

המשך טבעי

מה דינה של הארכת חכירה לדורות מכוח אופציה הקיימת בהסכם החכירה המקורי? מחלוקת משפטית ארוכת שנים בנושא הגיעה לסיומה באחרונה. בית המשפט העליון קבע כי אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את הצדדים במס רכישה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה מתבססת על החכירה המקורית

ניר הורנשטיין

– חכירה העולה על עשר שנים). החוק קובע כי תקופת החכירה תיחשב כתקופה המרבית שבה יכר לה להימשך החכירה מכוח זכות המוענקת לחוכר, דהיינו לרבות תקופת אופציה. על יסוד האמור לעיל אפשר לגרוס שכבר בעת חתימת הסכם החכירה המקורי מוסתה גם תקופת האופציה (כאילו מומשה), ולפיכך הארכת תקופת החכירה במועדה לא תיחשב לאירוע מס חדש. פסיקה ברוח זו ניתנה בשנת 2010 על ידי ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין **פלדמן** (ו"ע 09-07-4650), וכ-17 שנה קודם לכן בעניין **קינן** (עמ"ש 761/90).

מנגד ניתנה פסיקה הפור-כה בשלהי 2011 על ידי ועדת הערר שליד בית המ-שפט המחוזי בבאר שבע בעניין **שמי בר מקרקעין** (ו"ע 11-02-44565) וב-עניין **שיכון ובינוי גדל"ן** (ו"ע 11-03-47482). בפס-קי דין אלה נקבע כי העובדה שתקופת האופציה הובאה

המציאות הישראלית, שבה למעלה מ-90% מן המקרקעין הם בבעלות המדינה ועל כן אינם ניתנים להעברה, שבה ומעוררת מעת לעת סוגיות משפ-טיות הכרוכות בהסכמי חכירה לדורות. במסגרת זו לא נפקד מקומן של סוגיות המס, ושנת 2012 תרמה תרומה משפטית נכבדה בהקשר זה.

פסק דינו של בית המשפט העליון בעניינה של עי-ריית תל אביב (ע"א 151/10 וע"א 340/10), שניתן השנה, מביא לקיצה מחלוקת משפטית בשאלה מה דינה של הארכת תקופת חכירה לדורות מכוח אופ-ציה הקיימת בהסכם החכירה המקורי; אם הארכה

כאמור היא רכישה של "זכות במקרקעין" לעניין חוק מי-סוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: **החוק**) ולכן תחייב היתר במס רכי-שה, או שאין מדובר כלל באירוע מס.

לעניין זה מוגדרת זכות במקרקעין בחוק כבעלות או כחכירה שתקופתה עולה על 25 שנה (עד ליום 25.11.97



עו"ד ניר הורנשטיין, שותף ומנהל תחום מיסוי מקרקעין במשרד אלתר עורכי דין; חבר צוות התגובות בוועדת המיסים של לשכת עורכי הדין

בפסק הדין שב ומקבל ביטוי עיקרון העדפת המהות על פני הצורה. האבחנה המהותית הגוזרת את השלכות המס היא בין הארכת תוקף לבין רכישת תוספת זכויות



בחשבון בעת סיווג הזכות כ"זכות במקרקעין", אין משמעה כי בעת רכישת הזכות המקורית שולם מס רכישה גם על תקופת האופציה, ובהיעדר תשלום כאמור יש לראות בחידוש החכירה רכישת זכות חדשה.

הסוגיה הגיעה לאחרונה להכרעת בית המשפט העליון בעניינה של עיריית תל אביב. באותו עניין חתמה העירייה בשנות ה-50 הסכמים עם כמה חברות עסקיות להחכרת קרקע ל-60 שנה למטרת תעשייה. לחוכרים ניתנה אופציה לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנה על בסיס חוזים שיהיו נהוגים במועד ההארכה. בשנת 2001, תשע שנים לפני תום תקופת החכירה המקורית, הציעה העירייה לחוכרים להאריך את תקופת החכירה ולהוון אותה. במסגרת זו נחתם הסכם חדש בייעוד של אזור תעשייה סוקה א המאפשר בנייה למשרדים, לתעשייה, למסחר ולמוסדות ציבור, והגדיל את זכויות הבנייה המותרות מ-150% ל-200%. בעקבות הסכמי החידוש הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומת מס רכישה לחוכרים ושומת מס מכירה לעיריית תל אביב על מלוא הסכומים הקבועים בחוזה.

מנהל מיסוי מקרקעין טען כי תקופת האופציה הובאה בחשבון אך ורק לעניין סיווג הזכות כזכות במקרקעין ולא לצורך הטלת מס על התקופה שבאופציה. הטלת המס תיעשה רק בעת מימוש האופציה בפועל, דהיינו המיסוי הוא דרשלב.

בית המשפט העליון, בפסק דין רחב יריעה של השופט יצחק עמית, דחה את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין. נקבע כי בגישה הדרשלבית אמנם יש היגיון כלכלי, אולם אין לה תימוכין כלשהם בלשון החוק שאינה מבחינה בין סיווג הזכות ובין הטלת המס עליה. לעמדה זו אי אפשר למצוא עיגון גם בפיקטיקה. בהקשר זה זקף בית המשפט לחובת רשויות מיסוי מקרקעין את העובדה כי על פי הוראת ביצוע של רשויות מיסוי מקרקעין עצמן (ה"ב 19/93) יש למסות בעת החוזה המקורי את כל תקופת החכירה לרבות תקופת האופציה. כמו כן הביע בית המשפט ביקורת על כך שבדיון משפטי אחר דווקא רשויות מיסוי מקרקעין התבססו על הגישה החדשלבית בטענותיהן לבית המשפט העליון (ע"א 10846/06 בזק, שניתן בשלהי שנת 2010).

לאור האמור קבע בית המשפט כי אין בעצם מי-

מוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את הצדדים במס, כל עוד החכירה בתקופת האופציה מתבססת על החכירה המקורית. במאמר מוסגר צוין בפסק הדין כי אין מניעה מוחלטת מהחלת השיטה הדרשלבית, אך יהיה אפשר להחילה רק לאחר שינוי הוראות הביצוע של רשויות מיסוי מקרקעין ובעסקות שיחתמו ממועד זה ואילך.

בכל הנוגע לשינוי ייעוד המקרקעין בעת הארכת החכירה קבע בית המשפט, בעקבות פסיקה קודמת בעניין **הדרי החוף** (ע"א 5472/98), כי בכך יש משום רכישת זכות במקרקעין בנסיבות העניין. בעוד ששינוי ייעוד אינו אירוע מס ביחס למחזיק בקרקע כבעלים, המצב שונה כאשר המחזיק הוא חוכר, והקניית הזכויות הנוספות נעשית בהסכם עם הבעלים. במסגרת טענות הצדדים ניסו החוכרים להבחין

שעל פי הגישה הדור־שלבית, לכאורה אינה נחשבת לרכישת זכות במקרקעין). עם זאת, מאחר שבמהלך השנים ממילא חייבו רשויות מיסוי מקרקעין במס רכישה במקרים כאלה (אף שכאמור עמדה זו נגדה את טענת הגישה הדור־שלבית), ספק אם הביסוס המשפטי בפסק הדין הנוכחי לאפשרות גביית המס אכן יוביל לגביית מס נוספת.

בפסיקה הנוכחית שב ומקבל ביטוי עיקרון העד־פת המהות על פני הצורה (Substance over Form Doctrine). האבחנה המהותית הגוזרת את השל־כות המס היא בין הארכת תוקף ובין רכישת תוספת

זכויות. כל אחת מאלה, בנ־פרד או יחדיו, יכולה להיות מעוגנת בהארכה של הסכם קיים או בחתימה על הסכם חדש לחלוטין המבטל את קודמו, ואין ליחס לאכסניה המשפטית משקל רב מדי בקביעת הדין החל.

לצד הניתוח המשפטי המהותי בוודאי יידרש ניתוח כלכלי־שמאי לקביעת שוויון של הזכויות החדשות שנר־כשו, אם ישנן. לגישתנו, גם לאחר פסק הדין, אף אם אין הכרח בשינוי דרסטי, לא כל

שינוי של תנאי החכירה ייחשב כ"שינוי ייעוד" המ־סווג כרכישה של זכויות חדשות במקרקעין. מהו קו הגבול המדויק בהקשר זה? קשה לקבוע הלכה כללית, ודומה שימים יגידו.

שאלה מעניינת נוספת היא אם לאור הגישה החד־שלבית שאומצה, חוכר שלא ניצל את אופ־ציית ההארכה יהיה רשאי לדרוש החזר חלקי של מס הרכישה אף אם זה שולם 49 שנה קודם לכן. לאור יישום ההלכה הנוכחית לצד הלכת **בזק**, הרי של־כאורה התשובה חיובית.

יש לציין כי רשות המיסים טרם גיבשה עמדה בעקבות פסק הדין, וצפוי כי זו תפורסם בחודשים הקרובים. פסק הדין של בית המשפט העליון נארג כמלאכת מחשבת, אך אין לשגות באשליות; גם בא־ריג הנאה נותרו חורים, וקרוב לוודאי כי הם יעסיקו את בתי המשפט גם בשנים הבאות.

בין עניין **הדרי החוף** למקרה הנוכחי, בין היתר לאור העובדה שאין מדובר בשינוי מהותי של אופי החכ־רה (הקיים לדוגמה במעבר מחקלאות לבנייה למגור־רים). בית המשפט דחה ניסיונות אלה בקבעו כי גם שינוי דרסטי פחות נכנס בגדר שינוי ייעוד, בייחוד כאשר נלווית אליו תוספת של זכויות בנייה.

לפסק הדין חשיבות משפטית ופרקטית בכמה מישורים. במישור הציבורי יש בפסק הדין כדי לחזק את יכולת ההסתמכות של הציבור על ההנחיות של רשות המיסים. הרשות אינה רשאית להתנער מה־נחיותיה או לטעון טענות סותרות על פי אינטרס

גביית המיסים במקרה זה או אחר. שינוי מדיניות מותר ואפשרי, אך עליו להיעשות בעקיבות, בפומבי וכך שי־צפה פני עתיד. אין לנו אלא לקוות שהלקח יופנם ברשות המיסים בלי שיהיה עוד צורך בהתערבות בית המשפט.

במישור הכלכלי עשויה הפסיקה לחסוך סכומי מס ניכרים לחוכרים, עד כדי איפוס מוחלט של חבות המס בהארכת חכירה שאין עימה הגדלת זכויות. לשם המחשה נבחר כי על פי נוהלי מינהל

מקרקעי ישראל, שוויה של זכות חכירה ל־49 שנה הוא 91% משווי זכות הבעלות, בעוד ששוויה של חכירה ל־98 שנה עומד על 98% מזכות הבעלות. מכאן שתוספת מס הרכישה בתחילת התקופה (הנר־בעת מהכללת תקופת האופציה) קטנה יחסית, ומנ־גד היא תוכל לחסוך סכומי מס רכישה ניכרים במועד החידוש. החיסכון אינו רק לחוכר המקורי אלא יחול גם על רוכש זכויות חכירה מיד שנייה (מהחוכר). אף הלה ייחשב כרוכש זכויות לתקופה המכילה את תקופת האופציה, ולפיכך בעת חידוש הסכם החכ־רה לא יחויב במס רכישה בגין עצם הארכת החכירה או היוונה.

לכאורה עשויות גם רשויות המס למצוא נחמה פורתא בפסיקה, וזאת בכך שרכישת זכויות חכ־רה מיד שנייה תחויב במס רכישה אף אם הרכישה מתבצעת קרוב לתום תקופת החכירה המקורית (כך

במישור הציבורי יש בפסק הדין כדי לחזק את יכולת ההסתמכות של הציבור על ההנחיות של רשות המיסים. במישור הכלכלי עשויה הפסיקה לחסוך סכומי מס ניכרים לחוכרים, עד כדי איפוס מוחלט של חבות המס בהארכת חכירה שאין עימה הגדלת זכויות