

כ"ו סיון, תשפ"ו - 11 יוני, 2026

בבית המשפט העליון בירושלים

בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א

1. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

2. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

על ידי פרקליטות המדינה, משרד המשפטים

שד' וולפסון 2 קריית הממשלה ירושלים

ת.ד. 49029 מיקוד 9149001

טל' 073-3925469 [fiscal-dep@justice.gov.il](mailto:fiscal-dep@justice.gov.il)

המערערים

נ ג ד

אשרד חברה לבניה בע"מ – ח.פ. 510609761

ע"י ב"כ עו"ד ליאור נוימן ו/או גיא ורטהיים ו/או טל שבו

ממשרד ש. הורוביץ ושות', עורכי דין

רח' אחד העם 31, תל אביב 6520204

טל' 03-5670700 פקס 03-5660974 דוא"ל [leorn@s-horowitz.co.il](mailto:leorn@s-horowitz.co.il)

וע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) טל פלמבאום ו/או צבי חמיש

ממשרד עו"ד טל פלמבאום

רח' בר כובה 21, בני ברק

המשיבה

טל' 03-5616671 פקס 03-5623540 דוא"ל [tal@tftax.co.il](mailto:tal@tftax.co.il)

## הודעת ערעור

מוגש בזאת ערעור על פסק דינה של ועדת הערר (כב' השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה, עו"ד רפאל מרסיאנו ועו"ד אילן תמאם – חברים) לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – החוק, או – חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בתיקים מאוחדים ו"ע 26310-08-21 ו"ע 72884-10-21 ו"ע 10167-11-21 (להלן – פסק הדין, מצ"ב).

אגרה: המדינה פטורה מאגרה בהתאם לתקנה 19(א)(1) לתקנות בתי המשפט (אגרות), התשס"ז – 2007. ערובה: בהתאם לס' 8 לחוק לתיקון סדרי הדין האזרחי (המדינה כבעל דין), התשי"ח – 1958 המדינה פטורה מתשלום אגרה ומהפקדת ערובה. ערעור זה יומצא לב"כ המשיבים במועד הגשתו לביהמ"ש הנכבד.

לנוכח האמור בהודעת ערעור זו מתבקש ביהמ"ש הנכבד - לקבל את הערעור, לבטל את פסה"ד, לקבוע שבמסגרת העיסקאות שנדונו בפסה"ד רכשה המשיבה "זכות במקרקעין" כמובנו של מונח זה בחוק - והיא חייבת במס רכישה בגינן, לבטל את תיקוני השומות, להחזיר על כנן את השומות שבוטלו בפסה"ד, ולחייב את המשיבה בשכ"ט עו"ד והפרשי הצמדה וריבית כחוק בשתי הערכאות.

(ההפניה לעמודי הנספחים מטעם המערערים הממוספרים בסדר רץ בתחתית העמוד בצד שמאל תיעשה באמצעות סוגריים רבועים, כך – [X] ההפניה לפר' דיון ההוכחות יהיו לפר' עמ' ושי', כך – (פר' עמ' Y ש' Z); ההדגשות בהודעת ערעור זו, אא"כ ייאמר אחרת, הן שלי – ע.ל).

עמנואל לינדר

ממונה על עניינים פסקאליים

בפרקליטות המדינה

**פתח דבר** – פסה"ד קובע, כי חוזי חכירה ל-98+98 שנים של רשות מקרקעי ישראל (רמ"י) עם יזמים שזכו במכרזי תכנית "מחיר למשתכן", וחוזי העברת יתרת זכות החכירה לרוכשי הדירות במכירת דירות "מחיר למשתכן" (שכן לא כל הדירות נמכרו כדירות "מחיר למשתכן") ע"י היזמים - אינם חוזי חכירה, ואינם חוזים להעברת יתרת זכויות החכירה – וזאת, בניגוד למה שנקבע והוסכם בהם מפורשות.

**בעולם "האמיתי"** – נחתמו חוזי חכירה ל-98+98 שנים – חכירות שאף נרשמו בטאבו (כשניתן היה לרשמן כאשר כבר נרשמה פרצלציה, או מיד לאחר רישום פרצלציה – ור' להלן) - חוזי חכירה, עם חברות עסקיות לצורך רווח (לא מדובר בפילנתרופיה...) על-פיהם הוענקו – בתמורה לסכומים ניכרים ששילמו החברות הקבלניות עבור הקרקע – זכויות "להחזיק ולהשתמש" בקרקע באופן שאיפשר לבנות בניינים, ואף שכונות - ולמכור את הדירות ברווחים נאים - תוך חתימת חוזים להעברת יתרת זכות החכירה לרוכשים. לפיכך - בעולם "האמיתי" – לשיטתנו לא יכול להיות ספק שמדובר בחכירות לכל דבר ועניין.

**ואולם בפסק דינה של כב' הוועדה נקבע,** כי - "במקרה הנדון אין לייחס משמעות רבה לעובדה כי בחוזה החכירה עליו חתמה העוררת, נאמר כי לעוררת יש זכות חכירה ל-98 שנים, שכן זכות שאינה מגיעה כדי זכות משפטית אמיתית של "חכירה", אינה הופכת לכזו, רק בשל תקופתה הלכאורית. במלים אחרות, מכפלת מספר כלשהו גדול ככל שיהיה, במספר אפס, תביא לאותה תוצאה של אפס" (כך! – בפי' 254).

**ואם חוזי החכירה אינם חוזי חכירה, מהם? – לפי פסה"ד הם התקשרויות עם "קבלן-מבצע, פרויקטור"** (בפי' 272). ותמוה הדבר – האם באמת ניתן להעלות על הדעת, שהמדינה – באמצעות הרשות המופקדת על ניהול מקרקעיה (רמ"י), אינה יודעת את ההבדל בין התקשרות בחוזי חכירה – לבין התקשרויות בחוזים עם קבלנים-מבצעים/פרוייקטורים: (מה שמכונה "חוזה מדף" ר' למשל **בעניין מי ערד** ע"א 4553/06 בפי' 2) המדובר בקביעה שאינה מתקבלת על הדעת כבר על פניה, בכל הכבוד, ובייחוד כך, כשבעניינו מתקיימים בבירור כל רכיבי הגדרת "חכירה" שבחקיקה – **השימוש** הוא שימוש רחב-היקף ומאסיבי של הקמת בניינים, ומכירת הדירות; **ההחזקה** היא מקיפה ואינטנסיבית שכן מדובר באתרי בנייה פעילים; **התמורה** עבור הקרקע הייתה בסכומים ניכרים אף לאחר ההנחות המופלגות שניתנו ע"י המדינה לצורך קידום התכנית הלאומית של "מחיר למשתכן"; ומתקיים בעליל גם הרכיב של **לא-לצמיתות** שכן החכירה הוגבלה לתקופה של 98+98 שנים (כאשר החברות הקבלניות מעבירות את יתרת החכירה לרוכשי הדירות).

**מדובר על כן במקרים מובהקים של חכירות** והקביעה שלא מדובר בחכירות אלא בעסקאות עם קבלן-מבצע/פרוייקטור (להלן – קמ"פ) מתנגשת עם המציאות - כפי שקל לראות כבר על-יסוד התשובות לשאלות המתבקשות לגבי **ההבדלים בין קמ"פ לחוכר: ראשית – האם קמ"פ משלם עבור הקרקע? ברור שלא, ובעניינו זהו רכיב התמורה שבהגדרת "חכירה" שבחקיקה – אשר כב' הוועדה התעלמה ממנו בפסק דינה על אף שמדובר בהבדל מובהק; שנית – האם קמ"פ נרשם כחוכר בטאבו? ברור שלא; ושלישית – האם קמ"פ מעביר זכויות חכירה לרוכשי הדירות? וליתר דיוק – את יתרת החכירה (!) בניכוי התקופה בה הוא היה חוכר המקרקעין? אף כאן - ברור שלא, וגם לכך לא התייחסה כב' הוועדה בפסק דינה, ואף זה הבדל מובהק בין קמ"פ לחוכר. הבדלים אלה מעידים על טעויות היורדות לשורש העניין בקביעת כב' הוועדה שמדובר בעסקאות עם קמ"פ ולא בחכירות.**

עוד נקבע בפסה"ד לחלופין, כי אף אם מדובר בחכירות הן לא ליותר מ-25 שנה, כנדרש לגבי "זכות במקרקעין" לפי החוק – **קביעה ה"מתנגשת עם המציאות" אף היא ולו בגלל שמדובר - בחכירות ל-98+98 שנה - ובהעברת יתרת זכות החכירה לאחר הבנייה לרוכשי הדירות לתקופה של 90 וכמה שנים + 98.**

ודוקו היטב – כב' הוועדה מדגישה בפסק דינה (בפ' 6) שהוא נסב לא רק על עניינה של המשיבה אשדר – אלא על עשרות רבות של עררים נוספים בחיפה, ועשרות רבות של עררים בוועדות ערר נוספות - לגביהם נקבע שתוצאתם תיקבע על פי התוצאה בתיק זה.

עוד מציינת כב' הוועדה (בפ' 11) כי – "המחלוקת, רובה ככולה, היא משפטית ונובעת מעובדות וממסמכים שאינם שנויים כלל במחלוקת, למעט עניין פרשנותם" (אכן כן).

לא יכול להיות ספק, שלקביעה בפסה"ד - שחוזי החכירה בהם מדובר אינם חוזי "חכירה" - יש השלכות רחבות היקף, אף מעבר לתחום המס - ופסה"ד יצר בוקה ומבולקה רבתי בשוק המקרקעין אשר כבר באה לידי ביטוי בעיתונות הכלכלית, בהודעות לבורסה, בהליכים משפטיים, ועוד. חשוב על כן להעמיד הלכה על מכונה, כדי להחזיר ודאות ויציבות לשוק המקרקעין, ולמיסויו, שבעליל עורערו קשות בעקבות פסה"ד. מכאן הערעור הנוכחי. ויובהר כבר עתה, כי לנוכח חשיבות העניין, תמקד המדינה את ערעורה בכך, ולא בשאלת גדר עילת התיקון של טעות לפי ס' 85(א)(3) לחוק לה הוקדש מקום נרחב בפסה"ד (עמ' 24-65).

## הרקע

1. במסגרת תכנית "מחיר למשתכן" השקיעה מדינת ישראל השקעה מאסיבית של מיליארדי שקלים על-מנת להביא לידי כך שרבות יחידות דיור יימכרו במחירים מופחתים לחסרי דיור בכל רחבי הארץ (כמפורט בהרחבה בפ' 19-16 לפסה"ד) - וזאת, בעיקר באמצעות הנחות משמעותיות (עשרות אחוזים) ממחירי הקרקע במכרזי "מחיר למשתכן" (וכן מענקים וסבסוד הפיתוח) כאשר רכישת הזכויות בקרקע בהנחות שכאלה משווי השוק הינה כמובן הפחתת עלות ניכרת, שאיפשרה ליוזמים להרוויח מבניית הדירות וממכירתן, אף במחירים מופחתים. כל יום עשה את חישוביו עבור עצמו לגבי מהו המחיר המופחת של דירות מחיר למשתכן שימכור, שעדיין מאפשר לו להרוויח באופן המשתלם לו - והתחרות במכרז הייתה על כן על המחיר הנמוך ביותר למכירת דירות "מחיר למשתכן" לפי תנאי המכרז.

2. המשיבה, אשדר חברה לבניה בע"מ (להלן – אשדר) זכתה בשלושה מכרזי מחיר למשתכן לגביהם נסב פסה"ד – בשניים מהם (בטירת הכרמל, להלן גם - TH, ובקריית אליעזר, הזוהה ל- TH) כך שההפניות ל-TH יהיו גם אליו (במשמע) יועדו כל הדירות למכירה כדירות "מחיר למשתכן" – ואילו בשלישי (בקריית אונו, להלן גם - KO) יועדו אך 80% למכירה כדירות "מחיר למשתכן" ו- 20% למכירה בשוק החופשי.

3. מכרז טירת הכרמל (9.5.2016) [797 – 821] - 244 יח"ד (מתוך 1,092), ותמורה מופחתת עבור הקרקע בסך 3,333,931 ₪ מתוך שווי שוק (ערך יסודי) של 18,318,299 ₪.

4. מכרז קריית אליעזר (9.5.2016) [114 - 159] - 213 יח"ד (מתוך 405), ותמורה מופחתת עבור הקרקע בסך 21,229,593 ₪ מתוך שווי שוק (ערך יסודי) של 51,417,133 ₪.

5. מכרז קריית אונו (23.4.2018) [907 – 938] - 729 יח"ד (מתוך 729), ותמורה מופחתת עבור הקרקע בסך 412,629,409 ₪ כשלגבי שווי השוק (ערך יסודי) יש בפנינו נתון לגבי 1 מתוך 4 המגרשים מושאי המכרז (מגרש 25) בסך 122,254,441 ₪ - ותמורה מופחתת עבורו בסך 95,87,136 ₪.

6. בכל שלושת המכרזים נקבע – ראשית, שמדובר ב-"הצעות לחתימה על חוזה חכירה ישירה מהוון (ללא הסכם פיתוח) לתקופה של 98+98 שנים" [800 TH ; 909 KO] (נוסח חוזה החכירה צורף כנספח לחוברת המכרז) - תוך קביעה מפורשת שרמ"י לא תקנה לזוכה זכות בעלות במקרקעין נשוא המכרז; שנית, שהזוכה מתחייב לרשום את זכויות החכירה שלו בלשכת רישום המקרקעין [ס' 4.2 - 809 TH ; KO - 922] – כך שאם כבר נרשמה פרצלציה בטאבו ירשום את החכירה מיד על שמו בטאבו, ואם טרם נרשמה -

מיד לאחר רישומה, ומוצהר שידוע לזוכה שהוא לא יקבל כל שירות מרמ"י קודם חתימה על שטרי השכירות (חכירה) ורישומה בטאבו; **שלישית, "התמורה" במכרז הינה התמורה המופחתת עבור הקרקע** [ס' 5.2 TH - 811 ; 925 KO] – וחווה חכירה ייחתם עם הזוכה רק לאחר תשלומה. כן נקבע מפורשות שלא תיגבה תמורה נוספת עבור הקרקע אם יינתנו הקלות לפי ס' 147 לחוק התכנון והבניה [ס' 2.1.3 TH - 801 ; 912 KO] **רביעית, ההצעה שתוכרז כזוכה היא ההצעה בה המחיר למ"ר דירתי הוא הנמוך ביותר**, ומחיר דירת מחיר למשתכן לא יעלה על המחיר הנובע מכך לפי המכרז [TH ס' 3.3.9 ; 806 KO ; ס' 3.3.10 ; 918].

7. **מכירת דירות לשוק החופשי לפי המכרזים** – איננה נוגעת רק למכרז ה"מעורב" - 80% מחיר למשתכן – 20% שוק חופשי, בקריית אונו (ודוקו, לגבי כל 729 דירות המכרז ולא רק ב"בניין אחד" כפי שנקבע בטעות בפי' 309 לפסה"ד) - שכן בכל המכרזים נקבע מה שניתן לכנות **הסדר "שיוריות מכירת דירות לשוק החופשי"** [TH ס' 18-17 ; 807 KO ; ס' 3.3.4 917 ו- 3.3.17 920] - לגבי דירות מחיר למשתכן דווקא ומתייחס למצבים בתנאים המוגדרים שם, בהם אם לא יימכרו דירות שיועדו להימכר כדירות "מחיר למשתכן" לחסרי דיור זכאים אזי ניתן יהיה למכור אותן גם למשפרי דיור – ואם הן לא יימכרו גם למשפרי דיור – אזי ניתן יהיה למכור אותן גם שלא בתנאי המכרז על-פי כללים שנקבע כי לא ירעו את מצבו של הזוכה – לגביהם הובהר בעדותו של מר יעקב סגן מנהל אגף שיווק ומכרזים ברמ"י כי נקבע בהם שלגבי דירות מחיר למשתכן כאמור יהיה הזוכה רשאי למכור אותן בשוק החופשי (פרי' עמ' 85, 120, 123).

8. **משיוריות זו נגזרת גם "אי-היקבעות"**, היינו – במועד העיסקה לא ידוע לגבי אף דירה ספציפית אם היא תימכר בתנאי המכרז כדירת מחיר למשתכן - או לשוק החופשי. **המטרה של המכרזים היא כמובן שככל האפשר כל הדירות שיועדו להימכר כדירות מחיר למשתכן אכן יימכרו כך. על הצדדים לחתור לכך, ולהתנהג באופן שיאפשר את מימוש יעדי תכנית מחיר למשתכן. כך נכון וכך ראוי** – ואולם, לנוכח הוראות המכרז, ושאר מסמכי העיסקה (ר' להלן) - אין מנוס מן המסקנה שבמועד העיסקה לא ידוע לגבי אף דירה אם היא תימכר כדירת מחיר למשתכן או לשוק החופשי. ודוקו – הדבר נכון גם לגבי חוזה "מעורב" כמו בקריית אונו בו ידועים מראש האחוזים המיועדים שכן לא ניתן לדעת איזו דירה תימכר כדירת מחיר למשתכן או לשוק החופשי עד שלא יינתן אישור למה שמכונה במכרז **"התמהיל המעורב"** [KO 910 למטה], כפי שהסביר מנהל אשדר העד מטעמה ארנון – "[המדינה]... כפתה עלינו גם את תמהיל הדירות ועד שלא הסכמנו לתמהיל הדירות בקרית אונו בין איזה דירות מיועדות לשוק החופשי ואיזה למחיר למשתכן היא לא אישרה לנו לצאת למכירה בכלל של מחיר למשתכן" (פרי' עמ' 71 ש' 5-2).

9. **חוזה החכירה** – שנוסחו צורף כאמור כנספח למכרזים, מבוסס, כמפורט בו [TH 873 ; KO 1039], על "תנאי החכירה" הכלליים של רמ"י שפורסמו ביל"פ 4818 מיום 4.11.1999 - כאשר הקונקרטיזציה לגבי החכירה הספציפית מבוצעת באמצעות הוספת הפרטים הקונקרטיים והתנאים המיוחדים ונקבע שהתנאים המיוחדים גוברים על התנאים הכלליים – **בפרט, נקבע בתנאים המיוחדים – שחוברת המכרז מהווה חלק בלתי נפרד מתנאי העיסקה, וכי החוכר מצהיר כי ידוע לו שהוראות המכרז חלות על המקרקעין נשוא חוזה החכירה והוא מתחייב לפעול על פיהם** [ס' 3 ו- 4 לתנאים המיוחדים - TH 881 ; KO 1044].

10. בהקשר זה הועלתה השערה בפסה"ד (בלשון "נראה", בפי' 262, ללא אסמכתא) שהמדינה עצמה "ראתה" ש"החוזה הסטנדרטי" אינו מתאים למכרזי מחיר למשתכן, ולפיכך נוספו התנאים המיוחדים – ואולם מדובר ב"סה"כ בתנאים הכלליים שבכל מקרה מצריכים קונקרטיזציה למקרה הספציפי שהרי התנאים הכלליים כשם כן הם, ולפיכך אינם יכולים לעמוד בפני עצמם. השערה זו גם אינה הגיונית - שכן אם הייתה המדינה סבורה שהתנאים הכלליים "אינם מתאימים" למכרז מחיר למשתכן מה היה יותר פשוט לרמ"י מלנסח חוזה ש"כן מתאים"? לא כי – התנאים הכלליים מתאימים גם מתאימים, **וככלל חוזה חכירה של רמ"י** יש צורך לבצע קונקרטיזציה לחכירה הספציפית המוסדרת בו, כפי שנעשה (גם) כאן (וראו

- נא במכרז נתיבות שהגישה אשדר כראיה ע/6 שאיננו "מחיר למשתכן" ומבוסס על התנאים הכלליים [544] שגם בו מופיע בנוסח חוזה החכירה (המצורף כנספח) חלק של "תנאים מיוחדים" גוברים [550].
11. בכל חוזי החכירה בענייננו - בטירת הכרמל מ- 9.1.17 [873-887], בקריית אליעזר מ- 2.11.17 [174-163], ובקריית אונו מ- 11.19.18 [1051-1039] כמו במכרזים - קבוע מה שכינינו לעיל הסדר ה"שיוריות" [1045 KO ; 882 TH], וחובת רישום החכירה בטאבן [1048 KO ; 885 TH].
12. חוזה הבנייה (חוזי הבנייה הכלולים בראיות הם לגבי טירת הכרמל מ- 16.11.16 [871-823], ולגבי קריית אונו מ- 4.11.18 [1037-940] - מפרט בהרחבה את התנאים לבניית הדירות לרבות לוח הזמנים, הפיקוח, המפרט, ועוד - וזאת לאחר שעיקר התנאים לבניית הדירות כבר פורטו במכרז - וגם נוסח חוזה הבנייה צורף למכרז כנספח. אף בחוזה הבנייה קבועה חובת רישום החכירה על שמו של היזם בטאבן [TH] 962 KO ; 845, והסדר ה"שיוריות" [952 KO ; 833 TH].
13. חוזי המכר בין אשדר לרוכשי הדירות - חשובים לענייננו, קודם כל בכך - שהם חוזי מכר בין אשדר לרוכשי הדירות, ולא - חוזי מכר בין רמ"י לרוכשי הדירות... ובמסגרת חוזים אלה הועברה להם יתרת זכות החכירה ולכך כמובן יש נפקות - הן לעצם היות אשדר חוכרת, והן לגבי תקופת חכירתה.
14. כך, בדוגמא של חוזה בין אשדר לרוכשים מיום 12.8.2021 שצורפה לתצהיר המדינה [197-187] נקבע מפורשות (כמצוטט גם בפ' 243-244 לפסה"ד) כי "החברה הינה בעלת הזכויות בקרקע..." (והואיל ראשון), ובס' 4 [196] נקבע בס"ק 4.1 ש- "הודע לרוכש כי החברה התקשרה עם המנהל בחוזה חכירה מהוון, לפיו החברה חוכרת מהמנהל את הקרקע..." ובס"ק 4.5, כי - "הודע לרוכש כי זכויות החכירה בקרקע הנן לתקופה חכירה בת 98 שנים החל מיום 30.5.2016 (להלן: "תקופת החכירה")..."
15. לא ניתן להפריז בחשיבות דברים אלה - לא רק שהחברה היא בעלת הזכויות בקרקע, והיא מצהירה בפני הרוכש ("הודע לרוכש") כי היא התקשרה בחוזה חכירה מהוון עם רמ"י לפיו היא חוכרת מרמ"י את הקרקע - אלא שלגבי תקופת החכירה - ראשיתה בתאריך הנקוב שם שהוא יום תחילת החכירה של אשדר (בטירת הכרמל) - כך, שמתוך תקופת חכירה של 98 שנים שקיבלה אשדר מכוח זכיותה במכרז, היא העבירה לרוכשים ב- 12.8.2021 רק את יתרת זכות החכירה שהחלה ב- 30.5.2016 היינו - הועברה לחוכרים חכירה לתקופה של קצת פחות מ- 93 שנים! (כך שבעליל לא מדובר ב"צינור" - ור' להלן).
16. אשדר דיווחה על עיסקאות החכירה למסמ"ק כרכישת "זכויות במקרקעין" ושילמה מסי רכישה בהתאם אך לאחר מכן ביקשה לחזור בה ולתקן את השומוט בטענה שלא רכשה "זכות במקרקעין" - ומשנדרו בקשותיה אלה, הגישה את העררים מושאי פסה"ד.

#### הטיעון המשפטי

17. אירוע המס הבסיסי לפי החוק - "מכירת זכות במקרקעין" הקבוע בס' 6 (לגבי מס שבח מקרקעין) ובס' 9 (מס רכישה) - נסב על מכירת "זכות במקרקעין" המוגדרת בס' 1 כ- "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים... לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות מבחינת תכנה בעלות או חכירה". ובהמשך נקבע, כי "חכירה לתקופה" היא - "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם".
18. הגדרת "חכירה" לצורך החוק היא זו שבדין הכללי, ולענייננו בחוק המקרקעין, בו קובע ס' 3 ש- "שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות", (בהגדרה שבחוק המטלטלין קבועים אותם רכיבים). ו"חכירה" היא שכירות לתקופה שמעל חמש שנים.

19. אשר להגדרת **"מכירה"** ("לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה – (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה וגוי" – בס' 1) – נקבע בפסה"ד שהיא לא מתקיימת מכיוון שלא מדובר בענייננו ב"זכות במקרקעין" (ר' בפי' 273 ואילך) ולפיכך ככל שייקבע בענייננו שכן מדובר בזכות במקרקעין - אזי לנוכח העובדה שבענייננו בעליל מדובר בעיסקה - הגדרת "מכירה" תתקיים מאליה והדיון בה יתייתר.
20. חזרה השאלה למקומה – האם רכשה אשדר "זכות במקרקעין" וחייבת במס רכישה? בנוגע לכך, אנו נמצאים במצב המוזר – בו, בעולם האמיתי, במציאות - ישנם מאות, אלפי, ואף רבבות של חוזי חכירה וחוזי מכר דירות בהן הועברה יתרת זכות החכירה לפי תכנית "מחיר למשתכן" (לא רק בעניינה של אשדר אלא בכל התיקים שנקבע כי דינם ייגזר לפי מה שייקבע בעניינה של אשדר) – חוזי החכירה בין רמ"י לזמנים ל-98+98 שנה, וחוזי מכר דירות בין יזמים לרוכשי דירות בהם הועברה יתרת זכות חכירה לאחר מספר שנים בודדות של בנייה כך שמדובר בהעברת יתרת זכות חכירה של תשעים וכמה שנים + אופציה ל-98 שנים נוספות (9X + 98). על פני הדברים, על כן, פשיטא - שמדובר בכך שאשדר (כמו שאר היזמים) רכשה זכות לחכירת מקרקעין ל-98+98 שנים – שהינה בבירור "זכות במקרקעין" כמובנה בחוק.
21. וכב' הוועדה בפסק דינה (בפי' 245) אכן שואלת – "האם יש לקבל את עמדת המשיב [מנהל מסמ"ק – ע.ל] כך שייקבע כי הלשון הנקוטה בהסכמים הנ"ל, לפיה הוקנתה לעוררת זכות "חכירה", שאותה היא העבירה לרוכשים הזכאים, היא שתקבע את מהות הזכות שבידי העוררת לצורך חוק מיסוי מקרקעין?", ומשיבה על כך (שם) – "יש להשיב על שאלה זו בשלילה".
22. זה אינו דבר של מה בכך - להכריע בניגוד ללשונם של כל כך הרבה חוזים - שבוצעו בפועל, בעולם האמיתי - ואולם כך בדיוק נעשה בפסה"ד! ולא מדובר בפסיקה המוגבלת לתחום המס בלבד – שכן השלכות הקביעה שעל אף האמור בחוזי רמ"י עם היזמים לא מדובר בחכירות, יוצרות טלטלה בכל שוק המקרקעין – לרבות ובפרט לגבי חוזי מכר הדירות בהם בוצעה העברת יתרת החכירה מהיזמים לרוכשים.
23. וכיצד מנומקת מסקנת כב' הוועדה, שלא מדובר בחכירות ל-98+98 שנה על-אף הלשון המפורשת של המכרזים, חוזי החכירה, חוזי הבנייה, וחוזי מכר הדירות? ובכן, בפסה"ד נעשה מהלך פרשני משולב, של מחד גיסא – "הסרת" מאפייני החכירה, ומאידך גיסא - הפיכתה להתקשרות עם קמ"פ – באופן המביא לידי כך, שלפי פסה"ד - העברת הזכויות לרוכשי הדירות איננה מאשדר (והיזמים) לרוכשים – אלא מרמ"י לרוכשים – וזאת בניגוד מוחלט למה שנקבע מפורשות בחוזי מכר הדירות!
24. וכך, בפסה"ד - מחד גיסא – מתואר רישום החכירה בטאבו כ"כלי טכני" (כזכור, זה אחד המאפיינים המובהקים המבדילים בין חכירה להתקשרות עם קמ"פ); אשדר (והיזמים) מתוארים כ"צינור" בהעברת הזכויות לרוכשי הדירות; ומופעלים מבחנים שאינם קיימים בחקיקה הרלוונטית לענייננו, ואינם ממין העניין (ר' להלן) על-מנת לקבוע שלא מדובר ב"שימוש" ולכן לא מדובר ב"חכירה"... (ולשיטתנו נהפוך הוא). ומאידך גיסא – מכל מסמכי העיסקה (המכרז, חוזה החכירה, וחווה הבנייה) נקבע באופן מפתיע (אך מסייע לראיית העיסקה כהתקשרות עם קמ"פ..), ש-"חוזה הבנייה הוא המסמך המשפטי העיקרי" (כך! – בפי' 271) - בעוד שבעליל המכרז הוא המסמך המשפטי העיקרי בעיסקה; ולאחר שבאופן תמוה אין בפסה"ד דיון ביסוד "התמורה" של הגדרת "חכירה" (על אף שזהו גורם מבדיל מובהק בין חכירה להתקשרות עם קמ"פ) – נקבע עוד בפסה"ד (בפי' 257) ש-"אין לראות באשדר כמי שמכרה בעצמה ובשמה את הזכות במקרקעין לרוכשי הדירות אלא שהיא הייתה אך "ידה הארוכה" של המדינה שהיא זו שמכרה את הזכות במקרקעין לרוכשים לפי פסה"ד – על כל המתחייב מכך (ור' להלן). לעני"ד קביעות אלה אינן יכולות לעמוד, ונדון בהן אחת לאחת, כדלקמן -

25. **א.1 רישום החכירה בטאבו אינו "טכני"** – בפסה"ד נקבע (בפי' 279) שרישום החכירה ע"ש היוזמים בטאבו "משמש ככלי 'טכני' " לצורך רישום זכויות הרוכשים - וראיה לכך, לשיטת כבי' הוועדה (שם) היא, שאשדר נדרשה לרשום חכירה בטאבו רק לגבי חלק המקרקעין שעברו פרצלציה, ו"לא נדרשה" לגבי חלק המקרקעין שלא עברו פרצלציה. **דא עקא, שבניגוד לתיאור דברים זה** – לא זו בלבד שהיזם מצהיר בחוזה הבנייה כי לאחר פרצלציה הוא מתחייב לבצע בעצמו ועל חשבונו את הפעולות הנדרשות לרישום החכירה על שמו בטאבו [962 KO 845 TH] - **אלא שנקבע שם, עוד, מפורשות**, כי אם המשרד/הרשות יודיעו ליזם - **"כי רישום הפרצלציה יתבצע ע"י היזם ועל חשבונו מתחייב היזם לבצע את הפרצלציה"** [שם] – כך שלא מדובר על התחייבות לרישום חכירה אך לגבי "חלק" מהמקרקעין – אלא בהתחייבות לרישום חכירה **בכל** המקרקעין מתוך כוונה ברורה שלגבי כל המקרקעין תבוצע פרצלציה – לרבות ע"י היזם ועל חשבונו.
26. רישום החכירה בטאבו הינו, כמפורט לעיל, לא רק **התחייבות מפורשת של אשדר בכל** מסמכי העיסקה – אלא, **ומכך מתעלמת כבי' הוועדה** - בכל מסמכי העיסקה נקבע בהקשר זה, במישור היחסי עם רמ"י - **שאשדר לא תקבל כל שירות מרמ"י קודם חתימה על שטרי השכירות ורישום השכירות בטאבו**.
27. אף במישור דיני המקרקעין הכלליים - ההתייחסות בפסה"ד לרישום בטאבו כ"טכני" מנוגדת כמובן לכך ש- "עסקה במקרקעין טעונה רישום; העסקה נגמרת ברישום" - ולנקות הרישום בטאבו כלפי כולי עלמא (ס' 7 ו-125 לחוק המקרקעין) – עניינים שכמובן אינם "טכניים" כלל ועיקר.
28. **אולם, החשוב עוד יותר לענייננו** הוא - שההנמקה הנ"ל כאילו הרישום בטאבו הוא אך "כלי טכני" לצורך רישום זכויות הרוכשים "מפספסת את העיקר", **והוא – ההשלכה הקשה של הנמקה זו, ככל שתעמוד בעינה, על חוזה המכר עם הרוכשים**. זאת, שכן כפי שראינו לעיל בחוזה המכר עם הרוכשים אשדר מצהירה כי היא בעלת הזכויות בקרקע, וכי היא התקשרה בחוזה חכירה מהוון עם רמ"י לחכירת הקרקע. **לא נאמר לרוכשים - כי הצהרות אלה, והתחייבות אשדר במסמכי העיסקה לרישום החכירה בטאבו, ואף רישום החכירה בטאבו עצמה – אינם אלא "כלי טכני"**. המצב כלפי הרוכשים הוא, שהם רוכשים את יתרת זכות החכירה מבעלת זכות החכירה – היא אשדר.
29. **האם רבבות חוזה המכר עם רוכשי הדירות הם חוזים למראית עין? האם הם חוזים כוזבים?** הרוכשים בוודאי שלא היו צריכים להעלות על דעתם שהאמור בחוזה הרכישה על כך שהם רוכשים את דירתם מ"בעלת הזכויות בקרקע" אינו נכון כביכול.
30. נוסף, כי בהקשר זה של ראיית הרישום בטאבו כ"טכני" בלבד נסמכת כבי' הוועדה על **חתימת רוכשים על חוזה חכירה ישירות מול רמ"י לאחר הרכישה מהיזמים** – כדי לקבוע קביעות מרחיקות לכת, לפיהן נובע מכך - שנותרו כביכול לרמ"י זכויות חכירה בקרקע (? (בפי' 274), או- "שהלכה למעשה - המדינה היא הגורם האמיתי המוכר לרוכשים הזכאים את הזכויות בדירות" (כך! בפי' 252). לא כי - **החתימה של רוכשים, לאחר הרכישה מהיזמים - על חוזה חכירה ישירות מול רמ"י** – איננה אלא מהלך רגיל הנובע מכך, שכאשר חוכר מעביר את יתרת זכות החכירה לצד ג' הוא "יוצא מהתמונה" - ויחסי המחכיר-חוכר שלאחר המכירה הינם בין הבעלים לבין מי שרכש את יתרת זכות החכירה. במצב דברים זה האינטרס של **שני** הצדדים הוא שיחסי החכירה שלאחר הרכישה יעוגנו בחוזה שיחתם **ישירות ביניהם** - וכך נוהגים רמ"י ורוכשים לעשות בפועל על מנת לעגן זכויותיהם, ושלא יצטרכו "לרדוף אחרי הרוח" (אחרי החוכר המקורי שמכר את יתרת זכות החכירה לרוכשים) וזאת לא רק במסגרת תכנית "מחיר למשתכן". הא ותו לא.
31. **א.2 אשדר (והיזמים) אינם "צינור"** – בניגוד לאיפיון שבפסה"ד (בפי' 253) אשדר איננה "צינור" – איפיון זה מתנגש חזיתית עם העובדה הפשוטה והמכרעת, של העברת **יתרת** זכות החכירה לרוכשים. שהרי אם הייתה אשדר אך "צינור" ולא חוכרת אזי היא הייתה מעבירה לרוכשים זכות חכירה ל- 98 + 98 שנים

ואולם בפועל, בחוזה המכר שבראיות, שצוטט בחלקיו הרלוונטיים לענייננו גם בפסה"ד (בפי' 243-244) – היא העבירה לרוכשים את יתרת זכות החכירה ל- 93 + 98 שנים (ולמעשה קצת פחות מ- 93), שכן תחילת החכירה מוגדרת בחוזה המכר כיום תחילת החכירה של אשר במקרקעין – ולרוכשים מועברת רק יתרת החכירה שנתרה לאחר תקופת בנייה של למעלה מחמש שנים. כך, שבמהלך הבנייה "המונה דופק" מבחינת החכירה של אשר – והיא מעבירה לרוכשים רק את תקופת החכירה שנתרה. זה בבירור אינו "צינור".

32. א.3 המכרז, ולא חוזה הבנייה – הוא "המסמך המשפטי העיקרי" בעיסקה - בפסה"ד נאמר, כאמור (בפי' 271) כי – "חוזה הבנייה הוא המסמך המשפטי העיקרי" - ותמוה הדבר – היות שכבר על פני הדברים ברור, שהמכרז הוא מסמך היסוד הנורמטיבי, שכן רק מי שזוכה במכרז יכול בכלל לחתום על חוזה החכירה והבנייה... (שנוסחיהם צורפו כנספחים למכרז). מסקנה זו גם מתחייבת מהנאמר בהוראות חוזה החכירה והבנייה שכן קבועה בהם מפורשות העליונות הנורמטיבית של המכרז - בתנאים המיוחדים של חוזה החכירה נקבע כמפורט לעיל שחוברת המכרז מהווה חלק בלתי נפרד מתנאי העיסקה וכי החוכר מצהיר כי ידוע לו שהוראות המכרז חלות על המקרקעין נשוא חוזה החכירה והוא מתחייב לפעול על פיהם ובחוזה הבנייה נקבע מפורשות שהזכייה היא "בכפוף לתנאים המפורטים בחוברת המכרז", ("והואיל" ראשון [941 KO ; 824 TH]). כך בדיוק גם העיד העד יעקב מרמ"י (פר' עמ' 120 ש' 26) – "המסמך המרכזי הוא מסמכי המכרז, המכרז עצמו!"

33. אשר ליחס בין חוזה הבנייה לחוזה החכירה - הרי שכבי' הוועדה לא דקה פורתא, בכל הכבוד. התייחסותה להוראה בחוזה הבנייה שבכל סתירה או אי-התאמה בין חוזה הבנייה לחוזה החכירה שלא ניתן ליישב ביניהן יחייבו הוראות חוזה הבנייה [944 KO ; 827 TH] – מעבר לכך שהיא נוגעת רק לסתירה עם חוזה החכירה ולפיכך אינה פוגעת כהוא זה בכפיפות חוזה החכירה והבנייה למכרז! (ודי בכך על-מנת לקבוע שהמכרז היה ונותר "המסמך המשפטי העיקרי") – הרי שהיא מתעלמת מהוראות רלוונטיות נוספות בחוזה הבנייה אותן יש לקרוא יחד עם הוראה זו, היוצקות לה תוכן – וכוונתנו – להוראה נוספת בחוזה הבנייה המבהירה כי העניינים לגביהם חוזה הבנייה גובר על חוזה החכירה הינם – "בכל הקשור ללוח הזמנים לבניית ומכירת דירות מחיר למשתכן, ובכל הקשור לטיב ואיכות הבנייה והפיתוח ולאישור הליכי תכנון תשתיות ופיתוח" [971 KO ; 856 TH]. הוראה, שיש לקרוא יחד עימה גם הוראה נוספת הקובעת ש–"חוזה זה בא להסדיר את המחויבויות של היזם ושל הרשות בכל הקשור לבניית יחידות הדיור למגורים ולפיתוח הצמוד" [946 KO ; 830 TH]. ולפיכך התמונה המלאה העולה מהוראות חוזה הבנייה הינה - שהכפיפות הנורמטיבית של חוזה החכירה לחוזה הבנייה היא... בענייני הבנייה... - כמתחייב מהשכל הישר (לא מדובר ב"זנב המכשכש בכלב" על כן). חוזה הבנייה אף הוא מסמך חשוב כמובן, ומטבע הדברים הוא שחוזה הבנייה, יהא מפורט יותר לגבי ענייני הבנייה, ויש אף להניח שהינו מעודכן יותר מחוזה החכירה לגבי עניינים כגון לוחות הזמנים, הפיקוח, והמפרט הקבועים בו, ולפיכך הוא יהיה הקובע בעניינים שכאלה, אבל הוא איננו "המסמך המשפטי העיקרי" במסמכי העיסקה.

34. בהקשר זה נאמר עוד בפסה"ד (בפי' 270-271) בהתייחס לעניין טירת הכרמל ש- "יש לתת את הדעת גם לעובדה כי חוזה הבנייה נחתם עוד טרם שנחתם חוזה החכירה" וכי – "סדר החתימה על החוזים יש בו כדי להעיד אף הוא על המהות האמיתית של מכלול ההתקשרויות החוזיות" – דא עקא, שגם בעניין זה כבי' הוועדה לא דקה פורתא היות שכמפורט לעיל בעניין קריית אונו חוזה החכירה נחתם לפני חוזה הבנייה – כך שלא ניתן להסיק דבר מסדר החתימה של חוזה החכירה והבנייה (שהינו פעם כך ופעם להיפך). ואליבא דאמת סדר החתימה היחיד החשוב הוא – שהמכרז נחתם קודם לשניהם - שנוסחיהם היו נספחים לו – שלא ניתן היה לחתום על איזה מהם מבלי לזכות בו – ושקבוע בהם מפורשות שהם כפופים לו – כך שבדיוק כפי שהעיד העד יעקב המסמך המשפטי העיקרי בענייננו הוא המכרז דווקא.

35. 4.א הוספת מבחנים בפסה"ד לקיום "חכירה" שאינם רלוונטיים לענייננו ואינם ממין העניין – כבר ראינו לעיל, כי הגדרת "חכירה" שבחקיקה (לנוכח ההגדרה הרקורסיבית בעיקרה שבחוק) כוללת ארבעה רכיבים – החזקה ושימוש בתמורה ושלא לצמיתות, אולם בפסה"ד הוסיפה כב' הוועדה מבחנים – "מירב ההנאה" "שליטה ממשית" (בפ' 213 – "על מנת שחזקה ושימוש במקרקעין יגיעו כדי "חכירה" במשמעות החוק, הן חוק המקרקעין והן חוק מיסוי מקרקעין, נדרש כי לחוכר תהא יכולת שליטה ממשית במקרקעין, כי הוא יוכל להפיק לעצמו את מירב ההנאה הכלכלית מהמקרקעין"), וכן מבחן של "סיכונים וסיכויים". היינו, לפי פסה"ד – אין די בכך שמתקיימים רכיבי החכירה הקבועים בחקיקה (החזקה, שימוש, לא לצמיתות, ובתמורה) לגבי הסכם חכירה – אלא יש להציב דרישות נוספות שאינן מופיעות בחקיקה, אשר כפי שנראה להלן, אינן רלוונטיות לענייננו ואינן ממין העניין.
36. לפי פסה"ד, מבחני "מירב ההנאה" ו"שליטה ממשית" משמעותם- שאם "הגבלות" בהסכם חכירה פוגעות בדרישות אלה – לא תיחשב עוד החכירה לפי הסכם החכירה כ"חכירה". דא עקא, שזהו "היפוך" של גדר המונח חכירה לצורך "זכות במקרקעין" – שכן לפי החוק והפסיקה הגדרת "זכות במקרקעין" איננה מסתפקת בקביעה שחכירה רגילה (לפי הסכם חכירה) היא "זכות במקרקעין" אלא המחוקק ראה לנכון להוסיף על "חכירה" בהגדרת "זכות במקרקעין" בקובעו- "חכירה... לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות מבחינת תכנה...חכירה". כך, ש"חכירה" לצורך "זכות במקרקעין" איננה רק "חכירה" רגילה - אלא גם הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות מבחינת תכנה כחכירה (ור' למשל בעניין ש.א.פ. (ע"א 614/82 1987) ובעניין דרעד (ע"א 1444/90 1992)).
37. דא עקא, שבפסה"ד נעשה מהלך הפוך – במקום לרבות על חכירה רגילה גם הרשאה שניתן לראות מבחינת תכנה כחכירה – פסה"ד קובע שיש לגרוע חכירות לפי הסכמי חכירה מגדר "חכירה" לצורך "זכות במקרקעין" ככל שהסכמי החכירה אינם עומדים ברף מינימלי ("מירב ההנאה" ו"שליטה ממשית") שלשיטת פסה"ד, נדרש לצורך קיום "חכירה"...
38. מה האסמכתא לקביעה כה מרחיקת לכת? - בפסה"ד לא מובאת כל אסמכתא מהחקיקה או מהפסיקה להוספת דרישות (ממעטות) של "מירב ההנאה" או "שליטה ממשית" לרכיבי הגדרת חכירה הקבועים בחקיקה (או לגדרם). נאמר (בפ' 213) כי - "הדעת נותנת כי לא כל צורה של החזקה או שימוש במקרקעין יחשבו כיחכירה". אולם, קביעה כה מרחיקת לכת לפיה כביכול יש ל"חכירה" "רף מינימום" – מצריכה ביסוס משמעותי ולא ניתן להסתפק ב"הדעת נותנת" (בכל הכבוד). בנוסף, גם לא מובאת בפסה"ד אסמכתא כלשהי מהספרות המשפטית הכללית בדיני קניין לקיומו של "רף מינימום" לחכירה - ולמיטב ידיעתנו ובדיקתנו לא קיים בדיני הקניין "רף מינימלי" לחכירה.
39. כל שמובא בפסה"ד (בפ' 213, 215) כתימוכין ל"היפוך" זה, הוא הפניה לדבריו של המלומד נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין" בסיס המס (מהד. 7 2012) שלמיטב בדיקתנו לא אומצו בפסיקה מאז, וכן הפניה למאמר של המלומדים סרוסי וגרשגורן "חכירה לעניין חוק מס שבח מקרקעין", מיסים יב/א-19. דא עקא, שדבריו של המלומד נמדר (שם בעמ' 158-159) מתייחסים ל"מירב ההנאות הכלכליות" כאבחנה בין הזכויות הקנייניות המוכרות (בעלות וחכירה) - לבין זכויות "זוטרות" זיקת הנאה או זכות קדימה – אבחנה שאינה רלוונטית לענייננו; ודבריו (בעמ' 189) לגבי הגבלות היכולות לגרוע מתוכנה של הזכות ואף להוציאה מכלל זכות במקרקעין עניינם בטענתו שאין לרדת מ"סף תחתון" לחכירה של "חזקה ייחודית" להבדיל מזכות שימוש ארעי או זיקת הנאה חלקית - תוך שבהגינותו הוא מפנה שם להלכה בה נקבע אחרת (בה"ש 67: "אך ראה ע"א 71/82 פוני") ולשיטתנו הלכת פוני היא היא ההלכה החלה, ור' להלן; אשר לדברי המלומדים סרוסי וגרשגורן הרי שעל-פניו של הציטוט המובא שם עניינם הוא ב"הרשאה להשתמש" הבאה

לרבות על חכירה ולא כדי לצמצמה. מכאן, שדברי מלומדים אלה אין בהם כדי לבסס את התזה הנטענת בפסה"ד (תזת ה"היפוך") - לא רק עקב העדר מעמד נורמטיבי מחייב - אלא גם לגוף תוכנם.

40. אולם מעבר לכך, תזה זו לוקה, במובן עמוק יותר - בכך, שהיא אינה מביאה בחשבון את נפקותה של ההסכמה העומדת ביסוד חוזה חכירה. שהרי כל יזם כאשדר שניגש למכרז, זכה, וחתם על חוזה חכירה "סבר וקיבל" את היקף החזקה והשימוש של החכירה בה מדובר. להבדיל מהרשאה שתוכנה כחכירה שבאה לרבות על חכירה - לגביה מופעלים גם שיקולים לבר-חוזיים כמפורט במאמרם של סרוסי וגרשגורן כאשר עסקינן בחוזה חכירה כל ה"הגבלות" על השימוש ו/או על החזקה הן בגדר המוסכם לפי החוזה.

41. מדינת ישראל השקיעה מיליארדי שקלים בתכנית "מחיר למשתכן" והעמידה לחכירה בתנאי המכרזים קרקעות בכל הארץ בהנחות משמעותיות של עשרות אחוזים על-מנת שחברות בנייה אשר יזכו במכרזים ויחתמו על חוזה החכירה והבנייה - יבנו בניינים וימכרו דירות מחיר למשתכן במחירים מופחתים בתנאי המכרזים - תוך עשיית רווחים נאים שהתאפשרו עקב השקעת המיליארדים ע"י המדינה.

42. במצב דברים זה, ה"הגבלות" שבחוזי החכירה והבנייה - נועדו על-מנת לממש את מטרות תכנית מחיר למשתכן, והינן "הגבלות" מוסכמות. והרי בכל חוזה חכירה יש "הגבלות" - לא מוכר לנו חוזה חכירה שאין בו הגבלות - קוראים לכך "תוכן החוזה"... כל העיסוק הנרחב בפסה"ד בהגבלות הכלולות בחוזים לפי תכנית מחיר למשתכן, או בסיכונים והסיכויים, או במודל הרווח - אין בו דבר וחצי דבר שיכול לשנות מכך שאלה היו התנאים שבהם הועמדו מקרקעין אלה בכל רחבי הארץ לחכירה על-פי המכרזים! והיזמים בחרו, מרצונם החופשי, ותוך עשיית שיקוליהם העסקיים - לגשת למכרזים, להציע מחיר למ"ר, בציפייה, שלהבנתנו גם התממשה, שאם יזכו במכרזים, יוכלו להפיק מכך רווחים נאים.

43. משכך, לא ברור, על מה ולמה ראתה כב' הוועדה לקבוע, ש- "אין בידי העוררת את הזכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם לצרכיה שלה, להנאתה ולהשאת רווחיה, בדומה לזכות הקיימת בידי "חוכר" של ממש... העוררת אינה יכולה לעשות כל שימוש במקרקעין מלבד בניית דירות לצורך מכירתן" (כך! - בפ' 245) - ואנו נשאל - מה בדיוק צריך או בכלל יכול להיות השימוש של "חברת בנייה" (כמו אשדר) במקרקעין - אם לא שימוש של בניית דירות ומכירתן?

44. אלה התנאים שבהם הועמדו המקרקעין לחכירה לפי מכרזי מחיר למשתכן - ואם בכלל, מי שבחר לגשת למכרזים אלה וזכה בהם קיבל את "מירב ההנאות" האפשרי מהעמדת מקרקעין אלה לחכירה.

45. מה גם, שאף ה"הגבלות" המוצגות כקשות כל כך בפסה"ד - אליבא דאמת הינן הגיונית ביותר - משום שעסקינן בדיוור המיועד לחסרי דיור - והמדינה, אשר השקיעה מיליארדים על מנת שישתלם ליזמים שייגשו למכרזים להרוויח על אף מכירת דירות מחיר למשתכן במחירים נמוכים - מעוניינת כמובן שדירות "מחיר למשתכן" - מחד גיסא, יהיו אטרקטיביות לאוכלוסיה הרלוונטית - ומאידך גיסא, לא יהפכו למשכנות עוני (Slums) כפי החשש המובנה מתכניות דיור שכאלה - ולפיכך לא ברור מה כל כך נורא בכך שתהיה הקפדה על פרטי הדירות - כל עוד ההנחות המאסיביות מאפשרות ליזמים להרוויח רווחים נאים?

46. והרי בכל חוזה ישנם תנאים הבאים להבטיח את מימוש מטרותיו (ובכך "מגביל" מטרות/הנאות אחרות שלא הוסכם עליהן). אפילו ההגבלה שהיזם אינו קובע את זהות "לקוחותיו" שניתן לה משקל כה רב בפסה"ד (ר' בפ' 226, 247, 252) אינו ייחודי למחיר למשתכן - ראו נא בעניין אספן (ע"א 924/12) שם דובר במכרז למקבץ-דיור בו השוכרים "לקוחות" הזוכה נקבעו והופנו אליו - ע"י משרד השיכון.

47. לפיכך מבחני "מירב ההנאה" ו"השליטה הממשית" אינם שייכים לבחינת העניין הנדון של עצם קיום "חכירה" לפי החוק, ואינם רלוונטיים לענייננו על כן. האם מבחנים אלה יכולים להיות רלוונטיים בהקשרים אחרים? ובכן, ניתן להשתמש בהם, וכן במבחן ה"סיכונים וסיכויים" במצבים בהם החוק

מאפשר לחייב במס כלשהו שני נישומים – למשל, את בעל הזכויות הרשום ואת מי שמחזיק בפועל – כגון **בחוק מס רכוש** וקרוך פיצויים, תשכ"א-1961 בהגדרת "בעל בקרקע" בס' 1 הכוללת לא רק חוכר רשום אלא גם את מי שהחוכר הרשום העביר לו – "את זכותו להחזיק בה, ליהנות ממנה או לקבל ממנה הכנסה או רווחים בנסיבות העושות את האחר כחוכרה..." שם ישנו מבחן מפורש של "הנאה" בלשון החוק – שאיננו קיים בחוק מיסוי מקרקעין. **אולם ענייננו הוא אחר לגמרי** – ואם בכלל – שני הנישומים שיכולים לחוב במס רכישה בענייננו הם אשדר ורוכשי הדירות! במקום זאת, נבחנו בפסה"ד סיכויים וסיכונים לגבי אשדר אך לא לגבי רוכשי הדירות – שאם היו נבחנים סיכויים וסיכונים בין אשדר (והיזמים) – לבין רוכשי הדירות – ברור, שהתוצאה הייתה שאשדר והיזמים הם שצריכים לחוב במס רכישה על הקרקע – ולא רוכשי הדירות (אך זו התוצאה שעלולה להיגרם אם יישאר פסה"ד על כנו...).

48. המדובר במבחנים שיכולים לסייע במצבים בהם יש שני "מועמדים" אפשריים לחבות במס מבחינת ההגדרה שבחוק (כגון הגדרת "בעל" בחוק מס רכוש) ולפיכך אינם שייכים לענייננו ואינם ממין העניין על כן – ומבלעדיהם מתקיימים רכיבי הגדרת "חכירה" בעליל.

49. **רכיב ה"שלא לצמיתות"** מתקיים כמובן מכיוון שתקופת החכירה הוגבלה.

50. **אשר לרכיב ה"החזקה"** אף הוא מתקיים בעליל היות שמדובר באתרי בנייה פעילים וידוע לכל, שאתרי בנייה פעילים הינם אתרים מגודרים האסורים בכניסה לציבור – וכניסה לאתרי בנייה היא רק באישור מנהל העבודה ותוך לבישת ציוד מגן מתאים. איפיונים אלה של אתר בנייה פעיל משמעותם שמדובר בהחזקה מוציאה – ולפיכך החזקה ייחודית. די בכך כמובן לצורך רכיב החזקה – אולם לפי **הלכת פוני הנ"ל** (ע"א 128/82) שלמיטב בדיקתנו לא שונתה ועומדת בעינה – **זה מעבר לנדרש לצורך חכירה** ודי גם בהחזקה שאינה ייחודית – למשל החזקה משותפת (בפ' 7). אשר לפיקוח על הבנייה מטעם הבעלים עניין שניתן לו משקל ע"י כב' הוועדה בענייננו – הרי שבהלכת פוני נקבע (שם), שדווקא "זכות הבעלים להכנס למגרש ולפקח על הבניה, שניתנה לו בהסכמים היא הנותנת שאלמלא הסכמה כזו לא הייתה הזכות בידי הבעלים מכח בעלותו" קביעה התקפה גם לענייננו. אשר לפסק הדין המחוזי בעניין קומקום שנדון בהקשר זה בפסה"ד – הרי שמעבר לכך שכפס"ד מחוזי אין הוא יכול לגבור על הלכת פוני – גם לגופה של ההנמקה נקבע שם, בשונה מענייננו – שהחוזים הספציפיים שנדונו שם קבעו שתקופת הבנייה (שבוצעה ע"י בעלי בית קפה קומקום ולא חברת בנייה...) לא תיכלל בתקופת החכירה; ובאשר לאפשרות המרבה של הרשאה שתכנה כחכירה שבהגדרת חכירה לגבי תקופת הבנייה הרי שהיא נדחתה שם על-יסוד הלכת קנית שנהפכה מאז **בהלכת בר יהודה** (ע"א 7084/13 2016), כך שבכל מקרה הלכת פוני היא הקובעת.

51. **אשר לרכיב ה"שימוש"** אף הוא מתקיים בעליל בענייננו – כבר שאלנו לעיל, איזה "שימוש" מצפים שחברת בנייה תעשה במקרקעין? והתשובה ברורה השימוש היחיד שחברות בנייה כמו אשדר עושות במקרקעין הוא בניית דירות ומכירתן – כך בדיוק נעשה כאן – זהו שימוש במקרקעין – ואף שימוש מאסיבי; הראינו, שאין בסיס לטענה שיש רף תחתון לשימוש ע"י חוכר, בוודאי כשמדובר בשימוש מוסכם – וראו נא גם בעניין הדרי החוף (ע"א 5472/99 2001) שם נקבע כי עצם שינוי השימוש המוסכם (מחקלאות לבנייה) לגבי קרקע שכבר הייתה בחזקת החוכר החקלאי – די בו לקבוע שנרכשה "זכות במקרקעין" חדשה (שם בפ' 23) – וזאת, בעליל בהתאם לגישה המרבה – ובניגוד לגישה הממעטת שנקטה בפסה"ד.

52. **אשר לרכיב ה"תמורה"** ניתן לשאול – אייכה? שכן כב' הוועדה מתעלמת בפסק דינה מרכיב זה בהגדרת "חכירה" המתקיים אף הוא בעליל בענייננו שכן אשדר והיזמים שילמו תמורה במיליוני שקלים בסכומי התמורה המופחתת עבור הקרקע הקבועים במכרזים. וחבל שכב' הוועדה מתעלמת מרכיב זה – היות שזהו רכיב מבדיל מובהק בין חכירה לקמ"פ.

53. העולה מן המקובץ, הוא שמדובר בחכירה ולא קמ"פ – קמ"פ אינו משלם עבור הקרקע (ומדוע שישלם עבור הקרקע? קמ"פ הרי רק בונה עליה) וכאן שולמו מיליונים, עשרות מיליוני שקלים ואף יותר מכך, עבור הקרקע – זהו רכיב התמורה הנ"ל; קמ"פ אינו רושם חכירה על-שמו בטאבו – ולעומת זאת, במסמכי העיסקה של תכנית מחיר למשתכן יש חובת רישום חכירה ע"ש היזם בטאבו, וכפי שהראינו - מדובר ברישום שאיננו "טכני". רישום, המתיישב היטב עם הקבוע בחוזי המכר לרוכשים; וקמ"פ גם אינו מעביר את זכות החכירה (שאינו לו...) לרוכשי הדירות.

54. כפי שהראינו, ראיית הרישום בטאבו כ"טכני" ו/או את היזמים כ"צינור" ו/או את חוזה הבנייה כמסמך המשפטי העיקרי(!) - כפי שנעשה בפסה"ד - מנוגדת לחלוטין (גם) להסדרים הקבועים בחוזי המכר בהם המכר הוא מהיזמים לרוכשים - ולא מרמ"י לרוכשים. כך בעליל קובעים חוזי המכר, זה מה שהרוכשים יודעים (ויש לכך נפקות לגבי כל מעטפת ההגנות המוקנית להם בדין הישראלי כרוכשי דירות) – והתיאור הנכון של מה שקורה בתכנית מחיר למשתכן הוא - שהיזמים הם חוכרים מרמ"י (ולא קמ"פ) - והם אלה שמוכרים את הדירות לרוכשים.

55. ב. תקופת החכירה – הינה מעל 25 שנה כנדרש לצורך "זכות במקרקעין". הטעם העיקרי שניתן בפסה"ד לקביעה שאף אם מדובר בחכירה תקופתה אינה עולה על 25 שנה הוא (בפ' 301) - שעל היזמים היה לבנות את דירות מחיר למשתכן ולהעבירן לזכאים תוך שנים ספורות. בכך, שוב, כבי' הוועדה "מפספסת את העיקר" בכל הכבוד – והעיקר הוא לא תקופת ההחזקה בפועל, אלא שכפי שהוכח מחוזה המכר שבראיות – אשדר חכרה את המקרקעין והעבירה לרוכשים את יתרת זכות החכירה שלה, כשבאותו מקרה, היא העבירה חכירה לתקופה שנותרה מ- 98 שנה לאחר כ- 5 שנות חכירה, היינו – לקצת פחות מ- 93 שנים (+98) - ונובע מכך בהכרח שהייתה בידיה זכות חכירה למעל 25 שנים. כך מתחייב מהכלל הידוע - שאין אדם יכול להעביר יותר ממה שיש לו – ואשדר העבירה בדיוק את מה שהיה לה להעביר.

56. אם נשתמש בדימוי מקובל בדיני מיסים של עץ ופירות – הרי שאשדר והיזמים בבניית הדירות היו כמעין משתלה בה הם שתלו זרעים של עצים וגידלו את שתילי העצים - עד שהגיעו למצב בו ניתן למכור אותם (השלמת בניית הדירות), ומכירת הדירות - כמוה כמכירת עץ (שכן מדובר ב- 93 + 98 שנים).

57. יתר על כן - עמדת אשדר, ופסה"ד שקיבל אותה נסתרים-מתוכם לנוכח עמדתם לגבי דירות הנמכרות לשוק חופשי – בעוד שעמדתנו היא שמדובר בחכירה למעל מ- 25 שנה שהיא "זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה, וזאת ללא כל תלות בשאלה אם דירות שנמכרו – נמכרו כדירות "מחיר למשתכן" או לשוק החופשי - הרי שלשיטת אשדר היא מסכימה שלגבי מכירת דירות לשוק החופשי מדובר ב"זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה. ובפסה"ד נקבע ש"אין מדובר באותן זכויות" (כך! - בפ' 309-308) - אולם עמדה זו הרי נסתרת מתוכה – שכן כפי שהראינו, לגבי כל הדירות קובעים מסמכי העיסקה הסדרי שיוריות מכירה לשוק החופשי ואי-היקבעות – ולגבי מכרזים מעורבים נוספת לכך דרישה ל"תמהיל המעורב" – כך שבמועד העיסקה לא ניתן לדעת לגבי אף דירה אם היא תימכר כדירת מחיר למשתכן או לשוק החופשי. מבחינת עמדת המדינה אין בכך כל בעיה, והיא קוהרנטית על כן – אולם, מבחינת עמדת אשדר שהתקבלה בפסה"ד המשמעות היא, שלגבי כל דירה ודירה – יכול שיהיה מדובר בזכות במקרקעין (אם תימכר לשוק החופשי) וזאת לנוכח הגדרת תקופה כ"תקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע". די גם בכך, כדי לקבוע שמדובר בזכות במקרקעין (למעלה מן הצורך). למצער לגבי כל דירה לא ידוע במועד העיסקה אם מדובר בזכות במקרקעין אם לאו – ונוצר מצב שתואר בהקשר אחר אך דומה לגבי איגודי מקרקעין (עניין ב.ס.ט בנייה ע"א 4900/19 2021) כאיגוד מקרקעין "מהבהב" וכאן – דירות "מהבהבות" – שכן כתלות בתנאי השיוריות, אי-ההיקבעות, והתמהיל המעורב ייקבע - אם מדובר ב"זכות במקרקעין" אם לאו... וזו תוצאה אבסורדית שאין לקבלה, ויש להעדיף את עמדת המדינה הקוהרנטית, על כן.

58. ג. השלכות הרוחב של פסה"ד – הן רבות וקשות ויקצר המקום. אך יודגש כי מה שנקבע בפסה"ד בנוגע לחוזי המכר לרוכשים, ש– "הלכה למעשה - המדינה היא הגורם האמיתי המוכר לרוכשים הזכאים את הזכויות בדירות "מחיר למשתכן" (בפ' 252) – אם יישארו הדברים על כנם – עלול ליצור טלטלה רבתי כבר בדין הכללי לנוכח הסתירה הברורה בין פסה"ד לפסיקת בימ"ש נכבד זה – למשל בעניין בונייד (רע"א 4933/22 2023) שם נפסק לגבי חוזי מכר עם רוכשים, שהחוזים האמורים הינם - בין היזמים לרוכשים, ולא בין המדינה לרוכשים, על כל הנובע מכך.

59. ואילו בדיני המס עולות שאלות קשות כבר לגבי מיסוי מקרקעין, כגון – האם לנוכח פסה"ד יש לראות את הרוכשים כמי שרכשו קרקע ושירותי בניה שאז יש לחייב אותם במס רכישה על רכישת הקרקע?; אף במישור מס הכנסה קביעת כב' הוועדה (בפ' 208) בהקשר של דיווחי אשדר לפי ס' 50 לחוק (פטור לפי החוק במכירת זכות במקרקעין!) (הנתונה לשומה לפי הפקודה) אותם אשדר לא ביקשה לתקן - כי היא אינה מוסמכת לעסוק בשאלות של מיסוי במישור מס הכנסה – היא אמנם נכונה בכל הנוגע לסמכות ועדת הערר אלא שכפי המדרש הידוע לגבי זה שעושה חור בחלקו בספינה ניתן לומר ש"כל המסים ערבים זה בזה" ומאליו ברור, שהקביעה בפסה"ד שחוזי החכירה אינם חוזי חכירה יכולות להיות לה השלכות גם לגבי מישורי מס נוספים ולא רק מס הכנסה (כמפורט שם), אלא גם מע"מ (כגון ניכוי תשומות בגין רכישת זכות במקרקעין) ושוב, יקצר המקום ואלה רק דוגמאות על קצה המזלג להשלכות אפשריות.

60. ד. מהות אמיתית – כפי שהופעלה, ועצם הפעלתה: דוקטרינה פסיקתית זו (ר' בעניין מלונות צרפת (ע"א 2330/04) ובעניין אורלי ע"א 5025/03), הופעלה בפסה"ד - בניגוד לעצם מהותה - שכן פסה"ד - אם יעמוד על כנו - "משנה מציאות" ואילו דוקטרינת המהות האמיתית של העיסקה נועדה כדי לברר "מה קרה" במציאות? מה אירע? (מהו אירוע המס), ולא – כדי ליצור מציאות שונה ואחרת מזו שאירעה בפועל. הקביעה, שלפי מבחן המהות האמיתית מדובר בהתקשרויות עם קמ"פ ולא בחוזי חכירה - משנה מציאות - לא רק בנוגע למסמכי העיסקה, אלא, בכך שהיא עלולה לשנות מן היסוד את כל חוזי המכר לרוכשים (לגביהם אפילו לא נטען להפעלת דוקטרינה זו...). בכך, פסה"ד לא רק מנוגד לעצם מהותה של דוקטרינה פסיקתית זו – אלא עלול לגרום להשלכות רוחב קשות כמתואר לעיל, שסופן מי ישרנו.

61. ולגבי עצם הפעלתה – הרי שבהלכה הפסוקה נקבע השתק כלפי נישומים מלעשות כפי שעשתה אשדר - מלהעלות טענת "מהות אמיתית של העיסקה" כלפי עצמם (עניין ריזמן ע"א 1839/19, בפ' 81 – 90 שיושם גם בעניין גליס ע"א 7610/19 בפ' 75-73, ובעניין בית חוסן ע"א 9308/20 בפ' 63). נפסק, שככלל הנישום מושתק מלטעון טענת מהות אמיתית כנגד עיסקתו הוא למעט במקרים נדירים שבנדירים (ור' בהרחבה בעניין ריזמן שם). יש להצטער על כן שכבי הוועדה בחרה (בפ' 260) שלא להתייחס בפסק דינה לגוף טיעונו בסיכומינו דלמטה לרבות הסתמכותנו על הפסיקה הנ"ל - וזאת תוך טעות קשה של הפניה לציטוט, המוצג כאילו הוא מתוך פס"ד של ביהמ"ש העליון בעניין ברקאי (שם, בהפניה לציטוט בפ' 216). דא עקא, שציטוט זה איננו מפס"ד ברקאי או מכל פס"ד עליון אחר!... מדובר בפסיקה מפס"ד מחוזי בעניין כלל (ע"מ 36620-12-09 – בפ' 25) שהינה אף ציטוט חסר, כפי שברור מפס"ד כלל במלואו, לרבות האמור בפ' 26 שנישום המדווח לרשויות המס על עיסקה לפי "הצורה המשפטית שלה" יהיה מנוע מלהתכחש לדיווחו הראשוני (אלא שכך בדיוק נעשה כאן...). לגוף הטעם המופיע בפסה"ד לפיו כביכול צד שלא ניסח חוזה אינו מושתק מלטעון טענת מהות אמיתית כנגדו – הרי שהוא בעליל סותר את ההלכה הפסוקה הנ"ל הקובעת שהשתק הוא למעט מקרים נדירים שבנדירים - וברי, שחוזים המנוסחים ע"י צד אחד (המדינה או צד אחר כלשהו) אינם נדירים – כך שהנמקה זו מנוגדת להלכה הפסוקה, שכבי הוועדה בחרה שלא להתייחס אליה - וחבל, שאם הייתה עושה כן – הייתה אולי נמנעת התוצאה הקשה של פסה"ד.

62. דין הערעור להתקבל על כן.