



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

בפני **כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר**
עו"ד אהובה סימון – חברת ועדה
עו"ד חיים שטרן – חבר ועדה

העוררת: **מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד טל הדר ומיכל רוה
משרד ש. פרידמן ושות'.

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה**
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17

פתח דבר:

ערר זה עניינו בשאלת מיסויה של אופציה במקרקעין, כמשמעותה בסעיף 49' לפרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**). נקודת המיקוד של הדיון בענייננו היא בשלב הסיחור של אופציה במקרקעין זו.

המחלוקת הנטושה בין הצדדים הינה בשאלה האם אופציה שניתנה לעוררת, מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ (להלן – **העוררת**), על ידי בעלת מקרקעין - אשר אין מחלוקת כי עומדת היא בתנאי סעיף 49' לחוק - אמנם הועברה וסוחרה לידי קבוצה של רוכשים, אשר בסמוך לרכישת האופציה מהעוררת מימשו אותה ורכשו את המקרקעין מבעלת המקרקעין – ובהתאם לכך ולפי הוראות סעיף 49' (ב) לחוק פטור שלב הסיחור של האופציה ממס שבח ומס רכישה -כפי עמדת העוררת;

או שמא, המהות הכלכלית האמיתית של ההתקשרות בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים אינה של סיחור האופציה אלא היא במהותה מימוש האופציה על ידי העוררת ומכירת המקרקעין על ידה לקבוצת הרוכשים באופן המקיים חבות במס רכישה לעוררת – כפי עמדת המשיב.

באי כוח הצדדים עמדו על כך כי לא קיימת מחלוקת עובדתית בין הצדדים בערר זה (פרוטוקול הדיון מיום 7.12.17 וכן פרוטוקול הדיון מיום 21.12.17), אלא אך מחלוקת משפטית, ובהתאם לכך ביקשו לסכם טענותיהם בכתב על סמך עובדות ומסמכים מוסכמים, כאשר פרשנות המסמכים – שנויה במחלוקת ביניהם.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **העובדות שאינן שנויות במחלוקת:**
- 2 1. העוררת חתמה ביום 1.11.15 עם חברת עופר טרנספורט ואן-ליינס בע"מ (להלן – **בעלת**
3 **המקרקעין**) על שני הסכמי אופציה לרכישת מקרקעין (נספחים 6 ו-7 לרשימת המסמכים
4 המוסכמים), בכל אחד מהם הוענקה לעוררת אופציה סחירה, ייחודית ובלתי חוזרת לרכישת
5 שני שטחי מקרקעין, האחד בגוש 10407 חלקה 16 והשני בגוש 10404 חלקה 11. האופציה
6 ניתנה לתקופה של 6 חודשים. הסכמי האופציה אפשרו לעוררת או למי שתסוחר אליו
7 האופציה לממש את האופציה רק באופן של רכישת כל שטח המקרקעין נשוא הסכם האופציה
8 או ברכישה של שטחי קרקע בהיקף מינימלי שהוגדר בהסכמי האופציה.
- 9 2. אין מחלוקת כי העוררת דיווחה כדין על הסכמי האופציה הנ"ל וכי המשיב הכיר בהסכמים
10 אלו כהסכמי אופציה ייחודית העומדים בתנאי סעיף 49' לחוק.
- 11 3. לאחר שקיבלה העוררת את האופציה לרכישת שטחי המקרקעין נשוא הסכמי האופציה,
12 החלה היא לבצע פעולות לצורך ארגון קבוצה של רוכשים. לטענת העוררת, מטרתה היתה
13 לארגן קבוצה של רוכשים על מנת שתוכל לסחר אל חברי הקבוצה את האופציה שקיבלה
14 מבעלת המקרקעין, תוך גביית פרמיה על מחיר האופציה. המשיב סבור, כאמור, אחרת.
- 15 4. העוררת חתמה ביום 2.2.16 וביום 10.4.16 על הסכמי סיחור של האופציות עם קבוצת
16 הרוכשים (נספחים 8-9 לרשימת המסמכים המוסכמים).
- 17 5. יחידי קבוצת הרוכשים חתמו על הסכמי שיתוף המסדירים את מערכת היחסים בינם לבין
18 עצמם.
- 19 בנוסף, חתמו יחידי קבוצת הרוכשים על ייפויי כוח בלתי חוזרים, בהם ייפו את כוחו של משרד
20 עו"ד נשיץ ברנדס אמיר ושות' (להלן – **משרד עוה"ד**) לחתום בשמם ועבורם, בין היתר, הן על
21 הסכמי סיחור האופציה והן על הסכמי המכר למימוש האופציה. (מקבץ ייפויי כוח כאמור
22 צורף כנספח 14 לרשימת המסמכים המוסכמים).
- 23 6. בימים 2.2.16 ו-10.4.16 נחתמו הסכמי מכר בין בעלת המקרקעין לבין קבוצת הרוכשים
24 באמצעות משרד עוה"ד (נספחים 10 ו-11 לרשימת המסמכים המוסכמים).
- 25 7. המשיב הוציא לעוררת שומות מס רכישה בגין סיחור האופציות, וקבע כי למעשה לקבוצת
26 הרוכשים היתה כוונה לרכוש את המקרקעין עצמם ולא היתה להם כוונה לרכוש את האופציה
27 מהעוררת. על כן, קבע המשיב כי העוררת היא זו שרכשה את המקרקעין מבעלת המקרקעין
28 ומכרה אותה לקבוצת הרוכשים, ומכאן שחייבת היא במס רכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 2-1 (נספחים 1 ו-2) העוררת הגישה השגות על שומות מס הרכישה שהוצאו לה על ידי המשיב (נספחים 1 ו-2)
2 לרשימת המסמכים המוסכמים).
- 3 9. המשיב דחה ביום 28.8.17 את השגותיה של העוררת (נספחים 3 ו-4 למסמכים המוסכמים).
- 4 10. אין חולק כי בגין סיחור האופציה קיבלה העוררת תמורה שהינה גבוהה משמעותית
5 מהתמורה ששולמה על ידה לבעלת המקרקעין בעד האופציה שניתנה לה. אין גם כל מחלוקת,
6 כי הרווח שנצמח לעוררת מסיחור האופציות נישום על פי הוראות פקודת מס הכנסה וכי
7 העוררת שילמה את המס המגיע בגין רווח זה לפקיד השומה.
- 8 מכאן, שהמחלוקת בין הצדדים לערר זה נוגעת אך ורק למס הרכישה בו חייב המשיב את
9 העוררת, בשל כך שלגישתו העוררת היא שרכשה את המקרקעין בעצמה מבעלת המקרקעין
10 ולאחר מכן מכרה אותם לקבוצת הרוכשים. העוררת מצידה טוענת כי לא רכשה כלל את
11 המקרקעין אלא סיחרה את זכות האופציה שהיתה לה כלפי בעלת המקרקעין לקבוצת
12 הרוכשים, והללו מימשו את האופציה שסוחרה להם ורכשו את המקרקעין בהתאם לתנאים
13 שנקבעו בהסכם האופציה.
- 14 על כך הערר.

תמצית טענות הצדדים:

- 15
- 16 תמצית טענות המשיב: א.
- 17 11. טענתו המרכזית של המשיב היא כי העוררת לא מכרה אופציה לקבוצת הרוכשים, אלא זכות
18 במקרקעין שאינה כוללת אפשרות בחירה או ברירה אם לממש את האופציה. העוררת נטרלה
19 את אפשרות הברירה של קבוצת הרוכשים אם לממש את האופציה אם לאו. הרוכשים חייבים
20 היו במועד המכירה לרכוש את זכות הבעלות במקרקעין. על כן, מקום בו "הפשיטה" העוררת
21 את האופציה לרכישת המקרקעין מזכות הבחירה או הברירה – אין עוד מדובר ב"אופציה"
22 אלא במכירת הזכות המלאה.
- 23 12. מכוח האופציה שבידיה מתנה העוררת את ההתקשרות של כל רוכש עמה בקבלת התחייבות
24 בלתי חוזרת לרכוש את חלקו היחסי במקרקעין. משמע, אין בידי קבוצת הרוכשים ברירה
25 אם לממש את האופציה אם לאו, ועל כן אין כאן סיחור של אופציה אלא מכירת הזכות
26 במקרקעין עצמה. זאת, גם אם כל רוכש ויתר על זכותו שלא לממש את האופציה לטובת
27 הרכישה הקבוצתית.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 עמדת המשיב היא, כי העוררת בחרה לממש בעצמה את האופציה משבחרה שלא להעביר את
2 זכות הברירה והכוח לכך לידי קבוצת הרוכשים. העוררת קבלה מהרוכשים התחייבות
3 לרכישת הקרקע והותירה בידיה את מלוא הכוח לסחר ולמכור את המקרקעין בפיסות פיסות
4 ובכך להותיר בידיה את הכוח להשיא את רווחיה.
- 5 המשיב מפנה לעובדה כי הסכם הסיחור קובע כי התמורה בעד הסיחור של האופציה תשולם .13
6 לעוררת רק לאחר מימוש האופציה ובכפוף למימושה ורישום הערת אזהרה לטובת הרוכשים
7 – דהיינו: לאחר הבטחת זכויות הרוכשים במקרקעין. לגישת המשיב, משמעות הדבר היא כי
8 הרוכש אינו מייחס כל משמעות לאופציה וכל רצונו הוא לרכוש את המקרקעין. על כן, אין פה
9 תשלום עבור האופציה, הרוכש אינו מייחס ערך לאופציה, אלא הרוכש מסכים לשלם סכום
10 גלובלי תמורת רכישת הזכות במקרקעין. מכאן, שגם אם העוררת לא מימשה בפועל את
11 האופציה שהיתה לה כלפי בעלת המקרקעין במועד התקשרותה עם קבוצת הרוכשים, הרי
12 שהיא מכרה להם את הזכות המלאה במקרקעין (ולא אופציה לרכישתם), וזאת בשל כך
13 שברגע המימוש, משנחתם ההסכם לרכישת המקרקעין (בין קבוצת הרוכשים ובעלת
14 המקרקעין) הפכה העוררת לבעלים של המקרקעין שאותם למעשה מכרה לקבוצת הרוכשים,
15 מאחר ולא מכרה להם זכות ברירה לרכוש את המקרקעין אלא רק את הזכות לרכוש את
16 המקרקעין.
- 17 זאת ועוד, המשיב מפנה את טענותיו אף כלפי המנגנון של ה"נאמן", משרד עוה"ד, אשר בידיו .14
18 הפקידו הרוכשים את ייפוי הכוח לפעול למענם לרכישת המקרקעין. המשיב מדגיש כי משרד
19 עוה"ד הוא בראש ובראשונה "בא כוח העוררת" ואף כי ניתן בידיו ייפוי כוח בלתי חוזר לחתום
20 על חוזי הרכישה של המקרקעין, הרי שעדיין נתונה בידי משרד עוה"ד האפשרות שלא לחתום
21 על ההסכם, ומכאן שכוח הברירה נותר בידי משרד עוה"ד, המייצג את העוררת – משמע
22 שסיחור האופציה לא התקיים.
- 23 המשיב אינו מסכים להנחת המוצא של העוררת לפיה לא ניתן לארגן קבוצת רוכשים או .15
24 קבוצת רכישה באמצעות סיחור אופציה מבלי לשלול מחברי הקבוצה הרוכשים את האופציה
25 את זכות הברירה אם לממש את האופציה אם לאו. אך גם אם נקודת המוצא תהא כפי עמדת
26 העוררת – אין מקום לאפשר לעוררת לפעול בניגוד להוראות החוק ולזכות בפטור ממס
27 שלגישתו אין העוררת זכאית לו.
- 28 המשיב סבור כי יש לאבחן בין פעולות שיווק ותיווך הנעשות על ידי גורם מסחר אופציה לבין .16
29 פעולות השבחה של המקרקעין, כאשר אלו האחרונות מעידות על כך כי המסחר אינו רק
30 מסחר אופציה אלא הוא נוהג מנהג בעלים במקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב ציין בסיכומיו כי אמנם הצדדים בחרו שלא להביא ראיות בפני וועדת הערר, אך
2 בדיקה כלכלית של העובדות נשוא הערר תעלה כי העוררת שיווקה את הקרקע במסגרת
3 פרויקט הנקרא "חדרה על הפארק" והציגה עצמה בכתבות ופרסומים שונים כמשווקת
4 יחידות של 200 מ"ר לרוכשים המבקשים סביבת מגורים ירוקה.
- 5 עוד ציין המשיב כי בפרסומים נטענים אלו של העוררת צוין מחיר הרכישה של יחידות
6 הקרקע. המשיב מפנה בסיכומיו לאתרי אינטרנט של העוררת ולאתרים נוספים, ונטען כי
7 המשיב עקב אחר פרסומים אלו ולא מצא בהם אמירה כי העוררת משווקת אופציה לרכישת
8 קרקע אלא מצא כי העוררת הציגה עצמה כבעלים של קרקע המעמידה את אותה קרקע
9 למכירה.
- 10 המשיב אינו טוען כי בסופו של יום לא הציגה העוררת בפני הרוכשים השונים את מערך
11 החוזים לרבות הסכם האופציה, אלא טוען כי העוררת עצמה שיקפה עסקה של מכירת
12 מקרקעין לקונים הפוטנציאליים.
- 13 עוד ובנוסף טוען המשיב כי על פי המערכת ההסכמית עליה חתמו קבוצת הרוכשים – הרי
14 שה"נכס" אותו התחייב כל רוכש ורוכש לרכוש אינו הנכס נשוא כתב האופציה. זאת, מאחר
15 ועל פי הסכם האופציה המקורי ה"נכס" הוא רכישת מלוא המקרקעין מהבעלים. ככל
16 שמדובר בקבוצת רוכשים הרי שכל אחד מהם אמור להיות חייב ביחד ולחוד כלפי בעל
17 המקרקעין לרכישת הממכר בשלמותו, ואילו בפועל העוררת מקנה לכל רוכש של חלק יחסי
18 במקרקעין, על כן גם מטעם זה אין לומר כי כתב האופציה על תנאיו סוחר לרוכשים.
- 19 לגישת המשיב, רק כאשר מסוחרת אופציה על ידי מקבל האופציה לראשונה לגורם אחר,
20 והמסחר יוצא כליל מהתמונה – או אז ניתן להכיר בסחר האופציה כפטורה ממס. המשיב
21 מבקש להיסמך בטענותיו על פסיקת בית המשפט העליון בע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום
22 והשקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א ואח' [9.3.2014] (להלן – פרשת ד.ד.
23 ליה).
- 24 מכאן, שעמדת המשיב היא כי כאשר טיב העסקה עם הרוכש היא התחייבותו של הרוכש
25 לרכוש חלק מהמקרקעין באמצעות שלל תניות המצויות בהסכם השיתוף עליו חתמו חברי
26 קבוצת הרוכשים; כאשר הרוכש חותם על ייפוי הכוח שניתנו בידי ה"הנאמן", הוא משרד
27 עוה"ד, ואשר נתנו בידי משרד עוה"ד את הכוח לרכוש את המקרקעין או שלא לרכוש אותם;
28 כאשר המנגנון ההסכמי מבטיח תשלום כולל עבור רכישת המקרקעין – הרי שברי כי העסקה
29 שבין העוררת לקבוצת הרוכשים היא עסקה במקרקעין גופם ולא עסקת סיחור אופציה.
- 30



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **ב. תמצית טענות העוררת:**
- 2 20. העוררת טוענת כי הערר דן הינו אחד מני סדרת עררים שהוגשו לוועדת הערר לפי חוק מיסוי
- 3 מקרקעין בבית משפט זה, אשר מקורם ב"מדיניות פיסקאלית עצמאית אזורית" של המשיב,
- 4 שיצא חוצץ נגד עסקאות אופציה במקרקעין והפטור הניתן בגין סיחורן.
- 5 21. עמדת העוררת היא כי המשיב טועה בשומות היוצאות תחת ידיו, בשל כך שאינו מנתח כלל
- 6 את ההתקשרות שבין מקבל האופציה לבעל המקרקעין נותן האופציה, אלא את ההתקשרות
- 7 שבין מסחר האופציה לבין הרוכשים. מוסיפה העוררת וטוענת כי אין רלבנטיות לפסיקה
- 8 בפרשת ד.ד. ליה לענייננו, שם נבחנה ההתקשרות בין בעל המקרקעין לבין מקבל האופציה
- 9 לראשונה.
- 10 22. יש לבחון את השאלה האם ההתחייבויות שנטלו על עצמם היחידים שאליהם הועברה
- 11 האופציה בעת הצטרפותם לקבוצה שרכשה את המקרקעין, על דרך של הגבלת ריבונותם
- 12 בהחלטה לגבי מימוש האופציה, כאשר בעל המקרקעין אינו צד כלל להגבלות אלו – משמען
- 13 כי מסחר האופציה רכש בעצמו את הקרקע מבעל המקרקעין, חלף העברת האופציה לקבוצת
- 14 הרוכשים אשר רכשו בעצמם את המקרקעין מבעל הקרקע. לגישת העוררת, השימוש שעושה
- 15 המשיב בהחלטתו מושא הערר בתיבה "מבחן התוכן הכלכלי של העסקה" אינו שימוש היוצר
- 16 יש מאין, והוא אינו נכון משפטית, לוגית או כלכלית.
- 17 23. מבנה העסקה בו התקשרה העוררת עם קבוצת הרוכשים הינו מבנה מקובל של ארגון קבוצה
- 18 לרכישת קרקע, המקבלת אופציה ממסחר האופציה ורוכשת את הקרקע בעצמה. מדובר
- 19 במאפיינים של עסקה לרכישה משותפת של קרקע על ידי מספר יחידים, אשר לצורך שיתוף
- 20 הפעולה ביניהם לרכישת הקרקע מוותרים על אגד זכויות מסוים, ככורח לצורך יצירת
- 21 השיתוף ביניהם. מתכונת התארגנות זו הוכרה גם על ידי רשויות המס עצמן הן בדו"ח הוועדה
- 22 לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה והן בהוראת ביצוע 2/2013, מהם יש להקיש לענייננו,
- 23 הגם שבמקרה הנדון אין מדובר בקבוצת רכישה כהגדרתה בחוק אלא בקבוצה של רוכשים
- 24 לצורך רכישת קרקע בלבד.
- 25 24. עסקינן בעסקה אשר לה שלוש "צלעות" – בעל המקרקעין המעניק אופציה סחירה לרכישתם,
- 26 מקבל האופציה מבעל המקרקעין אשר מסחר אותה, ונעברי האופציה, קבוצת הרוכשים,
- 27 אשר בסופו של דבר רוכשים את המקרקעין מבעל המקרקעין. המשיב שוגה בניתוח התוכן
- 28 הכלכלי והמסחרי של העסקה נשוא הערר וכתוצאה מכך טועה הוא בפרשנויות הכלכליות
- 29 והמשפטיות שהוא גוזר מניתוחו זה. המשיב שוגה בהבנת התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה
- 30 בין נעברי האופציה (קבוצת הרוכשים) בינם לבין עצמם ובינם לבין מסחר האופציה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב אף שוגה בכך שהוא "מייצא" מסקנות שגויות אל צלע מערכת היחסים שבין בעל
2 הקרקע למסחר האופציה.
- 3 המשיב מתייחס אל משרד עוה"ד כמי שמשרת את העוררת, והוא אף מקפיד לכנותו לכל אורך
4 כתבי טענותיו ונימוקי שומותיו כ"באי כוח החברה", באופן ממנו משתמע כי העוררת שלטה
5 בחברי הקבוצה באמצעות "באי כוחה", כאילו היה משרד עוה"ד סר למרותה של העוררת
6 לבדה. דרך הצגה זו של משרד עוה"ד הינה מוטה ומוטעית ואף מכפישה, שכן משתמע ממנה
7 כי משרד עוה"ד ימעל בחובות הנאמנות שלו כלפי חברי קבוצת הרוכשים.
- 8 משרד עוה"ד נטל על עצמו את הייצוג המשפטי של חברי קבוצת הרוכשים והוא שלוחם של
9 הרוכשים ונאמן שלהם. דווקא מבנה העסקה כפי שנעשה נטרל את אפשרות השליטה של
10 העוררת במהלך העניינים, שכן המסמכים שעליהם חתמו קבוצת הרוכשים שוללים שיקול
11 דעת ממשרד עוה"ד, אשר פועל לפי הוראות בלתי חוזרות.
- 12 יתר על כן, דווקא הוראות המצויות בהסכם סיחור האופציה שנועדו להגן על כספם
13 וזכויותיהם של נעברי האופציה, קבוצת הרוכשים, אל מול העוררת, בכדי למנוע מצבים
14 דוגמת אלו שהתרחשו בפרשת ענבל אור או בפרשת חברת "אדמה" פורשו על ידי המשיב
15 כסממן לכאורי של רכישת הקרקע על ידי העוררת – שעה שאין כל שחר לפרשנות שכזו.
- 16 אכן מטרת חברי קבוצת הרוכשים היא לרכוש את המקרקעין ואין להם עניין בסיחור
17 האופציה עצמה. אולם לאור התנאי המחייב את רכישת הקרקע בשלמותה (או רכישה של
18 חטיבת קרקע בגודל מינימלי) ומאחר והאחזקה באופציה היא במשותף ביחד ולחוד
19 ובהתאמה כך גם נעשה מימוש האופציה – כל אחד מחברי קבוצת הרוכשים תלוי בכך שכל
20 חברי הקבוצה יפעלו יחד ובתזמון אחיד במימוש האופציה המשותפת וברכישת המקרקעין
21 מבעל הקרקע. מטעם זה, ומעצם הכניסה ל"משטר של שיתוף" מקובל כי כל אחד מחברי
22 הקבוצה מוותר על זכותו כלפי חבריו לקבוצה לבטל את רכישת המקרקעין. אך התחייבות זו
23 אינה מופנית כלפי בעל המקרקעין ולזה האחרון אין כל זכות הנובעת כלפי קבוצת הרוכשים
24 כתוצאה מהתחייבותם ההדדית של חברי קבוצת הרוכשים.
- 25 הציר היוצר את הממשק בין חברי הקבוצה הוא הגורם המארגן את הקבוצה (העוררת) ומשרד
26 עוה"ד היוצר את הממשקים המשפטיים הנחוצים, לרבות בדרך של יפויי כוח לפעול בדרך של
27 הוראות בלתי חוזרות. הצורך בממשקים אלו קיים רק מקום בו מדובר בקבוצה של רוכשים
28 ולא ברוכש יחיד, בשל הצורך ליצור תיאום ושיתוף פעולה סימולטנית, בשל תנאי המימוש
29 של האופציה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

28. בחינת התוכן הכלכלי של העסקה נשוא הערר כפי שנעשתה על ידי הצדדים מלמדת כי כל תכליתה היתה לקיים את האינטרסים הכלכליים של כל הצדדים בעסקת אופציה סחירה. יחידי קבוצת הרוכשים נטלו על עצמם הגבלות בעניין אפשרותם להימנע ממימוש האופציה, אך מגבלות אלו אינן חלות במישור מערכת היחסים שבין קבוצת הרוכשים לבעל הקרקע ולא קיימת התחייבות כלפי בעל הקרקע לרכוש את המקרקעין. שליטת העוררת כמארגנת הקבוצה ברכיבים או חלקים מסוימים של תהליך התארגנות הקבוצה – בין אם על ידי הכנת מסגרת ההתארגנות ובין אם על ידי בחירת חברי הקבוצה הנכנסים אליה נובעת מעצם בעלותה באופציה והכוח שבעלות זו מקנה לה – ולא מעצם רכישת המקרקעין על ידה, ואין לראות בפרמטרים אלו כרכישת הקרקע על ידה.
29. במקרה של אופציה ייחודית סחירה לפי סעיף 49 לחוק החובה היא של בעל המקרקעין למכור את המקרקעין למחזיק האופציה אם זה האחרון בוחר לרכוש אותם אם לאו. קיומה של אופציה או העדרה נובע אך ורק מקיומה של חובה זו של בעל המקרקעין ולא מכל זכות או חובה אחרת של מחזיק האופציה כלפי צדדים שלישיים שאינם בעל המקרקעין. משמע, שלחברי קבוצת הרוכשים עמדה כל העת מול בעל הקרקע זכות ברירה משפטית אם לממש או לא לממש את האופציה. לבעל הקרקע אין ולא היתה כל זכות משפטית כלפי חברי קבוצת הרוכשים המחזיקים באופציה אם הללו לא היו מממשים את האופציה.
30. העוררת מעולם לא החזיקה אופציה מסוג PUT כלפי קבוצת הרוכשים מאחר ומעולם לא רכשה את המקרקעין וטענת המשיב בעניין זה הינה בגדר "הנחת המבוקש".
31. בניגוד לנטען על ידי המשיב, הרי שאין כל מניעה מצד מקבלת האופציה לראשונה (העוררת) לסחר חלק יחסי באופציה, ובנוסף - בדרך זו מוגשמת התכלית של האופציה ליצור קבוצה בה מחזיק כל חבר בחלק יחסי באופציה יחד ולחוד עם שאר חברי הקבוצה, כך שמימושה יעשה כמקשה אחת אל מול בעל המקרקעין. על כן ה"נכס" הנמכר כל אחד מחברי הקבוצה הוא חלק יחסי, בלתי מסוים, מזכות אופציה, כאשר סכימת כל חלקי האופציה הבלתי מסוימים יוצרת את האופציה השלמה. האופציה סוחרה לקבוצת הרוכשים רק לאחר גיבוש מלוא הקבוצה והועברה בשלמותה לקבוצה כאשר לכל רוכש חלק בלתי מסוים בה, וכאשר לא קיימת חובה מצד העוררת למכור כל חלק באופציה במחיר זהה וזכאית היא למכור "לכל המרבה במחיר".
32. כל מטרתו של המשיב בשומה נשוא הערר היא לגבות מס רכישה נוסף, שהינו מס עקיף היוצר הכבדה על הפעילות העסקית והכלכלית במשק ועל כן יש לפרש את החוק בעניין זה באופן המיטיב עם הנישום.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

33. מצער הוא ניסיונו של המשיב להרחיב חזית בסיכומיו ולהוסיף טענות עובדתיות חדשות בנושא אופן השייך של המקרקעין. נוכח ההסכמה הדיונית בדבר עובדות מוסכמות והגשת סיכומים ללא הבאת ראיות – הרי שהבאת חומר עובדתי חדש בסיכומי המשיב, שלא בא זכרו בשום שלב בהליך השומתי או בערר – מהווה חוסר תום לב בניהול הליכים משפטיים. יש לדחות את הרחבת החזית מצד המשיב ולהורות על מחיקת הטענות בעמודים 7 לסיכומי המשיב ובעמוד 12 סעיף 23. ממילא הטענה ה"עובדתית" החדשה אינה נכונה ומוצגת באופן מגמתי חלקי ומסולף, ואף אין בה כל נפקות משפטית.

דיון והכרעה:

א. התשתית המשפטית:

34. סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין המצוי בפרק חמישי 2 לחוק העוסק ב"אופציה במקרקעין" מגדיר מהי "אופציה" כדלקמן:

"(א) בסעיף זה –

- "אופציה" – זכות לרכישה של זכות במקרקעין למעט זכות לרכישה של זכות באיגוד, שהתקיימו לגביה כל אלה:
- (1) האופציה ניתנה 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 יד 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 כל התקופות של האופציה 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 למנהל בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה, בהתאם לכללים שקבע;

"מימוש" – מכירת הזכות במקרקעין שלגביה ניתנה האופציה, למחזיק האופציה;

"מחזיק" – מי שקיבל אופציה מבעל הזכות במקרקעין או מאחר."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 35. כאמור, ערר זה איננו עוסק בשאלה האם האופציה שניתנה לעוררת על ידי בעלת המקרקעין
2 עומדת בתנאי סעיף 49' (א) לחוק. כפי שכבר צוין – עניין זה אינו שנוי במחלוקת והמשיב
3 הכיר בכך שהאופציה, שניתנה לעוררת על פי הסכמי האופציה שנחתמו על ידה עם בעלת
4 המקרקעין, עומדת בתנאים הקבועים בחוק ועל כן עסקינן באופציה במקרקעין כמשמעותה
5 בפרק חמישי 2.
- 6 36. הערר דנן עוסק בשלב של סיחור אותה אופציה. סעיף 49' (ב) לחוק עניינו הן שלב הענקת
7 האופציה על ידי בעל המקרקעין והן השלב של סיחור האופציה על ידי מקבל האופציה לגורם
8 אחר. סעיף זה מקנה פטור ממס שבח ומס רכישה להענקת האופציה ולסיחור האופציה, והוא
9 קובע:
- 10 **"(ב) על אף הוראות חוק זה, במכירה של אופציה, שאינה מימוש של אופציה יחולו**
11 **הוראות אלה:**
12 **(1) המכירה תהיה פטורה ממס שבח וממס רכישה;**
13 **(2) המכירה תהיה חייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה או במס הכנסה**
14 **לפי סעיף 2(1) לפקודה, הכל לפי העניין."**
- 15 37. ראוי עוד לציין את הוראת סעיף 49' (ג) לחוק מיסוי מקרקעין, העוסקת בחישוב מס השבח
16 ומס הרכישה במימוש האופציה. הוראה זו קובעת כדלקמן:
- 17 **"(ג) על אף הוראות חוק זה, במימוש האופציה יחולו הוראות אלה:**
18 **(1) לצורך חישוב השבח, תיווסף לשווי המכירה התמורה שקיבל בעל הזכות**
19 **במקרקעין בעבור האופציה, אלא אם כן חויבה התמורה במס על פי הוראות**
20 **סעיף קטן (ב)2);**
21 **(2) לצורך חישוב מס הרכישה ייוספו לשווי המכירה סכומים ששילם רוכש**
22 **הזכות במקרקעין בעבור רכישת האופציה."**
- 23 38. הנה כי כן, הוראת סעיף 49' לחוק יוצרת חריג להגדרת "מכירה" שבסעיף 1 לחוק, על ידי
24 מתן פטור ממס שבח ומס רכישה לעסקה של מתן אופציה במקרקעין (מכירת זכות לקבלת
25 זכות במקרקעין), בכפוף לכך שהאופציה עונה על כל התנאים הנקובים בס"ק א', ובכפוף לכך
26 שהתמורה שהתקבלה בידי המוכר ממכירת האופציה מוסתה במס רווח הון או במס פירותי
27 מעסק או ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה.
- 28 ככל שמוכר האופציה – בין אם הוא בעל המקרקעין ובין אם הוא המחזיק באופציה המסחר
29 אותה – לא שילם מס על פי הפקודה בגין הרווח שנצמח לו ממכירת האופציה, ישלם מס שבח.
30 עם זאת, רוכש האופציה פטור מתשלום מס רכישה על רכישת האופציה, ורק בשלב של מימוש
31 האופציה מתווסף לשווי המכירה הסכום ששילם בעל האופציה המממש אותה בגין רכישת
32 האופציה. מכאן, שככל שהאופציה לא מומשה והמקרקעין לא נרכשו, הרי שרוכש האופציה
33 אינו חייב, בכל מקרה, במס רכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, ככל שהאופציה עברה מיד ליד, דהיינו: סוחרה ממקבל האופציה המקורי לאחרים
2 ואף אותם אחרים סיחרו אותה לצדדים שלישיים נוספים – כל שלב בשרשרת סיחור
3 האופציה פטור ממס רכישה.
- 4 ושוב – הכל בכפוף לכך שהאופציה במקורה עומדת בתנאי סעיף 49(א) לחוק – קרי: הסכם
5 האופציה הינו בכתב; האופציה ניתנת להעברה ולמימוש; התחייבות המוכר למכור את הזכות
6 במקרקעין על פי תנאי ההסכם היא התחייבות בלתי חוזרת; מימוש האופציה יעשה במסגרת
7 תקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן האופציה לראשונה; התמורה ששולמה עבור
8 האופציה במועד מתן האופציה לראשונה אינו עולה על 5% משווי השוק של הזכות במקרקעין
9 או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם, לפי הגבוה; מחזיק האופציה אינו בעל זכות חזקה
10 במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה; ונמסרה הודעה כדין למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת
11 האופציה בתוך 30 ימים מיום הענקתה.
- 12 39. יוצא אפוא, כי אף רכיב של רווח ממכירת אופציה אינו "נמלט" מרשת המס – בכל מקרה
13 ישולם בגינו מס שבח או מס רווח הון או מס הכנסה פירותי.
- 14 הקלת המס הינה, אפוא, רק במישור מס הרכישה, ומשמעותה מתן פטור ממס רכישה בכל
15 שלב של הענקת אופציה לפי פרק חמישי 2 לחוק וסיחורה. יחד עם זאת, בשלב המימוש של
16 האופציה נכלל בשווי המכירה הסכום ששולם על ידי מממש האופציה בגין רכישת האופציה.
17 בדרך זו משולם מס רכישה רק בשל מימוש האופציה ולא משולם מס רכישה בשלבי הסיחור
18 לבדם.
- 19 40. התנאים שנקבעו בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין נועדו למעשה להבטיח כי האופציה
20 במקרקעין תשמש ככלי לעידוד יזמות בנדל"ן ולא כאמצעי להסוות עסקאות מכר במקרקעין.
21 הפטור שניתן על ידי המחוקק לפי סעיף 49(ב) לחוק נועד לצורך מימוש התכלית האמורה של
22 קידום היזמות בתחום המקרקעין.
- 23 41. פרק חמישי 2 לחוק נחקק בשנת 2002 במסגרת תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין. טרם
24 התיקון הנ"ל, הענקת אופציה היוותה אירוע "מכירה" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, ובהתאם לכך
25 היה חיוב רגיל במס שבח ומס רכישה, בין אם האופציה אכן מומשה בסופו של דבר ובין אם
26 לאו.
- 27 הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין בראשותו של רו"ח יאיר רבינוביץ'
28 (להלן - **ועדת רבינוביץ'**), המליצה, בין היתר, על שינויו של המצב שהיה קיים באותה עת, כך
29 שאופציות במקרקעין תהיינה פטורות ממס שבח ומס רכישה, ככל שהן עומדות בתנאים
30 מסוימים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

42. דו"ח ועדת רבינוביץ' מתאר את הרקע הכלכלי אשר הוביל להמלצה לתקן את החוק ולמתן פטור ממס שבח ומס רכישה על מכירת אופציות במקרקעין: שפל משמעותי ומתמשך בענף הבניה בשנים 2000-2001 שהוביל לירידה ריאלית בהיקף הבנייה, כתוצאה מירידה בקצב גידול האוכלוסייה (לאחר השלמת גל העלייה הגדול של תחילת שנות ה-90) וכתוצאה מגורמים קצרי טווח (מיתון עולמי, מצב בטחוני, צמצום השקעות ישירות של תושבי חוץ במקרקעין, ריבית גבוהה על משכנתאות) וארוכי טווח (פתיחת אפשרויות השקעה בנדל"ן בחו"ל, גיוון באפיקי השקעה אלטרנטיביים בשוק ההון המקומי והעולמי), שהמוביל בהם הוא המיתון במשק הישראלי אשר גרם לצמצום הביקוש לנכסי מקרקעין.
- ועדת רבינוביץ' מצאה כי לכל הגורמים הממתנים הללו התווסף גם ההיבט של המיסוי המכביד על ענף הנדל"ן, ובכך ביקשה לטפל, בין היתר באמצעות המכשיר של אופציה ייחודית במקרקעין ומתן הפטור ממס שבח ומס רכישה למכשיר זה ולסיחור בו.
43. המלצות ועדת רבינוביץ' הביאו, כאמור, לחקיקתו של תיקון 50 לחוק בשנת 2002, שנועד לאפשר גמישות מסחרית ולעודד יזמים בתחום הנדל"ן, אשר נוטלים על עצמם בדרך כלל סיכונים גבוהים, להביא לשכלול שוק הנדל"ן ולייעולו, כמו גם להקל על ביצוע עסקאות במקרקעין בסופו של דבר.
- יצוין, כי פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין הוסיף בתחילה את המיסוי הייחודי של האופציות במקרקעין כהוראת שעה (נקבעה "תקופה קובעת" לצורך העניין) ולאחר מכן הפכה הוראת סעיף 49' להוראה קבועה.
- משמע, התכלית והמטרות שעמדו בבסיס חקיקתו של פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין לא הוגבלו עוד לתקופה מסוימת, אלא הפכו להיות מטרות שהשגתן ותכליתן הינה קבועה ומתמדת.**
44. השימוש במכשיר האופציה במקרקעין יוצר יתרונות משמעותיים ליזם נדל"ן. כך, ניתן לדחות את רכישת הקרקע ותשלום המס הנלווה לרכישה עד להוכחת ההיתכנות הכלכלית של העסקה; ניתן לפעול בתקופת האופציה להשגת מימון לרכישת הנכס, לגיוס משקיעים או לארגון קבוצת רוכשים. בנוסף, יכולה האופציה ליצור יתרון על דרך של קיבוע מחירו של נכס המקרקעין לתקופה לא מבוטלת, אם מחירי הנדל"ן בסימן עלייה.
- מנגד, בעל המקרקעין נהנה מהשימוש במתן אופציה בין בשל כך שהוא מקבל תשלום שיש בו משום כיסוי הסיכוי של עליית מחירי הנדל"ן בתקופת האופציה, ובין בשל קבלת תשלום עבור אופציה כאשר קיימת אפשרות שבסופו של דבר העסקה לא תצא לפועל אך הוא יקבל תמורה לכיסו בלא שיצטרך להיפרד מהנכס עצמו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בחינת הרקע החקיקתי, התכלית לחקיקה ולשון החוק עצמה מובילים למסקנה כי הרכיב של
2 מס הרכישה הוא הרכיב שלמעשה מקבל את הפטור ממס, וליתר דיוק סעיף 49 מעניק דחיה
3 של תשלום מס הרכישה עד לשלב המימוש ופותר את שלבי סיחור האופציה ממס רכישה.
4 הפטור ממס שבח איננו פטור ממס בפועל, שכן קיימת חבות בתשלום מס רווח הון או מס
5 הכנסה בגין התעשרותו בפועל של מוכר האופציה והמסחר בה.
- 6 45. בעקבות הרפורמה במיסוי מקרקעין ותיקון 50 לחוק הוציאה רשות המיסים ביום 31.12.2002
7 את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 10/2002 שעניינה "הרפורמה במיסוי מקרקעין – אופציות
8 במקרקעין (הוראת שעה)" (להלן – הוראת הביצוע).
- 9 בסעיף 2 להוראת הביצוע מתואר "המצב שלאחר התיקון" כמו גם מטרת התיקון:
- 10 "במטרה לעודד שוק משני של מסחר באופציות ועל מנת להקל ולשחרר את
11 הפוטנציאל היזמי, נקבעו, כהוראת שעה, פטורים ממיסי מקרקעין בשלבי המסחר
12 באופציות.
13 לאור המגמה שצוינה לעיל, רק אופציות שיעמדו בתנאים הקבועים בפרק חמישי 2
14 (להלן: "אופציה ייחודית") יהנו ממסלול המיסוי המיוחד ויזכו בפטור האמור.
15 ...
16 בטרם תסווג האופציה כאופציה ייחודית, יש לוודא שאכן מדובר בזכות לרכישת
17 זכות במקרקעין ולא במכירת הזכות במקרקעין גופה. כלומר: הזכות למימוש ניתנה
18 לבעל האופציה ותלויה היא בהודעת מימוש מטעמו.
19 ...
20 על מנת להנות מהקלות המס הקבועות בפרק חמישי 2 יש לבחון סיווגה של
21 האופציה, אם ייחודית היא אם לאו, בעת מכירתה.
22 העובדה כי בשלבים מוקדמים יותר של מכירת האופציה היא סווגה כאופציה
23 ייחודית ונהנתה מהקלות המס הקבועות בפרק, אין בה די להקנות לה מעמד ככזו
24 בהעברות הבאות ובכל מכירה ייבדק סיווג האופציה מחדש. כך גם להיפך, העובדה
25 שבשלבים מאוחרים יותר של סיחור האופציה זו לא סווגה כאופציה ייחודית אין
26 בכך כדי לגרוע מסיווגה ככזו בהעברות קודמות.
- 27 47. בנוסף, קבעה רשות המיסים בהוראת הביצוע, בסעיף הקובע את ה"הוראות לפעולה" כי:
- 28 א. ככלל, בראש ובראשונה, יש לבחון ולסווג את העסקה הנדונה מבחינה מהותית:
29 האם מהווה היא אופציה לרכישת הזכות או רכישת הזכות עצמה. ויודגש – אופציה
30 הינה הענקה של זכות לרכישת זכות במקרקעין, כאשר מרגע הענקתה מסר המוכר
31 את כל הכוח שבידו, ומעתה זכות המימוש נתונה לקונה ולו בלבד.
- 32 ב. אופציה שענתה על התנאים המצטברים כאמור תתחייב במס במסלול הייחודי
33 שפורט לעיל. אופציה שלא ענתה על אחד התנאים המצטברים תתחייב במס
34 כאופציה כללית.
- 35 ג. סיחור אופציות – כל חוליה בשרשרת ההעברה תבחן לגופה האם עומדת האופציה
36 בתנאים המצטברים שנקבעו לעניין אופציה ייחודית. הענקת אופציה כאופציה
37 ייחודית אינה סוללת בהכרח את הדרך לכל האופציות המשתרכות בעקבותיה לאותו
38 מסלול, כל שלב יבחן לגופו, כאמור."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לענייננו, חשוב במיוחד לציין כי רשות המיסים הכירה למעשה בכלי של האופציה הייחודית
2 ככזה המאפשר ארגון קבוצת רכישה. נא ראו לעניין הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2013
3 "מיסוי קבוצת רכישה" בסעיף 5.7, העוסק ב"התקשרות הגורם המארגן עם בעל הקרקע",
4 שם נאמר:
- 5 **"5.7.1. אופציה ייחודית ככלי לארגון קבוצת רכישה – פרק חמישי 2: אופציה במקרקעין.**
6 **ישנם מקרים בהם המארגן רוכש אופציה ייחודית מבעל הקרקע, האופציה מקנה**
7 **למארגן אורכה לרכישת הקרקע לפרק זמן מסוים עד להשלמת קבוצת הרכישה.**
8 **המארגן מסחר את האופציה שניתנה לו לקבוצת הרוכשים, ואלו מתקשרים ישירות**
9 **בהסכם מכר עם בעל הקרקע וככל שהסכם האופציה לא ימומש, המארגן יישא**
10 **בעלות האופציה.**
- 11 **חשוב לציין, כי אין בקבלת האופציה הייחודית כשלעצמה בכדי לקבוע שהמארגן**
12 **לא רכש זכות במקרקעין וכל מקרה ייבחן בהתאם להוראות החוק והפסיקה."**
- 13 49. הכרה זו של רשות המיסים הורתה והולדתה בדו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות
14 רכישה מחודש יוני 2010 (להלן – **הוועדה לבחינת היבטי מס בקבוצות רכישה**). ועדה זו נוצרה
15 כדי לבחון את היבטי המיסוי השונים בפעולות המבוצעות בנדל"ן על דרך של קבוצות רכישה.
16 הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה הכירה בכך שהתופעה של קבוצות רכישה הפכה
17 להיות מכשיר מרכזי בשוק הנדל"ן, והמלצותיה כללו, בין היתר, המלצות לתיקוני חקיקה
18 שנועדו להגביר את הוודאות במשק בסוגיות מיסוי שונות הנובעות מהתארגנות של קבוצות
19 רכישה.
- 20 50. בפרק הדן ב"שלבי ההתארגנות של קבוצות רכישה" במסגרת דו"ח הוועדה לבחינת היבטי
21 מס בקבוצות רכישה, בסעיפים 11 ו-12 לדו"ח, התייחסה הוועדה לעובדה כי הגורם המארגן
22 של הקבוצה מעוניין לקבל מבעל הקרקע ארכה לצורך השלמת קבוצת הרכישה, וככל שלא
23 נחתם הסכם אופציה הרי שקיים סיכון שבעל הקרקע ימכור אותה לצד שלישי לפני שהקבוצה
24 תושלם על ידי המארגן, כך שכל השקעתו של המארגן תרד לטמיון.
- 25 כדי למנוע מצב כזה, מציינת הוועדה בדו"ח הנ"ל כי **"בחלק נכבד מן הקבוצות המתארגנות**
26 **מקובל מודל של קבלת אופציה"** ובמקרים רבים נעשה הדבר באמצעות המנגנון של אופציה
27 ייחודית לפי סעיף 49 לחוק, לפיו המארגן ובעל הקרקע חותמים על הסכם אופציה
28 שבמסגרתו המארגן רוכש אופציה לרכישת המקרקעין לתקופת זמן מסוימת, שבמהלכה
29 מתארגנת קבוצת הרוכשים. כך ש**"ככל שתושלם קבוצת הרוכשים במועד, המארגן יסחר את**
30 **האופציה שניתנה לו לקבוצת הרוכשים, כשאלו יתקשרו במישרין בהמשך בהסכם מכר**
31 **הקרקע עם בעל הקרקע."**
- 32 51. עוד מכירה הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה בכך ש**"הסכם השיתוף מהווה**
33 **המסמך המרכזי המגדיר את מערכת היחסים שבין השותפים לבין עצמם, מסמך המסגרת**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 שנועד להוביל את הצדדים למטרתם – ביצוע פרויקט הבניה עד לסיומו בקבלת הדירות
2 ורישום הזכויות על שם קבוצת הרוכשים. " (סעיף 16 לדו"ח)
- 3 הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה אף התייחסה לעובדה כי "הסכם השיתוף כולל
4 מנגנון הקובע את התנאים בהם חבר בקבוצה יכול למכור את זכויותיו בפרויקט בתקופת
5 הביניים שבין חתימת ההסכם לבין השלמת הפרויקט. מרכיב חשוב נוסף בהסכם השיתוף
6 הוא הפרק הנוגע להפרות. ככל ששותף לא פורע את חלקו, הנציגות יכולה לחייב את החשבון
7 שלו בבנק המלווה ולפרוע מתוכו את החוב. הסכם השיתוף יכול לכלול גם מנגנון של פיצויים
8 מוסכמים במקרים של הפרה, ובמקרים של הפרה מתמשכת, ההסכם מאפשר למכור את
9 חלקו של שותף מפר בפרויקט ולהכניס שותף אחר תחתיו." (סעיף 24 לדו"ח)
- 10 **ב. ניתוח ומסקנות:**
- 11 52. דין הערר להתקבל.
- 12 עמדתי היא כי פרשנותו של המשיב את המסכת העובדתית וההסכמית העומדת בבסיס
13 ההתקשרות המשולשת שבין בעל המקרקעין, היזם שקיבל את האופציה וסיחר אותה,
14 וקבוצת הרוכשים אליה מסוחרת האופציה והמממשת אותה ורוכשת את המקרקעין – אינה
15 עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, עם תכלית ומטרת החקיקה של פרק חמישי 2 לחוק, ואף
16 עומדת היא עצמה בסתירה למהות הכלכלית האמיתית שבבסיס העסקה נשוא הערר, ועל כן
17 אין מקום לקבלה.
- 18 לטעמי, המשיב נטל את התיבה בדבר "המהות הכלכלית האמיתית", בה עשה שימוש בעבר,
19 במקרה אחר ושונה בעניין מיסוי קבוצות רכישה טרום תיקון 69 לחוק, והפך אותה לכלי שרת
20 בידיו תוך שהוא עושה בה שימוש שאינו מתאים, אינו הולם ואינו נכון בקשר עם העסקה
21 נשוא הערר.
- 22 לגישתי, מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה היא כפי שנטען על ידי העוררת, וודאי שלא
23 פרשנות המייחסת ליזם עסקה שכלל לא באה לעולם, קרי: רכישת המקרקעין טרם סיחור
24 האופציה לקבוצת הרוכשים.
- 25 להלן אבאר מסקנתי זו.
- 26 53. אופציה, דוגמת האופציה נשוא דיוננו בערר זה, הינה אופציית "Call" – דהיינו, אופציית
27 רכש, שלמחזיק בה מוקנית זכות ברירה לרכוש את הנכס שבעבורו ניתנה האופציה – נכס
28 הבסיס - תמורת מחיר מסוים ובמסגרת תקופה מסוימת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בעל הנכס מתחייב למכור את הנכס למחזיק האופציה תמורת אותו מחיר ובמסגרת אותה
2 תקופה – אם יבחר מחזיק האופציה לממש את זכות הברירה שבידו לרכוש את הנכס
3 בתנאים האמורים.
- 4 כפי שהוסבר בפרק הדין בתשתית המשפטית, אופציית רכש במקרקעין העונה על תנאי סעיף
5 49 לחוק היא מכשיר משפטי אשר המחוקק מצא לנכון לאפשר את השימוש בו לצורך עידוד
6 היזמות בתחום הנדל"ן.
- 7 54. קיומן של אופציות סחירות במקרקעין ומתן הקלה מיסויית במסחר בהן מעודד פעילות
8 יזמית, יצירה של שוק משני של מסחר באופציות, המאפשר יצירת רווח בלא השקעה כספית
9 בסדרי הגודל הנדרשים לצורך רכישת נכס הבסיס, קרי: המקרקעין.
- 10 55. יש לציין, כי בכל הקשור והמתייחס לאופציות סחירות במקרקעין קיימים שני סוגים
11 אפשריים של רוכשי אופציות שכאלו:
- 12 האחד, קבלנים המעוניינים לרכוש את נכס המקרקעין בעצמם, אך זקוקים לפרק זמן מסוים
13 על מנת לארגן את המימון לרכישתו או זקוקים לשהות על מנת לבדוק את אפשרויות שינוי
14 היעוד של הקרקע או הגדלת אחוזי הבניה בה לצורך בירור הכדאיות הכלכלית של רכישתה
15 ובניה עליה. לצורך זה, ועל מנת שהמקרקעין לא יימכרו לאחר – נרכשת אופציה מבעל
16 המקרקעין. עם זאת, הכוונה הברורה של סוג זה של רוכשי אופציות היא לרכוש בעצמם בסופו
17 של דבר את המקרקעין.
- 18 האם משמע, כי יש לראות מקבלי אופציה אלו כאילו רכשו את המקרקעין אך ורק בשל כך
19 שכוונתם הברורה היא לרכוש את המקרקעין בסופו של יום? התשובה לכך ברורה והיא
20 שלילית. כוונתו המובהקת מלכתחילה של מקבל האופציה לקנות את המקרקעין אינה הופכת
21 את האופציה שניתנה לו לבלתי קיימת ואינה הופכת את המהות הכלכלית של העסקה
22 לרכישת המקרקעין, אלא למתן אופציה לרכישתם.
- 23 רוכש האופציה לא התחייב עדיין לרכוש את הקרקע כלפי בעל המקרקעין, הגם שהוא מתכוון
24 לרכוש אותה, והגם שבעל הקרקע התחייב כלפיו למכור לו אותה אם יבחר בעל האופציה
25 לממש אותה.
- 26 56. הסוג השני של רוכשי אופציות סחירות במקרקעין הוא של יזמים בתחום הנדל"ן, אשר
27 כוונתם היא לסחור באופציה אותה רכשו וזאת תמורת תשלום ותוך עשיית רווח מהסיחור.
28 העוררת היא דוגמה לסוג זה של רוכשי אופציות סחירות במקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 הכוונה הברורה והמוצגת של יזמי נדל"ן שכאלו אינה לרכוש את המקרקעין, אלא הכוונה
2 היא לסחור באופציה תוך השאת הרווח הימנה.
- 3 אציין, כי הכוונה האמורה של אותם יזמי נדל"ן להפיק רווח מסחור האופציה אין בה כל
4 פסול, שכן השגת מטרה זו של הפקת רווח יזמי משרתת מטרה ציבורית רחבה יותר, והיא
5 של הגדלת הביקוש לנכסי מקרקעין ועידוד הבניה, אשר אפשר ואילולא אותה פעילות יזמית
6 לא היתה מושגת המטרה הציבורית האמורה, או לא היתה מושגת בהיקפים הרצויים. עוד
7 אוסיף, כי בוודאי שלא קיים פגם בשאיפת היזם להפיק רווח מסחור האופציה, לא ככלל ולא
8 בהיבט דיני המס בפרט, כאשר משולם כדין המס בגין הפקת אותו רווח יזמי.
- 9 57. כאשר המקרקעין מושא האופציה הינם בשטח גדול, שלא סביר להניח שגורם אחד יוכל
10 לרכוש אותם לבדו, וכאשר בעל המקרקעין מתנה את מכירתם בשלמות, פועל אותו יזם נדל"ן
11 שהוא בעל אופציה במקרקעין לגיבוש קבוצה של רוכשים שתרכוש ממנו את האופציה, תממש
12 אותה ותרכוש את המקרקעין. לצורך כך, סביר להניח כי עליו להוציא הוצאות שיווק, על מנת
13 לאתר ולעניין רוכשים פוטנציאליים למקרקעין, והכל במסגרת תקופת האופציה שהוענקה
14 לו. בנוסף, לאחר איתור מספר רוכשים פוטנציאליים למקרקעין על אותו יזם לוודא כי מספר
15 הרוכשים הפוטנציאליים הינו מספיק לרכישת מלוא שטח הקרקע נשוא האופציה וכן עליו
16 לטרוח ולהוציא הוצאות ליצירת מנגנון ל"שימור הקבוצה" ומניעת התפוררותה, תוך ניתוב
17 הרוכשים לקו הגמר של סיחור האופציה לידיהם ומימושה במסגרת תקופת האופציה.
- 18 58. על מנת לעשות כל זאת, נוהגים יזמי נדל"ן להסתייע בשירותיהם של משרדי עורכי דין
19 המלווים אותם ויוצרים את המסגרת והתשתית המשפטית הנחוצה בדמות ניסוח הסכם
20 סיחור אופציה, ניסוח של הסכם שיתוף לחברי הקבוצה וייפוי כוח בלתי חוזר המורה למיופה
21 הכוח לפעול לרכישת המקרקעין.
- 22 59. אסיר כבר עתה מעל הפרק את הטענה המועלית על ידי המשיב בעניינו של משרד עוה"ד:
23 אינני מקבלת את הטענה כי העובדה שמשרד עוה"ד סיפק תחילה שירותים משפטיים לעוררת
24 ולאחר מכן הפך להיות משרד עוה"ד של קבוצת הרוכשים ומיופה כוחם כנאמן לפעול לרכישת
25 המקרקעין – משמעה כי העוררת היא זו שנותרה שולטת באפשרות רכישת המקרקעין. דומני
26 כי טענה זו מעלה ספקות באשר לעמידתו של משרד עוה"ד בחובות הנאמנות כלפי יחידי
27 קבוצת הרוכשים שהפכו להיות לקוחותיו, וזאת אין לקבל. בוודאי ללא כל ראייה, אסמכתא
28 או תמיכה לטענה שכזו.
- 29 לא קיימת מניעה בדין כי משרד עוה"ד יספק שירותים משפטיים לעוררת ויספק גם שירותים
30 משפטיים לחברי קבוצת הרוכשים. אין בכך סתירה או ניגוד עניינים מובנה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ככל שחברי קבוצת הרוכשים בחרו, במודע, להסמיך את משרד עוה"ד לפעול בשמם ומטעמם,
2 וחתמו במודע על מסמכים משפטיים (ייפוי הכוח) לצורך זה – מה לו למשיב כי ילין על כך?
3 נקודת מוצא "פטרנליסטית" לפיה חברי קבוצת הרוכשים הובלו ב"עיניים קשורות", כביכול,
4 על ידי משרד עוה"ד, לעבר המטרה שאליה כיוונה העוררת (או כל יזם נדל"ן אחר, לצורך
5 העניין) באופן ששלל מהם כל שיקול דעת או יכולת לשלוט בענייניהם – אין לה כל בסיס הן
6 במישור העובדתי והן במישור המשפטי. ודי בכך.
- 7 כעת, לגופו של עניין: 60.
- 8 סבורני כי גישתו של המשיב מערבת, בלא הצדקה, מערכות יחסים משפטיות שונות ונפרדות:
9 זו שבין בעלת המקרקעין לבין היזם (לפני סיחור האופציה) וחברי הקבוצה (לאחר סיחור
10 האופציה), וזו שבין חברי קבוצת הרוכשים בינם לבין עצמם.
- 11 אשר למערכת היחסים הראשונה, הרי שזכות האופציה של חברי קבוצת הרוכשים מעולם לא
12 נשללה כלפי בעלת המקרקעין. במישור מערכת היחסים שבין חברי קבוצת הרוכשים, אליהם
13 סיחרה העוררת את האופציה, לבין בעלת המקרקעין – קיימת אופציה שרירה ותקפה
14 העומדת בתנאי סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין, ממש כפי שאופציה זו הייתה קיימת בידי
15 היזם לפני סיחורה.
- 16 דרישת החוק היא כי האופציה תינתן בכתב, תהא ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים
17 בהסכם האופציה ובתקופה שנקבעה בה, התמורה המשולמת בעדה במועד מתן האופציה
18 לראשונה אינו עולה על 5% ממחיר המימוש או משווי השוק של הזכות במקרקעין, שלמחזיק
19 האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין נשוא האופציה, ומעל לכל – שהתחייבותו של מוכר
20 האופציה, בעל המקרקעין, למכירת הזכות במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם האופציה,
21 היא התחייבות בלתי חוזרת. **כל התנאים הללו מתקיימים במקרה הנדון של האופציה**
22 **המסוחרת על ידי העוררת לקבוצת הרוכשים.**
- 23 אדגיש, כי בפרק חמישי 2 לחוק אין הוראה כלשהי המתייחסת לתנאי הסיחור של האופציה 61.
24 במקרקעין – לא בהיבט התמורה עבור סיחור האופציה (לאחר מתן האופציה לראשונה)
25 מרוכש האופציה הראשון אל הבאים אחריו; לא בהיבט של זהות נעבר האופציה ממקבל
26 האופציה לראשונה, דהיינו: האם יהיה נעבר אחד בלבד או קבוצה של נעברים; ואף לא בהיבט
27 של התנאים החוזיים בין מחזיק האופציה לבין הנעבר אליו מסוחרת האופציה. החוק שותק
28 בעניינים אלו, ונראה לי כי לא בכדי.
- 29 השלב של סיחור האופציה הוא השלב שבו באה לידי ביטוי היזמות הנדלנ"ית במלוא עוזה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 יזם הנדל"ן מאתר קרקע שבעליה מחפש למכור אותה, מקבל ממנו אופציה לרכישתה
2 העומדת בתנאי סעיף 49"א לחוק, ומתחיל לפעול לצורך איתור רוכשים פוטנציאליים לקרקע,
3 אליהם יוכל לסחר את האופציה תמורת מחיר רווחי עבורו, ואילו רוכשי האופציה יוכלו כך
4 לממש את האופציה ולרכוש את המקרקעין.
- 5 המחוקק, כפי שהוצג לעיל בפרק הדין בתשתית המשפטית, ביקש ליצור כר דשא נוח יותר
6 ליזמות נדל"נית על ידי מתן האפשרות להשתמש במכשיר של אופציה במקרקעין והקלת המס
7 הטמונה בה. לפיכך, המסגרת החוזית לסיחור האופציה והסדרתה נותרה עניין הנתון לתנאי
8 השוק ולכוחות הפועלים בו – והכל, כאמור, בכפוף לכך שהאופציה המסוחרת עומדת בתנאי
9 סעיף 49"א לחוק כפי שנקבעו בו.
- 10 62. אם האופציה שניתנה על ידי בעל המקרקעין ליזם (דוגמת העוררת) עומדת בתנאי סעיף 49"א
11 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שככל שבשלב סיחור האופציה לא חל שינוי בטיבה המשפטי
12 והכלכלי של האופציה עצמה לאמור, כי לא נוצרה **התחייבות** לרכישת המקרקעין, הרי שעל
13 פני הדברים מדובר בסיחור אופציה כדין. במצב זה אין כל סיבה לקבוע כי לא מדובר בסיחור
14 אופציה במקרקעין ואין גם כל סיבה לקבוע כי שלב סיחור האופציה אינו עומד בתנאי הסעיף
15 ואינו זכאי להקלת המס הקבועה בסעיף 49"א(ב)(1) לחוק.
- 16 63. כך גם במקרה הנדון כאן - חברי קבוצת הרוכשים לא התחייבו, לא כלפי העוררת ולא כלפי
17 בעל המקרקעין (מוכר האופציה) כי ירכשו את המקרקעין ממי מהם. יתרה מזאת, העוררת
18 מחזיקת האופציה לא התחייבה כלפי אף גורם (לא בעלת המקרקעין ולא חברי קבוצת
19 הרוכשים) כי תרכוש את המקרקעין. אילו פני הדברים היו כאלה – אילו העוררת היתה
20 מתחייבת לרכוש את המקרקעין כלפי חברי קבוצת הרוכשים או כלפי בעלת המקרקעין, אילו
21 הרוכשים היו מתחייבים כלפי העוררת כי ירכשו ממנה את המקרקעין, או אילו היו מתחייבים
22 כלפי בעלת המקרקעין כי ירכשו ממנה את המקרקעין – היה בסיס לטיעון לפיו במהות
23 הכלכלית האמיתית התקיימה עסקת מקרקעין בין העוררת לקבוצת הרוכשים או בין
24 הרוכשים לבין בעלת המקרקעין. **אך לא אלו פני הדברים.**
- 25 64. העוררת המחזיקה באופציה במקרקעין, הינה בעלת כוח מעצם עובדה זו. הכוח בידה לדרוש
26 מכל מי שמעוניין לרכוש את המקרקעין כי ישלם לה תמורה עבור העברת האופציה אליו.
27 שהרי מחד, העוררת (וכל יזם בדומה לה) מוציאה הוצאות ומשקיעה תשומות בשיווק
28 המקרקעין, בחשיפת עובדת היותם מוצעים למכירה, ובמשיכת תשומת ליבם של רוכשים
29 פוטנציאליים למקרקעין ולאפשרויות הטמונות בהם. מאידך, ברי כי העוררת מבקשת להשיב
30 לעצמה את השקעותיה והוצאותיה אלו ואף ליצור לעצמה רווח מפעילות יזמית זו. כל זאת
31 אמור לקרות במסגרת הזמן הקצובה של תקופת האופציה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 במקביל לכך, הרוכש הפוטנציאלי נדרש לכוף עצמו אל מול אותו כוח שבידי העוררת, ככל
2 שמעוניין הוא ברכישת המקרקעין, ולשלם תמורה עבור סיחור האופציה לידי באופן שיאפשר
3 לו, **בסופו של יום**, לרכוש את המקרקעין.
- 4 מכאן ועד לפרשנות המשיב, לפיה "סופו מעיד על תחילתו", דהיינו כי לרוכש הפוטנציאלי
5 אין כל עניין באופציה כשלעצמה ועל כן יש לראות אותו כרוכש מקרקעין ואת העוררת
6 כמוכרת מקרקעין – הדרך מאוד ארוכה, ולטעמי אין לפרשנות זו כל יסוד ובסיס.
- 7 דומה כי שורשיה של פרשנות זו של המשיב נטועים ברציונל ובצורת החשיבה שאפיינה את
8 השומות שהוצאו על ידי משרדי מיסוי מקרקעין בקשר עם עסקאות שנעשו על ידי קבוצות
9 רכישה, טרם תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין. בשומות הנ"ל ביסס המשיב את עמדתו לפיה
10 המהות הכלכלית האמיתית של התאגדותם של מספר רוכשים לרכישת קרקע לצורך בניה
11 עליה, כאשר קיים גורם מארגן, הפועל לארגון חברי הקבוצה, היא של רכישת דירת מגורים
12 מוגמרת ובהתאם לכך מוסו חברי הקבוצה במס רכישה על רכישת דירת מגורים ולא קרקע,
13 מאחר וברור היה כי לנגד עיניהם של חברי הקבוצה בהתקשרותם במערכת ההסכמים עליה
14 חתמו עמדה המטרה של רכישת דירת מגורים .
- 15 66. אלא שרציונל זה, העומד ביסוד מיסוי קבוצות הרכישה, אינו מתאים לעובדות, לנסיבות
16 ולמצב המשפטי הרלבנטי לערר דנן, אשר הינם שונים באופן מהותי ומשמעותי.
- 17 נראה כי המשיב מבקש בדרך האנלוגיה מפרשנותו בעניין קבוצות הרכישה, שהתבססה על
18 "המהות הכלכלית האמיתית", כאשר המחלוקת נגעה לשאלת מהות הנכס הנרכש על ידי
19 קבוצת הרכישה – האם קרקע או דירת מגורים מוגמרת – להחיל את אותה דרך פרשנות של
20 "המהות הכלכלית האמיתית" גם על סיטואציה של סיחור אופציה במקרקעין, כאשר
21 המחלוקת אינה בשאלת מהות הנכס הנרכש, אלא בשאלת זהות הגורם ממנו נרכש נכס
22 המקרקעין על ידי קבוצת הרוכשים – האם מבעל המקרקעין או מהיזם מחזיק האופציה.
23 אין בסיס לאנלוגיה זו ולדרך פרשנות זו על נסיבות הערר כאן.
- 24 ראשית, אין כל מחלוקת כי אין עסקינן כאן בקבוצת רכישה, אלא במקרה שלפנינו הרוכשים
25 הינם חלק מקבוצה של רוכשים של קרקע. הא ותו לא.
- 26 שנית, העובדה כי הרוכשים נושאים עיניהם למטרה הסופית של רכישת הקרקע, אין משמעה
27 כי רכשוה מהעוררת, על כן טענה זו של המשיב כי המטרה הסופית של קבוצת הרוכשים
28 מעידה על מהות העסקה – אין בה ממש.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

1 קבוצת הרוכשים אינה יכולה במישור המשפטי "לדלג" על השלב ההכרחי לצורך רכישת
2 המקרקעין, דהיינו: רכישת האופציה במקרקעין הנתונה בידי של היזם המחזיק באופציה.
3 ממילא, במישור העובדתי – אין מחלוקת כי האופציה "לא שינתה פניה" מאז נרכשה
4 לראשונה על ידי העוררת ועד לשלב הסיחור שלה לקבוצת הרוכשים, וממילא המשיב לא
5 הצביע על שוני בין תנאי האופציה או אי התקיימות תנאי סעיף 49(א) לחוק בשלב סיחור
6 האופציה. בנוסף, אין להתעלם מן העובדה כי היזם אינו מאפשר "דילוג" שכוה על שלב
7 הסיחור, שכן עומד הוא על סיחור האופציה לידי קבוצת הרוכשים על מנת שיוכל לקבל לידו
8 את פרמיית הסיחור ולהפיק את הרווח אליו נושא הוא את עינו. מצב דברים זה שונה הוא
9 מהמצב בעניינן של קבוצות הרכישה. במקרה הנדון כאן, אין מחלוקת כי הרוכשים רוצים
10 לרכוש קרקע, אך השאלה היא **ממי רוכשים הם את הקרקע בסופו של דבר**. שאלה כזו אינה
11 קיימת בקבוצות הרכישה. שם ברור כי הרכישה מבוצעת מבעל המקרקעין, וזאת על אף
12 האנומליה לפיה בעל המקרקעין מוכר קרקע אך קבוצת הרכישה נחשבת כמי שרכשה ממנו
13 דירות מגורים מוגמרות.

14 כך גם במקרה הנדון. לטעמי, אין כל ספק כי קבוצת הרוכשים רוכשת את הקרקע מבעלת
15 המקרקעין ולא מהעוררת. כל מערכת ההסכמים מצביעה על כך. הסכם המכר נחתם בין בעלת
16 המקרקעין לבין קבוצת הרוכשים (ראו נספחים 10 ו- 11 לרשימת המסמכים המוסכמים),
17 ונחתם הסכם לסיחור האופציה בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים (נספחים 8 ו- 9 לרשימת
18 המסמכים המוסכמים).

19 **המהות הכלכלית העסקית האמיתית של העסקה נשוא הערר היא כפי שהוצגה על ידי**
20 **העוררת, דהיינו: העוררת רכשה את האופציה מבעלת המקרקעין במטרה לסחר אותה**
21 **לצדדים שלישיים ולהפיק מסיחור האופציה רווח יזמי. בשום שלב לא ביקשה העוררת**
22 **לרכוש בעצמה את המקרקעין אלא כוונתה מלכתחילה היתה לסחר את האופציה שהוענקה**
23 **לה תמורת פרמיה, אשר בעבורה אין מחלוקת כי העוררת שילמה מס רווח הון כדין. העוררת**
24 **לא מימשה בשום שלב את האופציה שהוענקה לה. עם זאת, על מנת שהעוררת תוכל להפיק**
25 **את הרווח היזמי אליו נשאה עיניה היה עליה לפעול לצורך גיבוש קבוצה של רוכשים, אליה**
26 **תסחר את האופציה, כאשר ברור היה כי רצונם של יחידי הקבוצה הוא לרכוש את**
27 **המקרקעין.**

28 העוררת יצרה את המסגרת והתשתית שתאפשר לקבוצת הרוכשים לרכוש את המקרקעין,
29 בשים לב למגבלה שהציבה בעלת המקרקעין בדבר רכישתם במלואם או בחטיבות קרקע
30 בגודל מינימלי מסוים. אף כי ברור גם כי המטרה של קבוצת הרוכשים לא היתה אך לרכוש
31 את האופציה מהעוררת, הרי שברור היה להם כי עליהם לעבור את "המשוכה" העומדת
32 בדרכם לרכישת המקרקעין – קיומה של אופציה בידי העוררת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **לשם כך היה על קבוצת הרוכשים לרכוש את האופציה ולשלם תמורה בעדה אם ברצונם**
2 **לרכוש את המקרקעין. וכך אכן פעלו הצדדים והסכמים מתאימים לסיחור האופציה נחתמו**
3 **בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים. בהתאם לכך גם נחתמו הסכמי שיתוף בין חברי קבוצת**
4 **הרוכשים לבין עצמם לצורך הסדרת פעולתם המשותפת.**
- 5 .68 אין להתעלם גם מן העובדה כי רשות המיסים עצמה הכירה במנגנון של שימוש באופציה
6 ייחודית לפי סעיף 49 לחוק לצורך ארגון קבוצת רכישה – ראו סעיף 5.7.1 להוראת הביצוע
7 2/2013, אשר הובא לעיל.
- 8 אם כן, מדוע לא יאות המשיב להכיר במנגנון זה גם ביחס לקבוצה של רוכשים?
- 9 .69 אציין, כי מן הפרשנות של המשיב ומרוח הדברים שהובאו מטעמו בסיכומי טענותיו בכתב,
10 מתקבל הרושם כי לגישתו אין להכיר בסיחור אופציה במצב דברים בו היא מסוחרת לידי
11 קבוצה של רוכשים, וזאת להבדיל מסיחורה לידי רוכש אחד.
- 12 איני סבורה כי יש מקום להבחנה זו שעושה המשיב. הדבר עומד בצורה בוטה בניגוד לתכלית
13 ולכוונה של המחוקק עת חוקק את פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין. כפי שהובהר לעיל,
14 במצב דברים עובדתי בו המקרקעין נשוא הסכם האופציה הם בשטח גדול, אשר לא סביר
15 להניח שיירכש על ידי רוכש אחד, אלא יידרשו מספר רוכשים על מנת לעמוד ברכישת מלוא
16 שטח המקרקעין נשוא הסכם האופציה, כפי תנאי האופציה, הרי שלא קיימת כל מניעה
17 בהוראות החוק מלסחר את האופציה לקבוצה של רוכשים. אין ולא צריך להיות כל הבדל בין
18 סיחור האופציה לגורם רוכש יחיד לבין סיחורה לקבוצה של רוכשים. יתר על כן, החתירה
19 לקיום התכלית של עידוד היזמות בנדל"ן והקלה על ביצוע עסקאות במקרקעין, הינה אף
20 ביתר שאת במקרה שכזה, עת ברי כי ללא גיבוש קבוצה של רוכשים לא תמומש התכלית הנ"ל.
- 21 אחזור ואפנה במיוחד בהקשר זה לדברים שהובאו לעיל מדוח הועדה לבחינת היבטי המיסוי
22 בקבוצות רכישה, ולפיהם מנגנון האופציה הייחודית הוא מנגנון מקובל לצורך ארגון קבוצת
23 רוכשים.
- 24 .70 אין גם לקבל את טענת המשיב לפיה ה"נכס" שקבוצת הרוכשים רוכשת, על פי המערכת
25 ההסכמית עליה חתמו כל חברי הקבוצה, אינו הנכס נשוא הסכם האופציה. טענה זו – לאו
26 טענה היא.
- 27 עיון בהסכמי האופציה בין בעלת המקרקעין לעוררת ובהסכמי סיחור האופציה שבין העוררת
28 לבין קבוצת הרוכשים אינו תומך כלל בטיעון זה של המשיב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 העוררת קיבלה מבעלת המקרקעין אופציה לרכישת 9,000 מ"ר בלתי מסוימים (במושע) מתוך
2 שטח של כ- 18,039 מ"ר שבבעלותה של בעלת המקרקעין בחלקה 3 בגוש 10410 וכן קיבלה
3 אופציה לרכישת 3,200 מ"ר בלתי מסוימים (במושע) מתוך שטח של כ- 6,447 מ"ר שבבעלותה
4 של בעלת המקרקעין בחלקה 16, בגוש 10407 (ראו הסכמי האופציה נספחים 6 ו-7).
- 5 חברי קבוצת הרוכשים מתקשרים – ביחד ולחוד – עם העוררת בהסכמי סיחור האופציה (ראו
6 נספחים 8 ו-9). הסכמי סיחור האופציה נחתמו בין העוררת לבין "רשימת רוכשים", אשר
7 מהווים ביחד ולחוד את "מקבל האופציה". קבוצת רוכשי האופציה רוכשת את זכות
8 האופציה של העוררת כמות שהיא, אך החלוקה הפנימית ביניהם של החלקים באופציה הינה
9 בהתאם להסכם השיתוף ביניהם. בכך אין כדי לשנות את מהות "הנכס הנרכש" במישור
10 מערכת היחסים שבין העוררת לבין קבוצת הרוכשים.
- 11 יוצא אפוא, כי ה"נכס" הנרכש על ידי קבוצת הרוכשים בהסכמי סיחור האופציה, זהה
12 ל"נכס" שנרכש על ידי העוררת בהסכם האופציה המקורי עם בעלת המקרקעין.
- 13 71. באשר לטענתו המרכזית של המשיב, לפיה אין בידי קבוצת הרוכשים ברירה אם לממש את
14 האופציה אם לאו, ועל כן לגישת המשיב אין בידי קבוצת הרוכשים אופציה "אמיתית", מאחר
15 וזו נותרה בידיה של העוררת – גם דינה של טענה זו להידחות מכל וכל.
- 16 לצורך התייחסות לטענתו זו של המשיב, נדרשים אנו למערכת היחסים הנוספת הקיימת
17 בעסקה, מערכת שהיא נבדלת ונפרדת ממערכת היחסים שנדונה עד עתה, קרי: זו שבין חברי
18 קבוצת הרוכשים **בינם לבין עצמם**.
- 19 כאמור, אין המשיב דק פורתא בין מישורי מערכות היחסים במשולש של בעלת מקרקעין-
20 מקבל אופציה-חברי קבוצת רוכשים.
- 21 בצלע ההסכמית שבין חברי קבוצת הרוכשים לבין עצמם, הבאה לידי ביטוי בהסכם השיתוף,
22 אכן לקחו על עצמם חברי קבוצת הרוכשים התחייבויות והגבלות בינם לבין עצמם במסגרת
23 הסכם השיתוף לצורך רכישת המקרקעין (ראו לדוגמה סעיף 5 להסכם השיתוף, נספח 12
24 לרשימת המסמכים המוסכמים). יחידי קבוצת הרוכשים הסמיכו את משרד עוה"ד לרכוש
25 עבורם את המקרקעין על דרך של חתימה בשמם על הסכם לסיחור האופציה ועל הסכם מכר.
- 26 חברי הקבוצה התחייבו **בינם לבין עצמם** שלא להפר את הסכם השיתוף והסכימו על סנקציות
27 שיחולו במערכת היחסים הפנימית שלהם אם מי מחברי הקבוצה יפר את הסכם השיתוף ולא
28 יעמיד את התמורה הנדרשת לצורך רכישת האופציה ומימושה על דרך של רכישת המקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אלא שבמישור מערכת היחסים שבין חברי קבוצת הרוכשים לבין בעלת המקרקעין לא נטלו
2 על עצמם חברי קבוצת הרוכשים כל התחייבות לרכוש את המקרקעין.
- 3 התחייבותם היא פנימית בלבד. קבוצת הרוכשים לא התחייבה כלפי כל גורם חיצוני לקבוצה
4 – העוררת או בעלת המקרקעין – כי הם ירכשו את המקרקעין.
- 5 .72 אף בהקשר זה אפנה לדוח הוועדה לבחינת היבטי המס של קבוצת רכישה המצוטט לעיל.
6 הדוח, הרואה באופציה ייחודית מודל לארגון קבוצת רוכשים, מתאר מערכת הסכמית
7 מקובלת, לרבות הסכם השיתוף בין חברי הקבוצה, הדומה עד מאוד למערכת ההסכמים דנן,
8 ואשר מטרתו להבטיח "שימור הקבוצה" ומניעת התפורתה, תוך ניתוב הרוכשים ל"קו
9 הגמר" של מימוש האופציה ורכישת המקרקעין, כפי שהבהרתי לעיל.
- 10 אוסיף עוד, כי לא מצאנו ממש בטיעון בדבר חתימת הסכם הסיחור והסכם המכר באותה
11 נקודת זמן ממש, שכן ברי כי מקום בו הצליחה העוררת בכינוס והבאת הקבוצה לקו הגמר –
12 הרי שבאותו קו נחתמים כל ההסכמים ואין בכך כדי ללמד כאילו לעוררת יש אינטרס בזכויות
13 במקרקעין עצמם.
- 14 לפיכך, ההתחייבות הפנימית של חברי קבוצת הרוכשים בינם לבין עצמם לפעול לרכישת
15 המקרקעין, על דרך של מתן ייפוי כוח בלתי חוזר למשרד עוה"ד המורה לו לפעול בשם כל
16 אחד מחברי הקבוצה ולחתום על כל המסמכים הנדרשים לצורך סיחור האופציה מהעוררת
17 לידיהם ומימוש האופציה ורכישת המקרקעין מבעלת המקרקעין - אינה שוללת את קיומה
18 של אופציה בידיהם לפי סעיף 49" לרכישת המקרקעין במישור יחסיהם אל מול בעלת
19 המקרקעין.
- 20 קיומה של התחייבות פנימית כזו אינה אמורה ליצור שוני בין מקרה של סיחור אופציה
21 לקבוצה כזו של רוכשים שגמרה אומר בדעתה לפעול למימוש האופציה ולרכוש את
22 המקרקעין, לבין מקרה של סיחור אופציה לידיו של יחיד אשר יודע מראש, וגמר אומר בדעתו
23 לרכוש את המקרקעין.
- 24 ההבדל היחיד הוא, הקושי הטמון בארגון של קבוצת רוכשים בפרק הזמן של תקופת
25 האופציה. מימוש המטרה של כל אחד מיחיד קבוצת הרוכשים לרכוש את המקרקעין
26 בתקופת האופציה תלוי בשיתוף הפעולה המלא של יתר יחיד קבוצת הרוכשים. זאת, בשל
27 התנאי המצוי בהסכם האופציה, בו מתנה בעלת המקרקעין את מימוש האופציה בכך שמלוא
28 שטח המקרקעין נשוא האופציה יירכש (או שטח בהיקף מינימלי כפי שנקבע בהסכם
29 האופציה).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אותה אופציה במקרקעין, שהמשיב הכיר בעמידתה בתנאי סעיף 49 במישור היחסי שבין
2 העוררת לבין בעלת המקרקעין, סוחרה לידי קבוצת הרוכשים. כזכור, עסקינן באופציית
3 CALL ומאומה לא השתנה בקשר עם התחייבותה הבלתי חוזרת של בעלת המקרקעין
4 למכור את המקרקעין תמורת מחיר המימוש למי שיחזיק בידי את האופציה שנתנה
5 לרכישתם ויבקש לממשה בתקופת האופציה. זהו מישור היחסים שבו עלינו לבחון את
6 קיומה של האופציה במקרקעין.
- 7 התחייבות זו קיימת כלפי קבוצת הרוכשים המחזיקה באופציה שסוחרה אליה, כשם
8 שהיתה קיימת כלפי העוררת במועד מתן האופציה לראשונה. כך גם מתקיימים כל יתר
9 התנאים המנויים בסעיף 49(א) לחוק.
- 10 בניגוד לנטען על ידי המשיב, העוררת אינה מתנה את סיחור האופציה לכל אחד מיחיד קבוצת
11 הרוכשים בקבלת התחייבות בלתי חוזרת כלפיה לרכוש את חלקו היחסי במקרקעין. כחלק
12 מפעילותה היוזמת של העוררת, ועל מנת לגבש קבוצת רוכשים במסגרת תקופת האופציה,
13 נוצרה המערכת ההסכמית הנדרשת בין חברי הקבוצה לבין עצמם על ידי משרד עוה"ד.
- 14 אולם, אין לראות בעצם העמדת התשתית המשפטית ליצירת וגיוש הקבוצה של הרוכשים
15 ו"שימורה" לכל אורך הדרך עד למימוש האופציה על ידי קבוצת הרוכשים, כאילו קיימת
16 התחייבות בלתי חוזרת של יחיד קבוצת הרוכשים כלפי העוררת. התחייבות כזו לא קיימת
17 כלל במישור המשפטי, אף לא במשתמע.
- 18 מרגע שנוצרה התשתית המשפטית ההסכמית, מחליט כל יחיד בקבוצת הרוכשים אם רוצה
19 הוא להיכנס למערכת החוזית המוצעת, לרבות להסכם השיתוף על כל תנאיו ולמתן ייפוי
20 הכוח הבלתי חוזר למשרד עוה"ד. אם החליט לקבל על עצמו את "עול הקבוצה" – אין בכך
21 כדי ליצור לו התחייבות כלפי העוררת ועל אחת כמה וכמה לא כלפי בעלת המקרקעין.
- 22 אוסיף גם ואציין, כי טענת המשיב לפיה יש להכיר בסיחור אופציה כדין רק כאשר מסחר
23 האופציה יוצא כליל מן התמונה לאחר סיחורה לגורם אחר – הינה טענה שגויה שאינה עולה
24 בקנה אחד עם המציאות המסחרית הנוהגת.
- 25 אין להתעלם מן העובדה כי יזם הנדל"ן, המחזיק באופציה, נמצא בסיכון של אובדן השקעתו
26 בדמי האופציה, ככל שלא יצליח לארגן קבוצת רוכשים במסגרת תקופת האופציה. על כן, גם
27 אם היזם אינו "נעלם אל האופק" מיד לאחר חתימת הסכם סיחור האופציה, בכדי לדאוג לכך
28 שמאומה לא ישתבש, אין בכך כשלעצמו כדי להוביל למסקנה כי תפקידו הוא יותר מאשר
29 מסחר אופציה. אם היזם "נשאר עוד בתמונה" עד לשלב של רישום הערת אזהרה לטובת
30 קבוצת הרוכשים – אין בכך כדי להפוך אותו למוכר הזכויות במקרקעין לקבוצת הרוכשים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ואם יאמר מי שיאמר כי אין לקבוע את הפרשנות המיסויית של מצב הדברים רק בשל נוהגי
2 השוק והמציאות המסחרית הנוהגת – הרי שתשובתנו תהא כי המציאות המסחרית הפכה
3 להיות נוהגת לאור ולנוכח המצב החוקי והמשפטי שיצא תחת ידי המחוקק. קרי: חקיקתו
4 של פרק חמישי 2. המחוקק ביקש באופן ברור לעודד את היזמות בנדל"ן, לעורר את שוק
5 הנדל"ן ולהקל על ביצוען של עסקאות במקרקעין. חלק מכליו של המחוקק לצורך מימוש
6 מטרות אלו הוא המכשיר של אופציה במקרקעין.
- 7 שוק הנדל"ן החל לפני שנים לעשות שימוש במכשיר זה. יתר על כן, גם במסגרת קבוצות
8 רכישה נעשה שימוש במנגנון של רכישת אופציה סחירה ייחודית. כפי שצינו גם בפרק לעיל
9 המתאר את התשתית המשפטית הרלבנטית לענייננו, רשות המיסים הכירה בעצמה, בהוראות
10 הביצוע שלה, במנגנוני השוק שנוצרו ושעשו שימוש במכשיר האופציה במקרקעין לפי פרק
11 חמישי 2.
- 12 מכאן, שקבלת טענת המשיב תוביל לתוצאה של ריקון מתוכן של מכשיר האופציה במקרקעין,
13 או למצער ריקון חלק משמעותי ממכשיר זה בקשר עם קבוצות רוכשים, וזאת בניגוד לתכלית
14 המוצהרת של המחוקק, בלא שקיימת דרישה מפורשת בהוראת סעיף 49"א לחוק או תימוכין
15 כלשהם העולים מלשון החוק או תכליתו לפרשנות הנטענת על ידי המשיב. כל זאת, כאשר
16 תוצאת פרשנות זו של המשיב הינה הוספת רובד נוסף של גביית מס רכישה מהיזם, כאשר
17 כל רווח שהופק על ידו בעסקה ממילא ממוסה על פי הפקודה, וכאשר בסופו של דבר קבוצת
18 הרוכשים משלמת מס רכישה על הסכום ששולם על ידה לרבות בגין האופציה.
- 19 בהקשר זה, מקובלת עלי לחלוטין עמדת העוררת לפיה במקרה שכזה, כאשר התוצאה הנובעת
20 מדרך הפרשנות של המשיב היא גביית מס רכישה נוסף מהיזם, הרי שיש לפרש את החוק
21 באופן המיטיב עם הנישום. אך זאת, בשל כך שהמחוקק בעצמו, אשר אימץ את דו"ח ועדת
22 רבינוביץ' בחוקקו את פרק חמישי 2 לחוק, מצא במס הרכישה כגורם מכביד על הפעילות
23 בשוק הנדל"ן.
- 24 אוסיף גם ואומר, כי לעמדתנו, הגישה הפרשנית בה נוקט המשיב במקרה דנן עומדת בסתירה
25 הן להוראת הביצוע שלו עצמו (10/2002) והן לעמדה המשפטית שהוצגה על ידו במסגרת תיק
26 ו"ע 10-07-41867 מגור החזקות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (29.1.2013), שם
27 טען המשיב כי "בבסיס החקיקה עמדה דרישה ברורה בדבר היות האופציה סחירה לכל אדם
28 שהוא ללא הגבלה בתנאים".
- 29 אלא שעתה, במסגרת הערר דנן, המשיב הוא שחותר לפרשנות המובילה לכך שלא ניתן לסחר
30 את האופציה "לכל אדם שהוא" והמשיב הוא זה היוצר הגבלות ותנאים לסחר אופציה
31 לקבוצה של רוכשים. אין לקבל פרשנות שכזו גם מטעמי השתק ומניעות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב אף ניסה לבסס עמדתו על פסיקת בית המשפט העליון בפרשת ד.ד.ליה.
- 2 לא מצאתי כי ניתן להקיש מהפסיקה בפרשת ד.ד.ליה למקרה הנדון בפנינו. העובדות בפרשת
- 3 ד.ד.ליה שונות מענייננו. באותה פרשה דן בית המשפט בשאלת פרשנותו של הסכם האופציה
- 4 המקורי בין בעלי חלקת המקרקעין לבין המערערות – יזמיות הנדל"ן באותה פרשה.
- 5 בית המשפט העליון בדעת רוב של כבוד המשנה לנשיאה ד'אז א. רובינשטיין וכבוד השופט נ.
- 6 סולברג כנגד דעתו החולקת של כבוד השופט י. עמית, מצא לנכון לקבוע, בנסיבות
- 7 הקונקרטיות של אותו הסכם אופציה שנדון ונבחן בפניו, כי אין המדובר בהסכם אופציה
- 8 הנכנס בגדרו של סעיף 49"א לחוק. דעת שופטי הרוב היתה כי לשון הסכם האופציה באותה
- 9 פרשה ונסיבותיו החיצוניות הובילו למסקנה כי אין המדובר בהסכם אופציה אלא "בראשיתו
- 10 של הסכם מכר", כאשר קיומן של הוראות בהסכם שחייבו את המערערות שם במימוש
- 11 האופציה כלפי בעלי המקרקעין הובילה לתוצאה שנקבעה באותה פרשה – קרי: אי הכרה
- 12 בהסכם כהסכם אופציה הנכנס בגדרי סעיף 49"א לחוק.
- 13 במקרה שבפנינו, כאמור, אין מחלוקת בדבר "כשרותו" של הסכם האופציה המקורי ועמידתו
- 14 בתנאי סעיף 49"א לחוק. יתר על כן, בשום שלב לא נטען בערר שבפנינו כי העוררת התחייבה
- 15 כלפי בעלת המקרקעין כי תממש את האופציה. המחלוקת כאן היא רק בשאלה אם קיימת
- 16 התחייבות שכזו מצד קבוצת הרוכשים – ועל כך השבנו בשלילה.
- 17 78. ב"כ העוררת העלה בסיכומיו טיעון לפיו הגשת הערר דן הינה אילוץ הנובע מ"מדיניות
- 18 פיסקאלית עצמאית אזורית" של המשיב, "עד כדי הכרזת מלחמה כוללת על עסקאות אופציה
- 19 במקרקעין בכלל ועל הפטור הקבוע בסעיף 49"א לחוק מיסוי מקרקעין בפרט".
- 20 אכן, ערר זה הינו אחד מתוך קבוצה לא מבוטלת של עררים שהוגשו לוועדת הערר דן, אשר
- 21 הסוגיה בכל אחד מעררים אלו זהה לסוגיה הנדונה בערר זה.
- 22 המשיב החליט כי הוא מנהל כל אחד ואחד מאותם עררים, הגם שהסוגיה המשפטית הינה
- 23 זהה, כאמור, וכך אף המסד העובדתי.
- 24 אין בכוונתנו להתייחס או ליתן משקל לטיעון זה של העוררת בדבר אותה "הכרזת מלחמה"
- 25 לכאורית מטעם המשיב.
- 26 עם זאת, מצאתי לציין, כי הניואנסים העובדתיים, ככל שקיימים, בין העררים השונים
- 27 שהוגשו בפני ועדת ערר זו, מתייחסים אך ורק לתניות וההגבלות שנטלו על עצמם חברי קבוצת
- 28 הרוכשים בינם לבין עצמם, בקשר עם שלילת יכולתם שלא לממש את האופציה שהם רוכשים,
- 29 לצורך גיבוש ושימור הקבוצה עד למימוש האופציה ורכישת המקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור בפסק דיננו זה, הגבלות והתחייבויות שלוקחים על עצמם חברי קבוצת הרוכשים
2 (למעט התחייבות לרכוש את המקרקעין) אין בהן כדי לשלול את קיומה של אופציה בידם
3 כלפי בעל המקרקעין. לפיכך, ספק גדול אם קיים שוני מהותי כלשהו בין העובדות של הערר
4 דן לבין העובדות בשורת העררים הנוספים הקיימים והנדונים או עומדים להידון, על ידי
5 וועדת ערר זו.
- 6 בשולי הדברים, אך לחלוטין לא בשולי העניין – המשיב מצא לנכון לסטות בסיכומיו, באופן
7 חד צדדי, מן ההסדר הדיוני אליו הגיע עם העוררת, לפיו העובדות בין הצדדים מוסכמות
8 והטיעון המשפטי הצריך רק הגשת סיכומים, וכלל בסיכומיו – ללא נטילת רשות - ראיות
9 וטענות עובדתיות שלא הוסכמו כלל עם העוררת, וממילא לא הוצגו בפנינו במסגרת דיון
10 הוכחות.
- 11 דרך הילוכו זו של המשיב מעוררת אי נחת ואף תרעומת.
- 12 המשיב בעצמו חזר ועמד על עמדתו בדיוני קדם המשפט לפיה לא קיימת כל מחלוקת עובדתית
13 בין הצדדים. יצוין כי הוועדה העלתה בזמנו ספק אם אמנם אין צורך בשמיעת ראיות בערר
14 זה. אך נוכח עמדתם הנחרצת של שני הצדדים והודעתם כי אין מחלוקת עובדתית ביניהם וכי
15 הם מסתמכים על מסמכים מוסכמים וקיימת רק מחלוקת משפטית – הוגשו סיכומים בלא
16 שמיעת ראיות.
- 17 המשיב לא הגיש בקשה להוספת ראיות ואף לא הגיש בקשה לשינוי ההסדר הדיוני. המשיב
18 בחר בדרך של עשיית דין עצמית והכניס, ללא נטילת רשות, טענות עובדתיות חדשות
19 בסיכומיו: טענות בעניין אופן הצגת העוררת את עצמה בפרסומים שונים מטעמה כמשווקת
20 למכירה יחידות קרקע לרוכשים במחיר מסוים – ראו עמוד 7 לסיכומי המשיב ואף הפנה את
21 הוועדה לאתרי אינטרנט שונים – ראו סעיף 23 בעמוד 12 לסיכומי המשיב. המשיב אף שלח
22 את וועדת הערר דן ל"חיפוש חופשי" בגוגל על פרויקט "חדרה על הפארק".
- 23 איננו מקבלים, בשום צורה ואופן, את דרך הילוכו זו של המשיב, שאינה עולה בקנה אחד עם
24 עקרונות יסוד בניהול הליך משפטי.
- 25 אם סבור היה המשיב כי באותן ראיות חדשות שהכניס לסיכומיו יש משום חשיבות לצורך
26 ההכרעה בערר זה, גם אם נוכח בכך באיחור – היה עליו לפעול כדין ולהגיש בקשה מתאימה,
27 בין אם להוספת ראיות ובין אם לשינוי ההסדר הדיוני. אך המשיב לא נהג כך, ותחת זאת נהג
28 באופן שאינו ראוי, , תוך שהוא שולל מהעוררת את זכותה להגיב לטענות אלו ולהביא ראיות
29 לסתור את טענות המשיב, לרבות בדרך של חקירה נגדית.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

1 82. אנו מוצאים כי בכך המשיב הרחיב את חזית המחלוקת בין הצדדים שלא כדין והפר את
2 ההסדר הדיוני. טענות המשיב בעמוד 7 לסיכומיו ובסעיף 23 לסיכומיו בקשר עם הראיות
3 החדשות – נמחקות ואינן מהוות חלק מן ההליך. ממילא איננו מוצאים כי ה"ראיות"
4 שהמשיב ביקש להרחיב חזית באמצעותן יש בהן כדי להשפיע או לשנות את מסקנותינו ואת
5 תוצאת פסק הדין דנן.

6 **סוף דבר:**

7 83. **הערר מתקבל.** שומות מס הרכישה ומס השבח נשוא הערר שהוציא המשיב לעוררת –
8 מבוטלות.

9 בשים לב לעובדה כי בערר זה הוגשו סיכומים בלא שמיעת ראיות, אך תוך מתן משקל
10 להתנהלות המשיב בסיכומיו ולהרחבת החזית מטעמו שלא כדין, על המשיב לשאת בהוצאות
11 העוררת ובשכר טרחת עורכי דינה בסכום כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום
12 מהיום, שאם לא כן ישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

13 **חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון:** אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של השופטת וינשטיין.

14 **חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של השופטת וינשטיין.

15

16 **המזכירות תיידע את ב"כ הצדדים טלפונית אודות פסק הדין ותשלח את פסק הדין בדואר רשום.**

17

18 ניתן היום, כ"ה טבת תשע"ט טבת תשע"ט, 02 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

19

20

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

21