



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט הרי קירש – יו"ר הועדה
רו"ח אליהו מונד - חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העוררת כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ארז גבע, ושירן זנדברג

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

א. פתח דבר

1. הסוגיה של הערר דנן נוגעת לשומת מס רכישה שהוציא המשיב לעוררת בגין רכישת זכות חכירה לתקופה של כ-12 שנים (יתרת תקופת החכירה המקורית), כאשר במועד החתימה על הסכם הרכישה היה ידוע לציבור החוכרים על הצעה פומבית של עיריית תל-אביב (להלן - "עיריית תל אביב" ו/או "העירייה") על אופציה להארכת הסכם החכירה לשתי תקופות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נוספות בנות 25 שנים כל אחת תמורת מבצע שיפוץ חזיתות המבנים על פי העקרונות שפורטו במדריך לחוכר שפרסמה העירייה.

האם רכישה כאמור עולה לכדי רכישת "זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג - 1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק"), ולפיכך חייבת במס רכישה (כטענת המשיב), או שמא לא ולכן לא חייבת במס רכישה (כטענת העוררת).

ב. העובדות הרלוונטיות

2. ביום 9.10.2013 חתמה העוררת עם חברת ר.ב. אור דור השקעות בע"מ (להלן - "אור דור" ו/או "המוכרת") על הסכם לרכישת הזכויות במקרקעין במתחם גבעון (להלן - "הסכם המכר" ו/או "ההסכם") המצוי בין הרחובות החשמונאים, הארבעה, קרליבך וארניה שבתל אביב (בגוש 7459 חלקה 8 תתי חלקות 1, 4, 5 ו-6) מגרשים המוחכרים לתקופה המסתיימת ביום 31.8.2025 (להלן - "מתחם גבעון") וזאת בתמורה לסך של 9 מיליון ש"ח.

המוכרת הצהירה כי היא בעלת הזכויות במקרקעין לתקופה המסתיימת ביום 31.8.2025 (להלן - "יתרת תקופת החכירה המקורית"), ולמיטב ידיעתה ללא אופציה להארכה (סעיף 2.1 להסכם המכר).

3. באותו מועד היה ידוע לצדדים כי הזכויות הגלומות בנכס כוללות גם אפשרות להארכת תקופת החכירה במקרקעין בשתי תקופות נוספות בנות עשרים וחמש שנים כל אחת, שכן:

בחודש ספטמבר 2012 פרסמה עיריית תל אביב הודעה פומבית בדבר מבצע לשיפוץ חזיתות מבנים קיימים במתחם גבעון (להלן - "המדריך לחוכר") כחלק ממטרת העירייה לשקם את המתחם. במסגרת זו הציעה העירייה לציבור החוכרים, אשר יצטרפו למבצע השיפוץ, זכות ברירה להארכת תקופת החכירה במקרקעין בעשרים וחמש שנים, החל מתום סיום תקופת החכירה המקורית. מימוש האופציה יהיה לפי שווי מרכיב הקרקע למועד תחילת הארכה ובהיוון של 5% לשנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עובר למועד בו נחתם הסכם המכר, פרסמה העירייה הודעה פומבית נוספת במסגרתה הודיעה על שינוי חלק מתנאי מבצע שיפוץ חזיתות. בין היתר, מתן זכות לחוכרים, אשר יצטרפו למבצע השיפוץ, להאריך את החכירה לשתי תקופות הארכה בנות עשרים וחמש שנים כל אחת (להלן - "המדריך לחוכר המתוקן"). גם כאן מימוש האופציה יהיה לפי שווי מרכיב הקרקע למועד תחילת ההארכה ובהיוון של 5% ריבית לשנה.

המדריך לחוכר (המקורי והמתוקן) צורפו כנספחים לתצהיר המשיב.

יצוין, נכון למועד כתיבת פסק דין זה, פרסמה עיריית תל אביב ארבע גרסאות של המדריך לחוכר. הראשונה - בספטמבר 2012, השנייה - ביוני 2013 (הוא המדריך הרלוונטי במועד הסכם המכר), השלישית - באפריל 2015 והרביעית - בפברואר 2018.

4. ברוח דברים אלו נקבע בהסכם המכר בין העוררת (הרוכשת) למוכרת כי מבצע שיפוץ חזיתות הינו חלק בלתי נפרד מההסכמות אליהן הגיעו הצדדים להסכם וכי לעוררת (הרוכשת) ניתנה ההזדמנות לערוך את מלוא הבדיקות בקשר לכך מול עיריית תל אביב וכי רכישת הזכויות בנכס נעשתה על סמך בדיקות עצמאיות שעשתה העוררת (סעיף 3.1 להסכם).

5. כמו כן הסכימו המוכרת והרוכשת כי החבות לתשלום כל ההיטלים, האגרות, היטלי הפיתוח, מדרכה, ביוב וכיוצ"ב, הנובעים ממבצע שיפוץ החזיתות ותוספת זכויות הבנייה יוטלו על הרוכשת (העוררת), לרבות אלה שעילתם אף לפני מועד חתימת ההסכם.

6. ביום 18.11.2013 דיווחה העוררת (הרוכשת) למנהל מס שבח (המשיב) על רכישת זכות במקרקעין בסכום של 9 מיליון ש"ח ושילמה את מס הרכישה בסכום של 540 אלפי ש"ח בשל דיווח זה.

7. ביום 28.1.2015 הגישה העוררת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק במסגרתה התבקש המנהל לבטל את השומה שהוגשה ולהשיב את מס הרכישה ששולם, שכן לטענת העוררת הדיווח נעשה בטעות כיוון שהזכות שנרכשה על ידי העוררת מכוח הסכם המכר הייתה לתקופה של כ-12 שנים שהינה קצרה מ-25 שנים ולפיכך הזכות אינה עולה כדי "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

8. המשיב דחה את בקשת העוררת מהנימוק שהזכות נשוא הדיווח של העוררת עונה להגדרת המונח "זכות במקרקעין" במובנה בחוק, ומכאן הערר שלפנינו.

9. בפני הוועדה העידו מר מוטי איצקוביץ מטעם העוררת ומר רואי זרנצ'נסקי מטעם המשיב (פרוטוקול דיון מיום 19.2.2017).

10. לאחר סיום הדיונים בוועדה ולאחר הגשת הסיכומים על ידי המשיב והעוררת (להלן - "הצדדים"), פנתה העוררת לוועדה בבקשה לאפשר לה לצרף לתיק האסמכתאות את הגרסה הרביעית במספרה של המדריך לחוכר שפורסמה בחודש פברואר 2018, וזאת כדי להוכיח את טענתה שמדובר בהצעה לא מחייבת מצד עיריית תל אביב שתנאיה משתנים לעומת ההצעות הקודמות. המשיב התנגד לבקשה. הוועדה דחתה את בקשת העוררת (החלטה מיום 23.5.2018), עם זאת קבעה שהוועדה תהא רשאית להביא בחשבון את עצם פרסום המהדורה הנוספת בפברואר 2018.

ג. סלע המחלוקת וטענות הצדדים (בתמצית):

11. האם לעוררת קיימת זכות ברירה, במועד הסכם המכר, להאריך את תקופת החכירה במקרקעין נשוא הערר בשתי תקופות נוספות בנות 25 שנים כל אחת (עד ליום 31.8.2075). לטענת המשיב, מהודעות העירייה לחוכרים במתחם גבעון, פרסומים בעיתונות והמדריך לחוכר שהוציאה עיריית תל אביב בחודש ספטמבר 2012 והמדריך לחוכר המתקוקן שהוצא עובר לחתימת הסכם המכר בחודש אוקטובר 2013, העניקה העירייה לחוכרים במתחם זכות ברירה לפיה ניתנת לחוכרים הזכות להאריך את תקופת החכירה בשתי תקופות נוספות בנות 25 שנים כל אחת בהתאם לתנאים שנקבעו במדריך לחוכר. השאלה העולה היא: האם הודעות אלו הינן בגדר הצעה בלתי חוזרת של גוף שלטוני אשר מחייבת את העירייה ולפיכך, במועד הסכם המכר, התקופה המרבית, כולל האופציה, של תקופת החכירה עולה על 25 שנים ומשכך המדובר ב"זכות במקרקעין" (כטענת המשיב). או (כטענת העוררת), נכון למועד החתימה על הסכם המכר ולמועד הדיון בערר, לא קיים כל הסכם מחייב עם העירייה שבמסגרתו הוארכה תקופת החכירה ו/או שניתנה מכוחו זכות להאריכה, ומשכך, נכון למועד החתימה על הסכם המכר בשנת 2013, המדובר בחכירה ליתרת התקופה של 12 השנים שאינה עולה לכדי "זכות במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

12. לטענת העוררת בחינת הוראת הסכם המכר מעלה כי הזכויות שרכשה העוררת מחברת אור דור הינן זכויות חכירה לתקופה של 12 השנים (עד ליום 31.8.2025), ואין הסכם המכר מעניק לעוררת זכות ברירה להארכת תקופת החכירה. לטענת העוררת, החוק קובע במפורש כי זכות להארכת תקופת החכירה מכוח הסכם תיחשב אך ורק בעת בחינת התקופה המרבית של החכירה וכי הודעות שפרסמה העירייה והמדריך לחוכר אינם בגדר הסכם כנדרש בסעיף 1 לחוק. הצעת העירייה הינה הצעה חד צדדית אשר לא נעשתה לה קיבול מצד העוררת או חברת אור דור שממנה רכשה העוררת את הזכויות בנכס, ובהעדר קיבול אין מדובר בהסכם. עוד טוענת העוררת כי טענת המשיב, לפיה התמורה ששולמה במסגרת הסכם המכר מגלמת בחובה רכישת זכות נוספת (זכות להארכת החכירה) לא הוכחה על ידי המשיב, והמדובר בטענה בעלמא, וגם אם התמורה ששולמה מגלמת בתוכה רכיב של ציפייה לכך שייחתם בקרוב הסכם חכירה חדש עם העירייה, אין הדבר מוריד או מעלה לשאלה האם בידי העוררת זכות משפטית אכיפה מכוח הסכם להאריך את תקופת החכירה לתקופה מרבית העולה על 25 שנים. עוד טוענת העוררת כי התנהלות המשיב בערר דגן משמעותה גם הפליית העוררת שהרי שככל שהמדובר ב"זכות במקרקעין" הרי שהיה על המשיב למסות גם את נותן האופציה וגם את מקבלי האופציה, והימנעות המשיב מלעשות כן מהווה, לדעת העוררת, ראיה לטענות העוררת שהלכה למעשה אין המדובר בזכות ברירה, שהרי לא יעלה על הדעת כי המשיב ינהג במדיניות שאינה שוויונית ואינה עקבית.

13. מאידך טוען המשיב כי הודעות עיריית תל אביב והמדריך לחוכר, כמו גם המדריך לחוכר המתוקן, הינם בגדר הצעה בלתי חוזרת של גוף שלטוני אשר מחייבת את אותו גוף לפעול בהתאם להודעות שפרסם. מן המסמכים עולה כי העוררת ידעה כי באפשרותה להאריך את תקופת החכירה לאחר יום 31.8.2025.

לטענת המשיב, בנסיבות המקרה נראה כי השתכלל חוזה מחייב בין המוכרת לעוררת לרכישת זכות במקרקעין. לטענת המשיב יש למסות את העסקה על פי תפיסת התוכן הכלכלי שלה היות ודיני המס מצויים בעצם טבעם בזיקה הדוקה יותר לפעילות הכלכלית.

כמו כן טוען המשיב כי התמורה שנקבעה בהסכם המכר אינה משקפת זכות שכירות לתקופה של 12 שנים בלבד (יתרת תקופת החכירה עד ליום 31.8.2025) אלא מגלמת בתוכה רכישת זכות שלעמדת המשיב הינה זכות הברירה להארכת תקופת החכירה כזכות משנית. לטענת המשיב, בחינת התמורה שנקבעה בהסכם המכר נעשתה בהתאם להסכמי השכירות במקרקעין במועד הרלוונטי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ד. דיון ומסקנות

המסגרת הנורמטיבית:

14. "זכות במקרקעין" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוגדרת כדלקמן:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולעניין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לעניין זה -

'הרשאה' - למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;

'מקרקעי ישראל' - כמשמעותם בחוק יסוד: מקרקעי ישראל;

'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. (ההדגשות לא במקור).

ואילו "מכירה" מוגדרת כ-"מכירה לעניין זכות במקרקעין...".

עינינו הרואות כי הגדרת מכירה, שהינה הגדרה רחבה ביותר, מתבססת על הגדרת "זכות במקרקעין" ובהעדר "זכות במקרקעין" אין גם "מכירה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. צא ולמד, לא די בפעולה של "מכירה" אלא צריך שפעולת המכירה תיעשה לגבי נכס העונה אחר הגדרת "זכות במקרקעין" כדי שמכירה כאמור תחסה תחת צלו של חוק מיסוי מקרקעין.

15. בחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג - 1973 (להלן - "חוק החוזים") בפרק א' (כריתת חוזה) ישנה הגדרה מהו חוזה (הסכם) ומתי נכרת חוזה, והוא קובע כדלקמן:

"כריתת חוזה - כיצד

1. חוזה נכרת בדרך של הצעה וקיבול לפי הוראות פרק זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859-04 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הצעה

2. פנייתו של אדם לחברו היא בגדר הצעה, אם היא מעידה על גמירת דעתו של המציע להתקשר עם הניצע בחוזה והיא מסויימת כדי אפשרות לכרות את החוזה בקיבול ההצעה; הפניה יכול שתהיה לציבור.

חזרה מן ההצעה

3. (א) המציע רשאי לחזור בו מן ההצעה בהודעה לניצע, ובלבד שהודעת החזרה נמסרה לניצע לפני שנתן הודעת קיבול.

(ב) קבע המציע שהצעתו היא ללא חזרה, או שקבע מועד לקיבולה, אין הוא רשאי לחזור בו ממנה לאחר שנמסרה לניצע.

פקיעת ההצעה

4. ההצעה פוקעת -

(1) כשדחה אותה הניצע או עבר המועד לקיבולה;

(2) כשמת המציע או הניצע או כשנעשה אחד מהם פסול-דין או ניתן נגדו צו לקבלת נכסים או צו פירוק, והכל לפני מתן הודעת הקיבול.

קיבול

5. הקיבול יהיה בהודעת הניצע שנמסרה למציע ומעידה על גמירת דעתו של הניצע להתקשר עם המציע בחוזה לפי ההצעה.

קיבול דרך התנהגות

6. (א) הקיבול יכול שיהיה במעשה לביצוע החוזה או בהתנהגות אחרת, אם דרכים אלה של קיבול משתמעות מן ההצעה; ולעניין סעיפים 3(א) ו-4(2), התנהגות כאמור דינה כדין מתן הודעת קיבול.

(ב) קביעת המציע שהעדר תגובה מצד הניצע ייחשב לקיבול, אין לה תוקף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859-04 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

חזקת קיבול

7. הצעה שאין בה אלא כדי לזכות את הניצע, חזקה עליו שקיבל אותה, זולת אם הודיע למציע על התנגדותו תוך זמן סביר לאחר שנודע לו עליה.

מועד הקיבול

8. (א) אין לקבל הצעה אלא תוך התקופה שנקבעה לכך בהצעה, ובאין תקופה כזאת - תוך זמן סביר..."

(ההדגשות לא במקור).

עמדת הפסיקה להגדרת "זכות במקרקעין" כזכות משפטית מחייבת הניתנת לאכיפה:

16. הפסיקה, הן של ועדות הערר השונות והן של בית המשפט העליון, צמצמה את הגדרת "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק, לזכות הקשורה במקרקעין והיא זכות משפטית הניתנת לאכיפה.

וכך קבע בית המשפט העליון בע"א 156/83 שלום שרבט נ' מנהל מס שבח (פורסם בפד"א י"ב עמ' 157):

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

וכן ראו ע"א 726/86, 728/86 אביגיל מחסרי ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם במיסים ג/4 (יולי 1989)), ע"א 8249/01 צינדורף טל ועופר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה (פורסם במיסים יח/5), ע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח (פורסם במיסים א/2 (מרץ 1987)), ו"ע 1380/00 אשד איילון יזום בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם במיסים כג/2 (אפריל 2009)) ועוד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859-04 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

דעת מלומדים באשר להגדרת "זכות מקרקעין" כזכות משפטית הניתנת לאכיפה:

17. אף דעת מלומדים נוקטת בגישה כי על מנת שזכות תיחשב ל"זכות במקרקעין" עליה להיות זכות בעלת תוקף משפטי הניתנת לאכיפה.

וכך אומר, בין היתר, פרופ' נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין" (חלק א, 133-134, מהדורה שביעית, 2012):

"... ההלכה היא כי מס שבח לא חל על זכות שאינה בעלת תוקף משפטי אלא היא בבחינת תחזית וציפייה לעתיד לבוא. הכלל הוא כי כדי שהמס יוטל על מכירה של זכות במקרקעין, על הזכות להיות זכות משפטית שניתן לאכוף בעולם המשפט, והיא צריכה להיות מוענקת על ידי המוכר על פי הסכם משפטי מחייב, ועל הקונה להצביע כי הוא מקבל זכות משפטית חדשה שלא הייתה לו לפני כן... החוק לא מטיל את המס על 'מכירה' של זכות שהיא בבחינת ציפייה לעתיד, ואפילו אם היא הגיונית או בעלת סבירות גבוהה, אלא על זכות שהבשילה ולבשה צורה משפטית מחייבת. בלשון אחרת, כדי שמס שבח יוטל על מכירה מסוימת, יש צורך שבפעולה שכזו תוקנה זכות משפטית, אשר ניתן לאכוף אותה בבתי המשפט... זכות שאינה מחייבת מבחינה משפטית, אלא מבוססת על תחזית, ואפילו אם קיימת אפשרות סבירה למימושה, אין היא בבחינת זכות במקרקעין." (ההדגשות לא במקור).

וכך גם גורסים המלומדים ד"ר אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם "מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה" (כרך א, פרק ראשון, 151, 2017), בקשר למניין תקופת החכירה של 25 השנים:

"חשוב לתת את הדעת לכך שבהתאם להגדרה שבחוק, מניין 25 השנים יכול לא רק את שנות החכירה שבהסכם, אלא גם את שנות החכירה הנוספות הניתנות להארכה בהתאם לבחירתו של החוכר או קרובו..."

...על הזכות להאריך את תקופת החכירה להיות זכות בעלת אופי משפטי מחייב השמורה להחלטתו הבלעדית של החוכר או קרובו. כאשר הצדדים נוהגים להאריך את הסכם השכירות מעת לעת, אולם אין הסכם המחייב את המשכיר להארכה שכזו, הרי גם אם בפועל תקופת השכירות עולה על 25 שנים - אין מדובר בזכות במקרקעין...". (ההדגשות לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מן הכלל אל הפרט

18. השאלה הצריכה הכרעה בערר זה היא - האם ההודעה של עיריית תל אביב במדריך לחוכר בדבר האפשרות להאריך את תקופת החכירה לשתי תקופות נוספות בנות 25 שנים כל אחת במתחם גבעון, בכפוף לתנאים מסוימים, הכוללים שיפוץ המבנים שבבעלות החוכר ועוד - האם היא בגדר הצעה מחייבת ובלתי חוזרת של העירייה, אשר לפי סעיפים 2 ו-7 לחוק החוזים והפרשנות שיש ליתן בדין הכללי, הרי שהשתכלל, במקרה דנן, חוזה מחייב בין הצדדים להענקת זכות הברירה להארכת תקופת החכירה המקורית בשתי תקופות נוספות בנות עשרים וחמש שנים כל אחת, ומשכך יש למנות את תקופת החכירה המקסימלית, כולל את זכות הברירה להארכה בשתי תקופות נוספות של 25 שנים כל אחת (כטענת המשיב), או שמא אין המדובר בזכות ברירה שיש לחוכר מכוח הסכם מחייב (כטענת העוררת).

19. לדעתי, הודעת העירייה במדריך לחוכר במתחם גבעון (המדריך לחוכר המקורי והמתוקן) שהיו ידועים לציבור ביום הסכם המכר (9.10.2013) אינה מגיעה לכדי זכות ברירה שיש לחוכר מכוח הסכם מחייב מהנימוקים להלן.

20. כפי שראינו לעיל בפרק הנורמטיבי, לפי סעיף 1 לחוק החוזים "חוזה נכרת בדרך של הצעה וקיבול...".

"קיבול" מוגדר כ-"הקיבול יהיה בהודעת הניצע שנמסרה למציע והמעידה על גמירות דעתו של הניצע להתקשר עם המציע בחוזה לפי ההצעה."

21. אכן, במקרה דנן, נראה כי המדריך לחוכר שפרסמה העירייה הינו בגדר "הצעה" (כהגדרתה בסעיף 1 לחוק החוזים) שכן, הוא מעיד על גמירות דעתה של העירייה לביצוע השיפוץ בתמורה למתן אופציה להארכת תקופת החכירה וההצעה בו היא מסוימת דיה כדי לאפשר לכרות את החוזה בהתקיים התנאים הנקובים במדריך.

ה"קיבול" של אותה "הצעה" מחייב את החוכר לעמוד במספר תנאים שהם, בין היתר, הגשת בקשת הצטרפות מסודרת למבצע השיפוץ (ולא יאוחר מיום 30.9.2018), בדיקת הבקשה על ידי העירייה שהחוכר אכן זכאי להצטרף למבצע השיפוץ, הצטרפות חוכרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נוספים למבצע השיפוץ, אישור גורמי העירייה וחתימה על חוזה השיפוץ כנוסחו בנספח ה' למדריך לחוכר. עינינו הרואות כי ה"קיבול" מתחיל רק עם הגשת הבקשה ומסתיים עם אישור העירייה וחתימה על חוזה השיפוץ.

"קיבול" כאמור לא נעשה ביום החתימה על הסכם המכר (9.10.2013), לא מצד העוררת ולא מצד חברת אור דור (המוכרת), ולפיכך אין המדובר (במועד הסכם המכר) בזכות ברירה להארכת החכירה מכוח הסכם.

22. לא זו אף זו, בסעיף 1.6 למדריך לחוכר נאמר ברחל בתך הקטנה:

"מובהר בזאת כי הוראות מדריך זה, הינו לצורך מתן הסברים, הבהרות והנחיות בלבד וכי את העירייה והחוכרים תחייבנה הוראות חוזה השיפוץ ונספחיו (נספח ה' למדריך זה) כפי שייחתם ביניהם". (ההדגשות לא במקור).

רוצה לומר, העירייה מודיעה במפורש כי המדריך לחוכר אינו מחייב אותה אלא מהווה הבהרות והנחיות בלבד, ורק חתימה על חוזה השיפוץ על ידי העירייה והחוכר תחייבנה את הצדדים.

23. המשיב, בצר לו, מנסה להיתלות על סעיף 7 לחוק החוזים, שם נקבע:

"הצעה שאין בה אלא כדי לזכות את הניצע, חזקה עליו שקיבל אותה, זולת אם הודיע למציע על התנגדותו תוך זמן סביר לאחר שנודע לו עליה".

לטענת המשיב המדובר במקרה דנן בהצעה מזכה ולפיכך חזקת הקיבול פועלת מרגע שנודע לניצע על ההצעה המזכה.

לדעתי, טעות יצאה מידי של המשיב, וכי אכן המדובר כאן בהצעה מזכה? הרי שלצורך הזכות (האופציה) להארכת תקופת החכירה, חובה על החוכר לעמוד בתנאים מסוימים (התלויים גם בחוכרים אחרים ואישור העירייה) ולהשקיע סכומים לא מבוטלים בשיפוץ המבנים בהתאם להוראות חוזה השיפוץ, כאשר מימוש האופציה יהיה בהתאם לשווי המקרקעין במועד תחילת תקופת ההארכה ובהיוון של 5% לשנה.

סביר להניח שחוכרים מסוימים טרם נענו להצעת העירייה לאור הסכומים הניכרים שיש להשקיע בשיפוץ המבנים, והראיה שלושה תיקונים הכניסה העירייה במדריך לחוכר לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

פרסום המדריך המקורי (סך הכול ארבע גרסאות שונות של המדריך לחוכר) וזאת כדי להעניק תמריץ לחוכרים השונים להצטרף למבצע השיפוץ.

הנה כי כן, אין המדובר אם כן בהצעה שיש בה רק כדי לזכות את הניצע (אשר חלה לגביה חזקת הקיבול), אלא הצעה שמטילה על הניצע מטלות, עמידה בתנאים והוצאות ניכרות. אשר על כן, סעיף 7 לחוק החוזים לא חל, לדעתי, במקרה דנן, ויש צורך ב"קיבול" מצד הניצע על מנת ש"הצעת" העירייה תהיה בגדר הסכם מחייב. טענה זו של המשיב על "הצעה מזכה" אינה במקומה, אינה ראויה ועדיף היה לו לא הייתה מועלית כלל.

24. טענה נוספת שהעלה המשיב היא הטענה שהמדובר בהצעה בלתי חוזרת של העירייה ומהווה אם כן הבטחה שלטונית מחייבת ואכיפה. גם כאן נראה לי שהמשיב נתפס לכלל טעות, מהנימוקים הבאים:

(א) במדריך לחוכר (הן המקורי והן המתוקן) נקבע במפורש בסעיף 1.6 כי "הוראות מדריך זה, הינן לצורך מתן הסברים, הבהרות והנחיות בלבד וכי את העירייה והחוכרים תחייבנה הוראות חוזה השיפוץ ונספחיו כפי שייחתם...".

הנה כי כן, אין המדריך לחוכר מהווה הבטחה שלטונית בלתי חוזרת, אלא לכל היותר הצהרת כוונות מצד העירייה, שגם אם היא עולה לכדי "הצעה" אין היא בגדר "הצעה בלתי חוזרת". זאת לאור העובדה שלעירייה, פורמלית ומעשית, יש לה את האפשרות להתנער מההצעה כל עוד לא נעשה קיבול ולא נחתם הסכם השיפוץ הלכה למעשה. אומנם המדריך מגביל את הגשת הבקשה עד ליום 30.9.2018 אשר, לכאורה, יש בכך כדי להצביע על הצעה בלתי חוזרת לאור סעיף 3 לחוק החוזים, ואולם כל זאת אם לא צוין אחרת. כפי שראינו לעיל בידי העירייה מצוי הכוח לאשר או לא לאשר את הבקשה, העירייה אף אינה מתחייבת לחתום על הסכם השיפוץ ועוד. הצעה שיש בידי העירייה האפשרות המעשית להתנער ממנה (כל עוד לא נעשה קיבול) אינה יכולה להיות בגדר הצעה בלתי חוזרת.

(ב) ממספר פסקי דין של בית המשפט העליון בעניין דוקטרינת ההבטחה המנהלית - האם היא מחייבת את השלטון או לא, עולה כי מרכיביה של ההבטחה השלטונית המחייבת תוחמו כדלקמן:

(1) נותן ההבטחה היה בעל סמכות לתיתה.

(2) הייתה לו כוונה להקנות לה תוקף משפטי מחייב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(3) הוא בעל יכולת למלא אחריה.

(4) אין צידוק חוקי לשנותה או לבטלה.

(וראו בעניין זה, בג"צ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה ל(1) 673 (1975), ע"א 6705/04 בית הרכב בע"מ נ' עיריית ירושלים (סג) (2) 1 (2009), שורה 98), "הבטחות מינהליות" הנחיות היועץ המשפטי לממשלה 1.0004 (התשע"ח) ועוד.

בהינתן עמידה בכל התנאים האמורים לעיל תהיה ההבטחה השלטונית בגדר הבטחה אכיפה ומחייבת.

במקרה דנן העירייה הודיעה במפורש בסעיף 1.6 במדריך לחוכר כי פרסום המדריך אינו מחייב את העירייה והחוכרים אלא רק הסכם השיפוץ שייחתם (אם ייחתם) על ידי העירייה והחוכרים. רוצה לומר, לא הייתה כוונה לעיריית תל אביב להקנות למדריך לחוכר תוקף משפטי מחייב כל עוד לא ייחתם הסכם שיפוץ. משכך אין המדובר בהבטחה שלטונית בלתי חוזרת ואכיפה כל עוד לא נחתם הסכם השיפוץ והסכם האופציה להארכת החכירה.

לא זו אף זו העירייה פרסמה מספר תיקונים למדריך לחוכר, שהאחרון בהם היה בפברואר 2018 - דבר העשוי להעיד שהמדריך לחוכר אינו בגדר הצעה בלתי חוזרת ונתון לשינויים כל עוד לא נחתם הסכם מחייב.

(ג) וראו בעניין זה, החלטות מנהליות של מנהל מקרקעי ישראל (החלטות 717, 727 ו-737) אשר בוטלו על ידי בג"צ (בג"צ 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות, נו(6) 25 (2002)) לאחר שבית המשפט העליון קבע כי החלטות אלו לוקות בחוסר סבירות קיצוני ואינן תואמות עקרונות של צדק חלוקתי. וראו בעניין זה גם ו"ע 1380/00 אשד איילון יזום בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם במיסים כג/2 (אפריל 2009)) ששם קבעה הוועדה פה אחד שאין לראות בהחלטת מנהל מקרקעי ישראל משום הבטחה שלטונית (מנהלית) מחייבת המצמיחה זכות משפטית אכיפה כל עוד לא נחתם הסכם מחייב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(ד) למעלה מן הצורך, גם אם נניח שאכן המדובר בהצעה שלטונית בלתי חוזרת המחייבת את השלטון (ואין כך המקרה דנן), הרי שכפי שנאמר לעיל, כל עוד לא היה "קיבול" לאותה הצעה, הרי שאין המדובר ב"חוויה"/"הסכם". גם אם מצוי בידי הניצע הכוח להחליט באופן חד צדדי על הארכת האופציה (מבחינת "כי הנה כחומר ביד היוצר ברצותו מרחיב וברצותו מקצר...") – מתוך תפילת יום הכיפורים) יתכן וכוח זה נטול ממשות לאור המחיר בה הוצעה ההצעה. זו הסיבה שהמחוקק ראה לנכון לחזור ולהדגיש את צמד המילים "מכוח הסכם".

ניטול לדוגמה את ראובן שחשקה נפשו להציע לשמעון, בהצעה בלתי חוזרת, הענקת אופציה להחכרת המגרש שלו לתקופה של מעל ל-25 שנים וזאת בתמורה לסכום לא מבוטל.

האם יעלה על הדעת לראות בהצעה הבלתי חוזרת של ראובן כמקימה אירוע מס בידי שמעון רק מפני שבידי שמעון הכוח החד צדדי לקבל את האופציה? נדמה שהתשובה לכך ברורה.

וראו גם ספרו של המלומד פרופ' אהרן נמדר "מס שבח מקרקעין" (בעמוד 250, הערת שוליים 53, חלק א, מהדורה שביעית, 2012), שבו הוא מביע את דעתו לפיה הצעה בלתי חוזרת בהקשר של חוק מיסוי מקרקעין אינה נחשבת כאופציה מאחר והיא אינה בהסכם.

התייחסות לטענות אחרות של המשיב

25. באשר לטענה לפיה התמורה עליה הסכימו העוררת והמוכרת בהסכם המכר מגלמת בתוכה לא רק שכירות לתקופה של 12 שנים אלא גם רכישת זכות נוספת אשר לטענת המשיב היא זכות הברירה להארכת תקופת החכירה המקורית כזכות משנית בשתי תקופות נוספות בנות 25 שנים כל אחת.

אכן נראה כי צודק המשיב שסכום התמורה המוסכמת (9 מיליון ש"ח) מגלמת בתוכה לא רק שכירות לתקופה של 12 שנים אלא גם "זכות אחרת", ואולם אותה "זכות אחרת" אינה "זכות במקרקעין" אלא תשלום עבור הציפייה לעתיד שאכן התוכנית לשיפוץ המבנים והארכת החכירה תצא אל הפועל. גם אם ציפייה זו היא הגיונית ובעלת סבירות גבוהה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עדיין אין בפנינו, במועד חתימת הסכם המכר, זכות ברירה שהבשילה לכדי הסכם ולבשה צורה משפטית מחייבת.

26. גם הטענה לפיה העוררת הגישה, מיד לאחר החתימה על הסכם המכר, הצהרה על רכישת זכות במקרקעין ובכך גילתה את דעתה בפני המשיב, בזמן אמת, כי רכשה זכות במקרקעין ומקימה מניעות בפני העוררת לטעון שאין המדובר ברכישת זכות במקרקעין, דינה להידחות, שכן אכן נראה כי הדיווח הראשוני נעשה בטעות, ולאחר שהעוררת "עלתה" על הטעות, הגישה בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק. אינני רואה כל פסול בכך בבחינת "מי שלא עושה לא טועה, ומי שלא טועה - לא יודע כלום" (פתגם סיני).

27. באשר לאזכור המשיב של ו"ע 15-10-19416 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם במיסים לב/1 (מרץ 2018)) ששם פסקה ועדת הערר כי אי-מיסוי במס רכישה של עסקת מימוש האופציה יחטא לעקרון של הטלת מס אמת ויוביל לתוצאה של מיסוי בחסר: אין מחלוקת, וגם העוררת טוענת זאת, שככל שייחתם הסכם חכירה חדש עם עיריית תל אביב ישולם בגינו מס רכישה. אם כן לא ברור מדוע ראה המשיב צורך באזכור פסק דין זה.

28. באשר לטענת המשיב כי העוררת נמנעה מלהביא מי מנציגי העירייה לעדות, דבר הפועל לחובתה, הרי שגם אותה יש לדחות, שכן אם היה מקום להביא את נציגי עיריית תל אביב לעדות בפני הוועדה הרי שזו הייתה חובתו של המשיב הואיל ונטל הראייה שמדובר בהסכם אופציה מחייב מוטל על כתפי המשיב והוא אשר היה צריך להיעזר בעדותם של נציגי עיריית תל אביב.

ה. סוף דבר

29. חכירה נחשבת כ"זכות במקרקעין" אם היא עולה על עשרים וחמש שנים. במניין 25 השנים יש למנות את "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם".

לדעתי, גם אם נראה בעצם פרסום המדריך לחוכר שפרסמה העירייה כ"הצעה" בהתאם לחוק החוזים, אין בכך כדי ליצור "זכות ברירה הנתונה לחוכר מכוח הסכם", שכן במועד הסכם המכר לא היה עדיין "קיבול" מצד החוכר (הן מצד העוררת והן מצד חברת אור דור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

להצעת העירייה, ומשכך אין עדיין "הסכם" להענקת אופציה במועד החתימה על הסכם המכר.

כמו כן, אין המדובר בהבטחה שלטונית בלתי חוזרת הניתנת לאכיפה היות ובמדריך לחוכר נאמר במפורש שאין במדריך משום חיוב העירייה, ומה שיחייב את העירייה ואת החוכרים זה רק הסכם שיפוץ שייחתם בין הצדדים.

יתירה מזו ולמעלה מן הצורך, גם אם נניח שהמדובר בהצעה שלטונית בלתי חוזרת (מה שאין כאן) אין בה כדי ליצור "הסכם" כל עוד הניצע לא ביצע "קיבול". גם אם מצוי בידי הניצע הכוח להחליט חד צדדית על האופציה להארכת תקופת החכירה אין זה בגדר "הסכם" שהרי יתכן וכוח זה נטול ממשות לאור המחיר שבה נקבה ההצעה.

30. משכך הם פני הדברים, הרי שאין להוסיף ליתרת תקופת החכירה של 12 השנים, שלפי הסכם החכירה המקורי, את התקופות המנויות במדריך לחוכר, ומשכך הסכם המכר עם חברת אור דור (המוכרת) מיום 9.10.2013 אינו בגדר רכישת "זכות במקרקעין".

אומנם, התמורה המוסכמת כללה סכום שהוא מעבר להיוון דמי החכירה של 12 שנים וככל הנראה שולמה גם בעד הזכות ליהנות מהאפשרות שבסופו של דבר תתגשם הציפייה להארכת החכירה. גם אם ציפייה כאמור הינה ברמת וודאות גבוהה, הרי שאין היא בגדר "זכות במקרקעין" כל עוד האופציה לא הבשילה לכדי הסכם ולבשה צורה משפטית מחייבת.

31. אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ולהשית על המשיב הוצאות משפטיות בסכום של 40,000 ש"ח שיישאו ריבית והצמדה כדין החל מתום 14 יום מפרסום פסק הדין.

יו"ר הוועדה, השופט ה. קירש

1. אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי, רו"ח פרידמן, בחוות דעתו המקיפה, אם כי גישתי לעניין שונה במקצת. לדעתי עיון בפרטי תהליך ההצטרפות למבצע השיפוץ, על שלביו השונים, איננו תומך במסקנה כי הייתה בידי המוכרת, אור דור, הצעה מאת העירייה להאריך את תקופת החכירה מעבר לשנת 2025.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

2. לפני שאפנה להוראות המדריך לחוכר המתוקן, אעיר מספר הערות מקדימות:

(א) דומה כי אין מקום לספק כי במקרה הנדון התמורה ששולמה על ידי העוררת בחודש אוקטובר 2013 הושפעה, אפילו במידה ניכרת, מן הציפייה כי החכירה במקום לא תסתיים בשנת 2025. העוררת למעשה לא ניסתה להתכחש לכך (ראו פרוטוקול הדיון עמוד 40, שורה 9 עד שורה 14; עמוד 47, שורה 24).

אף יש לשער כי מקור הציפייה היה קיומם של המבצע לשיפוץ ושל המדריך לחוכר. אולם אני מסכים עם רו"ח פרידמן כי ציפייה כלכלית זו איננה שקולה לזכות משפטית המעוגנת בדיני החוזים, כאשר רק האחרונה יכולה להביא לתוצאה לפיה חכירה שמסתיימת לכאורה בחודש אוגוסט 2025 תיחשב לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

(ב) אירוע המס מושא הערר הוא רכישת זכויות החכירה על ידי העוררת מאת אור דור בחודש אוקטובר 2013. העוררת יכלה לרכוש מן המוכרת אך ורק את אותן זכויות שהיו בידי המוכרת באותה עת. לכן לענייננו אין נפקות לכל התפתחות משפטית שהתרחשה לאחר מועד זה.

(ג) העוררת הדגישה כי לשם יישום מבצע השיפוץ נדרשת פעולה בצוותא של חוכרים רבים (וראו בהקשר זה המונחים "חוכרים של מבן בשלמות", "חלק מחוכרים של מבן בשלמות", "חוכרים של חלקה בשלמות" ו-"חלק מחוכרים של חלקה בשלמות", כמפורט במדריך). לעוררת עצמה היו זכויות לגבי שטח של כ-1,041 מ"ר בלבד (כולל הצמדת מרפסת, ולמעט חלקים ברכוש המשותף). לדבריה היא הייתה תלויה בהסכמתם של חוכרים נוספים (כעשרים במספר; ראו עמוד 23, שורה 3; עמוד 28, שורה 24 עד שורה 26) על מנת לפעול על פי המתווה שהוצג במדריך. ייתכן שיש ממש בטיעון זה, אולם אינני נדרש לבסס את מסקנתי עליו במקרה דנן.

(ד) באותו אופן אינני מבסס את מסקנתי על העובדה שהמדריך עצמו תוקן מדי פעם בפעם, ועד לחודש פברואר 2018 יצאו ארבע גרסאות שונות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(ה) גם לדעתי אין כל דרך לראות במדריך "הצעה מזכה", דהיינו "הצעה שאין בה אלא כדי לזכות את הניצע" כלשון סעיף 7 לחוק החוזים. במקרה של הצעה כאמור, חלה על פי סעיף 7 "חזקת קיבול" לפיה "חזקה [על הניצע] שקיבל אותה [את ההצעה], זולת אם הודיע למציע על התנגדותו תוך זמן סביר לאחר שנודע לו עליה". כאן, וכפי שניווכח בהמשך, הצטרפות למבצע השיפוץ כרוכה, בין השאר, בביצוע השיפוץ על חשבון החוכר ותשלום דמי חכירה מהוונים בקשר לתקופות החכירה הנוספות, כך שאפילו אם היינו מסכימים לכך שהמדריך מהווה "הצעה" מצד העירייה, אזי אין כל מקום לומר כי זאת "הצעה שאין בה אלא כדי לזכות" את החוכרים במתחם.

(ו) דומה כי לא יכולה להיות מחלוקת כי במקרה הנוכחי לא נעשה מעשה "קיבול" מפורש כלפי העירייה בנושא מבצע השיפוץ, לא על ידי אור דור ולא על ידי העוררת והן לא חתמו על כל מסמך הנוגע למבצע.

3. רו"ח פרידמן מצא כי המדריך לחוכר אכן היה בבחינת "הצעה" אולם, מפני שלא היה כל קיבול של הצעה זו, לא השתכלל "הסכם" כנדרש לפי לשון הגדרת המונח "חכירה לתקופה" (ראו סעיפים 21, 24 ו-29 לחוות דעת חבר הוועדה רו"ח פרידמן). לטעמי ספק רב אם כלל ניתנה הצעה.

(אעיר, במישור העיוני ולמעלה מן הנדרש, כי אינני משוכנע כי העדר קיבול להצעה לעולם יכול לשמש מפלט מהגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק. לטעמי התיבה "מכוח הסכם" שם – בהקשר חקיקתי מסויים זה ולפי התכלית הפיסקאלית – עשויה לסבול פרשנות הכוללת גם כוח משפטי הנובע מהצעה בלתי חוזרת, כל עוד היא לא פקעה, ולא נדחתה על ידי הניצע.

תפקיד הגדרת "חכירה לתקופה" הוא להחיל את הוראות חוק מיסוי מקרקעין גם במצב בו לחוכר הוקנה כוח משפטי חד צדדי (בלתי מותנה בהסכמה נוספת של הזולת) לגרום להארכת תקופת החכירה מעבר לעשרים וחמש שנים. דומה כי הצעה בלתי חוזרת כמשמעותה בסעיף 3 לחוק החוזים "מציידת" את הניצע בכוח כאמור, לא פחות מאשר חוזה אופציה משוכלל שהאופציה על פיו טרם מומשה, וזאת חרף ההבדלים המשפטיים בין הצעה בלתי חוזרת לבין חוזה אופציה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

4. כמוסבר על ידי רו"ח פרידמן, החלופות השונות של מבצע השיפוץ מתוארות במדריך לחוכר. דוגמאות של המסמכים העיקריים הדרושים ליישום המבצע מצורפות למדריך. להלן אתייחס לגרסה השנייה של המדריך, זו שהייתה קיימת בעת העסקה בין העוררת לבין אור דור.

5. המדריך מהווה מעין "הכרזה" על קיום המבצע: "...מודיעה בזאת העירייה, על מבצע לשיפוץ חזיתות המבנים..." (סעיף 1.5 למדריך).

המדריך מסביר כי החלקות הכלולות במבצע "... הוחכרו על ידי העירייה... לתקופת החכירה שמסתיימת ביום 31 לחודש אוגוסט שנת 2025, ללא זכות להארכת תקופת החכירה" (סעיף 1.2 למדריך).

או אז, ובטרם מפרט המדריך את תנאי המבצע לתוצאותיו, מובהר כי "הוראות מדריך זה, הינן לצורך מתן הסברים, הבהרות והנחיות בלבד, וכי את העירייה והחוכרים תחייבנה הוראות חוזה השיפוץ ונספחיו... כפי שייחתם ביניהם" (סעיף 1.6 למדריך).

6. על פי מסלול אחד המוסדר במדריך (אשר יכונה כאן "המסלול הראשון"),

3.2" ... חוכרים... אשר יחתמו על חוזה השיפוץ ויבצעו את העבודות, יהיו זכאים, בכפוף לכל דין:

3.2.1 לחדש את החכירה במוחכר, לשתי (2) תקופות נוספות עוקבות, כל אחת בת עשרים וחמש (25) שנים... החל ממועד תום תקופת החכירה המקורית, בכפוף לביצוע שיפוץ חזיתות מבנין בשלמות על ידי החוכרים, בתמורה לתשלום דמי החכירה [ה]מהוונים...".

דהיינו, חידוש החכירה לתקופות נוספות מותנה בהשלמת השיפוץ הנדרש וכן בתשלום דמי חכירה מהוונים.

7. עיון במדריך ובנספחיו מגלה כי המסלול האמור מורכב, בין היתר, משלבים אלה (החלוקה לשלבים היא שלי):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שלב א הגשת בקשה להצטרף למבצע: "חוכרים... המבקשים להצטרף למבצע השיפוץ... מתבקשים להמציא... עד ולא יאוחר מיום 30.09.2018, מכתב בנוסח המצ"ב ('כתב הבקשה לשיפוץ')" (סעיף 12.1 למדריך).

שלב ב בדיקת הבקשה על ידי העירייה (סעיפים 12.4 ו-12.5 למדריך). מוסבר כי: "... אם יתברר כי החוכר אינו זכאי להצטרף למבצע השיפוץ, יוחזר מענה מנומק לחוכר, בהתאם." (סעיף 12.4)

שלב ג חתימה על הסכם השיפוץ על נספחיו. בסעיף 3.4 למדריך מובהר כי:

"כל חוכר אשר לא הצטרף למבצע השיפוץ ולא חתם על חוזה שיפוץ, לא יהיה זכאי לחדש את החכירה במוחכר ו/או לחכור מהעירייה את זכויות הבנייה הנוספות."

בהתאם לסעיף 4.1 להסכם השיפוץ (נספח ד' למדריך):

"החוכרים מתחייבים בזאת לבצע את העבודות ולהשלימן, על חשבונם בלבד, בהתאם להוראות החוזה, והכל לשיעור רצונה המלא[ה] של העירייה ו/או של מנהל אגף נכסי העירייה ו/או של המנהל."

חוזה השיפוץ ממשיך ומטיל חיובים רבים על החוכרים המשפצים, לרבות היצמדות לתוכניות המאושרות, ביצוע העבודה בהתאם למפרט מיוחד שקבעה העירייה, עמידה בלוח הזמנים, העסקת מנהל עבודה ומפקח, רכישת סוגי ביטוח שונים, ועמידה בתקופת בדק וביצוע תחזוקה תקופתית (רשימת החובות היא חלקית).

שלב ד קבלת היתר שיפוץ לאחר אישור תוכניות השיפוץ על ידי גורמים בעירייה.

שלב ה ביצוע והשלמת עבודות השיפוץ, לרבות קבלת "תעודת השלמה" מטעם העירייה.

בהתאם לסעיף 37.7 להסכם השיפוץ:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"בוטל חוזה זה על ידי העירייה, עקב הפרתו ע"י החוכרים, כמפורט לעיל, יחולו, בין היתר, ההוראות כדלקמן...
37.7.1 העירייה לא תחתום על תוספת מס' 1 לחוזה החכירה...
והחוכרים לא יהיו זכאים להארכת תקופת החכירה."

שלב 1
חתימה על "תוספת מס' 1 לחוזה החכירה" (שהיא נספח י' לחוזה השיפוץ) –
תוספת זו מהווה למעשה חוזה אופציה.

בסעיף 30 לחוזה השיפוץ נקבע כי:

"לאחר השלמת העבודות, במלואן ובמועדן וקבלת תעודת השלמה, ובכפוף למילוי כל התחייבויות החוכרים על פי חוזה זה, והמצאת תוספת מס' 1 לחוזה החכירה נספח י' לחוזה זה, כשהיא חתומה על ידי כל אחד מיחיד החוכרים, תחתום העירייה על תוספת מס' 1 לחוזה החכירה נספח י' לחוזה זה, בכפוף להוראות חוזה זה והמדריך לחוכר."

תוספת מס' 1 לחוזה החכירה קובעת בין היתר כדלקמן:

"... הואיל והחוכרים עמדו בהתחייבויותיהם על פי חוזה השיפוץ במלואן, ובין היתר השלימו את עבודות השיפוץ לשביעות רצונה המלא[ה] של העירייה והוענקה להם תעודת השלמה כהגדרתה בחוזה השיפוץ;

והואיל והצדדים מעוניינים לתקן את תנאי החכירה על פי חוזה החכירה המקורי, לענין זכות החוכרים לחידוש החכירה בלבד...

...

העירייה מעניקה לחוכרים את הזכות לחידוש החכירה במוחכר בתנאים ולתקופות כמפורט להלן.

...

ככל והחוכרים יבקשו לחדש את זכות החכירה שלו [כך במקור] במוחכר, לתקופת החכירה הנוספת הראשונה, יודיעו על כך לעירייה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859-04 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בכתב, עד ולא יאוחר משישה (6) חודשים, לפני תוך תקופת החכירה [המקורית].

...

ככל שהוגשה בקשה על ידי החוכרים לחידוש החכירה, כאמור לעיל, תחדש העירייה את החכירה, במהלך תקופה של שישים (60) יום לפני תום תקופת החכירה [המקורית] ולא קודם לכן, בהתקיים כל התנאים הבאים במצטבר:

- רישום המבנן כבית משותף;

- החוכרים שילמו לעירייה, דמי חכירה מהוונים לכל תקופת החכירה הנוספת הראשונה, בתוספת מע"מ כחוק, עובר למועד חתימת חוזה החכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה;

- חתימת חוזה חכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה;

...

החוכרים יחתמו על חוזה החכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה, תוך ארבעה עשר (14) יום ממועד קבלתו מאת העירייה וישלמו במעמד חתימת חוזה החכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה, על ידם, את סכום דמי החכירה המהוונים לתקופת החכירה הנוספת הראשונה, כאמור במפרט הכספי, בתוספת מע"מ כחוק.

העירייה תחתום על חוזה החכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה, בכפוף להשלמת רישום המבנן כבית משותף, כמפורט בסעיף 4.3 להלן ובכפוף לכך שחוזה החכירה לתקופת החכירה הנוספת הראשונה וכל המסמכים הנדרשים נחתמו כדין על ידי החוכרים ושולמו בפועל מלוא דמי החכירה המהוונים לתקופה הראשונה בתוספת מע"מ כחוק.

...

חוכרים אשר יבקשו לממש את הזכות לחידוש החכירה, לתקופת החכירה הנוספת השנייה, יודיעו על כך לעירייה, בכתב, עד ולא יאוחר משישה (6) חודשים, לפני תום תקופת החכירה הנוספת הראשונה."

(מתוך ה"הואיל" השלישי והרביעי במבוא, סעיף 3, סעיף 4.1, סעיף 4.2, סעיף 4.5.1, סעיף 4.5.2 וסעיף 5.1 לתוספת מס' 1 לחוזה החכירה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המונח "זכות לחידוש החכירה" מוגדר בסעיף 2.2 לתוספת מס' 1 לחוזה החכירה כ"זכות ברירה (אופציה) לחוכרים לחדש את החכירה במוכר לתקופות החכירה הנוספות".

שלב ז הגשת הודעה (המכונה "בקשה" בסעיף 4.1 לתוספת מס' 1 לחוזה החכירה) על רצון החוכרים לחדש את תקופת החכירה העומדת להסתיים בסוף חודש אוגוסט 2025.

שלב ח תשלום דמי חכירה מהוונים לתקופה הנוספת. סכום דמי החכירה הנדרש מחושב על בסיס שווי מרכיב הקרקע בלבד, לפי שיעור תשואה שנתי של 5% לאורך תקופת החכירה הנוספת ולפי שיעור היוון של 5% לשנה. ודוק: דמי החכירה המהוונים משתלמים בגין התקופה הנוספת המתחילה בחודש ספטמבר 2025.

שלב ט חתימת החוכרים והעירייה על חוזה חכירה לתקופת חכירה נוספת. כך מבואר בסעיף 6 למדריך:

"מימוש אופציה, על פי תנאי מדריך זה לחוכר, משמעו, תשלום דמי חכירה מהוונים בגין תקופת החכירה הראשונה ו/או תקופת החכירה השניה, בהתאם לתנאי מדריך זה, וחתימה על חוזה חכירה בנוסח הנהוג בעירייה, באותה עת."

8. יודגש: לפי המסלול הראשון האמור, מימוש האופציה, תשלום דמי החכירה המהוונים, והחתימה על חוזה חכירה לתקופה הנוספת – כל אלה יתרחשו לקראת שנת 2025 ולאחר השלמת ביצוע השיפוץ.

9. מעבר לאפשרות הבסיסית של חידוש תקופת החכירה של הזכויות הקיימות כנגד ביצוע שיפוץ חזיתות ותשלום דמי חכירה, המדריך מציע גם חכירה של זכויות בנייה נוספות (המוגדרות במדריך כ"זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות, הניתנות לניצול בכל אחד מהמבנים..."). חכירת זכויות הבנייה הנוספות יכולה להתחיל כבר ממועד חתימת חוזה השיפוץ ועשויה להתחדש לשתי תקופות של 25 שנים כל אחת לאחר תום תקופת החכירה המקורית של המוכר. גם כאן נדרש תשלום של דמי החכירה מהוונים, המחושבים לפי שיעור תשואה שנתי של 5% משווי זכויות הבנייה הנוספות, בהיוון על פי 5% לשנה (ראו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

סעיפים 3.2.2, 3.2.3 ו-5 למדריך).

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

לדעתי תיאור נכון יותר של המדריך הוא **כקול קורא** (הזמנה) **להגיש הצעה** (בקשה) **לחתום על חוזה שיפוץ אשר ביצעו המושלם יזכה את המבקש בזכות לחתום על חוזה אופציה** (תוספת מס' 1), **כאשר חוזה אחרון זה יזכה את המבקש – בכפוף לתשלום דמי חכירה מהוונים מראש - לדרוש מן העירייה לחתום על חוזה חכירה לתקופת חכירה נוספת.**

כל זה כאשר העירייה טורחת להבהיר כי: **"הוראות מדריך זה, הינן לצורך מתן הסבר הבהרות – והנחיות בלבד, וכי את העירייה והחוכרים תחייבנה הוראות חוזה השיפוץ ונספחיו ... כפי שייחתם ביניהם"**.

קשה עד מאד להלום כי מצב דברים זה עונה על התיאור "כל זכות שיש לחוכר... מכוח הסכם... או מכוח זכות ברירה... בהסכם", כפי שנדרש בהגדרת "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק.

11. כאמור, במדריך לחוכר, בצד המסלול הראשון, קיים מסלול אחר לפיו ניתן **"להקדים את מועד מימוש האופציה לחידוש תקופת החכירה במוחכר... למועד חתימת חוזה השיפוץ"** (סעיף 4.2.1 למדריך). נראה כי מדויק יותר לומר כי במסלול אחר זה (שיכונה כאן **"מסלול ההקדמה"**), כלל אין מדובר ב"אופציה" כי הרי נחתם חוזה חכירה לתקופת חכירה נוספת, הנמשכת עד שנת 2050, כבר במועד חתימת חוזה השיפוץ. היוון דמי החכירה לתקופה הנוספת מתחיל כבר בעת חתימת חוזה השיפוץ ותשלומם מתבצע מיד:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"במקרה של הקדמת מועד מימוש האופציה לחידוש תקופת החכירה במוכר לתקופה הנוספת הראשונה, על פי תנאי מדריך זה, יחתום החוכר על חוזה החכירה במועד חתימת חוזה השיפוץ וישלם במועד זה את דמי החכירה המהווים המוקדמים."
(סעיף 6 למדריך)

מובהר במדריך (בסעיף 4.2.3) כי:

"הקדמת מועד מימוש האופציה לחידוש החכירה במוכר, לתקופת האופציה הנוספת ראשונה, כפופה לאישור מועצת העירייה ושר הפנים, ככל שנדרש על פי הדין."

12. במקרה של הקדמה כאמור, מציעה העירייה הפחתה בדמי החכירה המהווים המוקדמים (ההפחתה מכונה "השתתפות העירייה") וככל שחוזה השיפוץ וחוזה החכירה החדש נחתמים סמוך יותר לתחילת מבצע השיפוץ, מידת ההשתתפות גדולה יותר (סעיף 11 למדריך).

13. יש להודות כי מסלול ההקדמה קרוב יותר ל"זכות מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה ... בהסכם" לעניין הגדרת "חכירה לתקופה", מאשר המסלול הראשון המתואר לעיל.

חידוש תקופת החכירה איננו מותנה בביצוע ובהשלמת השיפוץ אלא בחתימת חוזה השיפוץ בלבד, ולמעשה לא מוענקת אופציה לחידוש החכירה אלא מיד נחתם חוזה חכירה לתקופה נוספת (כנגד הקדמת תשלום דמי החכירה המהווים). יחד עם זאת גם במסלול ההקדמה נדרשת הגשת כתב בקשה לשיפוץ (סעיף 12.1 למדריך) וכאמור ההקדמה כפופה "לאישור מועצת העירייה ושר הפנים, ככל שנדרש על פי דין". מכל מקום, במסלול ההקדמה "עם קבלת המפרט הכספי החתום" [שלב בתהליך המוסדר בסעיף 12.5.2 למדריך]... **תועבר בקשתם** [של החוכרים], **להקדמת מועד מימוש האופציה לחידוש החכירה במוכר, לאישור גורמי העירייה**" (סעיף 12.5.2.2).

שוב אין לפנינו "זכות ברירה" המצויה בידי החוכר המקנה לו כוח להחליט באופן חד צדדי על הארכת תקופת החכירה מעבר לשנת 2025.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

14. במקרה דנן לא הוכח כי המוכרת, אור דור, או העוררת הביעו בפני העירייה עניין ביישום מסלול ההקדמה דווקא או ביישום מבצע השיפוץ בכלל.

15. לאור כל האמור לעיל, אינני יכול להסכים עם עמדת המשיב לפיה:

"במסגרת זו הציעה העירייה לציבור החוכרים זכות ברירה להארכת תקופת החכירה במקרקעין בעשרים וחמש שנים.

...

... כפי שעולה מן הראיות שהובאו בפני הועדה הנכבדה, התמורה עליה הסכימו הצדדים בהסכם המכר מגלמת בתוכה לא רק זכות שכירות לתקופה של שנים-עשרה שנים אלא גם רכישת זכות נוספת, היא זכות הברירה להארכת תקופת החכירה המקורית כזכות משנית בשתי תקופות נוספות בנות עשרים וחמש שנים כל אחת.

...

... מקום שיתברר כי העסקה הביאה לשינוי בזכויות הצדדים במקרקעין וכי צמחה לרוכש הנאה כלכלית כתוצאה מכך, אשר שינתה את מהות הזכות הנרכשת, ניתן לראות בעסקת המכר בגדר 'מכירת זכות במקרקעין', אף אם פרשנות זו מתפשטת הרבה מעבר למשמעותה בדיני הקניין הרגילים."

(מתוך סעיפים 17, 33 ו-63 לסיכומי המשיב).

אכן הציפיה להארכה משמעותית בתקופת החכירה הוסיפה שווי כלכלי ממשי לערך יתרת תקופת החכירה הקיימת. יתרה מזו, ציפייה זו לא הייתה בעלמא, אלא השתקפה בפרטי מבצע השיפוץ; אולם מערכת המסמכים אשר הרכיבו את המבצע לא הקנתה לאור דור, ולא כל שכן לעוררת, זכות ברירה להארכת תקופת החכירה על פי רצונן בלבד.

מכל מקום נעדר כאמור יסוד הקיבול.

16. אני מצטרף אפוא לדעתו של רו"ח פרידמן כי לא היה בעצם פרסום המדריך לחוכר כדי ליצור בידי המוכר או בידי העוררת זכות שמשמעותה הוספת 25 או 50 שנים "[ל] תקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע" כאמור בחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2018

ו"ע 15-04-37859 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

אם וכאשר תנצל העוררת את תנאי המבצע ותפעל לפי הוראות המדריך (בגרסתו המעודכנת אשר תחול באותה עת), אזי היא תחוב במס רכישה על דמי החכירה שהיא תידרש לשלם לעירייה ועל כך אין חולק.

רו"ח אליהו מונד:

אני מסכים לתוצאה אליה הגיעו חבריי רו"ח פרידמן וכב' השופט קירש.

הוחלט כאמור בסעיף 31 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

מזכירות ועדת ערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ה' אב תשע"ח, 17 יולי 2018, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

אליהו מונד, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר