



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

בפני: ועדת ערר על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג – 1963, שליך בית המשפט המחוזי באר שבע.

בפני: י.בנאי – שופט (בדימוס) יו"ר
פרופ' א.רגב – חבר
מר רן משה – חבר

בעניין: אלוניאל בע"מ, ח.פ. 511752677

ע"י ב"כ רונית ברזילי ממשרד עו"ד מאיר העוררת
מזרחי ושות'
נגד

מנהל מס שבח מקרקעין, באר שבע
ע"י ב"כ ירון פנש מפמ"ד באר שבע המשיב

פסק דין

י.בנאי – שופט (בדימוס)

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15

1. ביום 20/08/96 נחתם הסכם שכירות בלתי מוגנת בין חברת "מי ערד", חברה להנדסה לפיתוח ובניין בע"מ וחברת "שב – עמי", חברה לבניין ולהנדסה בע"מ לבין העוררת (להלן: "העוררת"), שעל פיו השכירו המשכירות לעוררת יחידה (53-54) בקניון "אביה", הידוע כגוש 38100, חלקה 59, ברחוב שאול המלך, שכונה ו', בבאר שבע, וזאת על מנת לפתוח במושכר סניף מסעדה של "מקדונלד'ס", (להלן: "הסכם קניון אביה").

במסגרת הסכם קניון אביה, נקבעה תקופת השכירות למשך 10 שנים, עם אפשרות הארכה לשתי תקופות שכירות נוספות של 5 שנים כל אחת.

העוררת הגישה הצהרה ודיווחה למשיב על הסכם קניון אביה ושילמה את מס הרכישה, בהתאם לשומה כפי שנקבעה על ידי המשיב.

בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

- 1 המרכז המסחרי בקניון אביה לא צלח, ומונה לקניון כונס נכסים, ובשל כך, ועוד בטרם חלף
2 תקופת השכירות בת 10 השנים הראשונות, בהתאם להסכם קניון אביה, כמצוין לעיל,
3 נסגרה המסעדה והעוררת פסקה להחזיק במושכר.
4
5 ביום 06/04/11, פנתה העוררת למשיב בבקשה להחזר מס הרכישה ששולם על ידה בגין
6 הסכם קניון אביה, תוך הגשת תצהיר ביטול העסקה, בלא שהיה ניצול כלשהו של האופציה
7 להמשך תקופת השכירות לתקופות של 5 שנים כל אחת, כמצוין לעיל.
8
9 ביום 24/05/96 נחתם הסכם שכירות בלתי מוגנת בין חברת אפדור בע"מ (להלן: **2**
10 **המשכירה**) לבין העוררת, במסגרתו השכירה המשכירה לעוררת שטח של 280 מ"ר, בצידה
11 הדרום מערבי של טיילת מלון "הולדיי אין קראון פלזה אילת", הידוע כגוש 40008, חלקה 1
12 באילת, וזאת על מנת לפתוח במושכר זה בסניף, מסעדה של מקדונלד'ס. (להלן: **הסכם**
13 **הולדיי אין**).
14
15 תקופת השכירות בהסכם הולדיי אין נקבעה לתקופה של 5 שנים, עם אפשרות הארכה
16 לשלוש תקופות שכירות נוספות של 4 שנים ו- 11 חודש, כל אחת.
17
18 ביום 01/03/98 נחתמה בין הצדדים בהסכם הולדיי אין, תוספת להסכם השכירות,
19 במסגרתה נקבע כי תקופת השכירות הינה עד ליום 14/06/05, עם אפשרות להארכה לשתי
20 תקופות שכירות נוספות של 4 שנים ו- 11 חודשים כל אחת.
21
22 העוררת הגישה הצהרה ודיווחה למשיב על הסכם הולדיי אין ושילמה את מס הרכישה,
23 בהתאם לשומה שנקבעה על ידי המשיב.
24
25 ביום 04/11/02 בוטל, בהסכמה, הסכם השכירות הולדיי אין, וכתוצאה - נסגרה המסעדה.
26
27 ביום 06/04/11, פנתה העוררת למשיב בבקשה להחזר מס הרכישה ששולם בגין הסכם
28 הולדיי אין, תוך הגשת תצהיר על ביטול העסקה ואי ניצול תקופת האופציה להארכת
29 תקופת השכירות, כמצוין לעיל.
30
31 ביום 20/02/12 ניתנה החלטת המשיב, שבה דחה המשיב את דרישותיה של העוררת להחזר
32 מס הרכישה ששולם, הן לגבי עסקת קניון אביה והן לגבי עסקת הולדיי אין. נימוקו של
33 המשיב בהחלטה זו הינה כי הבקשה להחזר מס הרכישה עקב ביטול עסקת הולדיי אין
34 הוגשה כ- 9 שנים לאחר ביטול העסקה, ואילו לגבי ביטול עסקת קניון אביה, הבקשה



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

- 1 לחזור תשלום מס הרכישה הוגשה למעלה מ – 7 שנים לאחר ביטולה של עסקה זו, ביטול
2 שהצדיק וזיכה את העוררת לדרוש החזר תשלום מס הרכישה.
3
4 המשיב ציין בהחלטתו כי אין מקום לחזור מס הרכישה, לאור השיהוי הרב בהגשת
5 הבקשות ולאור הוראות דיני ההתיישנות.
6
7 על החלטה זו – הערעור שבפנינו.
8
9 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג – 1963, (להלן: "החוק"), מטיל מס על אירוע
10 של "מכירת זכות במקרקעין". הגדרת המונח "זכות במקרקעין", שבסעיף 1 לחוק, כולל,
11 בין היתר:
12
13 "חכירה לתקופה העולה על 25 שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה
14 להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה
15 כאמור; ..."
16
17 טרם תיקון החוק (תיקון מספר 40), תשנ"ח – 1997 (להלן: "תיקון מספר 40") התייחסה
18 הגדרת המונח "זכות במקרקעין", לתקופה העולה על 10 שנים.
19
20 בעניינינו, ששתי העסקאות הנדונות, הן זו של קניון אביה והן זו של הולדי אינ, בוצעו טרם
21 תיקון מספר 40, יש להתייחס ל"זכות במקרקעין" כאל חכירה לתקופה העולה על 10 שנים,
22 בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה, מבחינת
23 תוכנה, בעלות או חכירה לתקופה כאמור.
24
25 המונח "חכירה", מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל
26 דרגה שהיא, שכירות, שכירות משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות
27 חזקה יחודית".
28
29 המונח "חכירה לתקופה" מוגדרת, באותו סעיף: "התקופה המירבית שאליה יכולה
30 החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו, מכוון הסכס, או מכוון זכות ברירה
31 הנתונה לחוכר, או לקרובו, בהסכס".
32
33 משילובן של הגדרות אלה עולה כי "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, עליה חל החוק, אינה כל
34 חכירה, אלא חכירה לתקופה העולה, בעניינינו, על 10 שנים. עוד עולה, מצירופן של
35 ההגדרות האמורות, כי לצורך חישוב תקופת החכירה, תובא בחשבון התקופה המירבית



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

1 שאליה יכולה להגיע החכירה, ובכלל זה – גם תקופת חכירה שניצולה תלוי בהפעלת זכות
2 ברירה (אופציה) הנתונה לחוכר, להאריך את תקופת החכירה ואת מישכה.
3
4 סעיף 102 לחוק, שכותרתו "החזרת מס בביטול מכירה", קובע: "המנהל יחזיר מס אם
5 הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם
6 מס".
7
8 בפסק דין שניתן בבית המשפט העליון ביום 23/12/11, בתיק ע"א 10846/06, בוק – החברה
9 הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות, (להלן: "פסק הדין
10 בעניין בוק") קבע בית המשפט העליון כי יש לפרש ולהחיל את סעיף 102 לחוק, כמצוטט
11 לעיל, גם על אי מימושה של אופציה להמשך תקופת שכירות או חכירה.
12
13 וכך נקבע בפסק הדין, שם בסעיף 28: "ניתן לומר כי כתוצאה מאי מימוש האופציה,
14 נתבטלה החכירה נשוא האופציה, שעליה אמור היה לחול החוזה העיקרי, וזאת על פי
15 משמעות המילה "נתבטלה" כפשוטה. עוד ניתן לומר כי נוכח אי מימוש האופציה,
16 נתבטלה בדיעבד מכירת זכות במקרקעין, באופן המצדיק את השבת המס ששולם, מכוח
17 סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. ודוק: יש להבחין, בהקשר זה, בין תוצאות אי המימוש
18 בדיעבד, לעניין החזר המס ששולם, ובין חוסר הרלוונטיות של יסוד המימוש לכתחילה,
19 לעניין התרחשות אירוע המס ולעניין הטלת החבות במס... משנתן המחוקק בידי מנהל
20 מיסוי מקרקעין, כלים כה מרחיקי לכת, בשלב ההתקשרות בעסקה, כלים אשר, בעניינינו,
21 יוצרים למעשה חזקה חלוטה כי מי שהתקשר בעסקת אופציה, כבר רכש או מכר (לפי
22 העניין) את הזכות נשוא החוזה העיקרי, נראה כי מן הראוי "לרכך", במידה רבה, את
23 התוצאות של גישה נוקשה זו, באמצעות הפרשנות להוראת סעיף 102 לחוק, אשר תאפשר
24 החזר של מס שנקבע כאמור, אם מתברר, בדיעבד, כי האופציה לא מומשה".
25
26 בהמשך פסק הדין, בסעיף 32 בו, נקבע עוד: "משלא מומשה האופציה, וכתוצאה מכך, לא
27 עלתה תקופת החכירה בפועל על פרק הזמן הקובע לעניין הגדרתה של זכות במקרקעין,
28 מסוג חכירה, יש להשיב לנישום, ובמקרה זה למערערת, את מלוא המס ששולם. אכן,
29 השבת המס במקרים כאלה (ובייחוד לאחר תיקון מספר 40, המעמיד את פרק הזמן הקובע
30 על 25 שנים) עשויה ליצור קשיים לא מבוטלים מבחינת שלטונות המס... אך דומני כי
31 אימוץ הגישה הדוגלת בכך שאין להשיב את המס, אף אם מסתבר, בדיעבד, כי העסקה
32 ההוגית, שאותה נועד החוק למסות, לא קמה על רגליה, חוטא לתכלית החקיקתית
33 שביסוד חוק מיסוי מקרקעין. על כן... אין בעיני מנוס מן הפירוש המאפשר, על פי סעיף
34 102 לחוק, את החזר המס, מקום שמסתבר, בדיעבד, כי האופציה לא מומשה, וכי מכירת
35 זכות במקרקעין, מסוג חכירה, לפרק הזמן הקובע, לא קמה על רגליה".



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

- 1 עתירה לקיום דיון נוסף בפסק הדין בעניין בזק, עתירה שהתבררה בפני כב' המשנה לנשיא
- 2 א. רבלין, נדחתה ביום 17/04/12, בתיק דני"א 1879/11.
- 3
- 4
- 5 לאור פסק הדין בעניין בזק, לאור הסכמי השכירות קניון אביה והולדי אינ, ולאור אי
- 6 מימוש האופציה שניתנה לעוררת בכל אחד מן ההסכמים הנ"ל, לא יכולה להיות מחלוקת
- 7 כי אכן העוררת הייתה זכאית להחזר תשלום מס הרכישה ששולם, בהתייחס לזכויות
- 8 האופציה שניתנו לעוררת בשני ההסכמים, ואשר, כאמור לעיל, לא נוצלו.
- 9
- 10 משום כך, אין המשיב, בהחלטתו, שולל את זכותה של העוררת להחזר תשלום מס הרכישה,
- 11 מעיקרה, אלא תולה את הסירוב בהחזרת תשלום המס, בעיכוב ובהשהיה של הגשת
- 12 הבקשות בפני המשיב, להחזרת תשלום המס, לאחר 7 שנים, במקרה של הסכם קניון אביה,
- 13 ולאחר 9 שנים במקרה הסכם של הולדי אינ.
- 14
- 15 אני סבור כי צדק המשיב בהחלטתו, ודין הערעור להידחות.
- 16
- 17 בדיון שהתקיים בפני, במסגרת קדם ערעור, הסכימו ב"כ בעלי הדין כי אין בין הצדדים
- 18 מחלוקת לגבי העובדות, הן לגבי אי מימוש האופציה בשני ההסכמים והן לגבי האיחור
- 19 בהגשת הבקשות להחזר המס, כמצויין בהחלטת המשיב, וכי השאלה שבמחלוקת הינה
- 20 משפטית. לכן ביקשו ב"כ הצדדים לאפשר להם להגיש את סיכומי טענותיהם בכתב, וכך
- 21 הוריתי.
- 22
- 23 טענות ב"כ המערער, בסיכומים בכתב שהוגשו על ידו בפנינו הן, בעיקרן:
- 24 א. מפסק הדין בעניין בזק עולה כי אין לראות באיחור בהגשת הבקשה משום עיכוב או
- 25 התיישנות.
- 26 ב. סעיף 102 לחוק לא קובע מועד להגשת הבקשה להחזר תשלום המס ולכן אין מקום
- 27 לטענת שיהוי או התיישנות.
- 28 ג. כשם שחוב מס החל על נישום לא מתיישן, כך - בשל עיקרון ההדדיות, אין מקום
- 29 להתיישנות לגבי תביעות הנישום.
- 30
- 31 את טענתו כי מהאמור בפסק הדין בעניין בזק, עולה, כי אין לראות באיחור בהגשת הבקשה
- 32 להחזר תשלום המס, משום מכשול לקבלת החזר המס, סומך ב"כ העוררת על האמור בפסק
- 33 דין זה, בסעיף 33, שם נקבע: "השבת מס ששולם לאחר עשר שנים, כרוכה בקשיים ויש
- 34 בה כדי לגרוע מן הוודאות והיציבות הנדרשת בדיני המס. אולם, קשה בעיני לאין שיעור,



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

1 התוצאה לפיה לא יוחזר מס ששולם בגין 30 שנות חכירה... אם בדיעבד מסתבר כי
2 החכירה בפועל לא עלתה על עשר שנים...". (ההדגשות שלי - י.ב.).

3
4 ברם, פסקה זו בפסק הדין בעניין בוק, לא דנה ולא מתייחסת כלל ועיקר לאיחור בהגשת
5 בקשה להחזר תשלום מס עקב עסקה שנתבטלה, או עקב אי מימוש אופציה, שדינה כדין
6 ביטול בהתאם לסעיף 102 לחוק. פסקה זו בפסק הדין בעניין בוק, מתייחסת לפרק הזמן
7 שחלף בין מועד תשלום המס לבין מועד הגשת הבקשה להחזר תשלום המס, בגין אי מימוש
8 האופציה.

9 מן הראוי לציין, כי בעניין בוק, הוגשה הבקשה להחזר המס, חודשים בודדים לאחר מועד
10 אי מימושה של האופציה.

11 בעניינינו לא מדובר כלל על חלוף הזמן בין יום תשלום המס על ידי העוררת בגין שתי
12 העסקאות הנדונות, לבין הבקשה להחזר תשלום המס, אלא למועד שבין אי מימוש
13 האופציה, שהקנה לעוררת את הזכות להגשת הבקשה להחזר תשלום המס, לבין עצם הגשת
14 הבקשה להחזר תשלום המס, במקרה דנן, פעם אחת באיחור של למעלה משבע שנים ופעם
15 אחת באיחור של תשע שנים.

16
17 זאת ועוד. בפסק דין שניתן על ידי בית המשפט העליון ביום 26/12/01, בתיק ע"א 3602/97,
18 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' דניאל שחר, פורסם באתר "מיסים און לייף", (להלן: "פסק
19 הדין בעניין דניאל שחר") נקבע על ידי בית המשפט העליון שטענה כי תביעה או זרישה
20 להחזר תשלום מס אינה מתיישנת לעולם, הינה טענה שנוגדת מושכלות ראשונים במשפט.
21

22 וכך קובע בית המשפט העליון (סעיף 44 של פסק הדין): "דוקטרינת ההתיישנות, על
23 היבטיה השונים, מוסד מוסד היא בשיטת המשפט - בכל שיטת משפט - ופוקדת היא
24 עצמה עם מושכלות היסוד של המשפט... מוסד ההתיישנות הוא מוסד משפטי עתיק יומין,
25 אשר קנה לו שביטה, בצורה זו או אחרת, בשיטות המשפט של כל העמים בכל התקופות.
26 מקורה נעוץ, איפוא בצורך אנושי כללי, בדרישות יסוד הטבועות בחיי החברה, בכל אתר
27 ועידן".

28
29 ובסעיף 46 לפסק הדין נקבע: "מאותה שעה ואילך הופכת ההתיישנות ה"פורמלית"
30 להיותה חלק בלתי נפרד מכל תביעה לקיום זכות כל שהיא; וכלשון סעיף 2 לחוק
31 ההתיישנות "תביעה לקיום זכות כל שהיא נתונה להתיישנות...". ההתיישנות נדמית היא
32 לגן החבו בצופן הגנטי של כל זכות חכות; אלא שבנבדל מגנים אחרים בצופן הגנטי של
33 הזכות, גן ההתיישנות גן רדום הוא. רק בנסיבות מסוימות - לאחר עבור תקופה מסוימת
34



בית המשפט המחוזי, לעניינים מנהליים בבאר שבע

ע"ש 41220-03-12

1 מעת היוולד הזכות – ניעור אותו גן מתרדמתו, ומאותה עת משתלט הוא על הזכות ובכוחו
 2 לחסום את דרכו של בעל הזכות לבית המשפט.
 3 דוקטרינת ההתיישנות, זאת יש לדעת, ספוגה היא בכל זכות שהיא במשפט ("זכות כל
 4 שהיא", כלשון סעיף 2 לחוק ההתיישנות), ובכלל הזכויות גם זכותו של נישום – כנישומים
 5 שלמנינו – לתבוע החזר מס ששולם ביתר לרשויות המס. השאלה שלעניינינו היא, הלכה
 6 למעשה, אם זכותם של התובעים להחזר מס ששולם ביתר נשלטת בידי ההתיישנות
 7 הקבועה בחוק ההתיישנות או אם נשלטת היא בידי ההוראות המיוחדות שבפקודת מס
 8 הכנסה".

9 בסעיף 48 לפסק הדין בעניין דניאל שחר הוסיף בית המשפט וקבע: "מסים למיניהם,
 10 הנגבים מן התושבים, אמורים לממן את פעילויות המדינה, ומדיניות מסים ראויה תיעוד
 11 אף להביא לחלוקת משאבים מיטבית בין התושבים ובין שכבות האוכלוסייה למיניהן...
 12 ניהול ראוי של משק הכספים, מחייב, מעצם טיבעו, המעטת יסוד חוסר הודאות, שכן –
 13 רק בהגברת יסוד הודאות, ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד לבוא. פריעת סדרים בניהול
 14 משק בכספים של רשות הציבור, עלולה לקלוע אותה לקשיים לא מעטים ומכאן הצורך
 15 המובנה... להציב גדרות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד, ומכל
 16 מקום, להעמיד את הרשות, במהירות מירבית, במצב שתדע מה משאבים עומדים
 17 לרשותה... קביעת לוחות זמנים ברורים, עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול
 18 המשק הכספי של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הודאות העשוי לפגום בתכנון
 19 פעילויות שהרשות אמורה לבצע בגדרי תפקידה".

20
 21 פסקה אחרונה זו, יש בה, כדי להוות תשובה לטענת ב"כ העוררת בדבר עיקרון ההדדיות,
 22 כלומר – כפי שחוב מס אינו מתיישן, כך גם תביעה להחזר מס אינה מתיישנת. לכך יש
 23 להוסיף כי מס על פי החוק נגבה באמצעות פקודת המיסים (גביה) וכן כי אי תשלום מס
 24 מהווה עבירה עליה נענשים, בהתאם לפרק 11 לחוק. יש וצריך להיות שוני והבדל בין חובתנו
 25 של אזרח בתשלום המס שייעודו למלא צרכים של אזרחי המדינה, לבין זכות להחזר תשלום
 26 מס לנישום, בהתאם לסעיף 102 לחוק או החזר מס ששולם בטעות (סעיף 103 לחוק). הצורך
 27 בתשלום המס, גובר, לדעתי, על עיקרון ההדדיות.

28
 29 סוף דבר, פסק הדין בעניין בזק אינו תומך בטענת ב"כ העוררת, כי הזכות להחזר תשלום
 30 מס הרכישה אינה מתיישנת, ופסק הדין בעניין דניאל שחר תומך בהחלטת המשיב, הדוחה
 31 את דרישת העוררת להחזר המס, עקב השתייה והתיישנות, מה גם - שלא ניתן ע"י העוררת
 32 כל הסבר לאיחור הרב של שבע שנים ותשע שנים, בהגשת הבקשות להחזר המס, עקב אי
 33 ניצול האופציה.

34
 35

