



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 1988/21, 1987/21, 1986/21

לפני כבוד חברי הוועדה:

נדב כנען, עו"ד - יו"ר

יעקב ישראלי, רו"ח - חבר

זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ, ח.פ. 515346344
ע"י ב"כ, עו"ד (רו"ח) שי כהן

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
ע"י ב"כ, עו"ד יעל אסיף

המשיבה:

החלטה

1. השאלה העיקרית העומדת לדיון בעררים שלפנינו היא האם סיחור באופציה ייחודית במקרקעין כהגדרתה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין"), מהווה "מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי" לעניין הגדרת "עוסק" בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק").

השתלשלות ההליך

2. העוררת היא חברה פרטית העוסקת בסיחור אופציות ייחודיות במקרקעין להשקעה.
3. העוררת הגישה בקשות למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי עבור החודשים יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020, בסכום כולל של 711,461 ש"ח. בקשותיה של העוררת נדחו, ובימים 14.10.20, 16.2.21 ו-18.2.21 היא הגישה השגות על החלטות הדחייה.
4. ביום 8.8.21 נדחו שלוש ההשגות שהגישה העוררת בנימוק זהה שלפיו היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידיה או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה, ולפיכך היא מוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" הזכאי למענק, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי.
5. מכאן העררים שלפנינו.
6. יצוין כי לאחר הגשת כתב התשובה בעררים, הורתה הוועדה לעוררת לצרף דוחות כספיים מלאים ומבוקרים לשנים 2019-2021, וכן הסכמי התקשרות עם לקוחות שמהם ניתן ללמוד על עיסוקה, וזאת לצד תגובתה לכתב התשובה (החלטת הוועדה מיום 6.12.20).
7. בהתאם להנחיית הוועדה כאמור צירפה העוררת ביום 16.12.21 שלושה הסכמי אופציה והסכמים נלווים שנחתמו בשנים 2019-2020, וכן דו"ח מבוקר לשנת 2019 ומאזן בוחן לשנת 2020. יש לציין כי העוררת לא הגישה תגובה לכתב התשובה שהגישה המשיבה, וזאת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- על אף שניתנה לה ההזדמנות לכך (החלטה מיום 6.12.21 כאמור), ואף לאחר שהוועדה העניקה לה שתי ארכות נוספות לצורך כך (החלטות מימים 19.12.21 ו-3.1.22).
8. בימים 13.3.22 התקיים דיון בעררים, אולם בא כוח העוררת לא התייצב אליו במועד, ולפיכך נאלצה הוועדה לקבוע דיון נוסף ליום 24.5.22 (ראו פרוטוקול הדיון מיום 13.3.22). יצוין כי מלבד באי כוח הצדדים נכחו בדיון מטעם המשיבה עו"ד אבנר חן, סגן מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, גב' חיה חיוט, מפקחת, ומר מיכאל ליבוביץ', פקיד שומה.
9. ביום 7.6.22, כשבועיים לאחר שהתקיים הדיון השני בעררים כאמור, ובעת שההחלטה בתיק נמצאה כבר בשלבי כתיבה מתקדמים, הגישה המשיבה בקשה להשלמת טיעון או להגשת סיכומים. עוד באותו היום הודיעה העוררת כי היא מתנגדת לבקשת המשיבה. ביום 8.6.22 החליטה הוועדה לקבל את בקשת המשיבה ולאפשר לצדדים הגשת טיעון משפטי משלים בהיקף של עד ארבעה עמודים (החלטה מיום 8.6.22).
10. ביום 19.6.22 הגישה המשיבה טיעון משלים. ביום 30.6.22 הגישה העוררת את תגובתה לטיעון המשלים מטעם המשיבה.
11. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת הראיות שבתיק, הגענו למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי, כפי שיפורט להלן.

טענות הצדדים

12. טענות הצדדים הועלו כאמור במסגרת כתב הערר וכתב התשובה, הדיון שנערך והטיעונים המשלימים. מאחר שמוקד הטענות השתנה במידת מה במהלך השתלשלות ההליך, יובאו להלן עיקרי הטענות, תחילה כפי שנטענו במסגרת כתבי בית הדין ולאחר מכן כפי שנטענו במסגרת הטיעונים המשלימים.

עיקר טענות העוררת בכתב הערר

13. העוררת טוענת כי במסגרת עיסוקה בסיחור אופציות במקרקעין להשקעה היא נוהגת לחתום עם בעלי מקרקעין על הסכמים לשיווק מקרקעין בבלעדיות לתקופה קצובה תמורת תשלום קבוע מראש, ועם מכירתם מקבלת עמלה מלקוחות הרוכשים את המקרקעין ישירות מבעלים אלו. לטענתה, היא אינה נוהגת לרכוש או למכור את המקרקעין בשום שלב בעסקה, כך שהוא אינו מהווה מלאי עסקי בידיה.
14. העוררת מציינת כי החל משנת 2017 גדלו היקפי הפעילות שלה מדי שנה בעשרות אחוזים, אולם מגפת הקורונה פגעה בעסקיה באופן מהותי כך שמחזור ההכנסות שלה בשנת 2020 ירד בשיעור של 25%, ובמהלך מכלול התקופות שעבורן הוגשו הבקשות למענקים נרשמה בו ירידה בשיעור של למעלה מ-40%.
15. העוררת טוענת כי היא פועלת בתחום תיווך מקרקעין ולא במכירת מקרקעין המהווה מלאי עסקי, כך שאין מקום להחריג אותה מהגדרת "עוסק" כאמור בחוק התכנית לסיוע כלכלי, וזאת הן מבחינת לשון החוק והן מבחינת תכליתו. לטענתה, להבדיל מעסק למכירת מלאי קרקעות ודירות הנמצאים בבעלות העוסק, שערכו לא בהכרח נפגע ולא הופסקה פעילותו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במהלך תקופת הסגרים שהוטלו מעת לעת, פעילותה שלה בתיווך ובשיווק מקרקעין נפגעה באופן מהותי, הוגבלה ואף הופסקה כליל בתקופת הקורונה. בהקשר זה טוענת העוררת כי פעילותה מבוססת על פרסום פומבי באמצעים שונים, וכי התשלומים שהוציאה עבור פרסומים אלו בשלטי חוצות ובאירועי ספורט ירדו לטמיון וגם הפגישות והכנסים שנהגה לערוך הופסקו, וכתוצאה מכך קרס מחזור ההכנסות שלה, בעוד שחלק ניכר מהוצאותיה הקבועות המשיך להיות משולם.

16. העוררת טוענת כי את חוקי המס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי תכליתם, כאשר לשון החוק היא נקודת המוצא בלבד לפרשנותו. לטענתה, כאשר קיימות מספר אפשרויות לשוניות לפירוש הוראת חוק, יש לבחור את המשמעות הלשונית המתיישבת עם תכלית החוק, וזאת במיוחד כאשר קיימת לקונה בלשון החוק. בהמשך לכך מפנה העוררת למספר פסקי דין שניתנו בהקשר זה.

עיקר טענות המשיבה בכתב התשובה

17. המשיבה טוענת כי העוררת מגישה מעת לעת לרשויות מיסוי המקרקעין בקשות לפטור ממס שבח (טופס 50) בגין עסקאות למכירת זכות במקרקעין המהוות מלאי עסקי בידה.

18. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי עצם עיסוקה של העוררת בסיחור אופציות במקרקעין מהווה הלכה למעשה הודאה מצדה כי היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, שכן בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, סיחור אופציות במקרקעין מהווה מכירה של זכות במקרקעין.

19. לטענת המשיבה, חוק התכנית לסיוע כלכלי קובע הוראה ברורה, שאינה משתמעת לשתי פנים, שלפיה מי שעוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו יוחרג מזכאות למענק. המשיבה מפנה להחלטות קודמות של ועדת הערר שבהן נקבע כי חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו מבחין בין עוסקים במכירת זכויות במקרקעין לעניין היקף העיסוק, כלומר גם אם מדובר בעיסוק משני או שולי הוא אינו מוחרג מתחולת ההגדרה, ומכאן שגם עוסק כזה לא יהיה זכאי למענק.

20. לטענת המשיבה, אין כל עיגון לשוני בלשון ההחלטה שעשוי לשאת את הפרשנות שלפיה עיסוק מעורב (שכולל גם מכירת זכויות במקרקעין) אינו מוחרג מזכאות למענק. המשיבה מפנה למספר פסקי דין שבהם הודגשה חשיבותו של העיגון הלשוני במלאכת הפרשנות, ובמסגרתם נקבע כי בהיעדר עיגון לשוני מינימלי אין צורך להידרש לתכלית החקיקה.

21. המשיבה טוענת כי לא בכדי הוחרגו עוסקים מסוג זה מתחולת הזכאות למענק, שכן גם אם נגרם להם נזק כתוצאה מהתפרצות הנגיף, הוא אינו משתקף בירידת מחזורים, אלא לכל היותר בדחיית הכנסות, מאחר שהתשלום עבור מכירת הנכס או הפרויקט יתקבל בסופו של דבר, גם אם באיחור, ומכאן שהדבר אינו פוגע בהכנסה מהפרויקט או בהשלמתו. לטענת המשיבה, עוסק מעין זה שבכל זאת יקבל מענק, ייוותר לבסוף עם מלא התמורה ועם המענק שקיבל, בניגוד לתכליתו של המענק ולכוונת המחוקק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי מחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת אמנם ירדו בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, אולם עלו בחזרה בשנת 2021 (וזאת עוד בטרם דווחו המחזורים לחודשים נובמבר-דצמבר 2021), נתון המחזק את המסקנה כי הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 לא נפגעו אלא לכל היותר נדחו.

עיקר טענות המשיבה בטיעון המשלים

23. ביום 19.6.22 הגישה כאמור המשיבה טיעון משלים. המשיבה שבה בתגובתה זו על הטענות שהעלתה בכתב התשובה ובדיון, והגישה כי העוררת פועלת בשני מתווים ששניהם מהווים רכישה ומכירה של זכויות במקרקעין. הראשון הוא באמצעות רכישת אופציה בחלקות 35 ו-36 בגוש 3816, מימושה ומכירת הזכות במקרקעין כמלאי עסקי, שבגין מכירתו קיבלה פטור מכוח סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. המתווה השני נעשה לטענת המשיבה באמצעות רכישת האופציה וסיחורה לצדדים שלישיים, תוך קבלת פטור מכוח הוראת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין ודיווח על הכנסה מעסק.

24. המשיבה טוענת כי גם רכישה ומכירה של אופציות במקרקעין מהווה "מכירת זכות במקרקעין", וכי עמדת העוררת שלפיה יש להעניק למונח "זכות במקרקעין" פרשנות צרה, כך שרק מכירה של המקרקעין עצמו תהווה מכירה המוחרגת ממענק, היא חסרת ביסוס ואחידה בחוק ומנוגדת לתכלית החקיקה.

25. לטענת המשיבה, המונחים "זכות במקרקעין" ו"מכירת זכות במקרקעין" קיימים בחוק מיסוי מקרקעין ולפיכך יש לשאוב את משמעותם מחוק זה. לטענתה, לחוק התכנית לסיוע כלכלי ישנו קשר הדוק לדיני המס, כפי שעולה מכך שהפרק הרלוונטי בחוק, שבו מצוי החרגה להגדרת עוסק, כולל הגדרות והפניות לדיני המס השונים, ובכלל זאת גם לחוק מיסוי מקרקעין. המשיבה מציינת כי ההפניה בחרג להגדרת "עוסק" היא לפקודת מס הכנסה, כי גם המונח "מלאי עסקי" מופיע בדיני המס, וכי רשות המיסים היא הגוף האחראי על הענקת המענקים, ועל כן יש לפרש את המונחים המופיעים בחוק התכנית לסיוע כלכלי ושואבים מדיני המס בהתאם להגדרתם בחוקים אלו, ובכלל זאת בחוק מיסוי מקרקעין.

26. המשיבה טוענת כי מהגדרות המונחים "מכירה" ו-"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין עולה כי מכירת אופציה חייבת בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין מאז חקיקת החוק, וזאת בהתאם לתפיסה הבסיסית של חוק מיסוי מקרקעין הממסה זכויות אובליגטוריות הנוגעות למקרקעין. המשיבה מפנה למספר פסקי דין שניתנו בעניין זה.

27. לטענת המשיבה, הוספתו של פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2002 נועדה לפטור ממס שבח וממס רכישה מכירה ורכישה של אופציה בהתקיים שורה של תנאים מצטברים, וזאת על מנת לעודד את הפעילות בשוק הנדל"ן באמצעות תמרוץ מיסויי של סיחור באופציות בתקופה של מיתון עמוק בשוק זה. לטענתה, עצם הצורך בתיקון זה מצביע באופן ברור על כך שמדובר בזכות במקרקעין שמכירתה או סיחורה מחייבת דיווח למנהל מיסוי מקרקעין, וכי גם אם אין חיוב במס רכישה בשל הסיחור (למעט החוליה האחרונה בשרשרת) אין בכך כדי לגרוע מהעובדה כי מדובר במכירה של זכות במקרקעין. המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מוסיפה כי כאשר המחוקק ביקש לקבוע כי אקט מסוים אינו מהווה מכירה, הוא ציין זאת במפורש בחוק. כמו כן מפנה המשיבה למספר אמירות בפסיקה ובספרות שמהן עולה כי מכירה של האופציה מהווה מכירת זכות במקרקעין.
28. המשיבה מוסיפה כי יש לדחות את טענת העוררת שלפיה היא מתווכת בלבד ולא מוכרת של מקרקעין המהווים מלאי עסקי. לטענתה, מתווך במקרקעין מפגיש בין מוכרים וקונים מבלי שיש לו זכות, זיקה או אינטרס לזכויות במקרקעין, בעוד שבמקרה שלפנינו העוררת רכשה זכות חוזית במקרקעין מעצם רכישת האופציה.
29. המשיבה טוענת כי דוחות החברה שהוגשו דלים בתיאורים ובביאורים ואינם מאפיינים מאזני בוחן. לטענתה, העוררת לא צירפה נוסח מלא של המאזן שבו אמורה להיות התייחסות לחלק המאזני, קרי נכסים לעומת התחייבויות, והנוסח שהעבירה אף אינו חתום או מאושר ע"י רו"ח.
30. לטענת המשיבה, פעילות העוררת היא פעילות עסקית מתמשכת, ולא ניתן לומר כי רווחיה בתחום השבחת המקרקעין נבעו מעסקאות אקראי. המשיבה טוענת כי פעילות זו אינה שונה מפעילות חברה הרוכשת מקרקעין כמלאי, פועלת להשבחתם ומוכרת אותם לאחר זמן קצר, וכי לא לחינם נקבעה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין תקופה של 24 חודשים כתנאי בסיסי לזכאות.
31. המשיבה מוסיפה כי הן ברכישת מקרקעין כמלאי והן ברכישת אופציות לרכישת מקרקעין יש צורך בידע, מומחיות, מנגנון עסקי וכו', ומכאן שפרשנות תכליתית לתחולת החריג מביאה לכך שאין מקום להפלות בין עוסק הסוחר במקרקעין עצמם כמלאי לבין עוסק המבצע את אותה פעילות ע"י סיחור אופציות. לטענתה, דווקא עיסוקה של העוררת בסיחור אופציות מצביע באופן מובהק על היותה סוחרת בזכויות שהיא עצמה מגדירה כמלאי עסקי, ואין מקום להבחין בין מי שמוכר מקרקעין כמלאי לבין מי שסוחר בהם.
32. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי מעבר ללשון ההוראה המחריגה, גם תכלית החוק נועדה להחריג את כל מגזר הנדל"ן מתחולת הזכאות למענק, וזאת משום שמגזר זה לא נפגע, ולכל היותר נפגע קלות, מנגיף הקורונה. לטענת המשיבה, העוררת מהווה עדות לכך שכן הכנסותיה לא נפגעו, בוודאי שלא באופן משמעותי, עקב הנגיף, ולא הובאה כל ראיה המעידה על כך שאופציות שנרכשו על ידה פקעו בחלוף תקופת האופציה מבלי שהיה סיפק בידה לממשן או לסחור בהן בעקבות נגיף הקורונה.

עיקר טענות העוררת בטיעון המשלים

33. העוררת מבקשת לדחות את טענת המשיבה שלפיה היא רכשה זכויות במקרקעין, המהווה לטענתה הרחבת חזית אסורה. לגוף הדברים טוענת העוררת כי מדובר ברכישה שולית של מקרקעין שהיא נאלצה לממש במסגרת הסיחור באופציות, שהוא עיסוקה העיקרי המהווה כ-95% מפעילותה, וכי בכל מקרה המקרקעין לא היו מלאי בשנים שצוינו.
34. לגוף השאלה שבמחלוקת טוענת העוררת כי יש לפנות להגדרת המונח "זכות במקרקעין" הקבועה בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – "חוק המקרקעין"), מאחר שחוק זה הוא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- החוק המשמעותי המשקף את מהותו האמיתית של המושג "זכות במקרקעין" מבחינה כלכלית ובחיי היומיום, וזאת להבדיל מחוק מיסוי מקרקעין, המחיל קונסטרוקציות מיסוי משפטיות גם על זכויות נוספות שאינן זכויות במקרקעין, כגון "זכות לקבלת זכות".
35. לטענת העוררת, ההסתמכות על חוק מיסוי מקרקעין בהקשר זה מעוותת את רצונו של המחוקק בהקשר של חוק התכנית לסיוע כלכלי, שכן מטרתו של חוק זה היתה למעט מהגדרת "עוסק" הזכאי למענק רק את מי שעיסוקו במכירת נכסים ברי קיימא שישארו בידיו גם לאחר חלוף המגיפה, ולא את מי שעיסוקו במכירת זכות לקבל זכות במקרקעין, שמתכלה מדי יום עד לפקיעתה.
36. העוררת מוסיפה כי בניגוד לחוק מיסוי מקרקעין, שמטרתו לגבות מס מהכנסות במקרקעין, מטרתו של חוק התכנית לסיוע כלכלי היא לשפות עסקים על הוצאות קבועות, ולכן דווקא חוק המקרקעין קרוב יותר מבחינה כלכלית ומהותית למושג "זכות במקרקעין" שחוק התכנית לסיוע כלכלי ביקש למעט.
37. בהמשך לכך טוענת העוררת כי חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו מפנה לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת בניגוד להוראות האחרות בהגדרת "עוסק" המפנות לחוקים אחרים. במענה לטענת המשיבה בעניין זה טוענת העוררת כי הבחירה ברשויות המס כגוף האחראי על המענקים נובעת מנגישותן לנתונים של מחזורי ההכנסות, אולם אין קשר או הרמוניה תחיקתית בין הוראות חיובי המס שבחוק מיסוי מקרקעין ובחוקי מס אחרים לבין תכלית החוק שלפנינו.
38. העוררת טוענת כי גם אם בכל זאת ניפנה לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שהגדרת המונח "זכות במקרקעין" הקבועה בו אינה כוללת אופציה, כלומר "זכות לקבלת זכות". אמנם, מכירה של זכות שכזו נכללת בגדרי חוק זה, אולם סעיף 49 לחוק פוטר את מכירתה מחיוב במיסי מקרקעין (בהתקיים התנאים הקבועים בו, שבהם עמדה העוררת), וממילא חיוב המס לפי חוק זה אינו הופך למקרקעין את הזכות לקבלת זכות. העוררת מפנה לפסיקה שבה נקבע לטענתה כי החזקה באופציה במקרקעין אינה מהווה החזקה במקרקעין.
39. העוררת מבקשת לציין כי היא אינה מתייחסת לטענות נוספות של המשיבה שהועלו רק במסגרת הטיעון המשלים ולפיכך מהוות הרחבת חזית.

דיון והכרעה

40. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי.
41. מענק הוצאות קבועות נועד לסייע לעסקים שנפגעו ממשבר הקורונה לממן את הוצאותיהם הקבועות (ראו דברי ההסבר לחוק התכנית לסיוע כלכלי, ה"ח הממשלה התש"ף, עמ' 453).
42. סעיף 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע כי "עוסק" הזכאי למענק הוא כל מי ש"חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף", אולם ההגדרה מפרטת רשימה של מצבים שונים שבהם עסק לא ייכלל בהגדרת עוסק ולכן לא יהיה זכאי למענק. החרג למתן המענק הרלוונטי לענייננו מצוי בפסקה (5): "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" (ההדגשה הוספה, להלן – "החריג" או "ההוראה המחריגה").

43. העוררת מעידה על עצמה כאמור כי עיסוקה העיקרי הוא בסיחור אופציות במקרקעין להשקעה. מעיון במסמכים שהגישה העוררת לבקשת הוועדה עולה כי היא יזמת, הנוהגת לחתום על הסכמי אופציה עם בעלי מקרקעין, שבמסגרתם היא משלמת להם תשלום כספי (מראש) ובתמורה לכך מקבלת את הזכות לרכוש את המקרקעין או למכור זכות זו לרוכשים אחרים (כלומר לסחור באופציה), וזאת לתקופה מוגבלת של מספר חודשים.

44. בטרם נבחן את טענתה העיקרית והעקרונית של המשיבה, שלפיה עיסוקה של העוררת במכירת אופציות ייחודיות במקרקעין מהווה "מכירת זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק התכנית לסיוע כלכלי ועל כן מוחרגת מזכאות למענק, יש להידרש תחילה לטענתה הראשונה והעובדתית, שלפיה העוררת עוסקת גם במכירת זכויות קנייניות "רגילות" במקרקעין (שאינן אופציות), אשר תכונה להלן – "מכירת מקרקעין".

מכירת מקרקעין

45. יצוין כבר עתה כי המשיבה העלתה טענה זו בצורה לקונית בכתב התשובה ללא הסבר ופירוט נדרשים, וגם במהלך הדיון לא הבהירה אותה כראוי, כפי שיפורט להלן.

46. המשיבה צירפה לכתב התשובה פלט נתונים ממיסוי מקרקעין (המכונה בעגה המקצועית "איתורית מס שבח") המציג את כל עסקאות המכירה והרכישה שביצעה העוררת מאז 2015 ועד היום. לדברי המשיבה בכתב התשובה, עסקאות המסווגות בסימון 0505 בפלט מעידות על רווח ממכירת זכות במקרקעין שהיא מלאי עסקי (ראו פסקה 21 לכתב התשובה וכן דברי נציג העוררת, מר מיכאל ליבוביץ', בעמ' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 24.5.22, שורות 19-26). יצוין כי מעבר לפלט נתונים זה לא צירפה המשיבה כל ראיה אחרת היכולה להעיד על ביצוע עסקאות מכירה במקרקעין ע"י העוררת.

47. מעיון בפלט הנתונים שהגישה המשיבה עולה כי הרוב המוחלט של העסקאות שעליהן דיווחה העוררת כלל לא סווגו בסיווג "0505" שאליו התייחסה המשיבה, אלא בסיווגים "043" ו-"144", המעידים על רכישה ומכירה של **אופציות** במקרקעין. זאת, למעט מספר עסקאות בודדות בשנת 2016, ועסקה אחת נוספת ביום 3.8.17. לאחר מועד זה ועד למועד האחרון המופיע בפלט, 28.7.20, כלומר במשך כשלוש שנים, לא דיווחה ולו עסקה אחת בסיווג "0505" המעיד על מכירת מקרקעין, כשלצד זאת דיווחו כאמור עשרות רבות של עסקאות המסווגות כרכישה ומכירה של אופציות במקרקעין.

48. יוער, כי לאחר מועד עסקת מכר המקרקעין האחרונה (3.8.17) דווח אמנם על מספר בודד של עסקאות **רכישה** של מקרקעין, המסומנות בסיווג 002 (שאליו לא הפנתה המשיבה) אולם אלו בטלות במספרן בהשוואה לעסקאות הרכישה והמכירה של אופציות במקרקעין (המסומנות כאמור בסיווגים 043 ו-144), וממילא לא מעידות כאמור על מכירה.

49. לכאורה, די היה במסקנה זו כדי לדחות את טענתה העובדתית של המשיבה בעניין זה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. לצד זאת יש לומר, להשלמת התמונה ולמעשה מבלי שהמשיבה טענה בעניין בצורה ברורה ומפורשת, כי במשך חודשיים, החל מיום 27.5.20 ועד ליום 28.7.20, מופיעות בפלט 11 עסקאות נוספות המסווגות בסיווג "554" שנערכו בגוש 3816. המשיבה לא התייחסה כלל לסיווג זה בכתב התשובה שהגישה או בדיון שנערך, וזאת על אף השאלות שהפנתה אליה הוועדה לצורך הסברת הסיווגים השונים (ראו עמ' 10 לפרוטוקול הדיון שנערך ביום 23.5.22). יצוין כי בהשלמת הטיעון שהגישה המשיבה היא התייחסה בכלליות לעסקאות רכישה ומימוש אופציה שנערכו בגוש 3816, אך זאת מבלי להתייחס למועדי העסקאות או לאופן סיווגן בפלט.
51. מבדיקה שערכה הוועדה עולה כי סיווג "554" מעיד על "מכירת קרקע או נכס בנוי שבנייתו כבר הסתיימה" (ראו הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 8/2021 "סוגי אישורים, ערובות והקפאות חוב מס שבח במתן אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין").
52. בעניין סיווג זה (554) יש לציין, כי מתחילת הנתונים שבפלט (מיום 1.12.15) ועד ל-27.5.20, כלומר במשך ארבע שנים וחצי, לא מופיעות כל עסקאות נוספות בסיווג זה (זאת, בהשוואה ל-109 עסקאות המסווג בסיווג "144" המעידות על מכירת אופציה, המופיעות במהלך תקופה זו). מדובר כאמור ב-11 עסקאות בלבד, הפרושות על תקופה מצומצמת ומרוכזת של חודשיים ימים בין 27.5.20 ועד ל-28.7.20 (כשמתוכנן שש עסקאות נעשו באותו שבוע, בין ה-17.20 ל-8.7.20).
53. מכאן נראה, שעסקאות אלו נערכו למעשה רק לאחר התפרצות הקורונה, והן ממילא אינן יכולות להעיד על עיסוקה של העוררת בימי שגרה, טרם המגפה והאילוצים שנבעו ממנה.
54. לאור האמור יש לומר כי המשיבה לא הצביעה ולו על עסקת מכירה אחת של מקרקעין בסיווג "0505" (שרק אליו התייחסה בכתב התשובה ובדיון) במשך שלוש השנים שלאחר 3.8.17 המוצגות בפלט, או על עסקת מכירה בסיווג "554" (שאליו כלל לא התייחסה) במשך ארבע השנים וחצי שלפני העסקה מיום 27.5.20, אשר קדמו להתפרצות הקורונה.
55. במשולב, המשיבה לא הצביעה ולו על עסקת מכירה אחת של מקרקעין, באחד משני הסיווגים ("0505" או "554"), במשך כמעט שלוש שנים (מאז 3.8.17 ועד ליום 27.5.20), כשבמהלך פרק זמן זה ערכה העוררת במקביל 95 עסקאות מכירה של אופציות במקרקעין (בסיווג "144").
56. בנסיבות אלו, שמהן עולה כי העוררת לא מכרה ולו נכס מקרקעין אחד במשך שנים ארוכות, אין בידינו לקבל את טענת המשיבה שלפיה **עיסוקה** של העוררת הוא במכירת מקרקעין, באופן המצדיק את החרגתה הכוללת מזכאות למענק. בכך נבדל המקרה שלפנינו מהמקרה שנדון בערר 1322/21 **אלמוג אילת** 2000 **בע"מ נ' רשות המסים** (29.8.21) שאליו הצביעה המשיבה בטיעוניה. למעשה ניתן לומר, כי פלט הנתונים מחזק דווקא את הטענה כי עיסוקה העיקרי והכמעט בלעדי של העוררת הוא בסיחור אופציות, ולא במכירת מקרקעין.
57. לצד זאת, מאחר שמפלט הנתונים עולה כי העוררת מכרה גם מקרקעין לפני מספר שנים וכן לאחר התפרצות הקורונה, גם אם באופן שולי ומשני, הגענו למסקנה כי בנסיבות המקרה יש מקום להפחית הפחתה מסוימת מסכומי המענקים שלהם היא זכאית, וזאת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ככל שייקבע בהמשך כי מבחינה עקרונית היא אינה מוחרגת מזכאות למענק (ראו דיון להלן). יצוין בהקשר זה, כי גם העוררת לא חלקה על כך שבמשך השנים היא נדרשה לעיתים לקנות מקרקעין, לטענתה בהיקף של כ-4% עד 5% מהמחזור, ואף ציינה כי אין מניעה מבחינתה לנטרל חלק זה מחישוב המחזורים (ראו עמ' 3 לפרוטוקול הדיון, שורות 11-13, 25-26, וכן פיסקה 4 להשלמת הטיעון של העוררת).

58. לצורך האומדן, בהתחשב בשיעור שבו נקבה העוררת עצמה כאמור ובמספר העסקאות שפורטו בפסקה 52 לעיל ביחס לכלל עסקאות הרכש במהלך התקופה, מצאנו לנכון להפחית את סכומי המענקים המגיעים לעוררת בנסיבות מיוחדות אלו בשיעור של 10% (וזאת בהנחה שהיא אינה מוחרגת מגדר המונח "עוסק" שבחוק, ראו להלן).

59. מעבר לצורך ולהשלמת התמונה ניתן גם להוסיף, כי המשיבה לא התייחסה למספר הענף שבו מסווגת העוררת ושלפיו היא מנהלת את ספריה בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973. יש לציין בהקשר זה כי בתוספת ט' להוראות אלו (ניהול פנקסי חשבונות על-ידי סוחרי מקרקעין ומתוכי מקרקעין), קיימת הבחנה בין סוחר מקרקעין (נישום שעסקו או חלק מעסקו מסחר בזכויות במקרקעין) או מתווך מקרקעין (נישום שעסקו או חלק מעסקו תיווך בזכויות במקרקעין).

סיחור באופציות ייחודיות במקרקעין בהקשר של חוק התכנית לסיוע כלכלי

60. נעבור כעת לדון בשאלה העיקרית והעקרונית שמעלים העררים: האם סיחור (כלומר קנייה ומכירה) של אופציות במקרקעין מהווה מכירת זכות במקרקעין, כאמור בהגדרת המונח "עוסק" בחוק התכנית לסיוע כלכלי.

61. ראשית יש להדגיש בעניין זה, כבר עתה, כי האופציות במקרקעין שבהן מחזיקה וסוחרת העוררת במסגרת עיסוקה הן אופציות **ייחודיות** כהגדרתן בסעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין. מדובר על סעיף שהוכנס לחוק מיסוי מקרקעין במסגרת תיקון 50 לחוק זה בשנת 2002. הסעיף קובע:

"אופציה" - זכות לרכישה של זכות במקרקעין למעט זכות לרכישה של זכות באיגוד, שהתקיימו לגביה כל אלה:

- (1) האופציה ניתנה בכתב;
- (2) האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה;
- (3) התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם היא בלתי חוזרת;
- (4) האופציה ניתנת למימוש בתקופת האופציה; בסעיף זה, "תקופת האופציה" - תקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן אופציה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין, לרבות כל תקופת הארכה שניתנה במהלך תקופת האופציה או לאחר שהסתיימה ואם ניתנו אופציות אחרות בידי אותו בעל מקרקעין לרכישת אותה הזכות במקרקעין כולה או חלקה, יראו את כל התקופות של האופציות האחרות או המוארכות כאמור כתקופת האופציה;



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- (5) התמורה ששולמה בעבור האופציה במועד מתן האופציה לראשונה לא עולה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם;
- (6) למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה;
- (7) הודעה על מכירת האופציה נמסרה למנהל בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה, בהתאם לכללים שקבע;

62. מעיון בהסכמי האופציה שצירפה העוררת לבקשת הוועדה עולה כי היא עונה על התנאים שנקבעו בסעיף זה, ובחלק מהם אף נכתב במפורש כי "הצדדים ידווחו על הסכם אופציה זה לרשויות המס, במסגרת סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין. (ראו לדוגמא סעיף 12 להסכם אופציה מיום 21.7.19)". לפיכך ברי כי כוונת הצדדים להסכמי האופציה היא כי זו תוגדר כאופציה ייחודית בהתאם לסעיף האמור בחוק מיסוי מקרקעין. למעשה, גם המשיבה אינה חולקת על כך שהאופציות שבהן סוחרת העוררת הן אופציות ייחודיות כאמור בסעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין, והיא אף מבקשת להסתמך על עניין זה בטענותיה (ראו לדוגמא פסקה 24 לכתב התשובה).
63. ייחודיותה של האופציה במקרקעין לפי סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין באה לידי ביטוי, בין השאר, בכך שהן סחירות (כלומר שניתן למכור אותן), בהיותן מוגבלות בזמן לתקופה שאינה עולה על 24 חודשים, ובכך שהן אינן כוללות זכות החזקה בנכס.
64. השאלה הפרשנית הנשאלת אפוא היא האם סיחור באופציה ייחודית במקרקעין מהווה "מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו", כמשמעה בחוק התכנית לסיוע כלכלי. ככל שהתשובה לשאלה זו היא חיובית הרי שהעוסקת מוחרגת מזכאות למענק, וככל שהיא שלילית הרי שהעוררת אינה נכנסת לגדרי החרגה ועל כן היא זכאית למענק.
65. במענה לשאלה זו יש לומר, ראשית, כי חוק התכנית לסיוע כלכלי עצמו אינו מגדיר במפורש מהי זכות במקרקעין או מהי מכירה של זכות זו, ואף אינו מפנה להגדרות של מונחים אלו בדברי חקיקה אחרים. הקושי הפרשני הקיים בעניין זה מתחדד עוד יותר נוכח העובדה כי קיימות הגדרות שונות למונחים אלו בחוקים אחרים, שלעיתים סותרות את זו, במיוחד בהקשר שלפנינו הנוגע למכירה של אופציה (ייחודית) במקרקעין.
66. כך, חוק המקרקעין כולל רשימה סגורה של זכויות במקרקעין, ואין מחלוקת כי אופציה במקרקעין היא לא אחת מהן (לעניין זה ראו גם דבריו של נציג המשיבה מר חן, בעמ' 4 שורה 9 לפרוטוקול הדיון מיום 23.5.22). ברי אפוא כי ככל שבוחרים להסתמך על ההגדרה מחוק זה (כפי שמבקשת העוררת לעשות), הרי שהאופציות במקרקעין שבהן היא סוחרת אינן מהוות זכות במקרקעין, ולפיכך אינן מוחרגות מגדרי המונח "עוסק" שבחוק.
67. לעומת חוק המקרקעין, חוק מיסוי מקרקעין כולל הגדרה מורכבת יותר, וזאת כתוצאה מהשוני המהותי הקיים בו בין הגדרת "זכות במקרקעין", לבין ההגדרה הרחבה הרבה יותר של "מכירת זכות במקרקעין".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

68. סעיף 1 לחוק זה קובע כי "זכות במקרקעין" היא "בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים".

69. מכאן, שאופציה במקרקעין, כלומר "זכות לרכישה של זכות במקרקעין" (ראו גם ההגדרה של אופציה ייחודית בסעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין), ובכלל זאת גם האופציה הייחודית שבה סוחרת העוררת, אינה כשלעצמה בגדר "זכות במקרקעין" כמשמעה בחוק מיסוי מקרקעין (כל עוד אין מדובר במכירה שלה, ראו לעיל).

70. בעניין זה אף נקבע במפורש בפסיקה כי מדובר בזכות אובליגטורית אשר אינה נחשבת כשלעצמה לזכות במקרקעין" (וי"ע (מחוזי ת"א) 932-12-15 אקרו נדל"ן ייזום בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 14, 30.7.19, פורסם בנבו, להלן – "פס"ד אקרו נדל"ן"). למעשה נראה כי גם המשיבה אינה חולקת על מסקנה זו (ראו דבריו של נציג המשיבה מר חן, בעמ' 4 שורות 10-12 לפרוטוקול הדיון מיום 23.5.22, וכן פסקה ו' להשלמת הטיעון).

71. אולם, חוק מיסוי מקרקעין ממשיך כאמור ומגדיר "מכירה" של זכות במקרקעין בצורה רחבה הרבה יותר, הכוללת גם מכירה של אופציה במקרקעין. הגדרה זו קובעת:

- "מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
- (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
 - (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
 - (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
 - (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

72. מכאן, שלצורך חיוב במיסי מקרקעין בהתאם לחוק זה, רואים אפוא גם במכירה של זכויות שאינן זכויות במקרקעין (בהתאם לחוק המקרקעין ולחוק מיסוי מקרקעין עצמו, כאמור), כזכויות במקרקעין, ובכלל זאת גם באופציות במקרקעין (זכות לקבל זכות במקרקעין, כאמור בס"ק 2 להגדרה). בעניין זה נקבע בפסיקה:

"הגדרת 'מכירה' של זכות במקרקעין בחוק מתפרשת מעבר למושג המקובל של העברת זכות קנין במקרקעין במובנם של דיני הקנין. היא כוללת, בין היתר, הענקה של זכות אובליגטורית לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות כזו או ויתור עליה, וכן הענקה של זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין, או על העברה או הסבה של זכות כזו, וכן העברה או הסבה של זכות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להורות כאמור. ההגדרה הרחבה של "מכירה", נועדה לתפוס ברשת המס העברות של זכויות במקרקעין במובן הרחב, כאשר הן מעבירות טובות הנאה בעלות אופי רכושי במקרקעין מגורם אחד למשנהו, גם אם לא בדרך של ביצוע עיסקה קניינית פורמלית. "המכירה" על פי חלופותיה השונות כוללת גם העברות של זכויות חוזיות לקבל זכויות במקרקעין. מדובר בזכויות חוזיות בעלות כח משפטי מחייב. (ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע, 11.6.08, פורסם בנבו, פיסקה 20).

73. מהמפורט לעיל ומההשוואה בין ההגדרות השונות ניתן אפוא לומר כי מכירה של אופציה במקרקעין מהווה "מכירה של זכות במקרקעין", רק ככל שנצמדים להגדרה המרחיבה של "מכירה" הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין. אם, לעומת זאת, בוחרים להסתמך על הגדרת המונח "זכות במקרקעין" בהתאם לחוק המקרקעין (או אף על ההגדרה של מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין, במנותק מההגדרה המרחיבה של מכירת זכות זו), הרי שהמסקנה המתקבלת היא כי האופציה במקרקעין שבה סוחרת העוררת אינה מהווה זכות במקרקעין, ומכירתה אינה מחריגה את העוסק מזכאות למענק.

74. מאחר שחוק התכנית לסיוע כלכלי לא היפנה לחוק מיסוי מקרקעין ככלל, ולהגדרה המרחיבה של מכירה הקבועה בו בפרט, נראה כי אין הכרח להיצמד דווקא להגדרה המרחיבה שבחוק זה. יש להדגיש בעניין זה, כי בהוראות אחרות הנמצאות בחוק התכנית לסיוע כלכלי קיימות הפניות להגדרות הקבועות בחוקים אחרים, כגון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 או פקודת מס הכנסה (למעשה, בדיוק באותו חריג עצמו שבו מדובר בענייננו), אך אין כל הפניה לחוק מיסוי מקרקעין, שאינו מוזכר בחוק התכנית לסיוע כלכלי, לא במסגרת הגדרת החריג שלפנינו ולא בכלל. אילו היה המחוקק מעוניין להסתמך בעניין זה דווקא על ההגדרה המרחיבה הקיימת בחוק מיסוי מקרקעין ככתבה וכלשונה, פשיטא כי היה עושה כן בצורה מפורשת וברורה, כפי שעשה כאמור ביחס להגדרות אחרות הקיימות בחוק.

75. מסקנה אחרונה זו מתחזקת עוד יותר נוכח הגישה הפרשנית העקרונית שלפיה, במקרה של לקונה או מספר אפשרויות פרשניות, יש להעדיף את הפרשנות המצומצמת יותר המיטיבה ומקלה עם הנישום, ובהשאלה לענייננו, עם העוסק מבקש המענק (ראו לדוגמא בר"ע 80/41 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' אלפידה פרוסקאואר, פ"ד לד(3) 579, עמ' 581 (ניתן ביום 13.5.80), ע"מ (מחוזי ת"א) 7261-06-12 כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פיסקה 7, ניתן ביום 16.2.13)).

76. למעשה, מעצם העובדה כי המחוקק בחר שלא להפנות להגדרה המרחיבה הקיימת בחוק מיסוי מקרקעין, בניגוד להגדרות אחרות בחוק שבהן קיימת הפניה מפורשת לחוקים אחרים, ניתן דווקא להסיק כי כוונת המחוקק היתה שלא להחיל הגדרה מרחיבה זו, אלא להתייחס לזכות במקרקעין במובנה הקנייני המקובל (בהקשר זה ניתן לציין כי גם דברי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההסבר לחוק התכנית לסיוע כלכלי אינם מפנים לחוק מיסוי מקרקעין ביחס להוראה המחריגה שלפנינו, ראו ה"ח הממשלה 1341, כ"ב בתמוז התש"ף, 14.7.20, עמ' 453).

77. לא למותר לציין בעניין זה גם את טענת העוררת שלפיה יש מקום להעדיף במקרה שלפנינו את ההתייחסות לזכות במקרקעין בהתאם לחוק המקרקעין, שכן חוק זה משקף בצורה נכונה יותר את מהותן הכלכלית של זכויות אלו, וזאת בניגוד לחוק מיסוי מקרקעין שתכליתו שונה וכוללת הגדרה מלאכותית של מכירת זכות מקרקעין, שהיא כאמור רחבה הרבה יותר, וזאת מתוך תכלית אחרת, מיסויית, שנועדה לכסות את כל העסקאות הנוגעות למקרקעין, גם אם הן לא נעשות בזכות עצמה.

78. לאור האמור לעיל נראה כי קיים ספק של ממש בהנחה כי חוק התכנית לסיוע כלכלי מחריג, מבחינה לשונית, עוסק המוכר אופציות במקרקעין מתחולת הזכאות למענקים.

79. אולם מעבר לכך, גם אם נלך כברת דרך ונניח כי יש לפנות אל ההגדרה המרחיבה של "מכירת זכות במקרקעין" המופיעה בחוק מיסוי מקרקעין, למרות שחוק התכנית לסיוע כלכלי אינו מפנה אליה כאמור, הרי שיש להביא בחשבון כי בניגוד למכירה של אופציה "רגילה" במקרקעין, מכירה של אופציה ייחודית במקרקעין (שהיא כאמור האופציה שבה סוחרת העוררת), הוחרגה מחובת תשלום מיסי המקרקעין, מס שבח ומס רכישה, גם בהתאם לחוק זה (ובמקום זאת היא מחויבת במס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה). בעניין זה קובע סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין:

49 (ב) על אף הוראות חוק זה, במכירה של אופציה, שאינה מימוש אופציה

יחולו הוראות אלה:

- (1) המכירה תהיה פטורה ממס שבח וממס רכישה;
- (2) המכירה תהיה חייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה או במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, הכל לפי הענין.

80. חוק מיסוי מקרקעין קובע אפוא כי בניגוד לעסקה רגילה במקרקעין, מכירתן של אופציות ייחודיות אלו היא אמנם מכירה של זכות במקרקעין, אך היא מוחרגת ופטורה מתשלום מיסי המקרקעין, ובמקום זאת היא חייבת בתשלום מס רווח הון (ראו גם פסק הדין העקרוני שניתן בסוגיה זו בע"א 2670/19 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ, 26.8.20, פורסם בנבו, להלן – פס"ד אשל נדלן, פסקה 2א). מיסי המקרקעין ישולמו רק בעת מימוש האופציה (ככל שאכן יתרחש), כלומר בעת רכישת זכות המקרקעין עצמה. בעניין זה יש להדגיש כי החייבים בתשלום מיסי המקרקעין יהיו בעלי זכות המקרקעין: המוכר והקונה, ולא היזם הסוחר באופציה (כלומר העוררת במקרה שלפנינו), בדיוק מכיוון שלזים אין זכות במקרקעין עצמם (להרחבה בנוגע לאופציה הייחודית ומיסויה ראו גם: פס"ד אקרו נדל"ן לעיל, פסקאות 13-29, רוני ענבר ואוהד בוגנים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"אופציות במקרקעין", **מקרקעין י"ט(2)**, 43 (2020), יצחק הדרי "אופציות ייחודיות במקרקעין", **מיסים** 17(3), 1 (2003).

81. בהמשך לכך קבע בית המשפט העליון במסגרת פרשת **אשל נדלן**, כי עסקאות באופציות ייחודיות אלו במקרקעין אינן מהוות עסקה במקרקעין מבחינה מהותית. בעניין זה נקבע: **"בעניין 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."** (פיסקה 4 לפס"ד **אשל נדלן**, ההדגשה הוספה).

82. יודגש, כי החרגת מכירתה של האופציה הייחודית מתשלום מיסי המקרקעין נעשתה מתוך תכלית כלכלית ברורה לסייע לשוק הנדל"ן, וזאת לנוכח התועלת הרבה המופקת כתוצאה מכילי זה. בעניין זה נקבע בפרשת **אשל נדלן**:

"**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 שלמען נוצר."** (פיסקה 4 לפסק הדין).

83. לנוכח האמור יש לומר, כי מכירתה של אופציה במקרקעין אכן מהווה מכירת זכות במקרקעין בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, המחייבת תשלום מיסי מקרקעין (מס שבח ומס רכישה). אולם, מכירה של **אופציה ייחודית** במקרקעין הוחרגה מחבויות מס אלו וניתן לה פטור מהן, כשבמקום זאת היא מחויבת בתשלום מיסי הון, וזאת לנוכח התכלית הכלכלית החשובה שהיא משרתת.

84. לפיכך, גם אם מכירה של אופציה ייחודית במקרקעין אכן מוגדרת כמכירת זכות במקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין, היא נבדלת הבדל משמעותי מהעסקאות האחרות הנעשות במקרקעין שכן היא מוחרגת ופטורה מתשלומי מיסי המקרקעין הנובעים מהן. יש לטעמנו מקום להביא הבדל משמעותי זה בחשבון במסגרת פרשנותה התכליתית של ההוראה המחריגה שבחוק התכנית לסיוע כלכלי. זאת, במיוחד לנוכח העובדה כי הוראה אחרונה זו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אינה מפנה להגדרה המרחיבה של מכירה המופיעה בחוק מיסוי מקרקעין, כאמור לעיל, וממילא עליה להיבחן בראי תכליתו של החוק שבו היא ממוקמת, ולא בהקשר המנותק של חוק מיסוי מקרקעין, המבוסס על תכלית שונה לגמרי.

85. בעניין זה נקבע בפסיקה כי "מבין האפשרויות הלשוניות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס." (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, עמ' 75, ניתן ביום 6.5.85).

86. בהקשר אחרון זה של תכלית ההוראה המחריגה, טוענת המשיבה כי העוררת (ולמעשה, כל סוחרת אחרת באופציות ייחודיות) אינה נבדלת מעוסקים המוכרים נדל"ן, כלומר זכויות במקרקעין שאינן אופציות, אשר הוחרגו מתחולת המענקים לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי. לטענת המשיבה, ככל שנגרם לעסקים אלו נזק מהתפרצות הנגיף הרי שהוא בא לידי ביטוי בדחיית הכנסות בלבד, וממילא הם מקבלים את התמורה עבור המכירה בשלב מאוחר יותר לאורך חיי הפרויקט, שהם מטבעם ארוכי טווח. בהשלמת הטיעון שהגישה הוסיפה המשיבה כי פעילותה של העוררת בתחום היא פעילות עסקית מתמשכת הדורשת ידע ומומחיות, ואינה שונה מפעילות חברת נדל"ן הרוכשת מקרקעין כמלאי, פועלת להשבחתם ומוכרת אותם לאחר זמן קצר.

87. במענה לטענה זו יש לומר, ראשית וכאמור, כי במישור המיסוי, בניגוד לעסקאות במקרקעין הנעשות על ידי בעלי נדל"ן, המחויבות בתשלום מיסי המקרקעין הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין (מס שבח ומס רכישה), מכירות של אופציות ייחודיות פטורות ממיסים אלו, וכבר בכך קיים הבדל משמעותי בין העוררת לבין אותם עוסקים, שממנו למעשה מתעלמת המשיבה לחלוטין. הבחנה זו שערך המחוקק במישור דיני המס נובעת מתכלית כלכלית ברורה ומרצון לעודד סיחור באופציות ייחודיות ככלי חשוב המסייע לשוק הנדל"ן, ועל כן יש להעדיף את הפרשנות שאינה מתעלמת ממנה כליל אלא מעניקה לה תוקף ומשמעות, גם בהקשר פרשנותה של הוראת החוק המחריגה שלפנינו.

88. אולם חשוב מכך, בניגוד גמור לזכויות במקרקעין של חברות נדל"ן, שלמעשה אינן מוגבלות בזמן שכן הן נותרות ברשות בעליהן, האופציות הייחודיות במקרקעין מוגבלות מטבען ומהגדרתן לפרק זמן קצר. עניין זה עולה מסעיף 49' (4) לחוק מיסוי מקרקעין כאמור לעיל המגדיר תקופת זמן מקסימלית של שנתיים לאופציה הייחודית, ובהתאם לכך גם מההסכמים השונים שהציגה העוררת במקרה הקונקרטי שלפנינו, שבמסגרתם נקבעו תקופות קצרות לכל אחת מהאופציות של 11 חודשים (הסכם מיום 21.7.19), 210 ימים (הסכם בין העוררת למר צפ'), ו-180 ימים (הסכם בין העוררת למר שר'). ניתן לומר כי מגבלת זמן זו מחדדת עוד יותר את הפער בין האופציה הייחודית לבין זכויות "אמיתיות" במקרקעין, שהגבלת תחולתן בזמן מצומצמת הרבה יותר, אם בכלל.

89. הזכויות הקבועות בהסכמי האופציה הייחודית מוגבלות אפוא לתקופה של שנתיים לכל היותר (ובמקרה שלפנינו, לפחות בהתאם להסכמים שצירפה העוררת, לתקופות הקצרות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

משנה, כאמור), וכאשר תקופה זו מסתיימת כך פוקעת גם הזכות להביא למימושה של עסקת המכר. ברי כי ככל שבמהלך תקופת זמן מוגבלת זו מתרחש אירוע הרסני, כדוגמת מגפת הקורונה, המשבש ולעיתים אף מסכל לחלוטין את אפשרותה של סוחרת כמו העוררת לשווק את האופציה, לסחור בה ולמכור אותה למשך חלק לא מבוטל מאותה תקופה, הרי שהדבר עלול להסב לה פגיעה של ממש. במצב שכזה, אין באפשרותה של הסוחרת לקבל את ההכנסות בשלב מאוחר יותר משעה שתקופת האופציה שהיתה לה פקעה, בעוד שאת הוצאותיה לצורך רכישת האופציה מהבעלים כבר שילמה קודם לכן, כך שהן ירדו לטמיון. 90. מכאן, שאין הצדקה להשוות את הדין בין חברה העוסקת בסיחור באופציות ייחודיות במקרקעין (כמו העוררת) לבין חברה נדלנית העוסקת במכירת זכויות במקרקעין. בניגוד לחברות נדלניות, העוררת מחויבת למכור את האופציה תוך פרק זמן מוגבל על מנת שזכותה בנכס לא תפקע והוצאותיה לא ירדו לטמיון, בעוד שלחברה נדלנית יש את הבחירה והפררוגטיבה האם למכור את המקרקעין תוך זמן קצר או להחזיקו בידה, מאחר שזכותה בנכס, שהיא זכות מקרקעין אמיתית ולא אופציה, נשמרת בכל מקרה. לפיכך, בניגוד לחברות אלו, הפגיעה בהכנסותיה של סוחרת באופציות ייחודיות כתוצאה מהנגיף עשויה להיות ממשית ואינה ניתנת לדחייה.

91. לא למותן לציין כי בהקשר דומה, הנוגע לתכלית ההחרגה של חברות קבלניות המבצעות פרויקטים ממושכים, נקבע באחת מהחלטות הוועדה: **"גישת המחוקק היא כי קבלנים המבצעים פרויקטים מתמשכים וארוכי טווח, אמורים להיות מסוגלים להתמודד עם עיכובים זמניים הכרוכים במגבלות כגון אלו שהוטלו בתקופת הקורונה – סגר זמני, הגבלות תנועה וכדומה."** (ערר 1268/21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (פיסקה 55, ניתן ביום 22.8.21).

92. בניגוד לחברה קבלנית בעלת מקרקעין, במקרה של סיחור באופציות ייחודיות במקרקעין אין מדובר בפרויקטים מתמשכים וארוכי טווח, אלא בפעולת סיחור המוגבלת בהכרח לתקופה של שנתיים וזאת לנוכח תחולתה המוגבלת בזמן של האופציה (ובמקרים שאותם הציגה העוררת אף לתקופה קצרה יותר משנה). מכאן, שפוטנציאל הפגיעה בעסקים אלו כתוצאה מעיכובי תקופת הקורונה גדול הרבה יותר, ותכלית ההחרגה אינה חלה בעניינם. 93. יצוין, כי המשיבה לא התייחסה כמעט להבחנה משמעותית זו, שנטענה במישור העקרוני (גם במסגרת העררים וגם במהלך הדיון שנערך), וכל שטענה בהקשר זה הוא כי במקרה הקונקרטי של העוררת שלפנינו ניתן לראות כי הכנסותיה בשנת 2020 אמנם ירדו משמעותית אולם למעשה רק נדחו לשנת 2021 ולא נעלמו, כך שאין לומר כי היא נפגעה מהקורונה (כך לטענתה).

94. במענה לטענה עובדתית זו יש לומר, כי מדובר אמנם בהסבר אפשרי לנתוני ההכנסות השנתיים של העוררת, אך בוודאי שאין מדובר בהסבר היחיד או אף בהסבר הסביר ביותר: כך לדוגמא ניתן לראות מהנתונים שהציגה העוררת כי מחזורי ההכנסות שלה עלו בכל שנה מאז 2017 (2017 – מיליון ₪, 2018 – מיליון ₪, 2019 – מיליון ₪), ירדו בצורה ניכרת בשנת הקורונה 2020 (מיליון ₪), ושוב ועלו בשנת 2021 (מיליון ₪),



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- וזאת ללא הנתונים עבור נובמבר-דצמבר לשנה זו). ניכר כי הכנסות העוררת ירדו בצורה משמעותית בשנת 2020 בסכום של כ-5 מיליון ₪ וניתן להניח, בהתאם גם לחזקה העקרונית הקיימת בעניין זה, כי ירידה זו נגרמה כתוצאה מהקורונה (במיוחד כשמדובר בירידה שנתית כוללת בהיקף נרחב שהביאה לזכאות למענקים בשלוש תקופות זכאות שונות. לעניין החזקה לקיומו של קשר סיבתי כתוצאה מהירידה המזכה במענקים, ראו לדוגמא: ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 25, ניתן ביום 22.8.2021)).
95. לצד זאת, אין ראייה מיוחדת לכך שהעלייה בהכנסות בשנת 2021 לעומת שנת 2020 נגרמה דווקא כתוצאה מדחיית ההכנסות של 2020, וניתן באותה מידה להניח כי העלייה בשנה זו היתה מתרחשת ממילא, בהמשך למגמת הגידול של העוררת בשנים הקודמות, כאמור.
96. לכך ניתן להוסיף, מעבר לצורך, כי גם אם נניח כי מדובר במקרה של דחיית הכנסות (על אף שטענה זו כלל לא הוכחה), הרי שאין הדבר מעיד בהכרח על היעדר קשר סיבתי וזכאות למענק, שכן בעסקים מסוימים דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות (ראו לדוגמא ההחלטה בערר נ.ע הנדסה שלעיל, פסקה 51).
97. יודגש, כי מלבד הטענה בדבר דחיית ההכנסות לשנת 2021, המשיבה לא העלתה טענה להיעדר קשר סיבתי בין הירידה שנגרמה להכנסות העוררת בתקופות הזכאות לבין מגפת הקורונה במסגרת החלטותיה בבקשות, בהשגות או בכתב התשובה, וזאת על אף שהעוררת התייחסה בהרחבה במסגרת העררים שהגישה לפגיעה הקונקרטית שגרמה הקורונה ליכולתה המעשית לשווק את הנכסים שבהן רכשה אופציות במהלך תקופת הסגרים והמגבלות.
98. לנוכח האמור לעיל יש לומר כי גם תכליתו של חוק התכנית לסיוע כלכלי תומכת בפרשנות שלפיה מכירת אופציות ייחודיות במקרקעין אינה מהווה מכירת זכות במקרקעין (ולפיכך אינה מוחרגת מתחולת החוק), שכן עוסקים אלו, בניגוד לעוסקים בנדל"ן שהוחרגו מתחולת החוק, אמנם נפגעו (או יכלו להיפגע) כתוצאה מהקורונה, והירידה בהכנסותיהם אינה מהווה דחייה בלבד.
99. פרשנות זו, הנלמדת כאמור הן מהוראות החוק הרלוונטיות והן מתכליתו של חוק התכנית לסיוע כלכלי, מגשימה כאמור גם את התכלית הנוספת שהוזכרה בפס"ד **אשל נדלן** שלעיל, שהיא עידוד הפוטנציאל היזמי במקרקעין. משהביע המחוקק את עמדתו כי מכשיר האופציה הייחודית נדרש לצורך קידום מיזמים נדליים, יש מקום לאמץ פרשנות הרמונית כוללת שיש בידה להקל על הסיוע לעסקים אלו גם בהקשר החוק שלפנינו.
100. לאור המפורט לעיל, הגענו למסקנה כי אין לומר שהעוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין בהקשר המיוחד של חוק התכנית לסיוע כלכלי, ולפיכך היא אינה מוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" שבחוק ומתחולת הזכאות למענקים, וזאת הן מבחינה לשונית ובמיוחד לנוכח תכליתו של חוק התכנית לסיוע כלכלי.

מלאי עסקי ודוחותיה של העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

101. לפני סיום יש להתייחס בקצרה ומעבר לצורך לטענת המשיבה בנוגע לדוחות הכספיים של החברה, שלטענתה דלים בתיאורים וביאורים ואינם כוללים התייחסות לאופציות שרכשה.
102. ראשית יצוין כי טענה זו אוזכרה לראשונה רק בשלב הדיון והועלתה באופן מלא רק בשלב השלמת הטיעון (שלאחר הדיון) ולפיכך מהווה הרחבת חזית, ובכל מקרה נפקות הטענה לענייננו לא הובהרה כנדרש. על כל פנים, נראה כי גם בעניין זה השאלה הרלוונטית אינה כיצד הציגה העוררת שלפנינו את האופציות בדו"ח הכספי שהגישה, אלא, מבחינה עקרונית, כיצד יש להציג אופציות אלו על פי כללי החשבונאות.
103. בעניין זה נקבע בפסיקה, באופן עקרוני, כי: **"כאשר על בית המשפט לחפש את התוכן האמיתי, הרי שהחוק וכללי החשבונאות יוצאים לאותה דרך ומחפשים את אותה מטרה וכמובן שבמקרה זה כללי החשבונאות מסייעים אכן להשגת התוצאה המשפטית הנכונה"**. (עמ"ה 181/84 ברנשטיין ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד טו 179, עמ' 11).
104. סעיף 10 הנמצא בפרק התחולה של תקן חשבונאות מספר 22 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה, קובע כי: **"אופציה שנכתבה לרכוש או למכור פריט לא פיננסי, אשר ניתנת לסילוק נטו במזומן או באמצעות מכשיר פיננסי אחר, או על ידי החלפת מכשירים פיננסיים, בהתאם לסעיפים 9 (א) או (ד), היא בתחולת תקן זה. ההתקשרות בחוזה כאמור אינה יכולה להיות לצורך קבלה או מסירה של פריט לא פיננסי בהתאם לדרישות הרכישה, המכירה או השימוש הצפויים של הישות"**.
- סעיף 15 באותו תקן קובע לעניין ההצגה: **"המנפיק של מכשיר פיננסי יסווג את המכשיר, או את החלקים המרכיבים את המכשיר, בעת ההכרה לראשונה כהתחייבות פיננסית, כנכס פיננסי או כמכשיר הוני, בהתאם למהות ההסדר החוזי ולהגדרות של התחייבות פיננסית, נכס פיננסי ומכשיר הוני"**.
- סעיף 2 לתקן חשבונאות מספר 26 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר מלאי, קובע כי מכשירים פיננסיים אינם בתחולת התקן.
105. לנוכח האמור נראה כי גם מבחינה חשבונאית אין מקום לסווג את האופציות הייחודיות שברשותה של העוררת כמלאי עסקי. אומנם, דוחותיה הכספיים של העוררת, שצורפו לתיק הערר לבקשת הוועדה, נעדרים התייחסות לסיווג האופציות כנדרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, אולם בכל מקרה נראה שאין מקום לסווג אותן כמלאי.
106. יובהר, כי דברים אלו נאמרים מעבר לצורך, לא רק משום שמדובר למעשה בהרחבת חזית, אלא גם משום שההתייחסות ל"מלאי עסקי" המופיעה בסיפא של החרג שבנינו היא בגדר תנאי נוסף מעבר לתנאי העיקרי הקבוע ברישא של החרג, שלפיו מדובר על עוסק שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין. משהגענו כאמור למסקנה כי האופציה הייחודית במקרקעין שבה סוחרת העוררת אינה זכות במקרקעין ועיסוקה אינו במכירת זכות במקרקעין בהקשר המיוחד של חוק התכנית לסיוע כלכלי, ממילא אין הכרח להידרש לתנאי הנוסף הקבוע כאמור בסיפא של החרג ונוגע ל"מלאי עסקי".



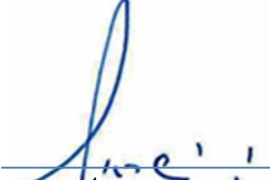
מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום

107. לנוכח האמור הגענו למסקנה כי העוררת אינה מוחרגת מתחולת החוק אלא זכאית למענקים המבוקשים, אך כי יש מקום להפחית את סכומי כל אחד מהמענקים בשיעור של 10%, כאמור בפסקאות 57-58 לעיל.
108. לפיכך אנו קובעים כי העוררת זכאית למענקים בסכומים הבאים: עבור יולי-אוגוסט 2020 – 252,583 ₪, עבור ספטמבר-אוקטובר 2020 – 252,552 ₪, ונובמבר-דצמבר 2020 – 131,181 ₪, ובסה"כ – 640,316 ₪.
109. על המשיבה לשלם לעוררת מענקים אלו בתוך 30 ימים ממועד החלטה זו, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי.
110. לאור התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב בכך שהתנהלותם של שני הצדדים בהליך לא היתה חפה מפגמים, כפי שתואר בחלק הנוגע להשתלשלות ההליך כאמור לעיל, אין צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י"ד תמוז תשפ"ב, 13/07/2022, בהעדר הצדדים.


יעקב ישראל, רו"ח,
רו"ח חבר


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה