסכימה, אנחנו ביקשנו</u>"

(פרוטוקול הדיון מיום 27/2/2025 עמ' 12 שורות 22-16) (ההדגשות - לא במקור).

ובהמשך:

"**רו"ח פרידמן: לתקופה של 23 שנים? <u>לא פחדת</u> שלא יאריכו? (מדברים ביחד),**

העד, מר הגיתי: <u>מאוד פחדתי</u>, ולכן לקחתי עורכי דין, במזלי הטוב נפגשתי עם רמי קוק שהיה שותף ביגאל ארנון ולקחתי עורכי דין הטובים ביותר, והם נתנו לי מספיק חומר. להיות בטוח שיחדשו את החכירה בצורה אוטומטית, כמו מנהל מקרקעי ישראל.

...

<u>רו"ח פרידמן: על סמך מה? אבל אם כתוב בחוזה שאי אפשר להאריך את החכירה יותר אז איך אמרו לך שאפשר כן להאריך?</u>

<u>העד, מר הגיתי: אז ייתכן שהייתה פה תמימות, תמימות, כי אני הייתי 16.5 שנה בקיבוץ...</u> ".

(פרוטוקול הדיון עמ' 13 שורה 32 עד עמ' 14, שורה 5) (ההדגשות - לא במקור).

ובהמשך:

"העד, מר הגיתי: ידעתי שזה יחודש, ב2017 זה יחודש.

כב' הש' סרוסי: מכוח מה אדוני ידע? מכוח זה שעורכי הדין שלו אמרו לו שככה זה יהיה?

העד, מר הגיתי: מתוך זה שעורכי הדין אמרו לי ומתוך זה שראיתי שההסכם אומר שאנחנו חברה ממשלתית, מנהל מקרקעי ישראל, ולכן צריך להתנהג כמו מנהל מקרקעי ישראל".

(פרוטוקול הדיון עמ' 14 שורות 17-13).

38. באשר לעמדתה של חפ"י בעניין הארכת החכירה ניתן ללמוד מכתב ההגנה שהגישה חפ"י לבית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו כתשובה לתביעה האזרחית שהגישו העוררים ואח' נגד חפ"י בגין התנאים שנקבעו ע"י חפ"י לחידוש החכירה במוחכר בתום תקופת החכירה המקורית (ת"א (מחוזי ת"א) 14501-04-16 **הגיתי נ' חברה לפיתוח יפו העתיקה בע"מ**), לפיה לא היתה לחוכרים המקוריים אופציה להארכת תקופת החכירה (ראה נספח 1 לתצהיר המשיב) כדלקמן:

"ודוק, חרף העובדה שלא הייתה (ואין) לחוכרים ביפו העתיקה אופציה להארכת החכירה במוחכרים שלהם, וחרף העובדה שהנתבעת, בהיותה בעלת זכות הקניין

> **במוחכרים במתחם יפו העתיקה, היתה יכולה לנהוג אחרת עם סיום תקופת החכירה בהם, כפי שגם נקבע בהסכמי החכירה המקוריים עם החוכרים, היא לא כך עשתה... במקום זה, הנתבעת גיבשה מודל לחידוש החכירות ביפו העתיקה לתקופת חכירה נוספת של 49 שנים, תוך התחשבות מרבית (ויש הטוענים שהרבה מעבר לכך) בחוכרים ביפו העתיקה...".**
>
> (ההדגשות – לא במקור)

(סעיף 7 לכתב ההגנה – נספח 1 לתצהיר המשיב).

39. בתאריך 17.6.2016 חתמו העוררים וחפ"י על הסכם חכירה חדש (שלדעת העוררים המדובר בהארכת החכירה) ואולם נוסח ההסכם שעליו חתומים גם העוררים נאמר במפורש מספר פעמים, **חזור והדגש**, שהמדובר בחכירה חדשה ולא באופציה כדלקמן:

> **"... והואיל: ובין החברה ובין החוכר נחתם ההסכם המקורי כהגדרתו בהמשך, המתייחס למוחכר כהגדרתו בהסכם זה.**
>
> **והואיל: ותקופת החכירה של החוכר המוחכר לפי ההסכם המקורי תסתיים ביום 4.9.2017 ללא אופציה להארכתה.**
>
> **והואיל: וביום 12.12.2014 החליט דירקטוריון החברה על התנאים בהם יסכים להחכיר בחכירה חדשה את המוחכר לתקופת חכירה חדשה, בהתאם להוראות הסכם זה ונספחיו.**
>
> **והואיל: והחוכר מצהיר כי ביקר במתחם יפו העתיקה...**
>
> **והואיל: והחוכר מעוניין לחכור מהחברה את המוחכר כהגדרתו בהמשך לתקופת חכירה חדשה, למטרת החכירה כהגדרתה בהסכם זה...".**
>
> (ההדגשות – לא במקור)

הנה כי כן, עיננו הרואות שהצדדים נתכוונו להתקשרות בשכירות חדשה ולא להארכה של שכירות קיימת. וראו י. ויסמן **דיני קניין החזקה ושימוש** (2005) בעמ' 314 כדלקמן: **"...**

שכירות לתקופה מוסכמת עשויה שתתארך מכוח הפעלת ברירה להארכתה, או מכוח הפעלת ברירה לחידושה. ההבחנה בין שתי דרכים אלה מותנית בשאלה אם נתכוונו הצדדים שהתקופה הנוספת תהא המשכה של התקופה המקורית.... או שמא נתכוונו להתקשרות בשכירות חדשה - שאז לפנינו חידוש השכירות....." (וראו גם בסעיף 65 לחוות דעתה של עוה"ד רחל זכאי שצורפה לכתב התביעה נגד חפ"י התייחסות לנושא זה - נספח 16 לתצהיר העוררים).

40. נוסיף ונאמר, גם אם היה בידי העוררים יסוד מוצק להאמין שאכן תקופת החכירה תוארך, הרי אין זה אלא בגדר תקווה בלבד לאור המחיר והתנאים שבו חפ"י הייתה אמורה להציע להארכת תקופת החכירה. וראו עדותו של מר צברי מטעם המשיב, שלא נסתרה, לפיה היו מספר חוכרים בודדים שלא האריכו את תקופת החכירה, ובמקומם נכנסו חוכרים חדשים שלא היו בהסכם המקורי, וזאת למרות התנאים המיטיבים שהוצעו לחוכרים המקוריים מטעם חפ"י (ראו דיון הוכחות עמ' 55 שורות 24-9).

41. ראינו לעיל בפרק על המסגרת הנורמטיבית על פסיקה ענפה של ועדות הערר השונות ושל בית המשפט העליון המצמצמות את הגדרת "זכות במקרקעין" ל**זכות משפטית הניתנת לאכיפה** (פס"ד **שרבט**, פס"ד **מחסרי**, פס"ד **אשד איילון** ועוד).

42. האם פרסום "**המדריך לחוכר**" שפרסמה חפ"י בחודש דצמבר 2014, שבמסגרתו פירטה את התנאים הכלליים אשר בכפוף לקיומם תסכים לחתום עם חוכרי הזכויות במתחם על חוזה חכירה חדש מהווה "זכות במקרקעין"?

התשובה לכך היא שלילית, שכן עניין דומה נידון בפס"ד **כץ גבע איצקוביץ** (ראה לעיל בפרק המסגרת הנורמטיבית) ושם נקבע באופן חד משמעי שאין המדובר ברכישת "זכות במקרקעין" היות ובהצעה זו של העירייה אין בה כדי ליצור זכות ברירה הנתונה לחוכר מכוח הסכם מחייב הנתון לאכיפה משפטית וכו'.

זו הסיבה שבמקרה דנן, הן העוררים והן חפ"י לא דיווחו למנהל מיסוי מקרקעין על רכישת "זכות במקרקעין" היות וגם הם לא ראו בפרסום זה כרכישת זכות במקרקעין.

לא זו אף זו, אף אם היינו רואים ב"מדריך לחוכר" כרכישת "זכות במקרקעין", הרי שזה לא היה מועיל לעוררים בחישוב מס השבח בהתאם לחישוב הליניארי המוטב. שכן, "רכישה" זו בוצעה בשנת 2014 והקדמת יום הרכישה לשנת 2014 אין לה משמעות לעניין החישוב הליניארי המוטב שהוא סלע המחלוקת בערר דנן.

43. למעלה מן הצורך, האם ניתן לראות ב"הסכם האומנים" שחתמה משפחת הירש עם חפ"י וב"מדריך לחוכר" סוג של "הרשאה שנהוג לחדש מעת לעת"?

כפי שנאמר לעיל בפרק המסגרת הנורמטיבית המחוקק סטה מהעיקרון של "זכות משפטית אכיפה" וקבע כי רק לעניין "**הרשאה במקרקעי ישראל מסוג שנהוג לחדש מעת לעת – אפילו אם ניתנה לתקופה קצרה מ...**" תיחשב כזכות במקרקעין גם אם אין המדובר בזכות משפטית אכיפה. האם מדיניות חפ"י לאשר המשך חכירות, כטענת העוררים, עולים לכדי "זכות במקרקעין"?.

התשובה, לדעתי, היא שלילית מהנימוקים הבאים:

(א) **אין** המדובר במקרה דנן במקרקעי ישראל (אדמות מינהל);

(ב) **אין** המדובר בהרשאה שנהוג לחדש מעת לעת (וראו עמדת חפ"י כמופיע בכתב ההגנה);

(ג) ראו לעיל סקירה של פס"ד **מחסרי** בפרק המסגרת הנורמטיבית.

44. העוררים טוענים עוד כי אין מחלוקת כי התמורה ששילמו העוררים בגין הארכת החכירה בשנת 2016, אינה משקפת שווי שוק של דירה ואף לא שווי שוק עליה בנויה הדירה אלא פחות משליש משווי הקרקע של השטח הבנוי, ולפיכך לטענתם מדובר בהארכת החכירה ולא בחכירה חדשה.

אין בידי לקבל טענה זו, הן לאור עמדתה של חפ"י בכתב ההגנה שצוטט לעיל, הן החלטתה שמדובר בחכירה חדשה ולא הארכה של החכירה המקורית (סעיף 46 לכתב ההגנה), והן מהאמור בסעיף 63 לכתב ההגנה לפיו "סכום השווי שממנו נוצרים התשלומים המגיעים לנתבעת מהחוכרים עבור חידוש החכירה, נקבע על ידי שמאים שהחוכרים בוחרים מתוך מאגר שמאי מקרקעין שברשימת השמאים בעיריית תל-אביב" ובהמשך (בסעיף 66) "במקרה שבו הפער בין הערכת סכום השווי... ממנה הנתבעת שמאי שלישי שגם אותו בוחר החוכר...". יצויין שסכום השווי מבוסס על שווי קרקע מבונה לבעלות ללא שווי המוחכרים, בהתחשב בכך שמרבית המוחכרים נמסרו לחוכרים המקוריים במצב פיזי ירוד והם היו אלו ששיפצו את המבנים (סעיף 48 לכתב ההגנה).

הינה כי כן, עינינו הרואות ששווי המקרקעין (ללא המחוברים) עוגן בהערכות שווי של שמאות בהתחשב בכך שמדובר בחכירה חדשה.

יתכן שהפער הניכר בין מה שהעוררים שילמו עבור החכירה לתמורה שקיבלו בגין מכירת החכירה בשנת 2021 נובע בגין שווי המחוברים שהתקינו העוררים בנכס, התנאים המיטיבים שקיבלו העוררים מחפ"י ועליה בשווי הקרקע באותה תקופה.

אשר על כן, אין, לדעתי, בסיס לטענת העוררים לפיו השווי שנקבע בהסכם החכירה בשנת 2016 משקף הארכת חכירה ולא זכות חדשה.

45. לקראת סיומו של כתיבת פס"ד זה התפרסמה פסיקתה של ועדת הערר בנוף הגליל – נצרת, ו"ע (מחוזי נצרת) 44200-02-23 **חוות רוח אלוני הבשן - אגודה שיתופית חקלאית בע"מ נ' מינהל מס שבח מקרקעין טבריה** (12.6.2025) (להלן: "עניין **אלוני הבשן**").

בפסק דין זה היה מדובר בחכירה של אלוני הבשן מרשות (מינהל) מקרקעי ישראל (להלן-רמ"י), לפיו החכירה אלוני הבשן את המקרקעין להקמת חוות רוח לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים (פחות מ-25 שנים של חכירה). בסעיף 15 להסכם החכירה נקבע ש"ידוע ליזם כי חידוש או הארכת חוזה החכירה ייעשה בתנאים שיהיו באותה העת ובכפוף לקיומו של רישיון בתוקף ובכל מקרה סך שנות החכירה לא יעלה על 49 שנה...". מנהל מיסוי מקרקעין מצא כי בסעיף 15 להסכם רמ"י הקנתה לאלוני הבשן זכות להארכת הסכם החכירה – זכות בעלת תוקף משפטי הניתנת לאכיפה. הוועדה (מפי כב' היו"ר השופטת עירית הוד) לא קיבלה את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין וקבעה כי במקרה זה לא ניתנה לאלוני הבשן זכות משפטית מחייבת. כל מה שנאמר שככל שבעתיד ההסכם יוארך, זה יהיה בתנאים הנהוגים באותה עת ובכפוף לרישיון ליצור בתוקף. לדעת הוועדה לא די בקיומה של אפשרות לפיה ייתכן ותקופת החכירה תוארך ואין באמירה של סעיף 15 להסכם כדי לחייב את מי מהצדדים להאריך את ההסכם להבדיל ממתן אופציה.

דברים אלו יפים גם לעינינו מקל וחומר בבחינת "בן בנו של קל וחומר".

סוף דבר

46. בהסכם החכירה שחתמה משפחת הירש עם חפ"י בשנת 1967 לתקופה של 50 שנה אין כל אזכור לאפשרות של הארכת תקופת החכירה מעבר לתקופה של 50 שנה. גם "הסכם האומנים" שחתמה משפחת הירש בשנת 1989 עם חפ"י אין בו כדי להקנות למשפחת הירש (ולעוררים שנכנסו לנעליה) אופציה (זכות ברירה) בעלת תוקף משפטי מחייב הניתן לאכיפה להארכת תקופת החכירה. גם ההתכתבויות עם חפ"י בנושא הארכת האופציה אינן יוצרות מחויבות משפטית להארכת החכירה. יתירה מזו, חוזה החכירה החדש משנת 2016 קובע במפורש, חזור והדגש, שאין המדובר באופציה להארכת החכירה אלא הסכם חכירה חדש. ייתכן והיו לעוררים ציפיות כנות שחוזה החכירה יוארך, אך ציפיות אלו אינן יוצרות מחויבות משפטית הניתנת לאכיפה, ואין בהן כדי ליצור "זכות במקרקעין" (ראו פס"ד **מחסרי**). פסקי הדין שאוזכרו על ידי העוררים אין בהם כדי להועיל להם.

47. העוררים לא הרימו את נטל השכנוע להוכחת טענתם שהזכויות שרכשו ממשפחת הירש כוללות גם אופציה להארכת תקופת החכירה, לא כל שכן את נטל השכנוע המוגבר המוטל עליהם מול ההתכתבויות שלהם בעבר מול חפ"י והסכם החכירה משנת 2016 - שאינם עולים בקנה אחד עם טענות העוררים.

48. העקרון אשר אמור להנחות את ועדת הערר הוא הטלת מס אמת. לפיכך הסכמתו של המשיב, לפנים משורת הדין (על אף העדר הוראה חוקית מפורשת), להתיר בניכוי את התשלומים ששילמו העוררים למשפחת הירש (בערכים ריאליים) ראויה להערכה. באמרת אגב אציין שלו המשיב לא היה מתיר זאת בניכוי הייתה עומדת לעוררים, כך נראה, הזכות לדרוש סכומים אלו כהפסד הון ואולם במונחים נומינליים. באשר לטענת העוררים על פגיעה בעקרון רציפות המס: העוררים לא הצליחו כלל לנמק טענה זו ואין בה כל ממש.

49. אשר על כן, אין מנוס, לדעתי, לדחות את הערר וכך הייתי מציע גם לחבריי. הייתי מציע להשית על העוררים הוצאות משפטיות, שיישאו ריבית והצמדה החל מתום שבעה ימים מיום מתן פסק הדין, בסכום של 50,000 שקלים. סכום זה מביא בחשבון שמן הראוי היה שהעוררים לא היו עומדים על קיומו של דיון ההוכחות ובוודאי שלא על מתן הכרעת הדין לאחר שמיעת הראיות, כפי שהועדה הציעה זאת לעוררים הן בדיון קדם המשפט והן בסיום דיון ההוכחות.

<u>השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה</u>

אני מסכימה לתוצאה אליה הגיע חברי רו"ח צבי פרידמן בחוות דעתו המקיפה, לפיה יש לדחות את הערר ולהותיר את שומת המשיב על כנה, ואבקש לחדד כמה נקודות.

כאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן, בין הצדדים נטושה מחלוקת אחת ויחידה בשאלת המועד בו יש לקבוע את "יום הרכישה" בשומת מס השבח שהוצאה לעוררים בגין מכירת זכויות החכירה בדירת מגורים מזכה במתחם יפו העתיקה בשנת 2021. מחלוקת זו נטועה בשאלה, האם התקשרות העוררים עם חפ"י בשנת 2016 לרכישת זכויות חכירה לתקופה של 49 שנים, לאחר תום תקופת החכירה המקורית בת 23 השנים שרכשו ממשפחת הירש, היא עסקת חכירה חדשה, כטענת המשיב, שאז יום הרכישה במכירת זכויות אלו ייקבע בשנת 2016 או, שמא, משמעותה מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה המקורית, כטענת העוררים, שאז יום הרכישה ייקבע בשנת 1994 עת נרכשו זכויות החכירה ממשפחת הירש. הנפקות המיסויית בקבלת טענת העוררים על הקדמת יום הרכישה היא לעניין ההטבה הניתנת בחישוב המס הליניארי במכירת דירת מגורים מזכה באופן הפוטר ממס את השבח הריאלי שנצבר עד לשנת 2014 (סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין). כך, ככל שיוקדם יום הרכישה למועד שלפני שנת 2014 כך תגדל תקופת השבח הפטורה ממס. לא למותר לציין, כי אם הנכס הנמכר בענייננו לא היה דירת מגורים מזכה, היו מתהפכות היוצרות, ודווקא הקדמת יום הרכישה עלולה הייתה להיות בעוכריו של המוכר לאור חישוב המס הליניארי הכללי המייחס שיעור מס גבוה יותר לתקופת השבח שלפני יום התחילה (סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין).

ייאמר מיד, כי אם היה עולה מחומר הראיות שהוצג בפני הוועדה, כי הייתה לעוררים זכות אופציה להארכת תקופת החכירה, בין אם נרכשה במסגרת העסקה עם משפחת הירש ובין אם נתקבלה בשלב מאוחר יותר מחפ"י, או אם ניתן היה ללמוד מהנסיבות כי מבחינה מהותית היה להם הכוח

המשפטי לחייב את חפ"י באופן חד-צדדי להאריך להם את חכירת הנכס לתקופה נוספת – היה מקום לקבל את טענתם כי יש להקדים את יום הרכישה לשנת 1994 תוך קבלת ההטבה המיסויית במסגרת החישוב הליניארי המוטב. הלכה פסוקה היא, כי אין במימוש אופציה להארכת תקופת החכירה משום אירוע מס חדש ויום הרכישה, במכירה עתידית של זכויות חכירה שנרכשו אגב מימוש האופציה, ייקבע לפי המועד בו נרכשו זכויות החכירה המקוריות שבמסגרתה נרכשה גם זכות האופציה. הדבר עולה מהגדרת "חכירה לתקופה" שבהגדרת "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה תקופת החכירה היא "התקופה המירבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר.... או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר..." וכפי שנפסק בהלכת בית המשפט העליון בעניין עיריית תל אביב (ע"א 151/10 **מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' עיריית תל אביב ואח'**, פס' 24). הוראות החוק והפסיקה מלמדות אותנו, אפוא, כי יש לצרף את תקופת החכירה המקורית לתקופת החכירה האופציונאלית כך שתקופת החכירה המצרפית תיחשב כאילו נרכשה ב- day one ומועד זה יהווה את יום הרכישה לעת מכירת עתידית של יתרת זכויות החכירה לרבות אלו שנרכשו אגב מימוש האופציה. ביסוד הוראת חוק ייחודית זו עומדת תפיסה אנטי תכנונית של המחוקק שנועדה למנוע מחוכרים לחמוק מתשלום מס על ידי הסוואת תקופת חכירה אמיתית באמצעות שימוש במכשיר האופציה. בהקשר זה אחדד, כי העובדה שהעוררים שילמו מס רכישה על פי שומתם העצמית בעת רכישת זכויות החכירה מחפ"י בשנת 2016, אין בה כשלעצמה למנוע את הקדמת יום הרכישה, שכן בהתאם לשיטת המיסוי הדו-שלבית, הנהוגה אצל המשיב (באופן רשמי החל מביטול הוראת ביצוע 19/93), תקופת החכירה המצרפית נחשבת כזכות אחת במקרקעין ורק גביית המס מתפצלת לשני שלבים מבלי לגרוע מכך שמדובר בשני חלקים של זכות אחת שנרכשה במועד החכירה המקורית. דברים אלו נאמרים במישור המשפטי-עקרוני, וככל שהיה עולה בידי העוררים להוכיח, כי היה להם הכוח המשפטי לחייב את חפ"י באופן חד-צדדי להאריך להם את תקופת החכירה לתקופת חכירה נוספת, היה מקום לקבל את הערר.

דא עקא, שמעיון בחומר הראיות עולה, כפי שפורט בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן, כי העוררים רכשו ממשפחת הירש את יתרת תקופת החכירה בלא אופציה להארכתה (הסכם הירש-חפ"י, הסכם הירש-עוררים, נספחים 2, 3, 6, 7 לתצהיר העוררים) וכי חפ"י עמדה בסירובה להתחייב על תנאי החכירה וחידושה הגם שהעוררים ובאי-כוחם חילו פניה בשורה של פניות ותכתובות במהלך השנים (פניות העוררים לחפ"י מהשנים 2002, 2004, 2011 נספחים 18, 26, 27 בהתאמה לתצהיר העוררים, בהן אישרו העוררים כי תקופת החכירה תגיע אל קיצה בשנת 2017). גם בהסכם החכירה שחתמו העוררים מול חפ"י בשנת 2016 צוין כי לעוררים לא הייתה זכות אופציה להארכת החכירה וכי מדובר בחכירה חדשה (הסכם עוררים-חפ"י, נספח 8 לתצהיר העוררים) וכך גם עולה מכתב ההגנה שהוגש על ידי חפ"י בתביעה שהוגשה כנגדה על ידי החוכרים (נספח 1 לתצהיר המשיב). אף העורר עצמו אישר בחקירתו הנגדית בבית המשפט כי היה שרוי באי-וודאות לגבי המשך מגוריו בדירה ולא ידע אם חפ"י תסכים להארכת החכירה ובאלו תנאים (פרוטוקול דיון הוכחות עמ' 11 ש' 25, עמ' 12 ש' 22, ש' 24-28). לא בכדי, רק לאחר שפורסם המדריך לחוכר בשנת 2014, נחתמה העסקה עם חפ"י בהתאם לפרטי המבצע הייחודיים שנקבעו בו ובמנותק מתנאי החכירה המקורית, באופן

התומך במסקנה כי מדובר בעסקה חדשה. בהקשר זה אחדד, כי ספק רב אם קבלת זכות אופציה (בשנת 2014) בסמוך למועד מימושה (בשנת 2016), ובתנאים השונים מתנאי החכירה המקורית, תובא בחשבון "חכירה לתקופה", שכן היא אינה עולה בקנה אחד עם התכלית הפיסקאלית של מניעת פיצול מלאכותי של תקופת החכירה המקורית באמצעות שימוש במכשיר האופציה (פס' 36 לפסק דין עיריית תל אביב). ממילא לא היה בכך לסייע לעוררים בקבלת ההטבה שכן הפטור ממס לפי החישוב הליניארי המוטב חל רק על תקופת השבח שקדמה לשנת 2014. זוהי ככל הנראה הסיבה שהעוררים ריכזו את מאמציהם בטענה כי תוספת אמנים-חוכרים משנת 1989, שהיוותה חלק בלתי נפרד מחוזה החכירה של משפחת הירש, הכילה התחייבות חד-צדדית של חפ"י להאריך להם את תקופת החכירה. אלא שגם בטענה זו לא נמצא ממש, שכן אין בתוספת אמנים-חוכרים דבר וחצי דבר המלמד, כי הוענקה במסגרתה (למשפחת הירש וממנה לעוררים) זכות אופציה להארכת החכירה או כי מבחינה מהותית קיבלו העוררים את הכוח המשפטי לחייב את חפ"י באופן חד-צדדי להמשך החכירה. מדובר בהצהרת כוונות כללית של חפ"י שאינה מחייבת אותה מבחינה משפטית ולכל היותר, ניתן לראות בה, במישור דיני החוזים, הזמנה לחוכר להציע הצעה להתקשר עימה בהסכם ("יהיה החוכר רשאי לפנות לחברה במכתב רשום כי תסכים לשכירות חדשה של המוחכר לפי התנאים") אולם זאת רק לאחר ש"לדעת החברה תהיה קיימת האפשרות לשכירות חדשה של המוחכר" ורק אם "תסכים" (סעיף 2 לתוספת אמנים-חוכרים, נספח 5 לתצהיר העוררים). בקיצור, אין בתוספת אמנים-חוכרים אפילו הצעה לחוזה אופציה, לא כל שכן חוזה אופציה שריר וקיים כנדרש על פי הגדרת "חכירה לתקופה". בהקשר זה אוסיף, כי גם אין מקום לקבל את טענת העוררים כי, תנאי התשלום המטיבים בחידוש החכירה, הנמוכים באופן משמעותי מהשווי של המוחכר בשוק הנדל"ן, מלמדים כי היה בידה הכוח לחייב את חפ"י להארכת החכירה. כפי שצוין בסיכומי העוררים, המחיר הנמוך לקח בחשבון גורמים שונים כגון ציפיות החוכרים לחידוש החכירה, דמי החכירה ששולמו על ידם בעבר בגין המוחכר, הוצאות שיפוץ הבתים והפשרה שהושגה במסגרת התביעה שהוגשה נגד חפ"י (סעיף 7 לסיכומי העוררים). בסופו של דבר התברר, כי העוררים קיוו וציפו שחפ"י, בהיותה תאגיד עירוני, תנהג כמו מינהל מקרקעי ישראל ולא תפנה אותם מדירת מגוריהם בתום תקופת החכירה (פרוטוקול דיון הוכחות עמ' 14 ש' 15-21). אלא שציפייה אופטימית זו, גם אם היא לגיטימית וגם אם הייתה קיימת סבירות גבוהה להתממשותה, אינה מקימה לעוררים זכות משפטית לחייב את חפ"י להאריך להם את החכירה.

בדין קבע אפוא המשיב, כי העוררים התקשרו עם חפ"י בעסקת חכירה חדשה שאינה מהווה מימוש זכויות שתולדתן בעסקה משנת 1994.

אשר לפסיקת ההוצאות, אני מצטרפת לקביעתו של רו"ח צבי פרידמן להשית על העוררים הוצאות בסך של 50,000 ש"ח. לאורך ניהול ההליך, הוועדה שיקפה לעוררים את החולשות שבטיעוניהם והדברים הזדקרו ביתר-שאת לאחר שמיעת ההוכחות. הוועדה המליצה לעוררים שלא לעמוד על כתיבת פסק דין ולמרות זאת הם התעקשו למצות את ההליך עד תומו. זוהי כמובן זכותם, אולם משהתברר בסופו של ההליך, כי הוא הוגש ללא בסיס עובדתי ראוי, ושלא הייתה הצדקה בנקיטתו, יש להביא זאת בחשבון בפסיקת סכום ההוצאות.

<u>רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה</u>

אני מסכים לתוצאה אליה הגיעו חבריי – חבר הוועדה רו"ח צבי פרידמן ויו"ר הוועדה השופטת ירדנה סרוסי.

<u>הוחלט כאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.</u>

ירדנה סרוסי שופטת יו"ר	צבי פרידמן, רו"ח חבר	מיכה לזר, רו"ח חבר

ניתן היום, כ"ד אב תשפ"ה, 18 אוגוסט 2025, בהעדר הצדדים.