



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

לפני כבוד חברי הועדה:

אורית וינשטיין, שופטת
אהובה סימון, עו"ד
חיים שטרן, עו"ד

- העוררים: 1. סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996)
2. קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ
3. יצחק נרקיס

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

נוכחים:

ב"כ העוררים: עו"ד אהוד פורת
ב"כ המשיב: עו"ד גבי רונית ליפשיץ

פסק דין

מתוך פרוטוקול

העררים המאוחדים שבפנינו הוגשו על ידי חברת סטאר לייט (השרון) משחקים פיננסיים עתידיים (1996) בע"מ וחב' קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ בגין שומות מס רכישה ומס שבח שהוצאו להן על ידי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה.

הדיון בעררים אוחד עפ"י החלטה מיום 2.1.19 הן בשל היות החברות העוררות חברות קשורות והן בשל זהות הסוגיה הדורשת הכרעתנו בעררים דנן.

הסוגיה המובאת בפנינו שוב להכרעה הינה שאלת המיסוי של שלב סיחורה של אופציה ייחודית במקרקעין, כמשמעותה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, ממקבל האופציה מבעל המקרקעין לקבוצה של רוכשים אשר מימשו את האופציה שסוחרה להם ורכשו את המקרקעין.

אמרנו כי הסוגיה מובאת שוב לפתחנו, מאחר וביום 2.1.19 ניתן על ידי וועדת הערר דנן פסק הדין בערר נשוא תיק ו"ע 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, בו קיבלנו את עמדת העוררת באותה פרשה וקבענו כי עסקת סיחור האופציה שקיבלה חב' מיראז' מבעלת



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המקרקעין לקבוצת רוכשים, אשר מימשו בסמוך או במקביל לסיחור האופציה ורכשו את המקרקעין
- 2 – עומדת בתנאי סעיף 49 לחוק ועל כן פטורה היא ממס שבח ומס רכישה.
- 3 כמו בפרשת מיראז' כך גם בעררים שבפנינו – המשיב הכיר בקיומה של אופציה ייחודית סחירה
- 4 במקרקעין במשמעות סעיף 49 לחוק בין בעל המקרקעין נשוא העררים לבין העוררות, או ליתר דיוק
- 5 בין העוררות לבין מי שרכש אופציה מבעל המקרקעין וסיחר אותה לידי העוררות.
- 6 זאת, במצב דברים בו הסכם האופציה בין בעל המקרקעין למקבל האופציה קובע כתנאי את מימוש
- 7 המקרקעין בשלמותם ולא בחלקים.
- 8 כמו בפרשת מיראז' כך גם בעררים דנן – לא היה המשיב מוכן ליתן פטור ממס בהתאם לסעיף 49(ב)
- 9 לחוק לסיחור האופציה מהעוררות לחברי קבוצת רוכשים שאליהם סחרו העוררות את האופציות
- 10 ואשר מימשו אותם ורכשו את המקרקעין.
- 11 כמו בעניין מיראז' גם בעררים דנן עמדת המשיב היא כי המהות הכלכלית האמיתית של ההתקשרות
- 12 בין כל אחת מהעוררות לבין חברי קבוצת הרוכשים אליהם סחרו את האופציות במקרקעין, היא של
- 13 מימוש האופציות על ידי העוררות ומכירת המקרקעין על ידן לקבוצת הרוכשים באופן המקיים חבות
- 14 במס רכישה ומס שבח לעוררות.
- 15 נוסף גם ומציין כי הנימוק המרכזי לשומות שהוציא המשיב לעוררות נעוץ, כמו בעניין מיראז',
- 16 בטענתו כי נשללה מחברי קבוצת הרוכשים זכות הברירה אם לממש את האופציה אם לאו ובפועל
- 17 הפעילו העוררות לגישת המשיב את כוחן למימוש האופציה על ידן ולמכירת מקרקעין לחברי קבוצת
- 18 הרוכשים.
- 19 העוררות מצידן טוענות כי שומות המשיב שגויות וכי על פי מערכת החוזים בינם לבין חברי קבוצת
- 20 הרוכשים ובין חברי הקבוצה לבין עצמם ואל מול בעל המקרקעין – כל שעשו העוררות הוא לסחר את
- 21 האופציה שהייתה בידן לחברי קבוצת הרוכשים וכי סיחור זה פטור ממס לפי סעיף 49 לחוק.
- 22 אף כי באת כוח המשיב הודיע על כוונת המשיב להגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בעניין
- 23 מיראז', עמד המשיב על קיומו של דיון הוכחות בעררים אלה, נוכח טענתו כי קיים הבדל עובדתי בין
- 24 המקרה של מיראז' לבין המקרים נשוא העררים כאן. מטעם זה נשמעו ראיות בדיון מיום 14/02/19,
- 25 וסיכומי טענות הצדדים נשמעו בעל פה בפנינו היום בהרחבה.



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 את הפרטים הספציפיים לעניין מספרי החלקות והגושים אשר ביחס אליהם נתנו אופציות לרכישתן
2 על ידי בעל המקרקעין, הביאו הצדדים בכתבי טענותיהם על נספחיהם וכן צורפו הסכמי הנאמנות,
3 הסכמי השיתוף והסכמי סיחור האופציות כמוצגים במסגרת דיון ההוכחות – מוצגים מ"ש 1 – מ"ש
4 16. לא מצאנו לפיכך צורך לפרט את כל מספרי הגושים והחלקות, ותארכי ההסכמים הרלוונטיים
5 לכל אחת מהחלקות.
- 6 המסגרת החוזית הנטענת על ידי העוררות הייתה כזו שרוכש שהיה מעוניין להתקשר עם העוררות,
7 לאחר שהובהרו לו פרטי ההתקשרות ומתכונתה, היה חותם על הסכם נאמנות עם עורכי הדין יצחק
8 נרקיס או יעל נתן ממשד פירון, להלן: "הנאמן", בו הוסכם כי הנאמן ישמש כנאמן של הרוכש,
9 הנהנה, בעסקת רכישה אופציה לרכישת הכנס מאת בעלי האופציה ולצורך ביצוע עסקת רכישה הנכס
10 מאת המוכר. הנאמן הוסמך לחתום בשם הנהנה ועבורו על הסכם סיחור האופציה ועל הסכם המכר
11 בתנאים הקבועים בהסכם הנאמנות, כאשר הרוכש מפקיד סכום בנאמנות לצורך רכישה האופציה
12 ולצורך רכישה המקרקעין. כל רוכש היה חותם גם על הסכם שיתוף בינו לבין יתר חברי קבוצת
13 הרוכשים של המקרקעין. לאחר מכן, היה נחתם הסכם סיחור האופציה באמצעות הנאמן, לאחר
14 גיבוש הקבוצה בשלמותה, ובד בבד היה נחתם גם על ידי הנאמן הסכם רכישה המקרקעין.
- 15 נקדים ונציין כי לא מצאנו שוני עובדתי, או למצער שוני עובדתי ענייני ומשמעותי בין פרשת מיראז'
16 לבין המקרים הנדונים בפסק דין זה.
- 17 נוסף אף ונאמר כבר עתה כי כמו בפסק דיננו בעניין מיראז' כך גם בעררים דנן אנו בדעה כי שומות
18 המשיב נשוא העררים הינן שגויות וכי יש לקבל את העררים.

עיקרי טענות העוררות:

1. המשיב עשה שימוש שרירותי בסמכותו ויצר מערכת יחסים חוזים "יש מאין" בין קבוצה
20 שהתאגדה על מנת לרכוש קרקע לבין חברות אשר קיבלו זכות לסיחור אופציה, וזאת תוך
21 פגיעה בזכות השימוע.
22
2. השומות שהוציא המשיב מיוחסות לעוררות שרכשו אופציה סחירה שדווחה כדן למשיב אשר
23 אישר כי האופציות שנרכשו מבעלי המקרקעין כמו גם סיחור אותן אופציות ממקבל
24 האופציות אל העוררות, עומדות בתנאים של סעיף 49 לחוק. אלא שבניגוד לאישור שניתן
25 על ידי המשיב, כי העוררות רכשו אופציה בלבד, מתייחס המשיב בשומות נשוא העררים
26



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לאותן עוררות כאילו מכרו לחברי קבוצת הרוכשים את זכות הבעלות במקרקעין, אשר לא
- 2 נרכשה על ידן מעולם.
3. נציגי המשיב הגיעו עם דעה מגובשת מראש לדיון בהשגה מטעם העוררות ומטרתם הייתה
- 4 קיום דיון לצורך הפרוטוקול בלבד.
4. החלטת המשיב בהשגות מתעלמת או מגלה חוסר הבנה לפרקטיקה המקצועית הנהוגה, על
- 5 מנת להבטיח את קיומו של מנגנון שבמסגרתו קבוצת רוכשים מתאגדת ביחד והצורך להבטיח
- 6 את זכויות יחידי הקבוצה. מאחר ובעל המקרקעין מר כאפי נתן אופציה למר שמבי, ומאחר
- 7 והעוררות רכשו את האופציות ממר שמבי, אשר כשלעצמו מעולם לא רכש את זכות הבעלות
- 8 במקרקעין, הרי שמר שמבי לא יכול היה למכור את זכות הבעלות במקרקעין לעוררות
- 9 וממילא בהתאם לכך גם העוררות לא יכולות היו למכור את זכות הבעלות במקרקעין לחברי
- 10 קבוצת הרוכשים. מיד לאחר תשלום התמורה בגין רכישת האופציה למוכר האופציה, מר
- 11 שמבי, פעלו העוררות לשיווק האופציה שרכשו ליחידים שונים. לעוררות לא הייתה כל
- 12 מחויבות או התחייבות לרכוש את המקרקעין והן גם לא רכשו את המקרקעין. אין ספק כי
- 13 המטרה הברורה של קבוצת הרוכשים ברכישת האופציה מידי העוררות הייתה לממש את
- 14 זכות האופציה הנרכשת מול הבעלים של הנכס, כאשר כל אחד מיחדי הקבוצה היה מעוניין
- 15 לרכוש חלק מהמקרקעין ובהתאם חתם על הסכם נאמנות המסמיך את הנאמן לחתום על
- 16 הסכם הסיחור של האופציה ובהתאם גם על הסכם רכישת הנכס, וכן חתם הרוכש באותו
- 17 מעמד על הסכם שיתוף. כל אחד מיחדי הקבוצה עיין בנסח מקרקעין ממנו למד כי הבעלים
- 18 הרשום, המוכר, הינו מר כאפי וכן קיבל גילוי מלא של הפרטים על הסכם האופציה והערת
- 19 אזהרה שנרשמה לטובת מר שמבי מכוח הסכם האופציה, כמו הזכויות שנתנו לכל אחת
- 20 מהעוררות בסיחור האופציות לידיהן. הסכמי הסיחור והסכמי רכישת המקרקעין נחתמו
- 21 באותו יום.
- 22
23. 5. סעיף 84 לחוק מסמיך את המשיב להתעלם מעסקה אך ורק במקרים בהם מדובר בעסקה
- 24 מלאכותית או בדויה או כאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי
- 25 נאותה. המשיב לא טען כלל כי ההסכמים שנערכו הם עסקה מלאכותית או בדויה שמטרתה
- 26 הימנעות ממס. אך מצד שני, המשיב מבטל ומתעלם באופן מוחלט ושלא כדין מהסכמי
- 27 האופציה וסיחור האופציה ממר שמבי לעוררות, אותם הוא אישר בעצמו.



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 6. המהות האמיתית של העסקה שביצעו הצדדים הינה בדיוק המהות המשתקפת מלשון
2 ההסכמים שדווחו. לעוררות לא היה כל עניין לרכוש את המקרקעין כולם לעצמן. מטרת
3 העוררות הייתה מלכתחילה לשווק את האופציה לרכישת המקרקעין לצדדים שלישיים.
- 4 7. כשם שהמשיב החליט שלא לראות במר שמבי שרכש אופציה וסיחר אותה לעוררות, כמי
5 שרכש את המקרקעין בעצמו, כך גם לא הייתה הצדקה למשיב לשנות על דעת עצמו את מטרת
6 העוררות בסיחור האופציה ולקבוע כי רכשו את המקרקעין במלואם ומכרו אותם לרוכשי
7 הקצה.
- 8 8. כל מטרת השומות נשוא הערר, הינה לייצר "יש מאין" סיבוב נוסף של קנייה ומכירה והכול
9 על מנת לגבות מס רכישה בכפל, בגין עסקה שלא הייתה ולא נבראה.
- 10 9. המשיב אינו חולק על כך כי מר כאפי, הבעלים הרשום של הקרקע, קיבל את התמורה בגין
11 הקרקע אך ורק מקבוצת הרוכשים, בדיוק במחיר שסוכם איתו בהסכם האופציה הראשוני
12 עם מר שמבי. על כן לא ניתן לייצר באופן מלאכותי עסקאות ביניים שלא היו ולא נבראו רק
13 על מנת לגבות מס רכישה נוסף שלא כדין.
- 14 10. המשיב שגה כאשר קבע כי הנאמן רכש את האופציה ואת המקרקעין בעזרת ייפוי הכוח, שכן
15 הנאמן מעולם לא השתמש בייפוי הכוח על מנת לרכוש את האופציה או את המקרקעין.
16 כאמור בסעיף 7 להסכם הנאמנות, הנאמן הוסמך לחתום כנאמן על ההסכם לרכישת
17 האופציה מהעוררות ועל הסכם רכישת המקרקעין ממר כאפי. ייפוי הכוח נועד לצורך רישום
18 המקרקעין על שם הרוכשים.
- 19 11. המשיב טעה בקביעתו כי לרוכשים לא נתנה בפועל אופציה. המשיב מתעלם מהקושי הטכני
20 שבאיסוף עשרות אנשים, ומימוש אופציה לרכישת מקרקעין ביחד. דרך המלך היא הדרך
21 המשפטית שבחרו העוררות, דהיינו מינוי נאמן אשר יבצע בנאמנות את פעולת רכישת
22 האופציה מהעוררות ובנפרד ובמובחן את פעולת מימוש האופציה מהבעלים הרשום.
- 23 **עיקרי טענות המשיב:**
- 24 1. המהות האמיתית של העסקה שדווחה ותוכנה הכלכלי הוא רכישת מלוא הזכויות במקרקעין
25 על ידי העוררות, עסקה החייבת במס רכישה, ולאחר מכן מכירת חלק מהמקרקעין לידי
26 קבוצת הרוכשים – עסקה החייבת בתשלום מס שבח.



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 2. מכלול ההסכמים שנחתמו עם כל אחד מיחיד הרוכשים אינו מעיד על עסקה לסיחור כתב
- 2 האופציה כי אם על עסקה למכירת זכויות במקרקעין גופם. לרוכשים לא הוענקה זכות ברירה
- 3 אמיתית, וזאת הייתה ונותרה בידי העוררות, שעשו שימוש בכוחן למימוש האופציה ומכירות
- 4 זכויות במקרקעין לרוכשים באמצעות "הנאמן".
- 5 3. העוררות קיבלו אופציה מסוג אחד – אופציית **CALL** לרכוש את מלוא הזכויות הבעלות
- 6 בממכר, ואופן מימושה יהיה אפשרי רק בתנאי כי האופציה מומשה לגבי כל הנכס מאחר ולא
- 7 ניתן לממש באופן חלקי, ממילא לא ניתן להקנות אופציה למימוש חלקי. העוררות אינן
- 8 יכולות לסחר חלק מהאופציה ולממש חלק מהאופציה. הסכם האופציה שנכרת עם בעל
- 9 המקרקעין אינו אותו הסכם שכרתו העוררות עם קבוצת הרוכשים ולגישת המשיב הסכם
- 10 סיחור האופציה משנה את מהות האופציה המסוחרת לאופציה מסוג **PUT**.
- 11 4. הברירה במימוש האופציה אינה בידי כל אחד מיחיד קבוצת הרוכשים מאחר שחתימה על
- 12 הסכמים אלו מקימה התחייבות של הרוכש לרכוש את המקרקעין.
- 13 5. ההתחייבות לרכישת מקרקעין מצד הרוכשים ניתנה עוד לפני ש"סוחרה" להם אופציה
- 14 כביכול וזאת במסגרת הפתיח להסכם הנאמנות, לכן לא נתונה בידי רוכש הקצה הברירה אם
- 15 לממשה. זאת מכיוון שהסכמים אלו נחתמים לפני שהעוררות והרוכשים חותמים על הסכם
- 16 סיחור האופציה.
- 17 6. לגבי הסכם הנאמנות – מדובר לכאורה בהסכם נאמנות, אולם בהסכם כלולות התחייבויות
- 18 הרוכשים לרכוש את הנכס. המנגנון נועד להבטיח ביצוע הרכישה על ידי הרוכש המצטרף
- 19 לכשיחליט "הנאמן" לבצע את מימוש האופציה. לנאמן יש שיקול דעת בלעדי לפי סעיף 10.9
- 20 להסכם הנאמנות. השליטה למימוש האופציה לא הועברה מעולם לידי כל רוכש.
- 21 7. ממכלול של סעיפים והסכמי הנאמנות והסיחור של האופציה, נטען כי הסכם סיחור האופציה
- 22 הינו הסכם המדוווח ככזה אך ורק בשל צורתו ולא בשל תוכנו, שכן יחיד קבוצת הרוכשים,
- 23 מעולם לא התכוונו לרכוש את האופציה והחליט אם לממשה אם לאו. המשיב רואה את
- 24 ההתחייבות של הרוכש כבר במעמד החתימה על הסכם הנאמנות ויפוי הכוח כהתחייבות
- 25 לרכוש את המקרקעין. הכוונה האמיתית של הרוכש הינה התחייבות לרכישת מקרקעין כבר
- 26 ביום החתימה על הסכם הנאמנות ובטרם בכלל הועברה לידי האופציה.
- 27



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 זכות האופציה אינה צריכה להיות תלויה בזכות המימוש אלא כזו העומדת לבדה. זכותו של
- 2 הרוכש להחליט האם לממש או לא כשבאי מימושה לא מוחזרים אל הרוכש הכספים ששילם
- 3 בעדה. בהסכם אופציה אמיתי ההחלטה שלא לממש את האופציה היא חלק מקיום האופציה
- 4 ולפיכך אינה מצדיקה השבת התמורה ששולמה עבור הסיחור.
- 5 9. הסכם סיחור האופציה, הסכם הנאמנות וייפוי הכוח עליו חותם הרוכש, משמעותם אחת –
- 6 אין בהם סיחור אופציה אלא קבלת התחייבות בלתי חוזרת של הרוכש לרכוש חלק
- 7 מהמקרקעין עם מימוש האופציה בהוראת הנאמן ככל שזו תמומש על ידו ועל פי שיקול דעתו
- 8 הבלעדי של הנאמן. לצורך כך, מלוא התמורה עבור המקרקעין מופקדת על ידי הקונה וניתנת
- 9 לעו"ד המשמש הן כמיופה כוח של העוררות והן כנאמן של הרוכשים, בכך מוענק לו כוח
- 10 מוחלט לטפל עבור הצדדים במימוש האופציה. חוזה אופציה הוא חוזה שיש בו זכות ברירה
- 11 אמיתית ומקרה הנדון לא ניתנה זכות כזו לרוכש.
- 12 10. העובדה שבשלבם מוקדמים של מכירת האופציה היא סווגה כאופציה ייחודית, אין בה כדי
- 13 להקנות לה מעמד זהה בהעברות הבאות.
- 14 11. לא עולה טענה מצד המשיב כי ההסכמים מלאכותיים, המשיב רק הראה את תוכנם האמיתי
- 15 והכלכלי.
- 16 12. המשיב ביקש לאבחן את המקרה הנדון מפסיקת הוועדה בעניין מיראז' וטען כי במקרה הנדון,
- 17 בין היתר, לא קיימת התחייבות של חברי הקבוצה לממש את האופציה במסגרת הסכם
- 18 השיתוף, אלא התחייבותם לממש היא כלפי העוררות ולא בינם לבין עצמם.

שלב הבאת הראיות:

1. מטעם העוררות הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר בינימין לחמיש, מנהל השיווק של
- 21 העוררות, ושל עו"ד יעל נתן ממשד פירון, אשר טיפלה בפרויקטים נשוא העררים.
2. מטעם המשיב הוגשו תצהירי עדות ראשית של גברת שושנה מדר, סגנית מנהלת מיסוי
- 23 מקרקעין חדרה, ושל גברת דקלה טובי רכזת במשרדי המשיב.
3. דיון הוכחות לצורך חקירת המצהירים התקיים ביום 14/02/19.

25



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

4. בעדותו של מר לחמיש בבית המשפט הוא הבהיר כי כאשר הגיעו רוכשים פוטנציאליים אליו הוא הציג בפניהם את העסקה – מה הממכר וממי הם קונים. מר לחמיש הדגיש כי במסגרת ההסברים שנתנו לרוכשים פוטנציאליים כאלו הוסבר להם כי מדובר ברכישה אופציה לרכישת המקרקעין, הוסברה להם הפקדת הכספים בנאמנות, עד למימוש האופציה ככל שתמומש וכי הכספים יוחזרו להם אם האופציה לא תמומש. מר לחמיש אף הוסיף כי צוות השיווק קיבל הנחייה ברורה על ידי העוררות להדגיש מול הלקוחות את נושא האופציה. בהתאם, הבהיר – חתמו הרוכשים על הסכם הנאמנות שצורף לו כנספח הסכם האופציה.
5. עו"ד יעל נתן נחקרה אף היא ובעדותה הבהירה כי היא הכינה את מערכת החוזים הנדרשת – הן את הסכם האופציה שביקשו העוררות לקבל מבעל המקרקעין או ממר שמבי והן את מסמכי השיווק של האופציה, דהיינו: הסכם הנאמנות שאליו מצורף הסכם האופציה של העוררות, הסכם שיתוף, ייפוי כוח לצורך העברת המקרקעין על שם הרוכשים, נסח טאבו, הסכם למתן שירותים משפטיים וכן את הסכם סיחור האופציה. עו"ד נתן העידה כי הסכם הנאמנות נחתם על ידי הרוכש במשרדי הנאמן – משרד פירון – וכי להסכם הנאמנות מצורפים נספחים שאחד מהם הוא הסכם סיחור האופציה והרוכש הנהנה נותן הוראה לנאמן לחתום בשמו על הסכם סיחור האופציה כשתגבש קבוצה של רוכשים, מאחר ולא ניתן לממש את האופציה בחלקים. הנאמן חותם על כל הסכמי הסיחור ביום מסוים, אחרי שכל הקבוצה התגבשה, מכוח הסכם הנאמנות, ולא על פי ייפוי כוח, כאשר מדווחת למשיב הנאמנות. עוד הסבירה עו"ד נתן כי הסכם השיתוף נחתם על ידי כל חברי הקבוצה והוא אינו נושא תאריך מסוים משום שהוא נכנס לתוקף רק עם המימוש של האופציה לאחר רכישת המקרקעין. מעדותה של עו"ד נתן אף הובהר כי הסכם סיחור האופציה אינו קובע מועד אחר מהמועד של תקופת האופציה הקבוע בהסכם האופציה המקורי, ולכן כל רוכש רשאי לממש את האופציה עד לתקופה שנקבעה בהסכם האופציה. בנוסף, הובהר בעדות עו"ד נתן, כי הסכם סיחור האופציה נחתם באותו יום או ביום שלפני נחתם הסכם המימוש ורכישת המקרקעין על ידי חברי הקבוצה. עוד הובהר כי ככל שמי מחברי הקבוצה מחליט שהוא לא מעוניין עוד בעסקה של סיחור האופציה אליו ורכישת המקרקעין, הרי שהוא יכול להודיע לנאמן, או אז נחתם הסכם לביטול הנאמנות השולל למעשה את הסמכת הנאמן לחתום על הסכם הסיחור והסכם המימוש בשל אותו נהנה – רוכש.
6. בכל מקרה, הכספים שהפקיד הרוכש בנאמנות יוחזרו לידיו במלואם, כך העידה עו"ד נתן ואף הדגישה כי בהסכם הנאמנות, שלא כפי עמדת המשיב, אין התחייבות של הנהנה הרוכש



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לרכוש את המקרקעין, אלא יש רק הבעת דעה על ידי הרוכש כי הוא מעוניין לרכוש את
- 2 המקרקעין.
- 3 7. באשר לעדותן של עדות המשיב- גברת דקלה טובי אשר נתנה את ההחלטות בחלק מן ההשגות
- 4 נשאלה בחקירתה הנגדית הן באשר למידת הפתיחות של המשיב לטענות העוררות במסגרת
- 5 שלב הדיון בהשגה והן באשר לעצם ההחלטה בהשגה. בעדותה בפנינו התקשתה גב' טובי לתת
- 6 הסבר להחלטה בהשגה שיצאה תחת ידיה, מלבד האמורה כי ממכלול ההסכמים היינו הסכם
- 7 הנאמנות, הסכם הסיחור, הסכם השיתוף ויפוי הכוח, קבע המשיב כי המהות של ההסכמים
- 8 היא לא סיחור אופציה או העברת זכות ברירה לקונה.
- 9 8. באשר לעדותה של גב' מדר: זו נחקרה באשר לנימוקים שהביאו את המשיב לקבוע את
- 10 קביעתו נשוא העררים, וחזרה על העמדה לפיה המשיב מצא כי חברי קבוצת הרוכשים
- 11 מתחייבים כלפי העוררות לרכוש את המקרקעין ועל כן אין בידם זכות ברירה אמיתית ולכן
- 12 אין מדובר בעסקה של סיחור אופציה במשמעות סעיף 49'.
- 13 9. גב' מדר נשאלה שאלות לא מועטות גם על ידי וועדת הערר במהלך עדותה בבית המשפט,
- 14 וזאת על מנת לקבל תמונה ברורה באשר להחלטת המשיב במקרים הנדונים, ובשים לב
- 15 לעובדה כי וועדת הערר כבר פסקה בעניין מיראז'.
- 16 10. מאחר וברור היה מעדותה של גב' מדר כי סיחור אופציה ממסחר יחיד אחד למסחר יחיד אחר
- 17 אינו מעורר קושי בעיני המשיב – והראייה לכך הן עובדות המקרה כאן, שסיחור האופציה
- 18 ממר שמבי לעוררות התקבל על ידי המשיב כעומד בתנאי סעיף 49' לחוק, התבקשה גב' מדר
- 19 לענות לשאלת הוועדה " מתי סיחור של אופציה לקבוצה יענה על התנאים של סעיף 49'?"
- 20 (עמוד 33 לפרוטוקול שורה 12).
- 21 11. התשובה שנתנה על ידי גברת מדר הייתה: "אנו לא רואים סיחור לקבוצה שעונה על סיחור
- 22 אמיתי של אופציה" (עמוד 33 לפרוטוקול שורה 15).

23

24

25



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיפוני:

דיון והכרעה:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
1. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק ב" אופציה במקרקעין" והוא מגדיר מהי אופציה במשמעות פרק חמישי 2 לחוק, תוך קביעת שבעה תנאים שבהתקיימם תעמוד האופציה בתנאי הסעיף. נדגיש, כי שבעת התנאים המנויים בסעיף 49 יוצרים רשימה סגורה של תנאים אשר רק הם הרלוונטיים לקביעה אם אופציה הינה כזו העומדת בתנאי סעיף 49.
2. סעיף 49 יוצר חריג להגדרת "מכירה" שבסעיף 1 לחוק על ידי מתן פטור ממס שבח ומס רכישה לעסקה של מתן אופציה במקרקעין. הכול בכפוף לכך שהאופציה עונה על התנאים שבסעיף 49(א), ובכפוף לכך שהתמורה שהתקבלה בידי מוכר האופציה מוסתה במס רווח הון או במס פירותי לפי סעיף 2(1) לפקודה. הפטור מתשלום מס הרכישה ומס שבח הינו רק על שלבי סיחור האופציה עד למימושה. בשלב המימוש נכלל שווי האופציה בשווי המכירה לצורכי מס רכישה והרוכש משלם את מס הרכישה גם על התמורה ששילם עבור המקרקעין וגם על התמורה ששילם עבור רכישת האופציה.
3. בפסק הדין בעניין מיראז' סקרנו בהרחבה את הרקע לחקיקתו של פרק חמישי 2 לחוק בתיקון 50 לחוק משנת 2002, ואת התכליות שעמדו בבסיס החקיקה. כך, פירטנו את המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין בראשותו של רואה חשבון יאיר רבינוביץ' בעניין זה וכי עתה קיבל הגורמים הממתנים בשוק הנדל"ן מצוי גם ההיבט של המיסוי המכביד על ענף הנדל"ן בו ניתן לטפל באמצעות מכשיר האופציה הייחודית ומתן הפטור ממס שבח ומס רכישה לסיחור אופציות כשאלה. כמו כן, פירטנו את היתרונות הנצמחים עקב השימוש במכשיר האופציה הייחודית במקרקעין, נפנה לסעיפים 42-45 לפסק דין מיראז'.
4. הבהרנו כי התכלית החקיקתית בבסיס פרק חמישי 2 לחוק, היא עידוד יזמות בנדל"ן על דרך של יצירת שוק משני של מסחר באופציות, יצירת גמישות מסחרית לצורך עידוד יזמות זו וכן ייעול ושכלול של שוק הנדל"ן.
5. בפסק הדין לעניין מיראז' הפנינו גם להוראות הביצוע של המשיב הנוגעות לעניינינו- הוראת ביצוע 10/2002 בנושא אופציות במקרקעין והוראת ביצוע 2/2013, העוסקת במיסוי קבוצות רכישה, במסגרתה ניתנה הכרה על ידי רשות המיסים בשימוש במכשיר האופציה הייחודית ככלי המאפשר ארגון של קבוצת רכישה.

27



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 שמענו היום בהרחבה את סיכומי טענות המשיב וביקשנו למעשה את התייחסותו לשאלה
2 כיצד עמדתו עומדת אל מול תכלית החקיקה – ולא קיבלנו תשובה משכנעת. המשיב חוזר
3 וטוען, בבחינת הנחת המבוקש, כי מאחר ובדיוני הוועדה לבחינת היבטי המס של קבוצות
4 רכישה הובעה עמדתו כי יש לבחון בכל מקרה את עמידת המסחר בתנאי סעיף 49, משמע כי
5 זאת תכלית החוק – ולא היא. תכלית החוק היא כפי שפירטנו לעיל, והפרשנות המוצעת בפנינו
6 שוב ושוב על ידי המשיב אינה תואמת את התכלית ולמעשה סותרת אותה, כפי שכבר קבענו
7 בעניין מיראז'.
- 8 עמדתנו היא כי אין לערוב, כפי שמבקש המשיב לעשות, בין הדרישות שנדרשת האופציה
9 לעמוד בהן על פי סעיף 49 (א), לבין תנאים שמסחר האופציה עשוי לקבוע לצורך סיחור
10 האופציה שעומדת בתנאי הסעיף. מרגע שאישר המשיב כי הסכם האופציה עומד בתנאי סעיף
11 49 לחוק – הרי שכל סיחור של אותה אופציה על פי אותם תנאי הסכם אופציה שלא השתנו,
12 ועל כך אין מחלוקת – עומדת האופציה גם בשלב הסיחור בתנאי הסעיף וזכאית לפטור ממס
13 שבח וממס רכישה.
- 14 התנאים המסחריים שנקבעים לצורך סיחור האופציה אינם פוגמים בעמידת הסכם האופציה
15 בתנאי סעיף 49. אין בדברי ההסבר של תיקון 50 לחוק בעניין פרק חמישי 2, שום אחיזה
16 לתנאים המכבידים שמבקש המשיב להוסיף על פי פרשנותו, ואשר לגישתנו מצמצמים,
17 מגבילים וכובלים את היזמות הנדלנית ולא מקלים עליה. פרשנות זאת כאמור הינה בניגוד
18 לתכלית החקיקה.
- 19 פרשנות זו של המשיב אינה מאפשרת, ובמודע, לסחר את האופציה לקבוצה של רוכשים.
20 שמענו היום לראשונה, לאחר שהפנינו שאלה כזו כאמור לעיל לנציגות המשיב במסגרת דיון
21 ההוכחות – את עמדת המשיב מתי כן יתאפשר סיחור אופציה לקבוצת רוכשים, ודעתנו היא
22 כי התנאים שהמשיב ציין במסגרת סיכומי טענותיו בעל פה היום בפנינו – מעבר לכך שאין
23 להן שום ביטוי בלשון החוק ובדברי ההסבר – גם שוללים דה פקטו את היכולת הממשית לסחר
24 אופציה לקבוצת רוכשים.
- 25 עמדתנו היא כי מנגנוני הביטחונות הניתנים, ככל שניתנים, ליחיד קבוצת הרוכשים במסגרת
26 הסכם הנאמנות או הסכם סיחור האופציה – ובהן יצירת הנאמנות, הפקדת כספים בידי
27 הנאמן ורישום הערת אזהרה – נועדו לאפשר את המנגנון של רכישה על ידי קבוצה, שאחרת
28 לא ניתן להגיע למצב דברים שעשרות רוכשים כמו במקרה שלפנינו, אשר אינם מכירים כלל



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 זה את זה, ישימו את כספם על קרן הצבי ולכן לא תהיה למעשה היתכנות כלכלית לגיבוש
- 2 קבוצה. זו למעשה המשמעות של קבלת פרשנות המשיב.
- 3 גם במקרה דנן כמו בפרשת מיראז' עמדתנו היא כי דין העררים להתקבל וכי פרשנותו של
- 4 המשיב את המסכת העובדתית והמשפטית העומדת בבסיס המערכת החוזית שנבחנה על ידו
- 5 – אינה עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ותכלית החקיקה. יתרה מזו, אנו סבורים כי עמדת
- 6 המשיב גם בעררים דנן עומדת בסתירה למהות הכלכלית האמיתית של העסקאות כאן.
- 7 המהות הכלכלית האמיתית היא כפי עמדת העוררות, דהיינו: העוררות רכשו אופציה ייחודית
- 8 העומדת בתנאי סעיף 49' וסיחרו אותה לחברי קבוצת הרוכשים אשר התגבשה והללו,
- 9 באמצעות הנאמן, מימשו את האופציה ורכשו את המקרקעין.
- 10 לעמדתנו, אין מקום לקבל כלל את הפרשנות של המשיב המייחסת לעוררות עסקה שכלל לא
- 11 באה לעולם, דהיינו רכישה של המקרקעין טרם סיחור האופציה לקבוצת הרוכשים. כפי
- 12 שקבענו בעניין מיראז' הכוונה הברורה של רוכשי אופציות דוגמת העוררות, היא לסחור
- 13 באופציה שרכשו מבעל המקרקעין או ממי שקיבל ממנו אופציה וסיחר אותה אליהן, על מנת
- 14 לעשות רווח מהסיחור. כוונתן של העוררות כפי שהוכחה בפנינו אינה לרכוש את המקרקעין
- 15 בעצמן.
- 16 כאשר מדובר במקרקעין בשטח גדול, אשר גורם אחד אינו יכול או לא ניתן לאתר גורם אחד
- 17 אשר ירכוש אותם, וכאשר בעל המקרקעין מתנה את מכירתם בשלמות – כפי שקרה גם בעניין
- 18 מיראז', וכפי שקרה בעררים דנן וככל הנראה בכל התיקים המעלים לדיון את הסוגיה דנן –
- 19 הרי שהפעילות היזמית הנדלנית של העוררות היא לגיבוש קבוצת רוכשים שתרכוש מהן את
- 20 האופציה, תממש אותה ותרכוש את המקרקעין.
- 21 יזם נדל"ן דוגמת העוררות מוציא הוצאות לצורך יצירת מנגנון "לשימור הקבוצה" ומניעת
- 22 התפזרותה, והוא טורח לנתב את הרוכשים למטרה אליה הם שואפים שהיא קו הגמר היינו:
- 23 סיחור האופציה לידיהם ומימושה במסגרת תקופת האופציה.
- 24 הסתייעותם של יזמי נדל"ן דוגמת העוררות בשירותיהם של עורכי דין לצורך יצירת המסגרת
- 25 המשפטית הנחוצה – הסכם אופציה, הסכם סיחור אופציה, הסכם נאמנות והסכם שיתוף –
- 26 אין בה כל פגם. כפי שקבענו בעניין מיראז' משרד עורכי הדין יכול לתת שירותים משפטיים



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיפוני:

- 1 לעוררות ויכול גם לשמש כנאמן לחברי קבוצת הרוכשים לצורך סיחור האופציה ורכישת
- 2 המקרקעין ואין בכך ניגוד עניינים.
- 3 17. נחזור ונדגיש כי דרך הפרשנות של המשיב מערבבת בין מערכות היחסים החוזיות הקימות,
- 4 שהן שונות ונפרדות – מערכת היחסים שבין בעל הקרקע לבין היזם רוכש האופציה, מערכת
- 5 היחסים בין היזם לבין חברי קבוצת הרוכשים, ומערכת היחסים שבין חברי הקבוצה בינם
- 6 לבין עצמם.
- 7 18. בניגוד לטענת המשיב, זכות הברירה – האופציה – של חברי קבוצת הרוכשים מעולם לא
- 8 נשללה כלפי בעל המקרקעין. אותו הסכם אופציה שהיה קיים בין העוררות לבין בעל
- 9 המקרקעין, שהועבר אליהן ממר שמבי, הוא זה שסוחר אל חברי קבוצת הרוכשים. ואם הכיר
- 10 המשיב בהסכם האופציה בין בעל המקרקעין לעוררות כעומד בתנאי סעיף 49' לחוק – הרי
- 11 שאין כל סיבה שלא יכיר בסיחור שלו לחברי קבוצת הרוכשים, כאשר לא נעשה שום שינוי
- 12 בתנאי האופציה והיא עדיין עומדת בכל התנאים הנקובים בסעיף 49' (א) לחוק.
- 13 19. בעל המקרקעין עדיין מחויב למכור את הקרקע לחברי הקבוצה שאליהם סוחרה האופציה,
- 14 והתחייבות זו לא השתנתה. מנגד, ובניגוד לעמדת המשיב - חברי קבוצת הרוכשים לא
- 15 התחייבו כלפי אף גורם לרכוש את המקרקעין לכל היותר הביעו חברי קבוצת הרוכשים
- 16 בפתיח להסכם הנאמנות את רצונם לרכוש את המקרקעין. זאת ותו לא.
- 17 20. נוסף ונאמר כי המקרים נשוא העררים שבפנינו, הינם עוד יותר מובהקים אף מפרשת
- 18 מיראז'. העובדות כפי שפורטו לעיל בדבר מערכת ההסכמים מבססות מעל לכל ספק את
- 19 הקביעה כי חברי קבוצת הרוכשים אינם מתחייבים במאום טרם שגובשה הקבוצה. הם אפילו
- 20 לא חותמים על סיחור האופציה לידיהם לפני שהקבוצה כולה התגבשה. הרוכשים חותמים
- 21 רק על הסכם נאמנות שמסמך את הנאמן לחתום על הסכם סיחור האופציה ועל הסכם
- 22 רכישת המקרקעין כשתגבש הקבוצה. הסכם הסיחור נחתם כאמור רק כשיש קבוצה
- 23 ובהתאם לתנאי הסכם האופציה ותקופתה ניתנת הודעת מימוש בסמוך לאחר הסיחור.
- 24 21. כפי שהדגשנו בפסק הדין בעניין מיראז' אין כל הוראה בפרק חמישי 2 לחוק אשר קובעת את
- 25 תנאי הסיחור של האופציה – לא בהיבט של התמורה עבור סיחור האופציה לאחר מתן
- 26 האופציה לראשונה, ואף לא בהיבט של זהות הנעבר של האופציה – האם חייב שיהיה זה נעבר
- 27 יחיד או שניתן לסחר את האופציה לקבוצה של נעברים ונפנה לעניין זה לסעיפים 61 ו- 62
- 28 לפסק הדין מיראז'.



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיפוני:

22. במקרה הנדון כפי שהוכח בפנינו לא מצויה כל הוראה במערכת החוזים עליהם חתמו חברי קבוצת הרוכשים – בעצמם או באמצעות הנאמן – אשר מעידה או יכולה להעיד במפורש או במשתמע כי חברי קבוצת הרוכשים שללו מעצמם את היכולת שלא להתקשר בעסקת סיחור האופציה וברכישת המקרקעין.
23. בעניין זה אמינה ונאמנה עלינו עדותה של עו"ד יעל נתן מטעם העוררות אשר הבהירה מפורשות את יכולתו של כל יחיד מיחיד קבוצת הרוכשים לסגת מהסכם הנאמנות ומניה וביה מסיחור חלקו באופציה ורכישת החלק במקרקעין, כל זמן שלא גובשה הקבוצה ולא נחתמו הסכמי הסיחור.
24. העובדה שבשלב שגובשה הקבוצה חותם הנאמן על הסכם הסיחור ומיד לאחר מכן על הסכם רכישת המקרקעין – אינה מעידה כלל ועיקר על שלילת זכות הברירה מיחיד קבוצת הרוכשים. כל שעובדה זו מוכיחה כי עקב הקושי בגיבוש קבוצה של רוכשים – קיימת נקודת זמן מסוימת שממנה ואילך נחתם הסכם הסיחור וניתנת הודעה על רכישת המקרקעין. עד לאותה נקודת זמן, כפי שהוכח בפנינו בעדותה של עו"ד נתן – יכול כל רוכש לסגת ולקבל חזרה לידי את הכספים שהופקדו בנאמנות ולא תחול עליו כל סנקציה. כפי שצינו, חייבת להיות נקודת זמן לחתימה על הסכם הסיחור ומיד לאחר מכן על הסכם רכישת המקרקעין, שאם לא כן לא ניתן יהיה בפועל לגבש קבוצה של רוכשים.
25. אין ולא הוצגה בפנינו כל ראיה לפיה העוררות מימשו באופן כלשהו או התחייבו לממש במפורש או במשתמע את האופציה שרכשו מבעל המקרקעין. ההפך הוא הנכון.
26. גם העובדה שבהסכם הנאמנות מצויה תניה בדבר פיצוי מוסכם של 10% מהתמורה כולה שהופקדה בנאמנות, אם הרוכש הנהנה אינו משלם את התמורה במועדים הקבועים בהסכם – אינה יכולה להוביל למסקנה אליה הגיע המשיב. כאמור יזם נדל"ן ובמקרה שלפנינו העוררות, משקיע כספים ומאמצים בשיווק המקרקעין ובמשיכת קונים פוטנציאליים כמו גם בגיבוש הקבוצה. יזם הנדל"ן גם מעמיד עצמו בסיכון של אובדן השקעתו בדמי רכישת האופציה אם לא יצליח לגבש את הקבוצה במועד. לכן, ככל שמי מחברי הקבוצה פועל בניגוד להתחייבותו החוזית להפקיד הכספים בנאמנות וגורם לכישלון גיבוש הקבוצה ולפקיעת האופציה בלא מימושה אין כל פגם בקביעת תניה חוזית של פיצוי מוסכם כאמור. וממילא מעצם קביעת תניה חוזית זו אין משמע כפי שהבהרנו כי חל שינוי כשלהו באופציה שסוחרה ובעמידתה בתנאי סעיף 49י.



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

ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה

תיק חיצוני:

- 1 27. איננו מקבלים גם במקרה הנדון את הטענה של המשיב כי חברי קבוצת הרוכשים לא רצו או
2 התכוונו לרכוש את האופציה אלא רצו לרכוש את המקרקעין. טענה ממין זה נטענה גם בעניין
3 מיראז' ונדחתה על ידנו ונפנה לסעיפים 64-67 לפסק דין מיראז' שהאמור בהם יפה גם
4 לענייננו.
- 5 28. בתמצית רק נאמר כי אכן לעוררות יש כוח כלפי חברי קבוצת הרוכשים מעצם קיומה של
6 אופציה בידן. אך כוח זה אינו עולה כדי זכות במקרקעין. ברור לרוכשים כי על מנת לרכוש
7 את המקרקעין הם צריכים לרכוש את האופציה לרכישתם מהעוררות וכי עליהם לשלם בשל
8 כך מאחר ולעוררות היו הוצאות שהוציאו לצורך זה, ומאחר מטרותן היא לייצר לעצמן גם
9 רווח. חברי הקבוצה מבינים כי אינם יכולים לדלג על שלב סיחור האופציה לידיהם.
- 10 29. כפי שכבר קבענו – רחוקה הדרך עד מאוד לפרשנותו של המשיב לפיה "סופו מעיד על תחילתו"
11 היינו כי לרוכש הפוטנציאלי אין עניין באופציה אלא רק ברכישת המקרקעין ועל כן יש לראותו
12 כרוכש מקרקעין ואת העוררות כמי שרכשו מקרקעין ומכרו אותם ליחיד קבוצת הרוכשים.
- 13 30. בדיון ההוכחות שהתקיים בפנינו, נוכחנו לדעת באופן בלתי אמצעי כי המשיב אינו מוכן,
14 באופן קטגורי, לקבל עסקאות סיחור אופציה לידי חברי קבוצת רוכשים. כך העידה גבי מדר
15 סגנית מנהלת מיסוי מקרקעין חדרה.
- 16 31. איננו מקבלים כלל ועיקר את עמדתנו זו של המשיב העומדת בניגוד בוטה גם לתכלית החוק
17 ולשונו וגם להוראות הביצוע שלו עצמו. יתר על כן, עמדה זו עומדת בסתירה לעמדה שהוצגה
18 על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בפרשת מגור החזקות ו"ע 10-07-41867. נוסף גם ונציין כי
19 עמדה קטגורית זו מאששת את טענת העוררות לפיה הדיון בהשגה שקיימה עימם נציגת משיב
20 גבי טובי היה חסר משמעות שכן גבי טובי לא יכולה הייתה לקבל את עמדת העוררות בהתאם
21 לאותה עמדה קטגורית של המשיב. על כן, ספק גדול אם התקיים במקרה דנן דיון ראוי וכדין
22 בהשגות העוררות, כאשר לא נערכת כל הבחנה בין מקרה למקרה, גם אם קיימת שונות
23 עובדתית כלשהי.
- 24 32. עוד ובנוסף נדחית על ידנו טענת המשיב לפיה "הנכס" שרכשו חברי קבוצת הרוכשים, הינו
25 שונה מהנכס נשוא הסכם האופציה. גם טענה זו נידונה בעניין מיראז' - ראו פסקה 70 לפסק
26 הדין, ואיננו מוצאים עוד צורך להוסיף בעניין זה.



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

**ו"ע 18-01-69456 סטאר לייט (השרון) - משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ'
מנהל מס שבח חדרה
ו"ע 18-09-36144 קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אזור חדרה**

תיק חיפוני:

- 1 33. באשר לטענות המשיב המבקש להסתמך על פסיקת בית המשפט העליון בפרשת ד.ד. ליה –
2 בעניין זה גם דנו בפסק הדין בעניין מיראז' ראו פסקה 77 לפסק הדין ואנו עדיין בעמדה, גם
3 במקרה דנן ואף ביתר שאת, כי המקרה הנדון אינו דומה כלל לפרשת ד.ד. ליה ועל כן אין מקום
4 להיקש שאותו מבקש המשיב לעשות.
- 5 34. לא מצאנו כל ממש בכל יתר טענות המשיב, לרבות טענות חדשות שהועלו במסגרת הדיון
6 היום, בין היתר, טענות לעניין מצגים נטענים בפרסומי העוררות, באתר האינטרנט שלהם,
7 שלא הובאה להם כל ראיה אף כי נתנה ההזדמנות למשיב לעשות כן. וכל יתר טענות המשיב
8 נדחות.
- 9 35. סיכומו של דבר העררים מתקבלים. שומות מס הרכישה ומס שבח שהוציא השיב לעוררות
10 מבוטלות.
- 11 36. בשים לב לעובדה כי המשיב עמד על קיומו של דיון הוכחות בעררים אלו, בשים לב לעובדה כי
12 דיון זה התקיים כבר לאחר שניתן פסק הדין בעניין מיראז' והמשיב עדיין סבר כי יש מקום
13 לשמיעת ראיות, ובשים לב לטענות חדשות ולהרחבות חזית שהועלו על ידי המשיב במסגרת
14 סיכומי טענותיו בעל פה היום בפנינו, אנו מוצאים כי יש מקום לחייב את המשיב בהוצאות
15 ובשכר טרחת עו"ד בסך כולל של 60,000 ₪ לכל אחת מן העוררות.
- 16 באת כוח המשיב, כפי שצינו לעיל יצאה את אולם בית המשפט טרם שהוועדה סיימה לתת
17 את פסק הדין ועל כן בא כוח העוררות יואיל בטובו למסור את העתק פסק הדין לבא כוח
18 המשיב בהקדם האפשרי.
- 19 **ניתן והודע היום ט"ז אדר א' תשע"ט, 21/02/2019 במעמד הנוכחים.**

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

20
21
22

הוקלד על ידי סוזן איציק