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

ו"ע 1702-01-18 ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן

חבר הוועדה, עו"ד נתן מולכו

העוררת: **ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ, ח.פ. 514655323**
ע"י ב"כ עו"ד עופר אלבוים ודותן עינב

נגד

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

פסק דין

כבוד השופטת אורית וינשטיין:

מבוא ורקע:

1. ועדת הערר דנן נדרשת בזו **הפעם הרביעית** לדון בסוגיה של מיסוי סיחורה של אופציה במקרקעין, כמשמעותה בסעיף 49י לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**), מהגורם אשר קיבל את האופציה לראשונה מבעל המקרקעין (היא העוררת במקרה הנדון) לקבוצה של רוכשים, אשר מימשו את האופציה שסוחרה להם ורכשו את המקרקעין, ובשאלת זכאותו של הגורם מסחר האופציה לפטור ממס רכישה ומס שבח בהתאם לסעיף 49י(ב) לחוק.

2. ועדת הערר דנן נדרשה לסוגיה זו בפסק דינה נשוא ו"ע 21262-10-17 **מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** [2.1.2019] (להלן – **עניין מיראז'**), בפסק דינה נשוא ו"ע 69456-01-18 וו"ע 36144-09-19 **סטאר לייט (השרון) משחקים פיננסיים עתידיים (1996) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** [21.2.2019] (להלן – **עניין סטאר לייט**), ובפסק דינה בתיק ו"ע 1596-02-18 וו"ע 1666-02-18 **אי.אס.אל אשל נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** [28.2.2019] (להלן – **עניין אי.אס.אל**).

העמדה הנחרצת אשר הובעה על ידי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**) בכל אחד מן העררים הנ"ל, כמו גם בערר דנן, היא כי העוררת, ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ (להלן – **העוררת**), כמו כל החברות העוררות בכל פסקי הדין בעניין **מיראז', סטאר לייט ואי.אס.אל**, אינן זכאיות להקלת המס הקבועה בסעיף 49י"(ב) לחוק – דהיינו: לפטור ממס רכישה ומס שבח בגין סיחור האופציה.

זאת, מאחר ולעמדת המשיב, הגם שהאופציה שניתנה לעוררת עומדת בתנאי סעיף 49י', סיחורה לקבוצת רוכשים (במובדל ובמאובחן מסיחורה לרוכש אופציה בודד) אינה עומדת בתנאי סעיף 49י' לחוק ועל כן סיחור שכזה, לקבוצת רוכשים, איננו מזכה את הגורם המסחר בפטור ממס רכישה ומס שבח.

בכל שלושת פסקי הדין הנ"ל הערכים התקבלו ועמדת המשיב בסוגיה הנדונה – נדחתה.

המשיב הגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסק דיננו בעניין **מיראז'** – ע"א 2672/19, כמו גם על פסק הדין בעניין **סטאר לייט** - ע"א 2671/19 ועל פסק הדין בעניין **אי.אס.אל** – ע"א 2670/19 – והדיון בערעורים אלו נקבע ליום 30.3.2020.

3. לא למותר לציין, כי לאחרונה ניתן פסק דין גם על ידי ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב – יפו, בראשותו של כבוד השופט הרי קירש בתיק ו"ע 931-12-16 **אקרו נדל"ן ייזום בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** [30.7.2019] (להלן – **עניין אקרו נדל"ן**), אשר עסק אף הוא באותה סוגיה – סיחור אופציה ייחודית לפי סעיף 49י' לחוק מרוכש האופציה מבעל המקרקעין לידי קבוצת רוכשים אשר מימשו את האופציה ורכשו את המקרקעין ושאלת זכאותה של העוררת לפטור ממס רכישה ומס שבח בשלב סיחור האופציה. גם ועדת הערר בתל אביב קיבלה את הערר של חברת אקרו נדל"ן ודחתה את עמדת המשיב, בשל אותם נימוקים וסיבות שהתקבלו הערכים על ידי ועדת הערר דנן.

4. יצוין, כי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**) עמד על קיומו של דיון הוכחות בערר דנן, זאת בשונה ובמובחן מעמדתו בעניין **מיראז'**, שם סבור היה כי הסוגיה העומדת להכרעה הינה משפטית בלבד ולא הובאו כל ראיות בפני ועדת הערר בעניין **מיראז'**.

לא היינו מוצאים לנכון ליתן אזכור לשוני זה במתכונת ניהול הערר דנן לעומת הערר בעניין **מיראז'**, אלמלא העמדה הנחרצת שהובעה מטעם המשיב בישיבת קדם המשפט מיום 24.5.18 במסגרתה הוצהר על ידי באת כוח המשיב כי:

"זה לא דומה לתיקי האופציות האחרים ולכן את התיק הזה ננהל. ...
אם באה קבוצת רוכשים ואומרת שהיא רוצה לרכוש את המקרקעין אז זה טוב ויפה,
אך זה לא מה שקורה בתיקים האלה משום שבעל האופציה מחפש מראש קבוצה,
הוא יוצר את הקבוצה עם תנאי, הוא מייצג קבוצה ואומר "אתם רוכשים את

הקרקע" הוא לא נותן להם אופציה. הוא מאלץ אותם לרכוש. אז זו לא אופציה. הרוכשים לא קונים אופציה. בהסכמים אם העסקה מתבטלת אז מחזירים להם, אז איזו אופציה זו? ...
אם נביא לפה 10 קונים מפרויקט זה ואם הם יגידו שהם קנו ממסחר האופציה קרקע והרי זה מה שקרה – אז אני מבקשת לנהל הוכחות. ...
אנו נצטרך יותר מיום הוכחות אחד מאחר ובכוונת המשיב להביא את העד מטעם המשיב שנתן את ההחלטה בהשגה וכן בכוונתנו לזמן לעדות 10 מבין קבוצת הרוכשים שרכשו את המקרקעין." (עמוד 3-1 לפרוטוקול מיום 24.5.18)

5. אלא שבניגוד לעמדה זו, בסופו של יום לא הובא לעדות מטעם המשיב אף לא רוכש אחד מקבוצת הרוכשים, והתצהיר והעדות היחידה שהובאה מטעמו של המשיב היתה של גב' אלונית ציונה גויטע, רכזת חוליה במשרדי המשיב (להלן – **הרכזת**), אשר הוציאה את השומה בשלב א'. תצהירה של הרכזת מכיל רובו ככולו עובדות ומסמכים שאינם שנויים במחלוקת ואת דרך פרשנותו של המשיב את מכלול ההסכמים אשר נחתמו בין העוררת לבין קבוצת הרוכשים – דרך פרשנות זהה לזו אשר הוצגה בפנינו בכל העררים הקודמים שנדונו על ידינו.

העוררת הגישה תצהירים והביאה לעדות בפנינו את מנהלה ובעל מניותיה מר קובי אלמוג וכן אחד מבין קבוצת רוכשי האופציה – מר ניר מרגלית.

דיון ההוכחות בערר זה התקיים ביום 12.12.2018 ובסיומו ביקשו הצדדים לסכם טענותיהם בכתב וניתן צו לסיכומים בהתאם.

6. מכיוון שלאחר מתן הצו לסיכומים ניתנו פסק הדין בעניין **מיראז'**, **סטאר לייט ואי. אס. אל**, ומאחר והמשיב גיבש עמדתו בדבר הגשת הערעורים לבית המשפט העליון והללו אף הוגשו, זומנו הצדדים לדיון ביום 6.6.19 על מנת שהצדדים יביעו עמדתם בשאלה האם יש מקום למתן פסק דין רביעי במספר על ידי ועדת הערר דנן בסוגיה הנדונה, או שמא ניתן להמתין לפסיקתו של בית המשפט העליון בערעורי המשיב שהוגשו כאמור.

אלא שהצעת הוועדה להמתין לפסיקתו של בית המשפט העליון נתקלה בסירוב מצד המשיב, אשר טען שוב לשונות עובדתית במקרה הנדון אל מול פסקי הדין הקודמים:

"שמעתי את דברי בית המשפט לפיהם הוא זימן את הצדדים היום לדיון על מנת לבדוק האם יש צורך שהוועדה תיתן הכרעה בפעם הרביעית בסוגיה של סיחור אופציה לאור פסקי הדין שניתנו כבר על ידי הוועדה, לאור העובדה שעל פסקי הדין הללו הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אני משיבה שאנחנו סבורים שיש שונות עובדתית בערר דנן מאותן החלטות של הוועדה הנכבדה. אנו רוצים להביא לפתחו של בית המשפט העליון את כל המקרים שאנו סבורים שהשונות העובדתית היא כזו שיכולה להשפיע על הערעור עצמו. זה נכון שזה התיק הרביעי, וזה נכון שמבחינה עובדתית נוצר מצב שכל ההחלטות שבערעור בעליון הן של הוועדה הזו. הדיאלוג לגבי תיק זה התנהל פעמיים, גם בשלב ההשגה וגם בשלב קדם המשפט, וגם בתחילת ההוכחות חזרנו ואמרנו שמבחינתנו זה התיק שיש עובדות מובהקות שקשורות בין היתר לעיתוי של החוזים, לעובדה שיש סיחור עוד לפני שיש רכישה של זכויות ועוד.. הכול מפורט בסיכומים. אנו מבינים את עמדת הוועדה ומכבדים

אותה, ואנו רוצים שהדברים שידונו בפני ביהמ"ש העליון יהיו גם על בסיס הערר הזה. כבר שמענו בכמה תיקים את עמדת הוועדה ששונות עובדתית כזו או אחרת אינה רלבנטית להכרעה בסוגיה." (עמוד 7 לפרוטוקול מיום 6.6.19)

7. מטעם זה, לא נותר בידינו אלא ליתן את פסק הדין דנן, ולעסוק בפעם הרביעית בסוגיית סיחורה של אופציה ייחודית סחירה לפי סעיף 49ו' לחוק ממסחר אופציה לקבוצת רוכשים.

<u>דיון והכרעה:</u>

8. **עמדתנו היא כי גם דינו של ערר זה להתקבל**. עוד ובנוסף נחזור ונבהיר כי שונות עובדתית, ככל שקיימת, בנוגע למערכת ההסכמית או עיתוי החתימה על הסכם זה או אחר מתוך המערכת ההסכמית – בראש ובראשונה כלל אינה רלבנטית. יתר על כן, ממילא נציין ואף נדגיש כי לא זו בלבד שלא קיימת שונות עובדתית בנסיבותיו של הערר דנן לעומת נסיבותיהן העובדתיות של הערר נשוא פסקי הדין בעניין **מיראז'**, **סטאר לייט** ו- **אי.אס. אל**, אלא שהעובדות והראיות כפי שהובאו בפנינו במסגרת דיון ההוכחות שומטות עוד יותר את הבסיס לעמדת המשיב ומחזקות את קביעתנו לפיה עמדתו זו של המשיב - הינה שגויה.

מצרים אנו על כך, שהמשיב לא השכיל בנסיבות העניין לחסוך בזמנה השיפוטי של ועדת הערר כמו גם בזמנה והוצאותיה של העוררת ועמד גם על ניהולו של ערר זה עד תום. זאת, חרף העמדה המשפטית הברורה שהובעה שוב ושוב על ידי ועדת ערר זו בפסיקותיה הקודמות וחרף העובדה שכבר קבענו בפסקי הדין הקודמים כי "ניואנסים" עובדתיים, ככל שקיימים, במסכת העובדתית של התנאים המסחריים שנקבעים בין הגורם המסחר לבין חברי קבוצת הרוכשים לצורך סיחור האופציה, אינם רלבנטיים ואינם פוגמים בעמידתו של הסכם האופציה המסוחר בתנאי סעיף 49ו' לחוק.

9. בתמצית יאמר כי העוררת התקשרה ביום 2.3.206 בהסכם עם בעלי המקרקעין – גב' נטע פחימה ומר רענן הלר (לעיל ולהלן – **בעלי המקרקעין**) לרכישת אופציה ייחודית סחירה לרכישת המקרקעין בגוש 12798 חלקה 26 בחדרה. האופציה ניתנה למימוש בשתי "פעימות" – ביחס למחצית השטח תקופת המימוש נקבעה עד ליום 2.7.16 (מועד זה הוארך בהסכמה בין הצדדים להסכם) וביחס למחצית השניה עד ליום 2.1.2.16 (בכפוף למימוש המחצית הראשונה של המקרקעין). הסכם האופציה צורף כנספח 1 לתצהירו של מר אלמוג.

העוררת דיווחה למשיב על הסכם האופציה ביום 10.3.16 והמשיב הכיר בכך כי לעוררת הוענקה אופציה ייחודית סחירה העומדת בתנאי סעיף 49ו' לחוק.

בימים 9.8.16 ו- 8.11.16 חתמה העוררת על הסכמי סיחור אופציה ביחס לשני חלקי המקרקעין אל מול שתי קבוצות של רוכשים. קבוצות הרוכשים חתמו בינם לבין עצמם על הסכמי שיתוף (ראו נספח 3 לתצהיר מר אלמוג).

במישור מערכת היחסים של העוררת אל מול קבוצות הרוכשים נחתמו על ידי חברי קבוצות הרוכשים סדרת המסמכים הבאה: בקשה לרכישת מקרקעין/בקשה לרכישת אופציה לרכישת מקרקעין, כתב הוראות לנאמן, ייפוי כוח בלתי חוזר והזמנת שירותים משפטיים.

בימים 9.8.16 ו- 17.11.16 מומשו האופציות על ידי קבוצות הרוכשים בגין שני חלקי המקרקעין, בהתאמה, ומיד לאחר מכן נחתמו הסכמי המכר בין בעלי המקרקעין לבין קבוצות הרוכשים.

המשיב קבע כי העוררת חייבת בתשלום מס רכישה (ומס שבח – אם כי עניין זה נפתר במישור מס הכנסה) על אף הפטור בסעיף 49י(ב) לחוק, מאחר ולא הכיר בסיחור האופציה לקבוצות הרוכשים. לעמדת המשיב, יש לראות בעוררת כמי שמימשה את האופציה ומכרה לקבוצות הרוכשים את הזכויות במקרקעין עצמם. לעמדת המשיב, במסגרת הסכמי סיחור האופציה לא ניתנה לחברי קבוצת הרוכשים זכות ברירה אמיתית והכוח נותר בידי העוררת אם לממש או לא לממש את המקרקעין (ראו ההחלטה בהשגה – נספח 1 לכתב הערר). את מסקנתו זו ביקש המשיב לבסס על המסמך שנחתם בין העוררת לבין כל אחד מחברי קבוצת הרוכשים – "בקשה לרכישת המקרקעין", או "בקשה לרכישת אופציה לרכישת זכות במקרקעין" (ראו נספח 5 ונספח 6 לתצהירו של מר אלמוג), אשר נחתמו לפני הסכם סיחור האופציה.

עוד סבור המשיב כי מאחר ובהסכם האופציה נקבע כי ניתן יהיה לממש את האופציה רק על דרך של רכישת המקרקעין במלואם, ואילו כל אחד מחברי קבוצת הרוכשים רכש חלק מן המקרקעין ("מנה") – אזי לא מדובר בסיחור של האופציה שנרכשה על ידי העוררת.

10. את עמדתנו המשפטית פרשנו בהרחבה יתרה בפסקי הדין בעניין **מיראז'**, בעניין **סטאר לייט** ובעניין **אי.אס.אל**, ואיננו מוצאים כל צורך לחזור בפעם הרביעית על הדברים. על כן, בכל הקשור והמתייחס לתשתית המשפטית של סעיף 49י ולתכלית החקיקה שעמדה בבסיסו של סעיף זה נפנה לפסקאות 34-45 לפסק הדין בעניין **מיראז'** וכן לפסקאות 53-59 לפסק הדין בעניין **מיראז'** המבהירים את מהותה של אופציה ייחודית סחירה במקרקעין.

בכל הקשור לעמדות שהובעו על ידי רשות המיסים באמצעות הוראות הביצוע היוצאות תחת ידה – הוראת ביצוע 10/2002 "הרפורמה במיסוי מקרקעין – אופציות במקרקעין (הוראת שעה)" וכן הוראת ביצוע 2/2013 "מיסוי קבוצות רכישה" – נפנה לפירוט המצוי בפסקאות 46-48 לפסק הדין בעניין **מיראז'**. באשר לרקע לחקיקת סעיף 49י ולתכליתו כעולה מדו"ח ועדת רבינוביץ' נפנה לסקירה שניתנה על ידינו בפסקאות 49-51 לפסק הדין בעניין **מיראז'**.

11. נדגיש, כי גם במקרים הקודמים שנדונו על ידינו נטענו טענות על ידי המשיב בעניין המערכת ההסכמית שנחתמה בין הגורם המסחר לבין חברי קבוצת הרוכשים ומשמעותה.

כפי שכבר הבהרנו בפסיקותינו הקודמות – **המשיב מערב מין בשאינו מינו**. דהיינו: **המשיב בעמדתו יוצר ערבוביה בין מערכות יחסים משפטיות שונות ונפרדות** – זו שבין בעל המקרקעין לגורם היזמי, העוררת (בשלב סיחור האופציה לראשונה), בין מערכת היחסים בין הגורם היזמי מסחר האופציה לבין חברי קבוצת הרוכשים, בין מערכת היחסים של חברי הקבוצה בינם לבין עצמם, ובין מערכת היחסים שבין חברי קבוצת הרוכשים לבין בעל המקרקעין בעת מימוש האופציה ורכישת המקרקעין.

12. בכל העררים בהם דנו, לרבות בערר דנן, **זכות האופציה של חברי קבוצת הרוכשים לא נשללה מעולם כלפי בעל המקרקעין**. במישור מערכת יחסים זו שבין בעל המקרקעין לחברי הקבוצה אשר אליה סוחרה האופציה – קיימת אופציה סחירה שרירה ותקפה העומדת בתנאי סעיף 49י לחוק, בדיוק כפי שאופציה זו היתה קיימת בידי הגורם היזמי המסחר – טרם סיחורה לקבוצת הרוכשים.

העובדה, שכלל אינה שנויה במחלוקת – לפיה חברי קבוצת הרוכשים באו במטרה, בסופו של דבר, לרכוש חלק מן המקרקעין כחלק מן הקבוצה הרוכשת את מלוא שטח המקרקעין מושא הסכם האופציה – אין משמעה כי חברי הקבוצה לא רכשו אופציה לרכישת המקרקעין במשמעות סעיף 49י לחוק. כל שהעוררת מכרה ויכולה היתה למכור לחברי קבוצת הרוכשים הוא רק את הזכות לרכישת הזכות במקרקעין, קרי: את האופציה שהיתה בידה. זאת ותו לא.

לא יכולה גם להיות מחלוקת כי העוררת עצמה לא מימשה בשום שלב את האופציה שהיתה בידיה מאת בעל המקרקעין. העוררת לא מסרה הודעת מימוש מטעמה לבעל המקרקעין ולא נחתם הסכם מכר בינה לבין בעל המקרקעין. ראו לעניין זה סעיף 15 לתצהירו של מר אלמוג אשר לא נסתר. העוררת היתה ונותרה כל העת רק בעלת זכות אופציה מכוח הסכם האופציה שנכרת בינה לבין בעל המקרקעין. את זכותה זו ביקשה העוררת לסחר הלאה, לצורך מציאת גורם פוטנציאלי לרכישת המקרקעין עצמם תוך שהיא נושאת עיניה לעשיית רווח מסיחור זכות האופציה שבידה. **זו המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבין העוררת לקבוצת הרוכשים.**

13. כפי העולה מכל פסקי הדין שניתנו עד כה בסוגיה, המשיב יוצא חוצץ באופן ברור נגד סיחור אופציות במקרקעין לקבוצה של רוכשים. התנאים המסחריים שנקבעו על ידי העוררת לצורך גיבוש הקבוצה ויצירת המחויבות לפעול למימוש האופציה – אין בהם כלל ועיקר כדי לפגוע במאום בזכאות של העוררת לקבל את הפטור ממס רכישה ומס שבח לפי סעיף 49י(ב) לחוק. העוררת לא התחייבה לרכוש את המקרקעין מבעל המקרקעין, וגם חברי קבוצת הרוכשים לא התחייבו כלפי בעל המקרקעין לרכוש ממנו את המקרקעין בשלב שבו חתמו על הבקשה לרכישת מקרקעין או לרכישת אופציה לרכישת מקרקעין, על הסכם סיחור האופציה, על כתב ההוראות לנאמן, על יפוי הכוח הבלתי חוזר וההסכם לשירותים המשפטיים.

ראו בעניין זה הניתוח בפסקאות 60-67 לפסק הדין בעניין **מיראז'**.

נפנה גם לסיכום הדברים המתמצת בפסק דינו של כבוד השופט קירש בעניין **אקרו נדל"ן**, בפסקאות 181-182:

"אסכם כי, לדעתי, מחויבות הקבוצה כלפי העוררת לפעול למימוש האופציה לא פגעה בזכאות העוררת לפטור ממס רכישה מכוח סעיף 49ו' לחוק.

אשוב ואדגיש בהקשר זה כי במקרה דנן בשום שלב לא נוצרה חובה כלפי בעלי המקרקעין לממש את האופציה שהוענקה, לא כאשר האופציה הייתה בידי העוררת, ולא כאשר חלקי האופציה היו בידי חברי הקבוצה."

14. בנוסף, נפנה גם לדברים שנפסקו על ידינו בעניין אי. אס.אל בפסקאות 18-21:

"איננו מקבלים גם בזו הפעם את טענת המשיב כאילו זכות הברירה – האופציה – של חברי קבוצת הרוכשים נשללה מהם. טענה זו – אינה נכונה והיא אף מעוותת את המציאות.
<u>העובדה כי חברי קבוצת הרוכשים מעוניינים ברכישת המקרקעין – אין משמע כי נשללה מהם זכות הברירה</u>. <u>ההיפך הוא הנכון</u>. חברי קבוצת הרוכשים, כל אחד בדרכו ובאמצעיו – תוך שימוש בייעוץ משפטי של כל אחד מהרוכשים עם עורך דין מטעמו, כפי שהעיד מר לייזרוביץ' - <u>הפעילו את שיקול דעתם והחליטו להתקשר בעיסקה כפי מתכונתה בדיוק מהסיבה שהם רצו לבחור ברכישת המקרקעין בסופו של דבר. אין כל רע בכך ואין בכך משום שלילת זכות הברירה. ממילא לא היתה כל התחייבות מצד חברי קבוצת הרוכשים כלפי בעל המקרקעין לרכוש את המקרקעין</u>.

אותו הסכם אופציה שהיה קיים בין העוררות לבין בעלי המקרקעין, הוא זה שסוחר אל חברי קבוצת הרוכשים. ונחזור ונאמר כי אם הכיר המשיב בהסכם האופציה בין בעל המקרקעין לעוררות כעומד בתנאי סעיף 49ו' לחוק – הרי שאין כל סיבה שלא יכיר בסיחור של אותו הסכם לחברי קבוצת הרוכשים, כאשר לא נעשה שום שינוי בתנאי האופציה והיא עדיין עומדת בכל התנאים הנקובים בסעיף 49ו' (א) לחוק.

בעל המקרקעין עדיין מחויב למכור את הקרקע לחברי הקבוצה שאליהם סוחרה האופציה, והתחייבות זו לא השתנתה. מנגד, ובניגוד לעמדת המשיב - חברי קבוצת הרוכשים לא התחייבו כלפי אף גורם לרכוש את המקרקעין – לא כלפי העוררות ולא כלפי בעל המקרקעין. לכל היותר הביעו חברי קבוצת הרוכשים את רצונם לרכוש את המקרקעין. זאת ותו לא. בכך אין משום יצירת התחייבות משפטית לרכישתם במועד החתימה על הסכם סיחור האופציה.

נוסיף ונציין, כי המשיב התעקש על ניהול הוכחות בעררים אלו משום סברתו כי המסד העובדתי כאן שונה מהפרשות הקודמות שהוכרעו על ידינו. נדגיש, כי אותה טענה בדבר שוני עובדתי עלתה גם בפרשת סטאר לייט ונדחתה על ידינו.

כפי שהדגשנו בפסקי הדין בעניין מיראז' ובעניין סטאר לייט, אין כל הוראה <u>בפרק חמישי 2</u> לחוק אשר קובעת את <u>תנאי הסיחור של האופציה</u>, <u>להבדיל מתנאי יצירת האופציה</u>. החוק אינו קובע מהי התמורה שתשולם עבור סיחור האופציה - לאחר מתן האופציה לראשונה, ואף אינו קובע מגבלות בדבר זהות הנעבר אליו תסוחר האופציה – האם חייב שיהיה זה נעבר יחיד או שניתן לסחר את האופציה לקבוצה של נעברים. נפנה לעניין זה לסעיפים 61 ו- 62 לפסק הדין מיראז'."

עוד נפנה גם לפסק הדין בעניין **אי.אס.אל** בפסקאות 22-23:

"נדגיש בשנית, הרצון הראשוני של יחידי קבוצת הרוכשים להגיע בסוף לתוצאה של רכישת המקרקעין – אין משמעה, כפי גישת המשיב, שלילת זכות הברירה שלה. בין שתי הברירות – לממש או לא לממש, רצו הרוכשים לממש את האופציה ולרכוש את המקרקעין. שאם לא כן, מה להם כי יתקשרו בעסקת אופציה?!

בניגוד להלך הרוח הפרשני של המשיב – האדם הסביר מן היישוב לא יעסיק עצמו בהתקשרות בעסקת רכישת אופציה, רק לשם רכישת האופציה Per Se. כפי שציינו בפסק הדין בעניין מיראז' – אופציות במקרקעין נרכשות למטרה סופית של מימושן בסופו של דבר – בין אם על ידי רוכש האופציה הראשון, ובין אם על ידי הגורם או הגורמים אליהם סוחרה האופציה על ידי מקבל האופציה לראשונה (או אלו שבאו בעקבותיו). שאם לא נאמר כן, ונלך לפי גישת המשיב – הרי שנגיע תוצאה בלתי סבירה, מנוגדת לשכל הישר ולכל הגיון כלכלי ומסחרי. <u>אדם מתקשר בעסקת אופציה לא בכדי להפסיד את דמי רכישת האופציה, אלא כדי להשיא את השקעתו זו ברכישת האופציה בדרך כלשהי – או על ידי רכישת המקרקעין במחיר שהתקבע בהסכם מול בעל המקרקעין, או על דרך של סיחור האופציה ויצירת פרמיה מהסיחור. כך או כך, פרשנות המשיב המתיימרת לטעון ל"מהות כלכלית אמיתית", כביכול, הינה מלאכותית ומנותקת מן המציאות המסחרית.</u>

עקב הקושי בגיבוש קבוצה של רוכשים לרכישת מלוא המקרקעין חייבת להיות נקודת "אל חזור" - נקודת זמן מסוימת שממנה ניתנת הודעה על רכישת המקרקעין. כפי שציינו, חייבת להיות נקודת זמן לחתימה על הסכם רכישת המקרקעין, שאם לא כן לא ניתן יהיה בפועל לגבש קבוצה של רוכשים. "

15. נוסיף גם ונציין כי הבלבול בו לקה המשיב בפרשנותו, אשר תחילתו בהעדר ההפרדה בין מערכות היחסים המשפטיות בין הגורמים השונים, כאמור לעיל, נמשך גם ביחס להיעדר ההפנמה או היעדר הקבלה כי **מכשיר האופציה הסחירה הייחודית הקבוע בסעיף 49י' לחוק הינו בגדר האמצעי להשגת המטרה של עידוד וקידום ביצוען של עסקאות בשוק הנדל"ן, ואיננו בגדר המטרה כשלעצמה. גישת המשיב מבקשת להפוך את האמצעי למטרה – ולא היא**.

16. על כן, כפי שכבר חזרנו ושנינו שוב ושוב – התנאים המסחריים הנקבעים על ידי הגורם המסחר את האופציה, ובמקרה דנן – העוררת – אינם משנים את המהות ואינם פוגמים בהיות הסכם האופציה כזה העומד בתנאי סעיף 49י' לחוק. התנאים המסחריים הנקבעים במערכת ההסכמית שבין העוררת לבין חברי קבוצת הרוכשים, לרבות מנגנוני הביטחונות שניתנים, ככל שניתנים, ליחידי קבוצת הרוכשים – **נועדו לאפשר את ההיתכנות הכלכלית של גיבוש הקבוצה הנדרשת לרכישת המקרקעין, ונועדו לאפשר את רכישת <u>מלוא</u> המקרקעין על ידי הקבוצה, כפי התנאי שנקבע בהסכם האופציה. דהיינו: המערכת ההסכמית המתגבשת לצורך איסוף וגיבוש קבוצת רוכשים – נועדה להביא למימוש התכלית החקיקתית של סעיף 49י' לחוק!**

נחזור ונדגיש גם בפעם הרביעית – אין כל בסיס משפטי לעמדת המשיב השוללת קטגורית את האפשרות לסיחור אופציה ייחודית במקרקעין במשמעות סעיף 49י' לחוק לידיה של קבוצת רוכשים.

המשיב מבקש למעשה פסיקה לפיה רק סיחור אופציה לידיו של רוכש יחיד יכולה לעמוד בתנאי סעיף 49ו' – וזאת אין לקבל, ובפועל כבר דחינו עמדה זו בשלושת פסקי הדין הקודמים שניתנו על ידינו ואנו חוזרים ודוחים עמדה זו גם בפסק דיננו זה.

17. גם לגופו של עניין, מעבר לקביעתנו בדבר העדר רלבנטיות לטיעון בדבר שונות עובדתית – הרי שניסיונו של המשיב לייצר שונות עובדתית במקרה הנדון – דינו להידחות. אין כל הבדל, ולמצער אין הבדל משמעותי בין המערכת ההסכמית הקיימת במקרה דנן לבין המקרים האחרים שנדונו על ידינו.

את עיקר יהבו (אם לא כולו) משליך המשיב על המסמך שכותרתו "בקשה לרכישת מקרקעין", וחבל שכך נהג המשיב.

קריאה קוהרנטית של מסמך זה (גם אם אינו תמיד מנוסח באופן מוצלח), ולא קריאה סלקטיבית המוציאה דברים מהקשרם, מעידה על כך שהוא נוסח כביכול מנקודת ראותו של הרוכש, שהרי הוא מופנה אל העוררת ובסעיף 1 לו הוא מתאר את זכות האופציה שניתנה לעוררת בהסכם האופציה, לפיה על פי החלטתה הבלעדית של העוררת לממש את האופציה ייחתם עמה הסכם מכר בנוסח שצורף כנספח להסכם האופציה ויירכשו המקרקעין בשלמות.

ברי, כי בראייתו של הרוכש – הוא מעוניין ברכישת המקרקעין, אך באותה מידה הוא מבין כי עליו להתגבר על "המשוכה" של קיומה של אופציה ייחודית בידיה של העוררת. לצורך זה מביע כל רוכש את הסכמתו לתשלום עמלת סיחור האופציה (ראו סעיף 4 לאותו מסמך). ברוח זו יש גם לקרוא את האמור בסעיף 12 ל"בקשה לרכישת מקרקעין", שם נאמר כי אם לא ישלם הרוכש את כל התשלומים הנדרשים ולא יחתום על כל המסמכים הנדרשים "המשווק יהיה רשאי למכור את המקרקעין לכל מאן דהוא אחר, לפי שיקול דעתו הבלעדי".

אינני סבורה כי הפרשנות המוצעת על ידי המשיב היא זו המתבקשת מאותו סעיף 12 למסמך "בקשה לרכישת מקרקעין".

בסופו של דבר, ובקריאת הדברים במשקפיו של הרוכש, מובהר לו כי המקרקעין יימכרו לאחר ולא לו אם לא יעמוד בתשלומים הנדרשים ולא יחתום על המסמכים הנדרשים. זאת ותו לא.

לא למותר אף לציין, כי חלק מחברי קבוצת הרוכשים (על פי הנראה – הרוכשים של האופציה לגבי המחצית השניה של המקרקעין) חתמו על מסמך שנוסחו שונה במעט ומבהיר בצורה ברורה יותר את הכוונה של שני הצדדים – "בקשה לרכישת אופציה לרכישת מקרקעין" (נספח 6 לתצהיר מר אלמוג) – ראו שם את נוסח סעיף 1 וסעיף 12.

כפי העולה מן הראיות שבפנינו – תיקון הנוסח של המסמך מ"בקשה לרכישת מקרקעין" ל"בקשה לרכישת אופציה לרכישת מקרקעין" אינו קשור כלל להליך השומתי שכן הוא בוצע עוד טרם הוצאת השומות נשוא הערר וללא קשר אליהן.

כאמור, יש להבחין בין האמצעי, או "המכשיר" המיועד להביא בסופו של יום לעסקה במקרקעין, ובין המטרה הסופית, דהיינו העסקה במקרקעין עצמה. **העובדה כי הרוכש רואה מול עיניו את המטרה הסופית וכי הוא מעוניין בסופו של דבר לרכוש את המקרקעין, אינה שוללת את העובדה כי לשם השגת מטרה זו נעשה שימוש במכשיר האופציה, כאשר לשימוש במכשיר זה מצא המחוקק לנכון להעניק את הפטור ממס.**

18. יתרה מזו, גם מן העדויות שהובאו בפנינו, הן על ידי מר אלמוג והן על ידי מר מרגלית, עולה בבירור כי כוונתה הברורה של העוררת לא היתה לרכוש בעצמה את מלוא המקרקעין אלא כוונתה היתה להשיא לעצמה רווח מסיחור האופציה. ראו עדות מר אלמוג בעמוד 3 לתמליל הפרוטוקול מיום 12.1.218 שורות 31-38 ועמוד 4 שורות 13-20, וכן עמוד 5 שורות 28-35. בנוסף, הובהר בצורה חד משמעית כי העוררת לא הציגה עצמה בשום צורה כבעלת המקרקעין או כמי שמוכרת את הזכויות במקרקעין. ניסיונו של המשיב להיסמך על פרסומים שביצעה העוררת (מוצג מש/1) מוטב היה אילו לא נעשה. אין בשום מקום בפרסומי העוררת אמירה לפיה העוררת מוכרת זכויות במקרקעין. כל מטרת הפרסומים היא להביא לרכישת המקרקעין, אך זאת באמצעות סיחור האופציה ומימושה על ידי קבוצת הרוכשים. ראו לעניין זה גם את עדותו של מר אלמוג בעמוד 8 לפרוטוקול מיום 12.12.18 שורות 20-29, שם מבהיר מר אלמוג מהו התהליך המתרחש לאחר שלקוח פוטנציאלי מעיין בפרסום (מוצג מש/1) ומגיע לפגישה במשרדי העוררת, שאז מוסבר כי לעוררת יש אופציה וכי מוצע לו לסחר אליו את האופציה.

גם עדותו של מר מרגלית ביססה את העובדה לפיה העוררת או מי מטעמה לא הציגה בפניו מצג כלשהו לפיו היא זו המוכרת את המקרקעין. מר מרגלית העיד חד משמעית כי נאמר לו על ידי מר אלמוג וכי הוא אף ידע זאת מלכתחילה שמדובר בעסקה של סיחור אופציה ייחודית.

ראו עדות מר מרגלית בעמוד 15 לתמליל הפרוטוקול מיום 12.12.18 שורות 24-39. בנוסף, ראו גם עדות מר מרגלית באשר למסמך שכותרתו "בקשה לרכישת מקרקעין" בעמוד 17 לתמליל שורות 19-39 ועמוד 18 שורות 1-2.

19. אשר לשלילת זכות הברירה מידי הרוכשים, גם טיעון זה של המשיב הופרך לחלוטין בעדותו של מר מרגלית.

ראשית, ייאמר כי התרשמותנו הבלתי אמצעית והחד משמעית מעדותו של מר מרגלית היתה כי מדובר באדם ענייני ובקיא בעסקאות במקרקעין, שבחן באופן עצמאי את המקרקעין ואת העסקה שהוצעה לו, גם אם הסתייע לצורך זה בשירותיו של עורך דין. מר מרגלית לא הלך "כצאן לטבח", כפי שמנסה המשיב לצייר תמונה כזו של חברי קבוצת הרוכשים. מר מרגלית ידע מה מוכרת לו העוררת ובאיזו מתכונת. מר מרגלית ידע כי מדובר בעסקה של סיחור אופציה והיה מודע לכך כי מאחר והוא רוצה לקנות את המקרקעין – עליו לרכוש את האופציה (או חלק ממנה ליתר דיוק) מידי העוררת כדי להשיג את מבוקשו ולרכוש את חלק הקרקע בו הוא מעוניין. באותה מידה, מר מרגלית היה מודע לכך שקיימת בידיו האפשרות להתחרט ולא לממש את האופציה. ראו עדותו בעמוד 19 לפרוטוקול שורות 18-10 ושורות 38-39, עמוד 20 שורות 4-1 ושורות 34-25:

"ש: אז אם כבר רצית לקנות, אז איזה מימוש אופציה ואיזה חשבתי שמה חשבתי?
ת: נכון, עורך הדין הסביר לי שעד התאריך הזה והזה, שהאופציה נמצאת, זה יכול לקרות או לא לקרות, וגם אתה יכול להתחרט. לכן הצ'קים בנאמנות עד התאריך הזה, ואתה יכול לעשות עד לתאריך הזה מה שאתה תחליט.
ש: 100%. אבל אתה כבר באת נכון לקנות,
ת: מאוד.
ש: ורצית,
ת: מאוד רציתי לקנות. הייתי מאוד מאוכזב אם זה לא היה קורה.
....
העד, מר מרגלית: זה נכון מה שגבירתי אמרה שרציתי לקנות, אבל אני הולך לעורך הדין שלי והוא אומר לי א', ב', ג' התנאים, הסיחור, ועוד הרבה, הרבה דברים, והוא אומר לי שעד התאריך של הסיחור, עד התאריך של מימוש האופציה, אתה יכול להתחרט ולצאת. הכסף אצלי בנאמנות. וזה מה שהוסבר לי, וזה מה שקרה. ולכן גם כתבתי פה את מה שכתבתי. ועובדה, שהכל קרה והתגלגל בדיוק לפי שהוא הבטיח לי.
....
ת: הניואנס הזה זה כזה שאני בטח שרציתי לקנות, עובדה שגם קניתי. אבל בזמן שיש לי עד סיחור האופציה וכל הדברים שאת אמרת, אני בודק הרבה דברים. אם אני רוצה, אם אני לא רוצה, אם השתנה שם כלום, נסעתי פעמיים לשטח, התייעצתי עם חברים, עם אנשים. ובאמת לא התייעצתי איתו. אני לוקח את הנתונים ואני בודק ואמרו לי שעד התאריך הזה אני יכול לשנות את זה, ועורך הדין הסביר לי את הנתונים כמו שאמרתי קודם. ואמרתי 'עד התאריך הזה אני אחליט סופית'. ועד אז לא יצא לי כסף מהכיס, אז מה אכפת לי? אז הסתובבתי, הייתי שם פעמיים, הסתכלתי, ראיתי, בדקתי, ובסוף החלטתי שכן. ברור שרציתי לקנות את השטח, לכן גם קניתי את השטח."

20. <u>סיכומו של דבר</u>: לא מצאנו כל ממש בטענות המשיב בערר זה לפיהן קיים שוני עובדתי בין המקרה הנדון כאן לבין העובדות בפרשות **מיראז'** או **סטאר לייט** או **אי.אס.אל.** ממילא עמדתנו היתה ונותרה כי "ניואנסים" עובדתיים במסגרת ההסכמית שהביאה לגיבושה של קבוצת רוכשים – אינם רלבנטיים כלל לצורך בחינת השאלה אם זכאית העוררת לפטור ממס

רכישה ומס שבח לפי סעיף 49י' לחוק, שכן אין כל קביעה בחוק בדבר המתכונת ההסכמית האפשרית לצורך סיחור האופציה ממקבל האופציה לראשונה לגורמים אחרים לאחריו.

הבהרנו עמדתנו זאת עוד בפסק הדין בעניין **מיראז'**, ראו פסקה 78:

> **"עם זאת, מצאתי לציין, כי הניואנסים העובדתיים, ככל שקיימים, בין העררים השונים שהוגשו בפני ועדת ערר זו, מתייחסים אך ורק לתניות וההגבלות שנטלו על עצמם חברי קבוצת הרוכשים בינם לבין עצמם, בקשר עם שלילת יכולתם שלא לממש את האופציה שהם רוכשים, לצורך גיבוש ושימור הקבוצה עד למימוש האופציה ורכישת המקרקעין.**
>
> **כאמור בפסק דיננו זה, הגבלות והתחייבויות שלוקחים על עצמם חברי קבוצת הרוכשים) למעט <u>התחייבות</u> לרכוש את המקרקעין (אין בהן כדי לשלול את קיומה של אופציה בידם כלפי בעל המקרקעין. לפיכך, ספק גדול אם קיים שוני מהותי כלשהו בין העובדות של הערר דנן לבין העובדות בשורת העררים הנוספים הקיימים והנדונים או עומדים להידון, על ידי וועדת ערר זו.**

במקרה הנדון גם לא היתה שונות עובדתית, בוודאי לא שונות משמעותית או מהותית. למעשה, העובדות במקרה הנדון מחזקות עוד יותר את מסקנתנו לפיה עמדת המשיב שגויה ומוטעית, כפי שהבאנו לעיל את האמור מתוך עדויות מר אלמוג ומר מרגלית.

21. לא מצאנו כל ממש בכל יתר טענות המשיב, אשר למעשה הינן חזרה על טענות שהועלו על ידו בעררים בעניין **מיראז'**, **סטאר לייט ואי.אס.אל** – טענות אשר כולן נדחו על ידינו, וכאמור על מנת שלא לחזור על קביעותינו בפעם הרביעית – נפנה לכל קביעותינו באותם פסקי דין אשר הינן טובות ונכונות גם למקרה הנדון.

22. כאמור, **הערר מתקבל.**

שומת מס הרכישה ושומת מס השבח שהוצאה לעוררת – מבוטלות.

בשים לב לעובדה כי המשיב היה נחוש, גם בזו הפעם, לנהל דיון הוכחות שלא לצורך, כאשר לאחר הצהרתו על עדים שיובאו על ידו – הללו לא הובאו כלל; בשים לב לעובדה כי למרות מתן שלושת פסקי הדין בעניין **מיראז'**, **סטאר לייט ואי.אס.אל** ועל אף הגשת ערעורים ביחס אליהם לבית המשפט העליון – עמד המשיב בתוקף גם על ניהולו של ערר זה עד תום, ולטעמנו – לחלוטין שלא לצורך, מאחר ולא קיים כל שוני עובדתי אשר הצדיק את ניהולו וממילא גם אילו היה שוני – לא מדובר בשוני רלבנטי לצורך ההכרעה בערר – אנו מוצאים כי יש מקום לחייב את המשיב בהוצאות משמעותיות.

עמדה זהה לגבי התרעומת שמעוררת דרך הילוכו של המשיב, הביע חבר הוועדה בתל אביב, רו"ח צבי פרידמן, במסגרת פסק הדין בעניין **אקרו נדל"ן**:

" בשולי הדברים מספר מילים:

במספר פסקי דין נידונה השאלה הקשורה לסיחור אופציה ייחודית לקבוצת רוכשים כגון:

מגור החזקות (ו"ע 41867-07-10 מגור החזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב) פורסם בנבו) [ניתן ביום 29.1.2013) ,((מיראז' יזמות ונדל"ן(ו"ע-21262-10 17מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה] פורסם בנבו) [ניתן ביום 2.1.2019) ,((סטאר לייט) ו"ע 69456-01-18 סטאר לייט) השרון - (משחקים פיננסיים עתידיים (1996) נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה] פורסם בנבו) [ניתן ביום 21.2.2019)ו-אי.אס.אל אשל נדלן) ו"ע 1596-02-18 אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה] פורסם בנבו) [ניתן ביום.((28.2.2019

בכל פסקי הדין הנ"ל דחו, פה אחד, ועדות הערר על הרכביהן השונים את עמדת המשיב בגישתו לגבי סיחור אופציה ייחודית לקבוצות רוכשים.

יש קווי דימיון רבים בין פסקי הדין הנ"ל לערר דנן ולמרות זאת המשיב מתעקש ועומד על דעתו ומגיע שוב ושוב לבית המשפט .

אני מצטרף לדעתה של כב' יו"ר הוועדה בפסק דין מיראז' (כב' השופטת אורית וינשטיין)לפיה דרך הילוכו של המשיב מעוררת אי נחת ואף תרעומת.

אני מצטרף גם לסכום ההוצאות שהשית כב' יו"ר הוועדה על המשיב אם כי יתכן והיה מקום לקבוע סכום גבוה יותר".

23. נראה כי מלאה השעה לחייב את המשיב, אשר מאלץ את ועדת הערר דנן לחזור שוב ושוב, ארבע פעמים על אותו פסק דין, בתשלום הוצאות בסכום גבוה יותר.

המשיב יישא בהוצאות ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 80,000 ₪, אשר ישולם לעוררת בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

עו"ד חיים שטרן: אני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה על מסקנותיו ותוצאתו.

עו"ד נתן מולכו: אני מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה על מסקנותיו ותוצאתו.

ניתן היום, כ"ד תשרי תש"פ, 23 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין , שופטת **יו"ר הוועדה**	**מולכו נתן, עו"ד** **חבר וועדה**	**חיים שטרן , עו"ד** **חבר וועדה**