



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

1. מגדל חברה לביטוח בע"מ
  2. המגן חברה לביטוח בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד א' סעדון

העוררות

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד ע' רזניק מפרקליטות מחוז חיפה

המשיב

### פסק דין

1. שני עררים על שומות מס רכישה שהדיון בהם אוחד, ועניינם עסקאות בנוגע לזכויות חכירה במתחמי קריית הממשלה בחיפה ובבאר-שבע. במוקד הדיון ניצבת שאלת טיבן של הזכויות שנרכשו; האם זכויות אלו הינן זכויות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, אם לאו. כן עולה שאלת נפקות העברת הזכויות מהעוררות או מי מהן, למינהל מקרקעי ישראל, והאם יש לראות בהעברת זכויות אלו כביטול עסקה המקנה זכות להשבת מס ששולם או כעסקת מכר.

בצד כל אלו עולות גם שאלות דיוניות ובהן השאלה האם החלטות מיסוי, לרבות החלטת מיסוי במיזוג, חוסמות את דרכן של העוררות מלהגיש את העררים.

### רקע

2. בשנת 1997 לערך החליטה מדינת ישראל על הקמת מתחמים בהם ירוכזו משרדי ממשלה בערים חיפה ובאר-שבע. בחודש 10/97 פרסמה המדינה מכרז סגור שמספרו ד' 5/96 להקמת מתחם שישמש כקריית ממשלה בבאר-שבע (להלן: "מכרז באר-שבע"). בחודש 8/98 פורסם מכרז דומה להקמת בנין ב' בקריית הממשלה בחיפה, שסומן מכרז 2/98 (להלן: "מכרז חיפה").

על פי שני המכרזים, התבקשו הצעות להקמת מבנים במימונו של הזוכה. כל זוכה במכרז התבקש לחתום על 4 הסכמים; הסכם פיתוח עם המינהל עד להקמת המבנים; הסכם חכירה לדורות לפיו יוחכרו המגרש והבניינים שיוקמו לזוכה לתקופה של 49 שנים עם אופציה להארכה ל-49 שנים נוספות; הסכם שכירות, לפיו התחייבה המדינה לשכור מהזוכה חלקים מהמבנים שייבנו. בבאר-שבע התחייבה המדינה לשכור את המבנה לתקופה של 10 שנים עם אופציה להארכת השכירות ל-10 שנים נוספות. בחיפה התחייבה המדינה לשכור את המבנה ל-20 שנים; הסכם אופציה, ולפיו הוענקה למדינה אופציה לרכוש את זכויות החכירה של הזוכה במכרז (להלן: "הסכמי האופציה"). להסכמי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

האופציה צורפו גם הסכמי מכר אשר מגבשים את הסכמת הצדדים למכר זכויות החכירה, במקרה שהמדינה תממש את האופציה שניתנה לה על פי כל אחד מהסכמי האופציה (להלן: "הסכמי המכר").

3. המשתתפים במכרזים התבקשו להציע הצעותיהם על בסיס דמי השכירות שהם מבקשים לקבל מהמדינה בתקופת השכירות.

במכרז בבאר שבע זכתה חברת אשמורת תיכונה בע"מ (להלן: "אשמורת"). מדובר בחברה שהייתה בבעלותן של חברת אשטרום מכרזי מסחר ומלונאות בע"מ (להלן: "אשטרום") ושל חברת סקום (ישראל) בע"מ (להלן: "סקום").

במכרז בחיפה זכו אשמורת וחברת מבני תעשיה בע"מ יחדיו, כאשר לאשמורת 2/3 מהזכויות ולמבני תעשיה 1/3 מהזכויות.

4. אשמורת ומבני תעשיה הקימו את הבניינים; אשמורת בבאר-שבע ושתייהן יחדיו בחיפה. החברות חתמו על הסכמי חכירה עם מנהל מקרקעי ישראל והחלו בהשכרת המבנים. חשוב לציין, כי המדינה לא שכרה את כל שטח המבנים שנבנו אלא חלקים מסוימים, בכל אחד מהמתחמים נותרו להשכרה מסחרית.

5. ביום 31/12/03 רכשו העוררות, מגדל חברה לביטוח בע"מ (להלן: "מגדל") והמגן חברה לביטוח בע"מ (להלן: "המגן") את מניותיהן של אשטרום וסקום באשמורת. מגדל רכשה 83% מהמניות והמגן 17% (להלן: "עסקת רכישת המניות"). בסה"כ שילמו העוררות עבור מניותיה של אשמורת סך של 351,813,000 ₪.

6. עוד בטרם חתימת עסקת רכישת המניות, פנתה אשמורת למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה מראש בה עתרה לאשר כי עסקת רכישת המניות תחשב כרכישה במישרין של הזכויות במקרקעין, דהיינו כי יראו את מגדל והמגן כרוכשות את זכויות החכירה ולא רק כרוכשות המניות.

ביום 9/11/03 אושרה הבקשה ובהתאם נקבע כי שיעור מס המכירה יעמוד של 1.25% (במקום 2.5%) וכי לצרכי מס רכישה יחושב המס לפי שיעור של 2.9% משווי המכירה. כן הוסכם כי העוררות יוכלו להציג בספריהן את הרכישה כרכישת המקרקעין ונקבעו גם הוראות נוספות, הכל כמפורט במכתב האישור מיום 9/11/03 (נספח ג' לתצהיר ת/1). שווי המכירה נקבע באישור מיום 9/11/03 על סך של 351,800,000 ₪ (נספח ג' לת/1).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

7. ביום 31/12/03 נחתם הסכם נוסף בעניין הזכויות במקרקעין במתחם בחיפה. על פי הסכם זה רכשו חברות מגדל והמגן את זכויותיה של חברת מבני תעשייה בע"מ במקרקעין, כאשר מגדל רוכשת 83% מהזכויות והמגן 17% מהזכויות (להלן: "עסקת מבני תעשייה"). בגין עסקה זו הגישו מבני תעשייה והעוררות הצהרות למנהל מיסוי מקרקעין ושילמו את המס המתחייב.

8. כאמור, למדינה ניתנה אופציה לרכישת זכויות החכירה של הזוכים במכרזים, זכויות שכאמור הועברו בגדרן של עסקת המניות ועסקת מבני תעשייה לעוררות.

בחודש 10/05 פרסמה המדינה מכרז למכירת זכויות החכירה בקרית הממשלה בבאר-שבע והשכרתו למדינה. מכרז זה הניח כי המדינה תממש את אופציית הרכישה שניתנה לה במכרז באר-שבע. ביום 23/10/06 שלחה המדינה הודעה על מימוש האופציה לרכישת הזכויות במתחם קריית הממשלה בבאר-שבע (נספח ו-1 ל-10/נ): "הודעות המימוש באר-שבע". הודעת המימוש באר-שבע, נשלחה למגדל ואשמורת. הודעת המימוש ניתנה, כאמור בה, לגבי המושכר כולו.

9. ביום 21/12/06 פרסמה המדינה מכרז לפיו הזמינה הצעות לרכישת הזכויות בקריית הממשלה בחיפה. גם מכרז זה פורסם על בסיס ההנחה שהמדינה תממש אופציית הרכישה שניתנה לה. ביום 26/2/07 נשלחה הודעה על מימוש אופציית הרכישה במתחם קריית הממשלה בחיפה (נספח ו-2 ל-10/נ): "הודעת המימוש חיפה", הודעת המימוש ניתנה לגבי המושכר כולו.

נבהיר כי הודעות המימוש התייחסו רק לשטחים המושכרים למדינה ולא התייחסו לשטחים המסחריים במתחמים, שאותם השכירו העוררות בשכירות חופשית.

10. בין לבין, ביום 31/12/06, התקשרו העוררות בין לבין עצמן בעסקת מיזוג. עסקה זו אושרה על ידי בית המשפט ודווחה למשיב (אישור בית המשפט סומן נספח ד' ל-1/ת). בעקבות עסקת המיזוג פנו העוררות לרשות המיסים בבקשה לאישור תכנית המיזוג ולקבוע כי היא עומדת בתנאי סעיף 103ג' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. ביום 31/5/07 אישר מנהל מחלקת מיזוגים ברשות המיסים את בקשת המיזוג בתנאים כפי שפורטו בהחלטה (נספח ח' ל-1/ת).

אישורו של המנהל כלל בחובו גם הסדר מס ותנאים לתחולתו וניתן מכוח סמכותו על פי סעיף 103ט' לפקודה וסמכותו בסעיף 158ג' לפקודה (להלן: "החלטת המיסוי").

בבקשה לאישור הסכם המיזוג ובהחלטת המיסוי פורטו נכסיהן השונים של החברות, ובין היתר, פורטו זכויותיהן במתחמי קריות הממשלה בבאר-שבע ובחיפה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

11. בעקבות החלטת המיסוי, הגישו העוררות הצהרות למנהלי מיסוי מקרקעין בבאר-שבע ובחיפה וצירפו שומות עצמיות. על פי שומותאלו, הוערכו הזכויות שהועברו מהמגן למגדל במבני קריות הממשלה בחיפה ובבאר-שבע, בסך של 80,211,000 ₪. המשיב קיבל את ההצהרות והוציא לעוררות שומה (שומת רכישה שהומצאה למגדל מיום 6/8/07, מס' 107041352 – להלן: "שומת הרכישה במיזוג"). שומת הרכישה במיזוג הותנתה בעמידה בתנאים שבהחלטת המיסוי במיזוג ולאחר שהעוררות השלימו את הליך המיזוג ועמדו בתנאי החלטת המיסוי, הועמד מס הרכישה בשומת הרכישה במיזוג, על 0.5% מסכום העסקה.

### ההליכים בפני מנהל מיסוי מקרקעין

12. ביום 23/8/07 הגישו העוררות בקשה על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לתיקון השומות העצמיות שהגישו בעסקת המיזוג (נספח ז' ל-ת/1).

בבקשת התיקון העלו העוררות, לראשונה, את הטענה כי הזכויות שרכשו אשמורת ומבני תעשייה בעקבות זכייתן במכרזים, ואשר אותן העבירו לעוררות, אינן זכויות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. לטענתן, הענקת זכות הברירה (אופציה) למדינה להפסיק את הסכמי החכירה ולרכוש את הזכויות, משמעה כי לא ניתנה להם זכות חכירה לתקופה ועל כן עסקת הרכישה אינה עסקה במקרקעין. לחלופין נטען, כי מימוש זכות הברירה שניתנה למדינה ורכישת זכויות החכירה על ידה, מהווה ביטול של עסקת החכירה ועל כן על המשיב להשיב את המס ששולם כאמור בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. העוררות הוסיפו וטענו, כי מהותה הכלכלית של העסקה שבין הזוכים במכרזים למדינה הייתה עסקת מימון, בגדרה קיבלה המדינה הלוואה למימון בניית המתחמים. עסקה שכזו אינה עסקה במקרקעין (להלן: "הבקשה לתיקון שומה").

13. ביום 9/9/07 הגישו העוררות השגה על שומת מס הרכישה במיזוג. נימוקי ההשגה זהים לנימוקי הבקשה לביטול השומה. ביום 31/12/07 הגישו העוררות בקשה נוספת לתיקון שומות, הפעם בקשה לתיקון שומת המס בעסקת המניות (העסקה שבה נרכשו על ידן מניותיה של אשמורת) ועסקת מבני תעשייה (רכישת זכות מבני תעשייה במתחם בחיפה).

בכל ההליכים הנ"ל - ההשגה ושתי בקשות התיקון - ניתנו החלטות. ביום 19/8/08 נדחתה ההשגה על שומת הרכישה במיזוג והבקשה לתיקון השומה במיזוג וביום 27/8/08 נדחתה הבקשה לתיקון השומות בעסקת המניות ובעסקת מבני תעשייה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

14. בעקבות מימוש האופציה שעמדה למדינה, נחתם ביום 27/2/08 הסכם המכר ולפיו מכרה מגדל את מלוא זכויותיה במתחם בחיפה למדינה תמורת סך של 248,987,821 ₪ (להלן: "עסקת מימוש חיפה") (בפועל שולם סך של 260,000,000 ₪).

15. חשוב לציין כי עסקה זו טופלה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין חיפה. על שומת מס השבח ומס המכירה בעסקה זו הוגשה השגה שהתקבלה באופן חלקי ושומת מס המכירה בוטלה. שומה זו אינה חלק מהעררים שבפנינו.

עוד נציין, כי גם עסקת המכר במתחם באר-שבע הושלמה והוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין באר-שבע שומה. בין מגדל למשיב נטושה מחלוקת לעניין מס המכירה בעסקת מימוש באר-שבע. בשל מחלוקת זו הוגשה השגה למנהל ועד יום הגשת הסיכומים בתיק זה, טרם ניתנה החלטה בהשגה זו.

### תמצית הטענות

16. העוררות חוזרות בעררים על הטענות שהעלו בהשגה ובבקשה לתיקון השומה. לטענתן, הזכויות שהוענקו לאשמורת ומבני תעשייה, ואשר אותן רכשו בעסקת המניות ובעסקת מבני תעשייה, אינן זכויות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. מדובר, כך לטענתן, בזכויות הכפופות לאופציה שהוענקה למדינה לבטל את הסכמי החכירה לאחר 5 שנים. מכוחה של האופציה מוענקת למדינה המחכירה זכות הברירה לקבוע את תקופת החכירה.

הענקת זכות ברירה למחכיר לקביעת תקופת החכירה, כך נטען, משמעה כי לחוכר אין זכות "חכירה לתקופה" במובן חוק מיסוי מקרקעין ועסקה שכזאת אינה בגדר עסקת מקרקעין הכפופה לחוק מיסוי מקרקעין.

17. עוד טוענות העוררות כי את מהותה של העסקה יש לבחון על פי המהות הכלכלית שלה. עסקה כפי שבוצעה, לפיה החוכר מקים את המבנה על חשבוננו משכיר למחכיר ולמחכיר זכות לרכישה חוזרת, אינה אלא עסקת מימון שבה החוכר מלווה למחכיר את סכום המימון הדרוש לבנייה. לפיכך, אין מדובר בעסקת מקרקעין.

18. לחילופין נטען, כי הודעות מימוש האופציה על ידי המדינה ביחס לשני המתחמים, מהוות למעשה ביטול הסכם החכירה בטרם חלפה התקופה הקבועה בחוק ועל כן בהתאם לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, יש לחייב את המשיב בהשבת מס הרכישה ששולם בעסקאות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

19. המשיב מעלה שורה של טענות דיוניות המצדיקות לטענתו את דחיית העררים ללא צורך בדיון בטענות לגופן.

המשיב טוען, כי הבקשה לקבלת אישור מוקדם והגשת ההצהרות והשומות העצמיות בעסקת המניות ובעסקת מבני תעשיה, משתיקה את העוררות מלטעון כי הזכויות שנרכשו אינן זכויות במקרקעין. עוד נטען, כי גם החלטת המיסוי במיזוג שניתנה על פי בקשת המיזוג שבה הצהירו העוררות על הזכויות במתחמים, משתיקה את העוררות מלכפור בכך שהזכויות במתחמים הן זכויות במקרקעין.

המשיב טוען גם כי לא ניתן לבקש תיקון של השומות על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, הואיל ולא נתגלתה כל עובדה חדשה שלא הייתה ידועה בעת ביצוע העסקאות והגשת ההצהרות.

20. לגופן של הטענות טוען המשיב כי הזכויות שנרכשו העוררות במתחמים הינן זכויות במקרקעין. לטענת המשיב, יש לבחון את היקף הזכויות שנרכשו מלכתחילה על פי האמור בתנאי המכרזים ועל פי חוזי החכירה שנחתמו. על פי אלו הוענקו לאשמורת ומבני תעשיה זכויות חכירה ל-49 שנים עם אופציית הארכה ל-49 שנים נוספות. מימוש האופציות, כך לטענתו, אינו מהווה "קיצור" של תקופת החכירה או ביטול של החכירה אלא רכישת זכויות החכירה ועל כן אין באופציית הרכישה של המדינה כדי לשנות את תקופת החכירה המוסכמת ואת מהות הזכויות שנרכשו.

המשיב שולל גם הטענה שמהותה הכלכלית של העסקה הייתה עסקת מימון. מדובר בהסכם חכירה על פי התנאים שנקבעו בו. את עסקת הרכישה על ידי המדינה לאחר מימוש האופציה, יש לראות כעסקה נוספת ונפרדת.

המשיב טוען גם כי לאור עסקת המיזוג- בפנינו רק עוררת אחת – מגדל. כן טוען המשיב כי בכל הנוגע להחלטת מנהל מיסוי מקרקעין בבאר-שבע, בקשר עם עסקת מתחם באר שבע, הסמכות המקומית נתונה לוועדת הערר של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע ולא לוועדת ערר זו.

21. כאן נזכיר, כי המשיב הגיש גם בקשה לסילוק על הסף של הערר על החלטות בנוגע לשומת הרכישה במיזוג. בבקשתו טען כי בהתאם לסעיף 103ט' לפקודת מס הכנסה, לא ניתן לערער על החלטת המנהל בבקשה לאישור תכנית מיזוג ועל כן החלטת המנהל בדבר תשלום מס רכישה בעסקת המיזוג הינה חלוטה. בקשה זו נדחתה בהחלטתנו מיום 17/11/11, בה קבענו בין היתר כי החלטת המיסוי במיזוג עסקה בשיעור המס ולא ברשימת הנכסים. רשימה זו הוכנה לפני הודעות



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

המימוש ועל כן רשאיות העוררות לטעון כי הזכויות במתחמים אינן זכויות במקרקעין או כי העסקאות בוטלו.

### דיון והכרעה

22. ראינו כי העררים מחייבים דיון בטענות שונות. עם זאת, דומה שמוקד הדיון הינו בהגדרת טיבן של הזכויות שהוענקו לאשמורת ולמבני תעשייה ושאותן רכשו העוררות; האם בפנינו רק חכירה לתקופה קצרה שאינה נכללת בהגדרת זכות במקרקעין בשל הענקת זכות הברירה למדינה להביא לסיומה או שמא בפנינו זכות חכירה לתקופה המרבית הכפופה לאופצייתרכישה שהוענקה למדינה ואשר אין בה לשנות את טיבה של הזכות. לפיכך, אפתח את הדיון בהגדרת הזכויות.

### חכירה כעסקה במקרקעין

23. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהי זכות המקרקעין שמכירתה עשויה להתחייב במס שבח ורכישתה במס רכישה. "זכות במקרקעין" כוללת [...] 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 [...] (התקופה של 25 שנה היא פרי תיקון מס' 40 לחוק).

סעיף 1 מגדיר גם את המושג "חכירה לתקופה" כדלקמן:

"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."

24. רואים אנו כי למימד הזמן יש חשיבות בהגדרת זכות מסוג חכירה. הבהיר זאת בית המשפט בע"א 10846/06 בזק – החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (23/12/10), באמרו (פסקה 17 לפסק דינה של השופטת חיות):

ההיגיון שבכך ברור: ראשית, חכירה מעצם טיבה היא זכות התחומה בזמן (ראו: סעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969; ירדנה סרוסי ושגיא גרשגורן "חכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין" מיסים יב/3 א-19, 22 (1998) (להלן: סרוסי וגרשגורן)). שנית, ככל שהחכירה הולכת ונמשכת עשוי הדבר לאפיין אותה כעסקה הונית הקרובה למכירת זכות בעלות וזאת בהבדל מעסקת שכירות פירותית. אפיון זה יש לו חשיבות מבחינת דיני מיסוי מקרקעין, אשר ככלל נועדו לחול על עסקאות הוניות במקרקעין (על מס השבח כמקרה פרטי של מס רווחי הון, ראו: נמדר, בסיס המס, 69; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 47-48).

קביעת מימד הזמן עשויה לעורר קושי כאשר תקופת החכירה השלמה אינה קבועה מראש אלא נתונה לשינויים על פי שיקול דעת הצדדים בנקודות זמן מוסכמות. במקרים שכאלו, כאשר ניתן



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

להאריך את תקופת החכירה, ניתן היה לשאול האם התקופה הרלבנטית הינה התקופה המרבית שבה רשאי החוכר להחזיק בנכס, או שמא יש לבחון כל תקופת ביניים בנפרד.

המחוקק ביקש לפתור את התיבות וקבע בהגדרת "חכירה לתקופה" כי יש להביא בחשבון את התקופה המרבית שאלה יכולה החכירה להגיע. בע"א 10846/06 הנ"ל הבהיר בית המשפט כי תקופת החכירה המרבית הינה כל תקופת החכירה אותה רשאי החוכר לנצל על פי ההסכם המקורי (ראו גם ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב נ' עיריית תל-אביב (20/6/12), פסקאות 19, 20). תקופת החכירה שתובא בחשבון תכלול בחובה גם תקופות אופציונאליות שהוסכמו בין הצדדים, בין אם תקופותאלו מומשו ובין אם לאו.

בחינת טיבה של הזכות כזכות במקרקעין נעשית במועד כריתת ההסכם על פי הזכויות המרביות המוענקות במסגרתו ולא על פי ההתנהגות העתידית של הצדדים (ראו גם י" הדרימיסוי **מקרקעין** כרך א' חלק ראשון 172-175 (מהדורה שלישית, 2012)).

25. הכללת תקופות אופציה במסגרת התקופה המרבית לצורך הגדרת זכות החכירה כזכות במקרקעין, התבררה בדרך כלל מקום שזכות הברירה נותרה בידי של החוכר. לא כך כאשר זכות הברירה נתונה בידי של המחכיר, דהיינו בידי המחכיר הזכות לקבוע את תקופת החכירה. בע"א 151/10 הנ"ל מדגיש השופט עמית, כי: "[...] יש לבחון את תקופת החכירה המרבית לדבות תקופת חכירה אשר ניצולה תלוי בבחירתו של החוכר לממש את האופציה הנתונה בידי [...]".

ובהמשך הנו מפנה לאבחנה בין אופציית חוכר (אופציית call) לאופציית מחכיר (אופציית put) כמופיע בספרות (ראו י" הדרימיסוי **מקרקעין** הנ"ל עמ' 174, 381; א' נמדר **מס שבח מקרקעין** - **בסיס המס**, 194-195 (2012)).

הטעם בדבר הנו כי מקום שבו תקופת החכירה מותנית ברצון המחכיר, לא ניתן לומר כי לחוכר יש זכות לחכור את הנכס לתקופה המרבית (ראו גם י" סיון, י" טיקוצקי"מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח מקרקעין" (חלק ראשון) **מיסים** 3, א-30, בעמ' א-31).

26. כאן ראוי להבהיר, כי הנסיבות שבהן למחכיר יש אפשרות לשלוט באורך תקופת החכירה, עשויות להיות שונות. לעתים קובע חוזה החכירה תקופת חכירה מוגדרתקצרה, פחות מ- 25 שנה, ולמחכיר ניתנת זכות ברירה להארכתה. מאידך ייתכנו מצבים בהם בחוזה מוגדרתתקופת חכירה ארוכה, העולה על 25 שנים, אולם למחכיר ניתנת זכות לקצרה. עוד ניתן למצוא מצבים בהם נקבעה





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

תקופת חכירה מרבית העולה על 25 שנה, אך למחכיר זכות להביא לסיומה רק בנסיבות מיוחדות, כגון כאשר המחכיר מוכר את זכות הבעלות לאחר והמשך החכירה נותר ברצונו של הקונה וכדומה.

בספרות הובעה הדעה כי במקרים שבהם למחכיר זכות לקצר את תקופת החכירה או לבטלה, גם אם זכותו זו כפופה לתנאים, היא מהווה הגבלה השוללת את הגדרת הזכות שניתנה לחוכר כזכות במקרקעין. נטען כי כל אימת שלמחכיר שליטה על תקופת החכירה והוא יכול להביא לכך שתסתיים לפני תום תקופת ה- 25 שנים המהווה תנאי להגדרת הזכות כזכות במקרקעין, אין לומר כי לחוכר זכות חכירה במובן חוק מיסוי מקרקעין.

27. איננו משוכנעים שהמסקנה בכל המצבים האמורים צריכה להיות זהה. הענקת זכות לתקופה מוגבלת שניתנת להארכה על פי שיקול דעת המחכיר, אינה זהה במהותה לזכות חכירה לתקופה ארוכה הניתנת לקיצור או לביטול. ביום חתימת הסכם חכירה שכזה מקבל החוכר זכות למלוא התקופה הנקובה בחוזה החכירה. העובדה שזכות זו כפופה לזכות ברירה שיש למחכיר לקצרה או לבטלה, אינה מאיינת את הזכות. מדובר רק בהגבלה על זכות החכירה המלאה, אולם הזכות קיימת.

28. דומה הדבר, אף כי לא זהה, לזכות חוזית על פי חוזה המותנה בתנאי מפסיק (סעיף 27(א)) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973. חוזה מותנה בתנאי מפסיק, הנו חוזה תקף לכל דבר ועניין וזכויותיו של המתקשר קמות מרגע כריתת ההסכם - "חוזה על תנאי הוא חוזה שלם בעל תוקף מלא" [...] (ע"א 5559/91 ק.צ. מפעלי גז ואנרגיה (1982) בע"מ נ' מקסימה המרכז להפרדת אוויר בע"מ, פ"ד מז(2) 642 (1993); רע"א 6734/09 סלון ירושלים מוצרי חשמל בע"מ נ' כלליר תפעול ואחזקה בע"מ (26/8/12)).

כמובן שחוזה הכולל "תנאי מפסיק", שונה מהמקרה שבו ניתנת למתקשר ברירה לבטלו, שכן תנאי מפסיק הנו תנאי חיצוני לצדדים. יתרה מזו, לצדדים אסור להשפיע על התקיימותו של התנאי וצד שמסכל קיומו של התנאי, עלול להיחשב כמפר ההסכם (ראו סעיף 28 לחוק החוזים (חלק כללי); ד' פרידמן נ' כהן חוזים כרך ג' 51 (2003)). עם זאת ניתן להקיש וללמוד מהדיונים בעניין חוזה מותנה גם לענייננו ולהסיק כי בעת הכריתה עומדת לחוכר זכות למלוא התקופה.

עוד ראוי להזכיר, כי תנאי מפסיק בחוזה, עשוי להיות אחד משניים; "תנאי מפקיע", או "תנאי מסיים". תנאי מפקיע, משמעו תנאי שעם התקיימותו מתבטל ההסכם למפרע ליום הכריתה וכל צד חייב להשיב לחברו את אשר קיבל. תנאי מסיים, הנו תנאי שפועל מרגע התקיימות התנאי ולעיתים; הוא אינו מפקיע את תקופת חייו של החוזה והתקיימותו אינה מחייבת השבה של כל טובת ההנאה (ראו ד' פרידמן ונ' כהן לעיל, עמ' 42).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

29. ומה לגבי עסקת חכירה שבה למחכיר זכות לביטול או לקיצור? עסקה כזו תוגדר בדרך כלל כעסקה ובה "תנאי מסיים", שכן מימוש הברירה הנתונה למחכיר לא נועד להפקיע את הזכויות שנרכשו עד אותו מועד, אלא הוא צופה פני עתיד ומפסיק את הסכם החכירה. משמע, ככל שהחוכר כרש בעת החכירה זכויות, הרי שהברירה שקיבל המחכיר להפסיק את ההתקשרות, אינה פועלת למפרע ואינה מפקיעה את הזכויות שנרכשו.

30. כדי להבהיר את הדברים, נחזור על עיקרי ההלכות בנוגע לחוזי אופציה. כריתתו של חוזה אופציה, לרבות כריתת סעיף אופציה בחוזה, מביאה לעולם שני חוזים נפרדים; האחד, החוזה העיקרי המסדיר את ההתקשרות העיקרית בין הצדדים; השני, החוזה המשני, הוא החוזה המעניק למתקשר את זכות הברירה (ראו ע"א 10846/06 הנ"ל פסקה 25, ע"א 151/10 הנ"ל פסקה 18; ע"א 133/89 **החברה לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב - הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**, פ"ד מז(5) 689 (1993)). תוקפו של החוזה העיקרי מותנה בבחירתו של בעל זכות הברירה, ירצה - יממש את זכות הברירה שנתונה לו ויעניק חיות לחוזה העיקרי, ירצה - ימנע ממימוש זכות הברירה והחוזה העיקרי יישאר חסר תוקף (ע"א 10846/06 הנ"ל פסקה 25; ד' פרידמן נ' כהן הנ"ל עמ' 72).

מושגים אלו משמשים בדרך כלל בהגדרת "אופציה חיובית", כלומר בהגדרת חוזי אופציה לפיהם ניתנת לבעל האופציה הזכות לכפות על חברו ההתקשרות בהסכם העיקרי. כך כאשר עוסקים בחכירה שבה לחוכר זכות חכירה לתקופה קצרה, אולם נתונה לו אופציה להארכת תקופת החכירה, הרי שמימוש האופציה משמעו התקשרות בהסכם חכירה לתקופה נוספת. כך גם כאשר למחכיר ניתנה אופציה לכפות את הארכת תקופת החכירה.

31. עם זאת, ישנם מצבים אחרים בהם מוענקת למתקשר בחוזה אופציה שלילית, כלומר אופציה לסיום הסכם ההתקשרות. במקרה שכזה, מוענקת לאחד המתקשרים, או אפילו לשניהם, זכות להביא את ההסכם העיקרי לסיומו בהתאם לתנאי הסכם האופציה (החוזה המשני). ודוק, מימוש האופציה חייב להיעשות בדיוק על פי תנאי חוזה האופציה (ראו ד' פרידמן נ' כהן הנ"ל עמ' 72-83). כאשר עסקינן באופציה חיובית, ברי שכל עוד לא מומשה האופציה, לא נכנס החוזה העיקרי לתוקף. לעומת זאת באופציה השלילית, כל עוד לא מומשה האופציה נותר החוזה העיקרי בתוקפו (נעיר כי ביחד עם מימוש אופציית ביטול, יקום גם הסכם נוסף שתפקידו להסדיר את סיום היחסים).

32. ברע"א 6734/09 הנ"ל בחן בית המשפט את מועד תחילת מרוץ ההתיישנות בעילה של קיפוח בחוזה שבו עומדת לצד אפשרות לסיומו לפני תום התקופה. נקבע כי העילה נולדת עם כריתת החוזה ולא במועד שבו החליט צד שלא להפסיק את החוזה על פי זכות אופציה שהייתה נתונה לו. על פי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

אותו היגיון ניתן לקבוע כי זכות החכירה לתקופה המרבית עומדת לחוכר מרגע כריתת ההסכם, גם כאשר למחכיר זכות ברירה להפסיק את ההתקשרות במועד כלשהו במהלך חיי החוזה.

עוד נזכיר כי מימוש כל אופציה כפוף לעיקרון תום הלב החל על כל מתקשר. החלטתו של בעל האופציה לעשות שימוש בזכותו מותנית בהפעלת שיקול דעת זה בתום לב. השיקולים להפעלת זכות מימוש להארכת ההסכם שונים מהשיקולים מצריכים לעמוד לנגד עיניו של בעל זכות לביטול ההסכם.

משמע, לא כל אופציית מחכיר שוללת את הגדרת הזכות המוענקה לחוכר כזכות במקרקעין. כאשר עסקינן באופציה לקיצור או לביטול, חוזה החכירה לתקופה המרבית שריר, שלם ותקף מרגע כריתתו וכל עוד לא מומשה האופציה, יש לראות בחוכר כרוכש זכות במקרקעין.

33. הקביעה, כי חכירה בגדרה קמה למחכיר זכות ברירה לקצר או להפסיק את חוזה החכירה, נכללת בגדר מכירה של זכות במקרקעין אינה סוף פסוק, שהרי מקום שבו מימש המחכיר את זכותו ומפסיק או מקצר את התקופה, עשויה לעמוד לחוכר זכות להשבת המס ששולם במסגרת הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. מימוש האופציה על פי תנאי חוזה האופציה, החוזה המשני, מביא לביטול חוזה החכירה, החוזה העיקרי. מימוש אופציית הביטול או הקיצור כל עוד נעשו על פי תנאי האופציה נופלים לכאורה למקרה של הוראת סעיף 102 לחוק והמחלוקות שהתגלעו בין שופטי בית המשפט בע"א 10846/06 הנ"ל, האם ניתן לכלול בביטול על פי סעיף 102 גם מצבים של "אי מימוש" אופציית הארכה, כלל אינן רלבנטיות.

34. ניתן לסכם ולקבוע כי חוזה חכירה יבחן על פי התקופה המרבית הנתונה לחוכר על פיו כפי שהיא מוגדרת במועד הכריתה.

- כאשר לחוכר נתונה זכות ברירה להארכת תקופת החכירה, יכללו כל התקופות האופציונאליות בגדר התקופה המרבית.

- כאשר למחכיר זכות ברירה להאריך את תקופת החכירה לא יכללו תקופות אופציונאליות אלו בתקופת החכירה.

- כאשר למחכיר נתונה זכות ברירה לקצר את התקופה או להפסיק את החכירה יש לכלול בתקופה המרבית את כל התקופות הקבועות בחוזה. במקרה אחרון זה עם מימוש הזכות לביטול החכירה, ניתן יהיה לדרוש השבה לפי סעיף 102 לחוק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

משפרשנו את הכללים נבחן את החוזים נשוא העררים.

### טיבו של חוזה החכירה

35. את זכויות העוררות, שבאו בנעליהן של הזוכות במכרזים, אשמורת ומבני תעשייה, יש לבחון על פי החוזים שנחתמו ועל פי תנאי המכרזים. בסעיף 1(א) למכרז מתחם באר-שבע (מכרז 5/96) נאמר, כי עם הזוכה במכרז ייחתמו, בין היתר, הסכם חכירה ל-49 שנים עם אופציה – ליום – להאריך את תקופת החכירה ב-49 שנים נוספות. הזוכים חתמו על הסכם פיתוח (נספח ג' לתנאי המכרז) וכן על הסכם חכירה (נספח ד' לתנאי המכרז). בחוזה החכירה נאמר מפורשות כי תקופת החכירה הנה 49 שנים החל מיום אישור העסקה. הוראות זהות נקבעו בתנאי המכרז למתחם חיפה (נספח ב' לתצהירו של רו"ח זריהן).

בשני חוזי החכירה, הן במתחם באר-שבע והן במתחם חיפה, ניתנה לחוכרים (אשמורת ומבני תעשייה) זכות ברירה להאריך את תקופת החוזה ב-49 שנים נוספות (סעיף 21 לחוזים).

36. לכאורה, עסקינן בזכויות חכירה לתקופה העולה על 25 שנים ועל כן רכישת זכויות החכירה מהווה עסקה במקרקעין, במובן חוק מיסוי מקרקעין.

העוררות מפנות גם להסכמי האופציה שנחתמו (נספח ה-1 לתנאי המכרזים), אשר יש בהם, כך לטענתן, להצביע כי תקופת החכירה שהוענקה לחוכר (ליזמים) הנה קצרה מ-25 שנים והארכתה הותנתה ברצון המחכיר.

סעיף 2.2 לכל אחד מהסכמי האופציה קובע כדלקמן:

בכפוף לתנאים ולהוראות המפורטים בחוזה זה, מעניק בזה המוכר לרוכשת והרוכשת מקבלת בזה מהמוכר אופציה (להלן: "האופציה") לרכוש מהמוכר את כל זכויותיו של המוכר בממכר. הרוכשת תהא רשאית לממש את האופציה, בשלמות או בחלקים, על ידי מסירת הודעה בכתב על כך למוכר שנה (1) מראש (להלן: "הודעת מימוש"). הודעת המימוש יכול שתמסר למוכר על ידי הרוכשת החל מתום שנת השכירות החמישית ובתום כל שנת שכירות נוספת, כהגדרתה, בהסכם השכירות, עד תום שנת השכירות האחרונה ועד בכלל (לעיל ולהלן: "תקופת ניצול האופציה"). לא מסרה הרוכשת את הודעת המימוש עד תום תקופת ניצול האופציה, ועד בכלל, תהא האופציה המוענקה לרוכשת בחוזה זה בטלה ומבוטלת ולא תהא לה כל נפקות שהיא.

רואים אנו כי הוראת האופציה בהסכמי האופציה אינה עוסקת, על פי לשונה, בסיום החכירה או בקיצורה אלא בהענקת זכות ברירה לרכוש את הזכויות במוכר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

37. יוצא, כי עלינו לבחון מספר שאלות; ראשית, לנסות ולברר האם הסכם האופציה מעניק למדינה זכות ברירה לבטל או לקצר את תקופת החכירה. ודוק, לכאורה מדובר ברכישת זכות ולא בביטול זכויות שנרכשו על פי חוזה החכירה. שנית, בהנחה שהתשובה לשאלה הראשונה תהא חיובית, עלינו לברר האם משמעות הענקת האופציה לרכישת המוחכר משפיעה על הגדרת הזכויות על פי הסכמי החכירה כזכויות במקרקעין. שלישית, אם נקבע כי בפנינו זכות במקרקעין, יהיה צורך לבחון האם מימוש האופציה על ידי המדינה מהווה ביטול המזכה את העוררות בהשבה.

38. כפי שצינו לעיל, גם אם הסכם האופציה מעניק למדינה זכות לביטול או לקיצור תקופת החכירה, דעתנו הנה כי אין בכך לשנות את מהותה של זכות החכירה שהוענקה על פי חוזה החכירה. ראינו, כי על פי תנאי המכרזים וחוזה החכירה הוענקה ליזמים (אשמורת ומבני תעשייה) ובעקבותיהם לעוררות, זכות לחכור את המקרקעין למשך 49 שנים עם אופציה ל-49 שנים נוספות.

הענקת זכות ברירה לביטול אינה משפיעה על מהות הזכות ועל כן, ברי שעסקינן בזכויות במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. בכך יש כדי להשיב על השאלה השנייה שלעיל ועל כן נתרכז בדיון בשאלות הנוספות.

### האם הסכמי האופציה הם הסכמים לביטול החכירה

39. העוררות טוענות כי משמעות הענקת האופציה למדינה הינה ביטול החכירה ואין משמעות לכך שעל פי הסכמי האופציה נקבע כי למדינה זכות לרכוש את זכויותיהן של העוררות במוחכר. לעומתן טוענת המדינה, כי מהותם של הסכמי האופציה הנו הענקת זכות לרכוש את הזכויות במוחכר והדבר שונה מביטול חכירה. המדינה מדגישה, כי על פי הסכמי האופציה וחוזה המכר, שילמה המדינה לעוררות תמורה המשקפת את שווי השוק של הזכויות הנרכשות. אילו העסקה הייתה רק ביטול חוזה החכירה, כך נטען, לא הייתה משולמת התמורה האמורה.

40. השאלה מתי עסקה תוגדר כביטול מכירה ומתי תוגדר כמכר חוזר נדונה בפסיקה במסגרת הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף זה קובע:

”המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס”.

כדי לקבוע האם בפנינו ביטול עסקה או ”מכר חוזר” פיתחו בתי המשפט מבחנים שונים. לא כולם רלבנטיים לענייננו, שכן חלק ניכר מהמבחנים שפותרו נועד לברר האם הביטול הנו אמיתי או מסווה לעסקת מכר (ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 517). עם זאת, מבחנים אלו יכולים לסייע גם בענייננו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

בע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541 (1992), מדגיש בית המשפט כי ראוי לבחון את טיב העסקה על פי הדין הכללי. משמע, עלינו לבחון את מהות ההסכמה על פי דיני החוזים.

נקודת המוצא לבחינת טיב העסקה הנו על כן "אומד דעת הצדדים". אומד דעת זה ימצא בלשון החוזה, ובנסיבות כריתתו (ראו סעיף 25 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973).

41. כדי להסיק מסקנה ביחס לאומד דעת הצדדים והתייחסותם לעסקת המקרקעין הקודמת, והאם כוונתם הייתה למכר או לביטול חוזה החכירה, צריך לפתוח בלשון ההסכם. במקרה הנוכחי בתנאי המכר, בהסכם האופציה ובהסכם המכר נאמר, כי המדינה תרכוש את זכויות הזוכה במושכר. כך בסעיף 3.5 לתנאים המיוחדים למכר נאמר "למזמין שמורה האופציה לרכוש מאת היזם [...] והצדדים יחתמו על הסכם למכירת זכויותיו של היזם בחלקי הפרויקט אשר ביחס אליהם מומשה האופציה [...]". (ההדגשות הוספו). בסעיף 2.2 להסכמי האופציה נאמר כי ניתנת למדינה האופציה "לרכוש מהמוכר את כל זכויותיו של המוכר בממכר". להסכם האופציה צורף נוסח של הסכם המכר. בהסכם המכר נאמר בסעיף 3.1: "המוכר מוכר והקונה קונה בזה את הממכר" ובהמשך בסעיף 3.2 "המוכר מתחייב כי מכירת הממכר תתבצע על דרך של העברת מלוא זכויותיו של המוכר בממכר לשמה של הקונה בלשכת רישום המקרקעין [...]".

42. לשון ההסכמים ברורה, לשון של מכר ולא של ביטול חכירה. כידוע, בהעדר ראייה אחרת ניתן להניח כי הצדדים הביעו בכתב את כוונתם האמיתית ומשצינו בהסכמים כי כוונתם למכירת הנכסים, הרי שזו אכן הייתה כוונתם (ראו דני"א 2045/05 ארגון מגדלי ירקות – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 18 לפסק דינו של השופט ריבלין (11/05/2006); ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 689 (2004)). כאשר לשון החוזה ברורה ואין ראיות המעידות כי אומד דעתם הסובייקטיבי של הצדדים אינו עולה בקנה אחד עם הכתוב, יעניק בית המשפט לחוזה את הפרוש העולה מלשונו (רע"א 3961/10 המוסד לביטוח לאומי נ' סהר חברה לביטוח בע"מ, פסקה 28 לפסק דינו של השופט ריבלין (26.2.2012); ע"א 3894/11 דלק - חברת הדלק הישראלית בע"מ נ' ניר בן שלום, פסקה 13 לפסק דינו של השופט גובראן (06/06/2013)).

כאן נזכיר, כי העוררות לא הציגו שום ראייה לפיה אומד דעת הצדדים, בעת כריתת ההסכמים, היה שונה. העוררות לא זימנו שום עד מחברת אשמורת או מחברת מבני תעשיה שיכול אולי להסביר את אומד דעת הצדדים. ודוק, העוררות לא היו צד להסכמים המקוריים אלא רק רכשו את זכויותיהן של אשמורת ומבני תעשיה ועל כן אין להן אלא את שהיה לאשמורת ומבני תעשיה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

43. עוד נזכיר, כי ההסכמים נחתמו בהתאם לתנאי מכרז שפרסם המשיב. כידוע, על פי דיני המכרזים, שינויים בתנאי ההסכמים שנכרתו עם הזוכה במכרז, כפופים לעקרונות ותכליות דיני המכרזים ויאושרו רק במקרים חריגים (ראו ע' דקל, שינוי תנאיה של התקשרות שנכרתה בעקבות מכרז, **משפט ועסקים** ה 287 (התשס"ו, 2006)).

כל המשתתפים במכרזים קיבלו לידיהם את תנאי המכרזים ואת החוזים והגישו הצעותיהם על בסיס התנאים שנקבעו. בין תנאים אלו, נכלל גם התנאי של מתן אופציה לרכישת הזכות במושכר ולא מתן אופציה לביטול ולסיום תקופת החכירה. קבלת עתירת העוררות כעת, משמעה, התערבות בתנאי המכרז ושינויו בדיעבד.

44. המכרזים פורסמו כאמור בשנת 1997 והחוזים נחתמו בהתאם. העוררות רכשו את הזכויות בשנת 2003. בשום שלב מרגע הרכישה ואילך לא ביקשו העוררות לשנות מתנאי ההסכמים ולא טענו כל טענה לגבי מהות האופציה שניתנה למדינה. העוררות רכשו את הזכויות בידיעה כי האופציה שניתנה למדינה הנה לרכוש את הזכויות במתחמים ולא אופציה לביטול החכירה או לסיומה. העוררות לא ביקשו הבהרות מהמדינה ולא העלו כל דרישה או בקשה בנוגע לאופציית הרכישה ולהסכמי המכר (ראו עדות מר זריהן, עמ' 28).

שתיקה זו מחזקת אף היא את ההנחה, כי האמור בהסכמי האופציה והמכר משקף את אומד דעת הצדדים.

45. גם תוכנם של ההסכמים מחזק את ההנחה כי אכן בפנינו עסקת מכירה ולא ביטול חכירה. ראשית נציין, כי בהסכם המכר נקבעה נוסחה לחישוב התמורה שתשולם. תמורה זו מחושבת על פי דמי השכירות המשולמים עבור הנכס ויש בה היוון ההכנסות הצפויות מהשכרתו (ראו עדות מר זריהן עמ' 32, ועדותה של הגב' פיגורה עמ' 37)

תמורה כזו המביאה בחשבון שווי שוק של הנכס (וכידוע אחת מדרכי הערכת שווי הנה היוון תזרים ההכנסות הצפויות מהנכס), מעידה על עסקת מכר ולא על ביטול חכירה. ככל שהיה נקבע מנגנון תשלום למקרה של ביטול חכירה, הרי שזה היה מחושב לפי עלויות הבנייה ופיצוי על הפסדים ולא מחושב על בסיס הערכת שווי שוק. שנית, עיון בחוזי המכר מגלה כי הצדדים צפו שעסקת מכירת הזכויות למדינה תסווג כעסקה במקרקעין וקבעו הוראות בנוגע לתשלומי המס. כך בסעיף 5.2 נקבע, כי: "המוכר(כלומר העוררות – ר.ס.)ישא בתשלום מס שבח בגין מכירת הממכר וישלמו כחוק". לו היו הצדדים סבורים שמדובר בהסכם לביטול, היו קובעים הוראות לגבי הזכויות להשבת המס ששולם ולא לתשלום מס בעסקת המכירה. שלישית, חוזי המכר קובעים הוראות בדבר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

העברת זכויות משם היזם למדינה בלשכת רישום המקרקעין. הוראות בדבר העברת הזכויות מלמדות על מכירה ולא על ביטול, שהרי בביטול עסקה היו צפויות להימצא הוראות בדבר ביטול הרישום על שם היזם ולא העברת הרישום.

כך ניתן לבחון את כל סעיפי הסכמי האופציה והמכר ולהגיע למסקנה כי מדובר בהסכמי מכר של הזכויות ולא בהסכמים לסיום ולביטול החכירה.

46. נוסף, כי לעסקת החכירה היה קיום עצמאי ותוצאותיה נטועות היטב במציאות העובדתית. היזמים – אשמורת ומבני תעשיה השלימו את הבנייה והשכירו את המבנה, חלקו למדינה וחלקו לשוכרים אחרים. כך גם עשו העוררות לאחר שרכשו את הזכויות. לזכויות שרכשו העוררות וקודמותיהן יש ערך ממשי שאינו מבוטל. ראינו שהתכלית לכלול חכירה לזמן ארוך (מעל 25 שנים) בגדר הזכויות במקרקעין על פי חוק מיסוי מקרקעין הינה, כי בחלוף הזמן מאופיינת העסקה כ"י[...] עסקה הונית הקרובה למכירת זכות בעלות וזאת בהבדל מעסקת שכירות פירוטית" (ע"א 10846/06 הנ"ל, פסקה 17). ודוק, החכירה במקרה שבפנינו אף היא מקרבת את המקרה למכירת זכות בעלות ולא לעסקה פירותית. מדובר בעסקה שהמרכיב העיקרי בה היה בנייה של מבנים לשימוש בקרית הממשלה. בתקופת החכירה, אף כי לא הייתה ארוכה, נהגו העוררות למעשה כבעלים; השכירו חלק מהמבנים למדינה ולעסקים מסחריים. עסקת מכירת הזכות למדינה דומה לחלוטין לכל עסקת מכר של זכויות במקרקעין. היא כוללת מכירת הזכויות במבנה שנבנה ותשלום שוויו. היא אינה שונה ממכירת הזכויות לצד שלישי זר.

47. נזכיר, כי עלפי גרסת העוררות, סיום תקופת החכירה הנו פועל יוצא של מכירת הזכויות במושכר למדינה. עם זאת, ברי שסיום יחסי החכירה אינם נובעים מביטול החכירה אלא ממכר זכויות החכירה. גם אם העוררות היו מוכרות את הזכויות לצד שלישי, היו יחסי החכירה בינן לבין המדינה מגיעים לסיומם ועם זאת, ברי שעסקת מכר שכזאת אינה מהווה ביטול חכירה. כך גם מקום שמדובר במכר חוזר לבעל הקרקע, המביא לסיום תקופת החכירה, אין לראות במכירה כביטול חכירה.

48. ניתן לסכם פרק זה ולקבוע כי מהותה של האופציה שניתנה למדינה הייתה אופציית רכישה של המושכרים ולא אופציה לביטול החכירה. הודעות המימוש וחוזי המכר שנחתמו בעקבותיהם הינם חוזי מכר של זכויות החכירה ולא הסכמים לביטול או לסיום חכירה.

לפיכך, העוררות אינן זכאיות להשבת מס הרכישה ששולם על ידן ואין תחולה להוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

### האם מהותה של העסקה הנה הלוואה?

49. העוררות מוסיפות וטוענות, כי יש לבחון את התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה שבין המדינה לזוכים במכרז. לטענתן, הענקת האופציה למדינה לרכוש את הזכויות במחיר קבוע מראש, הותירה בידי המדינה את האפשרות ליהנות מעליית ערך המקרקעין. שמירת היתרון הכלכלי שבשינויים בערך המקרקעין בידי המדינה, משמעה, כך לטענת העוררות, שמירת אחד מביטויי הבעלות העיקריים. לפיכך, מהותה של העסקה הייתה קבלת הלוואה מהזוכים למימון בניית המתחמים ופירעונה באמצעות תשלום "דמי השכירות".

50. טענה זו אין לקבל. כפי שכבר ציינו לעיל, הנחת המוצא הנה כי צדדים התכוננו לעסקה כפי שגובשה על ידם, ובענייננו העסקה שגובשה הייתה עסקה מורכבת שכללה החכרת המקרקעין, שכירת חלקים מהמבנים שייבנו ואופציה לרכישת חוזרת. יתרה מזו, הצדדים נהגו בדיוק לפי ההסכמים. אשמורת ומבני תעשייה שילמו דמי חכירה מהוונים לכל תקופת השכירות. היזמים ואחריהן העוררות, הן שנשאו בכל עלויות אחזקת המתחמים, נשאו בסיכון הכרוך בבעלות במבנים, השכירו חלקים מהמבנים בשכירות מסחרית לגורמים נפרדים, עשו עסקאות בזכויות החכירה (הרכישה של העוררות והמיזוג ביניהן), שילמו את המס המתחייב מהעסקאות (מס הרכישה בעסקת המניות ובעסקת מבני תעשייה) וכדומה. שום דבר בהתנהגות הצדדים אינו מלמד כי הבעלות נותרה של המדינה וכי תפקידם של היזמים היה רק מימון הבנייה.

51. כאן צריך לזכור, כי עסקינן בעסקה שהמדינה צד לה. ככלל, המדינה אינה נזקקת להלוואה מיזמים לשם ביצוע פעולותיה. המדינה יכולה לבצע את תפקידיה ממקורותיה שלה, מתקציבה. כאשר בוחרת המדינה לפעול בדרכים אחרות שעשויות לצמצם את העלויות ולהקל על ההוצאה הכרוכה בביצוע הפרויקט, אין פירושו של דבר שהמדינה מקבלת הלוואה ומסווה אותה בעסקת חכירה או מכר. תכליתה של העסקה לא היה להשיג יתרון מס כלשהו, כמקובל בעסקת "מכירה ושכירות חוזרת" (sale and leaseback).

הטעם בעסקה כפי שבוצעה, עסקת B.O.T (Build Operate Transfer) (הקם, הפעל, מסור) הנו בדרך כלל ביצוע פרויקט ציבורי במימון חיצוני. עם זאת, תכלית העסקה אינה רק תכלית מימונית. עסקה שכזו נועדה לאפשר ליזם ליהנות מהפרויקט ולהפעילו וליהנות מהכנסותיו, לתקופה מוסכמת שבסופה יעבור הנכס חזרה לרשות הציבורית. העובדה כי המדינה התחייבה לשכור בעצמה חלק מהנכס, אפילו חלק ארי ממנו, אינה משנה את העובדה כי היזם נהנה בתקופת החכירה המוסכמת מפירות הנכס.

52. עוד נזכיר, כי על מנת לשכנע כי תכליתה האמיתית של העסקה היה מתן הלוואה שפירעונה נעשה באמצעות דמי השכירות, צריך היה להצביע על יחס הולם בין דמי השכירות לעלות המימון,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע"09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו'ע"10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

כלומר להוכיח שדמי השכירות מהווים תשלום סביר לריבית שהייתה נדרשת בגין ההלוואה. אין לכך שום ראיה. להיפך. דמי השכירות משולמים על פי שווי שוק של דמי השכירות כפי שנקבע בהצעת הזוכה במכרז. לא הוכח גם כל קשר בין תקופת השכירות על פי הסכמי השכירות, לבין העלות הצפויה מפירעון ההלוואה. ודוקו, תקופות השכירות הינן קצרות מתקופת החכירה. משמע, בתום תקופת השכירות (וכפוף לאפשרות של מימוש אופציית הארכה), היו המבנים צפויים להישאר בידיהם של היזמים והם יכלו להמשיך וליהנות מפירותיהם עד תום תקופת החכירה (49 שנים), או התקופה המוארכת (אם תמומש האופציה ל-49 שנים נוספות).

53. בשים לב לאמור, איננו סבורים כי תוכנה הכללי של העסקה שונה מהמוסכם ואיננו מקבלים את הטענה כי התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה היה העמדת הלוואה למימון הבנייה.

### הערות דיוניות

54. בשים לב לקביעות דלעיל, לפיהן העסקה בין היזמים למדינה הינה עסקת חכירה לתקופה העולה על 25 שנים ועל כן יש לסווגה כעסקה בזכות במקרקעין, ולאור מסקנתנו כי הודעות מימוש האופציות אינן בגדר ביטול עסקה במקרקעין במובן סעיף 102 לחוק המקרקעין, מתייטר הצורך לדון בטענות הדיוניות השונות שהועלו על ידי המשיב. על כן, איננו מביעים עמדה בטענות המשיב בדבר ההשתקים שנוצרו בעקבות מתן ההחלטה בבקשת האישור מראש או בהחלטת המיסוי במיזוג. אין גם צורך לדון בטענת הסמכות המקומית ובשאר הטענות הדיוניות.

### סוף דבר

55. לאור כל האמור, הננו דוחים את שני העררים על כל חלקיהם.

העוררות ישלמו למשיב הוצאות בסך 30,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית חוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ו' תשרי תשע"ד, 10 ספטמבר 2013, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 09-06-7439 מגדל חברה לביטוח בע"מ ע"י נ' מנהל מס שבח חיפה  
ו"ע 10-05-723 מגדל חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה