



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10846/06

בפני : כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט י' עמית

המערערת : "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות

ערעור על החלטתה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בוי"ע 1363/03 שניתנה ביום 24.7.2006 על ידי כב' השופט (בדימ') ע' זמיר והחברים עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן

תאריך הישיבה : כ"ה בטבת, התשי"ע (11.1.2010)

בשם המערערת : עו"ד עופר אלבוים ; עו"ד טלי יהושע

בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת א' חיות:

האם חוכר מקרקעין הבוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה שניתנה לו בחוזה החכירה וכתוצאה מכך תקופת החכירה שניצל בפועל קצרה מפרק הזמן הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 לצורך מיסוי העסקה, זכאי להשבת מס הרכישה ששילם? זו השאלה העיקרית העומדת לדיון בערעור שבפנינו.

1. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) מטיל מס על אירוע של "מכירת זכות במקרקעין". המונח "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק כהגדרתו היום כולל, בין היתר:

"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;..." [ההדגשה הוספה].

טרם תיקון החוק בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 40), התשנ"ח-1997 (להלן: תיקון מס' 40), דיברה הגדרה זו על חכירה לתקופה העולה על עשר שנים ובהינתן העובדה כי העסקה בענייננו נקשרה, כפי שיפורט להלן, ביום 25.1.1990, תקופת החכירה הרלוונטית במקרה דנן היא זו שהיתה קבועה בחוק כנוסחו טרם תיקון מס' 40, דהיינו עשר שנים.

המונח "חכירה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית", והמונח "חכירה לתקופה" אף הוא מוגדר באותו סעיף כך:

"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" [ההדגשה הוספה].

משילובן של הגדרות אלה עולה כי "זכות במקרקעין" מסוג חכירה עליה חל החוק אינה כל "חכירה" אלא חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים (מאז תיקון מס' 40) או לתקופה העולה על עשר שנים (לגבי עסקאות כמו זו שבפנינו עליהן חל החוק כנוסחו טרם תיקון מס' 40). עוד עולה מצירופן של ההגדרות האמורות כי לצורך חישוב תקופת החכירה תבוא בחשבון "התקופה המרבית שאליה יכולה להגיע החכירה", ובכלל זה גם תקופת חכירה שניצולה תלוי בהפעלת זכות ברירה (אופציה) הנתונה לחוכר להאריך את משך החכירה.

2. הערר אשר במסגרתו ניתנה ההחלטה נשוא הערעור שבפנינו נדון בפני ועדת הערר של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר או הוועדה), ומתוך

רשימת העובדות המוסכמות שהגישו הצדדים לוועדת הערר, עולה כי ביום 25.1.1990 נכרת בין המערערת למשולם לוינשטיין הנדסה וקבלנות בע"מ (להלן: חברת לוינשטיין) הסכם לפיו שכרה המערערת מחברת לוינשטיין שטחי משרדים ומקומות חניה בבניין בראשון לציון (להלן: הנכס) תמורת דמי שכירות חודשיים (להלן: ההסכם). תקופת השכירות על פי ההסכם נקבעה לתשע שנים ואחד עשר חודשים, שתחילתם עם סיום הקמת הבניין (להלן: תקופת השכירות הראשונה). במחצית השנייה של 1993 נחתמה בין המערערת לחברת לוינשטיין וחברת אמות השקעות בע"מ (לה המחתה חברת לוינשטיין קודם לכן מחצית מזכויותיה בבניין – להלן ביחד: המשכירות), תוספת להסכם (להלן: התוספת להסכם) לפיה ניתנה למערערת, בין היתר, אופציה להאריך את תקופת השכירות בנכס בחמש או עשר שנים עם תום תקופת השכירות הראשונה. עוד ניתנה למערערת בתוספת להסכם אופציה להוסיף ולהאריך את תקופת השכירות בחמש או עשר שנים, ככל שתממש את האופציה הראשונה. תקופת השכירות המרבית שהיתה המערערת זכאית לנצל על פי ההסכם והתוספת להסכם עמדה, אפוא, על שלושים שנים חסר חודש.

3. החזקה בנכס נמסרה למערערת ביום 1.7.1993 ובאותו מועד החל מניינה של תקופת השכירות הראשונה. המערערת והמשכירות דיווחו למשיב בהצהרה כדין על העסקה ובעקבות אותו הדיווח הוציא המשיב למערערת שומת מס רכישה בה הועמד שווי המכירה לצרכי מס על סך של 17,000,000 ₪, בהתאם לפשרה שהושגה בין הצדדים בהקשר זה. שווי המכירה כאמור תואם את ערכם המהוון של דמי השכירות שהיה על המערערת לשלם למשיבות על פי ההסכם בגין תקופת השכירות הראשונה. אין חולק כי שווי המכירה כאמור אינו מביא בחשבון את תקופת החכירה האופציונאליות אותן רשאית היתה המערערת לממש על פי התוספת להסכם. המערערת שילמה למשיב את מלוא מס הרכישה על פי השומה, ואילו חברת לוינשטיין מוסתה על הכנסתה בעסקה זו בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) והופטרה ממס שבח בגינה, בהתאם לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין.

4. ביום 31.5.2003, עם תום תקופת השכירות הראשונה, השיבה המערערת את החזקה בנכס למשכירות בלא שמימשה את האופציות שניתנו לה בתוספת להסכם, וביום 24.8.2003 פנתה למשיב בדרישה להחזר של מס הרכישה ששולם על ידה (בתוספת הפרשי הצמדה וריבית), בטענה שתקופת השכירות אותה ניצלה בפועל קצרה מ-10 שנים ועל כן, לא התגבשה ה"זכות במקרקעין" בה מדבר החוק והעסקה אינה חייבת במס על פיו. ביום 18.9.2003 דחה המשיב את הדרישה להשבת המס, והמערערת, שלא השלימה עם החלטה זו, עררה עליה בפני הוועדה.

הפולוגתאות שהועמדו להכרעה והחלטתה של ועדת הערר

5. נוסף על רשימת העובדות המוסכמות הנזכרת לעיל הניחו המערערת והמשיב בפני ועדת הערר שלוש פולוגתאות שהועמדו להכרעתה:

הפולוגתא הראשונה נוגעת לשאלה האם סעיף 85 לחוק שעניינו "תיקון שומה" והקובע כי ניתן לתקן שומת מס בתוך ארבע שנים מיום שנעשתה, חוסם את דרכה של המערערת מלטעון נגד השומה שהוצאה לה במקרה דנן עשר שנים לפני שפנתה למשיב בדרישה להשבת המס ששילמה.

הפולוגתא השנייה נוגעת לשאלה האם בנסיבות המקרה דנן רכשה המערערת "זכות במקרקעין" כמובנה בחוק, בהתחשב בכך שתקופת השכירות בפועל קצרה מעשר שנים.

והפולוגתא השלישית, היוצאת מן ההנחה שהמערערת אכן רכשה "זכות במקרקעין", נוגעת לשאלה האם רכישה זו התבטלה עקב אי מימושן של האופציות שניתנו לה להארכת תקופת החכירה, והאם בשל כך חלה הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין שעניינה "החזרת מס בביטול מכירה" או הוראת סעיף 103 לחוק שעניינה "החזרת מס שנגבה בטעות".

6. בהחלטתה מיום 24.7.2006 דחתה ועדת הערר (כב' השופט (בדימ') ע' זמיר, והחברים עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן) את הערר על דעת כל חברי הוועדה, ואושרה החלטתו של המשיב לפיה אין המערערת זכאית להחזר מס הרכישה ששילמה. עם זאת, חברי הוועדה נחלקו ביניהם באשר לנימוקים התומכים בתוצאה זו.

אשר לשאלה האם רכשה המערערת "זכות במקרקעין" סבר חבר הוועדה עו"ד מרגליות כי מהגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק עולה ששאלת השתכללותה של "זכות במקרקעין" על פי החוק נבחנת במועד עריכת ההסכם בו נמכרה אותה זכות ולא בשלב מאוחר יותר, כך שבחישוב תקופת החכירה יש להביא בחשבון את התקופה המרבית שאליה יכולה להגיע החכירה, לרבות אותן תקופות חכירה שלחוכר נתונה הברירה (האופציה) האם לממשן. עוד ציין עו"ד מרגליות כי בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" אין דרישה כי האופציה תמומש על מנת שתובא בחישוב תקופת החכירה המרבית. מסקנה זו מתיישבת לגישתו עם שיקולי מדיניות אליהם כיוון המחוקק ואילו פירוש אחר להגדרת "חכירה לתקופה", לפיו לצורך חישוב החכירה

המרבית יש להמתין עד השלב שבו יתברר אם בחר החוכר לממש את האופציה שניתנה לו אם לאו, עשוי להביא לתוצאה של דחיית מועד החבות במס, וזאת באותם המקרים שבהם תקופת החכירה הראשונה לא מגעת כשלעצמה כדי התקופה הקבועה בחוק (עשרים וחמש שנים לפי נוסח החוק היום ועשר שנים לפי נוסח החוק במועד הרלוונטי). תוצאה זו, כך סבור עו"ד מרגליות, אינה רצויה מבחינת יעילותה ויציבותה של מערכת המס וכן משום שהיא עשויה לעודד עסקאות מלאכותיות לפיהן תפוצל תקופת החכירה באופן שהחכירה בפרק הזמן העולה על עשרים וחמש שנים תותנה במימוש אופציה על ידי החוכר, ובכך תושג דחייה של מועד החיוב במס החל על העסקה.

7. עו"ד מרגליות דחה את טענת המערערת לפיה חלה במקרה דנן הוראת סעיף 102 לחוק, בקובעו כי בחירתה שלא לממש את האופציה אינה מהווה ביטול של "מכירת זכות במקרקעין" כאמור בהוראה זו, ולגישתו יש לבחון את סוגיית הביטול שבחוק מיסוי מקרקעין דרך משקפי הדין הכללי ובאופן פרטני על פי דיני החוזים מהם נובע כי אי מימוש אופציה אינו שקול לביטול החוזה שהקנה אותה. ההיפך הוא הנכון: האופציה שלא מומשה יש בה משום קיום חוזה האופציה במובן זה שבעל האופציה מפעיל את הכוח המשפטי הנתון לו על פי החוזה ובוחר שלא להפעילה. בהקשר זה הפנה עו"ד מרגליות לפסק הדין בע"א 307/85 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' זמר, פ"ד מא(4) 826 (1988) (להלן: עניין זמר) בו נקבע כי ביטול במובן של סעיף 102 לחוק מתרחש רק אם הזכות המועברת בעסקה "לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע המציאות" או "לא התממשה בעולם המעשה", וציין כי במקרה דנן העסקה "הכתה שורשים במציאות" על שני מרכיביה, שכן תקופת החכירה הראשונה נוצלה ואי מימוש האופציה אינו משנה את תוקפה המשפטי ואת העובדה שהמערערת רכשה "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. עו"ד מרגליות הוסיף וקבע כי אין ללמוד גזירה שווה לענייננו מן הדין החל על מיסוי של עסקאות מקרקעין הכוללות תנאי מתלה, ולפיו מקום שבו לא מתקיים התנאי המתלה זכאי הנישום להחזר המס ששולם מכוח הוראת סעיף 102 לחוק. זאת, בשל ההבדל המהותי הקיים לדעתו בין חוזה שיש בו תנאי מתלה ובין חוזה הכולל אופציה. עו"ד מרגליות הדגיש כי גם שיקולי צדק וסבירות תומכים במסקנה לפיה דין טענות המערערת להידחות, שכן מס הרכישה שנגבה ממנה חושב, כאמור, על פי ערכם המהוון של דמי השכירות בגין תקופת השכירות הראשונה בלבד ואילו תקופות החכירה האופציונאליות לא הובאו בחשבון בהקשר זה, בהתאם להסדר הפשרה שהושג בין המשיב למערערת. בנסיבות אלו, כך נקבע, תחושת הצדק אינה מתקוממת נוכח אי ההכרה בזכותה של המערערת להשבת המס ששילמה. עו"ד מרגליות הוסיף ודחה את ניסיונה של המערערת לתמוך את עמדתה באשר לפירוש

הוראת סעיף 102 לחוק בפסיקת ועדות הערר ובעמדותיהם של מלומדים, בקובעו כי ניתן לאבחן את הפסיקה שהוצגה מענייננו וכי הספרות המשפטית אליה הפנתה המערערת אינה משקפת את הדין הקיים.

עו"ד מרגליות לא קיבל עם זאת את עמדת המשיב לפיה לא ניתן להחזיר את המס ששולם על ידי המערערת בשל מגבלת הזמן בת ארבע השנים לתיקון שומה הקבועה בסעיף 85 לחוק. בהקשר זה נקבע כי סעיף 102 לחוק עליו סמכה המערערת את דרישתה להשבת המס ששולם, הוא סעיף עצמאי וספציפי שאינו כולל מגבלת זמן כמו זו הקבועה בהוראת סעיף 85 לחוק ואין צורך "לתקן שומה" כאשר מדובר בביטול עסקה על פי סעיף 102 לחוק. לבסוף ציין עו"ד מרגליות כי ייתכנו מצבים בהם תתבטל כדין "מכירת הזכות במקרקעין" גם בחלוף ארבע שנים וכי אין מקום להתנות את תחולת הוראת סעיף 102 לחוק בתנאים החורגים מאלה שנקבעו בעניין זמר הנ"ל.

8. השופט (בדימ') ע' זמיר הצטרף לחוות דעתו של עו"ד מרגליות, ואילו החבר השלישי בוועדה, רו"ח פרידמן, הצטרף אמנם לתוצאה אליה הגיעו שני חבריו אך הציג לעניין זה הנמקה שונה. רו"ח פרידמן הסכים עם עו"ד מרגליות כי יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" באופן המחיל אותו גם על חכירה אשר מניין שנותיה כולל תקופה אופציונאלית וזאת נוכח הגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבחוק. לעומת זאת סבר רו"ח פרידמן, בניגוד לעמדת עו"ד מרגליות, כי אף שאי מימוש האופציה אינו מהווה ביטול של הסכם החכירה, בחירתה של המערערת להימנע ממימוש האופציה מהווה ביטול חלקי של ה"זכות במקרקעין" אותה רכשה, וכתוצאה מכך יש להשקיף על מכירת ה"זכות במקרקעין" בעסקה זו כמכירה שהתבטלה באופן חלקי ולגישתו יש להכיר גם בביטול חלקי כאמור על פי הוראת סעיף 102 לחוק. אשר לתוצאותיו של ביטול חלקי כזה התלבט רו"ח פרידמן בשאלה האם מדובר בביטול למפרע שיש בו כדי לזכות את הנישום בהשבת מלוא סכום המס ששילם, או שמא עניין לנו בביטול חלקי שפועלו מכאן ולהבא ועל כן מן הראוי שתוצאותיו תהיינה אף הן חלקיות באופן המזכה את הנישום אך ורק להחזר המס ששילם בגין תקופת החכירה האופציונאלית שלא מומשה. רו"ח פרידמן בחר לאמץ את הדרך השניה בציינו כי יש להבחין בין מצב שבו חוזה מבוטל כליל (ביטול הכרוך בדרך כלל בהשבה הדדית של הנכס והתמורה), ובין אי מימוש אופציה לאחר שנוצלה חלק מתקופת החכירה. עוד ציין רו"ח פרידמן כי אין בחוק כל הוראה מפורשת כיצד יש להתייחס למקרה של אי מימוש אופציה ולפיכך יש להעדיף לגישתו פירוש התואם את זה הניתן לחוקי מס אחרים והמשיג תוצאות צודקות והגיוניות. לבסוף ציין רו"ח פרידמן כי ביטול למפרע של "מכירת הזכות במקרקעין" יגרור אחריו קושי הכרוך בביטול מס השבח ששילם המחכיר ובהוצאת שומה חדשה

במס הכנסה. זאת במיוחד מקום שבו מדובר בשומה שכבר "נסגרה". כפי שצוין לעיל, הובילה גישתו הפרשנית של רו"ח פרידמן במקרה דנן לתוצאה הזוהה לזו שאותה אימצו עו"ד מרגליות והשופט (בדימ') זמיר, שכן המס אותו שילמה המערערת במקרה דנן חושב על פי "שווי מכירה" המביא בחשבון את דמי השכירות בגין תקופת השכירות הראשונה בלבד. רו"ח פרידמן ראה לציין עם זאת בשולי הדברים כי אילו היתה המערערת משלמת מס רכישה המביא בחשבון את "שווי המכירה" של החכירה המרבית, הכוללת גם את תקופת החכירה האופציונאליות (שלושים שנה חסר חודש), כי אז היה על המשיב להחזיר לה שני שלישים (במעוגל) מן המס אותו שילמה, כיחס שבין תקופת החכירה האופציונאליות (20 שנים), אותן לא מימשה, ובין תקופת החכירה המרבית (30 שנים חסר חודש).

מכאן הערעור שבפנינו.

תמצית טענות הצדדים

9. המערערת טוענת כי התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר, ולפיה אין היא זכאית להשבת מס הרכישה ששילמה, אינה מתיישבת עם תכליותיו האובייקטיביות והסובייקטיביות של חוק מיסוי מקרקעין באשר היא מביאה לכך שמוטל עליה מס בגין זכות ערטילאית גרידא שלא העניקה לה כל הנאה או רווח. לגישת המערערת, החלטתה של ועדת הערר עומדת בסתירה בולטת לתכלית דיני המס למסות נישומים בגין הכנסותיהם האמיתיות; פוגעת בזכות הקניין שלה ובחוש הצדק; מסכלת את השאיפה להאחדה בין חוקי המס השונים; ומביאה ליצירת מערכת מס בלתי נייטראלית המפלה בין נישומים ויוצרת עיוותי מס. לעמדת המערערת, אין זה ראוי שיהיה הבדל בתוצאת המס בין מי שחכר מקרקעין לתקופה שמלכתחילה לא עלתה ולא יכולה היתה לעלות על עשר שנים (כיום עשרים וחמש שנים) ובין מי שחכר מקרקעין לתקופה שהיתה אמנם יכולה לעלות על פרק זמן זה, מכוח אופציה להארכת חכירה שהוקנתה לו, אך בפועל לא עלתה על פרק הזמן האמור מחמת אי מימוש האופציה. בדומה לחוכר הראשון שאינו מחויב במס על פי החוק, כך ראוי לגישת המערערת שהחוכר השני אף הוא לא יתחייב במס בנסיבות אלה.

10. המערערת תומכת את עמדתה בפרשנות תכליתית של המונח "חכירה לתקופה" וטוענת כי יש לפרשו כך שזכות הברירה הנתונה לחוכר תבוא במניין תקופת החכירה (המשכללת את ה"זכות במקרקעין" הממוסה על פי החוק) רק כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה. לטענתה יש לאפשר לנישום לסתור את החזקה ולהוכיח בשלב

מאוחר יותר כי הוא לא מימש את האופציה שהוקנתה לו, כפי שאירע בענייננו. המערערת מדגישה בהקשר זה כי חששה של ועדת הערר לפיו פתרון כזה יוביל לדחיית החיוב במס אינו מבוסס, שכן המערערת אינה כופרת בכך שהמשיב גובה מס כדין כבר בנקודת הזמן שבה הוקנו האופציות. אולם לטענתה אם יוכיח הנישום כי האופציה לא מומשה על ידו בסופו של דבר ובכך יסתור את החזקה האמורה, יש להשיב לו את המס שנגבה.

11. לחלופין טוענת המערערת כי ניתן להגיע לתוצאה דומה באמצעות פרשנות תכליתית של סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין והחלתו על מקרה של אי מימוש אופציה. בעניין זה אין המערערת חולקת על מסקנתה של ועדת הערר כי אי מימוש אופציה אינו מהווה ביטול של חוזה האופציה; אלא שלטענתה במקרה מעין זה מתרחש ביטול של ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה אליה מתייחסת האופציה, שכן תקופת החכירה אותה ניצלה בפועל עמדה על פרק זמן קצר מזה הקבוע בהגדרת "זכות במקרקעין". נוכח עמדתה זו סבורה המערערת כי ההלכה שנפסקה בעניין זמר אינה רלוונטית לענייננו, משום שהיא נוגעת לעסקאות מכירה בעוד שבענייננו מדובר בעסקת חכירה וכן משום שהביטול לו היא טוענת עניינו בסיווג המשפטי של זכות החכירה שבידיה כ"זכות במקרקעין", בעוד שעניין זמר עסק בביטול העסקה ב"מציאות העובדתית". המערערת מוסיפה וטוענת כי ביטול ה"זכות במקרקעין" בנסיבות האמורות צריך להוביל להשבה מלאה ולא להשבה "יחסית" של המס ששילמה, ולגישתה יש לדחות את פרשנותו של רו"ח פרידמן אשר תמך (בדעת יחיד) בהחזר יחסי של המס על פי סעיף 102 לחוק. לטענת המערערת פרשנותו של רו"ח פרידמן בהקשר זה אין לה אחיזה בלשון החוק והיא יוצרת יש מאין "ספקטרום" של "זכויות במקרקעין" מהן נגזרת החבות במס, בעוד שהחוק קובע מבחן חד המבוסס על מניין השנים. עוד טוענת המערערת כי עמדת רו"ח פרידמן אינה מתיישבת עם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין ואינה נותנת משקל מספיק לכך שבסופו של יום לא התממשה ה"זכות במקרקעין" בה מדבר החוק. גישתו של רו"ח פרידמן אף תרבה, לטענת המערערת, התדיינויות בכל הנוגע לסכום ההחזר ואף זו תוצאה שאינה רצויה.

12. המשיב מאמץ בעיקרו של דבר את קביעות הרוב בוועדה. ביסוד טענותיו של המשיב עומדת התפישה לפיה אי מימושה של אופציה אינו משליך על החבות במס לפי החוק, שכן חבות זו נבחנת במועד עריכת העסקה הנוגעת ל"זכות במקרקעין" ואירועים מאוחרים – זולת אם הם באים בגדר העילות הקבועות בחוק – אין בהם כדי לשנות ממסקנה זו. לגישת המשיב, הנתון הרלוונטי היחיד לצורך החיוב במס בגין עסקה של חכירת מקרקעין על פי החוק נוגע למשך תקופת החכירה שהוקנתה לחוכר לרבות על

דרך של אופציה, בעת כריתת החוזה. ככל שתקופת חכירה זו עולה על עשרים וחמש שנים (או עשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו), מתרחש אירוע מס על פי החוק וקם חיוב במס. המשיב ממשיך וטוען כי פירוש כשיטתו מתיישב עם תכליתו האובייקטיבית והסובייקטיבית של החוק, בין היתר משום שבניגוד לטענת המערערת, בעצם הקניית האופציה טמונה הטבה כלכלית רבה שאינה מתבטלת גם אם החוכר מחליט בסופו של דבר שלא לממשה ומעמיד בכך את תקופת החכירה בפועל על תקופה קצרה יותר, הנופלת מזו הקבועה בחוק. מכל מקום, כך מוסיף המשיב וטוען, ההליך דנן עניינו במס רכישה ששילמה המערערת כחוכרת ומס זה הוא "מס עקיף" שאינו מוטל על רווח או הנאה. על כן אין נפקות לכך שהמערערת לא מימשה את האופציה ומיסוי העסקה איננו סותר לגישת המשיב את העיקרון המנחה בדיני המס הנוגע להטלת "מס אמת".

13. המשיב סבור כי הפרשנות שעליה מבססת המערערת את עמדתה אין לה עיגון בלשון החוק או בתכליתו ועל כן יש לדחותה. אשר להגדרתה של "זכות במקרקעין" טוען המשיב כי אין כל אחיזה בלשון החוק לפרשנות לפיה זכות הברירה הנכללת בתקופת החכירה מקימה חזקה הניתנת לסתירה. עוד מציין המשיב כי פרשנותה של המערערת להגדרת "זכות במקרקעין" אינה תואמת את כוונתו הברורה של המחוקק למסות זכויות אובליגטוריות בתור שכאלה, לרבות זכות הברירה הנתונה לחוכר, וזאת גם אם בסופו של יום הזכות לא מומשה על ידו. המשיב טוען כי פרשנותה של המערערת המבקשת לבחון את בסיס המס בדיעבד, חותרת תחת בסיס המס ועיתויו ומפרה עקרונות של ודאות, סופיות ויעילות ופוגעת בתחושת הצדק. בעניין זה מדגיש המשיב כי יש לדחות את הצעת המערערת להמתין זמן רב, ולעיתים עשרים וחמש שנים, כדי לקבוע אם לפנינו "זכות במקרקעין" החייבת במס אם לאו. המשיב מוסיף וטוען כי בסעיף 85 לחוק הגביל המחוקק את הסמכות לתקן שומה לפרק זמן של ארבע שנים ולעילות מפורשות המנויות באותו סעיף. בענייננו, הוגשה דרישת המערערת להשבת המס בחלוף כעשר שנים ממועד הוצאת השומה והתשלום, וכמו כן לא מתקיימת לגישת המשיב אף לא אחת מן העילות הנקובות בסעיף 85 לחוק לתיקון השומה שנערכה.

14. אשר לטענת המערערת כי אי מימוש האופציה בא בגדר הוראת סעיף 102 לחוק, טוען המשיב כי המערערת מבקשת להיתלות בסעיף זה על מנת לשנות למפרע את סיווג העסקה אף שהמועד הרלוונטי לסיווג הוא ככלל בעת ביצועה ומכל מקום, כך לגישת המשיב, אי מימוש האופציה אינו יכול לשנות למפרע את סיווג העסקה ואינו נחשב כביטול. בנוסף, מאמץ המשיב את גישת הרוב בוועדה לפיה יש לבחון את סוגיית הביטול בהתאם לדיני החוזים, וטוען כי אי מימוש האופציה מהווה קיום החוזה שהקנה

אותה ולא ביטולו שכן החוזה העניק לחוכר לכתחילה את האפשרות לבחור בין שני התרחישים של מימוש ואי מימוש. המשיב מוסיף וטוען עוד כי גם על פי אמות המידה שנקבעו בפסיקה אין מדובר בביטול כמשמעותו בסעיף 102 לחוק, שכן באמצעות אי מימוש האופציה מקיים החוכר את החוזה ועל כן מדובר בזכות אשר "הכתה שורשים במציאות", כאמור בעניין זמר. עוד מצייין המשיב כי במועד העסקה ניתנה לחוכר "זכות משפטית בת תוקף" להחליט בין שתי ברירות והחלטתו שלא לממשה אין בה כדי לשנות ממהותה של זכות זו ומן העובדה שהתקופה המרבית אליה יכולה היתה החכירה להגיע על פי ההסכם בזמן כריתתו עלתה על עשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו (או עשרים וחמש שנים לאחר תיקון מס' 40). זאת, בניגוד לביטול "אמיתי" של עסקה השומט את הקרקע תחת העסקה כולה.

לחלופין טוען המשיב כי גם אם תתקבל עמדת המערערת לפיה חלה בענייננו הוראת סעיף 102 לחוק, יש לאמץ בהקשר זה את דעת היחיד של רו"ח פרידמן אותה פירטנו לעיל.

15. בסיכומי התשובה טוענת המערערת כי המונח "חכירה לתקופה" כולל גם את תקופת החכירה נשוא האופציה והמחוקק מניח כי תקופות חכירה אלה תמומשנה וכי תקופת החכירה בפועל אכן תוארך ותתקרב במהותה לזכות הבעלות. משכך, פירוש המונח "חכירה לתקופה" כמקום חזקה הניתנת לסתירה בדבר מימוש תקופת חכירה אופציונאליות, מגשים כראוי את כוונת המחוקק. אשר לפרשנותו של סעיף 102 לחוק מדגישה המערערת כי הסעיף אינו נדרש לסיבה שבגינה בוטלה ה"זכות במקרקעין" או לאופן שבו בוטלה, והביטול עשוי להתרחש גם כתוצאה מאירוע כלשהו, שאינו ביטול הסכם, הגורם אף הוא לכך שמכירת ה"זכות במקרקעין" מתבטלת, כבענייננו. לבסוף טוענת המערערת כי פתיחת השומה בשלב שבו מתברר כי האופציה לא מומשה אינה חשופה לאותם קשיים עליהם עמד רו"ח פרידמן בהחלטתו, והיא מדגישה בהקשר זה כי מנקודת מבטו של המחכיר אין הכרח בפתיחת השומה מחדש באותם מקרים שבהם מכירת החכירה היא בעלת אופי פירוטי ובהם נגבה מן המחכיר (כבענייננו) מס הכנסה בגין דמי החכירה, בלא קשר למשך החכירה.

דיון

16. השאלה העיקרית העומדת לדיון בערעור דנן היא זו: האם כאשר נכללת ב"חכירה לתקופה", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, תקופת חכירה

אופציונאלית אשר בלעדיה אין החכירה עונה להגדרת "זכות במקרקעין", והחוכר בוחר שלא לממש את האופציה, זכאי הוא להשבת מס הרכישה ששילם בגין העסקה?

אקדים ואומר כי הפלוגתאות כפי שנוסחו בבית משפט קמא פרשו יריעת דיון רחבה יותר שהתייחסה גם לשאלת קיומה של חבות במס טרם שהוכרר האם מימש החוכר אם לאו את האופציה שניתנה לו בחוזה החכירה (לגישות הקושרות בין מימוש האופציה ובין החבות במס ראו: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק ראשון - בסיס המס 303-304 (2009) (להלן: נמדר, בסיס המס); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 267-268 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין א'); יצחק סיוון וירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח מקרקעין – חלק ראשון" מיסים י/3 א-30, 34-35 (1996) (להלן: סיוון וטיקוצקי)). בערעור שבפנינו צמצמה המערערת את טענותיה והיא אינה עומדת עוד על הטענה לפיה לא היה לכתחילה מקום לחיובה במס רכישה במקרה דנן. במילים אחרות, המערערת אינה חולקת עוד על כך שעסקת חכירה הכוללת זכות ברירה (אופציה) להאריך את תקופת החכירה לפרק זמן העולה על זה הנקוב בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, היא עסקה אשר במועד כריתתה מקימה חבות במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

פרק זמן זה – עשרים וחמש שנים מאז תיקון מס' 40 ועשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו – יכונה להלן, לפי העניין, "פרק הזמן הקובע".

17. בניגוד לזכויות אחרות במקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מהווה מימד הזמן נדבך מרכזי בהגדרתה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. 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 פירוטית. 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). טעם זה הוא שעמד ביסוד התיקון להגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה במסגרת תיקון מס' 40 עליו עמדנו לעיל לפיו הוארך "פרק הזמן הקובע" מעשר שנים לעשרים וחמש שנים ובדברי ההסבר המופיעים בהצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 45) (זכות במקרקעין), התשנ"ז-1997, צוין בהקשר זה כי:

"במציאות הכלכלית של היום, כל עסקאות החכירה ארוכות הטווח, למשל בתי קולנוע, סופרמרקטים, חנויות כל-בו, בתי מרקחת גדולים ובנקים, דורשות השקעות גדולות. בנוסבות אלו, חכירה לתקופה של פחות מ-18 שנה, אין זה מן הראוי כי תיחשב כ"מכר" ותיכלל במסגרת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963" (ה"ח 496).

על ההכבדה שנוצרה במהלך העסקים השוטף במשק עקב סיווג שכירויות לתקופה העולה על עשר שנים כעסקאות המהוות "מכירת זכות במקרקעין", אף שאלה הן בדרך כלל עסקאות שכירות פירותיות, ראו גם זיו שרון "תחולת תיקון מס' 40 לחוק מיסוי מקרקעין על חכירות בתקופת התפר" מיסים יז/א-7, 9-10 (2003). כפי שכבר צוין, חל על העסקה נשוא ההליך דנן חוק מיסוי מקרקעין כנוסחו טרם תיקון מס' 40 ולכן "פרק הזמן הקובע" לענייננו הוא פרק זמן של עשר שנים, המבדיל בין שכירות פירותית שאינה מחייבת את השוכר במס רכישה לבין חכירה הנתפסת כעסקה הונית של "מכירת זכות במקרקעין" המחייבת את החוכר במס רכישה ואת המחכיר במס שבח או במס הכנסה, לפי העניין.

18. לצורך מניינו של "פרק הזמן הקובע" הנזכר בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" מסוג חכירה שמכירתה חייבת במס על פי חוק מיסוי מקרקעין, יש להביא בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות אותן יוכל החוכר לממש על פי הזכות הנתונה לו לעניין זה בהסכם. מסקנה זו עולה מהגדרתם של המונחים "חכירה לתקופה" ו"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר צוטטו בפתח פסק הדין אך לא למותר להציג בהקשר זה שוב את הגדרתו של המונח "חכירה לתקופה", הקובעת:

"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" [ההדגשה הוספה].

כאמור, שילמה המערערת מס רכישה בגין העסקה דנן אף שתקופת החכירה הראשונה (טרם הפעלת האופציה) עמדה על תשע שנים ואחד עשר חודשים. את טענתה כי יש להשיב לידיה את המס ששילמה מבססת המערערת בשלב הערעור על שתי טענות חלופיות. האחת מבקשת להשקיף על זכות הברירה (האופציה) להארכת תקופת החכירה שניתנה לה על פי ההסכם כעל זכות היוצרת חזקה הניתנת לסתירה בדבר משך תקופת החכירה הכוללת. לשיטתה, ככל שהחוכר בוחר בסופו של דבר שלא לממש את האופציה וכן ככל שכתוצאה מבחירתו זו לא עולה תקופת החכירה על "פרק הזמן

הקובע", כפי שאירע בעניינה, "יוצאת" אותה חכירה בדיעבד מגדר "זכות במקרקעין" עליה חל החוק. השנייה גורסת כי גם אם לא ניתן "להוציא" בדיעבד את החכירה מגדר "זכות במקרקעין" שעליה חל החוק, יש להשקיף על אי מימוש האופציה כעל התבטלות "מכירת הזכות במקרקעין" לעניין סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין ועל פיו יש להורות על החזר המס ששולם.

אדון בטענות אלה כסדרן.

"מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה – חזקה הניתנת לסתירה

19. טענת המערערת לפיה יש להשקיף על זכות הברירה (האופציה) שניתנה לה בהסכם להארכת תקופת החכירה כעל זכות היוצרת חזקה הניתנת לסתירה בדבר משך תקופת החכירה הכוללת, דינה להידחות ולו משום שאין לה כל אחיזה לשונית בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" או בהגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, וכידוע "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפורופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 (1999)). אכן, לשון החוק היא "בסיס האם" לכל מהלך פרשני, והיא הקובעת את מנעד האפשרויות הפרשניות אשר מתוכן מחלץ בית המשפט את הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה. פרשנות שאין לה עוגן בלשון החוק חורגת, אפוא, ממנעד האפשרויות הפרשניות (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקאות 26-31 (טרם פורסם, 28.5.2008); ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 715, 701 (1982); בג"ץ 1046/09 מני נ' המוסד לביטוח לאומי (טרם פורסם, 15.8.2010)). בענייננו, הגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין היא הגדרה ברורה על פי לשונה וממנה עולה כי לצורך בחינת מה שהגדרנו כ"פרק הזמן הקובע", יש להביא בחשבון את תקופת החכירה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע, בין היתר, מכוח זכות ברירה (אופציה) להארכת תקופת החכירה הנתונה לחוכר במסגרת ההסכם. צדקה אפוא ועדת הערר בקובעה כי הגדרה זו אינה צופה פני עתיד ועל פיה לא נדרש מימושה בפועל של האופציה. די בכך שנתונה לחוכר על פי ההסכם זכות ברירה להארכת תקופת החכירה, על מנת שזו תובא בחשבון לצורך חישוב "פרק הזמן הקובע" לעניין תחולת החוק.

20. הפרשנות המוצעת על ידי המערערת אף אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין. המערערת מבקשת לקרוא לתוך סעיף ההגדרות את יסוד המימוש, אך נראה כי התרחשות אירוע המס אליה מכוון המחוקק בהקשר זה ובכלל, אינה מותנית ביסוד המימוש. מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" עליה אעמוד להלן וכן

מהגדרתם של המונחים "זכות במקרקעין" מסוג חכירה ו"חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק, עליהם עמדתי לעיל, עולה המגמה לסמן את התרחשותו של אירוע המס ואת התגבשותה של החבות במס כבר בשלב כריתת ההסכם ל"מכירת זכות במקרקעין", דהיינו כבר בשלב שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה (ראו: ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541, 544 (1992); ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מז(5) 689, 697 (1993) (להלן: עניין החברה לפיתוח חוף התכלת); נמדר, בסיס המס, 269, 277). ביטוי מובהק לכך שהחוק אינו מתמקד בהיבטים של מימוש או הוצאה אל הפועל של ה"זכות במקרקעין" על ידי הרוכש ומסתפק בקיומו של הסכם אכיף ל"מכירת זכות במקרקעין" לצורך קביעת התרחשותו של אירוע מס (ראו סעיפים 6(א) ו-9(א) לחוק), ניתן למצוא כאמור בהגדרת המונח "מכירה" שבסעיף 1 לחוק שהוגדר בו כך:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים";

בהגדרה זו של המונח "מכירה" ביקש המחוקק להחיל את החוק על קשת רחבה של פעולות משפטיות הניתנות לביצוע בקשר עם "זכויות במקרקעין" (ראו ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פסקה 13 (לא פורסם, 6.12.2006) (להלן: עניין ר.א.ר.ד.)), ובהן פעולות של הענקה, העברה, הסבה וכן ויתור על זכות והחשוב לענייננו – "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין", ללמדך כי גם הענקת זכות ברירה (אופציה) נתפסת כ"מכירה". הנה כי כן, אף שב"זכויות במקרקעין" עסקינן "רוחב התפרשותה של הגדרת "מכירה" לעניין זכות במקרקעין על פי החוק חובק גם עסקאות אובליגטוריות... ובלבד שיש להן מאפיינים

של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין" (ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבט, פסקה 20 (טרם פורסם, 11.6.2008) (להלן: עניין סלובר)). בהתאם, מוגדר "יום המכירה" כ-"[יום שבו נעשתה המכירה" (ראו סעיף 19 לחוק), ובאותו מועד אף נקבע שוויה של ה"זכות במקרקעין" הנמכרת ולפיו מחושב המס המוטל על המכירה (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב חלק ראשון 47 (מהדורה שניה, 2003)). אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין", אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה, אם כי הם עשויים להשפיע על מועד תשלום המס ואף זאת בתנאים שנקבעו לעניין זה בחוק (ראו: סעיפים 51, 52 ו-94 לחוק; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג 287-302 (מהדורה שניה, 2007) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין ג'); נמדר, בסיס המס, 114). כך לגבי "מכירת זכות במקרקעין" בכלל, וכך גם לגבי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה.

21. הנה כי כן, הגישה לפיה יש להביא במניין תקופת החכירה לצורך קביעת "פרק הזמן הקובע" גם תקופת חכירה אופציונאליות, משתלבת היטב עם מדיניות המיסוי המתוארת לעיל לפיה יסוד המימוש של הזכות הנמכרת במקרקעין אינו מהווה מרכיב בהתרחשותו של אירוע המס או תנאי לקיומה של חובת תשלום המס, על פי חוק מיסוי מקרקעין. לאמיתו של דבר, גישה דומה הובעה בפסיקתו של בית המשפט אף טרם שנתווספה לסעיף ההגדרות שבסעיף 1 לחוק הגדרת המונח "חכירה לתקופה" במתכונתה הנוכחית (ראו סעיף 11 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 110), התשנ"ו-1996). כך, למשל, נפסק בע"א 340/76 גרד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא(1) 785, 787 (1977) כי לעניין ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה יש לבחון: "לא את אורך התקופה שבה מחזיק האדם בפועל ולא את ציפייתו של הקונה לגבי העתיד, אלא את זכותו המשפטית של בעל הזכות, בין אם זו זכות בדין או זכות ביושר" (ההדגשה הוספה; ראו גם: ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט, פ"ד לז(4) 443, 447-448 (1983); ע"א 363/86 קושניר נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פסקה 5 (לא פורסם, 18.5.1989)).

הגישה לפיה יש לכלול במניין תקופת החכירה לצורך קביעת "פרק הזמן הקובע" גם תקופת חכירה אופציונאליות שטרם מומשו, נועדה לשרת תכלית נוספת שלהגשמתה חותרים דיני המס והיא חסימת מירב "הפרצות" האפשריות להתחמקות מתשלום מס (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962, ה"ח 270, 287; עניין החברה לפיתוח חוף התכלת, 697; ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח, נתניה, פ"ד נט(5) 329, 334 (2005); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 218-219; נמדר, בסיס המס, 270-271). כך, למשל, נחסמת האפשרות "להסוות" את תקופת החכירה

"האמיתית" המוקנית בהסכם החכירה תוך שימוש בזכות הברירה (אופציה), דהיינו: התקשרות בהסכם לחכירה בפועל לפרק זמן הקצר מ"פרק הזמן הקובע" (שלגביו חלה חבות במס) ובצידה תקופת חכירה אופציונאלית אשר רק אם תתווסף אל תקופת החכירה בפועל תענה על דרישת "פרק הזמן הקובע" ותקים חבות במס (ראו: סיוון וטיקוצקי, 30-31; סרוסי וגרשגורן, 22-23; כן השוו לסעיף 11 לחוק העוסק במצב של פיצול תקופות החכירה בין "קרובים" כדרך להשתמטות מחיוב במס). בהכללת תקופת החכירה נשוא האופציה בתקופת החכירה המרבית לצורך מניין "פרק הזמן הקובע" המקים חבות במס ביקש, אפוא, המחוקק לחסום את האפשרות להתחמק מתשלום מס בעסקאות חכירה העושות שימוש בזכות הברירה.

22. עמדת המערערת לפיה יש לקרוא אל תוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" חזקה הניתנת לסתירה בכל הנוגע להיותה של החכירה האופציונאליות חלק מתקופת החכירה שיש להביא בחשבון לצורך החבות במס, דינה להידחות מטעם נוסף. למעשה מבקשת המערערת לאפשר לחוכר להוכיח בדיעבד כי לא מימש את זכות הברירה שניתנה לו בהסכם החכירה ולסתור בכך את האמור בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" לפיה יש להביא בחשבון לכתחילה את תקופת החכירה האופציונאלית במניין "פרק הזמן הקובע" לצורך החבות במס. אימוץ טענתה זו של המערערת עלול לטשטש את ההבחנה הקיימת בדיני המס בין ההוראות המקימות חבות במס לפי החוק ובין הוראות הקובעות, בהתקיים תנאים מסויימים, פטור מלא או חלקי מן החבות, זכות לתיקון השומה וכן זכות להחזר המס ששולם. זוהי הבחנה חשובה שאת בהירותה ראוי לשמר (ראו יצחק הדרי מיטוי מקרקעין כרך ב חלק שני 47 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי, מיטוי מקרקעין ב' חלק שני)). אין, אפוא, לקבל את טענת המערערת המבקשת לקרוא לתוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" את מה שאין בה, וזאת על מנת ליצור יש מאין עילה להשבת המס לאחר ששולם. מקומן הגיאומטרי של העילות להשבת מס ששולם הוא כאמור בהוראות החוק העוסקות בכך ולא בהגדרות הקובעות את בסיס המס ובהן הגדרת המונח "חכירה לתקופה".

מכל הטעמים המפורטים לעיל, יש לדחות את טענתה הראשונה של המערערת המבקשת לקרוא אל תוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" חזקה הניתנת לסתירה בכל הנוגע למשך החכירה ולפיה יש לשוב ולבחון בדיעבד את "פרק הזמן הקובע" לעניין החבות במס בצומת שבו אמור החוכר להפעיל את זכות הברירה (האופציה).

23. הטענה החלופית שמעלה המערערת לביסוס הדרישה להשבת מס הרכישה ששילמה, נסמכת כאמור על הוראת סעיף 102 לחוק שכותרתה "החזרת מס בביטול מכירה". לטענת המערערת, יש להחיל סעיף זה על מצב דברים בו אי מימוש האופציה על ידי החוכר מעמיד את תקופת החכירה שנוצלה בפועל על תקופה הקצרה מ"פרק הזמן הקובע", כפי שאירע במקרה דנן.

וכך קובעת הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין:

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

השאלה שעליה חלוקים המערערת והמשיב בהקשר זה היא האם אכן מדובר במקרה דנן ב"מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטלה" [ה]? בסוגיה זו נחלקו, כזכור, גם חברי ועדת הערר. דעת הרוב (עו"ד ד' מרגליות והשופט (בדימ') ע' זמיר) סברה כי יש לפרש את סעיף 102 לחוק באופן העולה בקנה אחד עם דיני החוזים והיוצר הקבלה בין המונח "ביטול" שבסעיף 102 לחוק ל"ביטול" כמשמעותו על פי דיני החוזים. בהתאם, קבעה דעת הרוב כי אי מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה אינה מבטלת את הסכם החכירה וכי משבחר החוכר באחת האפשרויות שניתנו לו כזכות ברירה על פי ההסכם (מימוש או אי מימוש האופציה), מדובר בקיום ההסכם על ידו. על כן, כך סברה דעת הרוב, אין בענייננו תחולה להוראת סעיף 102 לחוק. דעת המיעוט (רו"ח צ' פרידמן), לעומת זאת, גרסה כי בפירושו של סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין יש לשים את הדגש על קיומה או אי קיומה של "זכות במקרקעין". על כן, לגישתו, ככל שאי מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה מעמיד את משך החכירה בפועל על פרק זמן קצר מ"פרק הזמן הקובע", נוצר בדיעבד מצב דברים לפיו אין בפנינו "זכות במקרקעין" שאת מכירתה ביקש החוק למסות. במצב דברים כזה ניתן לומר, לגישתו של רו"ח פרידמן, כי מכירת ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה "נתבטלה" [ה] כמשמעות הדבר בסעיף 102 לחוק ויש להשיב לנישום את המס ששולם בגינה. זאת, אף אם אין מדובר באירוע השקול על פי דיני החוזים לביטול ההסכם.

24. אכן, בבואנו לפרש מושגי יסוד מן הדין הכללי שמצאו את מקומם בדיני המס יש לצאת מן ההנחה כי משמעותם של מושגי יסוד אלה בדיני המס תואמת את משמעותם בדין הכללי, וזאת נוכח שאיפת המשפט לקיים הרמוניה נורמטיבית כוללת

(ראו: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 601-602 (2005) (להלן: עניין סיוון); עניין ד.א.ר.ד., פסקה 19; אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" מיסים יא/4 א-1, 8 (1997)). אך הנחה זו ניתנת לסתירה וכבר נפסק לא אחת כי בבואנו לפרש מושגי יסוד מן המשפט הפרטי המופיעים בדיני המס, ניתן לסטות מן הפרשנות הנתונה למושגים אלה בדין הכללי, ככל שפרשנות כזו יש לה אחיזה בלשון החוק וככל שהיא מגשימה באופן מיטבי את התכלית הפיסקאלית שנועד אותו החוק להגשים. במקרה כזה, תוכר הסטייה מן הפירוש המקובל בדין הכללי כ"חריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית" (ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 524-525 (1989) (להלן: עניין מועצת פועלי חיפה); כן ראו: ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, 890-891 (2001); עניין סיוון, שם; עניין ד.א.ר.ד., שם; עניין סלובר, פסקה 16; נמדר, בסיס המס, 46-47).

כפי שיפורט להלן, נראה כי במקרה דנן יש מקום לפרש את התיבה "נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין" שבסעיף 102 לחוק, תוך סטייה ממובנו של המושג "ביטול" בדיני החוזים וזאת על מנת להגשים עקרונות יסוד של דיני המס.

25. זכות הברירה או בשמה השכיח אופציה, היא זכות מורכבת אשר לה קווי מתאר מיוחדים. על טיבו של חוזה המעניק אופציה עמד בית משפט זה בעניין החברה לפיתוח חוף התכלת באומרו:

"בבסיס 'חוזה האופציה' מונחת בחירה שהיא דו-כיוונית – הבחירה בין התקשרות לבין אי-התקשרות בעיסקה העיקרית נשוא האופציה. למעשה, חוזה האופציה, או סעיף האופציה שבחוזה, הוא מעין חוזה משני הנספח לחוזה נוסף ועיקרי, אשר משתכלל אם, ורק אם, האופציה ממומשת.

...

ביסוד חוזה האופציה עומדת אפוא היכולת הניתנת לאחד המתקשרים לבחור אם להתקשר בעיסקה העיקרית אם לאו. ניתן לומר כי, למעשה, זוהי בחירה בין קיום לבין אי-קיום... של התחייבות חוזית, שהרי אם תמומש האופציה ישתכלל גם החוזה העיקרי ועל בעל האופציה תוטל החובה לקיים את חיוביו על פיו. מאידך גיסא, אם בעל האופציה יבחר שלא לממשה, לא ישתכלל החוזה

העיקרי ולא תוטל עליו חובת קיום כלשהי" (שם),
698).

הנה כי כן, בעת כריתתו של חוזה אופציה ניתן להצביע למעשה על היווצרותם של שני חוזים הנפרדים זה מזה. החוזה האחד הוא החוזה העיקרי, שניתן לכנותו גם חוזה היסוד, ועניינו בעסקה לרכישת זכויות בנכס שביחס אליהן ניתנה האופציה; החוזה השני, המכונה גם החוזה המשני, עניינו במתן אפשרות הבחירה האם להתקשר בחוזה העיקרי, דהיינו – האם לממש את האופציה ולרכוש את הזכויות בנכס או לוותר על אפשרות זו ולהותירן בידי מקנה האופציה (ראו: ע"א 346/88 אביבי נ' בן זכריה, פ"ד מו(4) 684, 688 (1992); ע"פ 231/76 פרידמן נ' מדינת ישראל, פ"ד לא(1) 309, 317-318 (1976)). נוסף על ההבדל הקיים בין החוזים מבחינת תוכנם ומבחינת הזכויות שהם מקנים (החוזה העיקרי – מקנה את הזכויות בנכס נשוא האופציה; החוזה המשני – מקנה את זכות הברירה אם לרכוש בעתיד את הזכויות בנכס נשוא האופציה), קיים הבדל בין שני החוזים מבחינת התוקף המשפטי של כל אחד מהם. בנקודת הזמן שבה מוענקת האופציה לקונה, החוזה העיקרי באשר לזכויות שניתן לרכוש על פי האופציה טרם נכנס לפעולה והוא נותר "בעמדת המתנה" עד לשלב שבו יחליט בעל האופציה אם לממש ולרכוש את הזכויות בנכס אם לאו. ככל שבעל האופציה בוחר שלא לממש אין החוזה העיקרי משתכלל כלל (ראו: ע"א 3990/91 המועצה האזורית גליל תחתון נ' עציוני, פסקה 7 (לא פורסם, 22.9.1994); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 353-356; נמדר, בסיס המס, 300-301; סיני דויטש "הצעה בלתי חוזרת ואופציה: האמנם סמנטיקה בלבד?" עיוני משפט יב 275, 286 (1987)). אכן, תוקפו של החוזה העיקרי מותנה בבחירתו של בעל האופציה לממש אותה ובמובן זה מהווה מימוש האופציה קיבול של החוזה העיקרי על ידו בכל הנוגע לזכויות בנכס שהיו נשוא האופציה. הבחירה שלא לממש את החוזה העיקרי לעומת זאת אינה שוללת את התוקף המשפטי של החוזה המשני שעניינו עצם מתן האופציה. נהפוך הוא. האופציה על פי טיבה מעניקה לבעליה את האפשרות לבחור בין מימוש לאי מימוש, ומשכך גם אם בחר בעל האופציה שלא לממש מהווה הדבר קיום וביצוע של החוזה המשני. זאת ועוד, משהוקנתה האופציה בחוזה המשני קמה מבחינתו של מקנה האופציה התחייבות חד צדדית כלפי בעל האופציה, ומקנה האופציה מחויב על פיה ואינו רשאי לסגת ממנה (ראו: ע"א 798/88 מימון נ' שטיינברג, פ"ד מה(3) 529, 535 (1991); גבריאלה שלו דיני חוזים – החלק הכללי; לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי 196-197 (2005) (להלן: שלו, דיני חוזים); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 354; לחיובי הצדדים במשך התקופה הקודמת למימוש האופציה באופן כללי, ראו ע"א 701/88 שיף נ' עיזבון המנוח אברהם גינדי, פ"ד מה(5) 759 (1991)).

26. חוזי אופציה ביחס לזכויות במקרקעין ניתן לערוך בוריאציות שונות. וריאציה אפשרית אחת היא זו שבה סב כל החוזה כולו סביב האופציה הניתנת לפלוני לרכוש זכויות בנכס מסוים על פי התנאים המפורטים בו. בוריאציה זו, מערכת היחסים המשפטית הנוצרת בין מקנה האופציה לבעל האופציה סבה אף היא כולה סביב האופציה. כזהו, למשל, המקרה בו הוקנתה אופציה לרכישת בעלות בנכס מקרקעין ובעל האופציה החליט שלא לממשה. במצב דברים זה לא ייכנס לפעולה החוזה העיקרי הצופה פני מימוש האופציה והקשר המשפטי בין הצדדים שהתמצה בחוזה המשני, יבוא בכך לכלל סיום. הוא הדין בחוזה שכל עניינו מתן אופציה לפלוני לחכור נכס מקרקעין. אך תיתכנה גם וריאציות אחרות להתקשרות בחוזה אופציה בהן האופציה אינה חזות הכל. כך, למשל, ייתכנו מקרים שבהם משולבת זכות האופציה בתוך חוזה היוצר מערכת יחסים משפטית נוספת בין הצדדים, פרט לזו הקשורה לזכות האופציה. כזהו המקרה שבפנינו, בו התקשרה המערערת עם המשכירות בהסכם חכירה לתקופה של עשר שנים חסר חודש, אשר במסגרתו נחתמה ביניהן התוספת להסכם לפיה הוענקה למערערת אופציה להאריך את תקופת החכירה לשתי תקופות בנות חמש או עשר שנים בכל פעם, בתנאים שפורטו בתוספת. התוספת להסכם לפיה הוקנתה למערערת זכות האופציה להארכת תקופת החכירה היא החוזה המשני ועל תקופת החכירה האופציונאליות, ככל שהמערערת היתה בוחרת לממש איזו מהן, היה חל כחוזה עיקרי ובשינויים המחויבים, חוזה החכירה אשר על פיו קיימו הצדדים מערכת יחסים משפטית של מחכיר וחוכר לאורך תקופת השכירות הראשונה (עשר שנים חסר חודש).

27. הנה כי כן זכות הברירה (אופציה) על הוריאציות השונות האפשריות בהקשר זה, נתפסת במתחם החוזי כחוזה דו ראשי (חוזה עיקרי וחוזה משני) והשאלה הנשאלת היא – האם פרשנות הקובעת כי ניתן להשקיף על אי מימוש האופציה כעל מצב דברים שבו "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" (כלשון סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין), מתיישבת עם מבנה משפטי זה או שמא יש בפרשנות כזו משום סטיה ממובנה של התיבה "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" על פי דיני החוזים. אכן, על פי המבנה המשפטי שתואר לעיל אי מימוש האופציה מהווה ביצוע של החוזה המשני בדרך של בחירה באחת הברירות שניתנו לבעל האופציה לפיו. בהקשר זה לא ניתן אפוא לדבר על אי מימוש האופציה כעל "מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטל[ה]". אשר לחוזה העיקרי, הרי משבחר בעל האופציה שלא לממשה לא נכנס חוזה זה לתוקפו ועל כן, קשה גם בהקשר זה לדבר על אי מימוש האופציה כעל ביטול חוזה בר תוקף כמובנו בסעיף 7 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970. דומה, אפוא, כי על מנת להחיל על אי מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה, כבענייננו, את התיבה

"נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, נדרשת פרשנות הסוטה במידת מה ממשמעותו של המושג "ביטול" על פי דיני החוזים (אך ראו סעיף 29 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, העושה שימוש בטרמינולוגיה של ביטול בקשר עם חוזה המותנה בתנאי מתלה שלא נתקיים וזאת אף כי לפחות לפי אחת הגישות המקובלות בדיני החוזים, חוזה כזה בדומה לחוזה העיקרי בענייננו, אף הוא אין לו תוקף בתקופת הביניים ולפירוט הגישות השונות בהקשר זה ראו שלו, דיני חוזים, 472-473). יחד עם זאת, על פי כללי הפרשנות אותם פירטתי לעיל נראה כי אין מניעה לסטות מן המובן המקובל של המונח "ביטול" על פי דיני החוזים ככל שהחלת סעיף 102 לחוק המורה על החזר מס ששולם במקרה כגון זה שלפנינו, מגשימה באופן נכון וראוי עקרונות פיסקאליים שאותם יש ליישם בדיני המס.

28. בענייננו ניתן לומר כי כתוצאה מאי מימוש האופציה "נתבטל[ה]" החכירה נשוא האופציה שעליה אמור היה לחול החוזה העיקרי, וזאת על פי משמעות המילה "נתבטל[ה]" כפשוטה. עוד ניתן לומר כי נוכח אי מימוש האופציה "נתבטל[ה]" בדיעבד "מכירת זכות במקרקעין", באופן המצדיק את השבת המס ששולם מכוח סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. ודוק: יש להבחין בהקשר זה בין תוצאות אי המימוש בדיעבד לעניין החזר המס ששולם ובין חוסר הרלוונטיות של יסוד המימוש לכתחילה לעניין התרחשות אירוע המס ולעניין הטלת החבות במס. כפי שהובהר לעיל, ההגדרות הרחבות של המונחים "מכירה" ו"חכירה לתקופה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, נועדו לפרוש רשת צפופה שתאפשר למנהל מיסוי מקרקעין ללכוד בה כבר בשלב ההתקשרות את אותן העסקאות אשר יש להן "מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין" (עניין סלובר, פסקה 20), ובכך להתמודד באופן יעיל עם תכנוני מס המכוונים להתחמק מתשלומם. צורך זה ליתן בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלי יעיל להתמודד עם תכנוני מס וזאת בנוסף לכלים שהעמיד לרשותו המחוקק בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (אשר נתפס, כנראה, ככלי שאינו יעיל דיו להתמודד עם תכנוני מס), הוא שהוביל את המחוקק להרחיב את הגדרת המונחים "מכירה" ו"חכירה לתקופה" עד כדי הכללת אופציות לרכישה ולחכירה של מקרקעין בגדר אותן הגדרות (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962, ה"ח 270, 287; אהוד ברזילי "האופציה כ'להיט' מיסויי – חלק א'" מיסים יד/א-93, 94 (2000)). לכן, יסוד המימוש איננו נכלל בין היסודות הנדרשים לצורך התרחשות אירוע המס או לצורך הטלת החבות במס על "מכירת זכות במקרקעין" (לרבות "זכות במקרקעין" מסוג חכירה) ודי לעניין זה כי נכרת חוזה חכירה אכיף. כמו כן, אין הכרח כי כל תקופת החכירה הנקובה בחוזה תהא חכירה בפועל ולצורך מניין פרק הזמן הקובע את התרחשותו של אירוע המס (עשרים וחמש שנים לאחר תיקון מס' 40 ועשר שנים במועד

הרלוונטי לענייננו), יש להביא בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות אשר טרם מומשו באותו שלב.

ואולם, משנתן המחוקק בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלים כה מרחיקי לכת בשלב ההתקשרות בעסקה, כלים אשר בענייננו יוצרים למעשה חזקה חלוטה כי מי שהתקשר בעסקת אופציה כבר רכש או מכר (לפי העניין) את הזכות נשוא החוזה העיקרי, נראה לי כי מן הראוי "לרכך" במידה רבה את התוצאות של גישה נוקשה זו באמצעות הפרשנות להוראת סעיף 102 לחוק, אשר תאפשר החזר של מס שנגבה כאמור, אם מתברר בדיעבד כי האופציה לא מומשה. אחרי הכל, קשה לקבל גישה לפיה כל עסקת אופציה במקרקעין הנקשרת בין צדדים נועדה לתכלית אחת ויחידה והיא תכנון מס והתחמקות מתשלומו. המודל של עסקאות אופציה הוא מודל מוכר ולגיטימי בעולם העסקים ולא רק בתחום המקרקעין ואם בחר המחוקק להתמודד עם אופציות בתחום זה באמצעות סעיף אנטי תכנוני מרחיב, ראוי להותיר פתח להשבת המס מקום שמתברר בדיעבד כי מדובר בעסקה אמיתית ולגיטימית ובאופציה שלא מומשה (ראו והשוו ע"א 249/97 בר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב (לא פורסם, 19.11.1998)).

מסקנה זו מתבקשת גם בזוכרנו כי חוק מיסוי מקרקעין נועד בעיקרו למסות במס שבח את הרווח ההוני שנצבר בידי מוכר ה"זכות במקרקעין" (ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 550 (2005); ע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, פסקה 6 (טרם פורסם, 22.10.2009); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589, 596 (2003); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 47-52), ובצד זאת הוא ממסה את הקונה במס רכישה שהוא אמנם מס עקיף אך הוא קשור בטבורו לעסקה ההונית (ראו: סעיף 9(ה) לחוק מיסוי מקרקעין; ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 208 (1985); ע"א 5332/08 גולן נ' מנהל מס שבח, פסקה 21 (טרם פורסם, 16.8.2010); נמדר, בסיס המס, 92-94; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 107-108; הדרי, מיסוי מקרקעין ד', 30-31; השוו ע"א 7765/04 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (טרם פורסם, 5.8.2010)). נראה על כן שאם בסופו של דבר עסקה כזו לא קמה כלל על רגליה משום שהאופציה לא מומשה, יש מקום לפרש את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין באופן המאפשר השבת המיסים ששולמו בגינה. העובדה כי עסקאות חכירה מסוימות פטורות ממס שבח על פי סעיף 50(א) לחוק מיסוי מקרקעין (כפי המקרה בענייננו), וזאת משום "שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון של פקודת מס הכנסה", אין בה כדי לשנות ממסקנה זו (לדעות השונות שאינן צריכות הכרעה במקרה דנן אשר הובעו לעניין סיווג רווחים בעסקאות חכירה ומיסוים ראו: נמדר, בסיס המס, 81-83

והאסמכתאות שם; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 177-180 והאסמכתאות שם; דוד בלס ואייל רובין "מיסוי עסקאות חכירה המתחייבות במס שבח" מיסים ט/2 א-31 (1995); עמ"ה (ת"א) 1067/99 בר נ' פקיד שומה ת"א 4 מיסים טז/1 ה-245 (2002); דוד אלקינס "מס הכנסה נ' מס שבח מקרקעין: ברירת המס בהחכרת מקרקעין" מיסים טז/4 א-116 (2002); ברוך כחלון "מיסוי דמי שכירות – דיון מחודש" מיסים כ/5 א-57, 73-75 (2006).

29. גישה דומה לעניין תחולתו של סעיף 102 על מצב דברים כגון זה שנוצר בענייננו, הביע פרופ' אהרן נמדר בציינו:

"אם יתברר כי האופציה בוטלה בביטול אמיתי, יש להחזיר לרוכש את מס הרכישה לפי סעיף 102. אי מימוש האופציה מהווה למעשה את ביטולה של ה"מכירה" המקורית שראתה בהסכם החכירה כמכירה של זכות במקרקעין. בלשון אחרת, עם ביטולה של האופציה נשמט הקרקע לטענה כי המכירה המקורית היוותה מכירה של זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין... (נמדר, בסיס המס, 507-508).

(כן ראו והשוו עמ"ש (נצ') 26/92 קו-אופ צפון אגודה צרכנית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ תשנ"ד (2) 365 (1993); עוד ראו: משה שקל "פסק דין קו-אופ צפון" – סוגיית המיסוי בביטול חכירה" מיסים י/4 א-42 (1996) (להלן: שקל); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 269).

עניין נוסף אשר ניתן להקיש ממנו לענייננו באשר לפירושה של הוראת החזר המס שבסעיף 102 לחוק, הוא העניין אשר נדון בע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366 (1992). באותו עניין נקבע מפי הנשיא שמגר כי "יום המכירה" לצורך החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה, גם כאשר החוזה מותנה בתנאי מתלה. אולם, אם "לא נתקיים התנאי המתלה והחוזה מתבטל, זכאי הנישום להחזר המס ששילם... כאמור בסעיף [102]..." (שם, 373); לביקורת שהושמעה על הלכה זו, ככל שהדבר נוגע לקביעת "יום המכירה" בחוזה המותנה בתנאי מתלה, ראו: נמדר, בסיס המס, 319-321; יצחק הדרי "מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה לפי חוק מס שבח מקרקעין" עיוני משפט יז 287, 296-297 (1992) (להלן: הדרי, מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה)). בהחלטתה של ועדת הערר עמד עו"ד מרגליות על ההבדלים הקיימים בין עסקאות המותנות בתנאי מתלה לבין חוזה אופציה כמו זה שבענייננו, ובגינם סבר שאין להקיש מהתם להכא. עו"ד מרגליות ציין בהקשר זה, בין היתר, את

העובדה שהאופציה נתונה בידי החוכר ואילו התקיימות התנאי המתלה תלויה בגורם חיצוני לחוזה. אכן, קיימים הבדלים בין חוזה המותנה בתנאי מתלה ובין חוזה אופציה אך הבדלים אלה אינם מחייבים לדעתי מסקנה שונה באשר לתחולתו של סעיף 102 לחוק על ענייננו. נראה לי כי בדומה לחוזה המותנה בתנאי מתלה שמוסה טרם התקיימות התנאי ומשלא נתקיים התנאי רואים את "מכירת הזכות במקרקעין" כמכירה "שנתבטל[ה]", כך גם בחוזה הכולל כבענייננו תקופת חכירה אופציונאלית שמוסתה טרם מימוש האופציה, יש לראות את "מכירת הזכות במקרקעין" על פיו (מסוג חכירה) כמכירה ש"נתבטל[ה]", ככל שהאופציה לא מומשה. העובדה כי במקרה הראשון לא התקיים התנאי המתלה מסיבות התלויות בצד ג' ואילו בחוזה האופציה היא אינה מתממשת בשל בחירתו של החוכר, אינה מעלה ואינה מורידה לצורך החלת הוראת ההחזר שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. בשני המקרים לא קמה על רגליה העסקה ההונית שאותה נועד החוק למסות.

30. בהחלטתה סומכת דעת הרוב בוועדת הערר את המסקנה אליה הגיעה בדבר אי תחולתו של סעיף 102 לחוק, בין היתר, על ההלכה שנפסקה בעניין זמר ומציינת כי המקרה דנן אינו עומד במבחנים שהותוו לעניין זה באותה הלכה. לדעתי, שגתה הוועדה בכך ויש לאבחן את המקרה שבפנינו מן הנסיבות ומן התנאים שנקבעו בעניין זמר. באותו עניין דובר בזכויות בדירה שאותן העבירה במתנה ליאורה זמר לאחותה, עידית זמר. עסקת המתנה דווחה למנהל מס שבח והמשיבה, עידית זמר, שילמה בגינה מס רכישה ועברה להתגורר בדירה למשך תקופה מסוימת. כשש שנים לאחר הענקת המתנה, הודיעו המשיבה ואחותה לשלטונות מס שבח על ביטול המתנה וביקשו את השבת מס הרכישה ששולם. בקובעו כי אין מקום להשבת מס הרכישה בנסיבות אלה על פי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (ובשמו אז - חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963), התווה בית המשפט את התנאים לתחולתו של הסעיף באומרו:

"אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העיסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על-ידי עיסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. בנסיבות המקרה, לא ניתן לומר, שהמתנה לא נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה חזקה בדירה.

הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם הושכרה לאחר שהמשיבה פינתה אותה.

...

לכל אלה מצטרפת התקופה הארוכה של כשש שנים מאז עיסקת המתנה ועד להודעת הביטול. אין אמנם מניעה בדין לביטול מתנה בהסכמה בכל עת. אך לעבור הזמן הארוך יש משקל, המצטבר למשקלן של יתר העובדות שהזכרתי. כשמדובר בביטול ביחסים בתוך המשפחה, ללא עילה שבדין או בהסכם, יש לדקדק עם הטוענים לו, וניתן להסתפק בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה האמיתית של העיסקה השנייה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה בדרך עיסקת מתנה חדשה" (שס, 834; ההדגשות הוספו; וראו לעניין זה גם: דב נייגר "ביטול עיסקה או מכירה חוזרת" מיסים 2/ב, א-13 (1988); דוד אלקינס "מהו ביטול לצורך סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין?" מיסים 4/ט, א-42 (2005); הדרי, מיסוי מקרקעין ג', 417-418; נמדר, בסיס המס, 493-495).

31. ביישמה את הלכת זמר על ענייננו קבעה הוועדה כי אף שהמערערת לא מימשה את האופציה שניתנה לה בחוזה החכירה מדובר בעסקה ש"הכתה שורשים במציאות" וזאת משום שתקופת החכירה הראשונה (עשר שנים חסר חודש) מומשה בפועל ואילו באשר לאופציה סברה הוועדה כי:

"גם אי מימושה מגלם בחובו את היותה בת תוקף משפטי וכי הזכות במקרקעין שנרכשה עקב פוטנציאל הארכנת]ת השכירות (האופציה) בעינה עומדת. בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי 'לא היו דברים מעולם' ולכן אין להחזיר את המצב לאחור מבחינה מיסויית" (עמ' 11).

שני טעמיה אלה של הוועדה שגויים בעיניי.

ראשית, בעניין זמר יצאה עסקת המתנה אל הדרך והתקיימה בקרקע המציאות על פני כשש שנים טרם ביטולה ואילו בענייננו מה שהתקיים בפועל בקרקע המציאות היא עסקת שכירות של עשר שנים חסר חודש אשר אלמלא האופציה שניתנה להארכת משך החכירה, לא היה מקום למסותה (זאת, אולי, להבדיל מעסקת חכירה אשר לפיה עולה לכתחילה תקופת החכירה בפועל על "פרק הזמן הקובע", אף בלא מימושה של תקופת חכירה אופציונאלית נוספת הנתונה לחוכר על פי החוזה).

שנית, הענקת אופציה או "פוטנציאל הארכת השכירות", כפי שמכנה זאת הוועדה, היא כשלעצמה אכן עשויה לגלם הטבה כלכלית החייבת במס בנפרד מן החכירה. אולם, הטענה כי ניתן להסתפק במיסוי "פוטנציאל הארכת השכירות" ככזה, לא עלתה כלל במקרה דנן מפי המשיב או מפי המערער וכפי שפורט לעיל, נסוב ההליך כולו על סוגיית מיסוי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה הכוללת תקופת חכירה אופציונאלית שטרם מומשה (לעניין מיסוי אופציות במקרקעין ככאלו ראו: הדרי, מיסוי מקרקעין א', 353-376; נמדר, בסיס המס, 300-307; אהרן נמדר מיסוי מקרקעין – חישוב המס ותשלומו, סעיפים 603-605 (מהדורה חמישית, 2007) (להלן: נמדר, חישוב המס ותשלומו); ישי בר "מיסוי אופציות בעסקאות-מקרקעין" משפטים כו 15 (1995); ולעניין ההסדר החל לגבי "אופציות ייחודיות" במקרקעין ראו: סעיפים 49-149 לחוק; תמיר פורר ומוקי גורפיין "מיסוי האופציה על פי הוראת השעה" מיסים טז/6 א-95 (2002); יצחק הדרי "אופציות ייחודיות במקרקעין" מיסים יז/3 א-1 (2003); תרצה גורטלר "מיסוי האופציה על פי הוראת השעה" מיסים טז/6 א-110 (2002); נמדר, בסיס המס, 307-309; נמדר, חישוב המס ותשלומו, סעיף 606; הדרי, מיסוי מקרקעין ב' חלק שני, 238-224).

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

תוצאות הביטול

32. לאחר שקבענו כי יש לפרש את התיבה "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף 102 לחוק באופן החל על אי מימוש אופציה לתקופת חכירה העולה על פרק הזמן הקובע, השאלה הבאה שיש לבחון היא מה פועלו של אותו הביטול. רו"ח פרידמן בדעת יחיד סבר כי מדובר בביטול שפועלו מכאן ולהבא ועל כן אין המערער זכאית להחזר המס ששולם על ידה, אף לא בגין תקופת החכירה הראשונה (עשר שנים חסר חודש). תוצאה זו שאליה הגיע רו"ח פרידמן אינה מקובלת עליי. לא ראיתי צורך להידרש בהקשר זה לשאלה האם מדובר ב"ביטול" שפועלו למפרע או מכאן ולהבא (על האפשרות להגיע לצורך דיני המס למסקנות שונות מן המקובל בהקשר זה בדין הכללי ראו עניין מועצת פועלי חיפה, 525; כן ראו והשוו הדרי, מיסוי חוזה מכירה עם

תנאי מתלה, 294-295). לטעמי משלא מומשה האופציה וכתוצאה מכך לא עלתה תקופת החכירה בפועל על "פרק הזמן הקובע" לעניין הגדרתה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, יש להשיב לנישום, ובמקרה זה למערערת, את מלוא המס ששולם. אכן, השבת המס במקרים כאלה (ובייחוד לאחר תיקון מס' 40 המעמיד את פרק הזמן הקובע על עשרים וחמש שנים), עשויה ליצור קשיים לא מבוטלים מבחינת שלטונות המס (ראו חוות דעתו של רו"ח פרידמן וכן ראו שקל, 46), אך דומני כי אימוץ הגישה הדוגלת בכך שאין להשיב את המס אף אם מסתבר בדיעבד כי העסקה ההונית שאותה נועד החוק למסות לא קמה על רגליה, חוטא לתכלית החקיקתית שביסוד חוק מיסוי מקרקעין. על כן, כל עוד פרושה על פי ההגדרות שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין רשת מס כה צפופה הלוכדת, בשל מניעים אנטי תכנוניים, קשת רחבה של אירועים ובהם אופציה לחכירת מקרקעין הנחשבת כחכירה ממש מרגע הינתנה, אין בעיניי מנוס מן הפירוש המאפשר על פי סעיף 102 לחוק את החזר המס מקום שמסתבר בדיעבד כי האופציה לא מומשה וכי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה ל"פרק הזמן הקובע" לא קמה על רגליה.

ודוק: מסקנה זו יפה בעיניי למצב דברים כגון זה שנוצר בענייננו לפיו הסתבר בדיעבד כי העסקה ההונית מסוג חכירה אותה התכוון המחוקק למסות לא הכתה שורשים ב"קרקע המציאות", שכן תקופת החכירה אשר מומשה בפועל לא עלתה על "פרק הזמן הקובע". תיתכנה עם זאת שאלות נוספות באשר לפירוש ההוראה שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, למשל: מהו הדין לעניין השבת המס ששולם מקום שבו עולה תקופת החכירה בפועל הקבועה בחוזה על "פרק הזמן הקובע", או מקום שבו מומשה תקופת חכירה אופציונאלית אחת מתוך שתיים וכתוצאה מכך עלתה תקופת החכירה בפועל על פרק הזמן הקובע? האם כדעת רו"ח פרידמן יש להשקיף על מצבים אלה כעל ביטול חלקי של "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה, המצדיק השבת חלקית של המס ששולם? שאלות אלה אינן פשוטות אך ההכרעה בהן אינה נדרשת בערעור דנן ועל כן בחרתי להותירן לעת מצוא.

33. טרם סיום ראוי להתייחס לטענה נוספת העולה מטיעוני המשיב בפנינו. על פי טענה זו כפוף החזר המס במקרה דנן למגבלת ארבע השנים החלה על "תיקון שומה" לפי סעיף 85 לחוק, משום שדרישתה של המערערת להחזר המס שקולה לגישת המשיב לשינוי סיווגה של העסקה. טענה דומה הועלתה על ידי המשיב בפני ועדת הערר אשר דחתה אותה, ובצדק. זכותה של המערערת להחזר המס נבחנה במקרה דנן במסגרת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין מן הטעמים שמנתי לעיל, ואין מדובר ב"תיקון שומה". אכן, חלוף הזמן עשויה להיות לו משמעות לצורך ההכרעה בשאלה האם

מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטל[ה]" (ראו לעניין זה: עניין זמך; הדרי, מיסוי מקרקעין ג', 417 בה"ש 202). אך ההכרעה בכך מנותקת מהוראת סעיף 85 לחוק שעניינה "תיקון שומה" (ראו והשוו יצחק הדרי "תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין" מיסים כא/3-א-10, 25 (2007)). על כן, במקרים מתאימים ניתן יהיה לקבוע כי הנישום אינו זכאי מכוח סעיף 102 לחוק להחזר המס ששילם, למרות שפרק הזמן שחלף מאז נעשתה השומה קצר מארבע שנים. ומאידך, בהחלט ייתכנו מקרים שבהם תוכר מכוח סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין הזכות להחזר המס ששולם, גם אם חלפו למעלה מארבע שנים מיום שנעשתה השומה (ראו, למשל ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' וויסמן, פ"ד נז(3) 207 (2003)).

ועוד הערה טרם סיום. עיינתי בחוות דעתו של חברי השופט י' עמית ואני מסכימה, כפי שאף צוין בסעיף 32 לחוות דעתי, כי השבת מס ששולם לאחר עשר שנים כרוכה בקשיים ויש בה כדי לגרוע מן הוודאות והיציבות הנדרשת בדיני המס. אולם, קשה בעיניי לאין שיעור התוצאה לפיה לא יוחזר מס ששולם בגין שלושים שנות חכירה (ודוק: המס מחושב על פי שוויה של זכות החכירה בפועל לתקופה של שלושים שנים ולא על פי שווי האופציה ככזו), אם בדיעבד מסתבר כי החכירה בפועל לא עלתה על עשר שנים. העובדה שבמקרה דנן גבה המשיב לכתחילה מס רק עבור עשר שנות חכירה (מתוקף פשרה שהושגה עם המערערת), אין בה על פי גישתי כדי לשנות מן המסקנה המתבקשת בהקשר זה ברמה העקרונית.

סוף דבר

34. מן הטעמים המפורטים לעיל אציע לחבריי לקבל את הערעור ולהורות על השבת סכום מס הרכישה ששילמה המערערת, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק. כמו כן אציע לחבריי לחייב את המשיב לשלם למערערת שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 25,000 ₪.

ש ו פ ט ת

אני מצטרף לדעתה של חברתי השופטת חיות בכל הסוגיות שנדונו על ידה, למעט בסוגיה של פרשנות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. לטעמי, כאשר האופציה לא מומשה על ידי מקבל האופציה, אין מקום להחלת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין ועל כן דין הערעור להידחות. אעמוד להלן על הטעמים שהביאו אותי למסקנה זו.

לשון החוק

1. כפי שציינה חברתי, פרשנות שאין לה עוגן בלשון החוק חורגת ממנעד האפשרויות הפרשניות. נשים שוב נגד עיננו את הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (הדגשה שלי – י.ע.):

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

פשוטו של מקרא כי ”ביטול” אינו אי מימוש אופציה. לטעמי, התיבה ”נתבטלו מכירת זכות במקרקעין” אף אינה יכולה לשאת מבחינה לשונית את הפרשנות המוצעת על ידי חברתי. אי מימוש אופציה אינו בגדר ביטול זכות הברירה. נהפוך הוא, אי מימוש האופציה (החוזה המשני) מהווה קיום חוזה האופציה על פי אחת הדרכים העומדות למקבל האופציה, שברצותו, יממש את זכותו על פי האופציה וברצותו לא יממש (ע”א 85/81 צמיד נ’ מנהל מס ערך מוסף, פ”ד לז(2) 487 (1983)). פעולה על פי אחד הערוצים שהסכם האופציה מאפשר, אינה בגדר ביטול ההסכם ואין לראות אופציה תקפה כחוזה שבוטל. ובכלל, לביטול ההסכם יש נפקויות שונות במסגרת הסעדים והתרופות כגון השבה או פיצויים. כל אלה לא מתקיימים כאשר באי מימוש אופציה עסקינן. ובקיצור, אי המימוש היא אחת מהדרכים האפשריות לקיום חוזה האופציה, היא חלק מהפיזולוגיה של החוזה:

”יוצא, שבאי-מימושה של האופציה מפעיל, למעשה, בעל האופציה את זכותו על פי כתב האופציה, ובמילים אחרות – מקיים את כתב האופציה כלשונו. כיצד ניתן לדבר איפוא על ביטול כתב האופציה כאשר מדובר, דווקא, בסוג של קיום חוזה? ביטול עיסקה במקרה של אופציה אפשרי, למעשה, רק עם ביטול ההסכם האופציה, שמשמעותו – שלילת זכותו של מקבל האופציה לבחור” (תרצה גורטלר ”מיסוי האופציה על פי הוראת השעה” מיסים טז(6) א-110 (2002)).

יש להבחין בין ביטול האופציה עצמה לבין אי מימוש אופציה קיימת: "דין שני המקרים שונה מבחינה משפטית. בניגוד לביטול, אי מימוש אינו מהווה ביטול פעולה משפטית כלשהי" (הדרי, מיסוי מקרקעין, 268). בכך נבדל המקרה שבפנינו, מהמקרה שנדון בעמ"ש 26/92 (נצ') קו-אופ צפון אגודה צרכנית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח, פד"א כא 603 (1993). שם הסכימו הצדדים לבטל את האופציה ולהמירה בהסכם מכר, בעוד שבמקרה שבפנינו, האופציה לא בוטלה אלא לא מומשה על ידי השוכר.

2. אי מימוש אופציה, יכול וייעשה מטעמים ומשיקולים כלכליים שונים של מקבל האופציה. אך גם אם נראה את אי המימוש כויתור, הרי שהמחוקק הבחין בין ויתור על זכות לבין ביטול זכות. בדין הכללי "מתנה יכול שתהיה בויתורו של הנותן על זכות כלפי המקבל" - סעיף 1(ג) לחוק המתנה, התשכ"ח-1968, ובדיני המס "ויתור על זכות" נכלל בהגדרת "מכירה" כאמור בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. מכאן, שאין דינו של ויתור כדינו של ביטול.

3. לסיכום, המונח "ביטול" אינו יכול לשאת את המשמעות של אי מימוש. ההבחנה בין ביטול ההסכם לבין ביטול "מכירת זכות במקרקעין" כלשון סעיף 102 לחוק, היא לטעמי הבחנה מלאכותית, שהרי תוקפה של מכירת הזכות במקרקעין נגזר מתוקפו של ההסכם, ואם ההסכם האופציה נותר בתוקפו ממילא נותרה מכירת הזכות בתוקפה.

הרמוניה נורמטיבית

4. פרשנות המונח "ביטול" ככולל גם אי מימוש אופציה, מהווה סטייה רבתי ממובנו של המונח בדין הכללי. ביטול על פי דיני החוזים יכול וייעשה בעקבות פגם בכריתת חוזה, בעקבות הפרת החוזה, או בהסכמת הצדדים. חוזה עשוי להיות בטל גם בשל אי חוקיות או בשל היותו למראית עין לפי סעיפים 30 ו-13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג - 1973 (להלן: חוק החוזים).

ככלל, נקודת המוצא היא כי יש לשאוף להרמוניה נורמטיבית בין דיני המס לדין הכללי, אלא אם יש טעם חזק בגינו יש לסטות מכלל זה. במקרה דנן, לא מצאתי טעם "עוצמתי" דיו כדי להצדיק סטייה רבתי הן מלשון החוק כפשוטה והן מפרשנות המונח על פי דיני החוזים. נהפוך הוא, כפי שיוסבר להלן, פרשנות הביטוי "ביטול"

שלא בהרמוניה עם דיני החוזים, מביאה לתוצאה לא סימטרית הנוגדת את תכלית החוק.

5. חברתי הקישה בין תנאי מתלה לבין אי מימוש אופציה. סעיף 29 לחוק החוזים קובע כי אם לא נתקיים התנאי המתלה תוך התקופה שנקבעה לכך "מתבטל החוזה" וממילא רואים את מכירת הזכות במקרקעין כמכירה שנתבטלה.

הדעה המקובלת היא כי בחוזה מותנה מושעות התוצאות האופרטיביות של החוזה עד להתקיימות התנאי (ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366, 369 (1992)). לא כך בחוזה אופציה כמו במקרה שבפנינו, שהוא חלק מחוזה קיים, חוזה אופרטיבי, הכולל, בין היתר, סעיף-ברירה. חוזה האופציה (החוזה המישני), עומד מהרגע הראשון על רגליו במובן זה שכל עוד לא בוטלה האופציה, זכאי מקבל האופציה לממשה - ובכך לבצע קיבול של החוזה העיקרי - או שלא לממשה:

"בחינת הוראות סעיפים 27 ו-28 לחוק החוזים הכללי מלמדת שאין להחיל את הוראות החוזה-על-תנאי על חוזה-אופציה. סעיף 27(ג) קובע, שכל צד זכאי לסעדים לשם מניעת הפרת החוזה, בעוד שבחוזה-אופציה יש לאחד הצדדים ברירה, אם להתקשר בחוזה אם לאו" (סיני דויטש "הצעה בלתי חוזרת ואופציה" עיוני משפט יב 275, 287 (1987)).

לכך יש להוסיף כי התקיימות התנאי המתלה תלויה בצד שלישי לחוזה או בגורם חיצוני להבדיל מחוזה אופציה שהברירה נתונה בידי מקבל האופציה. כפי שניצול האופציה אינו יוצר הסכם חדש (ע"א 781/79 מנהל מס שבח מקרקעין-המרכז נ' גן חברה להשקעות בע"מ, פ"ד לו(1) 20, 28 (1981), כך גם אי ניצול האופציה אינו מבטל הסכם קיים. זאת ועוד, כאשר בתנאי מתלה עסקינן, מועד תשלום המס נדחה בפועל עד להתקיימות התנאי (באשר ברובם ככולם של המקרים, נזהרים הצדדים שלא "להילכד" באחד התנאים האמורים בסעיף 51 לחוק), ואם לא התקיים התנאי, ממילא אין צורך להחזיר מס. מנגד, אם נקבל את הפרשנות כי אי מימוש אופציה כמוהו כביטולה, יהא צורך להורות על החזר מס, לעיתים, שנים רבות לאחר מועד מתן האופציה, ועל כך נעמוד בהמשך.

התוצאה המשפטית זהה בנקודת הכניסה ובנקודת היציאה

6. אין חולק כי אירוע המס והחבות במס מתגבשים במועד ביצוע העסקה. בנקודת זמן זו, החוק "אדיש" לשאלה אם תקופת החכירה האופציונלית תמומש בהמשך הדרך אם לאו, וכפי שציינה חברתי (סעיפים 20-21 לפסק דינה) אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את "הזכות במקרקעין", אינם משפיעים על התרחשות אירוע המס במועד כריתת ההסכם. הבחינה היא של מהות הזכות המשפטית של בעל הזכות, ולא של אורך התקופה בה התקיימה החכירה בפועל. בדומה, נקבע כי "יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה" (ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח נתניה, פסקה ט"ז (לא פורסם, 12.4.10)).

לטעמי, הכרה באי מימוש אופציה כביטול של זכות האופציה באופן המזכה את בעל האופציה בהחזר המס ששילם, אינה עולה בקנה אחד עם התפיסה הבסיסית לפיה אירוע המס מתגבש במועד כריתת ההסכם.

7. נדמה את עסקת החכירה ועסקת האופציה לכרטיס כניסה למוזיאון הכולל כניסה לאולם מרכזי (=תקופת החכירה הבסיסית) וכניסה לאגף נוסף בו מוצגת תערוכה מיוחדת (=תקופת האופציה). המבקר במוזיאון רשאי לבחור מלכתחילה לצמצם את הביקור לאולם המרכזי ואם בחר בכך יהא פטור לחלוטין מדמי כניסה. אך אם בחר המבקר באפשרות לבקר גם באגף הנוסף, יהא חייב בתשלום מלא. השלט בקופת רכישת הכרטיסים מבהיר למבקר כי אם רכש כרטיס כניסה הכולל את האופציה להיכנס לאגף הנוסף, אזי בין אם יבקר באגף הנוסף ובין אם יחליט לצאת בנקודת היציאה מהאולם הראשי מבלי לבקר באגף הנוסף, לא יהיה זכאי להחזר כספו או חלק מכספו. כך גם בענייננו. אירוע המס נבחן במועד עריכת ההסכם ואם ההסכם כולל אופציה להארכת תקופת החכירה, אין נפקא מינה אם בהמשך יחליט החוכר שלא לנצל את האופציה. לכך מסכימה גם חברתי בחלק הראשון של חוות דעתה בציינה כי לאירועים מאוחרים לחוזה אין השלכה בדיעבד על פרשנות המונחים "חכירה לתקופה". כך להלכה, אך התוצאה הסופית אליה הגיעה חברתי משמעה כי למעשה, לאירועים מאוחרים יש השפעה למפרע על החבות במס. שהרי, אם בנקודת היציאה מהאולם הראשי במוזיאון עובר המבקר דרך שער יציאה עליו כתוב "סעיף 102" המזכה אותו בהחזר כספי, מושמת לאל ההודעה בקופת המוזיאון ולפיה המבקר לא יהא זכאי להחזר כספו גם אם יצא מהאולם הראשי מבלי לבקר באגף הנוסף.

8. כך גם בענייננו. להלכה, להתפתחות מאוחרת בדמות אי מימוש האופציה אין השלכה על החבות במס בעת ביצוע העסקה, אך למעשה, להתפתחות המאוחרת יש בדיעבד השלכה על אירוע המס ועל סיווג העסקה. הכרה באי מימוש האופציה כ"ביטול" של הזכות במקרקעין, משמעה כי להתפתחויות מאוחרות יש השפעה רטרואקטיבית על מהות הזכות וכי העסקה משנה את עורה למפרע. בכך נמצאנו מרוקנים מתוכן את רצון המחוקק כפי שבא לידי ביטוי בהגדרה הרחבה של "חכירה לתקופה" ככוללת גם זכות ברירה, לא קשר למימושה של זכות הברירה בהמשך הדרך. בכך, נמצאנו גם מטשטשים את ההבחנה בין ההוראות המקימות חבות במס לפי החוק לבין ההוראות הקובעות, בהתקיים תנאים מסוימים, זכות להשבת המס ששולם.

לדידי, אותם נימוקים עליהם הסתמכה חברתי כדי לדחות את טענת המערערת כי זכות הברירה יוצרת חזקה הניתנת לסתירה לגבי משך תקופת החכירה, כוחם יפה כדי לסתור גם את טענת המערערת לתחולת סעיף 102 לחוק. הבחירה של המחוקק לחייב במס כבר במועד הכניסה להסכם, מבלי להידרש לשאלה אם מקבל האופציה מימש את זכות הברירה אם לאו, מקרינה גם על פרשנות סעיף 102 לחוק ב"נקודת היציאה" מההסכם.

תכלית החקיקה

9. כפי שציינה חברתי (סעיף 28 לפסק דינה), ההגדרות הרחבות של "מכירה" ו"חכירה לתקופה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין נועדו ליתן בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלי יעיל להתמודד עם תכנוני מס, בנוסף לכלי של "עסקה מלאכותית" הקבוע בסעיף 84 לחוק. ברם, איני סבור כי סגירת הפרצות בפני תכנוני מס היא חזות הכל, וכי זו התכלית היחידה בגינה קבע המחוקק כי "חכירה לתקופה" כוללת גם את התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע גם מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר. המחוקק בחר לחייב במס עסקאות שכירות לתקופה של עשר שנים ומעלה (כיום 25 שנה), ולכלול בתקופה זו גם אופציה להארכת תקופת השכירות, באשר האופציה משקפת הטבה ויתרונות כלכליים הגלומים בעצם מתן האופציה. מטעם זה, וכפי שעמדנו על כך לעיל, המחוקק "אדיש" במועד אירוע המס לשאלה אם החוכר יממש בסופו של יום את זכות הברירה הנתונה לו אם לאו.

גם התוצאה אליה הגיעה חברתי עלולה לעודד תכנוני מס מלאכותיים. כך, יכולים צדדים להכריז לקראת תקופת סיום הסכם השכירות העיקרי על אי מימוש האופציה, וכעבור זמן קצר לחדש את הסכם השכירות לתקופה של עשר שנים נוספות

(כיום 25 שנה). יכול הטוען לטעון כי במקרה כאמור המנהל יבחן אם לא מדובר בפיצול מלאכותי ואם תקופת השכירות השנייה אינה מהווה המשך ישיר של התקופה הראשונה. אך כך יכול היה המנהל לעשות גם מלכתחילה מקום בו תקופת השכירות הרצופות עולות על עשר שנים (כיום 25 שנים), אילו היה המחוקק קובע הוראה לפיה יש לבחון את ה"חכירה לתקופה" בדיעבד, כך שאם פלוני חקר לשתי תקופות רצופות של עשר שנים יראו אותו מלכתחילה כאילו חקר לתקופה אחת של עשרים שנה. המחוקק לא עשה כן, אלא בחר לבחון את העסקה במועד כריתת ההסכם ולא על פי אירועים מאוחרים למועד זה. הבחינה נעשית באופן פרוספקטיבי ולא רטרוספקטיבי, והמבחן הקובע הוא האם בנקודת זמן כלשהי הייתה בידי החוכר זכות חוזית להמשיך ולחכור את המקרקעין לתקופה העולה על עשר שנים (יצחק סיוון, ירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח מקרקעין" חלק ראשון מיסוי (3) א-31 (1996)).

בדרך זו אנו שומרים על תוצאה סימטרית: מי שהתקשר בהסכם לחכירת נכס לתקופה של תשע שנים בצירוף אופציה לשבע שנים נוספות "נלכד" בהגדרת מכירה גם אם לא מימש את האופציה. מנגד, מי שהתקשר בהסכם לחכירת נכס לתקופה של תשע שנים, ובסיומה התקשר בהסכם נוסף לחכירת הנכס לתשע שנים נוספות, לא "נלכד" בהגדרת מכירה. בשני המקרים, ההתפתחויות המאוחרות אינן משליכות רטרואקטיבית על התוצאה, וכדי להתמודד עם פיצולי חכירה מלאכותיים בשני סוגי המקרים, העמיד המחוקק לרשות המנהל את הכלי של "עסקה מלאכותית" בסעיף 84 לפקודה.

תשלום מס אמת ושיקולי צדק

10. יכול הטוען לטעון כי מיסוי מקבל האופציה במס רכישה, למרות שבחר לא לממש את האופציה, אינה צודקת ואינה עולה בקנה אחד עם גביית מס אמת ולכן יש להכיר בתחולת סעיף 102 לחוק על מקרים מעין אלה. ברם, טענה זו לוקה ב"הנחת המבוקש" לפיה אי מימוש האופציה שומט את תכלית החיוב במס בגין תקופת האופציה. אך כפי שנאמר לעיל, האופציה עצמה משקפת הטבה ומגלמת יתרונות כלכליים למקבל האופציה, כגון הגדלת כושר המיקוח שלו כלפי המשכיר או כלפי צדדים שלישיים. משכך, אי מימוש האופציה בסופו של יום, לא שומטת את הקרקע מחיוב המס בתחילת הדרך.

איני סבור כי שיקולי הצדק נוטים בהכרח לצד המערערת. המערערת ידעה בעת שהתקשרה בהסכם כי היא חייבת במס רכישה בגין תקופת האופציה, היא שילמה את מס הרכישה ולא הייתה לה זכות מוקנית, אף לא ציפייה לגיטימית כי המס יוחזר לה אם

לא תממש את האופציה. אם נחזור לדוגמה של רכישת הכרטיס למוזיאון, הרי שדווקא המבקר שינה את כללי המשחק בדרישתו להחזר כספי עקב אי הביקור באגף התערוכה המיוחדת. בדומה, גם המערערת היא המבקשת לשנות את כללי המשחק לאחר שכבר נכנסה בשער הכניסה של "חכירה לתקופה".

לא למותר לציין כי המערערת שילמה מס רכישה על פי ערכם המהוון של דמי השכירות עבור תקופת השכירות העיקרית של עשר שנים פחות חודש. דהיינו, חישוב מס הרכישה נעשה על פי החכירה בפועל וללא תקופות האופציה שלא מומשו בסופו של יום. אמנם, אילולא האופציה המערערת הייתה פטורה לחלוטין מתשלום מס רכישה, אך גם בכך יש כדי להקהות עוקצה של התוצאה, ככל שבשיקולי צדק עסקינן.

שיקולי וודאות, יעילות, יציבות וסופיות

11. שיקולים אלה ניצבים ביסודם של דיני המס (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (לא פורסם, 28.5.2008)). התוצאה לפיה יש לבחון בדיעבד את החיוב במס שנים רבות לאחר אירוע המס ולהשיב מס שנגבה, אינה תוצאה רצויה והיא קשה ליישום. במקרה דנן מדובר בתקופה של כעשר שנים, אך נוכח תיקון החוק והעלאת תקופת החכירה החייבת ל-25 שנה, עשוי החוכר בתום 24 שנים ו-11 חודשים להחליט על אי מימוש האופציה. בחינת החיוב במס והחזר מס בחלוף כעשרים וחמש שנים היא תוצאה שקשה להלום, והיא נוגדת את המטרות והתכליות של וודאות, יציבות וסופיות.

צא וראה כי בסוגיה של השבה עקב גבייה שנעשתה על ידי הרשות שלא כדין, אחד השיקולים הרלוונטיים הוא שהרשות כבר כלכלה את מעשיה ואת ענייניה הכספיים מתוך הנחה שהכסף כבר נמצא בקופתה. כך לגבי גבייה שנעשתה שלא כדין ומקום בו שולם מס ביתר, קל וחומר לגבי גביית מס שנעשתה כדין אך בחלוף כעשרים וחמש שנים תידרש הרשות להשיב את המס. בחלוף הזמן, יש כדי לפגוע קשות ביסוד הוודאות שעל חשיבותו עמד בית המשפט בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327 (2001):

"... ניהול ראוי של משק הכספים מחייב מעצם טיבו המעטת יסוד חוסר הוודאות, שכן רק בהגברת יסוד הוודאות ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד-לבוא. פריעת סדרים בניהול משק בכספים של רשות הציבור עלולה לקלוע אותה לקשיים לא-מעטים, ומכאן הצורך המובנה – לא פחות מאשר בעניינו של היחיד – להציב

גדרות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד, ומכל מקום, להעמיד את הרשות במהירות מרבית במצב שתדע מה משאבים עומדים לרשותה".

12. לכך יש להוסיף קשיים במישור הפרקטי. אם יוחזרו תשלומי מס השבח למחכיר עקב אי מימוש האופציה, הוא יידרש בד כבד על ידי פקיד השומה לשלם מס הכנסה בגין תשלומי השכירות שקיבל עבור התקופה עד ביטול החכירה (משה שקל "פסק דין 'קו-אופ צפון' – סוגיית המיסוי בביטול חכירה" מיסים י(4) א-46 (1996)). ככל שהביטול נעשה בחלוף שנים רבות, הקושי הולך וגובר.

סיכום

13. שורה של טעמים הביאו אותי למסקנה כי הוראת סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין לא חלה על אי מימוש אופציה: החל מפרשנות בדרך הנאמנה ללשון החוק כפשוטו ועומדת בהרמוניה עם הדין הכללי; דרך תכלית החוק וגישה קוהרנטית לסיווג העסקה כאירוע מס של "חכירה לתקופה" מתחילתה ועד סופה; וכלה בשיקולים של יעילות, וודאות, יציבות וסופיות.

אשר על כן, ולו דעתי נשמעה, הייתי ממליץ לחברותיי לדחות את הערעור.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

1. אני מצרפת דעתי לדעתה של חברתי השופטת חיות.

לטעמי ניתן, במסגרת כללי הפרשנות, להגיע לכל אחת מן המסקנות הנוגדות אליהן הגיעו חבריי השופטת חיות והשופט עמית הכל כפי שהראו חבריי בהרחבה. בסופו של יום, לדידי, לא כללי פרשנות צריכים להכריע את הכף, אלא שיקולי מס אמת. לשיטת חברי השופט עמית אף שהמערערת לא שכרה בסופו של דבר את הנכס ל-10 שנים – אין היא זכאית להחזר, דהיינו יש לראות את הדברים "כאילו" היתה שכירות

כזו. פתרון המונע תוצאה זו עדיף בעיני. עם כל הקשיים המעשיים שמעלה חברי ניתן להתמודד. אין גם להניח כי מספר המקרים בהם לא ימומשו אופציות כך שתהא זכאות להחזר הוא כה רב כך, שתהיה לו השפעה של ממש על קופת הרשות, שלשיטת חברי תכלכל צעדיה מתוך הנחה שהכסף כבר נמצא בקופתה.

2. אדגיש כי החלטה אם לממש או לא לממש אופציה אינה נעשית, בדרך כלל, משקולי מס, אלא משיקולים עסקיים. כשנעשית עיסקה מלאכותית – ישנם כלים משפטיים אחרים להתעלם ממנה. לא זה המצב לפנינו.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ט"ז טבת, תשע"א (23.12.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת