ו"ע 20951-04-20 מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

בפני

כבוד השופט שמואל בורנשטין, יו"ר

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין

גב' גבע בלטר, שמאית מקרקעין

עוררת	**מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ** **ע"י עוה"ד אחו פרנק ועמראן זועבי**
	נגד
משיב	**מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** **ע"י עו"ד גלית פואה**

<u>פסק דין</u>

<u>יו"ר הוועדה, כב' השופט שמואל בורנשטין:</u>

<u>פתח דבר</u>

1. עניינו של הערר דנן בהחלטת המשיב בהשגה באשר לשומות מס רכישה מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), נוכח הסכם חכירה מיום 21.5.2019 שנחתם בין רשות מקרקעי ישראל לבין העוררת. במסגרת הסכם החכירה מומשה אופציה בגין מקרקעין המצויים בחלקות 55 ו-76 בגוש 2775, הידועים כחלק ממתחם המכונה "פארק רם" בתחום המועצה האזורית באר טוביה, ותקופת החכירה הוארכה.

2. לטענת העוררת, היא אינה חבה במס רכישה בגין מימוש אופציית הארכת החכירה מכוח הסכם החכירה המקורי לתקופת חכירה נוספת, שכן היא נכנסה ב"נעליו" של החוכר המקורי, ממנו רכשה זכויותיה, ואין לראות במימוש כ"מכירה" של "זכות במקרקעין", כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין. עמדת המשיב היא, כי יש למסות

את העסקה עם רשות מקרקעי ישראל במועד המימוש בהתאם להוראות הדין, הפסיקה הנוהגת ושורת ההיגיון.

<u>הרקע הנדרש לעניין</u>

3. בשנת 1967 נחתם הסכם חכירה בין רשות מקרקעי ישראל (להלן: "**רמ"י**") לבין גולמר השקעות פיתוח ובניה בע"מ ואשגור נכסים בע"מ (להלן יחד: "**החוכרות המקוריות**") בקשר עם המקרקעין מושא עניינו. במסגרת זו הוסכם על חכירת המקרקעין לתקופה של 49 שנים, החל מיום 1.3.1967 וכן על אופציה להארכת החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים.

4. ביום 25.10.1995 חתמו החוכרות המקוריות על הסכם למכירת זכויותיהן במקרקעין לחברת תעשיות רכב בע"מ ולחברת ב.ת.ר. בניני תעשיה ומלאכה ראשון לציון בע"מ.

אין מחלוקת על כך שהסכם זה כלל את כל הזכויות והחובות של הסכם החכירה המקורי, משמע - הן יתרת תקופת החכירה הראשונית והן זכות האופציה להארכת תקופת החכירה.

5. ביום 1.9.2005 מכרה תעשיות רכב בע"מ לעוררת את מלוא זכויותיה על פי ההסכם האמור משנת 1995, המהוות מחצית מהזכויות במקרקעין, בתמורה לסך של 25,300,000 ₪. ביום 15.7.2007 מכרה ב.ת.ר. בניני תעשיה ומלאכה ראשון לציון בע"מ לעוררת את מלוא זכויותיה על פי ההסכם משנת 1995, המהוות המחצית השנייה של הזכויות במקרקעין (חלק יחסי משוקלל – קרקע פלוס מבנה), בתמורה לסכום של 11,500,000 ₪. (שתי החברות הנ"ל יכונו להלן ביחד: "**המוכרות**"). העוררת דיווחה למשיב על שתי עסקאות הרכישה באופן עצמאי, שילמה את מס הרכישה וקיבלה אישורי מיסים.

6. ביום 21.5.2019 חתמו רמ"י והעוררת על הסכם חכירה לפיו העוררת תממש את האופציה שהוענקה במסגרת הסכם החכירה המקורי, לתקופה נוספת של 49 שנים, שתחל ביום 1.3.2016 ותסתיים ביום 28.2.2065. דמי החכירה המהוונים שנקבעו במסגרת זו עמדו על סך של כ-4,542,817 ₪ (לפני מע"מ). בגין הארכת החכירה שילמה העוררת לרמ"י את דמי החכירה המהוונים.

7. לאחר שנודע למשיב דבר העסקה, הוא הוציא שומות מס רכישה בגין מימוש האופציה, עליהן השיגה העוררת. השגת העוררת נדחתה בהחלטתו מיום 5.3.2020 ומכאן הערר.

8. לשלמות התמונה יצוין כי בתחילה נחלקו הצדדים באשר להיוון שווי המכירה, אלא שתוך כדי ניהול ההליך הודיע המשיב כי הוא אינו עומד עוד על חיוב העוררת בגין רכיב זה. המשיב קיבל, אפוא, את עמדת העוררת לפיה שווי המכירה צריך לעמוד על ערכם המהוון של דמי החכירה ליום 1.3.2016, דהיינו על סך של 4,354,350 ₪.

<u>תמצית טענות העוררת</u>

9. העוררת רכשה במסגרת ההסכמים זכות החכירה לתקופה המקורית ולתקופה הנוספת על פי האופציה גם יחד.

10. חוכר "יד שנייה" נכנס ל"נעלי" קודמו, החוכר המקורי, וכך גם החוכר הבא אחריו. מימוש האופציה, על פי הסכם החכירה המקורי, אינו מקנה לחוכר הבא "זכות במקרקעין" חדשה.

11. משרכשה העוררת את זכויות החכירה מכוח הסכם החכירה המקורי ונכנסה ב"נעלי" החוכרות המקוריות, היא אוחזת לא רק בזכות החכירה של המקרקעין עד לשנת 2016, אלא גם בכל אגד הזכויות הכולל אף את אופציית ההארכה עד לשנת 2065.

12. אירוע המס התגבש במועד כריתת ההסכם המקורי אשר כלל אופציה לתקופה נוספת, בעוד שמימוש האופציה אינו מהווה אירוע "מכירה" של "זכות במקרקעין" ולכן אין תחולה למס רכישה.

13. פסק הדין בע"א 151/10 **מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב** (20.6.2012) (להלן: "**עניין עיריית תל אביב**"), המהווה את ההלכה המחייבת בסוגיה, תומך בעמדת העוררת. בית המשפט העליון קבע שם תחולה לשיטה החד-שלבית, לפיה לא קם אירוע מס בהארכת החכירה המקורית על פי האופציה הנתונה בהסכם החכירה, וזאת ללא כל הבחנה בין מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה על ידי החוכר המקורי, לבין חוכר "יד שנייה". לפי פסק הדין, סטייה

מהשיטה החד-שלבית אפשרית תאורטית רק לגבי הסכמי חכירה שייחתמו לאחר פרסום הוראת ביצוע מתאימה, וזו כלל לא פורסמה. ממילא, טענת המשיב לפיה הסכם החכירה המקורי נישום בשיטה הדו-שלבית, להבדיל מהשיטה החד-שלבית, שהיא השיטה המקובלת לפי עניין **עיריית תל אביב** כאמור, טעונה הוכחה מצדו, וזו לא הובאה.

14. גם פסק הדין בע"א 10846/06 **בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות** (23.12.2011) (להלן: "**עניין בזק**") תומך בעמדת העוררת.

15. פסק הדין המחוזי בו"ע (מחוזי תל אביב) 19416-10-15 **איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (21.12.2017) (להלן: "**עניין איירפורט סיטי**") אינו רלוונטי לענייננו, משום שבמסגרתו לא הרוכשת היא שהודיעה על רצונה לממש את האופציה להארכת תקופת החכירה אלא המוכרת, עוד בטרם המכירה של הזכויות לחברה העוררת. ממילא העוררת באותו מקרה רכשה את הזכויות הכוללות, כאשר חלק מהתמורה שילמה למוכרת וחלק לעיריית תל אביב. בנוסף, בניגוד לטענת המשיב, פסק הדין לא אושר על ידי בית המשפט העליון ואינו בגדר הלכה מחייבת, משעה שנדחה בהסכמת הצדדים ללא כל פירוט או נימוק.

16. נוכח שומת עסקאות 2005 ו-2007 שאושרה, המשיב מושתק מלכפור בכך שהזכות במקרקעין שבידי העוררת הינה חכירה ליתרת תקופת החכירה המקורית בתוספת תקופת החכירה על פי האופציה.

משהוטל המס בעסקאות 2005 ו-2007 גם על שווי החכירה בתקופה הנוספת, הטלת המס על דמי החכירה ששולמו לרשות אגב מימוש האופציה, תהווה כפל מס.

17. המשיב לא היטיב להבחין בין העסקה ה"אופקית"- מכירת זכות החכירה, לרבות האופציה, מחוכר אחד למשנהו, לבין העסקה ה"אנכית" - הענקת החכירה המקורית לרבות אופציה, עסקה שבעקבותיה ממומשת האופציה בידי החוכר שבתקופתו חל מועד המימוש. לגבי העסקה האופקית, נכון היה להפחית משווי המקרקעין את דמי מימוש האופציה הצפויה, אולם אין הדבר נוגע לעסקה האנכית בה עסקינן.

18. הטענה כי התקופה האופציונלית מובאת בחשבון אך ורק לעניין סיווג הזכות, אך לא לאופן מיסויה, נדחתה בעניין **עיריית תל אביב**.

19. ככל שתתקבל עמדת העוררת, יש לבטל גם את הקנסות שהטיל המשיב בסכום של 52,520 ₪ בגין אי הצהרה במועד.

לחילופין, גם אם לא תתקבל עמדת העוררת, בדבר העדר קיומה של "מכירה", הרי שהיא זכאית לפטור מהקנס, שכן המדובר בענייננו בשאלה עקרונית, ומשום שאי הדיווח הוא תולדה של הסתמכותה בתום לב על עמדת יועציה המשפטיים.

<u>תמצית טענות המשיב</u>

20. העוררת, אשר לא דיווחה למשיב כי חתמה על חוזה חכירה חדש עם רמ"י לצורך מימוש האופציה וכי שילמה במסגרתו סכום משמעותי בסך של כ-4,542,817 ₪, מבקשת למעשה להימנע מתשלום מס רכישה בגין המימוש תוך פגיעה בעיקרון של "מס אמת".

21. על העסקה בה עסקינן נכון היה להחיל את שיטת המיסוי הדו-שלבית ואין מדובר בכפל מס. משעה שלא הוכיחה העוררת כי מוסתה האופציה בשלב הראשון עם כריתת חוזה החכירה המקורי, הרי שיש למסותה כ"זכות במקרקעין" בשלב השני, שלב המימוש. תוצאה זו ראויה משיקולי וודאות, יעילות וצדק, בין היתר נוכח קשיי אומדן ביום נתינת האופציה של שווי הזכות.

22. המוכרות לא מכרו, ולא היו יכולות למכור, לעוררת את זכות מימוש האופציה כזכות עיקרית, שהרי זו לא הייתה נתונה כלל ברשותן, וממילא גם לא קיבלו, ולא יכולות היו לקבל, את התמורה בגין מימוש האופציה שכן זו משתלמת לרמ"י.

23. המוכרות לא קיבלו מאת העוררת את סכום השווי הכולל של התשלום הצפוי לרמ"י, משום שהוא היה באותה בעת בגדר הערכה בלבד.

24. באוגוסט 2004, טרם העסקה שבוצעה בשנת 2005, התקבלה בידי העוררת חוות דעת שמאי מקרקעין, לפיה בעת הארכת תקופת החכירה יש לשלם לרמ"י עבור מימוש האופציה. בהתאם לכך, הפחית השמאי משווי המקרקעין סכום של כ-200,000 דולר בגין מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה.

אף מעדות נציג העוררת עולה כי העוררת ידעה כי תידרש לשלם לרמ"י בעת מימוש האופציה והארכת תקופת החכירה.

25. המשיב קיבל את הצהרות העוררת בשומות העצמיות שהגישה ביחס לעסקאות הרכישה מהמוכרות, ולא התערב בהן מכיוון שאלה לא כללו את התמורה העתידית לרמ"י שתשולם בהמשך בעת מימוש האופציה וחידוש החכירה. זאת, תוך הנחה כי העוררת תדווח לו במועד על עסקת חידוש החכירה על התמורה בפועל, ואז תמוסה בגינה.

26. בפסק הדין **עיריית תל אביב**, נערך דיון באשר לשתי השיטות למיסוי אופציות חכירה - השיטה החד-שלבית והשיטה הדו-שלבית, וזאת ברקע של שינוי חקיקתי, עם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין, שהחליף את חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 והחשש מתחולה רטרואקטיבית של הדין. הרציונל של פסק הדין בעניין **עיריית תל אביב** אינו מתקיים בעניינה של העוררת שרכשה את הזכויות במקרקעין לאחר כניסת חוק מיסוי מקרקעין לתוקף. בנוסף, פסק הדין בעניין **עיריית תל אביב** הסתמך על הוראת ביצוע 19/93 שבוטלה, אמנם לאחר מועד ביצוע העסקאות בענייננו, אלא שהיא לא יושמה בפועל במשך תקופה ארוכה.

בהתחשב באמור ועל רקע קביעות עניין **עיריית תל אביב**, על עניינה של העוררת נכון להחיל את הגישה הדו-שלבית.

27. ואולם, בפועל העוררת לא פעלה, לא לפי הגישה החד שלבית ולא לפי הגישה הדו-שלבית באשר למיסוי עסקת חידוש החכירה. היא אף לא כללה את שווי מימוש האופציה ואת התמורה שתידרש לשלם לרמ"י לשם כך בשומות העצמיות שערכה בעקבות עסקאות הרכישה. לכל הפחות, היה עליה לכלול בהן הערכה של הסכום שתידרש לשלם לרמ"י לצורך חידוש החכירה, כאמור בחוות דעת שמאי המקרקעין מטעמה, וגם זאת לא עשתה כאמור.

28. על עניינה של העוררת נכון להחיל את שנקבע בעניין **איירפורט סיטי**, אשר להבדיל מעניין **תל אביב**, עסק במצבים של העברות אופקיות - העברה מחוכר מקורי לחוכר יד שניה וכן הלאה. בעניין **איירפורט סיטי** הודגש כי מקום בו לא חויב החוכר המקורי בתשלום מס על תקופת החכירה הנוספת על פי האופציה, במסגרת

ההתקשרות הנוגעת לתקופת החכירה המקורית, הרי שאי מיסוי אף בשלב מימוש האופציה על ידי חוכר "יד שנייה", יהווה מיסוי בחסר.

ניסיון העוררת לבדל את עניינה מהמקרה שנדון בעניין **איירפורט סיטי** חסר כל עיגון עובדתי או משפטי.

29. המערערת בעניין **איירפורט סיטי** חזרה בה מהערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין של וועדת ערר, וזאת לאחר ששמעה את עמדת השופטים לפיה יש מקום לחייבה במס רכישה בגין עסקת מימוש האופציה וחידוש החכירה, באופן התואם את עמדת המשיב.

30. יש לדחות את עתירת העוררת לאי הטלת קנס בשל אי הצהרה במועד, שהרי היא נמנעה מלדווח, ולו למען הזהירות, על העסקה שבוצעה, הגם שהייתה מיוצגת על ידי יועצים מקצועיים.

<u>דיון והכרעה</u>

31. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כולל בהגדרת "מכירה" אף "**זכות לקבל זכות במקרקעין**", דהיינו אופציה, וכן "**העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור**".

סעיף 1 לחוק מגדיר "זכות במקרקעין" כבעלות או חכירה במקרקעין לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור.

ואילו "חכירה לתקופה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"**תקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם**". מהאמור עולה, כי לצורך קביעת תקופת החכירה, יש להביא בחשבון את תקופת החכירה המרבית, לרבות זו הניתנת על פי זכות אהופציה הקיימת לחוכר.

32. הצדדים בענייננו נחלקו בשאלה האם יש להחשיב את מימוש האופציה על ידי העוררת, שאינה החוכרת המקורית, כ"מכירה" של "זכות במקרקעין", המהווה אירוע מס, וכפועל יוצא מכך, האם צדק המשיב בהחלטתו לשום את העוררת במועד המימוש.

33. כשמדובר באופציה להארכת חוזי חכירה, קיימות שתי גישות עקרוניות.

על פי הגישה האחת, הגישה החד-שלבית - קביעת שוויה של העסקה וגביית המס תתבצענה בעת הענקת האופציה במסגרת כריתת חוזה החכירה המקורי. משמע, בעת כריתת חוזה החכירה המקורי, בנסיבות בהן רכש החוכר גם אופציה להארכת החכירה, יחול חיוב מס על בסיס שווי החכירה בגין מלוא התקופה, באופן שבו רואים ברוכש כמי שמימש את האופציה מראש, כך שבמועד המימוש העתידי בפועל, לא יחול עוד חיוב במס, שכן זה שולם זה מכבר.

על פי הגישה השנייה, הגישה הדו-שלבית - יש לראות את הזכות במקרקעין כאילו נמכרה בשני חלקים ולמסותה בהתאם – בשלב הראשון עם כריתת הסכם החכירה המקורי, ובשלב השני עם מימוש האופציה. משמעות הדבר היא שעם כריתת חוזה החכירה המקורי, הכולל גם את האופציה, יוטל מס בגין תקופת החכירה בפועל, (בתוספת מס בגין שוויה של **האופציה**), ורק בשלב העתידי, בעת מימוש האופציה, ככל שאכן תמומש, יוטל מס על תקופת החכירה על פי האופציה.

34. בפסק הדין בעניין **עיריית תל אביב**, סקר בית המשפט העליון את יתרונותיה וחסרונותיה של כל אחת מהגישות האמורות. לפי עובדות אותו המקרה, בשנות החמישים של המאה הקודמת, עוד בטרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין, חתמו חוכרים על הסכמי חכירה עם עיריית תל אביב לתקופה של 60 שנה הכוללת אופציה לחידוש תקופת החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים. כתשע שנים לפני תום תקופת החכירה המקורית, הציעה העירייה לחוכרים לחתום על חוזי חכירה בתנאי מבצע "היוון מובטח", שיכלול אף שינוי ייעוד של המקרקעין, כך שיהיה על החוכרים לשלם לעירייה דמי חכירה מהוונים מראש למשך כל תקופת החכירה, ממועד חתימת החוזה החדש ועד לתום תקופת החכירה הנוספת, בהפחתת דמי החכירה המהוונים בגין הזכויות שנותרו בידם בהתאם לחוזה החכירה המקורי.

נוכח חידוש חוזי החכירה הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומות מס רכישה לחוכרים ומס מכירה לעירייה, המחושבים על פי מלוא הסכומים ששולמו בפועל על פי החוזה החדש. החוכרים והעירייה השיגו על חיוב זה וטענו כי החוזה החדש לא יצר אירוע מס, ולחילופין, כי יש למסותם אך ורק בגין החלק בתמורה הנוגע לשינוי הייעוד.

35. בית המשפט העליון (מפי כבוד השופט עמית ובהסכמת כבוד השופטים ריבלין והנדל) הטעים, כי מלשון החוק עולה שתקופת האופציה מובאת בחשבון לצורך הקביעה אם מדובר ב"זכות במקרקעין" אשר יש לשלם בגינה מס, בין אם תקופת החכירה המקורית עולה כדי "זכות במקרקעין" ובין אם לאו. כן סבר שהשיטה הדו-שלבית אינה משתמעת מלשון החוק, יש לה מספר חסרונות והיא כרוכה בקשיים מושגיים ומעשיים. משכך נפסק כי "**אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את החוכרים בתשלום מס בגין מלוא השווי המהוון של דמי החכירה בתקופת האופציה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס החכירה המקורית**".

בית המשפט העליון נימק קביעתו אף בכך שהשיטה הדו-שלבית נוגדת את הפרקטיקה בה נוהג או נהג מנהל מיסוי מקרקעין כפי שבאה לידי ביטוי בהוראות ביצוע מ"ש 19/93 מיום 18.10.1993 ממנה עלה כי הארכת תקופת חכירה, הנובעת מן ההסכם המקורי, אינה מהווה 'מכירה' לעניין מס שבח ו/או מס רכישה. בית המשפט הוסיף כי "**אפילו היה מקום לאמץ את שיטת המיסוי הדו-שלבית, לא היה מקום להחילה על המקרה שלפנינו, באשר יש בכך מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים שנכרתו טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין**".

עם זאת, בית המשפט העליון הדגיש כי חרף הקשיים עליהם עמד "**אין להסיק מלשון החוק מניעה מוחלטת להחלת השיטה הדו-שלבית, ולאור יתרונותיה, שמא אף רצוי להחילה, אלא שהדברים צריכים להיעשות במבט צופה פני עתיד. קרי, ניתן יהיה להחיל את השיטה הדו-שלבית לאחר שינוי הוראות הביצוע של מנהל מיסוי מקרקעין ועל עסקאות שייכרתו מכאן ואילך**" (פסקה 31 לפסק דינו של השופט י' עמית בעניין **עיריית תל אביב**).

36. ואכן, בעקבות פסק הדין בעניין **עיריית תל אביב**, ביטלה רשות המיסים את הוראת ביצוע 19/93 (ראו: עדות נציג המשיב, מר אבנר חן, בפרוטוקול הדיון מיום 22.2.2023 (להלן: "**הפרוטוקול**" עמ' 19 ש' 15-14)). אמנם, לדברי נציג המשיב תחת

אותה הוראת ביצוע לא יצאה הוראת ביצוע אחרת באותו העניין (פרוטוקול עמ' 19 ש' 17-18), ואולם דומני כי מרכז הכובד בפסק דינו של בית המשפט בכל הקשור להוראת הביצוע הנ"ל הוא בכך שהיא מלמדת על הפרקטיקה הנוהגת, או שנהגה בעבר, ולפיכך ברור הוא שלא ניתן להתעלם מהמשמעות האופרטיבית של עצם הביטול. אוסיף בהקשר זה כי המשיב טען, וטענתו לא נסתרה, כי כבר לפני המועד בו בוטלה הוראת הביצוע היא לא יושמה בפועל, ולכך ניתן למצוא אחיזה גם בפסק הדין בעניין **עיריית תל אביב**.

37. נימוק נוסף להחלת השיטה החד-שלבית מצא בית המשפט העליון בכך שחוזה החכירה באותו מקרה נערך טרם נחקק החוק הנוכחי, דהיינו בטרם נקבע כי יש להביא בחשבון לצורך סיווג הזכות כ"זכות במקרקעין", גם את תקופת החכירה הנוספת על פי האופציה. ממילא דחה הוא את טענת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה מטעמי שומת מס אמת, יש להטיל מס על תקופת האופציה בעת מימושה שכן לא שולם מס בגין אותה תקופה בעת כריתת החוזה המקורי, באומרו: "**וספק אם ניתן היה על פי חוק זה לקחת בחשבון את תקופת האופציה לשם סיווג העיסקה כהעברת זכות במקרקעין. לכן, למרות שהחיוב במס צופה פני עתיד במובן זה שהוא חל על תקופת האופציה מכאן ואילך, הרי שקבלת טענתו של המערער משמעה מעין החלה רטרואקטיבית של דין המס הנוכחי על עסקה שבוצעה לפני למעלה מ-60 שנה על פי דיני המס שחלו באותה תקופה**".

במקרה שלפנינו, לעומת זאת, חוזה החכירה נערך לאחר חקיקתו של החוק הנוכחי. לפיכך נראה כי השאלה האם הוטל מס על תקופת האופציה בעת חתימת החוזה המקורי או אם לאו, היא בהחלט שאלה רלוונטית, שכן במקרה הראשון מיסוי תקופת האופציה, בעת מימושה, יביא לכפל מס, ואילו במקרה השני, אי מיסוי תקופת האופציה יביא לחסר מס, שהרי התוצאה כי לא ישולם מס בגין האופציה, בשום שלב.

38. ואכן, במקרה שלפנינו העוררת אינה טוענת כי זכות החכירה כבר מוסתה לפי הגישה החד-שלבית במעמד החכירה המקורי. לדברי בא כוחה: "**לגבי שנת 67', אין לנו טיעון עובדתי כי אנחנו לא מכירים את העובדות**" (פרוטוקול עמ' 15 ש' 4), טענתה היא כי מאחר שעל החכירה המקורית **חלה** השיטה החד-שלבית – בין הוטל בשעתו מס על מלוא תקופת החכירה לרבות תקופת האופציה, ובין אם לאו - הרי שמימוש האופציה בידה בשנת 2019 אינו "מכירה". **טענה זו אין בידי לקבל**.

39. מס הרכישה הוא מס עקיף, המוטל על העברת זכויות במקרקעין. המדובר במס שהחובה לשלמו מתגבשת בגין כל עסקה מחדש. מימוש האופציה מהווה עסקה בזכות במקרקעין, שיש למסות אותה לפי שווי זכות החכירה ולחייבה במס רכישה (השוו: ו"ע (מחוזי מרכז) 60313-05-17 **אייוגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז** (23.2.2019) בפסקה 44).

התשלום בגין מכירת זכות במקרקעין יחול בעת העברת הזכות מיד ליד. לפיכך, העובדה שמוכר הזכות מוסה במס רכישה עת רכש את הזכות הנמכרת כיום על ידו, אינה מעלה ואינה מורידה בכל הנוגע לחובתו של רוכש הזכות לשלם את מס הרכישה. חיובו במס הוא חיוב **נפרד** ובלתי תלוי בחיוב שהוטל על מוכר הזכות, והוא עומד בפני עצמו. משכך, ברי כי לא ניתן לקבל את טענת העוררת לפיה יש לראותה כמי שנכנסה ב"נעליי" החוכרות המקוריות לעניין מס רכישה.

40. אין זאת אלא, כי יש להבחין בין העסקאות השונות כאשר כל אחת מהן עומדת בפני עצמה ולפיכך מושא להטלת מס רכישה באופן נפרד ועצמאי: עסקת החכירה המקורית במסגרתה נרכשו הזכויות בידי החוכרות המקוריות מאת רמ"י; העברת הזכויות במסגרת עסקת החוכרות המקוריות עם המוכרות; העסקאות בין המוכרות לבין העוררת; ההתקשרות בין העוררת לבין רמ"י. משמע, כי אף אילו הייתה העוררת מוכיחה כי החוכרות המקוריות שילמו את מס הרכישה גם עבור תקופת האופציה לפי הגישה החד-שלבית, או כי המוכרות שילמו את מס הרכישה בגין אותה תקופה, לא היה בכך כדי לפטור אותה מתשלום מס בשלב המימוש.

41. אלא שבמקרה דנן העוררת, לא רק שלא שילמה את מס הרכישה בגין התקופה הנוספת עת רכשה את הזכויות מהמוכרות, אלא אף לא הניחה תשתית עובדתית לכך כי שולם מס רכישה על ידי החוכרות המקוריות, בהתאם לשיטה החד-שלבית, או על ידי המוכרות בגין תקופת החכירה הנוספת. בהתאם לחומר שבפנינו, העוררת שילמה מס רכישה בגין שתי עסקאות הרכישה מהמוכרות, אחת בשנת 2005, והשנייה בשנת 2007, לפי שומות עצמאיות שערכה. מס הרכישה שולם באותה עת אך ורק בגין הזכות החוזית באשר ליתרת התקופה, ולא כלל תשלום בעבור מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה. זאת משעה שסכום דמי החכירה לרמ"י לא היה ידוע אותה עת, ואף לא הייתה ודאות בשלב זה שאכן החכירה תוארך (ראו: עדות נציג העוררת בפרוטוקול עמ' 16 ש' 6-4).

42. כאמור, הסכם החכירה לתקופה הנוספת בין העוררת לרמ"י נחתם בשנת 2019. במועד עריכת ההסכמים בין העוררת למוכרות, ברי כי לא היו בידיהן זכויות ממומשות לגבי תקופת האופציה, שטרם הגיעה לכדי שלב המימוש, ומכאן שאף לא יכלו לעבור לידי העוררת במעמד זה. כך למשל, על פי ההסכם בין ב.ת.ר. בניני תעשיה ומלאכה ראשון לציון בע"מ לעוררת מיום 15.7.2007, מוגדר חוזה החכירה בפרק 2, פרק ההגדרות, כחוזה החכירה מהוון לתקופה חכירה שמיום 1.3.1967 עד ליום 1.3.2016, משמע – ללא תקופת החכירה הנוספת (נספח 6 לתצהיר העוררת).

43. יתר על כן, גם בהערכת השווי שנערכה טרם ההסכם שנחתם בין העוררת לבין תעשיות רכב בע"מ בשנת 2005, ואשר נערכה על ידי השמאי מטעם העוררת, הופחת משווי העסקה סך של 200,000 דולר, הסכום שהשמאי צפה כי העוררת תידרש לשלם לרמ"י בעת הארכת החכירה. נציג העוררת, מר שלמה מאיר, אישר כי הדיווח שדיווחה העוררת למנהל מיסוי מקרקעין לא כלל את הסכום האמור. כך העיד (פרוטוקול עמ' 16 ש' 24-20):

> **"ש. אמרת קודם שה-200 אלף דולר לא כלולים בתמורה החוזית. כלומר, הדיווח לא כלל את הסכום שאתם עומדים לשלם למינהל.**
> ת. הדיווח כנראה לא כלל.
> **ש. למה בעצם זה לא כלל את הסכום הזה?**
> ת. לא התעמקתי בפרטים האלה".

44. לימים, בשנת 2019, נחתמה התוספת להסכם החכירה בין העוררת לרמ"י, במסגרתה מומשה האופציה והוארכה תקופת החכירה. בעניין זה העיד נציג העוררת כי למיטב זכרונו יועציה המשפטיים סברו כי אין צורך לשלם מס רכישה (פרוטוקול עמ' 17 ש' 2-1), ומשכך לא הוגש דיווח למשיב. כאמור, דעתי היא אחרת. משעה שהעוררת לא הוכיחה כי שולם מס רכישה בגין תקופת החכירה הנוספת על ידי החוכרות המקוריות בהתאם לשיטה החד-שלבית, ואף לא הוכיחה כי מס זה שולם על ידי המוכרות, ובעיקר – משעה שלא שולם המס בעת שהיא עצמה רכשה את הזכויות מהמוכרות – דומה בעיניי כי על מנת שתצא שומת אמת, יש לכלול בה גם את דמי החכירה בגין תקופה נוספת זו.

45. למסקנה דומה הגיעה ועדת הערר בעניין **איירפורט סיטי**. באותו מקרה החוכרת המקורית חתמה בשנות ה-50 של המאה הקודמת על חוזה חכירה לתקופה של 60

שנה עם אופציה הארכה ל-49 שנים נוספות, כאשר לימים מימוש האופציה נעשה על ידי חוכרת מ"יד שלישית", שחתמה על חוזה חכירה חדש מול עיריית תל אביב. בעוד שהעוררת שם טענה כי זכויות החוכר המקורי הומחו לה והיא "נכנסת בנעליו" לכל דבר ועניין, כך שלא תהא חייבת במס רכישה לאור הלכת **עיריית תל אביב**, מנהל מיסוי מקרקעין טען כי חתימת החוזה החדש למימוש האופציה משיתה חבות מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה בהתאם לאופציה שניתנה בזמנו לחוכר המקורי, כך שמדובר במקרה מתאים להחלת הגישה הדו שלבית, בעוד שהלכת **עיריית תל אביב** לא חלה על עסקאות חכירה מסוג זה בהן מעורבת "יד שנייה" ואף "יד שלישית".

46. ועדת הערר פסקה, כי העובדה שהעוררת לא שילמה מס רכישה בגין התמורה לעיריית תל אביב בעד מימוש האופציה, עומדת בניגוד לעיקרון העל של מס אמת, תוך שהיא עמדה על ההבחנה בין המקרה שנדון בעניין **עיריית תל אביב** לבין המקרה שנדון בפניה. בעניין **עיריית תל אביב** המדובר היה בעסקאות שנכרתו טרם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין ואף לא נערך דיון בהתייחס לנסיבות בהן זכות האופציה הוענקה לחוכר קודם, שלימים הפך למוכר, כאשר הרוכש החדש הוא שממש אותה.

וכך נאמר שם:

> **"מימוש זכות האופציה מהווה <u>עיסקה חדשה הנבדלת מעיסקת האופציה</u> ועל כך דומה שלא יכול להיות חולק. מועד אירוע המס הוא מועד מימוש האופציה, קרי רכישת זכות החכירה המוארכת. הקושי שמציף כב' השופט עמית בהתבסס על הגדרת תקופת החכירה בחוק, כי מקום שמוסתה מלא תקופת החכירה, אין למסות בידי אותו אדם את אותה תקופה מוארכת שנית. <u>אבל חשש זה לא מתקיים שעה שאת מס הרכישה (בין אם על התקופה הראשונית ביחד עם תקופת ההארכה\תקופת האופציה (מיסוי חד שלבי) ובין אם רק על התקופה הראשונית (מיסוי דו שלבי) שולם בידי א' ולימים ב' רוכש מא' את יתרת הזכויות וברור כי ב' שילם מס רק על יתרת תקופת החכירה הראשונית (בשיטה הדו שלבית)</u>. בבואו להאריך את תקופת החכירה (מימוש האופציה) צריך הוא לשלם מס רכישה על רכישת אגד זכויות המקרקעין הללו. אין מקום להפלות בין חוכר "רגיל" לבין מי שמאריך את תקופת החכירה על דרך מימוש האופציה שהייתה בידו. <u>משכך נכון בעיני שלא למצוא בפסק הדין תל אביב את מה שאין בו ודומה שאף כב' השופט עמית מגביל את תחולת פסק הדין למקרה שם</u>. ודוק, גם אם עצם זכות האופציה הייתה בעלת ערך ושולם בגינה מס רכישה, הרי שמימושה של זכות זו היא רכישת זכות חכירה מוארכת וזכות זו ככל שלא מוסתה**

> **(דהיינו כי המס שולם בשיטה הדו שלבית, רק על הזכויות ששולמה בגינן תמורה בפועל (החכירה הראשונית ביחד עם זכות האופציה (במובדל מתקופת ההארכה)) חבה היא במס רכישה. <u>בגדרו של פסק הדין של כב' השופט עמית שלפיו אנו מצווים לפסוק, אין אמירה כי מקום שמוכח שאין מיסוי כפול ואין חשש לתחולה רטרואקטיבית של החוק, יש לפטור ממס את הרוכש תקופת החכירה מוארכת בשל מימוש האופציה. קל וחומר כאשר זכות האופציה הוענקה לחוכר קודם (המוכר) וכעת רוכש חדש ממש אותה</u>. ומדוע קל וחומר, שהרי אף אם שילם הרוכש הקודם מס על מלא התקופה הרי שמס הרכישה מוטל בכל רכישה ורכישה על התמורה הכוללת בגין רכישת הזכויות. זהו המקרה שבפנינו"** (פסקה 5 לפסק דינו של השופט מ' אלטוביה; ההדגשות הוספו).

47. עניינו עוסק בנסיבות דומות. העוררת, שאינה החוכרת המקורית, חתמה עם רמ"י על הסכם חכירה חדש במסגרתו מימשה את האופציה שהוענקה לחוכרות המקוריות בהסכם החכירה שנחתם בשנת 1967, לאחר חקיקת חוק מיסוי מקרקעין. כאמור לעיל, גם לו היה מוכח כי שולם מס רכישה בשנת 1967 לפי שיטת המיסוי החד-שלבית (והדבר לא הוכח), הרי שאין בכך כדי לפטור את העוררת מתשלום המס בעת מימוש האופציה. העוררת לפנינו, בדיוק כמו העוררת בעניין **איירפורט סיטי**, לא דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על העסקה עם רמ"י בה הושתו דמי החכירה הנוספים, והתמורה לפיה שילמה את המס במועד העסקאות שערכה עם המוכרות בשנים 2005 ו-2007 לא כללה את הסכום שהשמאי מטעמה העריך כדמי חכירה לרמ"י בעד מימוש תקופת האופציה. אין זאת אלא, כי הדברים שנכתבו בעניינה של **איירפורט סיטי** יפים באותה מידה גם ביחס לעוררת שלפנינו:

> **"נוכח כל אלה, ומשאין חולק שהעוררת הייתה חייבת במס רכישה בגין העסקה שנכרתה בינה לבין מוטורולה, <u>מה לי מיסוי העסקה בשיטה החד שלבית ומה לי מיסוי העסקה בשיטה הדו שלבית. העוררת פסחה על שני הסעיפים תוך פגיעה בעקרון העל של "מס אמת"</u> ובעניין זה מקובלות עליי טענות המשיב. אילו סברה העוררת שיש למסות את העסקה בשיטה החד שלבית, כפי שהיא טוענת כעת, היה עליה לדווח על עסקת רכישת הזכויות במקרקעין תוך שהיא כוללת את הסכום שביקשה מוטורולה לעצמה (60,000,000 ₪) ואת הסכום אותו העריכה כתמורה בעד הארכת החכירה לתקופת האופציה, ואילו סברה שיש למסות את העסקה בשיטה הדו שלבית, היה עליה לדווח על עסקת רכישת הזכויות במקרקעין תוך שהיא כוללת את הסכום שביקשה מוטורולה לעצמה ובעת כריתת ההסכם למימוש תקופת האופציה (2014) הייתה מתקנת את דיווחיה ומוסיפה את דמי החכירה הנוספים שביקשה העירייה (בשלב זה מתקיים הליך משפטי לקביעת דמי החכירה). <u>אלא</u>**

> **<u>שהעוררת לא פעלה לפי אף אחת מהשיטות האמורות ובחרה לדווח על רכישת הזכויות במקרקעין בתמורה החלקית ששילמה למוטורולה (ראה מוצג מב/2) מבלי להוסיף את התמורה שדורשת עיריית תל אביב כדמי חכירה בעד מימוש תקופת האופציה ונמצא שהעוררת מבקשת לפטור עצמה ממס רכישה בגין חלק נכבד מהתמורה ששילמה בעד הזכויות במקרקעין</u>"** (פסקה 2 לפסק דינו של השופט מ' אלטוביה; ההדגשות הוספו).

48. כשם ששילמה העוררת מס רכישה בגין רכישת זכויות החכירה לתקופה שעד לשנת 2016, כך עליה לשלם מס רכישה בגין מימוש האופציה ורכישת זכויות החכירה מרמ"י בהתאם לקבוע בהסכם משנת 2019. ברי כי מכוחו של ההסכם משנת 2019 קיבלה העוררת לידיה זכויות שלא היו לה קודם לכן בידה.

49. לא מצאתי כל יסוד להבחנה שביקשה העוררת לערוך בין עניינה ובין המקרה שנדון בעניין **איירפורט סיטי.** גם אם המוכרת באותו מקרה הודיעה על מימוש האופציה בטרם מכירת הזכות לרוכשת, הרי שתשלום דמי החכירה בגין תקופת החכירה הנוספת שולם על ידי הרוכשת ולא על ידי המוכרת, דהיינו כי עסקת הארכת תקופת החכירה הושלמה בידה של הרוכשת, וחרף זאת נטענה על ידה הטענה, שנדחתה, ואותה טענה נשמעת גם בהליך דנן, כי היות והיא נכנסת בנעלי החוכר המקורי, לרבות לעניין הארכת תקופת החכירה, אין לחייבה במס רכישה לאור פסק הדין בעניין **עיריית תל-אביב**.

50. יש להדגיש כי על פסק הדין בעניין **איירפורט סיטי** הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 1101/18 **איירפורט סיטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (18.6.2020)). בהמלצת בית המשפט, חזרה בה המערערת מערעורה והוא נדחה. נוכח טענת העוררת באשר למה שניתן להסיק מפסק דינו זה של בית המשפט העליון, אציין כי ההבחנה הנ"ל שבין המיסוי החל על החוכר המקורי, המממש את האופציה, ובין חוכר "מיד שניה" העושה כן, כמו גם הדגש שניתן לניסיונו של הנישום להגיע לתוצאה של "שום שלב" (דהיינו לא לפי הגישה החד-שלבית ולא לפי הגישה הדו-שלבית), עולה בבירור גם מפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון אותו צירפה העוררת לראיותיה (ראו דברי כב' השופט י' עמית בפרוטוקול הדיון בעמ' 5 ש' 35-37, וכן דברי כבוד השופט ע' גרוסקופף בעמ' 2 ש' 29-27 ובעמ' 3 ש' 22-20).

51. אשר למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בנוגע לקנס בשל אי הצהרה במועד – קנס זה מהווה סנקציה מנהלית שמטרתה המרכזית היא הגברת האכיפה של גביית המס באמצעות הרתעת נישומים מדיווח שלא במועדים הקבועים בחוק, או הימנעות מדיווח. בנסיבות העניין, משנמנעה העוררת, שהייתה מלווה ביועצים משפטיים, מלדווח על העסקה למנהל, ולו לשם הזהירות גרידא, אין הצדקה של ממש לאי הטלת קנס. יתר על כן ועיקר, בניגוד לטענתה של העוררת, איני סבור כי מדובר בשאלה עקרונית שטרם הוכרעה בפסיקה, כי אם להפך – על פניו, וכפי שהבהרתי לעיל, פסק הדין בעניין **איירפורט סיטי** קבע הלכה ברורה וחד משמעית בסוגיה.

52. הערות לפני סיום: עיינתי בחוות דעתה של חברת הוועדה, גב' גבע בלטר, ואבקש להעיר מספר הערות:

א. כפי שציינתי לעיל, הקושי העיקרי בשיטה הדו-שלבית, קושי העולה אף בפסק הדין בעניין **עיריית תל אביב** הוא, כי קיימת הנחה מובנית לפיה שולם מס רכישה (או, למצער, אמור להיות משולם מס רכישה) בגין תקופת האופציה כבר במועד כריתת ההסכם המקורי, ולפיכך הטלת מס רכישה בעת מימוש האופציה מהווה מיסוי כפל. במקרה שלפנינו כלל לא נטען, ובוודאי לא הוכח, כי שולם מס רכישה בעת החכירה המקורית. לפיכך, אי מיסוי תקופת האופציה מנוגד לעקרון העל של שומת מס אמת.

ב. מטעם זה אף ברור מדוע ראוי להבחין בין חוכר "יד ראשונה" לחוכר "יד שניה". גם אם ניתן להניח, לפי השיטה הדו-שלבית, כי החוכר המקורי שילם, או היה עליו לשלם, מס רכישה אף בגין תקופת האופציה, ברור הוא כי חוכר "יד שניה" שילם מס רכישה אך ורק בגין הסכומים ששילם למוכר הזכות, דהיינו ללא תקופת האופציה, כפי שהובהר בהרחבה בעניין **אירפורט סיטי.**

ג. העובדה כי החוכר החדש נכנס לנעלי החוכר המקורי, אין בה כדי לשנות את המסקנה, כי בין לפי השיטה הדו-שלבית ובין לפי השיטה החד-שלבית, על החוכר החדש לשלם מס רכישה בגין התשלום המשולם על ידו בעת מימוש תקופת האופציה. צא וראה - אם אמנם הוא נכנס לנעלי החוכר המקורי ודינו כדינו של זה, על שום מה לא דיווח על מלא התמורה בגין הזכות שרכש מהחוכר המקורי, ומדוע לא שילם מס רכישה גם על תקופת האופציה, כדין החוכר

המקורי, ככל שהאחרון אמנם שילם מס רכישה לפי השיטה החד-שלבית? למותר לומר, כי ככל שהחוכר החדש היה משלם מס רכישה גם על תקופת האופציה במעמד רכישת הזכות מהחוכר המקורי, איש לא היה טוען כי מדובר במיסוי כפל, שהרי כך הדין מקום שהזכות עוברת מיד ליד, כאשר כל עסקה עומדת בנפרד ובפני עצמה, ומשולם בגינה שוב ושוב מס רכישה.

ד. איני סבור כי בפסק הדין בעניין **בזק** יש כדי לתמוך בעמדת העוררת, אלא להפך. נאמר שם כך (פסקה 31 לפסק דינה של כב' הנשיאה חיותה, ההדגשה שלי):

> **"סיכומו של דבר: אני סבורה כי יש לפרש את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין באופן המאפשר השבה של מס שבח ומס רכישה אשר שולמו בגין עסקת חכירה הכוללת "חוזה משני" לתקופת חכירה אופציונאלית, <u>מקום שהאופציה בעניין זה לא מומשה בפועל ונוצר בדיעבד מצב לפיו "החוזה העיקרי" שעל משמעותו עמדנו לעיל לא נכנס לתוקף.</u> ובלבד, שללא תקופת החכירה האופציונאלית נופלת החכירה בפועל על פי החוזה מ"פרק הזמן הקובע" לצורך הגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה."**

אין זאת, אלא, כי תקופת החכירה על פי האופציה באה בחשבון אך ורק לצורך סיווג הזכות כ"זכות במקרקעין", ואולם כאשר האופציה לא מומשה, התוצאה היא כי החכירה הנוספת לפי זכות האופציה לא נכנסה לתוקף **מעיקרא**. משמע, כי בסופו של יום אין לפנינו חכירה לתקופה המינימלית הנדרשת על מנת להיחשב "זכות במקרקעין", שהרי חכירה לתקופה זו בוטלה, ויש לפיכך להחזיר את מס הרכישה.

<u>סוף דבר</u>

53. לאור האמור לעיל אני סבור כי דינו של הערר להידחות.

54. העוררת תישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 25,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כדין החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

<u>חבר הועדה כלכלן ושמאי המקרקעין מר אלון לילי:</u>

1. קראתי בעיון את דבריו של כב' היו"ר ואני מסכים לפסיקתו.

2. עוד אוסיף כי הגישה החד שלבית מעוררת קושי מפני שהתוצאה היא כי לא קיימת קורלציה בין התשלום שמשלם החוכר עבור הקרקע (שאינו כולל את דמי החכירה עבור תקופת האופציה), ובין תשלום מס הרכישה. ברור הוא שחוכר סביר לא ישלם מראש עבור האופציה בהנתן סיכון לאי מימושה, אלא אם נכתב בפירוש בחוזה החכירה כי התמורה בחוזה מגלמת גם את האופציה

3. בחוזה החכירה המקורי (להלן "**החוזה**") לא קיים סעיף ולפיו התמורה כוללת תשלום עבור תקופת האופציה.

בנוסף אין ודאות להארכת החוזה לתקופת האופציה וזאת בהתאם לס' 21 (ג) בחוזה ולפיו "בכל מקרה שבמשך תקופת החכירה ישתנה יעודה של הקרקע עליה בנוי המוחכר לא יהיה המחכיר חייב להאריך את תקופת החכירה". בנוסף בס' 21 (ד) בחוזה נכתב כי: "הארכת תקופת החכירה תיעשה בתנאי שיתקיימו כל התנאים האלה: (1) החוכר מילא את כל תנאיו של חוזה חכירה זה...".

4. מהאמור עולה כי לא קיימת ודאות מלאה להארכת חוזה החכירה בתקופת האופציה, החוכר ממילא אינו משלם דמי חכירה עבור תקופת האופציה, ולכן הגישה הנכונה הנה הגישה הדו שלבית כמתואר בפירוט נרחב בפס"ד של כב' היו"ר.

<u>חברת הועדה שמאית המקרקעין הגב' גבע בלטר:</u>

אני חולקת על עמדת חברי לוועדה וסבורה כי יש לקבל את הערר.

אני מתבססת בענין זה על פס"ד בעליון **ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב.** הקובע מפורשות כי:

"ראשית, עמדנו על כך שאין לראות את מימוש האופציה כרכישת זכות חדשה במקרקעין (עניין קינן; עניין לב עמי) כך שאין בעצם שינוי תנאי החכירה, בהוסמת תנאים לחוזה החידוש, בקיומו של

משא ומתן לקראת כריתתו ובהחלתו על יתרת תקופת החכירה המקורית – כדי להצביע על קיומה של עסקה עצמאית החייבת במס. יש לתור אפוא אחר זכויות נוספות אשר הוענקו במסגרת החוזה החדש על מנת שתקום עילה לחיוב במס (זיו שרון "שינוי ייעוד וזכויות בניה "מסים ח/2, א-27 (1994) (להלן :שרון.)"

"37. סיכומו של דבר, שעל פי חוזה החכירה המקורי, לרשות החוכרים עמדה הזכות להאריך את תקופת החכירה ב-49 שנים נוספות. אילו היו החוכרים מממשים את זכות האופציה כלשונה, בהתאם לייעוד המקרקעין המקורי ולזכויות הבניה בהיקפן המקורי, ובמנותק מהמבצע שיזמה העירייה, לא היה מקום לטעון כי יש לחייבם ברכישת זכות שלא היתה בידיהם מלכתחילה. אין בתנאי חוזי חידוש החכירה כדי ללמד על כריתת עיסקה חדשה, המנותקת מהסכם החכירה המקורי, ואשר בגינה יש לחייב את הצדדים בתשלום מס בגין מלוא התמורה, הגם שתנאי חוזה החידוש אינם זהים לתנאי חוזה החכירה המקורי. זאת, באשר הזכות לחדש את תקופת החכירה היתה נתונה בידי החוכרים מכוח הסכם החכירה המקורי.

על אף האמור, אין פירוש הדבר כי במסגרת חידוש תקופת החכירה לא הועברה כל זכות חדשה במקרקעין. שומא עלינו לבדוק האם לאור שינוי ייעוד המקרקעין ותוספת זכויות הבניה, רכשו החוכרים זכויות חדשות במקרקעין החייבות במס".

מהאמור בפס"ד עולה כי הארכת החכירה אינה מהווה כריתת עסקה חדשה.

יש להבחין בין מקרה בו מדובר על הארכת תקופת החכירה המעוגנת בהסכם החכירה המקורי, שאינו מהווה רכישת זכויות חדשות ושבגינה אין לחייב במס רכישה, לבין מקרה בו אגב הארכת החכירה בוצעה גם עסקת שינוי יעוד וניצול בה שונו זכויות הבניה המהווה רכישת זכות חדשה במקרקעין החייבת במס רכישה.

העמדה כי חוזה האופציה מהווה חלק מההסכם המקורי נקבעה גם **בע"א 10846/06 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות** בו הושב מס רכישה בעת אי מימוש תקופת אופציה.

מאחר ובמקרה שלפנינו מדובר על הארכת תקופת אופציה בלבד ללא עסקת שינוי יעוד וניצול הרי שאין להחיל עליה מס רכישה.

אני סבורה כי המוכר מוכר את מלוא הזכויות שיש לו בנכס ואינו מותיר בידיו זכויות נוספות שלא עוברות לרוכש ולפיכך אין נפקות לשאלה האם מדובר בחוכר יד ראשונה או חוכר יד שניה, שכן החוכר שואב את זכויותיו מחוזה החכירה

המקורי הכולל את הזכויות לאופציה והוא נכנס בנעליו של החוכר המקורי לכל דבר ועניין.

הדגש שהושם בפס"ד **איירפורט סיטי** על זהות החוכרים (יד ראשונה או יד שניה) ועל מועד חתימת הסכם החכירה המקורי, מתעלם מהעובדה כי בפס"ד בענין **עיריית תל אביב** דן בית המשפט ארוכות בנושא שיטת המיסוי הדו שלבית וקבע עקרונית כי לא ניתן להשתמש בה מאחר והיא אינה משתמעת מלשון החוק וכרוכה בקשיים מושגיים ומעשיים ורק כסיבה משנית ציין את מועד חתימת חוזה החכירה המקורי טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין.

בית המשפט העליון בענין **עיריית תל אביב** התבסס גם על הוראת ביצוע 19/93, שבוטלה מאוחר יותר עפ"י הודעת רשות המסים מיום 10 במאי 2015, דהיינו לאחר רכישת הזכויות ע"י העוררים ולפיכך יש להחיל את הוראת הביצוע על המקרה שלפנינו.

זאת ועוד, בהודעה על ביטול הוראת הביצוע צוין כי "הוראת ביצוע חדשה הקובעת את אופן חישוב המס ועיתוי הטלתו, בהתאם לשיטה הדו שלבית, בעסקאות המשלבות חכירה ואופציה, תפורסם בקרוב."

חרף זאת לא פורסמה הוראת ביצוע חדשה והסוגיה נותרה ללא הסדר ברור וידוע.

יתכן כי קיים קושי בשינוי הוראת הביצוע לשיטה הדו שלבית, הנובע מהעובדה כי היא נוגדת את לשון החוק כפי שציין כב' השופט עמית.

> **"מנהל מיסוי מקרקעין דוגל בערעורו בהחלת מודל מיסוי דו-שלבי, על פיו מיסוי תקופת האופציה יותלה עד למועד מימושה. למרות שניתן להצביע על יתרונות בשיטת המיסוי הדו-שלבית, הרי שהיא אינה משתמעת מנוסחו דהיום של החוק, היא מעוררת קשיים במישור המושגי והמעשי."**

לאור כל האמור לעיל, אני סבורה כי יש לקבל את הערר ולבטל את מס הרכישה במקרה הנדון.

ו"ע 20951-04-20 מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

הוחלט, כאמור, ברוב דעות בהתאם לפסק דין של יו"ר הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאת המשיב בסכום כולל של 25,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כדין החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל

ניתן היום, כ"א טבת תשפ"ד, 02 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט	**מר אלון לילי ,**	**גב' גבע בלטר,**
אב"ד	**שמאי מקרקעין**	**שמאית מקרקעין**
	חבר ועדה	**חברת ועדה**