

וע' 41867-07-10

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 בשבתה בבית
המשפט המחוזי תל-אביב-יפו

הרכב הועדה:

דוד בר-אופיר, שופט וסג"נ
(בדימוס) יו"ר הועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר הועדה
רו"ח יהושע בילצקי, חבר הועדה

בענין:

1. מגור החזקות בע"מ
2. מגשימים ד.א. פרויקטים בע"מ
3. בית מרגליות בע"מ
4. פרחיה פיקי מור ע"י ב"כ עוה"ד ארז ללצ'וק ואח'
העוררות

נ ג ד

מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל-גלצנר
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

המשיב

פסק-דין

צבי פרידמן, רו"ח, חבר הועדה

א. פתח דבר

עניינו של ערר זה בבקשתם של העוררות לקבלת פטור ממס רכישה מכח סעיף 49(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק") בגין אופציה לרכישת זכות במקרקעין לתקופה של שלושה חודשים (להלן - "האופציה") שרכשו העוררות מהחברות שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואפריקה ישראל מגורים בע"מ (להלן - "המוכרות"). בקשתם של העוררות נדחתה על ידי המשיב ומשכך הוגש על ידי העוררות הערר שבפנינו.

ב. רקע עובדתי

1. ביום- 15/09/2009 נחתם בין העוררות למוכרות הסכם אופציה לרכישת זכויות המקרקעין של המוכרות במקרקעין הידועים כגוש 6632 חלקות 480 ו-481 (להלן - "ההסכם"). זאת בתמורה לסך של 2,500,000 ש"ח. על המקרקעין נשוא האופציה קיימת זכות לבניית מגדל מגורים הכולל 42 יחידות דיור. תוקפה של האופציה הוגבל עד ליום- 21/12/2009 בשעה 12:00 בצהריים כלומר, משך זמן מירבי של שלושה וחצי חודשים. (ראה ע/1).

2. בסעיפים 8.1 - 8.2 להסכם נכתב כך:

"8.1 ... מקבל האופציה יהיה רשאי להסב את זכויותיו והתחייבויותיו על פי הסכם זה וזאת עד המועד בו יודיע על מימוש האופציה כאמור בסעיף 2.4 לעיל וזאת לחברי קבוצת רכישה שיארגן (להלן 'הסבת האופציה').

8.2 הסבת האופציה תותר לחברי קבוצת רכישה בלבד".
(ההדגשות - לא במקור).

3. העוררות מסרו למשיב ב- 15/10/2009 שומה עצמית בהתאם להוראות סעיף 73(ג) כנוסחו באותה העת ובה הצהירו על רכישת האופציה ודרשו קבלת פטור ממס רכישה בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק. (ראה ע/2).

4. המשיב לא קיבל את שומתם העצמית של העוררות והוציא להם ב-26/11/2009 שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סמכותו לפי סעיף 78 לחוק (ראה ע/3). בגדרה קבע המשיב כי מעיון בהסכם האופציה עולה כי קיימים מגבלות על מכירתה של האופציה לאחרים ומשכך, אין האופציה מהווה "אופציה ייחודית" כמשמעותה בסעיף 49 הפטורה ממס רכישה בידי העוררות. לאור זאת חייב המשיב את כל אחת מארבעת העוררות בתשלום מס רכישה בחלקים שווים.

5. העוררות הגישו ב- 05/01/2010 השגה למשיב מכח סעיף 87 לחוק (ראה ע/4). בהשגה טענו העוררות כי סעיף 49 לחוק מתנה את היותה של האופציה כאופציה הניתנת להעברה בלבד ואינו קובע כי ההעברה האמורה צריכה שתהיה ללא כל סייג ותנאי. משכך, ובהתאם לרצון של המוכרות הבונות בסמוך למקרקעין נשוא האופציה שני מגדלי מגורים משל עצמן, ורצון למנוע את העברת האופציה לידי גורם מסחרי שיהווה מתחרה למכירת הדירות הנבנות על ידיהן התנו המוכרות בהסכם את היותה של האופציה ניתנת להעברה לחברי קבוצת רכישה בלבד. לחלופין, פרטו העוררות את חלקו של כל אחת מהן באופציה שנרכשה וביקשו למסותם במס רכישה בהתאם למפורט ולא לפי מיסוי בחלקים שווים כפי שקבע המשיב.

6. המשיב דחה את השגתן של העוררות ב-17/06/2010 (ראה ע/5) תוך שהוא חוזר על הנימוקים שעמדו בבסיס השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא לעוררות.

7. מכאן הערר שבפנינו.

סלע המחלוקת

8. ליבת המחלוקת בין הצדדים היא האם האופציה נשואת ההסכם עונה לתנאי המנוי בסעיף 49(א)(2) לחוק המדבר על היות:

"האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה".

כאחד מהתנאים הנדרשים להיותה של האופציה הייחודית פטורה ממס רכישה. והשאלה היא: האם ההגבלה על האופציה, לפיה היא תהא ניתנת להסבה לקבוצת רכישה בלבד, גורמת לאיונה של האופציה כאופציה ייחודית עקב מגבלת הסחירות שבה.

ד. טענות הצדדים

המשיב טוען כי הפרשנות הנכונה היחידה שיש לתיתה למילים "האופציה ניתנת להעברה" היא היותה של האופציה ניתנת להעברה לכל צד ג' שהוא ללא תנאי וסייג לגבי מיהותו של הנעבר. המשיב טוען גם לקיומה של דרישה בדבר היותה של האופציה "סחירה". לשיטתו, סחירות של אופציה כוונתה אחת - אפשרות להעבירה לאדם שלישי כלשהו תהא אשר תהא מיהותו. אחרת, לשיטתו, אין המדובר בסחירות כלכלית טהורה ואין עמידה בדרישת המחוקק. משכך, טוען המשיב כי התניות המופיעות בסעיף 8 להסכם בדבר הסבת האופציה לחברי קבוצת הרכישה בלבד מעידות, מעצם היותן, על אי-סחירותה של האופציה. שכן, באם לא יצליחו הרוכשות לארגן קבוצת הרכישה הרי שהעברת האופציה לא תוכל לצאת אל הפועל, ומשכך מתאינת מראש סחירותה של האופציה. עוד טוען המשיב שאומנם זכאיות העוררות לסחר את האופציה חוליה אחת הלאה; ובמובן זה אופציה זו, לדעת המשיב, חייבת להיות ממומשת על ידי החוליה הבאה כך שהעוררות למעשה מסחרות אופציה מוגבלת שאינה ניתנת לסיחור על ידי מקבלה. המשיב מסתמך גם על הוראת הביצוע מס' 10/2002 של רשות המיסים מיום 31/12/2002 שעניינה "הרפורמה במיסוי מקרקעין - אופציות במקרקעין (הוראת שעה)" (להלן "הוראת הביצוע").

בסעיף 2 להוראת הביצוע נאמר:

"במטרה לעודד שוק משני של מסחר באופציות ועל מנת להקל ולשחרר את הפוטנציאל היומי [כך במקור], נקבעו, כהוראת שעה, פטורים ממיסוי מקרקעין בשלבי המסחר באופציות".

המשיב מסתמך על המילים "שוק משני של מסחר באופציות" האמורות בהוראת הביצוע ומבקש להסיק מהן כי בבסיס החקיקה עמדה דרישה ברורה בדבר היות האופציה סחירה לכל אדם שהוא ללא הגבלה בתנאים. מוסיף המשיב וטוען כי במקרה דנן עניין לנו ב"אופציה עם גבנת", כלשונו, וזאת עקב במגבלות הקבועות בהסכם האופציה בדבר מיהותן של הנעברים הפוטנציאליים שלה ומשכך, המדובר בסחירות חלקית ומוגלתית שאינה עומדת בתנאי הסעיף כתנאי לקבלת פטור ממס.

מוסיף המשיב ומסתמך על הפרשנות שניתנה בהוראת הביצוע לסעיף 49(א)(2) ולפיה:

"האופציה נשוא ההסכם, או הזכות לרכישת זכות במקרקעין, הינה עבירה ואין הגבלה כלשהי על עבירה".

לחילופין, טוען המשיב כי גם אם קיים ספק בפרשנות הנכונה שיש לתת ללשונו של סעיף 49 י(א)(2) הרי שבהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 165/82, קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פד"י (לט) 70 (2) (להלן "הלכת חצור") אין כל הכרח לפרשו בפרשנות המקלה עם הנישום, כטענת העוררות, אלא, יש לפרש את חוק המס כשם שמפרשים כל דבר חקיקה אחר.

מאידך גיסא, טוענים העוררות כי סיחור האופציה לחברי קבוצת רכישה בלבד אינה גורעת כהוא זה מהיות האופציה ניתנת להעברה. לטענת העוררות, לשון החוק ברורה ונהירה, לפיו התנאי הנדרש הוא שהאופציה ניתנת להעברה לאחר החוק אינו קובע למי ניתן להעביר ואף אינו דורש כי ההעברה הנ"ל תתבצע ללא כל תנאי וסייג.

העוררות מפנה אותנו לדוח הועדה הציבורית לרפורמה במיסוי מקרקעין ולספרו של ד"ר אבי אלתר ואח' הרפורמה במיסוי נדל"ן 2002. העוררות מסיבות את תשומת לב הועדה לאבסורד שיש בפרשנות המשיב בהתייחס למקרה המיוחד של ערר זה.

לחילופין, טוענות העוררות כי גם אם יש ספק של פרשנות אמור בו המשפט להבהיר בפרשנות המקלה עם הנישום ולקבל את עמדת העוררות. זאת, בהסתמך על פסיקת בית המשפט העליון בע"א 524/89, דיגיטל אקויפמנט (דק) בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(4) 573.

ה. דין והכרעה

האופציה הייחודית – מהותה ותנאיה

1. סעיף 49 לחוק (שהוסף לחוק במסגרת תיקון 50 לחוק) פוטר ממס שבח ומס רכישה (ומחייב במס רווח הון או במס הכנסה) אופציה שתנאיה הם כדלקמן:
"49. (א) בסעיף זה -

"אופציה" - זכות לרכישה של זכות במקרקעין למעט זכות לרכישה של זכות באיגוד, שהתקיימו לגביה כל אלה:

(1) האופציה ניתנת בכתב;

(2) האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה;

(3) התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם היא בלתי חוזרת;

(4) האופציה ניתנת למימוש בתקופת האופציה; בסעיף זה, "תקופת האופציה" - תקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן אופציה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין, לרבות כל תקופת הארכה שניתנה במהלך תקופת האופציה או לאחר שהסתיימה ואם ניתנו אופציות אחרות בידי אותו בעל מקרקעין לרכישת אותה הזכות במקרקעין כולה או חלקה, יראו את כ התקופות של האופציות האחרות או המוארכות כאמור כתקופת האופציה;

(5) התמורה ששולמה בעבור האופציה במועד מתן האופציה לראשונה לא עולה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם;

(6) למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה;

(7) הודעה על מכירת האופציה נמסרה בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה, בהתאם לכללים שקבע; "...". (ההדגשות - לא במקור)

2. כאמור, הסעיף חוקק לראשונה במסגרת תיקון 50 לחוק (ס"ח 1838 מיום 24.3.02 בעמ' 220) כאשר אז הוא היה במעמד של הוראת שעה לתקופה שבין ה-07/11/2001 עד ה-31/12/2003. במסגרת תיקון 55 לחוק (ס"ח 2000 מיום 12.4.05 בעמ' 438) הוארך תוקפה של הוראת השעה עד לתאריך 31/12/2006. כחלק מתיקון 58 לחוק (ס"ח 2107 מיום 2.8.7 בעמ' 430) הפכה הוראת השעה של הסעיף להיות הוראת קבע.

3. האופציה הייחודית במקרקעין אינה שונה, בבסיסה ומן ההיבט הכלכלי, מכל אופציה אחרת לרכישת מקרקעין. כידוע, הסכם האופציה מהווה, למעשה, הרכבה של שני חוזים נפרדים: חוזה משני שהוא חוזה הברירה (קרי: האופציה) הקשור לחוזה העיקרי שהוא החוזה לרכישתו של הנכס נשוא האופציה. עמד על כך זה מכבר בית המשפט העליון בע"א 133/89, החברה לפיתוח חוף התכלת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פ"ד מז(5) 689, 697 (1993):

"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 לממש, לא ישתכלל החוזה העיקרי ולא תוטל עליו חובת קיום כלשהי" (שם, 698)

כמו כן ראה את דברים דומים של בית המשפט העליון בע"א 10846/06, בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - רחובות, מיסים כה/1 ה-5 עמ' 105.

4. השוני של האופציה הייחודית שבסעיף 49 י' לחוק מתבטא במישור דיני המס בלבד, ולפיו באם תהיה עמידה ברשימת התנאים המפורטת בסעיף יהיה זכאי מוכר האופציה ומקבלה לפטור ממס שבח וממס רכישה, בהתאמה. חלף זאת יחויב מוכר האופציה במס רווח הון על פי חלק ה' לפקודת מס הכנסה בדומה למכירת כל זכות אחרת שהינה נכס הון שאינו מקרקעין.

5. בערר דנן אין מחלוקת בין הצדדים כי מתקיימים באופציה כל התנאים להחשבתה כאופציה ייחודית הבאה בגדר סעיף 49 לחוק, למעט הדיון הנוגע לתנאי מס' 2 לפיו האופציה חייבת להיות ניתנת להעברה ולמימוש אשר לגביו קיימת מחלוקת בין הצדדים לגבי פרשנויות המונח "להעברה ולמימוש".

6. לשם כך נבחן הן את פרשנותו הלשונית של סעיף 49(א)(2) לחוק והן את פרשנותו התכליתית במטרה להתחקות אחר הפרשנות הנכונה שיש לנקוט בבואנו לפרש את הסעיף.

7. פרשנות לשונית

כאמור, סעיף 49(א)(2) לחוק נוקט בלשון:

"האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה".

מעיון בפשטות לשונו של הסעיף עולה כי לא רק שאין בו עיגון לשוני לפרשנות שאליה טוען המשיב בדבר הצורך בהיותה של האופציה ניתנת לסיחור ללא כל תנאי וסייג, אלא אדרבה ההיפך הוא הנכון. המילים של הסיפא "בתנאים הקבועים בהסכם האופציה" מראים בבירור כי המחוקק איפשר, במודע ובמפורש, לסייג את הדרישה הבסיסית בדבר היותה של האופציה ניתנת להעברה, בתנאים ובסייגים כלשהם כפי שייקבעו על ידי שני הצדדים להסכם האופציה. מההיבט הלשוני הפרשנות שמציעים העוררות לא רק שאינה סותרת את לשון הסעיף ולא רק שניתן למצוא לה, כלשון השופט ברק בהלכת חצור, "נקודת עיגון לשונית" בלשון החוק אלא המדובר בפרשנות המוצאת ביטוי ברור וחד-משמעי בלשון החוק עצמו.

בעניין זה יש גם לדחות את הפרשנות שמציע המשיב ולפיה המילים "בתנאים הקבועים בהסכם האופציה" מתייחסים, לאחר תיקון 55 לחוק שחוקק בשנת 2005, לתניה בדבר היות האופציה ניתנת למימוש בלבד ואינם מתייחסים לתניה בדבר היות האופציה ניתנת להעברה. המשיב, לשיטתו, מסתמך על נוסח הסעיף עובר לתיקון 55 לחוק שבו נקט הלשון "האופציה ניתנת להעברה או למימוש" ומסיק כי בכך שהמחוקק תיקן את לשון הסעיף במסגרת תיקון 55 לחוק ונקט בנוסח הנוכחי של "האופציה ניתנת להעברה ולמימוש", הראה הוא את רצונו כי מילות הסיפא של הסעיף - "בתנאים הקבועים בהסכם האופציה" - מתייחסות רק למילה "מימוש" בלבד (ראה פסקה 36 לסיכומי המשיב). עם כל הכבוד, אין לקבל פרשנות זו של המשיב. ראשית, אין כל מניעה לשונית לפרש את המילים "בתנאים הקבועים בהסכם האופציה" כחלים הן על תנית היות האופציה ניתנת להעברה והן על תנית היות האופציה ניתנת למימוש. זאת, בין אם הנוסח של הרישא הוא "ניתנת להעברה או למימוש" (כפי שהיה עובר לתיקון 55 לחוק) ובין אם הנוסח הוא "ניתנת להעברה ולמימוש" (כנוסח החוק כיום לאחר תיקון 55 לחוק). שנית, המשיב מחטיא את המטרה האמיתית שעמדה בפני המחוקק בתקנו את לשון הסעיף בתיקון 55 לחוק כך שנוסחו יהיה "ניתנת להעברה ולמימוש" חלף הנוסח הישן של "ניתנת להעברה או ניתנת למימוש". לפי הנוסח הישן היה עלול להשתמע, בטעות, כי התניה של סעיף 49(א)(2) לחוק מצריכה התקיימות של תנאי אחד, חלופי, בלבד לגבי האופציה ולפיה היא ניתנת להעברה בלבד ללא יכולת מימושה בידי הנעבר או, לחלופין, היא ניתנת למימוש רק בידי מי שקיבל במקור את האופציה ישירות מבעל הזכות במקרקעין.

כמובן שפרשנות זאת איננה באה בחשבון עקב היותה מנוגדת בתכלית לכל מהותה של האופציה שהינה בגדר עסקת משנה בלבד הקשורה בקשר הדוק ובלתי תלוי לעסקה העיקרית של מכירת הזכות במקרקעין על ידי בעליה למקבל האופציה. ממילא לא יעלה על הדעת ואין כל הגיון ותכלית לדרישה מצד המחוקק שלפיה תתאפשר העברתה של אופציה ממקבלה לאדם שלישי מצד אחד,

אך ללא שתהיה בידי זה האחרון האפשרות לממש בפועל את האופציה שקיבל, מאידך. לאור זאת בא המחוקק במסגרת תיקון 55 לחוק ותיקן את נוסח הסעיף לנוסח הנוכחי של "האופציה ניתנת להעברה ולמימוש" כך שיהיה ברור באופן חד משמעי כי על האופציה לעמוד בשני תנאים מצטברים:

- (1) היותה ניתנת להעברה לאדם אחר (תוך אפשרות לסייג יכולת העברה זו בתנאים מסוימים שייקבעו בהסכם האופציה);
- (2) היותה ניתנת למימוש בידי כל מי שמחזיק בפועל באופציה, וזאת בין אם הוא המקבל המקורי שלה מבעל הזכות במקרקעין ובין אם הוא אדם אחר שקיבל את האופציה ממקבל המקורי כאמור. נוסחו הנוכחי של הסעיף אך "עיגן" מבחינה לשונית את הדבר שהיה ברור ומובן מאליו אף קודם לכן.

לשון אחר, עניין לנו בתיקון לחוק שהינו "תיקון מבהיר" ואין עניין לנו ב"תיקון מתקן".

אף מדברי ההסבר להצעת החוק עולה בבירור כי כל מטרת תיקון לשון הסעיף הינה לשם התבררה בלבד ואינה לשם החמרת הדרישות בקשר לעבירותה של האופציה. וכך נרשם בדברי ההסבר:

"סעיף 49 לחוק קובע את הסדר המיסוי במכירת אופציה במקרקעין. מוצע להבהיר כי ההטבות יינתנו רק לאופציה סחירה והנתנת [כך במקור] למימוש, כפי שהמליצה הועדה הציבורית אשר בעקבות הדוח שהגישה הוצע תיקון 50 לחוק" (ה"ח הממשלה 105 מיום 31.5.2004 בעמ' 470) (ההדגשה – לא במקור).

פרשנות זו מתבקשת מאליה אף לנוכח ההגדרות של "מימוש" ו-"מחזיק" המופיעות בסעיף 49(א) לחוק ולפיהן:

"מימוש" – מכירת הזכות במקרקעין שלגביה ניתנה האופציה, למחזיק האופציה
"מחזיק" – מי שקיבל אופציה מבעל זכות במקרקעין או מאחר

רואים אנו כי הגדרת מימוש מדברת על מכירת הזכות במקרקעין נשואת האופציה ל"מחזיק" באופציה.

ומיהו ה"מחזיק" באופציה? על כך באה התשובה בהגדרה הסמוכה של "מחזיק" ולפיה, המחזיק הוא זה האוחז כעת, בפועל, באופציה בין אם הוא מקבל המקורי מבעל הזכות במקרקעין ובין אם הוא אדם שלישי שקיבל את האופציה ממקבל המקורי. ממילא, לא ייתכן לפרש את סעיף 49(א)(2) לחוק כמדבר על תניה חלופית בדבר היות האופציה ניתנת להעברה בלבד, או ניתנת למימוש בידי מקבל המקורי ללא יכולת העברתה לאחר. שכן, הגדרת "מימוש" באותו הסעיף מדברת על מימוש האופציה גם בידי מי שקיבלה מאחר שאינו בעל הזכות במקרקעין.

גם עובדות מקרה דנן עונות על הגדרת "מחזיק" והגדרת "מימוש" המופיעות בסעיף. שכן, במקרה דנן העוררות שהינן המקבלות המקוריות של האופציה מהמוכרות בעלי הזכות במקרקעין תכננו לארגן חברי קבוצת רכישה ולהעביר לכל אחד ואחד מחברי הקבוצה שתאורגן על ידם, חלק יחסי מזכות האופציה שהינו שווה לחלק היחסי מסך הזכות במקרקעין נשואת האופציה. כל אחד ואחד מחברי קבוצת הרכישה שאמורה להיות מאורגנת על ידי העוררות יבצע את ה"מימוש" של חלק האופציה שהועבר לו בצורת התקשרות ישירה, נפרדת ונוספת על עסקת האופציה שחתם עם העוררות אשר תיעשה מול המוכרות ובמסגרתה תתבצע רכישת חלק יחסי מסך הזכות במקרקעין נשואי האופציה. עסקה זו תהווה את העסקה העיקרית ביחס לעסקה המשנית של רכישת חלק מהאופציה שקדמה לה. לאור כל האמור עד כה אין לטענת בא כוח המשיב ולפיה המילים "בתנאים הקבועים בהסכם האופציה", מתייחסות אל תנית המימוש של האופציה ולא אל תנית היותה ניתנת להעברה, על מה שתסמוך ודינה להידחות.

9. סחירותה של האופציה

המשיב מדגיש בטיעוניו את הצורך של היות האופציה סחירה. בעניין זה כראוי לציין שני דברים. ראשית, התניה בדבר היות האופציה "סחירה" לא הופיעה מעולם בנוסח החוק. זאת, הן בכל הנוגע לנוסח הצעת החוק לתיקון 50 לחוק (ה"ח 3087 מיום 5.3.2000 בעמ' 324) והן כמובן לנוסח הסופי של החוק כפי שהתקבל לבסוף.

ההתייחסות להיותה של האופציה "סחירה" מופיעה רק בדברי ההסבר להצעת החוק (שם, בעמ' 348) וגם שם היא מוזכרת במילה אחת בלבד בלא כל פירוט לגבי היקף ואופן סחירותה. כך שאין למשיב כל מקור להסתמך עליו בקשר לטענתו כי על האופציה להיות סחירה. שנית, וזהו העיקר, אף אם כדברי המשיב על האופציה להיות סחירה הרי שסחירות זו לא נפגמת כלל באם קיימים בהסכם האופציה תנאים וסייגים בדבר מיהות האנשים שהאופציה תסוחר אליהם. המושג "סחיר" אינו שולל כלל וכלל את האפשרות לקיומן של תנאים וסייגים כלשהן ליכולת ההעברה של האופציה מידי מקבלה לידי של גורם שלישי מסוים בלבד. לעניין זה נוכל להסתמך על ההגדרה המילונאית למושג "סחיר" כפי שהיא מופיעה בספרו של המלומד אברהם אבן שושן המלון החדש (כרך רביעי: ס-צ) (1993):

"סחיר – עובר לסוחר, שאפשר לסחור בו, שיש לו מהלכים במסחר"

רואים אנו כי עצם האפשרות להיותה של האופציה ניתנת להעברה ולמסחר מידי מקבלה לידי אדם שלישי מספיקה בשביל להחשיב את האופציה כ"סחירה". קיומם של תנאים וסייגים כלשהן בדבר זהותו של האדם שאליו תסוחר האופציה אינו פוגם כלל בסחירותה.

10. פרשנות תכליתית

כעת נפנה להוכיח, כי אף מבחינה תכליתית של הסעיף אין כל הצדקה לטענתו של המשיב לפיה קיומם של תנאים וסייגים בקשר להעברת האופציה לאחרים פוגמת בתניה בדבר היות האופציה ניתנת להעברה. כידוע, בבוא בית המשפט לפרש את תכליתו של דבר חקיקה מסוים הרי שעליו להתחקות אחר התכלית שעמדה בפני המחוקק בעת שחוקק את דבר החקיקה הנתון כעת לבחינה

פרשנית בידי בית המשפט. התכלית יכול ותילמד מן "ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף" המצויה בדברי ההסבר להצעת החוק שמכוחה חוקק הסעיף ו/או מדברי הכנסת בדיוניה בהצעת החוק עובר לחקיקתו. בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון 50 לחוק אין אנו מוצאים כל פירוט והרחבה בדבר התכלית שעמדה לעיני המחוקק בעת שחוקק את סעיף 49 המדבר על מתן הפטור ממס רכישה ברכישה אופציה במקרקעין. דברי ההסבר מתומצתים ביותר ומהווים העתק כמעט מדויק של הוראות הסעיף עצמו כפי שהן מופיעות בהצעת החוק.

גם מעיון בדברי ההסבר לתיקון 55 לחוק שבו תוקן הנוסח ונקבע כי "האופציה ניתנת להעברה ולמימוש" ובדברי ההסבר לתיקון 58 לחוק שבו הוצע להפוך את הוראת השעה של הסעיף להוראת קבע, אין אנו מוצאים כל דעה התומכת בגישתו של המשיב. לא זו אף זו - גם מעיון בשאר מקורות "ההיסטוריה החקיקתית" של הסעיף לא נמצא כל עיגון לשיטתו של המשיב בדבר תנית היות האופציה ניתנת להעברה לאחר ללא כל תנאי וסייג.

בפרוטוקול הדיון המקיף שנערך בוועדת הכספים של הכנסת בנוגע לתיקון 50 לחוק מיום 12/03/2002, לא קיימת כל התייחסות ספציפית מצד הוועדה לתניה בדבר היות "האופציה ניתנת להעברה ולמימוש".

11. עוד טוען המשיב כי יש להסתמך על הוראת הביצוע של רשות המיסים ולקבל ממנה סיוע לשיטתו כי על האופציה להיות ניתנת להעברה לאחר ללא כל תנאי וסייג. אין לקבל טענה זו. בית המשפט העליון עמד לא פעם על המשקל המוגבל שיש לתת להוראת ביצוע פנימית של רשות מנהלית בבואו להתחקות אחר תכלית החקיקה של חוק מסוים. לעניין זה יפים דבריו של בית המשפט העליון בע"א 6357/99 פקיד שומה באר-שבע נ' יוסף שלם, פ"ד נו(4), 66,69-70 (2002):

"בשאלת פרשנותו של דבר חקיקה אין בית המשפט קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות המנהליות שניתנו על ידה, אם כי בנסיבות מסוימות הוא יכול לתת להן משקל; עם זאת, פרשנות זו אינה מחייבת ובית המשפט הוא שיכריע בענין הפרשנות הנכונה"

משכך, ובאין כל עיגון לשיטתו של המשיב בדברי ההסבר להצעת החוק, בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים של הכנסת ובתכלית החקיקתית, אין הוועדה רואה עצמו מחויבת לעמדתו של המשיב כפי שקיבלה ביטוי בהוראת הביצוע הפנימית שלו.

מעבר לכל האמור עד כה נוכל למצוא דעה הגורסת בבירור כשיטתן של העוררות ולפיה, לא רק שאין כל מניעה בהגבלת עבירותה של האופציה לחברי קבוצת רכישה אלא, יתירה מכך, הדבר אף היווה את אחת מהתכליות הברורות שעמדו בפני המחוקק בעת שחוקק את סעיף 49 לחוק.

המדובר בדבריו של המלומד אברהם אלטר בספרו הרפורמה במיסוי נדל"ן 2002 ולפיו:

"שימוש שני לאופציה כפי שהועלה בוועדה ע"י גרי אגרון, רו"ח, עו"ד לשעבר סגן נציב מס הכנסה, חבר הוועדה, היה איסוף חברי עמותה לקבוצת רכישה מגובשת. כידוע, כיום קיימת בעייתיות רבה בגיבוש קבוצת רוכשים משותפת. על פי שיטת ב.ס.ר שהינם הקבוצה היזמית הגדולה בתחום קבוצות לבנייה משותפת של שטחים מסחריים, או על פי שיטת העמותות, שלב איסוף החתימות ורכישת הקרקע כרוך בוירטואוזיות משפטית גדולה. מדוע? כי לדעת מס הכנסה פעמים רבות היזם רוכש הקרקע מבעלי הקרקע ומוכר לקונים חברי הקבוצה. לעיתים אף נחקרים היזמים בחשד פלילי.

האופציה שעליה המליצה הוועדה נותנת אפשרות ליזם לקבל אופציה במחיר מלא מבעל קרקע ולסחר את חלקה היחסי לכל חבר קבוצה כך שבסופו של יום כל חברי הקבוצה, כולל היזם, יממשו את האופציה מול הבעלים. אפשרות כזו היא בדיוק אחת הסיבות והיסודות להמלצות הוועדה לחקיקת הסדרי האופציה" (שם, בעמודים 156-157) (ההדגשות - לא במקור).

דומה כי דברים מפורשים אלו מדברים בעד עצמם והוספה עליהם תהא בבחינת "ודבר שפתיים אך למחסור".

13. כמו כן, יש לזכור כי המדובר במקרה דנן במחלוקת לגבי תשלום מס רכישה בלבד שהוא מס עקיף היוצר הכבדה על הפעילות העסקית והכלכלית במשק היות והוא אינו מוטל על הרווח ולכן יש לפרש בצמצום את היקף הפעלתו ותחולתו וכפי שקבע בית המשפט העליון בהלכת שרבט (ע"א 156/81 - פד"א י"ב עני 157).

"איני מוצא בענייננו כי יש מקום להרחיב את הגדרת "זכות במקרקעין" מעבר למה שנאמר בה כשלשונה של הגדרה זו ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים, ואפילו הייתה פרשנותה של ההגדרה מוטלת בספק, הרי שמן הדין היה לפרשה לטובת המשיבים, כשאין לחייבם במס מסופק....." (ההדגשות - לא במקור) ראה גם לענין זה ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ (פ"ד מג (3/2), ע"א 524/89 דיגיטל אקוויפמנט (דק) בע"מ נ' מ"י (פ"ד מ"ה (4/573), לפיהן נקבע כי ככל שישנן שתי אפשרויות סבירות לפרשנותו של סעיף בדיני המס ובחר בית המשפט בפרשנות המקלה עם הנישום.

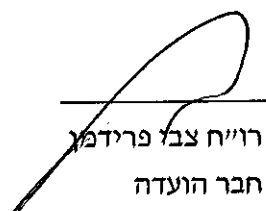
14. המשיב בסיכומיו מבקש להסתמך על הלכת חצור (ע"א 165/82 פד"י לט (2) 70) כמקור שבו נקבע כי אין לפרש את חוקי המס בפרשנות המקלה עם הנישום אלא, יש לפרש את דבר החקיקה כשם שמפרשים כל דבר חקיקה אחר בדין הכללי. לשם כך ציטט המשיב באריכות מדברי כבוד השופט ברק בפסק הדין. עם כל הכבוד, המשיב בחר לצטט רק את חלק הדברים והשמיט את הדברים בנוגע למצבים שבהם יבחר בית המשפט לנקוט בפרשנות מקילה עם הנישום. וכך אמר, בין היתר, בית המשפט:

"אכן, לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב, שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו מטרה חקיקתית, שתדריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוונטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי וההגנה

עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט ובקניין... וכאשר נתקל השופט בהוראה, הנראית לו לכאורה סתומה, אין עליו להתיימשך אלא עליו לעשות מאמץ אינטלקטואלי לבחון את הרקע לחקיקתה ואת המטרה, שביקש המחוקק להשיג, ועד כמה מטרה זו מעוגנת באותה לשון סתומה. לא פעם קיים בלבי החשש, כי הדבקות בפרשנות דווקנית של חוקי מס אינה אלא מפלט לחוסר רצון להתמודד עם הוראה קשה. כמובן, אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארת ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוש, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צורכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט" (שם, בפסקה 6 לפסק הדין) (ההדגשות - לא במקור).

1. סוף דבר

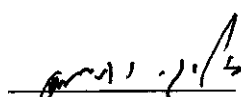
אני מציע לחברי לקבל את הערר ולקבוע כי העוררות פטורות מתשלום מס רכישה היות והאופציה שרכשו עונה על מכלול התנאים המנויים בסעיף 49(א) לחוק, ובכלל זה התנאי שהאופציה ניתנת להעברה או למימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה. המשיב ישלם לעוררות שכר טרחת עו"ד בסך 25,000 ₪ בצירוף מע"מ, ריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד לפירעון בפועל, ואשר יחולק שווה בשווה בין כל העוררות.

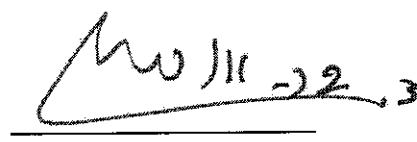

 רו"ח צבי פרידמן
 חבר הועדה

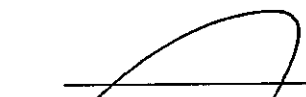
יו"ר הועדה דוד בר-אופיר, שופט וסג"נ בדימוס: אני מסכים להחלטתו של רו"ח צבי פרידמן.

רו"ח יהושע בילצקי: אני מסכים להחלטתו של רו"ח צבי פרידמן.

עיקר הדברים: הוחלט כאמור בהחלטתו של רו"ח צבי פרידמן. ניתן היום 29.1.13 בהעדר הצדדים ובאי כוחם. המזכירות תמציא לבאי כוח הצדדים העתק מאושר של פסק דין זה.


 רו"ח יהושע בילצקי
 חבר הועדה


 יו"ר הועדה, דוד בר-אופיר
 שופט וסג"נ בדימוס


 רו"ח צבי פרידמן
 חבר הועדה