



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2670/19
ע"א 2671/19
ע"א 2672/19
ע"א 7235/19
ע"א 7987/19
ע"א 3904/20

לפני :

כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער בע"א 2670/19,
2671/19, 2672/19,
7987/19 ו-3904/20 :

מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

המערער בע"א 7235/19 :

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נ ג ד

1. אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ : 7235/19 המשיבות בע"א
2. אי.אל.גיי השקעות נדלן בע"מ
3. סטאר לייט (השרון) משחקים פיננסיים עתידיים : 2671/19 המשיבות בע"א
4. קרקעות ישראל שיווק נדל"ן בע"מ
5. מיראזי יזמות ונדל"ן בע"מ : 2672/19 המשיבה בע"א
6. ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ : 7987/19 המשיבה בע"א
7. אקרו נדל"ן ייזום בע"מ : 7235/19 המשיבה בע"א
8. קבוצת אלה ג.נ בע"מ : 3904/20 המשיבה בע"א

ערעורים על פסקי דין של ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 :

ע"א 2670/19 : ו"ע 1666-02-18, ו"ע 1596-02-18 בבית
המשפט המחוזי חיפה, פסק דין מיום 28.2.2019, כבוד
השופטת אורית וינשטיין, עו"ד נתן מולכו ועו"ד אהובה סימון

ע"א 2671/19 : ו"ע 69456-01-18, ו"ע 36144-09-18 בבית
המשפט המחוזי חיפה, פסק דין מיום 21.2.2019, כבוד
השופטת אורית וינשטיין, עו"ד חיים שטרן ועו"ד אהובה
סימון

ע"א 2672/19 : ו"ע 21262-10-17 בבית המשפט המחוזי חיפה,
פסק דין מיום 2.1.2019, כבוד השופטת אורית וינשטיין, עו"ד
חיים שטרן ועו"ד אהובה סימון

ע"א 7235/19 : ו"ע 931-12-15 בבית המשפט המחוזי תל
אביב-יפו, פסק דין מיום 30.7.2019, כבוד השופט הרי קירש,
רו"ח צבי פרידמן ורו"ח אליהו מונד

ע"א 7987/19 : ו"ע 1702-01-18 בבית המשפט המחוזי חיפה,
פסק דין מיום 23.10.2019, כבוד השופטת אורית וינשטיין,
עו"ד נתן מולכו ועו"ד חיים שטרן

ע"א 3904/20 : ו"ע 17-09-33517 בבית המשפט המחוזי חיפה,
פסק דין מיום 8.3.2020, כבוד השופט רון סוקול, עו"ד נתן
מולכו ועו"ד חיים שטרן

בשם המערערים :	עו"ד חן אבידוב
בשם המשיבים 2-1XXX :	עו"ד צור שיץ ועו"ד עומר הלביא
בשם המשיבים 4-3 :	עו"ד אהוד פורת
בשם המשיבה 5 :	עו"ד הדר טל ועו"ד נירה קורי
בשם המשיבה 6 :	עו"ד עופר אלבוים ועו"ד עינב דותן
בשם המשיבים 8-7 :	עו"ד רונית ברזילי ועו"ד מאיר מזרחי

פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

1. ששת ההליכים שלפנינו הם ערעורים שהוגשו על ידי מנהלי מיסוי מקרקעין בחדרה ובתל אביב (להלן: "מנהלי מיסוי מקרקעין") נגד פסקי דין שניתנו על ידי ששה מותבים של ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "ועדות הערר" ו-"חוק מיסוי מקרקעין", בהתאמה), במסגרתם נדחתה עמדת מנהלי מיסוי מקרקעין בשאלה עקרונית הנוגעת לפרשנותו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

2. ואלה, בתמצית, הנסיבות שעוררו את המחלוקת העקרונית, וגדריה של המחלוקת:

א. מתן אופציה לעסקה במקרקעין מהווה במקרה הרגיל "מכירה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולפיכך מקימה חבות בתשלום מס שבח ומס רכישה. בשנת 2002, במסגרת תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין, קבע המחוקק חריג לכלל זה, לפיו מתן אופציה העומדת בשבעה תנאים, שנקבעו בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "אופציה ייחודית במקרקעין"), לא תיחשב ל"מכירה", ומכירה שאינה מימוש של אופציה ייחודית במקרקעין תהיה פטורה ממס שבח ומס רכישה, ותהיה חייבת במס רווחי הון (להלן: "הסדר הפטור").

ב. כל הנישומים בהליכים שלפנינו הם יזמים (להלן: "היזמים") אשר להם ניתנה על ידי בעלי המקרקעין, כנגד תשלום, אופציה לרכישת המקרקעין בתמורה לסכום נקוב בתוך פרק זמן שנקצב (להלן: "אופציית הרכישה"). אין חולק כי בעת מתן אופציית הרכישה ליזמים על ידי בעלי הקרקע הם עמדו בכל שבע הדרישות שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין להגדרת אופציה ייחודית במקרקעין.

ג. על פי תנאי אופציית הרכישה, היזם רשאי היה למכור את האופציה, ובכלל זה למכור חלקים ממנה לרוכשים שונים, ובלבד שהאופציה תמומש במלואה, דהיינו שהמקרקעין ירכשו בכללותם. התכלית שעמדה מאחורי הענקת אופציית הרכישה במקרים שלפנינו הייתה לאפשר את מכירת הקרקע למספר רוכשים שהקשר ביניהם נוצר באמצעות מאמצי השיווק של היזם, ובדרך זו להגדיל את הסחירות של המקרקעין, ואת התמורה המשתלמת בעבורם.

ד. היזמים עשו עסקאות שהוגדרו כמכירות של האופציה האמורה ליחידים קבוצות רכישה שונות (להלן: "עסקאות הסיחור" ו-"הרוכשים", בהתאמה). במסגרת עסקאות הסיחור נטל על עצמו כל אחד ואחת מהרוכשים התחייבויות שונות כלפי היזמים, שמטרתן להבטיח כי יממש את חלק אופציית הרכישה שנמכר לו, באופן שיבטיח כי אופציית הרכישה תמומש בכללותה (להלן: "התחייבויות המימוש"). תכליתן של התחייבויות המימוש היא למנוע מצב של קריסת העסקה בעקבות נסיגה של חלק מהרוכשים בעיתוי שאיננו מאפשר לאתר רוכשים חלופיים.

ה. עמדת מנהלי מיסוי מקרקעין היא שלאור התחייבויות המימוש הכלולות בעסקאות הסיחור, אין להתייחס אל העסקה בכללותה כמכירה של אופציה ייחודית במקרקעין, שכן מבחינת הרוכשים לא קיים עוד יסוד הבחירה המאפיין מצב של רכישת אופציה. לפיכך, סירבו מנהלי מיסוי מקרקעין להכיר בתחולת הסדר הפטור בכל ההליכים דנן, עניין שמשמעותו המעשית הוא כפל חיוב במס רכישה – הן בגין אופציית הרכישה והן בגין רכישת המקרקעין (מבחינה עיונית, לקביעה זו השלכה גם על החיוב במס שבח, ואולם מבחינה מעשית אין לכך משמעות במקרים בהם עסקינן).

ו. ועדות הערר, בפסקי דין מנומקים היטב, דחו את עמדת מנהלי מיסוי מקרקעין, וקבעו כי עסקאות הסיחור בכל המקרים בהם עסקינן אינן פוגעות בזכות ליהנות מהסדר הפטור. כנגזר מכך, החיוב במס רכישה חל רק פעם אחת, בעת רכישת המקרקעין על ידי הרוכשים מבעלי המקרקעין.

3. לאחר שקראנו את טיעוני הצדדים, ושמענו את טיעוני בא-כוח מנהלי מיסוי מקרקעין, הבהרנו כי עמדתנו היא כעמדת ועדות הערר, דהיינו כי גם לשיטתנו אופציות הרכישה ועסקאות הסיחור בהם עסקינן עומדות בדרישות החוק להחלת הסדר הפטור.

4. הטעמים המרכזיים לעמדתנו האמורה הם אלה:

ראשית, כעניין דוקטרינרי, מימושה של אופציה היא פעולה משפטית המבוצעת במישור היחסים מול נותן האופציה, והמביאה להתגבשותה של העסקה לגביה ניתנה האופציה. עסקאות הסיחור אינן מהוות מימוש של אופציות הרכישה כלפי בעל הקרקע – לא מימוש על ידי היזמים ולא מימוש על ידי הרוכשים – שכן הן אינן מביאות להתגבשות עסקה למכירת המקרקעין. לפיכך, גם אם במערכת היחסים שבין היזמים לבין הרוכשים הוגבל חופש הפעולה של הרוכשים, אין לומר כי עובדה זו עולה לכדי מימוש של אופציית הרכישה כלפי בעל המקרקעין.

שנית, כעניין מהותי, כל עוד תפקידם של היזמים מתמצה בהענקת שירות ביחס למקרקעין, אין הוא מגיע לכדי ביצוע עסקה במקרקעין. השירות אותו מעניקים היזמים בהם עסקינן הוא הגדלת הסחירות של המקרקעין, על ידי כך שהם מאפשרים לבעל קרקע, המעוניין למכור אותם כיחידה אחת, להתקשר עם מספר רוכשים שונים, שהקשר ביניהם נוצר באמצעות היזמים, ולא רק עם רוכש היכול לקנות את המקרקעין כיחידה אחת, או קבוצה של רוכשים שהתארגנה באופן עצמאי (בלשון ציורית, היזמים מאפשרים לפרוס את המקרקעין לפרוסות הנמכרות לרוכשים שונים, ולא למכור אותה כיחידה אחת לרוכש אחד). שירות זה, גם אם עשויה להיות לו תרומה משמעותית לתמורה שתתקבל ממכירת המקרקעין, אינו מחייב, מניה וביה, כי היזמים יהפכו לבעלי זכויות במקרקעין, וזאת בדומה למתן שירותים של השבחת המקרקעין. ממילא גם אין הצדקה מהותית להטלת חיוב כפול בתשלום מס רכישה (ויובהר, על פי הוראת סעיף 49(ג)(2) לחוק מיסוי מקרקעין מס הרכישה משולם בהתאם לסכום הכולל שמשלמים הרוכשים בעבור המקרקעין – דהיינו, הן הסכום המשולם לבעלי הקרקע והן הסכום המשולם ליזמים).

שלישית, כעניין תכליתי, הסדר הפטור נועד "להקל ולשחרר את הפוטנציאל היזמי" הגלום במקרקעין (כלשון הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2002, בעמ' 2), על ידי העמדת מכשיר חדשני, נוח ויעיל – אופציה ייחודית במקרקעין – באמצעותו ניתן לקדם מיזמים נדל"ניים. עסקאות הסיחור בהן עסקינן, הן דוגמה מובהקת לסוג העסקאות אותו ביקש המחוקק לעודד באמצעות יצירת המכשיר החקיקתי האמור. פשיטא, כי אין לאמץ פרשנות מצרה להסדר הפטור, המסכלת את השימוש בו לקידום התכליות שלמענן נוצר.

5. ויודגש, עמדתנו זו מתייחסת לנסיבות בהן מעורבות היזמים מוגבלת למתואר לעיל. למותר לציין כי איננו מביעים כל עמדה ביחס למצבים בהם מעורבותם של היזמים חורגת מהמסגרת האמורה.

6. מנהלי מיסוי מקרקעין ביקשו שהות על מנת לבחון את עמדת בית המשפט. ביום 18.8.2020 נמסרה על ידם הודעה לפיה בהיותם קשובים להערות בית המשפט, הם מבקשים למשוך את ששת הערעורים.

7. לאור האמור דין ששת הערעורים דנן להידחות. אין צו הוצאות.

ניתן היום, ו' באלול התש"ף (26.8.2020).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט