



## בבית המשפט העליון

דנ"א 1879/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא א' ריבלין

העותר: מנהל מס שבח רחובות

נגד

המשיבה: בזק - חברה ישראלית לתקשורת בע"מ

עתירה לקיום דיון נוסף בפסק-דין של בית-המשפט  
העליון מיום 23.12.11 בע"א 10846/06 שניתן על-ידי כבוד  
השופטים מ' נאור, א' חיות וי' עמית

בשם העותר: עו"ד יעל ורבה-זלינגר; עו"ד קמיל עטילה

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

### החלטה

1. זוהי עתירה לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה מיום 23.12.2011 בע"א 10746/06. פסק הדין מושא העתירה ניתן מפני השופטת א' חיות בהסכמת השופטת מ' נאור, וכנגד דעתו החולקת השופט י' עמית. בגדרו של פסק הדין התקבל ערעור המשיבה (להלן: בזק) על החלטת ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופט בדימוס ע' זמיר, והחברים עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן) (להלן - ועדת הערר) לדחות את עררה של בזק על החלטת העותר שלא להשיב לה מס ששולם על ידה בעבר.

2. בשנת 1990 נכרת בין בזק לבין צד שלישי חוזה שכירות לתקופה של תשע שנים ואחד-עשר חודשים. כשנתיים וחצי לאחר מכן, חתמה בזק על תוספת לחוזה הנזכר אשר במסגרתה ניתנה לה, בין היתר, אופציה להאריך את תקופת השכירות בחמש או בעשר שנים עם תום תקופת השכירות הראשונה, וכן אופציה להוסיף ולהאריך את תקופת השכירות בחמש או בעשר שנים נוספות, ככל שתממש את האופציה הראשונה.

כך, שבסך הכל הועמדה תקופת השכירות המירבית שאותה הייתה זכאית בזק לנצל, על 30 שנים פחות חודש. עסקאות השכירות דווחו לרשויות המס, ולאחר פשרה שהושגה בין בזק לעותר, נקבעה שומת מס בשיעור מסוים ששולם על ידי בזק. לימים, בחרה בזק שלא לנצל את תקופות האופציה שהוענקו לה בתוספת להסכם. כתוצאה מכך, תקופת השכירות שנוצלה על ידה בפועל, הייתה קצרה מפרק הזמן שנקבע בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), ככזה שמגבש מכירה של "זכות במקרקעין" ומקים חבות במס. בהקשר זה יוער, כי לפני תיקון 40 לחוק משנת 1997, היה קבוע בחוק פרק זמן של עשר שנות חכירה לצורך התגבשות מכירה של "זכות במקרקעין", ואילו במסגרת התיקון הועמד פרק הזמן האמור על 25 שנים. נוכח העובדה שבפועל תקופת החכירה שנוצלה על ידי בזק, כאמור, לא הגיעה לסף שנקבע בחוק (בכל מקרה), פנתה בזק לעותר בדרישה להחזר של מס הרכישה ששולם על ידה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. העותר דחה את הדרישה, ובזק עררה על החלטתו בפני ועדת הערר. ערר בזק נדחה על ידי ועדת הערר, והיא ערערה על ההחלטה בפני בית משפט זה. פסק הדין שניתן בערעור בזק על החלטת ועדת הערר הוא פסק-הדין מושא העתירה דנא.

3. בפסק הדין נשוא העתירה התקבל כאמור ערעור בזק ברוב דעות ונקבע כי היא זכאית להשבת מס הרכישה ששולם על ידה. הדיון בפסק הדין התמקד בשתי סוגיות מרכזיות: הסוגיה הראשונה הייתה פרשנות סעיף 1 לחוק, ובפרט הגדרות המונחים "זכות במקרקעין" ו"חכירה לתקופה". בהקשר זה, נבחנה השאלה אם מונחים אלה מתייחסים לתקופת חכירה אופציונלית שלא נוצלה על ידי החוכר, כאל חלק מפרק הזמן שיילקח בחשבון לצורך קביעת החבות במס. טענתה המרכזית של בזק בהקשר זה הייתה, כי ההגדרות שבחוק יוצרות חזקה הניתנת לסתירה לפיה מי שהוענקה לו אופציה להאריך את תקופת החכירה, אכן יבחר לממש אותה. אולם, מקום בו הנישום מסוגל לסתור את החזקה ולהוכיח בשלב מאוחר יותר כי לא מימש את האופציה שהוענקה לו, אזי מתבקשת המסקנה כי לא נמכרה "זכות במקרקעין", ומשכך לא מתגבשת חבות במס. בפסק הדין דחה בית המשפט את טענות בזק במישור זה, וקבע כי החבות במס נבחנת במועד עריכת העסקה, וכי פרק הזמן הקובע לצורך התגבשות מכירה של "זכות במקרקעין" כמשמעה בסעיף 1 לחוק, נבחן על פי תקופת החכירה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע, בין היתר, מכוח אופציה הנתונה לחוכר. העותר אינו משיג על הקביעות שנפסקו בהקשר זה, ומשכך אין מקום להציגן בהרחבה.

4. הסוגיה השנייה שנבחנה בפסק הדין הייתה פרשנות סעיף 102 לחוק, שכותרתו "החזרת מס בביטול מכירה". במסגרת זו, נבחנה השאלה אם יש להשקיף על מצבים

שבהם בחר החוכר שלא לנצל את האופציה, וכתוצאה מכך פרק הזמן שנוצל על ידו בפועל היה קצר מהתקופה שנקבעה בחוק לצורך גיבוש חבות במס, כעל ביטול של מכירת זכות במקרקעין. בסוגיה זו קיבל בית המשפט את טענות בזק, וקבע כי במצב דברים זה, יראו בהחלטה שלא לממש את האופציה, ביטול של מכירת זכות במקרקעין המקיים לחוכר זכאות להשבת מס הרכישה ששולם על ידו. השופטת חיות ציינה כי אמנם ככלל יש לפרש מושגי יסוד מן הדין הכללי, אשר מצאו את מקומם בדיני המס, באופן התואם את משמעותם בדין הכללי, ועל כן יש ממש בטענה כי אי-מימוש אופציה אינו מהווה "ביטול" של עסקת החכירה. אולם, לצד זאת, קבעה כי במקרה דנא יש מקום לפרש את החוק תוך סטייה ממובנו של המושג "ביטול" בדיני החוזים, וזאת כדי להגשים עקרונות יסוד של דיני המס. בהקשר זה, הובהר בפסק הדין כי בעת כריתתו של חוזה אופציה נוצרים, למעשה, שני חוזים נפרדים: החוזה העיקרי, אשר עוסק בעסקה לרכישת זכויות בנכס, והחוזה המשני, אשר עוסק במתן אפשרות בחירה ביחס לשאלה אם להתקשר בחוזה העיקרי. ההחלטה שלא לממש את האופציה, אינה פוגעת בתוקפו של החוזה המשני, אך ניתן לומר כי היא מביאה לידי ביטול של החוזה העיקרי. זאת, בדומה לנסיבות בהן מותנה חוזה בתנאי מתלה שאי-התקיימותו מביאה לבטלות החוזה. כן ציינה השופטת חיות, כי דווקא העובדה שהמחוקק נתן בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלים מרחיקי לכת בשלב ההתקשרות בעסקה, באמצעות יצירת הגדרות רחבות הלוכדות ברשתותיהן גם תקופות אופציה שלא בהכרח ימומשו, מצדיקה נקיטת גישה מרוככת יותר ביחס לפרשנות סעיף 102 לחוק, כך שיתאפשר החזר מס שנגבה אם מתברר בדיעבד כי האופציה לא מומשה.

5. השופט י' עמית, בדעת המיעוט, הצטרף לקביעותיה של השופטת חיות בכל הנוגע לסוגיה הראשונה שהוזכרה לעיל, אולם חלק עליה ביחס לפרשנות סעיף 102 לחוק. לשיטתו של השופט עמית, הפרשנות שלפיה אי-מימוש אופציה יחשב לביטול של מכירת הזכות במקרקעין, אינה מתיישבת עם לשון החוק או עם מובנו של המונח "ביטול" בדין הכללי. משכך, לגישתו, חורגת פרשנות זו ממנעד האפשרויות הפרשניות הלגיטימיות. ביחס להיקש שנערך בפסק הדין בין אי-מימוש אופציה, לבין אי-התקיימותו של תנאי מתלה, העיר השופט עמית כי קיימים הבדלים משמעותיים בין המצבים אשר מובילים למסקנה כי אין לערוך גזירה שווה ביניהם. כך, למשל, בעוד שבחווה מותנה מושעות התוצאות האופרטיביות של החוזה עד להתקיימות התנאי, בחוזה המכיל אופציה, עומד החוזה למן מועד חתימתו וכל עוד לא בוטלה האופציה, זכאי בעל האופציה לממשה. כמו כן, התקיימותו של תנאי מתלה תלויה בצד שלישי לחוזה או בגורם חיצוני, ואילו מימוש אופציה נתון בידי בעל האופציה שהוא צד לחוזה. לטענה לפיה שיקולי מס אמת תומכים בהשבה של מס שנגבה תוך לקיחה

בחשבון של תקופת אופציה שלא נוצלה בפועל, השיב השופט עמית כי האופציה עצמה משקפת הטבה ומגלמת יתרונות כלכליים לבעליה, ועל כן אין מניעה למסות בגינה. כמו כן, במקרה דנא ידעה בזק בעת שהתקשרה בהסכם כי היא תחויב במס רכישה, ולא הייתה לה זכות מוקנית או ציפייה לגיטימית כי המס יוחזר לה אם לא תממש את האופציה. עוד מנה השופט עמית שיקולים נוספים התומכים, לגישתו, בדחיית הערעור, וביניהם, הגשמת רצון המחוקק כפי שהוא בא לידי ביטוי בהגדרות שבסעיף 1 לחוק; ודאות ויציבות בדיני המס; ומניעת תכנוני מס מלאכותיים.

6. השופטת מ' נאור הצטרפה, כאמור, לפסק דינה של השופטת חיות. זאת, תוך שציינה כי כללי הפרשנות מאפשרים את שתי התוצאות אליהן הגיעו חברי המותב, אולם שיקולי מס אמת מכריעים, לדעתה, את הכף לטובת גישתה של השופטת חיות. כן העירה השופטת נאור כי אין להניח שמספר המקרים שבהם תקום זכאות להחזר מס כתוצאה מאי מימוש אופציה, הוא רב. עוד צוין על ידה בהקשר זה, כי ההחלטה אם לממש אופציה אם לאו, מתקבלת בדרך כלל על פי שיקולים עסקיים, ובאותם מקרים שבהם נעשית עסקה מלאכותית קיימים בדיני המס כלים משפטיים המאפשרים התעלמות ממנה. על כן, אין בפסיקה כדי ליצור קשיים מעשיים שלא ניתן להתמודד עמם.

7. לטענת העותר, נקבעה בפסק הדין מושא העתירה הלכה תקדימית לפיה אירוע עתידי עשוי להשליך בדיעבד על קיומה של חבות במס ולחייב השבה של מס שנגבה מלכתחילה כדין. העותר טוען כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין אינה מוגבלת אך למקרים מסוג זה שנדון בפסק הדין, אלא יש בה כדי לחולל מהפכה של ממש בהיבטים נרחבים של מיסוי עסקאות המכילות סעיפי ברירה (אופציה). לטענתו, מדובר בהלכה חשובה וקשה, שאינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק ועם פסיקות קודמות בתחום. עוד מוסיף העותר וטוען כי הקביעות השונות שבפסק הדין אינן יכולות לדור בכפיפה אחת, שכן משנקבע כי יסוד המימוש אינו נכלל בין היסודות הנדרשים לצורך התרחשות אירוע המס (בהתאם להגדרות שבסעיף 1 לחוק), אזי, לשיטתו, לא ניתן היה להחזיר את יסוד המימוש "בדלת האחורית" באמצעות פרשנות סעיף 102 לחוק. לטענת העותר, הפרשנות שניתנה בפסק הדין לסעיף הנזכר מעמידה את רשויות הציבור בפני חוסר ודאות מובהק לגבי כמות המשאבים העומדים לרשותן, ומקשה עליהן להיערך בהתאם. עוד טוען העותר, כי ההלכה שנפסקה תעודד עסקאות פיקטיביות שבמסגרתן, חלף ניצול תקופת האופציה שבחווה, יעדיפו נישומים להתקשר בחוזה חדש, וכך לזכות את עצמם בדיעבד בהשבה של מס שנגבה מהם בהתחשב בתקופת האופציה. לבסוף, טוען העותר כי הקושי המשמעותי ביותר שמעוררת הפסיקה נעוץ דווקא בתוצאותיה ביחס

למחכיר (ולא ביחס לחוכר), שכן הקביעה כי אי-מימוש האופציה מביא לביטול עסקת מכירת הזכות במקרקעין, מקימה למחכיר זכות להשבה של מס השבח ששולם על ידו, אך מנגד יוצרת לו חיוב בתשלום מס הכנסה. דא עקא, מלין העותר, שבמועד ביטול העסקה, כעבור עשר או אף 25 שנים, אין בסמכותו של פקיד השומה להוציא שומות מס בגין אותן שנים שכבר התיישנו. משכך, לטענת העותר, תביא ההלכה שנקבעה לתוצאה בלתי מאוזנת ובלתי צודקת שמסגרתה תבוטל החבות במס שבח מצד אחד, אך לא תהיה יכולת לגבות מס הכנסה מצד שני.

8. בזק, מצידה, מתנגדת לעתירה. לטענתה, בפסק הדין מושא העתירה לא נקבעה כל הלכה חדשה המצדיקה קיום דיון נוסף. לגישת בזק, הפרשנות שאומצה בפסק הדין ביחס לסעיף 102 לחוק, לפיה אי-מימוש תקופת אופציה עשוי להיחשב לביטול של מכירת הזכות במקרקעין, אינה סותרת את ההלכות הקיימות אלא משלימה אותן. בהקשר זה, סומכת בזק ידיה על הנימוק שהוזכר בפסק הדין, לפיו דווקא נוכח העובדה שהמחוקק, ובתי המשפט בעקבותיו, נקטו בגישה מרחיבה ביחס להגדרות הקבועות בסעיף 1 לחוק, קיימת הצדקה לנקוט בגישה "רכה" יותר ביחס לפרשנות סעיף 102 לחוק. בזק מוסיפה וטוענת, כי פסק הדין מתיישב עם פסיקה קודמת של בית משפט זה ביחס למשמעותו ונפקותו של תנאי מתלה, וכן הוא מאמץ פסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי, אשר המדינה בחרה שלא לערער עליה. ביחס לקשיים המעשיים שמנה העותר בעתירה, טוענת בזק כי מדובר בקשיים מדומים בלבד, אשר מונחים ממילא ביסודו של סעיף 102 לחוק. זאת, מכיוון שבמקרים בהם הוא חל, מקנה הסעיף זכאות להשבת מס שאינה מוגבלת בזמן. ביחס לטענה בדבר ההשלכות הקשות שעשויות להיות לפסק הדין על חבותו במס של המחכיר, מציינת בזק כי יש להבחין לעניין זה בין מחכיר עסקי לבין מחכיר פרטי. לדבריה, מחכיר עסקי (קבלן) ממילא אינו מחויב במס שבח, גם כאשר הוא מוכר זכות במקרקעין, ולכן החלת סעיף 102 לחוק בהתאם לפסק הדין, אינה משפיעה עליו. לעומת זאת, כאשר מדובר במחכיר פרטי (סוגיה שממילא חורגת מנסיבות פסק הדין), ניתן לייחס את מלוא מס הכנסה בו חב המחכיר לשנות השומה שטרם התיישנו. לטענת בזק, השימוש במנגנון זה מקובל גם כיום במצבים שבהם עקב החלת סעיף 102 לחוק, מתבטלת בדיעבד חבות במס שבח ונוצרת חבות במס הכנסה. משכך, לגישתה, ההלכה שנקבעה בפסק הדין אינה כה קשה וחריגה כפי שמצטייר מן העתירה.

9. דין העתירה לדיון נוסף להידחות. אכן, בפסק הדין נשוא העתירה קבע בית משפט זה לראשונה כי בנסיבות בהן חויב חוכר בתשלום מס רכישה תוך שנלקחה בחשבון תקופת אופציה שהוקנתה לו בחוזה, אולם בדיעבד החליט שלא לממש את

האופציה, כך שתקופת החכירה שנוצלה על ידו בפועל הייתה קצרה מפרק הזמן המצמיח חבות במס, עשויה לקום לו זכאות להשבת מס הרכישה ששילם. מדובר, אמנם, בסוגיה בעלת חשיבות שאף עשויות להיות לה השלכות ציבוריות וכספיות בלתי-מבוטלות. אולם, אין די בכך שבפסק דין זה או אחר של בית המשפט העליון נפסקה הלכה חשובה ובעלת השלכות משמעותיות כדי להצדיק את קיומו של דיון נוסף בפסק הדין. על מנת שיתקיים ההליך הנדיר והמיוחד של דיון נוסף בפסק דין של בית המשפט העליון, על החידוש, החשיבות או הקשיות בהלכה שנפסקה להיות מהותיים ומשמעותיים באופן המצדיק דיון מחדש (ראו למשל: דנ"א 6955/06 מזור – מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – אזור רחובות (לא פורסם, פורסם, 18.3.2007)); דנ"א 9425/06 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' פמיני (לא פורסם, 6.9.2007)). תנאי זה אינו מתקיים בפרשה שלפנינו. כפי שהוסבר בהרחבה בפסק הדין, ההלכה שנקבעה בו עולה בקנה אחד עם הגישה הפרשנית לדברי חקיקה הנהוגה במשפטנו, ועם פסיקה קודמת ביחס לפרשנות סעיף 102 לחוק. גם בעצם קיומה של דעת מיעוט אין די כדי להצדיק קיומו של דיון נוסף (ראו למשל: דנ"א 6401/07 לוי נ' המרכז הרפואי שערי צדק (טרם פורסם, 17.4.2008)). טענות העותר בדבר הקשיים המעשיים שמעוררת ההלכה אינן מצדיקות, אף הן, עריכת דיון נוסף בפסק הדין. יתכן שיש ממש בטענות העותר, ויתכן מנגד שהדין עם בזק הטוענת כי מרבית הקשיים האמורים אינם ייחודיים לנסיבות פסק הדין, אלא מדובר בקשיים אופייניים להוראת סעיף 102 לחוק. מכל מקום, קיימים מגוון כלים להתמודדות עם הקשיים שמנה העותר, והם בוודאי ידונו על ידי בית משפט זה במקרים המתאימים שיתעוררו בעתיד. כאמור, אין די בעצם קיומם הלכאורי של קשיים אלה על מנת להצדיק קיומו של דיון נוסף. מן המקובץ עולה, כי אין מתקיימים במקרה דנן התנאים לקיום דיון נוסף הקבועים בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. בכל מקרה, אם הקשיים הם אכן כה גדולים, כנטען על-ידי רשות המס, הרי פתוחה בפניה הדרך להביא לתיקונו של החוק בנושא.

אשר על כן, העתירה נדחית. מאחר שהמשיבה הגישה תשובה החורגת מן ההיקף שנקצב לה, לא ייפסקו הוצאות לזכותה.

ניתנה היום, כ"ה בניסן התשע"ב (17.4.2012).

המשנה-לנשיא