

**עמ"ה 93/90**  
**בבית המשפט המחוזי בתל אביב**  
**בפני כבוד השופט א. פלפל**  
**פסק הדין ניתן ביום 23.9.93**

היא לזכות המאפשרת לבעליה ליהנות מהנכס על ידי שימוש בו ולא רק על ידי החזקה בו.

**המעוררת:** חברת קומקום בע"מ  
 (ע"י ב"כ עו"ד ד. נייגר)

**נגד**

(ד) בהגדרת המונח שכירות מצויה גם דרישה לתמורה שמשלם השוכר.

**המשיב:** פקיד שומה תל אביב  
 (ע"י ב"כ עו"ד י. ורבה)

**הנושאים שנדונו בפסק הדין:**

2. לאור הקביעות דלעיל, בדבר מהותן של שכירות וחכירה בדין האזרחי הכללי, אין לכלול בתקופת החכירה, במקרה הנדון, את תקופת הבניה, בה התחייבה החוכרת להקים מבנה שימש אותה בפעילותה העסקית במשך החכירה.

"זכות במקרקעין" - משמעות המונח בחוק מס שבה מקרקעין \* הרשאה לבנות - האם בגדר "זכות במקרקעין" לענין חוק מס שבה מקרקעין? \* "זכות במקרקעין" כנכס מוגן בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 \* סעיפים 33(ב) לפקודת מס הכנסה ו-9(א) לחוק התיאומים.

3. (א) הגדרת "חכירה" בחוק מס שבה מקרקעין התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מס שבה") כוללת דרישה ל"חזקה ייחודית".

**בית המשפט פסק:**

(ב) מקום בו נקבע בהסכם, כי בעת בניית הנכס על ידי החוכר, זכותו של בעל הקרקע להימצא במקרקעין בכל זמן שימצא לנכון, כדי לפקח על ביצוע החוזה - אין לאמר כי החזקה שניתנה לחוכר הבונה היא ייחודית.

1. (א) מן ההגדרות למושגים "שכירות" ו"חכירה" בהוראות סעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 וסעיפים 1 ו-11 לחוק השכירות והשאלה, התשל"א-1971 עולה כי זכות החכירה או השכירות קיימת מקום בו ניתנה זכות להחזיק במקרקעין וגם להשתמש בהם.

4. (א) התוספת להגדרת "זכות במקרקעין", שהוספה בתיקון מספר 15 לחוק מס שבה, באה להוסיף מצבים של רשות לשימוש אישי בנכס שאינה זכות שכירות. התיקון נועד להרחיב את המונח "זכות במקרקעין" מעבר לגבולות שנתחמו על ידי הדין האזרחי הכללי.

(ב) קיימות ריעות חלוקות בשאלה אם זכות החזקה כאמור צריכה להיות ייחודית אם לאו.

(ב) תיקון 15 נועד להבהרה ולמניעת ספק ואין בו חידוש למצב המשפטי שקדם לו.

(ג) דרישת הדין האזרחי הכללי בהגדרת המונח "שכירות", לקיומה של זכות שימוש מעבר לזכות החזקה במקרקעין, מדגישה כי כוונת המחוקק

5. (א) ההרשאה שניתנה ל"חוכר", במקרה הגדון, לתקופת הבניה, לא נועדה לכך שהחוכר יפיק הגאה כלכלית או אחרת כלשהיא מהנכס, כי אם יש בה מתן אפשרות לבנות על המקרקעין כדי להינות מהם בעתיד.

(ב) הרשאה זו אינה הרשאה להשתמש אלא רק הרשאה לבנות ומכיון שכך אינה בגדר זכות במקרקעין ומכיון שכך אינה בגדר זכות במקרקעין.

6. לאור הלכת קניית (פד"י מב(4) 782), הרי שהרשאה לבנות אינה עולה כדי "זכות חכירה". אין לראות את מי שקיבל את ההיתר לבנות על הקרקע, ואפילו יקבל את הנכס לחכירתו בהמשכם של הדברים, כבעל זכות במקרקעין במהלך תקופת הבניה.

11. הערעור התקבל בחלקו.

## פסק דין

7. בחוק המיסוי בתנאי אינפלציה הוגדרה כנכס מוגן זכות חכירה במקרקעין לרבות "זכות לקבל זכות כאמור". התיבה "זכות לקבל זכות כאמור" אינה מופיעה בהגדרת נכס קבוע בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985. לכן אין ללמוד מההחלטה בפסק הדין **עכו סנטר** (פד"א יז 451) לענייננו.

8. אין לקבל את הטענה של פקיד השומה כי פיצול ההסכם לשתי תקופות: תקופת הבניה ותקופת השימוש במקרקעין, הוא מלאכותי. לענין זה יש ללמוד מהילכת **סילביו הכט** (פד"י מ(1) 190), שם קבע בית המשפט כי אין בעסקה כזו מרכיב של מלאכותיות.

9. לאור כל האמור לעיל, יש לקבוע כי זכות החכירה שניתנה למערערת אינה עולה על 10 שנים ואינה מהווה על כן "נכס קבוע". לפיכך, לא נוצרה למערערת "תוספת בשל אינפלציה" בשנות המס נושא ערעור זה.

10. (א) יש לפרש את סעיף 20(א)(2) לחוק התיאומים כקובע שלא יתואמו הפסדים משנים קודמות, אם נפסלו פנקסי הנישום בהתאם להוראות סעיף 33(ב) לפקודת מס הכנסה.

(ב) לפיכך, אם נפסלו ספרי הנישום בשנת 1986, ההפסדים לסוף שנת 1985 יועברו, ללא תיאום של עליית המדד בשנת 1986, לסוף שנת 1986. הפסדים אלה יקוּווּ בשנים הבאות כשהם מתואמים החל מתחילת שנת המס 1987.

1. העובדות חמוסכמות בין הצדדים הן אלה:

ביום 3.8.82 נחתם הסכם בין חברת פארק הירקון (להלן: "החברה") לבין שמונה אנשים שכונו בחסכם בשם "המפעיל", והם מקימי המערערת ובעלי השליטה בה.

משהוקמה המערערת אומץ החסכם על ידה, ולפיו התחייבה לבנות על חשבונה בית-קפה ומזנון בשטח החברה לשימושה היא. כתמורה קיבלה המערערת זכיון להפעלת בית-הקפה וחמזנון.

ההסכם קבע כי תקופת הזכיון היא למשך חמש שנים, אשר תחל בתום 12 חודשים מיום קבלת היתר הבנייה או מיום קבלת תעודת גמר מהמפקח, לפי המוקדם ביניהם, עם אופציה להארכת תקופת הזכיון לחמש שנים נוספות פחות יום.

פרט לבניית המבנה תשלם המערערת לחברה, תמורת הזכיון, דמי שכירות נמוכים, לאור

העובדה שהוצאות הקמת המבנה הובאו בחשבון בקביעת דמי השכירות שישולמו.

בניית המבנה נעשתה בין השנים 1983-1985, ובית-הקפה החל לפעול ביום 1.5.85, הוא היום בו החל מניין תקופת 5 השנים הראשונות. בינתיים הופעלה גם האופציה בחוזה, ותקופת החכירה הכוללת הועמדה על 10 שנים פחות יום.

נוסח זה של ההגדרה הוא כפי שהיא תוקנה בחוק מס שבח במקרקעין (תיקון מס' 15) התשמ"ד-1984 (להלן - תיקון 15). בתיקון זה הוספה הפיסקה כפי שהודגשה לעיל: "לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור";.

כלומר כל אחת מן הזכויות הכלולות בהגדרה זו, אם היא ניתנת לפרק זמן העולה על 10 שנים, מהווה "זכות במקרקעין". זכות כזו נחשבת ל"נכס קבוע" לפי חוק התיאומים.

המחלוקת בין הצדדים מתמצית בשאלה האם תקופת החכירה כוללת רק את התקופה המתחילה מרגע סיום הבנייה ונמשכת 10 שנים פחות יום, כפי שטוענת המערערת, ואז אין המדובר ב"נכס קבוע", או שמא, כטענת המשיב, יש למנות בתקופת החכירה גם את תקופת הבנייה, שאז המדובר ב"נכס קבוע".

2. השאלה העיקרית במחלוקת בין הצדדים היא שאלה משפטית בלבד, היינו האם זכות החכירה שקיבלה המערערת על פי ההסכם הינה "זכות במקרקעין" המהווה "נכס קבוע" לעניין סעיף 1(4) לתוספת ב' של חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן" חוק התיאומים), כפי שטוען המשיב, או שאין זה "נכס קבוע", כפי שטוענת המערערת. סעיף 1 לתוספת ב' לחוק התיאומים קובע את רשימת ה"נכסים הקבועים". ברשימה זו כלולה (בס"ק 4) הזכות המוגדרת כדלקמן:

3. באת כח המשיב מעלה שלושה נימוקים חלופיים לטענתה כי יש לכלול את תקופת הבנייה בתקופת החכירה:

(1) בתקופת הבנייה נהנתה המערערת מחזקה ייחודית בנכס לשם ביצוע עבודות הבנייה. וחזקה ייחודית היא חכירה ועל כן היא "זכות במקרקעין".

(2) המדובר בחכירה, שכן לפי הגדרתה של חכירה בחוק מס שבח אין הכרח שתהיה החזקה ייחודית.

(3) המדובר "בזכות במקרקעין", על פי הסיפא של ההגדרה למונח זה בסעיף 1 לחוק מס שבח, שמשמעותה, לטענת ב"כ המשיב: הרשאה לקבל חזקה, גם כאשר החזקה אינה ייחודית.

לחילופין, טוענת ב"כ המשיב כי הפיצול בין תקופת הבנייה לבין תקופת החכירה הוא מלאכותי ויש להתעלם ממנו, על פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (להלן - "הפקודה").

"זכות במקרקעין וזכות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי חוק מס שבח, למעט זכויות כאמור שהן מלאי עסקי".

המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בחוק מס שבח במקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מס שבח) כדלהלן:

"זכות במקרקעין - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים, בין שבדין ובין שבשטר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין זה יראו כתקופת החכירה את התקופה המבסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בחסכם". (ההדגשות כאן ולהלן שלי - א.פ.)

הגדרת המונח "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מס שבח כוללת 4 חלופות:

(1) בעלות.

(2) הרשאה לחשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות.

(3) חכירה לתקופה העולה על עשר שנים.

(4) הרשאה לחשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חכירה.

מחמש שנים תיקרא "חכירה"; שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא 'חכירה לדורות'."

סעיף 1 לחוק השכירות והשאיילה, תשל"א-1971 (להלן - חוק השכירות והשאיילה) קובע כך:

"שכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה, לחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות."

וכן קובע סעיף 11 לאותו חוק:

"המשכיר חייב לאפשר לשוכר להשתמש במושכו במשך תקופת השכירות לפי המוסכם בין הצדדים ללא הפרעה מצידו או מטעמו"

מן ההגדרות למושגים "שכירות" ו"חכירה" בחוראות החוקים שהובאו לעיל, עולה כי זכות החכירה או השכירות קיימת במקום בו ניתנה זכות לחזיק במקרקעין וגם לחשתמש בהם. באשר ליסוד "ההחזקה" האמור נחלקו דעות הפוסקים והמלומדים בשאלה האם ההחזקה צריכה להיות ייחודית. (לדעה כי נדרשת החזקה ייחודית ראה ש' בורנשטיין וא. נמדר, "מיסוי שכירות" (חושן למשפט, תשמ"ט-1989) בעמ' 19, י. ויסמן, "חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969" (האוניברסיטה העברית בירושלים, הפקולטה למשפטים, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי, ירושלים, תש"ל-1970, בעמ' 47). לדעה כי זכות החזקה לא חייבת להיות ייחודית ראה ע"א 128/82+127/82+71/82 פוני פסח ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יג 52, בעמ' 55-56, וכן ראה ד"ר נמדר, "דיני מיסים (מסוי מקרקעין)", (חושן למשפט, תל-אביב, תשנ"ב-1992) בעמ' 43).

דרישת החוק, בהגדרת המונח "שכירות", לקיומה של זכות שימוש מעבר לזכות החזקה במקרקעין, מדגישה כי כוונת המחוקק היא לזכות המאפשרת לבעליה להנות מהנכס, על ידי שימוש בו ולא רק על ידי החזקה בו. (וראה לעניין זה נאמר בספרו של ד"ר ש. לרנר, "שכירות נכסים" (חושן למשפט, תל-אביב, תש"ן-1990), בעמ' 84 וכן בעמ' 87).

ברי כי לעניינו לא רלוונטיות שתי החלופות הראשונות, באשר עסקינן בחוזה לתקופה מוגבלת, ואילו זכות הבעלות היא, מבחינת תוכנה, זכות לצמיתות. השאלה שבמחלוקת תוכרע, על כן, על פי שתי החלופות הנותרות (להלן - חלופות שלישית ורביעית).

4. החלופה השלישית עוסקת, כאמור, ב"חכירה לתקופה העולה על 10 שנים". השאלה לפי חלופה זו היא, על כן, אם תקופת הבנייה היא בבחינת חכירה כשלעצמה (per-se). לשם כך נפנה תחילה להגדרת המונח "חכירה" בחוק מס שבח. מונח זה מוגדר בסעיף 1 לחוק כך:

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

מהגדרה זו עולה כי לעניין חוק מס שבח כולל המונח "חכירה" הן זכות חכירה או שכירות, על פי מובנן בדיני מקרקעין הכלליים, והן זכות "חזקה ייחודית". אדון תחילה בזכויות חכירה או שכירות.

סעיף 3 לחוק המקרקעין התשכ"ט-1969 (להלן - חוק המקרקעין) קובע כך:

"שכירות מקרקעין היא זכות שתוקנתה בתמורה לחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות; שכירות לתקופה שלמעלה

בהגדרות המונח שכירות מצויה גם הדרישה לתמורה שמשלם השוכר. דרישה זו עולה בקנה אחד עם הרציונל של זכות השוכר להשתמש בנכס וליהנות ממנו, שכן אם לא יוכלה לצמוח לו, לשוכר, כל טובת הנאה מהחזקתו בנכס, על שום מה יידרש לשלם תמורה. גם המינוח "זכות חכירה" מלמד על תוכנה של החכירה כ"זכות", ללמדך על טובת הנאה הכרוכה בה.

על רקע האמור לעיל בדבר מהותה של זכות החכירה או השכירות בדיני המקרקעין הכלליים (חוק המקרקעין וחוק השכירות והשאילה) סבורני כי על פי עובדות המקרה דנן והיחסים החוזיים שבין הצדדים לגבי המקרקעין בתקופת הבנייה - אין מקום לקביעה שלמערכת היתת זכות חכירה או שכירות בתקופת הנידונה.

כאמור, התחייבה המערערת להקים את המבנה וברור הדבר שבמהלך תקופת הבנייה היא לא היתה יכולה להשתמש בנכס ולהנות ממנו בצורה כלשהי. "זכותה" היחידה בתקופה זו היתה בעצם רק חובתה להוציא הוצאות כדי לבנות את המבנה, בכפיפות למעקב ולביקורת מתמדת מטעם נציגי החברה, על מנת שרק לאחר מכן תוכל לקבל בתמורה להוצאה זו הנאה מן הנכס.

5. נעבור, על כן, לדון בשאלה האם בתקופת הבנייה היתה למערערת "זכות חזקה ייחודית" במקרקעין (ראה בסיפא של הגדרת המונח "חכירה" בחוק מס שבח). מונח אחרון זה אינו מוגדר ואינו מופיע בחוקי המקרקעין האחרים הנ"ל. לגבי המונח "חזקה", שחוק מס שבח משתמש בו סעיף 351(3), נאמר בע"א 71/82 הנ"ל על ידי כבוד השופט שטרסברג-כהן (שם בעמ' 55):

"אין חוק מס שבח דורש שה"חזקה" תהיה ייחודית. זאת למדים אנו לא רק מלשון סעיף 351(1) שאינו מדבר ב"חזקה ייחודית". אלא גם מסעיף 1 לחוק, המעמידנו על כך שכאשר רצה המחוקק להתייחס ל"חזקה ייחודית" עשה כן במפורש בסעיף 1 לחוק בהגדרת הביטוי "חכירה".

"החזקה" אינה בהכרח ייחודית וגם "החזקה" משותפת עדיין "החזקה" היא (כגון: בעלים משותפים ועוד, המחזיקים במשותף וכל אחד מחזיק הנהו). אין החזקה חייבת לתת למחזיק שליטה מלאה במקרקעין וזכות לעשות בהם כפי שיחפוץ - כפי שטען בפנינו בא כוח הבעלים. אין בחוק דרישה כזו, ויכולה להיות החזקה מוגבלת ועדיין "החזקה" היא (כגון: מחזיק בשכירות חוזית או חוקית).

ובהמשך (שם, בעמ' 56):

"טענת נוספת הנוטעת על ידי בא כוח הבעלים והנדחית על ידי היא שעל פי החוזה זכאים הבעלים להיכנס למגרש, גם כאשר הקבלן בונה עליו ומכאן שאין לקבלן "החזקה" במגרש. ראשית, אין ה"חזקה" חייבת להיות בלעדית..."

לעומת השימוש במונח "חזקה" סתם בסעיף 351(3) של חוק מס שבח, הרי שבשאלה שבפנינו יש להידרש להגדרת המונח "חכירה" בסעיף 1 של חוק מס שבח, שאינו מסתפק במונח "חזקה" אלא דורש שהחזקה תהיה "חזקה ייחודית". נראה לי, על כן, כי בבואנו לחשוות את מצבה של המערערת דנן מבחינה זאת למצבו של קבלן, שלגביו נאמרו הדברים הנ"ל בע"א 71/82 - הרי שמן הדין לאמור שאף אם חזקה במקרקעין הוענקה למערערת בתקופת הבנייה - אין לאמור שחזקה זו היא גם ייחודית.

מהוראות החוזה שבפנינו (ראה במיוחד סעיף 7 לחוזה) עולה באופן ברור כי זכותה של החברה, באמצעות משרד הארכיטקטים הפועל מטעמה, להימצא במקרקעין בכל זמן שימצאו לנכון כדי לפקח על ביצוע חוזה הבנייה ואף לתת למערערת חוזאות שונות בקשר לתכניות הבנייה וביצוען.

במצב דברים זה אין לאמור, לדעתי, כי זכותה של המערערת במקרקעין בתקופת הבנייה יכולה להחשב כזכות חזקה ייחודית.

6. האם תקופת הבנייה באה בגדר החלופה הרביעית בהגדרת המונח "זכות במקרקעין"

בשנת 1984 תיקן המחוקק את הגדרת המונח "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מס שבח (המובאת בגירסתה המתוקנת לעיל), והוסיף, במסגרת תיקון 15 את המילים:

"לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור."

בע"א 726, 727/86 מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי ואח' פד"י מג(2) 98 בעמ' 100. אמר כב' השופט גולדברג בהתייחסו לתוספת להגדרה בתיקון 15 הנ"ל:

"...לא התכוון המחוקק בתיקון הגדרתה של "זכות במקרקעין" להוסיף רק הרשאה, שמבחינת תוכנה ניתן לראותה כבעלות או כחכירה, שכן גם אלמלא התיקון היתה הרשאה, הנותנת "זכות חזקה ייחודית", בגדר "חכירה", כאמור. את המשמעות "הנכונה" של הביטוי "הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור" יש להסיק, ראשית דבר, מלשון ההגדרה על כל חלקיה."

ובהמשך (שם בעמ' 101):

"עיון בלשון התיקון מלמד, כי אכן ביקש המחוקק להוסיף זכויות לגדר "זכות במקרקעין" וכי הזכות שהוספה כוללת בתוכה שני יסודות: הרשאה שמבחינת תוכנה ניתן לראות בה בעלות או חכירה והיות ההרשאה לתקופה העולה על עשר שנים."

לדעתם של המלומדים ד"ר א. נמדר וש. בורנשטיין ("מיסוי שכירות", חושן למשפט, תשמ"ט-1989, בעמ' 255) יש להניח שבתיקון 15 ביקש המחוקק להוסיף מצבים של רשות לשימוש אישי בנכס, שאינה זכות שכירות. (וראה גם ד"ר א. נמדר בספרו הנ"ל, בעמ' 47).

(יצויין כי ההלכה שנקבעה בע"א 156/83 (פד"י לז(4) 443), לפיה המונח "זכות במקרקעין" בחוק מס שבח עוסק בזכות משפטית בלבד, אומצה על ידי בית המשפט העליון גם בפסיקה שלאחר התיקון, ראה פסק הדין שניתן לאחרונה בע"א 738/89 יונבסקי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, טרם פורסם).

שאלת פרשנותו של תיקון 15 הנ"ל נדונה גם על ידי ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים. בעמ"ש 27/86 (פד"א טו 45, בעמ' 45):

"לפי הגדרת זכות במקרקעין (כפי שתוקנה ביום 11.7.1984) כוללת זכות זו - בעלות, חכירה, והרשאה שלפי תכנה ניתן לראות בה בעלות או חכירה. מהי משמע "לפי תכנה"? הרשאה יכולה לכלול רשות מסוגים ומינים רבים:

הרשאה לעבור במקרקעין, להחנות בהם מכוונות, להחזיק בהם מטלטלין, להקים עליהם מבנה ולחזיק במבנה, או הרשאה כללית, להשתמש בקרקע שימוש כל שהוא כראות עיני המורשה, או שימוש חקלאי חופשי כראות עיני המורשה וכו'. אם ההרשאה היא מהסוגים הראשונים אין לראות בה חכירה, אם מן האחרונים - אפשר שכן."

בכל הכבוד, אין בידי להסכים עם פרשנות אחרונה זו. אין אני מוצא מדוע החכרת מקרקעין לשימוש מסויים עליו הוסכם בחוזה בין השוכר למשכיר, לא תבוא בגדר המונח חכירה.

אין ספק כי התיקון נועד להרחיב את המונח "זכות במקרקעין" אל מעבר לגבולות שנתחמו על ידי חוק המקרקעין וחוק השכירות והשאילה. נראה שכוונת המחוקק היתה להחיל את הוראות חוק מס שבח מקרקעין גם על מקרים בהם מתמלאים היסודות המהותיים של המונח "חכירה", אלא שהצדדים נמנעו מלכנות את העסקה ביניהם כעסקת חכירה, ואולי אף ציינו במפורש שאינה עיסקת חכירה. סבורני כי ניתן

לאמור שגם לפני תיקון 15 חיו עיסקאות כאלה נחשבות בעיני החוק לעיסקאות חכירה, שכן העקרון הנוהג בדיני המס הוא שיש לבחון את מחותנה של העיסקה ואין חשיבות מכרעת לאופן בו כינו אותה הצדדים. (ראה פסק דינו של כב' השופט אור בע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבה מקרקעין אזור תל-אביב, פד"י לז(1) 449, עמ' 457 מול האות ו' עד עמ' 458 מול האות ז'. כן ראה עמ"ה 181/84 ברנשטיין גיל ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פד"א טו, 179, בעמ' 183 עד עמ' 184).

נראה לי על כן שבתיקון 15 ביקש המחוקק להבהיר דברים ולמנוע ספיקות כלשהם בנידון.

אשר למקרה שבפנינו, סבורני כי ההרשאה לעלות לקרקע ולבנות עליה לא צריכה להחשב כ"הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חכירה". כאמור, לא נועדה תקופת הבנייה לכך שהמערער תפיק הנאה כלכלית או אחרת כלשהי מהנכס, כי אם מתן אפשרות לבנות על המקרקעין כדי ליהנות מהם בעתיד. ה"הרשאה" אותה קיבלה המערער מן החברה אינה "הרשאה להשתמש", כלשון החוק, אלא הרשאה לבנות בלבד. ההרשאה להשתמש - תחילתה רק בתום תקופת הבנייה, והיא ניתנה ל-10 שנים פחות יום אחד.

7. שאלת מעמדו של מי שקיבל על עצמו לבנות נכס תוך הסכמה מראש עם בעל הקרקע. שלאחר בניית הנכס יקבלו הבונה לתקופת חכירה, עלתה בפסקי דין נוספים. ברע"א 85/88 ("קנית" - ניהול השקעות ומימון בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת-גן, פד"י מב(4) 782) נדון הסכם פיתוח בין המבקשת שם לבין מינהל מקרקעי ישראל. על פי ההסכם התחייבה המבקשת לבצע עבודות פיתוח ובניין בשטח, בעוד המינהל התחייב לחתום עימה, בתום עבודות הפיתוח, על חוזה להחכרת השטח. במוקד הדיון עמדה השאלה על מי חלה חובת תשלום חיטל חשבחה, המוטל על פי החוק על הבעלים או על החוכר לדורות. בקובעו כי המינהל הוא שחייב בתשלום החיטל, קובע כב' השופט ברק (שם, בעמ' 787):

"אכן, סבור אני, כי לשון החוזה אינה מלמדת על כך, כי למערער ניתן מיד עם כריתת החוזה מעמד של חוכרת לדורות. החוזה נוסח בזהירות, ועל פי לשונו עניין לנו בהסדר מורכב, אשר בתחילתו המערער אינה חוכרת לדורות, ורק לאחר זמן היא הופכת לחוכרת לדורות (השווה: ע"א 72/68 [1], בעמ' 791; ע"א 225/84 [3]). איני רואה כל סיבה, מדוע ליתן להסדר זה משמעות שונה מזו העולה מלשונו הוא. לא הובאה כל ראיה, לפיה הסדר זה אינו משקף את תכלית החוזה, וכי תכליתו התגשם רק אם נראה בהסכם משום הענקה מיידיית של חכירה לדורות מלווית "בתנאי מפסיק". אכן, היו להם לצדדים - ובעיקר למינהל מקרקעי ישראל - סיבות משלהם לבנות הסדר חוזי דו שלבי, שעל פיו לא תהא המערער, תחילה חוכרת לדורות, ורק לאחר מכן חוכרת לדורות. איני רואה כל סיבה לפרש הסדר זה באופן שונה מהתכלית אותה ראו הצדדים לנכון להגשים, כפי שזו עולה מלשון החוזה. מוכן אני להניח, כי ביחסים שבין הצדדים, עם קיום כל תנאי ההסכם, הופכת המערער לחוכרת לדורות למפרע מיום כריתת החוזה. אין בפעולה רטרואקטיבית זו כדי להעניק זכות שלטונית לוועדה המקומית. ההסדר הרטרואקטיבי שבין הצדדים קובע את מערכת היחסים הנורמטיביים שביניהם. אין הסדר זה משנה את המציאות האובייקטיבית. מציאות זו הינה, כי בעת הטלת מס החשבחה לא היתה המערער חוכרת לדורות, ועל כן אין הוועדה המקומית זכאית לגבות ממנה את החיטל".

גם בע"א 72/78 (מנהל מקרקעי ישראל נ' יעקב ראב, פד"י לב(3) 785) נדון הסכם פיתוח (שסומן באותו ענין ת/12) לפיו התחייב המשיב שם לחקים על מגרש של המינהל מסעדה, ובמידה שהבנייה לא תארך יותר משנה התחייב המינהל להחכיר לו את המגרש. הדיון עסק בשאלת פיצויים בגין הפרת חוזה. באשר למעמדו של המשיב בתקופת הבנייה אמרה כב' השופטת בן-פורת (שם, בעמ' 791):

בבעלות בחלק מן הנכס), נראה לי שיש מקום ליישם גם כאן את המבחנים האמורים שנקבעו בפסיקה. לא זו בלבד שבמקרה שבפנינו אין המדובר כלל בזכות של המערערת להעביר לאחרים את המבנה שהיא מקימה או חלק ממנו, באשר זה בשלמותו עובר לבעלותה ולחזקתה של החברה עם תום תקופת החכירה; אלא שהחברה גם שמרה לעצמה זכות לפקח באופן ישיר על תכניות הבנייה וביצועה, וכן על פרטים כגון סוג הבנייה, עיצוב הבנייה, צבע וסוגי החומרים בהם ייעשה שימוש. לצורך הגברת הפיקוח על עבודות הבנייה מונה על ידה משרד ארכיטקטים כמפקח, ונקבע כי לצורך החוזה, הבנייה תסתיים רק עם מתן תעודת גמר מטעם משרד זה.

משקיימות מגבלות רציניות על חופש הפעולה של המערערת בכל הנוגע לבנייה - מן הדין גם במקרה זה שבפנינו שלא לראות את המערערת כמי שרכשה כבר בתקופת הבנייה זכויות שמבחינת מהותן הן זכויות חכירה.

9. באת כוח המשיב ביקשה בסיכומיה להסתמך על פסק הדין שניתן על ידי עמיתי כב' השופט ביין בעמ"ה 109/87 (עכו סנטר בע"מ נ' פקיד שומה עכו, פד"א יז', 451).

בחוזה פיתוח שנחתם עם מינהל מקרקעי ישראל התחייב המינהל להחכיר בתום הפיתוח את הנכס למערערת. נקבע בחוזה כי החכירה תחל רטרואקטיבית מיום תחילת הפיתוח. המחלוקת היתה האם השקעותיה של המערערת במקרקעין שם הן בבחינת "נכס מוגן" (שהוא המונח המקביל בחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) התשמ"ב-1982 (להלן - חוק המיסוי) למונח "נכס קבוע" בחוק התיאומים בו אנו עוסקים). נפסק כי זכות החכירה היא בבחינת "נכס מוגן" כבר מתחילת הפיתוח.

נראה לי שאין מקום למסקנה דומה במקרה שבפנינו. בתוספת השניה לחוק המיסוי (הנידון בעמ"ה 109/87 הנ"ל) פורטו הנכסים המוגנים. "מקרקעין", שהם אחד מהנכסים המוגנים, הוגדרו בסעיף 15א) לחוק כך:

"ההסכם ת/12 כשהוא לעצמו לא העניק למשיב שום זכויות, פרט לרשות לעלות על המגרש כדי להקים עליו את המבנה. השיבותו הבלעדית התבטאה במתן הזדמנות למשיב לקיים את חלקו בהסכם וכך לגבש לעצמו זכות במקרקעין על דרך חוזה חכירה לדורות שיירשם על שמו..."

מפסקי הדין דלעיל עולה כי במצבים דומים לא ראה בית המשפט העליון במי שקיבל את ההיתר לבנות על הקרקע, ואפילו יקבל את הנכס לחכירתו בהמשכם של הדברים, כבעל זכות במקרקעין במהלך תקופת הבנייה.

8. בפסיקת בתי המשפט נדונה גם השאלה באילו מקרים יש לאמור שקבלן הבונה על קרקע של מישהו אחר נחשב למי שרכש זכות במקרקעין לצורך מס שבה (עיסקת קומבינציה). אמת המידה שנקבעה בפסיקה לעניין זה היא המבחן של מידת החופש ושיקול הדעת המסור לקבלן בכל הנוגע למהלך הבנייה ולמכירת הדירות.

בענין זה אמר כב' השופט גולדברג בע"א 614/82 (מנהל מס שבה נ' ש.א.פ., פד"א יד 327, בעמ' 329):

"...אחת מאמות המידה לבדיקת המשמעות האמיתית של עיסקה כגון זו היא בחינת היקפו ושיעורו של הכוח המסור לקבלן על פי החוזה בכל הנוגע לבנייה עצמה ולמכירת הדירות. וככל שחופש פעולתו, מידת מעורבותו ומתחם שיקול דעתו בעניינים אלה גדולים יותר, כן תטה הכף לעבר המסקנה כי לא במבצע בנייה ובמורשה גרידא עסקינו, אלא במי שגם רכש, מאחורי המסד הלשוני של החוזה, זכויות בנכס באופן אישי."

(ראה גם ע"א 175/79 מנהל מס שבה נ' אביבית, פ"ד לד(1) 802, ע"א 328/79 מנהל מס שבה נ' גפני, פ"ד לד(4) 115).

אף שבמקרה דנן ברור הדבר שלא מדובר בעיסקת קומבינציה במובנה הרגיל (במובן זה שהקבלן זוכה תמורת הוצאות הבנייה שלו



**"זכות בעלות במקרקעין או זכות חכירה במקרקעין לתקופה העולה על 10 שנים, וכן זכות לקבל זכויות כאמור..."**

הסכם הפיתוח שנידון בעמ"ה 109/87 היקנה למערער זכות למכור את הדירות בנכס למשתכנים אחרים (בכפוף לאישור של המינהל), ובגין דירות שלא יימכרו למשתכנים נעשה חוזה הפיתוח עם המערער עצמה. כב' השופט בין ראה בזכויות אלה של המערער "זכות לקבל זכות", שקיימת לה כבר מרגע חתימת חוזה הפיתוח, ועל כן היא נכנסת בגדר הגדרת "מקרקעין" כפי שהיתה בחוק המיסוי. וכך נאמר באותו ענין (שם בעמ' 458):

**"במקרה שלפנינו אין המדובר בחוק רק בחכירה שנושמה או בזכות אובליגטורית לחכירה אשר טרם נסתיימה ברישום, אלא גם ב"זכות לקבל זכות" חכירה. אין חולק כי עם עריכת חוזה הפיתוח טרם הפכה המערער לבעלת זכות החכירה. ובנדון זה מסכים אני עם כל הענוות לדעת הרוב בפסק דין קניית (ראה ע"א 85/88 שהובא לעיל - א.פ.) אך אין בנאמר בפסק הדין הנ"ל לשלול את מסקנתי שהמערער רכשה 'זכות לקבל זכות' חכירה." (ההדגשה שלי - א.פ.)**

בשנת המס 1985 נכנס לתוקפו חוק התיאומים, שהחליף את חוק המיסוי. הגדרת המונח "זכות במקרקעין", (שהובא לעיל) אינה כוללת עוד את "הזכות לקבל זכות" - החלופה שהיוותה את הבסיס להכרעה בעמ"ה 109/87. לעומת זאת, כפי שציין בדבריו כב' השופט בין, חוזה הפיתוח לא הקנה למערער זכות חכירה.

זאת ועוד, על פי החוזה שנדון שם שולמו דמי החכירה לתקופה הכוללת את תקופת ביצוע הפיתוח, כשחווה החכירה מגדיר במפורש את תקופת החכירה כמתחילה רטרואקטיבית מיום אישור העיסקה. (ראה שם, בעמ' 456).

במקרה שבפנינו הצדדים עצמם לא רק שלא הגדירו את תקופת הבנייה כחלק מתקופת החכירה, אלא שהם אף הפרידו בין שתי התקופות באופן מפורש בחוזה.

10. טענה נוספת בפיה של ב"כ המשיב היא כי פיצול העיסקה לשתי תקופות - תקופת בנייה ותקופת חכירה - הוא מלאכותי ועל כן רשאי פקיד השומה, מכוח הסמכות המסורה לו בסעיף 86 לפקודה, להתעלם מפיצול זה, ולראות בשני חלקי החוזה עיסקה חכירה אחת כוללת לתקופה העולה על עשר שנים.

גם טענה זו דינה להידחות.

מן הראיות שבפני עולה באופן ברור כי המהות האמיתית של העיסקה מנקודת מבטה והאינטרס של המערער, היא האפשרות הניתנת לה, תמורת השקעתה במבנה שיוקם על ידה, בתקופת הזמן הנדרשת לכך, לנצל אח"כ מבנה זה לשימושה בתקופה מירבית של עשר שנים. היתה קיימת, על כן, הצדקה עניינית להתייחסות שונה בחוזה שבין הצדדים לתקופת הבנייה מאשר לתקופה בה ישמש הנכס בפועל בעיסקה של המערער, ואין לדעתי יסוד לקביעת המשיב שיש כאן פיצול מלאכותי בין שתי התקופות, ובעקבות זאת להתייחס גם לתקופת הבנייה כחלק מתקופת החכירה.

תימוכין לגישה זו ניתן למצוא בע"א 225/84 (מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכס, פד"י מ(1) 190). פלוני התחייב בהסכם עם מנהל מקרקעי ישראל לפתח מקרקעין של המנהל תמורת זכות חכירה שתוענק לו לגבי אותם מקרקעין, והשאלה היתה האם הוצאות הפיתוח נחשבות כחלק משווי הרכישה של הנכס לצורך תשלום מס רכישה. כב' הנשיא שמגר קבע כי אין זה מקרה בו ניסה צד מן הצדדים באופן מלאכותי לפצל את התמורה עבור הנכס, כדי שהוצאות הפיתוח לא יהוו חלק מן התמורה עבור ההתחייבות להחכיר לו את הנכס. מסקנתו היתה, על כן, כי אין לראות בהוצאות הפיתוח חלק משווי הנכס (ראה גם רע"א 85/88 הנ"ל, שם, בעמ' 787).

אף המחוקק עצמו הבחין, במקום אחר, בין תקופת הבנייה לתקופת החכירה, לעניין מועד תחילת ההנאה מן החכירה.

כוונתי לכללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח-1977. בכללים אלה התיר המחוקק ניכוי הוצאות שהוציא נישום לבנייה על קרקע של המחכיר ונרשמו אצל הנישום כהשקעה, על ידי ניכוי השקעה זו בשיעורים שנתיים שווים, לעניין זה נקבע בכללים:

1. **בכללים אלה -**

...

**'השקעה במקרקעין חכורים' - הוצאות שהוציא החוכר לשם בנייה או התקנה של המחוברים או לשם נטיעת מחוברים שישארו בבעלות המחכיר בתום תקופת החכירה.**

2. . . .

3. **השקעה במקרקעין חכורים תנוכה מהכנסתו של החוכר, בשיעורים שנתיים שווים, החל מהשנה שבה נסתיימה הבנייה, ההתקנה או הנטיעת ועד לגמר תקופת החכירה.** (ההדגשה שלי - פ.א.)

כלומר שמחוקק המשנה רואה כאן את התמורה המתקבלת על ידי מי שבנה על נכס של אחר לצורך שימוש הוא, כמתחילה רק מהמועד בו נסתיימה הבנייה. ניתן להוסיף ולאמר כי עמדת המשיב יש בה, במידה מסויימת, אפליה בלתי מוצדקת בין נישום המשלם תמורת חכירת מבנה לתקופה שאינה עולה על 10 שנים (עבורו לא יהיה הנכס בגדר "נכס קבוע"), לבין נישום המעדיף לבנות בעצמו את המבנה, במקום לשלם למחכיר דמי חכירה עבור אותה תקופה בה ישתמש בפועל במבנה. בשני המקרים האמורים תקופת ההנאה מהנכס הלא היא זהה, ורק צורת התמורה המשתלמת עבור השימוש בנכס היא שונה.

11. על יסוד כל האמור לעיל אני קובע כי זכות החכירה שניתנה למערערת אינה עולה על 10 שנים, ואינה מהווה, על כן, "נכס קבוע" לעניין חוק התיאומים.

12. התוצאה מהקביעה, שאין המדובר בנכס קבוע, היא שיש לבטל את "התוספת בשל

אינפלציה" שקבע המשיב בשומתו למערערת. ביטול זה יביא, בין השאר, ליצירת הפסד של החברה בשנת המס 1985, והמערערת מבקשת לקזז הפסד זה מרווחיה בשנת 1988. במקרה שבפנינו נפסלו ספרי המערערת לשנת המס 1986.

סעיף 28 לפקודה מתיר לנישום קיזוז הפסדים מעסק שהיו לו בשנים קודמות, מרווחים שנבעו לו בשנות מס שלאחר מכן.

סעיף 9(א) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה-1985 קובע כי הפסדי השנים הקודמות יתואמו לשנת המס בה נעשה הקיזוז, זאת על מנת שהקיזוז יהיה בסכומים ריאליים:

9. **9. (א) הפסדים משנים קודמות הניתנים לקיזוז לפי הפקודה... יתואמו בשנת המס לפי שיעור עליית המדד בשנת המס;**

לגבי נישום שבשנה מסויימת נמצאו ספריו בלתי קבילים, קובע סעיף 33(ב) לפקודה כי הקיזוז לא יותר לו בשנה זו:

33. **(א) ...**

**(ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל פנקסים קבילים לא יותר לו קיזוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס...**

כאמור, בשנת 1986 נפסלו ספרי החשבונות של המערערת, ולפי הוראת סעיף 33(ב) ה"ל לא ניתן לתאם הפסדים אלה בשנת מס זו.

בנוסף לכך, קובע סעיף 20(א) לחוק התיאומים כדלהלן:

20. **(א) בקביעת הכנסה לשנת המס, שפקיד השומה קבע כי הפנקסים שנוחלו לגביה הינם בלתי קבילים... יחולו בנוסף להוראות כל דין אחר תוראות אלה:**

(1) ...

(2) ...

**לא יתואמו הפסדים לפי סעיף 9...**

למעשה מתמצית המחלוקת בנקודה זו בשאלה האם, לאור סעיף 20(א)(2) לחוק התיאומים, אי התיאום לגבי שנת המס בה נפסלו הפנקסים נותר בעינו גם בשנים שלאחר מכן יש לשוב ולתאם אותם הפסדים החל משנת היווצרם, כטענת המערער.

נראה לי שיש לקבל בענין זה את עמדת המשיב מטעמים אלה:

א. מתן פירוש לתוראות החוק לפי גישת המערער יוצר מצב לפיו אין למעשה כל משמעות לתוראות סעיף 20(א) לחוק התיאומים. סעיף 33(ב) לפקודה שולל קיזוז הפסדים בשנת המס בה נפסלו הספרים. באין קיזוז בשנה מסויימת הרי שאין כל משמעות לתיאום ההפסד באותה שנה. ההגיון מחייב, על כן, לאמר כי הסנקציה של אי תיאום ההפסד, לפי סעיף 20(א) לחוק התיאומים, יש לה משמעות רק אם תבוצע בשנים שלאחר מכן.

ב. שיטת ביצוע תיאום ההפסדים, כפי שנקבעה בסעיף 9(א) לחוק התיאומים, היא כי בתום כל שנה מתאמים את הסכומים כפי שהם מופיעים במאזן לסוף השנה הקודמת (כאשר סכומים אלה כבר עשויים להיות מתואמים לגבי סכומים שהופיעו בשנה שלפני כן). זו לשונו המפורשת של סעיף 9(א)

לחוק התיאומים, המדבר על תיאום בכל שנה לגבי שיעור עליית המדד באותה שנה.

מן הדין לאמר, על כן, לעניינו, כי אותו סכום שלא ניתן היה לתאמו בשנת 1986, בה נפסלו הספרים, יועבר כפי שהיה בסוף שנת 1985 (ללא תיאום של עליית המדד בשנת 1986) לסוף שנת 1986 כמות שהוא, והתיאום בשנים הבאות ייעשה לגביו על פי שיעור עליית המדד מתחילת שנת 1987 משנה לשנה, כאמור בסעיף 9(א) לחוק התיאומים.

הוחלט, על כן, לקבל את הערעור בחלקו, על פי האמור לעיל. השומה תיעשה באופן שזכות החכירה לא תחשב כ"נכס מוגן". קיזוז ההפסד משנת 1985, ייעשה כאשר ההפסד יתואם החל מסוף שנת 1986.

בהתחשב בהיקף הטיעון לגבי כל אחת מן השאלות הנ"ל (אשר באחת מהן זכתה המערערת ובשניה זכה המשיב) אני מחייב את המשיב בחוצאות ושכ"ט עו"ד המערערת בסך 7,500 ש"ח, ומס ערך מוסף על סכום זה.

הודע ביום 23.9.93.

בפני ב"כ המערערת עו"ד ניגר, ובפני ב"כ המשיב עו"ד אבן-חן.

( - ) שופט

