



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7869/14

לפני :
כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט נ' סולברג

המערערים :
1. ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ
2. ל. שפירא נכסים והשקעות בע"מ
3. גדעון קדושין

נ ג ד

המשיבים :
1. מנהל מיסוי מקרקעין ת"א
2. אלה ליבוביץ
3. מיכל צוקרמן
4. גלעד צוקרמן
5. איתן לוי
6. עידית לוי
7. אדני דרזנר בע"מ
8. א.ד. וייס השקעות בע"מ
9. פרדי קמינר
10. טל קמינר
11. בנימין לב
12. לאה לב לוצאטו
13. אלה מוסאי
14. מאיר מוסאי
15. דן רון
16. דוד רון
17. חגית קוטון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב
בתיקי ו"ע 35167-03-12 ו- 40499-03-12 שניתן ביום
31.08.2014 על ידי כבוד השופט מגן אלטוביה, רו"ח אליהו
מונד ורו"ח צבי פרידמן

תאריך הישיבה : כ' בחשוון התשע"ז (21.11.2016)

בשם המערערים : עו"ד ברוך אדלר, עו"ד טלי יהושע ועו"ד אופיר סעדון
בשם המשיב 1 : עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),
התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) (כב' השופט מ' אלטוביה, רו"ח א'
מונד ורו"ח צ' פרידמן), בו נדחו העררים שהגישו המערערים על שומות מס שבח ומס

רכישה שהוצאו להם על ידי המשיב, לאחר שנקבע כי הסכם האופציה שנחתם בין הצדדים אינו אלא הסכם מכר.

תמצית הרקע עובדתי

1. ביום 7.2.2010 התקשרו המערערות 1-2, שתי חברות יזמיות (להלן: המערערות), בהסכם עם תשעה מתוך עשרת בעלי חלקת מקרקעין הנמצאת ברחוב בעלי המלאכה בתל אביב (להלן: ההסכם או הסכם האופציה). יצויין כי בעל הזכויות העשירי, מר מיכאל קיקוזאשווילי (להלן מיכאל), סירב לחתום על ההסכם.

ההסכם הוכתר בתור "כתב אופציה בלתי חוזרת", ועל פיו הוקנתה למערערות אופציה לרכוש את זכויותיהם של תשעת בעלי המקרקעין שחתמו על ההסכם, העולות כדי 8,580 חלקים מתוך 10,000 חלקים המרכיבים את החלקה כולה (מיכאל החזיק ב-1,420 החלקים הנוותרים), תמורת 8,151,000 ₪. תקופת האופציה הועמדה על שלושה חודשים, הניתנים להארכה על ידי המערערות מדי שלושה חודשים עד לתקופה כוללת של שנה אחת. מחיר האופציה הועמד על סך של 405,000 ₪.

2. במועד חתימת ההסכם, היו בחזית הנכס שתי חנויות שהוחזקו בנפרד על ידי שני דיירים מוגנים. בשל כך, נקבע בהסכם תנאי מתלה המתנה את האופציה בפנינויים של הדיירים המוגנים בתוך תקופת האופציה, כך שהנכס יהיה "חופשי מכל דייר מוגן ו/או מכל זכות של מחזיק מכל סוג למעט זכויות החזקה של יחידי הקבוצה ו/או של מיכאל".

בעזרתו של מנכ"ל המערערת 1, הושגה הסכמה עם הדיירים המוגנים כי יפנו את החנויות בתמורה לפיצוי כספי. בהמשך לכך, ביום 27.6.2010, חתמו המערערות על הסכם משולש לסיחור האופציה. הסכם זה נכרת מול קבוצת הרכישה שאורגנה על ידי המערערות ומול בעלי המקרקעין, זולת שניים מבעלי המקרקעין: מיכאל (שכאמור מלכתחילה לא היה צד להסכם האופציה), וכן בעל זכויות נוסף בשם גדעון קדושין, הוא המערער 3 (להלן: גדעון), שביני לביני חזר בו מהסכם האופציה.

3. בהתאם להסכם לסיחור האופציה, זו נמכרה לקבוצת הרכישה (האופציה נסבה כעת על 7,387 חלקים, לאחר הפחתת חלקם של מיכאל וגדעון). במסגרת התמורה המוסכמת, נכלל תשלום של "דמי ארגון" ששילמו יחידי קבוצת הרכישה למערערות. יצויין כי גדעון, שכאמור חזר בו מהסכם האופציה, חתם על הסכם נפרד עם

המערערות, לפיו הוא הצטרף בתור חבר בקבוצת הרכישה. בהתאם לכך, שילם גדעון למערערות דמי ארגון בסך 125,000 ₪.

ביום חתימת הסכם סיחור האופציה, הודיעה קבוצת הרכישה על מימוש האופציה, ובחלוף יומיים חתמו קבוצת הרכישה ובעלי החלקה (זולת מיכאל) על הסכם למימושה. בהתאם לכך, הועברה החזקה בחנויות לידי קבוצת הרכישה. להשלמת התמונה נציין כי בחלוף כחודשיים ימים, ביום 9.9.2010, מכר גדעון - שכזכור היה חלק מקבוצת הרכישה - מחצית מזכויותיו לגב' חגית קוטון (להלן: חגית) תמורת 350,000 ₪.

4. בעקבות ההשתלשלות שתוארה לעיל, הוציא מנהל מס שבח מספר שומות: שומת מס רכישה ומס שבח למערערות; שומת מס שבח ומס רכישה לגדעון; שומת מס רכישה לקבוצת הרכישה; ושומת מס רכישה לחגית.

בתמצית, ניתן לומר כי לדידו של מנהל מס שבח, יש להשקיף על עסקת האופציה כעל עסקת מכר. דהיינו, במסגרת "הסכם האופציה", המערערות למעשה רכשו את הקרקע מידי בעלי הקרקע (ולכן המערערות חייבות במס רכישה), ובהמשך מכרו אותה לקבוצת הרכישה (ולכן המערערות חייבות במס שבח). באשר לגדעון, הרי שבמסגרת "הסכם האופציה" הוא מכר את חלקו בקרקע למערערות, אולם לאחר מכן הוא חזר בו ורכש את הקרקע בחזרה מידי המערערות, ובהמשך מכר מחצית מזכויותיו לחגית (ועל כן גם הוא חייב הן במס שבח הן במס רכישה).

באשר לקבוצת הרכישה, נקבע כי יש להוסיף את דמי הארגון ששולמו למערערות על ידי חברי קבוצת הרכישה, בתור חלק משווי הרכישה, ובהתאם לכך הוגדל שיעורו של מס הרכישה שהוטל עליה. ואילו באשר לחגית, מנהל מס שבח טען כי ערכן האמיתי של הזכויות בקרקע שמכר גדעון לחגית הוא 550,000 ₪ ולא 350,000 ₪, ולכן על חגית לשלם מס רכישה בשיעור גבוה יותר.

5. השגותיהם של כל הנישומים כולם נדחו על ידי מנהל מס שבח, ובהמשך לכך הגישו כולם עררים נפרדים לוועדת הערר. אקדים ואומר כי כל ארבעת העררים נדחו על ידי ועדת הערר, אולם רק שניים מהנישומים – המערערות וגדעון – ערערו לפנינו על פסק דינה של ועדת הערר. איננו נדרשים אפוא לשומות שהוצאו לקבוצת הרכישה ולחגית, ואין בהכרעתנו בערעור דנן כדי להשליך עליהן.

6. ועדת הערר דחתה את ארבעת העררים שהוגשו אליה, בקבעה כי מאפייני הסכם האופציה ואופן ניסוחו מלמדים כי מדובר בעסקת מכר, שכן הצדדים הסכימו כי ככל שיתקיים התנאי המתלה, המערערות תהיינה חייבות לממש את האופציה. באשר לשומה שהוצאה לגדעון, אזי משעה שנקבע כי הסכם האופציה הוא הסכם מכר, ממילא יש לראות את גדעון כמי שמכר למערערות את חלקו בעת שהתקשרו בהסכם האופציה; ובהמשך, בשעה שגדעון התקשר בהסכם החדש עם המערערות, נכרת דה-פקטו הסכם חדש בו רכש גדעון את חלקו המקורי בחזרה והפך לחלק מקבוצת הרכישה. על הנמקות נוספות ששימשו תימוכין למסקנותיה של ועדת הערר, אעמוד ביתר פירוט להלן בפרק הדיון וההכרעה.

עיקר טענות הצדדים

7. המערערים טוענים כי אין מדובר בהסכם מכר, אלא בהסכם אופציה לכל דבר ועניין, העונה על תנאיו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין המקנה לצדדים פטור ממס רכישה ומס שבח. המערערים מדגישים כי הצורך לקבוע תנאי מתלה בהסכם, נבע מהימצאותם של הדיירים המוגנים במקרקעין, וכי יש לפרש את הסכם האופציה לאור עובדה זו. לדבריהם, ההסכם מגדיר מהם ההסדרים שיחולו בין אם יתקיים התנאי המתלה ובין אם לאו, ואין בלשון החוזה כל הוראה המטילה על המערערות חובה לממש את האופציה. המערערים מוסיפים כי תנייה בחוזה המחייבת את המערערות לממש את האופציה היתה נעדרת היגיון עסקי, שכן בעת כריתת הסכם האופציה טרם עלה בידי המערערות לגבש קבוצת רוכשים לנכס. כן טוענים המערערים כי שגתה ועדת הערר בהנמקות הנוספות ששימשו תימוכין לקביעתה כי מדובר בהסכם מכר.

באשר לשומה שהוצאה למערער 3, מר גדעון קדושין, נטען כי התשלום שהלה העביר לידי המערערות בסך 125,000 ₪ לאחר שחזר בו מהסכם האופציה, לא נועד לרכוש בחזרה את חלקו במקרקעין, אלא מדובר בדמי ארגון, וכי סכום דומה נגבה מכל אחד מחברי קבוצת הרוכשים ללא קשר לגודל החלק שרכש. בנוסף, גובה הסכום אינו מתיישב עם הטענה כי הוא נועד לרכוש את הבעלות בקרקע בחזרה, בפרט בהתחשב בכך שגדעון מכר בסמוך לאחר מכן מחצית מזכויותיו לחגית תמורת 350,000 ₪.

8. המשיב, מנגד, טוען כי מדובר בערעור המופנה נגד קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר; כי יש לבחון את ההסכם לפי מהותו הכלכלית, ולא לפי האופן בו

הכתירוהו הצדדים; כי לשון ההסכם מלמדת על שלילת זכות הברירה מידי המערערות; כי הצדדים ביקשו לקבוע מראש מה תהיה התוצאה אם יתקיים התנאי המתלה; וכי המערערות לא הוכיחו טענתן כי פרשנות זו נעדרת היגיון עסקי. כן מפנה המשיב ליתר האינדיקציות עליהן עמדה ועדת הערר, שתמכו במסקנתה כי מדובר בהסכם מכר. כטענה חלופית, המשיב טוען כי אף אם תתקבלנה טענות המערערות, יש להחזיר את הדיון לוועדת הערר, על מנת שזו תבחן אם החזקה בנכס עברה לידי המערערות (לנוכח מעורבותן בפניווי הדיירים המוגנים), שאז אין בעל האופציה זכאי לפטור ממס, בהתאם לתנאי הקבוע בסעיף 49(6) לחוק מיסוי מקרקעין.

באשר לטענותיו של גדעון, המשיב טוען כי לפי הסכם האופציה מדובר היה באופציה בלתי חוזרת, וממילא גדעון לא יכול היה לחזור בו; כי לא הוכח שדמי הארגון ששולמו על ידו היו דומים לדמי הארגון ששולמו על ידי יתר חברי קבוצת הרכישה; וכי ככל שיידחה ערעורן של המערערות – כך שהקביעה כי הסכם האופציה אינו אלא הסכם מכר תיוותר על כנה – אזי התוצאה המתחייבת היא דחיית ערעורו של גדעון.

דיון והכרעה

9. התיק שבפנינו אמנם עוסק בחיובם של המערערים במס שבח ובמס רכישה, אולם בשורה התחתונה הוא נסב כל כולו על שאלה של פרשנות חוזה, ובמקרה דנן - פרשנות הסכם האופציה שנכרת בין המערערות 1-2 לבין בעלי הקרקע. אציין כי פסק דינה של ועדת הערר לא התבסס על קביעת ממצאי מהימנות של הצדדים (ומפסק הדין אף עולה כי ועדת הערר השתכנעה כי המערערים עצמם ראו את ההסכם כהסכם אופציה – ר' פס' 25 לפסק דינה). בנסיבות אלו, מדובר בסופו של דבר בהכרעה המבוססת על מסקנות הנלמדות מלשון החוזה ומיתר נסיבות העניין. בכך, כידוע, אין לוועדת הערר יתרון על פני ערכאת הערעור, ומרחב התערבותה של ערכאת הערעור גדל בהתאם.

לאחר שעיינתי בפסק דינה של ועדת הערר, בטענות הצדדים, בהסכם האופציה וביתר הראיות, ולאחר שמיעת טענות הצדדים בעל פה, שוכנעתי כי ההסכם המדובר אכן היה הסכם אופציה לכל דבר ועניין ועל כן דין הערעור להתקבל. לטעמי, תוצאה זו עולה הן מלשון ההסכם הן מההיגיון העסקי שבבסיסו. להלן פירוט הדברים, ובהתאם לכללי הפרשנות הנוהגים בדיני חוזים, שהם גלויים וידועים ואין צורך לשוב ולפרטם מבראשית, אפתח בלשונם של סעיפי החוזה הרלוונטיים (על כך שנקודת המוצא לפרשנות החוזה מצויה בלשונו והיא התוחמת את גבולות הפרשנות, ראו, בין היתר,

ע"א 3375/06 קמטק מערכות בע"מ נ' מדינת ישראל, משרד הביטחון, פס' 10
והאסמכתאות שם (22.3.2011).

פרשנות הסכם האופציה

10. אבן הראשה בפסק דינה של ועדת הערר היא לשונו של ה"הואיל" החמישי
הקבוע במבוא להסכם האופציה. למען שלמות הדברים, אצטט להלן את ה"הואיל"
הרביעי והחמישי:

"והואיל ויחיד הקבוצה מעוניינים להעניק בזאת לקונה
אופציה לרכישת זכויות הבעלות והחזקה הבלתי
מופרעת בחלקים של יחיד הקבוצה בנכס, קרי:
8,580/10,000 חלקים מהנכס (להלן: 'הממכר') והקונה
מעוניין לרכוש אופציה זאת מאת יחיד הקבוצה, והכל
כמפורט וכמותנה בכתב אופציה זה;

והואיל והאופציה נשוא כתב אופציה זה מותנית בתנאי
מתלה לפיו יחיד הקבוצה יפנו את הדיירים [המוגנים –
י"ע] באופן שהנכס יהיה חופשי מכל דייר מוגן ו/או
מכל זכות של מחזיק מכל סוג למעט זכויות החזקה של
יחיד הקבוצה ו/או של מיכאל בלבד משך תקופת
האופציה כהגדרתה להלן (להלן: 'התנאי המתלה').

משמעות התנאי המתלה הינה כי הקונה לא יהיה חייב
להפעיל את זכות המימוש של האופציה כל עוד לא יתקיים
התנאי המתלה, והכל כמפורט לענין זה להלן" (ההדגשה
הוספה – י"ע).

החלק המודגש לעיל בסיפא של ה"הואיל" החמישי, מהווה את הבסיס לפסק
דינה של ועדת הערר. ואכן, אילו היינו עוצרים את הילוכנו כאן ומתעלמים מיתר
הוראות ההסכם, מסקנתה של ועדת הערר היתה הגיונית ואף מתבקשת. מפשט הכתוב
אכן ניתן להסיק כי זכות הברירה של המערערות אם לממש את האופציה אם לאו,
מותנית בכך שהתנאי המתלה לא התקיים. צא ולמד, שמקום בו התנאי המתלה התקיים
(קרי, הדיירים המוגנים התפנו), חלה חובה על המערערות לממש את האופציה, באופן
השולל את אופייה הברירתי של הזכות הנתונה בידיהן. מכאן קצרה דרכה של ועדת
הערר לקבוע כי כלל אין מדובר באופציה.

כאמור, קריאה זו של ה"הואיל" החמישי היא נקודת המוצא בפסק דינה של
ועדת הערר, וכפי שעוד יפורט להלן, עליה הושתתו קביעות ומסקנות נוספות. אלא
שלטעמי, קריאה זו של הסכם האופציה, הגם שעולה היא בקנה אחד עם לשונו של

ה"הואיל" החמישי כשהוא עומד לעצמו, אין היא עולה מלשונם של יתר תנאי ההסכם ואף לא מההיגיון העסקי שעמד בבסיסו. אסביר.

11. ה"הואיל" החמישי הוא מסוג ההוראות ההסכמיות המתייחסות באופן מפורש לסיטואציה מסוג א' (אי-התקיימות התנאי המתלה), מבלי שהן מתייחסות במפורש לסיטואציה מסוג ב' (התקיימות התנאי המתלה). הניסיון ללמוד מהוראה מעין זו מהו ההסדר שביקשו הצדדים לקבוע לגבי סיטואציה מסוג ב', הוא אפוא היסק, בבחינת מכלל הן נשמע הלאו (או להיפך). היסק זה הוא כמובן אפשרי ולעתים נדרש, כחלק מתהליך ההתחקות אחר משמעותו המשתמעת של הטקסט (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך רביעי – פרשנות החוזה 356-353 (2001) (להלן: ברק)). עם זאת, על מנת לבסס היסק מסוג זה, יש לוודא כי הטקסט הנתון לפרשנות אכן שותק לגבי סיטואציה מסוג ב'; תחילה יש לוודא שהמשמעות המשתמעת של סעיף החוזה הרלוונטי אינה עומדת בניגוד למשמעותו המפורשת של החוזה (שהרי "משמעות מפורשת דוחה משמעות משתמעת" – ברק בעמ' 356), ולאחר מכן יש לוודא שהמשמעות המשתמעת אינה עומדת בניגוד למשמעות משתמעת הפוכה, שאז נדרש הפרשן להכריע בין השתיים.

לפיכך, אין הפרשן יכול לעצור את הילוכו בהוראה המדוברת. עליו להוסיף ולבחון את יתר תנאי החוזה. פנייה זו ליתר סעיפי ההסכם אינה נדרשת אפוא רק לצורך התחקות אחר תכלית ההסכם ועמידה על הגיונו, אלא היא מהווה חלק מהשלב הראשון בפרשנותו של ההסכם – שלב פרשנותו הלשונית. אכן, "סעיפי החוזה אינם 'חלקיקים' הנעים בחופשיות בחלל, ובידוע כי על הפרשן להימנע מלבודד הוראה אחת מן המכלול, כפיסת קרקע-ארץ העומדת בפני עצמה" (דברי חברי, השופט סולברג, שנאמרו זה לא מכבר בע"א 8763/15 זיו נ' גספא הנדסה בע"מ, פס' 33 (4.1.2017) (להלן: עניין זיו)).

12. זאת ועוד. במקרה שלפנינו, עיון בלשונו של ה"הואיל" החמישי בשלמותו מעלה כי הוא מסתיים במילים "והכל כמפורט לעניין זה להלן" (ויצויין כי בציטוט בפסק דינה של ועדת הערר נשמטו חמש מילים אלו (פס' 11 לפסק דינה)). ללמדנו, שמנסחי ההסכם לא ראו את ה"הואיל" החמישי בתור הוראה ממצה לעניין אפשרויות מימוש האופציה, אלא מצאו להפנות ליתר סעיפי ההסכם המתייחסים לנושא ביתר פירוט. משכך, ההכרח לבחון את יתר סעיפי ההסכם לשם התחקות אחר הסכמות הצדדים בעניין זה, נובע הן מכוח תחולתם של עקרונות הפרשנות הכלליים, הן לאור רצונם המפורש של הצדדים כפי שמתקף מההסכם הקונקרטי שלפנינו. בהקשר זה אציין כי מנהל המערערת טען בעדותו בפני ועדת הערר, כי ה"הואיל" החמישי הוכנס דווקא

לבקשתו-שלו "רצינו לחדד את העניין שאם הדיירים המוגנים לא מפונים, יש לי זכות לקבל את הכסף שלי חזרה" (עמ' 33 לפרוטוקול).

13. ועדת הערר הסיקה מלשוננו המשתמעת של ה"הואיל" החמישי, כי הצדדים הסכימו שבמצב בו התנאי המתלה יתקיים, תחול חובה על המערערת לממש את האופציה. אם כן, השאלה הצריכה לענייננו היא האמנם, זולת לשוננו של ה"הואיל" החמישי, לא ניתן לאתר בין יתר הוראות ההסכם התייחסות שונה (מפורשת או משתמעת) לסיטואציה שבה התנאי המתלה התקיים. כפי שהקדמתי ואמרתי, התשובה על כך שלילית.

הסעיף המרכזי בהסכם ממנו ניתן להסיק התייחסות של הצדדים למצב בו התנאי המתלה התקיים הוא סעיף 6 הנושא את הכותרת "ביטול האופציה", ומפאת חשיבותו אביאו בשלמותו:

6.1" לא מומשה האופציה ו/או לא נחתם הסכם הרכישה בתוך התקופה דלעיל, תהא האופציה בטלה ומבוטלת.

6.2 התבטלה האופציה בנסיבות המתוארות בס' 6.1 דלעיל, תיוותר תמורת האופציה אשר שולמה על ידי הקונה ליחיד הקבוצה כאמור בסעיף 4 לעיל, בידי יחיד הקבוצה, כל אחד לפי חלקו היחסי כמפורט לעיל, ולצדדים לא תהיה כל טענה מכל סוג ומין האחד כנגד משנהו.

6.3 לא מתקיים התנאי המתלה תוך תקופת התנאי המקורית או כל תקופה שהוארכה, אם הוארכה, כאמור לעיל, כי אז ובמקרה זה יוחזרו דמי האופציה לידי הקונה מייד לאחר תום תוקפו של הסכם זה.

6.4 באם מומשה האופציה ויחיד הקבוצה [בעלי הקרקע – י"ע] הם אלה אשר מפרים הסכם זה, תוחזר תמורת האופציה לקונה ויחולו בענין זה הוראות ס' 7.2 להלן".

הנה כי כן, סעיף 6.1 פותח בהוראה כללית הקובעת כי אי מימוש האופציה יביא להתבטלותה. שלושת תתי-הסעיפים העוקבים עוסקים בשלושה תרחישים חלופיים, ובצדו של כל אחד מהם "הסנקציה" המתאימה לו:

(-) התרחיש האחד (סעיף 6.2) עוסק בנסיבות בהן האופציה התבטלה בגין אי מימושה או בגין אי חתימה על הסכם רכישה (כמפורט בסעיף 6.1). או אז, ההסכם

קובע כי דמי האופציה ששולמו על ידי המערערות לבעלי הקרקע – ייוותרו בידי בעלי הקרקע;

(-) התרחיש השני (סעיף 6.3) עוסק בנסיבות בהן האופציה התבטלה בגין אי התקיימותו של התנאי המתלה. או אז, ההסכם קובע כי דמי האופציה יושבו לידי המערערות;

(-) התרחיש השלישי (סעיף 6.4) עוסק בנסיבות בהן האופציה מומשה (קרי התנאי המתלה התקיים והמערערות הודיעו על מימוש האופציה), אולם בעלי הקרקע הם אלו שהפרו את ההסכם. או אז, מפנה ההסכם לסעיף 7.2 להסכם, בו נקבע פיצוי מוסכם בסך 5% משווי התמורה על פי הסכם הרכישה.

14. על פני הדברים, שלושת התרחישים הנ"ל מתייחסים לשלושת המצבים "הטבעיים" שבהם האופציה תסוכל או לא תמומש: אם בגין אי-התקיימות התנאי המתלה (סעיף 6.3), ואם במצבים בהם התנאי המתלה התקיים אולם אחד מן הצדדים חזר בו (סעיפים 6.2, 6.4).

כך, מקום בו התנאי המתלה לא התקיים (סעיף 6.3), דהיינו לא עלה בידי בעלי הקרקע להביא לפינויים של הדיירים המוגנים, אזי ממילא לא משתכלל הסכם האופציה. במצב זה, ה"אשם" בגין התבטלות האופציה נופל על כתפי בעלי הקרקע, ולפיכך עליהם להחזיר את דמי האופציה לידי המערערות.

בדומה, מקום בו התנאי המתלה התקיים והמערערות הודיעו על מימוש האופציה (סעיף 6.4), אולם בעלי הקרקע שינו טעמם והם אינם מעוניינים להתקשר בהסכם מכר (כגון משום שבחרו להתקשר עם יזם אחר או משום שחזרו בהם לחלוטין מכל הפרויקט), אזי ה"אשם" נופל שוב על כתפי בעלי הקרקע. במצב זה, בעלי הקרקע מפרים את ההסכם, ועליהם לשאת בפיצוי מוסכם בסך 5% משווי התמורה. [הערה: בהיות האופציה בלתי חוזרת, אין בעלי הקרקע יכולים לחזור בהם, וברי כי סעיף הפיצוי המוסכם (סעיף 7.2) לא בא לגרוע מזכותן של המערערות לתבוע אכיפה במקרה המתאים, כפי שאכן נקבע במפורש בסעיף 7.3 להסכם].

צדו השני של המטבע הוא כאשר הסיבה לאי-מימוש האופציה מקורה בהחלטת המערערות, כך שה"אשם" נופל על כתפיהן (מובן כי אין מדובר ב"אשם" במובנו המילולי, שהרי אין בעל האופציה מחויב לממשה, אלא בתיאור הקשר הסיבתי בין

החלטת בעל האופציה לבין אי מימושה). זהו המצב בו עוסק סעיף 6.2 להסכם, המשית על המערערות מעין סנקציה בדמות "חילוט" דמי האופציה ששולמו על ידן. לטעמי, פרשנותו ההגיונית היחידה של סעיף זה, היא כי הוא עוסק במצב בו התנאי המתלה התקיים, אולם המערערות הן שחזרו בהן וכעת הן אינן מעוניינות לממש את האופציה. אציין כי סעיף זה לא זכה להתייחסותה של ועדת הערר.

15. ודוק: לא נעלם מעיניי כי סעיף 6.2 לא מתייחס במפורש לשאלה אם הוא חל במצב בו התנאי המתלה התקיים אם לאו. ואולם, תִּסְרֵר זה הוא תִּסְרֵר מדומה, שהרי מקום בו התנאי המתלה לא התקיים, האחריות הבלעדית נופלת על כתפיהם של בעלי הקרקע-נותני האופציה, שעליהם הוטלה החובה לדאוג לפינויים של הדיירים המוגנים (ולכך נועד סעיף 6.3 להסכם). ברי אפוא כי סעיף 6.2 להסכם חל בנסיבות בהן התנאי המתלה התקיים (דהיינו בעלי הקרקע הצליחו להביא לפינויים של הדיירים המוגנים). או-אז, אם המערערות-בעלות האופציה תחזרנה בהן ולא תהיינה מעוניינות לממשה, יהא עליהן "לפצות" את בעלי הקרקע-נותני האופציה בשיעור של דמי האופציה שכבר שולמו. כשלעצמי, איני רואה דרך סבירה אחרת בה ניתן לפרש סעיף זה, ואציין כי אף בא כוח המשיב בדיון שבפנינו לא סיפק הסבר לכך, זולת טענתו הכללית כי יש לפרש את הסעיף לאור ה"הואיל" החמישי.

16. זאת ועוד. סעיף 6 הוא הסעיף בהסכם העוסק במצבים בהם האופציה לא מומשה או התבטלה. בתור שכזה, סעיף זה מהווה אכסניה טבעית להימצאותה של תניה העוסקת בסיטואציה שבה בעל האופציה בוחר שלא לממשה. במילים אחרות, אילו נדרש הפרשן לשער היכן תימצא הוראה העוסקת במצב של אי-מימוש האופציה חרף התקיימותו של התנאי המתלה, מסתמא היה פונה אל תניות החוזה העוסקות באופן נקודתי במצבים של אי-מימוש האופציה או התבטלותה. ההנחה כי התייחסות הצדדים לסיטואציה המדוברת מצויה בסעיף 6 להסכם ולא בין ה"הואילים" המופיעים במבוא להסכם, נובעת אפוא גם מ"מיקומה הגיאומטרי" של ההוראה בין יתר הוראות ההסכם (על חשיבותה הפרשנית של "מיקומה, ארגונה וסידורה של ההוראה החוזית בתוך המכלול... כחלק מהערכת אומד דעת הצדדים מתוך לשון החוזה ותוכנו", ראו בעניין זיו בפס' 34). במקרה דנן הדברים יפים אף ביתר שאת, שהרי ההוראה הרלוונטית במבוא להסכם (ה"הואיל" החמישי) מפנה במפורש אל יתר הוראות ההסכם, ועמדנו על הדברים לעיל. קיצורו של דבר, שאף אם ניתן לטעון כי לשונו של סעיף 6.2 אינה נושאת משמעות מפורשת לגבי סיטואציה של אי-מימוש האופציה על ידי המערערות בהתקיים התנאי המתלה, עדיין נושאת היא משמעות משתמעת, שמשקלה רב לעומת המשמעות המשתמעת שניתן לייחס לאופן ניסוחו של ה"הואיל" החמישי.

17. לא זו בלבד שמסקנה זו עולה מפרשנותו הלשונית של ההסכם, אלא שהיא אף מתיישבת עם ההיגיון העסקי הניצב בבסיסו. אין חולק שהמקרקעין המדוברים היו בבחינת "אליה וקוץ בה", שכן מימוש הפוטנציאל הכלכלי הגלום בהם היה תלוי בכך שהדיירים המוגנים יפוננו. פינוי הדיירים היה אפוא אינטרס עליון של שני הצדדים, המערערות מן הצד האחד ובעלי המקרקעין מן הצד השני. והנה, מתוקף הסכם האופציה, בעלי הקרקע לא נטלו כל סיכון, ואילו המערערות נטלו סיכון מוגבל בדמות תשלום דמי אופציה בסך 405,000 ₪; אם בעלי הקרקע לא היו מצליחים לפנות את הדיירים המוגנים, המערערות היו מקבלות את דמי האופציה בחזרה והיחסים בין הצדדים היו מן הסתם באים לסיומם, מבלי שלאיש היה נגרם חסרון כיס; מנגד, ככל שהדיירים המוגנים היו מתפנים, אזי בעלי הקרקע היו מרוויחים נכס שהשביח בעקבות פינוי הדיירים המוגנים, ואילו המערערות היו זוכות באופציה לרכוש מקרקעין שניתן לממש את הפוטנציאל הכלכלי הגלום בהם.

ההיגיון הניצב בבסיס כריתת הסכם אופציה מובן אפוא, שכן בעת כריתתו, איש לא יכל לערוך לכך שהפרויקט המתוכנן יוכל לצאת אל הפועל. טענת המערערות כי במועד כריתת הסכם האופציה טרם עלה בידיהן לגבש קבוצת רכישה, אף היא תומכת במסקנה זו. ההנחה כי המערערות-היזמיות היו נוטלות על עצמן חיוב כה משמעותי בדמות רכישת המקרקעין בסך של למעלה מ-8 מיליון ₪, בטרם עלה בידיהן לאתר משקיעים – אינה מסתברת, ולמצער אינה מסתברת יותר מאשר פירוש ההסכם כפשוטו, בתור הסכם המעניק למערערות אופציה שברצותן יממשה וברצותן יוותרו על מימושה. ואם תאמר כי היה זה אינטרס של בעלי הקרקע לכבול את המערערות לממש את האופציה בהתקיים התנאי המתלה (לאחר שהנכס הושבח בעקבות פינוי הדיירים המוגנים), אזי לא זו בלבד שטענה זו לא נטענה ויש ספק לגבי מידת ההיגיון שבה, אלא שאילו כך היה הדבר, קשה להלום שהדבר לא היה מוצא ביטוי מפורש בלשון ההסכם, ואציין כי שני הצדדים היו מיוצגים בעת ניסוחו.

18. הנה כי כן, פרשנות ההסכם כהסכם אופציה "אמיתי" שנועד להתמודד עם חוסר הוודאות הטמון בפרויקט בגין נוכחותם של דיירים מוגנים במקרקעין, היא פרשנות סבירה העולה הן מכותרת ההסכם, הן מלשון ההסכם והן מהגיונו העסקי. פרשנות הפוכה לפיה אין המדובר אלא בכסות להסכם מכר, היא פחות סבירה בנסיבות העניין ופחות מתיישבת עם לשון ההסכם ועם פרשנותו התכליתית.

19. פסק דינה של ועדת הערר כולל הנמקות נוספות ששימשו תימוכין למסקנתה כי בהסכם מכר עסקינן. כפי שניווכח להלן, מפסק דינה של ועדת הערר עולה כי ה"הואיל" החמישי שימש עבודה נקודת מוצא לאורה פירשה את יתר הוראות ההסכם, ומנגד, נמנעה מלהתייחס להוראותיו של סעיף 6 להסכם. דומני כי בשל כך הגיעה ועדת הערר למסקנה, השגויה לטעמי, כי מדובר בהסכם מכר ולא באופציה אמיתית. אעמוד על עיקרי הדברים בקצרה.

20. בפסק דינה הקשתה ועדת הערר: "אם רצו הצדדים לומר כי האופציה עצמה מותנית בקיום התנאי המתלה והתשלום בגינה יושב אם זה לא יתקיים, מדוע לא עשו כך במפורש"? (פס' 12 סיפא לפסק הדין). ועדת הערר הניחה אפוא שהצדדים לא התייחסו לכך בהסכם. דא עקא, וכפי שנוכחנו לדעת, הצדדים קבעו במפורש בסעיף 6.3 כי אם לא יתקיים התנאי המתלה, על בעלי הקרקע להשיב את דמי האופציה לידי המערערות, והדברים תוארו בהרחבה לעיל.

21. דמי האופציה כמקדמה – ועדת הערר זקפה לחובת המערערים את העובדה שדמי האופציה היוו "מקדמה" על חשבון תמורת המקרקעין (סעיף 4.2 להסכם האופציה, וכן סעיפים מקבילים בהסכם סיחור האופציה ובהסכם המכר שנכרתו לאחר מכן). דעתי שונה, ולטעמי אין בכך כדי ללמד שההסכם שלפנינו אינו הסכם אופציה.

למעשה, היתה זו ועדת הערר שציינה בפסק דינה כי "כשלעצמה, הפיכת דמי אופציה לתשלום על חשבון אינה מעידה בהכרח כי אין המדובר באופציה" (פס' 14 סיפא). בד בבד, ועדת הערר הוסיפה כי בנסיבות כאלה חלה חובת "הוכחה מוגברת" על הנישום להראות כי מדובר באופציה ולא במכר. כאמור, דעתי שונה. פרקטיקה של הפיכת דמי אופציה למקדמה על חשבון התמורה הסופית היא שגורה ומקובלת (וראו מאמרם של שמואל לכנר וחופית וסרמן "אופציה ככלי לארגון קבוצות רכישה" מקרקעין ט(2) 46, 54 (2010) (להלן: לכנר ווסרמן) אליו הפנו המערערים, שם מצוין כי "לרוב, התשלום בגין האופציה מהווה מקדמה וחלק מהתשלום במסגרת הסכם המכר"). אמנם, יש טעם בגישתה של ועדת הערר, כי כאשר מתעורר ספק אם מדובר בהסכם אופציה או שמא בכסות להסכם מכר, ייתכנו מצבים בהם "מעמדן" של דמי האופציה (אם כמקדמה אם לאו) יהווה אינדיקציה לטיבו של ההסכם. בה בעת, אין מקום לקבוע א-פריורי כי כל אימת שדמי האופציה נועדו לשמש מקדמה על חשבון התמורה הסופית, יש לזקוף את הדבר לחובתם של הנישומים ולהטיל עליהם נטל

מוגבר להוכיח את אמיתות האופציה. כל מקרה לפי נסיבותיו. מכל מקום, הכללת דמי האופציה כמקדמה על חשבון התמורה הסופית היא הגיונית כשלעצמה, ובמקרה דנן אף מתבקשת, בהתחשב בכך שדמי האופציה נועדו לשמש לפינוי הדיירים המוגנים, כפי שיוסבר להלן.

22. ייעוד דמי האופציה לפינוי הדיירים – ועדת הערר ייחסה משקל לעובדה שדמי האופציה נועדו לשמש לצורך פינוי הדיירים המוגנים, והסיקה מכך כי "נותני האופציה עצמם כלל לא קיבלו תמורה בעד נתינתה". בהמשך אותה פסקה הוסיפה ועדת הערר כי במצב בו הדיירים המוגנים היו מתפנים, אזי "לו היה מדובר באופציה של ממש, היה יכול מקבל האופציה להחליט שלא לרכוש את הנכס ואז תמורת האופציה אמורה להיוותר בידי מקבל האופציה אפשרות כזו אינה קמה מתוך ההסכם" (פס' 15 לפסק דינה, ההדגשות הוספו – י"ע).

שתי קביעות אלה בטעות יסודן. באשר לקביעה הראשונה, אזי העובדה שדמי האופציה נועדו לממן את פינוי הדיירים המוגנים, אין פירושה כי בעלי הקרקע-נותני האופציה לא נהנו מכך. מה לי אם בעלי הקרקע שלשלו את דמי האופציה לכיסם ואז הוציאו כספים לצורך פינוי הדיירים המוגנים, ומה לי אם דמי האופציה "נצבעו" על ידי הצדדים מראש לשם כך. בשני המקרים, בעלי הקרקע עתידים ליהנות מכך שערך הנכס שלהם יעלה כתוצאה מפינוי הדיירים המוגנים. סיכוי זה להשבחת הנכס, הוא התמורה שקיבלו בעלי הקרקע תמורת מתן האופציה. זאת ועוד. האינטרס של המערערות היה כי הדיירים המוגנים יתפנו והעסקה תצא לפועל. מכאן, שאך טבעי הוא, כי המערערות תדרושנה מהבעלים להשתמש בדמי האופציה כדי לממן את פינוי הדיירים המוגנים.

באשר לקביעה השניה – ראשית, בניגוד לדברי ועדת הערר, הסכם האופציה התייחס למצב שבו הדיירים פונו (קרי, התנאי המתלה התקיים), ואכן הותר בידי מקבלי האופציה [המערערות] את הבחירה אם לממשה אם לאו (סעיף 6.2). קביעתה של ועדת הערר כי ההסכם לא התייחס לכך, מקורה, שוב, בהתעלמות מהוראותיו של סעיף 6 להסכם והסתמכות בלעדית על המסקנה שהוסקה מה"הואיל" החמישי; שנית, בניגוד לדברי ועדת הערר, ככל שמדובר באופציה אמיתית, אזי בנסיבות בהן הדיירים פונו (קרי, התנאי המתלה התקיים) ומקבל האופציה בחר שלא לממשה, דמי האופציה אמורים להיוותר בידי נותן האופציה (בעלי הקרקע), ולא בידי מקבלה (המערערות). זוהי אחת האינדיקציות לכך שמדובר בהסכם אופציה אמיתי, קרי אופציה ששולמה כנגדה תמורה העתידה להישאר בידי נותן האופציה ככל שמקבל האופציה יבחר לא

לממשה. בכך בדיוק עוסק סעיף 6.2 להסכם, שכאמור לא זכה לכל התייחסות בפסק דינה של ועדת הערר.

23. תקופת האופציה – ועדת הערר קבעה כי העובדה שתקופת האופציה הועמדה על שלושה חודשים, עם אופציה להארכתה בשלוש תקופות נוספות בנות 3 חודשים כל אחת (קרי, בסך הכל שנה) – מטה את הכף לטובת עמדת המשיב כי הדבר נועד "לדחות את אירוע המס בד בבד עם יצירת פתח להסבת הזכות בלא שהסבה זו תחשב עסקה נוספת". ועדת הערר הביעה תמיהתה מה טעם יש להעניק אופציה לשלושה חודשים עם אופציה להארכתה עד לתקופה של שנה, במקום לקבוע בפשטות כי תקופת האופציה תעמוד מלכתחילה על שנה. עוד ציינה ועדת הערר כי לא הוצגה תשתית ראייתית לכך שהתמורה ששולמה עבור האופציה אכן שווה בערכה לאופציה בת שנה.

גם להנמקה זו איני שותף. ראשית, מבחינתן של המערערות-מקבלות האופציה, דומה כי יש טעם רב בחלוקת תקופת האופציה למספר תקופות, תוך הותרת שיקול דעת בלעדי בידיהן אם להאריכה אם לאו. טול מקרה בו חלפו שלושה חודשים מבלי שעלה בידי בעלי הקרקע לפנות את הדיירים המוגנים (קרי, התנאי המתלה לא התקיים). אילו היתה תקופת האופציה נקבעת מראש למשך שנה, היו המערערות נאלצות לאפשר לבעלי הקרקע לפעול לפינוי הדיירים המוגנים במשך תשעה חודשים נוספים, מבלי שביכולתן להביא את ההתקשרות לסיום ולהשיב לידן את דמי האופציה במועד מוקדם יותר. לעומת זאת, חלוקת תקופת האופציה באופן בו נעשתה, הקנתה למערערות גמישות רבה ואפשרה להן לסיים את ההתקשרות בחלוף שלושה חודשים (או שישה או תשעה חודשים) ולקבל את דמי האופציה בחזרה, ככל שהתנאי המתלה לא התקיים. לאמיתו של דבר, ועדת הערר היתה ערה ליתרון הטמון בכך, אלא שלדבריה, "כשלעצמה התנהלות זו אפשרית במסגרת האופציה אם לא הייתה יותר מנרמזת באותו 'הואיל חמישי' להסכם, חובת מימוש. אולם משההסכם מניח כי בין הצדדים קיימת הבנה כי בהתקיים התנאי המתלה תמומש האופציה אחרת היא תחשב כמופרת, הרי שלמעשה אין מדובר בהסכם אופציה אלא הסכם מכירה המותנה בפינוי הדיירים" (פס' 20 לפסק דינה). במילים אחרות, ועדת הערר קבעה כי יתרון זה בחלוקת תקופת האופציה לאו יתרון הוא, שכן ה"הואיל" החמישי מלמדנו כי אין מדובר בהסכם אופציה. בכך יש משום הנחת המבוקש, באשר הוועדה ניתחה את יתר הוראות ההסכם לאור הפרשנות שהעניקה ל"הואיל" החמישי. הנה כי כן, לא תקופת האופציה היא ששימשה אינדיקציה למהותו של ההסכם, אלא שוועדת הערר קבעה תחילה כי מדובר בהסכם מכר, ולאור נקודת מוצא זו ניתחה את תקופת האופציה, בבחינת היפוך היוצרות.

אף הבסיס להנמקתה של ועדת הערר כי לא הונחה תשתית ראייתית לכך שדמי האופציה ששולמו שווים בערכם לאופציה בת שנה – אינו ברור. לפי הסכם האופציה, דמי האופציה נקבעו ע"ס 405,000 ₪, בעוד שהתמורה עבור מימוש האופציה (קרי, רכישת הבעלות במקרקעין) נקבעה ע"ס 8,151,000 ₪. דהיינו, דמי האופציה נקבעו בשיעור של כ-4.96% ממחיר מימוש האופציה. יחס זה בין מחיר האופציה למחיר מימושה עולה בקנה אחד עם הוראותיו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, המגדיר מהי אופציה במקרקעין המקנה פטור ממס. בסעיף זה נקבע כי אופציה תינתן לתקופה שאינה עולה על 24 חודשים (ס"ק (4)), וכי התמורה עבור האופציה לא תעלה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם (ס"ק (5)). תנאי האופציה עמדו אפוא בתנאים שהציב המחוקק, ומקריאת ההסכם עולה כי הוא נתפר מלכתחילה למידותיו של סעיף 49, שנחקק בשנת 2002 בעקבות דו"ח ועדת רבינוביץ', בין היתר במטרה להגביר את סחירות שוק המקרקעין ולשחרר חסמי מיסוי (ראו אצל לכנר ווסרמן, עמ' 49). לא מובן אפוא מדוע נדרשו המערערים להוכיח מה שוויה של אופציה לתקופה של שנה. אוסיף, כי אף ההנמקה לגופה אינה ברורה דיה: האם סברה ועדת הערר כי דמי האופציה שיקפו שווי של אופציה בת 3 חודשים? או בת 6 חודשים? ואם כן – מה הרבותא בכך? פסק דינה של ועדת הערר אינו מספק מענה לכך.

קיצורו של דבר, בהתחשב בכך שתקופת האופציה והאפשרות להאריכה הקנו למערערות יתרון של ממש, ובהתחשב בכך שתקופתה ומחירה עלו בקנה אחד עם דרישות החוק, אין במאפיינים אלו כדי ללמד כי האופציה אינה אופציה אמיתית וכי מדובר בכסות להסכם מכר.

24. טעיף הפרה הדדי – סעיף 7.2 להסכם קובע כדלקמן:

7. הפרת כתב אופציה זה

7.1 [...] [...]

7.2 הפר מי מהצדדים כתב אופציה זה, יהיה הצד המפר חייב לשלם לצד הנפגע, פיצוי מוסכם ומוערך מראש בסך השווה ל 5% (חמישה אחוז) משווי התמורה על פי הסכם הרכישה. אם הקונה הוא זה שהפר כתב אופציה זה, כי אז הסכום כמפורט בסעיף 6.2 דלעיל, יקוזז מכל פיצוי שיהיה על הקונה לשלם כאמור לעיל."

ועדת הערר קבעה כי ישנה סתירה בסיסית בין משמעותו של כתב האופציה לבין ניסוח הסעיף. זאת, משום שכאשר מדובר בהסכם אופציה, מקבל האופציה אינו מחויב לממשה והברירה אם לעשות כן נתונה בידי, וממילא לא ברור כיצד יפר את

ההסכם. על כן, כך נקבע, "עצם קיומה של סנקציה לכאורית, למקרה שבו קונה האופציה במקרה דנא 'מפר' את ההסכם, על אף שאין עולה ממנה חובת תשלום נוספת מלבד עבורה עצמה, מוסיפה נדבך נוסף על לבוש ה-'חובה' שלבש ההסכם למימוש האופציה ותימוכין לסיווג ההסכם כהסכם מכר" (פס' 16 לפסק דינה, ההדגשה במקור – י"ע).

אכן, במבט ראשון, יש טעם בדברים אלו. על פני הדברים, התייחסות הצדדים לסיטואציה בה המערערת תפרנה את הסכם האופציה, אינה מתיישבת עם סיווג הזכות שניתנה להן בתור זכות ברירה "אמיתית". על אף האמור, איני סבור כי די בכך כדי לבסס מסקנה בדבר היות ההסכם הסכם מכר, וזאת משתי סיבות עיקריות.

ראשית, בדיון בפני ועדת הערר, בא כוח המערערים, עו"ד אדלר, העריך כי מדובר בטעות בניסוח שנבעה מ"פינג פונג של הערות כמו כל חוזה בין משרדי לבין משרדו של עו"ד הרצוג", וכי רק בדיעבד לאחר תחילתו של ההליך המשפטי התחווה לו משמעותו הלא ברורה של הסעיף (פרוטוקול מיום 7.7.2013, עמ' 60). ועדת הערר לא התייחסה בפסק דינה להסבר זה, וכשלעצמי לא שוכנעתי כי יש הצדקה לדחותו. אכן, כפי שהודה עו"ד אדלר בפני ועדת הערר ובערעור שלפנינו, מדובר בניסוח לקוי, ועל פי פשוטו יש קושי ליישבו עם היות ההסכם אופציה. ואולם, ניתן להסביר את הניסוח הלקוי בנוהגם של עורכי דין לדרוש הדדיות מלאה בכל היבט ובכל תניה, גם מקום בו הדבר אינו דרוש, מבלי לצפות את התקלות שניסוח לקוי מעין זה עלול לעורר. לטעמי, הניסיון להיתלות בסעיף זה לצורך קביעה כי הסכם האופציה הוא כסות להסכם מכר, אינו משכנע.

שנית, ועיקרו של דבר. מבחינה מעשית, ה"סנקציה" המדוברת שנקבעה בסעיף 7.2 שתושת על המערערות אם "תפרנה" את ההסכם האופציה, אינה סנקציה של ממש. לפי הסעיף, הפיצוי בו תחוייבנה המערערות הוא בסך 5% מהתמורה, שהם שווי ערך כמעט לחלוטין לדמי האופציה ששולמו על ידן. הצדדים אף ציינו במפורש בסעיף 7.2 סיפא כי דמי האופציה ששולמו יקוזזו מאותם 5%. כאן שבים אנו לסעיף 6.2 להסכם, בו נקבע כי אם יתקיים התנאי המתלה והמערערות יבחרו לא לממש את האופציה, דמי האופציה יישארו בידי בעלי הקרקע (וראו הדיון לעיל בפס' 14-17). צא ולמד, שהסנקציה לאו סנקציה היא, שכן בשורה התחתונה, המערערות "גידרו" את גובה הפיצוי שיושת עליהן והעמידוהו על גובה דמי האופציה בסך 405,000 ₪, שממילא אמורים היו להישאר בידי בעלי הקרקע אם וכאשר המערערות היו בוחרות שלא לממש את האופציה. כך גם העיד מר דוד דגמי, מנהל המערערת 1, בהבהירו כי לא יכל

להפסיד "אגורה מעבר לזה" (פרוטוקול מיום 20.6.2013, עמ' 26). סעיף 7.2 להסכם לא היה בו אפוא כדי להעלות או להוריד לגבי חיוביהן של המערערות ואחריותן לקיום ההסכם.

25. סיכומם של דברים, שתקופת האופציה; היותה מקדמה על חשבון התמורה הסופית; ואופן ניסוחו של סעיף הפיצוי ההדדי – אין בהם כדי ללמד כי ההסכם שלפנינו אינו הסכם אופציה אמיתי אלא כסות להסכם מכר. בכך מתקבל ערעורן של המערערות.

המשיב עתר לכך, שאם תתקבל טענת המערערים כי אכן מדובר בהסכם אופציה, הדיון יוחזר לוועדת הערר על מנת לבחון טענתו כי החזקה בחנויות שפוננו על ידי הדיירים המוגנים הועברה לידי המערערות, ולכן לא חל התנאי בחוק ולפיו "למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה" (סעיף 49(6) לחוק). עיון בסיכומי המשיב שהוגשו לוועדת הערר מלמד כי טענה זו אכן הועלתה על ידו, אלא שוועדת הערר לא מצאה לנכון להתייחס אליה בפסק דינה. לאחר עיון בטענות המשיב מזה ובטענות המערערים מזה כפי שנטענו בפני ועדת הערר, לא ראיתי מקום להשיב את הדיון לוועדה על מנת שתדון בנושא עובדתי זה, הגם שטוב היתה עושה אילו היתה מתייחסת לכך בפסק דינה.

ערעורו של גדעון

26. נזכיר כי גדעון התקשר תחילה בהסכם האופציה עם המערערות, אולם בהמשך חזר בו והצטרף כחבר בקבוצת הרכישה, לאחר ששילם למערערות "דמי ארגון" בסך 125,000 ₪. בהמשך מכר גדעון מחצית מזכויותיו לחגית תמורת 350,000 ₪. בפסק דינה של ועדת הערר נקבע כי לנוכח הקביעה כי הסכם האופציה היה למעשה הסכם מכר, אזי יש לראות את גדעון כמי שמכר את חלקו במקרקעין למערערות במסגרת הסכם האופציה; ואילו בהמשך, לאחר שגדעון חזר בו מהסכם האופציה, יש לראותו כמי שהתקשר בהסכם חדש עם המערערות לפיו הוא רכש מידיהן את חלקו במקרקעין בחזרה תמורת 125,000 ₪.

27. דין ערעורו של גדעון להתקבל. ראשית, לנוכח קביעתנו כי הסכם האופציה לא היה הסכם מכר, אזי אין לראות את גדעון בתור מי שמכר את זכויותיו במקרקעין למערערות במסגרת הסכם האופציה, וממילא אין לראותו בתור מי שרכש את חלקו בחזרה. די בכך כדי להביא לקבלת ערעורו של גדעון.

טענת המשיב כי הסכם האופציה היה בלתי חוזר, ועל כן גדעון לא יכול היה לחזור בו – דינה להידחות. סעיף 49(3) לחוק מיסוי מקרקעין אמנם קובע כי "אופציה" המזכה בפטור היא כזו שבה "התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם היא בלתי חוזרת". אלא שהתחייבות בלתי חוזרת זו היא התחייבותו של המוכר, ומשמעותה היא "המשמעות המשפטית ממילא של כל אופציית מכר... חוזה שבהתקיים תנאיו, רשאי המחזיק באופציה לממשה בהתאם לתנאים שנקבעו" (יצחק הדרי "אופציות ייחודיות במקרקעין", מיסים יז(3) א-1, 6 (2003) (ההדגשה הוספה – י"ע)). היות האופציה בלתי חוזרת נועדה להותיר את כוח הבחירה בידי מקבל האופציה ולא בידי נותן האופציה. אציין כי המשיב עצמו היה ער לכך, בצינו כי "ההנחה בבסיס האופציה היא כי האופציה היא בלתי חוזרת ונותן האופציה לא יכול לחזור בו ממנה וזאת על מנת ליתן למקבל האופציה זמן בכדי לבחון את כדאיות מימושה" (פס' 104 לסיכומי המשיב שהוגשו לוועדת הערר (ההדגשה הוספה – י"ע); וראו גם לכנר ווסרמן, המציינים כי "הסכם האופציה מעגן וקושר את בעל הקרקע בהסכמות כלכליות מבעוד מועד, מונע ממנו מלנהל משא ומתן עם צדדים שלישיים ונותן למארגן 'שקט' לפעול לטובת ארגון הקבוצה" (שם, עמ' 56)). משעה שבמקרה דנן המערערות הסכימו לאפשר לגדעון לחזור בו מהסכם האופציה על מנת שיצטרף כחבר לקבוצת הרכישה, אזי לא היתה כל מניעה לעשות כן, ואין בכך כדי לשלול את מעמדה של האופציה ככזו הנכנסת בהגדרת החוק.

28. עמדתו של המשיב בנוגע ל"עסקאות" שביצע גדעון טומנת בחובה קושי בלתי מבוטל מהיבט נוסף. כך, מחד גיסא, המשיב סבר כי התמורה בסך 350,000 ₪ שקיבל גדעון מחגית תמורת מכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין, אינה משקפת את התמורה האמיתית, שהוערכה על ידי המשיב בסכום של 550,000 ₪ (דהיינו שווי של 1.1 מיליון ₪ בגין מלוא הזכויות). מאידך גיסא, המשיב היה נכון לראות בתשלום בסך 125,000 ₪ ששילם גדעון למערערות משום רכישה מחדש של מלוא זכויותיו במקרקעין ולחייבו במס רכישה בהתאם. על פני הדברים, ספק עד כמה שתי הקביעות מתיישבות זו עם זו. יצויין, כי אף שהמערערים העלו נקודה זו במפורש בערעורם דנן, המשיב נמנע מלהתייחס לכך וסיכומיו שותקים בעניין זה. שתיקה זו מחלישה גם היא את עמדת המשיב. בשורה התחתונה, הניסיון לראות בגדעון כמי שמכר בתחילה את זכויותיו במקרקעין לידי המערערות, ובחלוף זמן קצר רכש אותן בחזרה תמורת 125,000 ₪, נחזה על פניו כניסיון דחוק, והרושם המתקבל הוא כי קביעה זו מצד המשיב היתה בבחינת "טעות נגזרת" שהמשיב היה "כבול" לה, לנוכח גישתו המקדמית כי יש לראות את הסכם האופציה כהסכם מכר.

29. סיכומו של דבר, שגדעון התקשר עם המערערות בהסכם אופציה ובהמשך חזר בו. חלף זאת, הוסכם בין הצדדים כי גדעון יצטרף בתור חבר בקבוצת הרכישה, כנגד תשלום דמי ארגון למערערות בסך 125,000 ₪ תמורת הפעולות שביצעו לצורך ארגון קבוצת הרכישה. זוהי לשונו המפורשת של החוזה שנחתם בין גדעון למערערות, ולעתים הדברים כפשוטם אכן משקפים את המציאות כהווייתה.

סוף דבר

30. סיכומו של דבר, שלשון ההסכם וההיגיון העסקי העומד בבסיסו תומכים במסקנה כי הסכם האופציה שנכרת בין המערערות לבעלי הקרקע לא היה הסכם מכר, אלא הסכם אופציה אמיתי הנכנס בגדרו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

אשר על כן, לא היה מקום לחייב את המערערות 1-2 במס רכישה בגין התקשרותן בהסכם האופציה, ואף לא במס שבח בגין ההסכם שנחתם לאחר מכן מול קבוצת הרכישה. באשר למערער 3, לא היה מקום לחייבו במס שבח בגין התקשרותו בהסכם האופציה עם המערערות, ואף לא במס רכישה לאחר שחזר בו מהסכם האופציה, הצטרף לקבוצת הרכישה ושילם למערערות דמי ארגון בסך 125,000 ₪.

31. בכך מתקבל ערעורם של המערערים. תשלומי מס אלו שנגבו על ידי המשיב, יוחזרו למערערים בתוך 30 יום כשהם נושא הפרשי הצמדה וריבית כדין. המשיב ישא בשכר טרחת עורכי דינם של המערערים בסך 40,000 ₪.

32. משהונחה לפניי חוות דעתו של חברי, השופט סולברג, אתייחס לאמור בה בקצרה.

חברי מצביע על מספר נקודות בלשון ההסכם, שהצטברותן יחד מובילות אותו למסקנה כי עסקינן ב'ראשיתו של הסכם מכר', 'זכרון דברים' כלשונו; בהמשך, למען הזהירות, חברי נכון להניח כי סעיפי ההסכם סותרים אלה את אלה ו"תכליות שונות משמשות בו בערבוביה, עד כי כפות המאזניים הן מעוינות". אולם לשיטתו, נסיבות חיצוניות לחוזה מובילות אותו למסקנה כי אין מדובר בהסכם מכר.

33. לטעמי, הקביעה כי בהסכם אופציה עסקינן, נובעת בראש ובראשונה מפשוטו של מקרא. כך הוכתר החוזה, כך נוסחו תניותיו, ודומה כי אף חברי אינו שולל את

האפשרות כי כך הבינוהו הצדדים, שלא בהכרח ביקשו "להתל ברשויות המס", כלשונו. איננו עוסקים אפוא בטקסט מעורפל שהקורא מתקשה להבינו, ואף אם נסכים כי אופן ניסוחו אינו מן המוצלחים, איני סבור כי הוא מציב בפני הפרשן קשיים כה משמעותיים כבואו לפרשו. משאלו הם פני הדברים, אזי הנטל המוטל על מי שמבקש לפרש את החוזה באופן אחר – אינו נטל קל, ועל מנת לעמוד בו, אין להסתפק באפשרויות פרשניות "שלא ניתן לשלול אותן", כפי שציין חברי במספר מקומות בחוות דעתו.

34. לא אאריך לגבי כל האינדיקציות שפורטו בחוות דעתו של חברי, באשר רוב הדברים זכו להתייחסות בחוות דעתי לעיל, ואסתפק בהידרשות לחלק מדבריו.

חברי עמד על כך שלפי סעיף 3 להסכם, המערערות נטלו על עצמן "סיכון לא מבוטל", באשר עם התקיימותו של התנאי המתלה, נותר בידיהן פרק זמן קצר (הנע בין ימים ספורים לשלושה חודשים) להחליט אם ברצונן לממש את האופציה אם לאו. תניה זו, קבע חברי, נעדרת היגיון כלכלי, והיא מחזקת את הגישה הפרשנית לפיה המערערות גמרו אומר והתחייבו בפני בעלי המקרקעין לממש את האופציה.

על כך אשיב בשתיים. ראשית, יש להבחין בין ההנחה כי המערערות "גמרו אומר" לממש את האופציה ככל שיתקיים התנאי המתלה, לבין ההנחה כי הם "התחייבו" לכך בפני בעלי הקרקע. אכן, צודק חברי כי המערערות נטלו על עצמן סיכון, אולם מדובר בסיכון מגודר ומצומצם עד מאד: ככל שפרק הזמן שהיה עומד לרשות המערערות למן התקיימות התנאי המתלה ועד תום תקופת התנאי, לא היה מאפשר להן לממש את האופציה (כגון משום שלא היה סיפק בידן לגייס את הסכום הנדרש) – פתוחה היתה בפניהן הדרך לבחור שלא לממש את האופציה. או-אז, המחיר היחיד שהיה עליהם לשאת בו היה ויתור על דמי האופציה ששילמו. איני רואה אפוא כיצד ניתן להסיק מהדברים כי המערערות התחייבו בפני בעלי הקרקע לממש את האופציה.

שנית, איני סבור כי מדובר בתניה שהיא נעדרת היגיון כלכלי. אמנם, מבחינת המערערות, מדובר בתניה העלולה להקשות עליהן, וברי כי הן היו מעדיפות שיעמוד לרשותן פרק זמן ארוך ככל האפשר לפני שתיאלצנה להכריע אם לממש את האופציה אם לאו. מנגד, לדידם של בעלי המקרקעין, מדובר בתניה בעלת היגיון כלכלי פשוט. נזכיר, כי עם התקיימותו של התנאי המתלה ופינוי והדיירים המוגנים, המקרקעין שבבעלותם השביחו. במצב זה, אין זה בטובתם של בעלי המקרקעין להעניק למערערות פרק זמן ממושך כדי לשקול אם ברצונן לממש את האופציה. ככל שפרק הזמן קצר

יותר, כך גדל הסיכוי שהמערערות תבחרנה שלא לממש את האופציה, ואז יוכלו בעלי המקרקעין להתקשר בהסכם חדש עם כל המרבה במחיר. מכאן, שמדובר בתניה בעלת היגיון כלכלי, למצער עבור בעלי המקרקעין.

35. חברי הטעים כי נסיבות המקרה "מתמיהות" משום שאין זה מובן "מדוע נאותו בעלי המקרקעין להעניק את האופציה מבלי שקיבלו תמורה ממשית עבורה". דעתי שונה. כפי שציינתי, בעלי המקרקעין העניקו אופציה, וקיבלו תמורתה סיכוי של ממש להשבחת הנכס באמצעות שימוש בדמי האופציה לצורך פינוי הדיירים. המציאות מוכיחה כי סיכוי זה אכן התממש, ונמצאו בעלי המקרקעין נהנים מפירות האופציה שהעניקו למערערות. בכך הוגשם ההיגיון הכלכלי שעמד בבסיס הסכם האופציה.

36. לבסוף, התוצאה אליה הגיע חברי, לפיה מחד גיסא – יש לראות את הסכם האופציה שנכרת בין המערערות לבעלי הקרקע כהסכם מכר בגינו הן חייבות במס (ולכן דין ערעורן להידחות), ומאידך גיסא – יש לראות את ההסכם עם גדעון כהסכם שבוטל ועל כן אין לחייבו בגינו בתשלום מס (ולכן דין ערעורו להתקבל), היא תוצאה הגיונית. דא עקא, שטענה ברוח זו בנוגע להסכם שכרת גדעון עם המערערות לא הועלתה על ידי איש, אף לא על ידי גדעון עצמו, שעמד על כך שההסכם שכרת עם המערערות היה הסכם אופציה (ולא נעלם מעיניי כי המערערות וגדעון יוצגו על ידי אותם באי כוח). בנסיבות אלה, דומני כי דרך המלך לקבלת ערעורו של גדעון עוברת בקבלת גרסתו כי ההסכם שכרת עם המערערות היה הסכם אופציה, והדברים מתיישבים עם המסקנה כי ההסכם בין המערערות לבעלי הקרקע היה הסכם אופציה אף הוא.

37. לסיום, משהונחה לפניי חוות דעתו של חברי, המשנה לנשיאה השופט רובינשטיין, אוסיף מילים ספורות לחידוד הדברים והבהרתם. חזרתי ועיינתי בלשון ההסכם, ולא שוכנעתי בקיומו של פער בין תכליתו המוצהרת לתכליתו האמיתית. לטעמי, עיון בהוראות ההסכם מלמד בבירור כי הצדדים ביקשו "לתפור" אותו למידותיו של סעיף 49 לחוק, כפי שמשקף מתנאי האופציה, מחירה, תקופתה וכו'. בנסיבות אלה, איני סבור כי יש מקום להעלות "מפלס החשדנות המיסויית" כלפי המערערות, כלשון חברי, מה עוד שגם ועדת הערר מצאה לציין כי הצדדים עצמם תפשו את ההסכם כהסכם אופציה.

1. פעם ופעמיים קראתי את חוות דעתו המקיפה של חברי, השופט י' עמית, שקלתי את נימוקיה, אך דעתי שונה. שלל רב מוצא חברי בהוראות תת-סעיף 6.2 להסכם; לשונו ותוכנו משמשים לו כלי פרשני מחזיק ברכה, ואמת-מידה לבחינת התכלית הכוללת, עד למסקנתו הסופית של חברי, כי הסכם אופציה הוא ההסכם שלפנינו. קביעתו המרכזית, סביבה משתרגים יתר דבריו, היא כי לבד מן ההוראה המשתמעת מלשון ה'הואיל החמישי' אין כל אינדיקציה ממשית, ברורה, לקיומה של התחייבות מצד המערערות לבוא בהסכם מכר כולל עם קיום הוראות התנאי המתלה. מנגד, כאמור, מעניק חברי משקל של ממש לפרשנות המשתמעת מהוראות תת-סעיף 6.2 להסכם, המורה, בצירוף עם הוראות תת-סעיף 7.2, כי בהתקיים התנאי המתלה, אין המערערות חייבות בתשלום פיצוי ממשי לנותנות האופציה, לבד מתמורתה. חברי מוסיף להטעים את דרך פרשנותו; לשיטתו, הוראות תת-סעיף 6.2 עולות יפה עם כותרת ההסכם, חלקיו השונים, ועם הגיונה הכלכלי של העסקה. במהלכו זה, עוקר חברי את מסד הפרשנות של ועדת הערר, וממילא נופל בעקבותיו המבנה הפרשני כולו.

2. שיטת חברי איננה משוללת טעם, לבטח אינה אבסורדית; היא בהחלט אפשרית; ניכר כי מלאכתו הרה-קונסטרוקטיבית עלתה יפה, בהציבו נראטיב פרשנות אלטרנטיבי, בעקבות טיעוניו הרציניים של ב"כ המערערות. לא זו אף זו, דומה כי כמה מטענות חברי המשמשות אבן פינה בהתחקותו אחר תכלית היסוד שבהסכם שלפנינו, לא קיבלו את המשקל הראוי להן במסגרת פסק הדין של ועדת הערר. ברם, גבי דידי, אף כי נכון אני להודות במקצת דברי חברי, לא מצאתי כי יש בדרך הפרשנות שבה פסע כדי לסלק כמה אבני-נגף מן ההסכם. בניגוד לעמדת חברי, סבורני כי לשון ההסכם שלפנינו אינה בהירה דיה, עד כי אין בה כדי ללמד על מסקנה חד-משמעית, ברורה, באשר לתכליתו; בהינתן עמדתו זו, וכפי שאוסיף לבאר להלן, מורים כללי פרשנות החוזה, כי לפנינו ראשיתו של הסכם מכר – 'זכרון דברים' – ועל כן דין טענות המערערות 1-2 להידחות.

3. תחילה אל המוסכם. כדברי חברי, אף אני סבור כי הוראות תת-סעיף 6.2 עניינן בסיטואציה שבה עלה בידי נותני האופציה לקיים את הוראות התנאי המתלה, אולם המערערות הן שחזרו בהן, ואינן מעוניינות עוד לממש את האופציה. דומה כי המעייין בהסכם בדקדקנות יסכים למסקנתו של חברי גם בכל הנוגע לפרשנות תת-סעיף 7.2; חישוב קצר יגלה כי תמורת האופציה, אותם 5% משווי התמורה על-פי הסכם הרכישה, אשר ממילא עשויים להישאר ברשותם של נותני האופציה (וליתר דיוק – הנותר מסכום

זה לאחר ניסיונותיהם למלא אחר הוראות התנאי המתלה), הריהם בקירוב סכום הפיצויים שיוטל על המערערות אם לא תממשנה את הסכם האופציה. אכן, חרף הלשון המסורבלת שבה נוסחו תתי-סעיפים אלה, הרי שאין בהם, לכאורה, כדי לחייב את המערערות בשיעור פיצויים משמעותי אם תבחרנה שלא לממש את האופציה.

4. פרשנות זו מטיבה עם גרסתן של המערערות; בהעדרה של סנקציה אפקטיבית, קשה לצקת משמעות של ממש ל'התחייבות' שנטלו על עצמן המערערות, כטענת המשיב. ברם, בכך לא סגי; בשונה מחברי, דעתי היא כי אין לראות במשמעות המשתמעת מהוראות תת-סעיף 6.2 משום אבן ראשה, הנועלת את קשת הפרשנות, ומבססת את תכליתו של ההסכם כהסכם אופציה. לצד הוראתו המשתמעת של המבוא להסכם – ה'הואיל החמישי' – קיימות אינדיקציות נוספות, עליהן אעמוד להלן, המורות כי אין להרחיב את גבולה של התכלית המשתמעת מסעיף 6.2, כזו החולשת על ההסכם כולו.

5. טול למשל את הגדרת 'תקופת האופציה'. בנוהג שבעולם, מעניק נותן האופציה לזולתו מרווח זמן, שהות מספקת, במסגרתה יוכל לשקול כיאות את אפשרות מימוש האופציה, לברר את הטעון בירור, ולתכנן את צעדיו בהתאם (הוראות שכאלה קבועות בהסכמים שצרפו הצדדים כתימוכין לטענותיהם. ראו בסעיף 4 למוצג 13 לכתב הערעור; וכן בהסכמי האופציה שהמערערות 1 צד להם, אותם צרף המשיב בסיכומיו לפני ועדת הערר). לא כך הוא המקרה שלפנינו. קריאה מדוקדקת בהסכם מעלה כי למקבלות האופציה, המערערות, לא ניתנה שהות של ממש לשקול את מימוש האופציה מיד עם ביצוע האמור בתנאי המתלה.

כך מורה לשון סעיף 2(ג) להסכם:

"מוסכם מפורשות כי כתב אופציה זה מותנה בתנאי המתלה כהגדרתו לעיל, באופן שכתב אופציה זה יהיה בתוקף אם התנאי המתלה יתקיים תוך 3 חודשים ממועד חתימת כתב אופציה זה [...] באם לא יתקיים התנאי המתלה תוך תקופת התנאי, יהיה זכאי הקונה והוא בלבד להאריך את תקופת התנאי נממילא את תקופת האופציה בהתאמה ל-3 תקופות נוספות בנות 3 חודשים כ"א".

מיד בסמוך, מורה סעיף 3 להסכם – כותרתו 'תקופת האופציה' – כי:

"האופציה תעמוד לקונה לתקופה המסתיימת בתום תקופת התנאי [המתלה – נ' ס']..."

6. לבד מן התמיהה מדוע יש לכרוך את התנאי המתלה יחד עם תקופת האופציה, הוראות אלה ברורות; מתוך הציפייה כי יתכנו קשיים במהלך המשא ומתן עם הדיירים המוגנים, במסגרת ביצוע הוראות התנאי המתלה, קבעו הצדדים כי למערערות תוענק האפשרות להאריך את תקופת התנאי המתלה מעת לעת; ודוק, בניגוד לעמדת חברי סבורני כי אין בתניות אלה כדי ללמד כי למערערות ניתנה הזכות להאריך מעת לעת את תקופת האופציה עם התקיים התנאי המתלה. הנה אפוא, אם אכן הסכם אופציה 'רגיל' הוא ההסכם שלפנינו, משמעות הדבר היא כי המערערות נטלו על עצמן סיכון לא מבוטל – עליהן להשיב להצעת האופציה מיד עם התקיים האמור בתנאי המתלה, תהא אשר תהא יתרת תקופת האופציה באותה שעה; טול למשל מקרה בו עלה בידי נותנות האופציה למלא אחר הוראות התנאי המתלה בחלוף כחודשיים וחצי ממועד חתימת ההסכם. במצב דברים זה, מורה ההסכם כי למערערות ניתנת תקופה קצרה ומוגבלת של שבועות ספורים, עד לתום תקופת שלושת החודשים, מבלי שניתנת להן אפשרות של ארכה או זמן התארגנות נוסף להחליט אם רצונן במימוש האופציה, אם לאו (וראו בעדותו של מר איתן לוי, מחברי קבוצת הרכישה, ממנה עולה כי עלה בידי המערערות לגייס את חברי קבוצת הרכישה רק בחלוף מספר חודשים ממועד החתימה, בעמ' 38 לפרוטוקול הדיון; וכן גם בעדותו של מנכ"ל המערערת 1, בעמ' 33 לפרוטוקול הדיון). תניה שכזו נעדרת היגיון כלכלי, ומחזקת את הגישה הפרשנית העולה מלשון ה'הואיל החמישי', לפיה המערערת גמרה אומר והתחייבה לפני בעלי המקרקעין כי תרכוש את האופציה, ובשל כך לא הקפידה על קיומה של 'תקופת אופציה' קצובה מוגדרת וממושכת.

7. גם הוראות תת-סעיף 7.2 אומרות דרשני. אכן, הצטיידות במחשב כיס, מיומנות פרשנית וסבלנות רבה, מאפשרים לחלץ מהוראותיו פרשנות 'הרמונית', המתיישבת יפה עם יתר הוראות ההסכם; ברם, חזקה על הצדדים להסכם כי לא האריכו דבריהם, לא הכבירו מילים לריק, ועל המערערות בפרט שורה ההנחה כי לא נטלו על עצמן התחייבויות סרק; למותר לציין כי דבריו של בא-כוח המערערות, לפיהם ניסוחו של סעיף 7 נעשה על דרך המקרה, מתוך אי-הקפדה ושגגה מצד מי ממנסחי ההסכם, אינם מניחים את הדעת. אכן, כדברי ועדת הערר בפסק דינה, עצם קיומה של סנקציה לכאורית כאמור, אף שאינה מטילה חובת תשלום נוסף לבד מן התמורה עצמה, מחזקת את הרושם כי ההסכם נארג שעטנז, ומבין השיטין של לשונו המוצהרת, עולה חשד לכוונה שונה ונסתרת (ראו בעניין זה בעדותו של מר מ' אודסר, מנהל מדור שומה במיסוי מקרקעין תל-אביב. לדבריו, מעולם לא נתקל בהסכם אופציה בעל תניית פיצויים מוסכמים; עמ' 49-50 לפרוטוקול הדיון בוועדת הערר).

8. החשדנות גוברת עוד, נוכח הוראות תת-סעיף 7.3 להסכם, המורות כי "אין באמור בסעיף 7.2 לעיל על מנת למנוע מהצד הנפגע לתבוע בגין נזק גדול יותר אשר נגרם לו לטענתו". שוב, לפנינו סעיף המבהיר כי לצדדים שמורה זכות תביעה הדדית בגין נזקיהם, אף כי לא ברור איזו זכות תופר על-ידי מי שבידו הברירה, עבורה שילם טבין ותקילין, אם לממש את אופציית רכישת המקרקעין. סעיף זה, כמדומני, מצטרף אל יתר הוראות החוזה מהן עולה פרשנות משתמעת המצדדת בהשקפה כי 'זכרון דברים' לפנינו. אכן, אין בידי לשלול עמדה פרשנית לפיה תת-סעיף 7.3 מותיר בידי נותני האופציה את האפשרות להיפרע מהמערערות בגין אי-מימוש האופציה, מעבר לסכום הפיצוי המוסכם הקבוע בתת-סעיף 7.2.

9. על רקע זה, נכון אני לאחוז בפרשנות ועדת הערר בחלק מאותן 'אינדיקציות נוספות לטיב ההסכם' אשר נדחו על-ידי חברי. דומני כי יש לייחס חשיבות, ולמצער אין להתעלם, מן העובדה כי תמורת ה'אופציה' לא הועברה כתשלום עבור בעלי המקרקעין, אלא נועדה לשמש לקידום וביצוע הוראות התנאי המתלה, וכמקדמה לתשלום תמורת הסכם המכר. ברגיל, לו היתה עומדת תניה זו בפני עצמה, לא הייתי מייחס לה משקל של ממש; כדברי חברי, יש ונותני האופציה יסכימו 'לצבוע' את כספי התמורה לצורך מטרה מיוחדת, דוגמת הגשמתם של אי-אילו מתנאי העסקה. ברם, הכל הולך אחר הנסיבות – ונסיבות העניין שלפנינו מתמיהות; שאלה של ממש היא מדוע נאותו בעלי המקרקעין להעניק את האופציה, מבלי שקיבלו תמורה ממשית עבורה (ודוק, כספים אלה שימשו לא רק לשם פינוי הדיירים המוגנים, אלא גם ל'מילוי התחייבויות הקבוצה בכל הקשור לנכס'; ראו בסעיף 4.3 ובעדותו של מנכ"ל המערערת 1, בעמ' 25 לפרוטוקול הדיון בוועדת הערר).

10. גם מראה דמותה של התכלית הכלכלית הדומיננטית העולה מן ההסכם – עבור ומטושטש; כדברי חברי, מנקודת מבטן של המערערות, קשה להצביע על היגיון כלכלי בביצוע עסקת מכר המשיתה עליהן חבות במס, כאשר ניתנת להן האפשרות לבוא בהסכם אופציה ולהימנע מחבות זו; עם זאת, אין בידי לשלול את האפשרות כי בעלי המקרקעין התנו את הסכמתם למתן ה'אופציה' בתנאים שונים, עד כדי שלילת חופש הבחירה הדו-כיוונית, תנאי מהותי למתן הקלות המס למקבל האופציה. דומה כי לא ניתן להימלט מן האפשרות כי תוצאת מאבק אינטרסים זה היא לשון הסתרים שבה נוקט ההסכם שלפנינו (בעניין התנאים לתחולת הסכם אופציה ראו: ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות, בפסקה 25 (23.12.2011); ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב-הרצליה) בע"מ נ' ...

מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מז(5) 689 (1993); יצחק הדרי, "מיסוי אופציות לרכישת זכות במקרקעין" עיוני משפט ט"ז 229, 230 (1991).

11. גבי דידי, די בספקות אלה כדי לשכנעני כי ראשיתו של הסכם מכר – 'זכרון דברים' – הוא ההסכם שלפנינו; אולם, למען הזהירות ושלמות המהלך הפרשני, אוסיף לפסוע במשעול פרשנות החוזה, ובשם מהלך מתודולוגי זה, נכון אני אף להניח כי אכן, סותרים סעיפי ההסכם שלפנינו אלה את אלה ותכליות שונות משמשות בו בערכוביה, עד כי כפות המאזניים הן מעוינות.

12. אין לשלול אפוא את האפשרות כי הצדדים לא שתו ליבם די הצורך על ניסוח החוזה ועל משמעותו, ומשכך מגלה ההסכם פנים לכאן ולכאן; לחלופין, יתכן והמשמעות הלשונית הפשוטה העולה מאי-אילו הוראות בהסכם, אינה כמשמעותה הניבטת מלשון החוזה לקורא מן החוץ, שאינו בקיא בנסיבות כריתתו. במצב דברים זה, שבו לשון החוזה אינה בהירה דיה, סבורני כי על הפרשן לחרוג מגווילו של ההסכם, ולפנות אל אותן 'אותיות פורחות באוויר', הנסיבות החיצוניות. אכן, דרך הכלל היא כי התחקות כדבעי אחר אומד דעת הצדדים, תעשה באמצעות פניה אל מעבר לתוכן החוזה ולשונו, אלי נסיבות כריתתו; מעמד הבכורה ללשון, מנגד, שמור לאותם מקרים חריגים, בהם לשון החוזה חד-משמעית וברורה; על גישתי זו עמדתי במקום אחר:

"דרך הכלל היא כי לצורך פרשנות חוזים "אחוז בזה (בלשון) וגם מזה (נסיבות העניין) אל תנח את ידך". ברם, לטעמי, ההיסטוריה החקיקתית, לשון סעיף 25 (א) הנ"ל לחוק החוזים, ומדיניות משפטית ראויה, מחייבים גם זאת: ככל שהחוזה ברור יותר מתוכו, על-פי לשונו, פוחת משקלן של הנסיבות החיצוניות, עד כי, לעיתים, נדירות, תזכה הלשון למעמד בלעדי" (ע"א 3894/11 דלק – חברת הדלק הישראלית בע"מ נ' ניר בן שלום, בפסקה 19 (6.6.2013)).

13. המשיב מלומד מלחמה בבחינת הנסיבות החיצוניות; במסגרת סיווג העסקה לצרכי שאלת שומת המס, שומה עליו לפנות אל הנסיבות החיצוניות, על-מנת לעמוד כדבעי על טיב ההסכם ומהותו:

"לשם מלאכת הסיווג בין במשפט הפרטי ובין בדיני המס יש לאסוף את כל עובדות המס הרלבנטיות. עובדות אלה אינן מצומצמות למסמכים שמסרו הצדדים לשלטונות-המס, אלא כוללות כל עובדה שיש לה השלכה על חבות המס, כמו מועד העסקה, הצדדים לה, תוכנה ותמורתה. ניתן להגיע לעובדות אלו בכל דרך העומדת לרשות שלטונות-המס, כולל שימוש בסמכויות החקירה..." (אהרן יורן, "סיווג

שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה
המלאכותית" משפטים כ 43, 48 (1991)).

בענייננו, כמעט ולא נדרש המשיב לבחינת הנסיבות החיצוניות; מבשרו של ההסכם – לשונו – עלה החשד כי מהותה של העסקה איננה כפי שסיווגו אותה הצדדים כטוב בעיניהם. מצב עניינים זה, שבו די למשיב בלשון ההסכם כדי לסווגו באופן שונה, אינו מן השגרתיים והמקובלים; ברגיל, מתאמץ המשיב לסווג את העסקה לצרכי החבות במס, מתוך בחינה מדוקדקת של הנסיבות החיצוניות, תוך שהוא מורה כי עסקה מלאכותית, שונה בתכלית, עמדה ביסוד ההסכמות שבין הצדדים. בענייננו, אפוא, התהפכו היוצרות; דווקא המשיב נתלה בהוראות המשתמעות מן החוזה, ואילו מן המערערים מצופה כי יבהירו, באמצעות הנסיבות החיצוניות, כי המוסכם עליהם שונה מן הפרשנות שבה אוחז המשיב.

14. דא עקא, מסכת הראיות והנסיבות החיצוניות שעליהן מצביעות המערערות היא רזה. אין בטענותיהן כדי לספק טעם ולא נימוק משכנע מדוע נקטו בלשון מסורבלת, כיצד נפלו אותן 'טעויות סופר' בשגגה והעלם דבר, ומה עמד בבסיס הסכמת הצדדים בעת ניסוח ההסכם; מדוע נאותו בעלי המקרקעין ליתן את האופציה ללא תמורה ממשית, ומה טעם בחרו המערערות שלא לעגן בחוזה את תקופת האופציה. תמיהות אלה מתחזקות, נוכח הרושם כי החוזה נוסח מתוך כובד ראש ומחשבה. לבד מן ההנחה כי הסכמים מן הסוג שלפנינו, בין צדדים המיוצגים כל העת, לוו במשלוח טיוטות איש לרעהו, בחילופי דברים ובחילוקי דעות לגבי כל אחד ואחד מסעיפי ההסכם, הרי שעיון בפרוטוקול הדיון מעלה כי אכן כך היה; כך טען בא-כוח המערערת 1 (בהסבירו את אשר עמד מאחורי ניסוחו של תת-סעיף 7.2): "סעיף 7.2 נוסח בפנינג פונג של הערות כמון כל החוזה בין משרדי לבין משרדו של עו"ד הרצוג. יתכן, אני לא זוכר כרגע, שגם עסקו בו לא עורכי הדין הבכירים בשני המשרדים. זה המסמך שמצוי בפני הועדה. להערכתנו זה טעות בניסוח" (עמ' 60 לפרוטוקול הדיון, ש' 3-2).

15. העובדה כי מבלעדי ההסכם גופו אין בידי המערערות ראיה לטיבה ומהותה של האופציה, מתמיהה אף היא. הסכם אופציה אינו עניין של מה בכך; הכל יודעים, ודאי באי-כוחם המלומדים של המערערים, לשם מה נכנסים צדדים בהסכם אופציה למכירת נכס במקרקעין דיקא; הקלות המס הניתנות עם כריתת ההסכם, הן שיקול ותמריץ מרכזי לבאים בהסכם מסוג זה, ודאי בנסיבות הללו, חלף עסקת מכר (ראו בדברי ההסבר לחוק המקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (תיקון מס' 58), ה"ח 294). במצב עניינים זה, ומתוך ההנחה כי סיווג ההסכם כ'הסכם אופציה' שימש אינטרס בלעדי של

המערערות, ההנחה הפרשנית היא כי בידי המערערות האמצעים להראות כיצד ומדוע כשלו מלקבוע בלשון ההסכם את המוסכם על הצדדים בעת כריתתו; משלא עלה בידן לעשות כן, הרי לנו טעם נוסף, 'מכה בפטיש', המחזק את הרושם כי בעלי הקרקע הביעו הסכמתם לתנאי הסכם האופציה, לאחר שניתנה התחייבות-מה מצד המערערות כי ברי שהן תממשנה את האופציה'.

16. כטבען וטיבן של שאלות מהסוג שבמוקד הליך זה, לא בנקל הגעתי למסקנה אליה הגעתי. השאלה הפרשנית דקה מן הדקה; לעתים די בהגבלה כלשהי על חופש הבחירה של מקבל האופציה, בתנודה קלה, כדי שהסכם המתהדר בכותרת "הסכם למתן אופציה במקרקעין" יסווג כהסכם מכר. ברם, אף כי ניתן לפורר את ה'נראטיב' הפרשני בו נוקט המשיב באמצעות בידודן של כל אחת מהתניות האמורות, תוך שימוש בהנחות מסתברות באשר לנסיבות התנייתן, לא אוכל להתעלם ממשקלן האגרטיבי של האינדיקציות האמורות בהצטרפן יחדיו בנסיבות העניין שלפנינו, ומהאפשרות העולה מהן, לפיה התחייבו המערערות לממש את האופציה עם התקיים התנאי המתלה. יובהר, אין בדברים האמורים כדי ללמד בהכרח על כך שהצדדים להסכם ביקשו במכוון להתל ברשויות המס; ברם, הצוהר הצר שקבע המחוקק בסעיף 49 לחוק וההלכה הפסוקה בעניין, מלמדים כי 'אופציה' כאמור תוכר רק כאשר המוסכם על הצדדים נוסח באופן בהיר ובלתי משתמע, המורה כי למקבל האופציה ניתן חופש בחירה – אם, מתי וכיצד לממש את האופציה. כאמור, אין זה המצב בענייננו; מכלול טעמים מורה כי הצדדים בחרו לנסח את המוסכם ביניהם בדרך בה "הכל צפוי והרשות נתונה" – כלפי חוץ נחזה ההסכם ככזה המעניק בחירה חופשית למערערות, אך תוכו-מהותו רצוף רמיזות המטילות ספק רב אם ניתנה למערערות ברירה אמיתית.

17. אשר לערעורו של גדעון, החלטתי לצרף את דעתי לדעתו של חברי השופט י' עמית; דין הערעור להתקבל. משנמצא כי הסכם מכר הוא ההסכם שלפנינו, הרי שעם השתכללות ההסכם, ביצע גדעון עסקת מכר במקרקעין החייבת במס. ברם, כדברי חברי, לא מצאתי טעם ונימוק בסיכומי המשיב, אשר יש בהם כדי להסביר את השינוי שחל בהערכתו את גובה התמורה עבור המקרקעין; נוכח מהותה של העברת הכספים, האפשרות המסתברת היא כי הצדדים התכוונו לבטל את הסכם המכר, וכי הכספים שהעביר גדעון בסך של 125,000 ₪, משקפים את דמי הארגון והטיפול שנגבו מתוקף חלקו כחבר בקבוצת הרכישה (ראו בעניין זה בסעיף 102 לחוק, וכן ע"א 2881/10 אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (23.4.2012)).

18. אשר על כן, לו תשמע דעתי, נורה על דחיית ערעור המערערות 1-2, ועל קבלת ערעורו של גדעון. בנסיבות העניין, תישאנה כל אחת מהמערערות 1-2 בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ₪; המשיב ישא בהוצאות שכר טרחת עורכי דינו של גדעון בסך של 10,000 ₪.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. התלבטתי מאוד בתיק זה בין חוות דעתם של שני חבריי, ובסופו של יום החלטתי, בגדרי נטל השכנוע, להצטרף לחוות דעתו של חברי השופט סולברג. על מנסחי מסמך המבקש להיות הסכם אופציה, כדי שלא ייחשד כשונה במהותו וכותרתו מתכליתו הנחזית, מוטל לערכו באופן בהיר, דבר שאינו קשה להשגה, בודאי כשעסקינן במי שנסתייעו בבעלי מקצוע. מעיקרא ועל דרך הכלל דעתי היא, כי מקום שלפנינו מסמך "מפותל", שיש צורך בתמרוני פרשנות כדי לפרשו לכאן ולכאן, עולה מפלס החשדנות המיסויית. המחלוקת הפרשנית בין שני חבריי – ונזכיר כי אין עסקינן בהלכה במסים אלא בפרשנות חוזה אחד – נגרמה עקב המוצר הלא בהיר אשר לפנינו.

ב. חוזה יש לפרש על-פי תכליתו; בתוך כך לא די להסתפק בכותרתו, אלא לבחון את מהותו. כדברי השופט בך, "עלינו להביא בחשבון את אופיה ומהותה של העסקה שנקשרה בין הצדדים ואת מטרותיהם של הצדדים לחוזה, הן מההיבט הכלכלי והן מההיבטים מקצועיים, חברתיים ואחרים" (ע"א 552/85 יהושע אגסי נ' ח.י.ל.ן. חברה ישראלית לעבוד נתונים בע"מ, פ"ד מא(1) 241, 245 (1987); ראו גם א' ברק פרשנות במשפט – החוזה 383 (תשס"א)). דברים אלה מקבלים משנה חשיבות כאשר ענייננו בנפקותו של החוזה בראי דיני המס, שאז קיים החשש שמא ישנו פער בין תכליתו המוצהרת של החוזה על-ידי הצדדים לבין תכליתו האמתית, נוכח רצון הצדדים להפחית את גובה המס על העסקה העומדת בבסיס החוזה; מבלי להשוות קונקרטיים ולהטיל דופי חלילה, אפנה בהיקש לסוגיית חוזה למראית עין והגישות השונות לתוצאותיו של חוזה מעין זה (ע"א 630/78 יוסף ביטון נ' דוד מזרחי, פ"ד לג(2) 576 (1979); ד' פרידמן "אי חוקיות וחוזה למראית עין" הפרקליט לג 152 (תשמ"א); ג' שלו דיני החוזים – החלק הכללי 262-264 (תשס"ה); א' זמיר "החוזה הבלתי חוקי ותוצאותיו – אחרי שלושים שנה" ספר דניאל – עיונים בהגותו של פרופסור דניאל פרידמן 448-445 (תשס"ח)).

ג. המתח הפרשני בנידון דידן נע בין ה"הואיל" החמישי למבוא החוזה נשוא המחלוקת, שעמד ביסוד פסק דינה של ועדת הערר, וממנו עולה לכאורה כי המערערות היו חייבות במימוש האופציה ומכאן כי מדובר בחוזה מכר רגיל; לבין הוראותיו הנוספות השונות של החוזה מהן עולה, כפי שהראה חברי השופט עמית, כי משהתפנו הדיירים המוגנים קמה למערערות לכאורה אופציה שלא היו חייבות לממשה לרכישת המקרקעין כשהם חופשיים מכל מחזיק. כפי שהראו חבריי, הסוגיה היא סוגיה חוזית, אולם הפרשנות החוזית משליכה, מטבע הדברים, על מיסוי העסקה, ומכאן ענייננו.

ד. לדידי, שתי הפרשנויות אינן משוללות ביסוס מכל וכל, ומכאן מגיעים אנו לשאלת נטל השכנוע. ערעור על פקיד השומה דינו כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה, ועל כן נטל השכנוע רובץ על כתפי המערערות (רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקאות 20-33 (2014); ד' ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)" משפט וממשל ג' 277, 282 (תשנ"ה)). חוששני כי לא עלה בידי המערערות להראות שפרשנותן לחוזה מסתברת יותר מזו של פקיד השומה, בעיקר נוכח ה"הואיל" החמישי המעורר כאמור תמיהה, ומכאן מסקנתי כי אין להיעתר לערעורן; לצערי לא קיבלו המערערות את הצעתנו, שבאה על רקע השיח בינינו, לחצות את הסכום שבמחלוקת, תוך קניית סיכוי וסיכון.

ה. הדברים שונים ככל שמדובר בערעורו של גדעון, שכך כפי שהצביעו חבריי, נראה כי הסכום שהעביר משקף את דמי הארגון והטיפול שנגבו בהיותו חבר בקבוצת הרכישה, ומכאן – דומה, כדעת חברי השופט סולברג – כי ענייננו בהסכם שבוטל ואינו חייב במס.

ו. מוצא אני איפוא לצרף דעתי לדעתו של השופט סולברג מן הטעמים האמורים מעלה.

המשנה לנשיאה

אשר על כן, הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעתו של השופט נ' סולברג,
אליה הצטרף המשנה לנשיאה א' רובינשטיין, לדחות את הערעור, כנגד דעת המיעוט של
השופט י' עמית.

ניתן היום, י"א באדר התשע"ז (9.3.2017).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה