



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ.) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

**כבוד השופטת אורית וינשטיין, יו"ר**  
**עו"ד אהובה סימון, חברת ועדה**  
**עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה**

**העוררת:** (ס.א.מ.) נופי – קבוצת ניהול בע"מ, ח.פ. 514602929  
ע"י ב"כ עו"ד הזר טל

**נגד**

**המשיב:** מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1

**פסק דין**

2

3

4

**כבוד השופטת אורית וינשטיין:**

5 מה דינו של "גורם מארגן" של "קבוצת רכישה" – כמשמעות מונחים אלו בסעיף 1 לחוק מיסוי  
6 מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק** או **חוק מיסוי מקרקעין**) – אשר הצטרף  
7 לחברי קבוצת רכישה שארגן לצורך מכרז של רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) לרכישת מקרקעין  
8 המיועדים לבניה משותפת של 96 יחידות דיור, וזאת לשם השלמת רכישת סך כל יחידות הדיור  
9 הנדרשות על פי תנאי המכרז?

10 האם הגורם המארגן הנ"ל חייב בתשלום מס רכישה על פי שווין של דירות המגורים המוגמרות שרכש  
11 כחלק מקבוצת הרכישה – כפי עמדת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), או שמא  
12 חייב הגורם המארגן בתשלום מס רכישה לפי שווי קרקע בלבד – כפי עמדת העוררת, (ס.א.מ.) נופי –  
13 קבוצת ניהול בע"מ (להלן – **העוררת**)?

14 דהיינו – האם גורם מארגן יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה לצורך מיסויו במס רכישה בהתאם  
15 להוראות סעיף 9(ג1)(4) לחוק?

16 זוהי הסוגיה המונחת להכרעה בפנינו בערר דנן.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

### הרקע העובדתי שאינו שנוי במחלוקת:

- 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
1. העוררת ארגנה קבוצת רכישה לצורך הגשת הצעה לחכירת מקרקעין, הידועים כגוש 19946 חלקות 1, 128, 131 ו-135 (בחלק), מגרש מס' 524, 523-א, 523-ב, לפי תב"ע ג/11053 גנ/17007 בשכונת המכוש בכרמיאל (להלן – **המקרקעין**) המיועדים לבנייה משותפת של 96 יחידות דיור במסגרת מכרז צפ 2015/125 של רמ"י (להלן – **המכרז**), כאשר תנאי סף להגשת הצעה במכרז היה כי תוגש הצעה לרכישת זכויות החכירה במקרקעין בשלמותם.
2. בסמוך למועד שנקבע להגשת ההצעות למכרז, לא עמדה קבוצת הרכישה בתנאי הסף שנקבע על ידי רמ"י לצורך הגשת ההצעה למכרז, וזאת מחמת שהיו חסרים לקבוצה רוכשים עבור 27 יחידות הדיור מתוך סך כל 96 יחידות הדיור מושא המכרז.
3. העוררת החליטה להצטרף לקבוצת הרכישה כרוכשת של 27 יחידות הדיור, על מנת לעמוד בתנאי הסף של המכרז ועל מנת שמלאכתה בארגון קבוצת הרכישה לא תרד לטמיון.
4. עו"ד רן גור אריה אשר הוסמך לפעול כנאמן מטעם קבוצת הרכישה (להלן – **הנאמן**) הגיש את ההצעה למכרז. ביום 13.4.2016 אישרה רמ"י את זכיית קבוצת הרכישה במכרז (ראו נספח 1 לתצהירה של גבי סלעית מזרחי מטעם העוררת).
5. במסגרת חברותו בקבוצה חתם כל אחד מיחיד קבוצת הרכישה על מערכת הסכמים הכוללת כתב התחייבות ובקשת הצטרפות (הכוללים את ההתחייבות לרכישה ובניה עצמית במשותף של כלל יחידות הדיור על פי המכרז, כאשר כל רוכש יודע מהי הדירה אותה הוא עתיד לקבל, מחירה, גודלה ובאיזו קומה היא תימצא, לרבות התחייבות לשאת בחלק היחסי של הרכישה והבניה על המקרקעין ובתשלומים נלווים, מינוי הנאמן לשם הגשת ההצעה למכרז וחתימה על הסכמי חכירה, הסכם ליווי, הסכם עם אדריכל, חברת ניהול או כל יועץ אחר, התחייבות לתשלום שכ"ט יועצים משפטיים, מינוי העוררת כחברת הניהול של הפרויקט, והתחייבות לחתום על הסכם שיתוף לאחר הזכייה במכרז – ראו דוגמת כתב התחייבות ובקשת הצטרפות נספח 2 לתצהיר העוררת), ייפוי כוח בלתי חוזר לנאמן (נספח 3 לתצהיר העוררת) כתב הזמנה ליועצים המשפטיים (נספח 4 לתצהיר העוררת) והסכם נאמנות המסמיך את הנאמן לרכוש את הזכויות במקרקעין בנאמנות עבור חברי הקבוצה ולחתום בשמם על המסמכים הדרושים לצורך רכישת הזכויות במקרקעין ובנייה עליהם (נספח 5 לתצהיר העוררת).
6. טרם הגשת ההצעה למכרז, ביום 15.12.15, חתם הנאמן בשם כל אחד מיחיד קבוצת הרכישה על הסכם למתן שירותי ארגון ניהול עם העוררת (נספח 6 לתצהיר העוררת) במסגרתו מונתה העוררת לשמש כאחראית על ניהול קבוצת הרכישה עד להשלמת הפרויקט.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 7. ביום 30.12.15 חתם הנאמן בשם קבוצת הרכישה על הסכם ניהול ופיקוח עם חברת איזון  
2 בונים מציאות בע"מ, למתן שירותי ניהול, ביצוע ופיקוח לפרויקט (נספח 7 לתצהיר העוררת).
- 3 8. הנאמן חתם בשם חברי קבוצת הרכישה גם על הסכם חוזה למתן שירותי תכנון אדריכלי מיום  
4 27.7.2016 (נספח 8 לתצהיר העוררת).
- 5 9. ביום 7.5.2016 נחתם הסכם נאמנות בין הנאמן לבין העוררת (נספח 9 לתצהיר העוררת), לפיו  
6 הסמיכה העוררת (הנהנית על פי הסכם הנאמנות) את הנאמן לחתום בשמה על הסכם רכישת  
7 הזכויות במקרקעין ועל כל המסמכים הנוספים הדרושים לצורך רכישת הזכויות במקרקעין  
8 ולצורך הבנייה עליהם.
- 9 10. ביום 10.5.16 הגיש הנאמן למשיב הודעות נאמנות בהתאם לסעיף 74 לחוק בשם קבוצת  
10 הרכישה וכן הגיש הצהרות על רכישת זכות במקרקעין בהתאם לסעיף 73(ג) לחוק (נספח 10  
11 לתצהיר העוררת). השומות העצמיות עבור חברי קבוצת הרכישה, למעט העוררת, נערכו  
12 בהתאם להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, היינו – כרכישה של דירת מגורים  
13 מוגמרת בהתאם למדרגות מס הרכישה ולפי אומדן שווי של יחידת דיור בנויה. ביחס לעוררת  
14 הוגשה שומה עצמית על רכישת 27 יחידות קרקע, בהתאם לשיעור מס הרכישה החל על  
15 מקרקעין שאינם דירת מגורים.
- 16 11. העוררת מכרה לצדדים שלישיים חלק מתוך 27 יחידות הדיור שנרכשו על ידה (כ- 20 יח"ד),  
17 במסגרתם מכירות אלה העבירה לאותם צדדים שלישיים את כל זכויותיה והתחייבויותיה  
18 בחלקי המקרקעין וכלפי יתר חברי קבוצת הרכישה ואותם צדדים שלישיים שרכשו את  
19 זכויות העוררת נכנסו בנעליה לכל דבר ועניין (דוגמת הסכם העברה צורפה כנספח 11 לתצהיר  
20 העוררת). העוררת מחזיקה עדיין בחלק מיחידות הדיור (7 במספר) אשר לא נמכרו על ידה  
21 עד כה.
- 22 12. המשיב לא קיבל את שומתה העצמית של העוררת וקבע כי יש למסות את העוררת בגין רכישת  
23 27 יחידות הדיור על ידה בהתאם למדרגות מס רכישה של דירת מגורים. השגה שהוגשה על  
24 ידי העוררת (נספח 12 לתצהיר העוררת) נדחתה בהחלטת המשיב מיום 17.7.2017 (נספח 1  
25 לכתב הערר).
- 26 **מכאן הערר.**
- 27 13. יצוין, כי הצדדים הגישו תצהירי עדות ראשית, אך סברו כי לאור האמור בהם – אין צורך  
28 בחקירות נגדיות וביקשו את ביטול מועד ההוכחות וכי ינתן צו לסיכומים.

29



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **תמצית טענות העוררת:**
- 2 14. יש לראות ברכישת 27 יחידות הדיור ה"עודפות" על ידי העוררת כ"רכישת גישור", כזו  
3 שנועדה לאפשר את התמודדות קבוצת הרכישה במכרז ולאחריו לאפשר את שיווקן של  
4 יחידות הדיור הללו לחברים חדשים. לפיכך, אין לראות בעוררת כחברה בקבוצת הרכישה  
5 ובהתאמה אין למסותה בהתאם לשווי יחידות הדיור המוגמרות אלא לפי שווי הקרקע  
6 הנרכשת.
- 7 15. התארגנות הרוכשים לקבוצת רכישה לוותה בחתימתם על אגד של מסמכים:
- 8 הסכם הצטרפות וכתב התחייבות (להלן – **הסכם ההצטרפות**) אשר קבעו (בין היתר) את  
9 התחייבויותיהם של חברי קבוצת הרכישה לרכוש חלק במקרקעין ולבנות יחידות דיור בבנייה  
10 עצמית במשותף עם כלל היחידות המוצעות במסגרת המכרז; התחייבויות לשאת בתשלומים  
11 שונים לצורך בניית יחידות הדיור; היעדר אפשרות להעברת המקרקעין אלא לאחר קבלת  
12 טופס 4; מינוי נאמן; התחייבות חברי הקבוצה לחתום על הסכם שכר טרחה עם עורך דין;  
13 מינוי העוררת כחברת הניהול של הפרויקט והתחייבות של חברי הקבוצה לחתום לאחר  
14 הזכייה במכרז על הסכם שיתוף (כאשר כל עוד לא נחתם הסכם שיתוף ישמש הסכם  
15 ההצטרפות כהסכם שיתוף).
- 16 חברי קבוצת הרכישה חתמו בנוסף על ייפוי כוח בלתי חוזר לנאמן, כתב הזמנה ליועצים  
17 משפטיים והתחייבות לתשלום שכ"ט וכן הסכם נאמנות המסמך את הנאמן לרכוש את  
18 הזכויות בנאמנות עבורם ולחתום בשמם על המסמכים הדרושים לרכישת המקרקעין ולבנייה  
19 עליהם.
- 20 מסגרת חוזית זו, שעיקרה הוא הסכם ההצטרפות – קבעה לחברי הקבוצה מסלול אחיד  
21 ומובנה לקבלת דירות מגורים בנויות, בין היתר על ידי קביעת הוראות באשר להתחייבותם  
22 של חברי הקבוצה לרכישת הזכויות במקרקעין ולבניית דירות מגורים במשותף, היעדר  
23 אפשרות לסגת מההסכם ולמכור את הזכויות במקרקעין לפני סיום הבניה וקבלת טופס 4,  
24 וכן את הטכניקה בה תתבצע ההתקשרות עם הגורמים השונים באמצעות הנאמן.
- 25 16. העוררת לא חתמה על הוראות הסכם ההצטרפות, ייפוי כוח ועל כתב הזמנה ליועצים  
26 המשפטיים.
- 27 17. העוררת היתה הגורם המארגן, אשר קבע את "כללי המשחק". העוררת לא חתמה על המסגרת  
28 החוזית הקושרת את חברי הקבוצה יחדיו.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

18. העוררת רכשה 27 חלקי קרקע שטרם שווקו, באמצעות הסכם נאמנות אשר חתמה עם הנאמן ביום 7.5.16 וכן רשמה את המקרקעין בספריה כמלאי עסקי.
19. "גורם מארגן" אינו יכול להיות חבר ב"קבוצת רכישה", שהרי אז הוא לא יהיה "גורם מארגן" והקבוצה לא תהיה "קבוצת רכישה". הסכמת המשיב לראות בעוררת כ"גורם מארגן" מנוגדת לקביעתו לפיה העוררת הינה גם חברה בקבוצת הרכישה.
20. כמארגנת הקבוצה, העוררת אינה מעוניינת בדירת מגורים כזו או אחרת, ולפיכך רשמה את הקרקע כמלאי עסקי בספריה, אשר נועדה לשיווק בהמשך לחברים חדשים. העוררת לא היתה מעוניינת לרכוש דירת מגורים זו או אחרת בפרויקט.
- יחידות אלו אשר נרכשו על ידי העוררת יהפכו להיות "דירות מגורים" לצורכי מס רכישה רק עם מכירתן לרוכשים חדשים וחתירתם של האחרונים על המסגרת החוזית הכוללת המכפיפה אותם להליך הבניה המשותף עם הקבוצה.
21. לאור היעדר כוונתה של העוררת לרכוש דירות, בשילוב הטענה כי אינה כבולה למסגרת החוזית שבה כבולים שאר חברי קבוצת הרכישה – אזי אין לראות בה כמי שרכשה דירות מגורים במסגרת קבוצת רכישה.
22. מאחורי הסדר קבוצות הרכישה עומדת הוראה אנטי תכנונית, אשר נועדה למנוע מצב בו לחבר בקבוצת רכישה, המתארגנת לרכישה ובניית דירות מגורים יהיה יתרון מיסויי על פני רוכש דירה מקבלן. העוררת מפנה לאמור בסעיף 68 לדו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה (יוני 2010) (להלן – דו"ח הוועדה).
- הסדר קבוצות הרכישה בא להשוות את מעמדו המיסויי של חבר בקבוצת רכישה למעמדו של רוכש דירה מקבלן, אך הוא לא נועד להשוות או לדמות את מעמדו של "הקבלן" (המארגן) למעמדו של רוכש דירה. מבחינת הדין הכללי יכול מארגן להצטרף לקבוצת רכישה שארגן כאחד מבעלי הזכויות בה ואף להצטרף להסכם השיתוף, אלא שמבחינת הדין הפיסקאלי מרגע שהוגדר "המארגן" כמי שדומה ל"קבלן" אזי לצורך הטלת מס רכישה – אין להגדירו או לדמותו לחבר קבוצת הרכישה, שכן הדבר אינו מתיישב עם לשון החוק ותכלית ההסדר שבבסיס קבוצות הרכישה.
23. הסכם ההעברה, בו העבירה העוררת לרוכשים החדשים את כלל החבויות הטמונות במקרקעין המועברים, לרבות אלו הנוגעות לתנאי המכרז עם רמ"י ולרבות ההוראה המחייבת את הרוכש בהסכם ההעברה לחתום על הסכם ההצטרפות (עליו העוררת לא חתומה), מהווה ראייה לכך כי העוררת מעולם לא היתה "חברה" בקבוצת הרכישה.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

24. אף אם לא יעלה בידי העוררת לשווק את כלל היחידות אותן רכשה לרוכשים חדשים והיא תיאלץ לשאת בחלק היחסי של עלויות הבניה ביחס לדירות המגורים שייבנו על המקרקעין שנרכשו על ידה, לא יהיה בכך כדי לסווג את העוררת כחברה ב"קבוצת רכישה" בדיעבד, שכן העוררת היא ה"גורם המארגן", אשר בדומה לקבלן המוכר דירות, אינה נתונה למס רכישה בגין הנכס הבנוי אותו היא מתכוונת לשווק לרוכש הסופי.
25. לחלופין, שומות המשיב וחיוב העוררת במס רכישה של 6% החל על מקרקעין שאינם דירת מגורים – אינו עולה בקנה אחד עם עמדת המשיב כי יש לסווג את העוררת כחברה בקבוצת רכישה ולחייבה במס רכישה בהתאם לשווי דירות מגורים בנויות, כאשר בשומותיו הכיר בכך כי הזכויות שנרכשו על ידי העוררת מהוות מלאי עסקי, ועל כן אינן יכולות להיחשב כ"בניין" וממילא אינן יכולות להיחשב כ"חלק מבניין שהוא דירת מגורים".
26. הדיון בהשגה התנהל בפני בעל תפקיד במשרדי המשיב שלא היה מוסמך לקבל החלטה בהשגה.
- 13 **תמצית טענות המשיב:**
27. תנאי הסף לצורך הגשת הצעה למכרז הינו רכישת הזכויות במקרקעין בשלמותן, דהיינו – כי מספר הרוכשים בקבוצה יהא זהה למספר יחידות הדיור מושא המכרז. בנוסף נקבע כי ככל שההצעה כוללת יותר מאדם אחד, יהיה על המציעים לשאת בהתחייבויותיהם בערבות הדדית. העוררת הצטרפה למכרז כרוכשת של 27 יחידות דיור וזאת מתוך מטרה להוציא לפועל את הפרויקט במסגרת קבוצת הרכישה. העוררת לא רכשה 27 יחידות דיור בנפרד מקבוצת הרכישה, והללו אינן עומדות בנפרד לבניה עצמאית, אלא כחלק ממערך בניה משותף לכלל הרוכשים בקבוצת הרכישה.
28. בניגוד לטענת העורר לפיה לא חתמה על ייפוי כוח כמו שאר חברי קבוצת הרכישה, הרי שבפועל העוררת חתמה על ייפוי כוח בלתי חוזר לצורך הגשת ההצעה למכרז באמצעות הנאמן, בו כל יחידי קבוצת הרכישה, לרבות העוררת, ייפו את כוחו של הנאמן להגיש את ההצעה למכרז בשם, לרכוש את המקרקעין ולהעביר על שם הרוכשים את הזכויות ב-96 יחידות הדיור עם גמר בנייתן.
29. לא ניתן לראות בעוררת כרוכשת בנאמנות את אותן 27 יחידות דיור, שכן ההלכה הפסוקה קובעת כי לא תוכר נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין כאשר זהות הנהנים אינה ידועה ומזוהה במועד הרכישה בנאמנות. במקרה דנן – זהותם של מי שירכשו את הזכויות מהעוררת – לא היתה ידועה כלל ועל כן יש לראות את העוררת כמי שרכשה 27 דירות מגורים, כמו כל חבר אחר בקבוצת הרכישה.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1    30.    הסכם הנאמנות שנחתם בין העוררת לבין הנאמן ביום 7.5.16 – הוא ההסכם המעיד על כך כי  
2    העוררת נכנסה לפרויקט כחלק מקבוצת הרכישה. העוררת הסמיכה את הנאמן לפעול בשמה  
3    כמו כל שאר חברי קבוצת הרכישה, הצהירה בהסכם הנאמנות כי היא מצטרפת לקבוצת  
4    הרכישה וכן נקשרה בהסכמים לרכישת 27 יחידות הדיור המשלימות את קבוצת הרכישה  
5    אשר זכתה במכרז. על כן, יש לדחות את טענת העוררת כי אינה חלק מקבוצת הרכישה בשל  
6    כך שלכאורה אין היא חתומה על המערכת החוזית כמו כל יתר הרוכשים בקבוצה.
- 7    רוכשים של 96 יחידות דיור התארגנו יחדיו על מנת לרכוש ולבנות נכסים על המקרקעין,  
8    כאשר הקבוצה מחויבת למסגרת חוזית. חלקה הארי של הקבוצה מחויב למסגרת חוזית  
9    בעקבות "חתימה ישירה" על הסכם הצטרפות ואילו העוררת, המארגנת, מחויבת במסגרת  
10    חוזית בעקבות חתימתה על הסכם הנאמנות. כל זאת, כאשר קבוצת הרכישה כולה, לרבות  
11    העוררת, ניגשה למכרז וכאשר העוררת נוטלת על עצמה התחייבויות של יתר החברים  
12    בקבוצת הרכישה.
- 13    31.    כמו כן, אף אם העוררת אינה חתומה על הסכם ההצטרפות כמו כל אחד מיחיד קבוצת  
14    הרכישה, הרי שבמועד בו הגיש הנאמן את ההצעה למכרז בשם של חברי קבוצת הרכישה –  
15    הוא הציע את ההצעה גם בשמה ובשליחותה של העוררת ביחס לאותן 27 יחידות דיור.
- 16    תכלית החתימה על המסמכים, אשר העוררת טוענת כי כביכול לא חתמה עליהם, היא כבילת  
17    כל מצטרף למיזם, כך שלמארגן תהיה וודאות חוזית וכלכלית בדבר התממשות המיזם.  
18    מכיוון שהעוררת היא הגורם המארגן והיא בעלת האינטרס העליון בהצלחת המיזם, אין לה  
19    צורך עסקי בחתימה על חוזים עם עצמה ככל שהדבר נוגע לכבילתה למיזם.
- 20    32.    אין כל מניעה בדין כי הגורם המארגן יהיה חבר בקבוצת רכישה, כאשר בענייננו העוררת פעלה  
21    הן כמארגנת של הקבוצה והן כחברה בקבוצת הרכישה.
- 22    33.    אין בסיס לפרשנות שאותה ביקשה העוררת ליחס למיסויה בשיעור של 6% - שיעור מס זה  
23    נובע מן העובדה שהעוררת ביקשה להציג את הממכר בספריה כמלאי עסקי, ובהתאם לכך  
24    חויבה במס רכישה.
- 25    34.    אין גם כל בסיס לטענת העוררת בעניין חוסר הסמכות של המפקח שנתן את ההחלטה בהשגה.  
26    החל משנת 2013 מפקחי מיסוי מקרקעין רשאים לדון בהשגות, וזאת על פי האצלת סמכויות  
27    שניתנה להם על ידי מנהל רשות המיסים. המשיב צירף מכתב המעיד על האצלת הסמכות  
28    למפקחי מיסוי מקרקעין לדון בהשגות.
- 29



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

### דיון והכרעה:

- 1
- 2 **א. התשתית המשפטית:**
- 3 35. במסגרת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נכנס לתוקפו ביום 6.1.2011, כחלק מחוק
- 4 המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה) התשע"א – 2011, התווספו לסעיף
- 5 1 לחוק, סעיף ההגדרות, המונחים הבאים והגדרתם:
- 6 "קבוצת רכישה" – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבניה על
- 7 הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד
- 8 שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:
- 9 (1) נכס שאינו דירת מגורים;
- 10 (2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;
- 11 לעניין הגדרה זו –
- 12 "גורם מארגן" – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך
- 13 הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות
- 14 הארגון כאמור;
- 15 "מסגרת חוזית" – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הבוצה
- 16 לקבלת נכס בנוי;
- 17 "תמורה" – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף.
- 18 36. תיקון 96 לחוק אף הוביל לתיקונה של ההגדרה של "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, לעניין
- 19 "קבוצת רכישה":
- 20 "דירות מגורים" – כל אחת מאלה:
- 21 (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם
- 22 נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את
- 23 הבניה;
- 24 (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת
- 25 לשמש למגורים.
- 26 37. הוראות תיקון 69 לחוק הובילו בהתאם לקביעת בסיס החיוב במס רכישה במסגרת "קבוצת
- 27 רכישה", וזאת במסגרת סעיף 9(א1)(3)(ב)(3):
- 28 "לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה
- 29 עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש
- 30 למגורים; לעניין זה, "קבוצת רכישה" – כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה "דירת
- 31 מגורים שבסעיף קטן (ג)."





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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון 69 לחוק, הובהרה התכלית לשמה תוקן החוק בהקשר  
2 של קבוצות רכישה (הצעות חוק הממשלה – 541, " בחשוון התשע"א, 18.10.2010, עמ' 92) :
- 3 "רוכשים המהווים חלק מקבוצת רכישה קובעים ביניהם מנגנון שאמור להוליך  
4 אותם עד למוצר המוגמר – דירת מגורים או במנה עסקי, כגון משרד. מנגנון זה כולל  
5 את הדרך להתקשרות עם הקבלן המבצע ולהשלמת המוצר המוגמר. חבר בקבוצה  
6 אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהחליט שהוא נשאר רק עם קרקע, ובמובן זה כל אחד  
7 מחברי הקבוצה רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר. מוצע לתקן את סעיף 9 לחוק  
8 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין או  
9 החוק), ולראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה לשם יצירת מוצר  
10 מוגמר – נכס מבונה, כאילו נרכש המוצר המוגמר – דירה או מבנה אחר."
- 11 תיקון 69 לחוק בא לעולם, בעקבות ההמלצות שניתנו בדו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס  
12 בקבוצת רכישה מחודש יוני 2010 (להלן – דו"ח הוועדה). הוועדה המליצה על ביצוע תיקוני  
13 חקיקה לצורך הגברת הוודאות במשק ביחס לסוגיות המיסוי השונות הנובעות מהתארגנות  
14 בקבוצת רכישה (בהיבט של חוק מע"מ ובהיבט של חוק מיסוי מקרקעין). בין היתר, המליצה  
15 הוועדה על תיקון חקיקה מבהיר במישור מיסוי מקרקעין, אשר יעגן את עמדת רשות המיסים  
16 בעניין מס הרכישה החל על רוכש המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות,  
17 לפיה מדובר ברוכש דירה ולא רוכש קרקע.
- 18 לאחר חקיקתו של תיקון 69 הנ"ל, בעקבות דו"ח הוועדה, הוציאה רשות המיסים הוראת  
19 ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 02/2103 בעניין מיסוי קבוצת רכישה (להלן – הוראת הביצוע).  
20 הוראת הביצוע כוללת הסברים ועמדת רשות המיסים בעניין הגדרת "קבוצת רכישה":
- 21 "קבוצת רכישה לעניין החוק היא קבוצה המורכבת ממספר חברים שהתארגנו  
22 כקבוצה ע"י "גורם מארגן" במטרה לבנות את ביתם/נכס עסקי בבניה משותפת עוד  
23 בטרם רכישת הזכויות בקרקע.
- 24 חברי הקבוצה חותמים על מערכת הסכמים הכוללת שני הסכמים מרכזיים: האחד,  
25 הסכם לרכישת הקרקע הנחתם בין חברי הקבוצה לבין בעל הקרקע והשני, "הסכם  
26 שיתוף" הנחתם בין חברי הקבוצה והמהווה מסגרת חוזית בין החברים. בשלב  
27 הראשון, קבוצת הרכישה רוכשת את הקרקע ובשלב השני, הקבוצה מתקשרת עם  
28 קבלנים מבצעים ונותני שירותים שונים."
- 29 המלומד א. נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין", חלק ראשון, בסיס המס (מהדורה שביעית,  
30 חושן ומשפט, 2012) מתייחס בעמ' 437-438 להגדרת "קבוצת רכישה" שבסעיף 1 לחוק  
31 ולארבעה יסודות שונים שצריך שיתקיימו בה על מנת שפעילות הקבוצה תיכנס למסגרת של  
32 "קבוצת רכישה":
- 33 "ראשית, על הרוכשים לענות על המונח "קבוצת רוכשים" שמשמעותו כי לפחות  
34 כלולים בה שני חברים בעלי אינטרס זהה והפועלים במשותף.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, הסעיף דורש שחברי הקבוצה יתארגנו לא רק לרכישת הזכות במקרקעין אלא  
2 גם לבנייה משותפת עליה. כך, אם מלכתחילה ההתארגנות היתה אך ורק לרכישת  
3 המקרקעין אך לאחר מכן היא הורחבה לבנייה משותפת כי אזי אין לראות בה  
4 קבוצת רכישה.
- 5 שלישית, ההגדרה דורשת שההתארגנות תישא אופי פורמאלי בצורה של מסגרת  
6 חוזית ואילו ההתארגנות אקראית לא תענה על דרישותיה.
- 7 מהגדרת המונח "מסגרת חוזית" משתמע כי ההתארגנות צריכה להיות בכתב, שכן  
8 ההגדרה דורשת שמערכת החוזים תהיה קשורה זה בזה והיא תקבע את הדרכים  
9 לפיהן תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי – וקשה יהיה להניח שהמחוקק התכוון  
10 למערכת הסכמים בעל פה שתענה על צרכי הקבוצה.
- 11 רביעית – ההגדרה דורשת שההתארגנות הקבוצה תיעשה על ידי "גורם מארגן"  
12 שהינו גוף חיצוני לקבוצה, הפועל מאינטרס עסקי לקבלת תמורה בעבור פעילותו."
- 13 42. גם בסעיף 5 להוראת הביצוע פורטו המבחנים העיקריים לזיהוי "קבוצת רכישה". בנוסף,  
14 מצוי בהוראת הביצוע הסבר לגבי "המסגרת החוזית" אשר אליה מחויבים הרוכשים כחלק  
15 מההתארגנותם כ"קבוצת רכישה":
- 16 **"מסגרת חוזית:**
- 17 המאפיין את קבוצת הרכישה היא כי כל חברי הקבוצה, מתחייבים מראש לוותר  
18 לפרק זמן מסוים, על חלק מאגד זכויותיהם במקרקעין העתידיים להירכש... וזאת  
19 על מנת לאפשר את מימוש זכויות הבניה ובניית הבניין המתוכנן. הסכמה זו באה  
20 לידי ביטוי בהסכם מחייב (כגון: הסכם השיתוף(שחתימה עליו הנה תנאי מקדים  
21 להצטרפותו לקבוצה של כל חבר וחבר. המערכת החוזית ובה הסכם השיתוף קובעת  
22 לרוב מנגנון הכולל גם את דרך ההתקשרות עם הקבלן המבצע שמטרתו להוליך את  
23 חברי הקבוצה למוצר מוגמר - דירת מגורים/מבנה עסקי. עפ"י ההסכם "חבר"  
24 בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהשאיר בידי את הקרקע בלבד, כך שהלכה  
25 למעשה ה"חבר" רוכש מוצר מוגמר.
- 26 המערכת החוזית מסדירה את התחייבות היחידים בקבוצה ממועד רכישת הקרקע  
27 ועד לסיום הבניה. כגון: התקשרות עם בעלי מקצוע לבניית הנכס, הסדר הליך  
28 קבלת החלטות בקבוצה, בנק מלווה, יועצים משפטיים ועוד.
- 29 יודגש, כי בהתאם להוראות החוק התנאי להיכנס להגדרת "קבוצת רכישה" הוא כי  
30 החברים בקבוצה קשורים במערכת חוזית. אם אין בין חברי הקבוצה, בינם לבין  
31 עצמם, התקשרות חוזית (לדוגמא הסכם שיתוף) אזי אותה קבוצה לא תחשב  
32 ל"קבוצת רכישה".
- 33 43. הוראת הביצוע מתייחסת גם לצורך בקיומו של "גורם מארגן" כתנאי לקיומה של "קבוצת  
34 רכישה" וכן לתשלום התמורה ל"גורם המארגן":
- 35 **"גורם מארגן:**
- 36 בהתחשב במורכבות ביצוע פרויקט בניה משותף ובמיוחד בבנייה רוויה, יש צורך  
37 לארגן מראש את "כללי המשחק" של השותפים בפרויקט ולקבוע גורם שיארגן את  
38 הקבוצה וייתן מענה לדרישות החברים בקבוצה. צורך זה גובר ככל שההיקף הכספי



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 של ההשקעה גדול יותר, הפרויקט מורכב יותר, מספר החברים בקבוצה גדול יותר  
2 וכתוצאה מכך יש חשיפה רבה יותר לסיכון להיקלע למצבים של ניגוד אינטרסים  
3 בין יחידי הקבוצה העלולים להערים קשיים על ביצוע הפרויקט.
- 4 המודלים העיקריים בהם פועל מארגן הקבוצה:
- 5 א. שיטת "הליווי המלא" – שיטה בה המארגן מלווה את כל שלבי הפרויקט.  
6 המארגן מאתר קרקע, מברר זכויות הבניה, מכין תכנון מוקדם, מכין אומדן  
7 עלויות הפרויקט, עורך את המסגרת המשפטית להתארגנות הקבוצה,  
8 מארגן את חברי הקבוצה, מלווה את רכישת הקרקע, מבצע את  
9 ההתקשרויות מול הקבלנים המבצעים, מפקח על ביצוע הפרויקט, מארגן  
10 את הליווי הבנקאי ומלווה את הפרויקט עד להשלמתו ורישום הזכויות על  
11 שם חברי הקבוצה. הסיכונים והסיכויים השונים במודל זה כגון עלות  
12 הנכס, מועד מסירה וכו' נותרים בידי חברי הקבוצה.
- 13 ב. שיטת "הליווי החלקי" (או "שיטת המארגן") - המארגן מאתר את  
14 הקרקע, מכין את מסגרת ההתקשרות הכוללת בדרך כלל גם מנגנון של  
15 הסכם אופציה מול בעל הקרקע, מארגן את חברי הקבוצה, ופורש לאחר  
16 החתימה על הסכם המכר עם בעל הקרקע ועל הסכם השיתוף, ומכאן  
17 והקבוצה ממשיכה להתנהל לבדה מול הקבלן המבצע והיועצים השונים עד  
18 להשלמת הפרויקט
- 19 "תשלום תמורה לגורם המארגן:
- 20 על פי התיקון, התמורה למארגן עבור פעולות הארגון שלו היא תנאי להכרה בקבוצת  
21 הרוכשים כ"קבוצת רכישה" לעניין החוק. התמורה המשולמת לגורם המארגן יכול  
22 ותינתן במזומן ו/או בשווה כסף. לעניין זה יש לציין כי גם תמורה המשתלמת  
23 בתמורה לסיחור אופציה לרכישת הקרקע נחשבת כ"תמורה" עבור פעולת הארגון.  
24 הטבות בשווה כסף יכולות להתבטא במקרים בהם החבר המארגן או מי מקרוביו  
25 הינם חלק מקבוצת הרכישה. המארגן או מקרוביו ישלמו בגין הנכס המוגמר עלות  
26 נמוכה מהעלות אותה ישלמו ייתר החברים בגין נכס זהה שיתקבל בסיום  
27 הפרויקט."  
28  
29
- 30 במקרה הנדון בפנינו, אין מחלוקת בין הצדדים בדבר קיומה של "קבוצת רכישה", כהגדרתה  
31 בסעיף 1 לחוק, אשר התארגנה לצורך רכישת הזכויות במקרקעין על פי המכרז ולבניית  
32 יחידות דיור על המקרקעין בהתאם לתנאי המכרז.
- 33 אין גם כל מחלוקת בין הצדדים כי העוררת הינה "הגורם המארגן" של קבוצת הרכישה דנן.
- 34 עם זאת, המחלוקת הנטושה בין הצדדים היא בשאלה האם יש לראות בעוררת חלק מקבוצת  
35 הרכישה, בשל היותה חלק מן הקבוצה שניגשה למכרז והציעה את ההצעה לרכוש את יחידות  
36 הדיור על פי המכרז, או שמא יש לראות בעוררת, לפי גישתה, "מעין קבלן" אשר ביצע בלית  
37 ברירה "עסקת גישור" של רכישת 27 יחידות דיור לצורך עמידה בתנאי הסף של המכרז, כאשר  
38 לא היתה לה כוונה לרכוש דירות מוגמרות אלא כוונתה היתה לשווק את יחידות הדיור  
39 שנרכשו על ידיה במכרז לצדדים שלישיים שיצטרפו לקבוצת הרכישה.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפועל יוצא מכך עולה השאלה האם יש למסות את העוררת במס רכישה לפי שיעור המס החל  
2 על דירות מגורים מוגמרות, בהתאם לשווין של הדירות המוגמרות, או שמא יש למסותה במס  
3 רכישה בשיעור החל על רכישת קרקע בלבד.
- 4 **ב. האם על פי הדין קיימת מניעה ש"גורם מארגן" יהיה חלק מ"קבוצת רכישה"?:**
- 5 45. עיון בלשונו של חוק מיסוי מקרקעין מעלה כי בהגדרת "קבוצת רכישה" ו- "גורם מארגן" אין  
6 כל אינדיקציה לכך כי הגורם המארגן אינו יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה, כפי שטוענת  
7 העוררת.
- 8 אכן, הגדרת "קבוצת רכישה" מתייחסת לקבוצת רוכשים אשר מתארגנת כדי לרכוש זכות  
9 במקרקעין וכדי לבנות על הקרקע דירות מגורים (או נכס שאינו דירות מגורים) באמצעות  
10 גורם מארגן, כשקיימת מסגרת חוזית שמאגדת את הקבוצה. אלא, שמהגדרה זו לחלוטין לא  
11 עולה כי הגורם המארגן אינו יכול להיות גם חלק מהקבוצה. לשון ההגדרה איננה מובילה כלל  
12 לפרשנות שכזו.
- 13 כך הם פני הדברים ביחס להגדרה של "גורם מארגן", אשר קובעת כי מדובר במי שפועל בעצמו  
14 או באמצעות אחר לארגון קבוצה של רוכשים למטרה של רכישת קרקע ובנייה עליה, וכן עשוי  
15 לפעול להכנת המסגרת החוזית, בתמורה לפעולות הארגון. אין מאומה בהגדרה זו השולל,  
16 במפורש או במשתמע, את האפשרות שהגורם המארגן יהיה גם חלק מקבוצת הרכישה.
- 17 גם הגדרת ה"תמורה" לגורם המארגן, המתייחסת לתמורה במישרין או בעקיפין ולרבות  
18 בשווה כסף – אף היא אין בה דבר וחצי דבר ממנו ניתן ללמוד כי הגורם המארגן אינו יכול  
19 להיות חלק מקבוצת הרכישה. והדברים זהים גם באשר להגדרת ה"מסגרת החוזית".
- 20 46. מכאן, שבחינת לשון החוק, אינה תומכת ואינה מובילה למסקנה המבוקשת על ידי העוררת.  
21 שהרי, לא ניתן לקרוא בתוך מילות החוק את מה שאין בהן.
- 22 47. כעת, נשאלת השאלה האם פרשנות תכליתית של ההגדרות הנ"ל בחוק מיסוי מקרקעין  
23 מחייבות קביעה לפיה הגורם המארגן אינו יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה?
- 24 לטעמי, התשובה לשאלה זו היא שלילית. לעמדתי, תכליתו של תיקון 69 בכל הקשור למיסוי  
25 קבוצת רכישה במס רכישה – לא זו בלבד שאינה שוללת את האפשרות כי הגורם המארגן  
26 יהיה חלק מקבוצת הרכישה, אלא למעשה ההיפך הוא הנכון. דהיינו: תכליתו של התיקון  
27 נועדה להוביל לתוצאה לפיה כל גורם אשר מתארגן יחד עם אחרים לצורך רכישת קרקע  
28 לצורך בנייה של דירות מגורים עליה (בכפוף לקיומו של גורם מארגן המקבל תמורה עבור



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 פעילותו ובכפוף לקיומה של מסגרת חוזית) – רואים אותו כמי שרכש את הנכס המוגמר, ולא  
2 רכש קרקע.
- 3 48. ספק בעיניי אם התכלית של תיקון 69 מצטמצמת לטיעונה של העוררת בסעיף 25 לסיכומיה,  
4 היינו – כי מדובר רק בהוראה אנטי-תכנונית שנועדה להשוות בין רוכש דירה "על הנייר"  
5 מקבלן לבין רוכש בקבוצת רכישה שהתארגנה לרכישת קרקע ובניית דירות מגורים עליה.
- 6 לטעמי, הרציונל המרכזי שעמד בבסיסו של תיקון 69 לחוק מצוי בדו"ח הוועדה, בסעיף 64  
7 לדו"ח, שם נאמר:
- 8 "בחלק נכבד מן המקרים קבוצת הרוכשים יודעת מראש, כבר בעת החתימה על  
9 הסכם השיתוף, כיתד תיראה הדירה בבית שייבנה. אולם, גם אם קבוצת הרוכשים  
10 לא יודעת זאת מראש, וגם אם עדיין לא נחתם הסכם עם הקבלן המבצע, בראיית  
11 הרוכשים הם חותמים כבר ברגע כריתתו של הסכם השיתוף על כל נספחיו על  
12 מנגנון חוזי שלם שאמור להוליך אותם באופן מובנה למוצר המוגמר של דירת  
13 מגורים. מנגנון חוזי זה כולל, בין היתר, את הדרך להתקשרות עם הקבלן המבצע  
14 ולהשלמת דירת המגורים, כשכל אחד מחברי הקבוצה לא יכול לסגת ממנגנון זה  
15 שנקבע בהסכם השיתוף ולהחליט שהוא נשאר רק עם קרקע, ובמובן זה כל אחד  
16 מחברי הקבוצה רוכש דירה. בהתאם לגישה זו ממוסים הרוכשים כרוכשי דירות  
17 מגורים בהתאם לעלות הכוללת של הדירה שתיבנה." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 18 כלומר – התכלית המרכזית של התיקון לחוק היתה להוביל לאותה תוצאה מיסויית מצב שבו  
19 קבוצת רוכשים רואה לנגד עיניה מוצר מוגמר של דירת מגורים שאותו היא רוכשת ושאליו  
20 היא תגיע בסופו של הפרויקט.
- 21 49. בסעיף 68 לדו"ח הוועדה, אליו הפנתה העוררת, אכן נעשתה השוואה בין רוכש דירה מקבלן  
22 לבין רוכש בקבוצת רכישה:
- 23 "הוועדה סבורה, כי נכון יהיה לאמץ לגבי קבוצות רכישה עמדה אחידה, לפיה יש  
24 לראות בקבוצת רוכשים המתארגנת לשם בניית דירות מגורים כרוכשי דירות  
25 מגורים. הדירה הנרכשת באמצעות קבוצת רכישה הופכת עם השנים ועם  
26 השתכללותן של קבוצות הרכישה למוצר בעל דמיון רב לדירת מגורים הנרכשת  
27 מקבלן. לרוכש בקבוצת רכישה בדומה לרוכש דירה מקבלן אין בדרך כלל ידע וניסיון  
28 בתחום הבניה. דומה שאין מקום להבחין לעניין דיני המס בין דירה במגדל דירות  
29 הנרכשת מקבלן לבין דירה במגדל דירות סמוך הנרכשת באמצעות קבוצת רכישה.  
30 אותו רוכש החבר בקבוצה, החותם על הסכם שיתוף, גם אם כאמור אין גורם שניתן  
31 לראותו כמוכר הדירה, בראייתו הוא חותם על מתווה חוזי, שמוליך אותו מבחינה  
32 משפטית וכלכלית למוצר המוגמר של דירה. בהתאם לאמור, סבורה הוועדה, כי  
33 ראוי לדמות רכישה כזו של רוכש בקבוצת רכישה לרכישת דירה "על הנייר"  
34 מקבלן." [ההדגשות שלי – א.ו.]
- 35 50. עם זאת, סבורני, כי העוררת שוגה באנלוגיה אשר מבקשת היא לעשות בין "גורם מארגן"  
36 לבין "קבלן" – ראו סעיף 27 לסיכומי העוררת שם נטען על ידה כי:



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "לפיכך, ההסדר הנזכר לעיל, בא להשוות (ובלשון הוועדה – "לדמות") את מעמדו  
2 המיסוי של חבר בקבוצת רכישה למעמדו של רוכש דירה מקבלן. אך בשום פנים  
3 אין לומר כי הוא נועד להשוות (או לדמות) את מעמדו של "הקבלן" – הוא המארגן  
4 – למעמדו של רוכש דירה! והרי טענה כזו היא סוג של אבסורד שאינה מתיישבת  
5 לא עם לשונה של ההוראה ובוודאי שלא עם תכליתה. "במשחק הדימויים" שיצר  
6 המחוקק במסגרת התיקון לחוק, בהקשר של גביית מס הרכישה מחברי הקבוצה,  
7 מדמה חבר קבוצת הרכישה "רוכש דירה" הקונה מקבלן דירה "על הנייר", ואילו  
8 המארגן מדמה את "הקבלן" המוכר את אותה דירה, ואם הולכים לפי משחק  
9 דימויים זה יש לשמור בו על עקביות."
- 10 טענה זו של העוררת – עומדת בסתירה לכל המנגנון של קבוצת רכישה כפי שנקבע בדין.  
11 העוררת התעלמה מן הקושי שהציפה הוועדה בדו"ח (ראו סעיף 65 לדו"ח הוועדה) לפיו, מצד  
12 אחד רואים את קבוצת הרוכשים כמי שרכשו דירות מוגמרות, ומצד שני – **אין גורם שנטען**  
13 **לגביו כי מכר דירות לקבוצת הרוכשים.**
- 14 **ראשית**, יש לומר, כי אילו באמת היינו משווים את מעמדו של "גורם מארגן" למעמדו של  
15 "קבלן" הבונה דירות מגורים – הרי שהמיסוי של הגורם המארגן היה נדרש להיות בהתאם.  
16 דהיינו – הגורם המארגן היה נדרש לשלם מס רכישה על הקרקע, אך היה גם נדרש לשלם מס  
17 (ככל הנראה במסגרת של פקודת מס הכנסה) בשל מכירת הדירות הגמורות לרוכשים  
18 בקבוצה. אלא שהעוררת, כמו כל גורם מארגן אחר, אינה קבלן, אלא גורם ביניים, גורם  
19 מתווך, מקבץ, מארגן. היא איננה מוכרת המקרקעין לקבוצת הרוכשים. הזכויות במקרקעין  
20 נמכרו במקרה הנדון על ידי רמ"י במסגרת הליך המכרז, תוך שחלק מתנאי המכרז הוא בנייה  
21 על המקרקעין של 96 יחידות דיור.
- 22 **שנית**, אילו העוררת היתה נחשבת כ"קבלן" – הרי מניה וביה לא היה נוצר כאן המנגנון של  
23 קבוצת רכישה הקבוע בחוק. הרוכשים היו נחשבים כמי שרכשו דירה מ"קבלן" (העוררת). לא  
24 זה המקרה.
- 25 **51. מסקנות הוועדה**, אשר עמדו בבסיס תיקון 69 לחוק היו כי יש **להשוות בין מעמדם של שני**  
26 **סוגי הרוכשים** – זה הרוכש דירה "על הנייר" מקבלן, וזה הרוכש דירה במסגרת קבוצת  
27 רכישה. זאת ותו לא.
- 28 ב"משחק הדימויים" שאליו התייחסה העוררת – לא משתתף כלל הגורם המארגן. השחקנים  
29 במשחק דימויים זה הם רק הרוכשים.
- 30 **53. העוררת ביקשה להיסמך בטיעוניה על פסיקת ועדת הערר בעניין ו"ע 15-11-40703 עמותת**  
31 **מדורגי הנחל נווה מנחם לבניה – קרני שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** [26.12.2017]  
32 (להלן – **פרשת עמותת מדורגי הנחל**) ועל פסק הדין בעניין ו"ע 14-12-63863 פ.א. **אריה**  
33 **פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין** [14.3.19] (להלן – **פרשת פ.א. אריה**).



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 זאת, מאחר ובשני פסקי דין אלו, במסגרת תיאור הדין לאחר תיקון 69, לחוק ציינה ועדת  
2 הערר בפסיקותיה כי "גורם מארגן" הוא "גוף עסקי שפעילותו חיצונית לפעילות הקבוצה"  
3 (ראו פסקה 54 לפסק הדין בפרשת פ.א. אריה, וכן ראו סייפת פסקה 21 לפסק הדין בפרשת  
4 עמותת מדורגי הנחל).
- 5 לטעמי, שוגה העוררת גם בעניין זה.
- 6 **ראשית**, הנסיבות העובדתיות והסוגיות שנדונו בפסקי הדין בעניין פרשת מדורגי הנחל  
7 ובפרשת פ.א. אריה – שונות מהנסיבות והסוגיה הנדונה בערר זה שבפנינו. בשתי הפרשות  
8 הנ"ל – עיקר המחלוקת היתה נעוצה בשאלה האם בכלל קיים "גורם מארגן", וזאת לצורך  
9 הקביעה האם מדובר בקבוצת רכישה ובהתאם – האם חייבים הרוכשים באותן פרשות  
10 בתשלום מס רכישה לפי שווי דירת מגורים מוגמרת או לפי שווי הקרקע בלבד.
- 11 במקרה שבפנינו – אין כל מחלוקת בדבר קיומה של "קבוצת רכישה" במשמעות סעיף 1 לחוק  
12 ואין גם כל מחלוקת בדבר קיומו של "גורם מארגן" במשמעות סעיף 1 לחוק – היא העוררת.  
13 השאלה שבפנינו היא רק אם יכול הגורם המארגן להיות גם חלק מקבוצת הרכישה שאותה  
14 הוא מארגן אם לאו. **סוגיה זו לא נדונה כלל בפרשות עמותת מדורגי הנחל ופ.א. אריה.**
- 15 **שנית**, ממילא האמירה המצויה בפסקי הדין בפרשות עמותת מדורגי הנחל ופ.א. אריה אינה  
16 עומדת בסתירה לפרשנות החוק בסוגיה הניצבת בפנינו. קרי: ב"כובעה" כגורם המארגן של  
17 קבוצת הרכישה, אכן פועלת העוררת כגוף עסקי שפעילותו היא חיצונית לפעולתה של קבוצת  
18 הרכישה. עם זאת, העוררת החליטה באופן מודע לחבוש "כובע" נוסף – של רוכשת במסגרת  
19 קבוצת רכישה. "כובעה" זה של העוררת אינו עומד בסתירה ל"כובעה" כגורם המארגן ואינו  
20 הופך אותה בכובעה כגורם מארגן לגוף שאיננו עסקי בפעילותו זו או שאינו חיצוני בפעילותו  
21 זו לקבוצת הרכישה.
- 22 אם לא די בכך, הרי שיש להפנות לאמירה המצויה בפסק הדין בפרשת פ.א. אריה, שם הובהר  
23 כי ככל שפעילות הגורם המארגן היא נפרדת וחיצונית לפעילותו כחבר קבוצת הרכישה – אזי  
24 אין כל מניעה ש"מארגן הקבוצה" יהיה גם חבר בקבוצת הרכישה אותה ארגן (ראו פסקה 56  
25 לפסק הדין בעניין פ.א. אריה).
- 26 לפיכך, עמדתי היא כי יש לדחות את טענת העוררת לפיה על פי הדין – לפי פרשנותו הלשונית  
27 והתכליתית - לא יכול גורם מארגן להיות חלק מקבוצת הרכישה. **לטעמי, הן מבחינה לשונית**  
28 **והן מבחינה תכליתית – גורם מארגן יכול שיהיה חלק מקבוצת רכישה, וכפי שיובהר להלן,**  
29 **אין בכך כדי לשלול את מעמדו כ"גורם מארגן".**



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, העוררת יכול שתהיה ה"גורם המארגן" של קבוצת הרכישה במקרה הנדון, ויכולה היא  
2 להיות גם אחת מחברי קבוצת הרכישה. ב"כובעה" כגורם מארגן פועלת העוררת על פי  
3 תפקידה הני"ל, וב"כובעה" כחברת קבוצת הרכישה – פועלת העוררת בהתאם.
- 4 .55 לסיכום - העוררת כלל לא נימקה טענתה מדוע מבחינה לשונית נשללת אפשרות כזו, וכאמור  
5 – לעמדתי – אין בלשון החוק מאומה השולל את אפשרות היותו של גורם מארגן חלק מקבוצת  
6 רכישה.
- 7 באשר לבחינה התכליתית – כפי שהובהר לעיל – התכלית של תיקון 69 לחוק הינה תכלית  
8 הבהרתית – השוואת מעמדו של רוכש דירה מקבלן (אשר רואה לנגד עיניו רכישה של נכס  
9 (דירת מגורים) מוגמר, למעמדו של חבר בקבוצת רכישה המתארגנת לרכישת קרקע ולבניית  
10 דירות מגורים עליה (אשר רואה אף הוא לנגד עיניו את הנכס המוגמר). אין בתיקון 69 כל  
11 כוונה להשוות בין "גורם מארגן" לבין "קבלן". לא זו היתה מטרת המחוקק.
- 12 .56 אציין גם, כי רשות המיסים עצמה, שהובילה את הליך החקיקה של תיקון 69 והיא הגורם  
13 האמון על יישומו, מציינת במסגרת הוראת הביצוע באופן מפורש את האפשרות כי הגורם  
14 המארגן יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה – ראו סעיף 2.5 להוראת הביצוע.
- 15 אמנם, פרשנותה של רשות המיסים במסגרת הוראות ביצוע אינה מחייבת את בית המשפט,  
16 שהרי הוראות ביצוע אלו אינן בגדר דין. על כן, בית המשפט מפעיל את שיקול דעתו באופן  
17 עצמאי ומפרש את החוק לפי מיטב הבנתו ומקצועיותו. עם זאת, בית המשפט אינו מתעלם  
18 מקיומן של הוראות ביצוע ומהשקפת רשות המיסים בדבר פירוש החוק לפי גישתה, ובמקרים  
19 של ספק או חוסר וודאות – יכול הוא להסתייע בהוראות הביצוע כאינדיקציה לעניין  
20 הפרקטיקה הנוהגת, כמשקפת את האופן שבו הבינו את החוק מי שעיצבו אותו ועוסקים  
21 בביצועו, והיא עשויה להוסיף נופך של תמיכה וחיזוק לפרשנות העולה בקנה אחד עם פרשנות  
22 בית המשפט (ראו: בג"ץ 333/68 מפעלי מושבי הדרום בע"מ ואח' נ' מנהל מס רכוש וקרן  
23 פיצויים ואח' [פורסם במיסים, 29.4.1969]
- 24 **ג. התמורה המתקבלת בידי גורם מארגן:**
- 25 .57 העוררת ניסתה לבסס עמדתה גם על הטיעון לפיו אין לראותה כחברה ב"קבוצת הרכישה"  
26 גם מן הטעם שחברי קבוצת הרכישה נדרשים לשלם "תמורה" לגורם המארגן, ובמקרה הנדון,  
27 לא ניתן לראות בעוררת כחברה בקבוצת הרכישה גם מן הטעם שאין היא יכולה לשלם ואין  
28 היא משלמת תמורה לעצמה עבור פעולות הארגון.
- 29 אינני מקבלת טענה זו של העוררת.





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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

58. אכן, על פי ההגדרה של "גורם מארגן" נדרשת קבלת "תמורה" בידי אותו גורם מארגן, עבור פעולות הארגון של קבוצת הרכישה.
- אין מחלוקת כי יתר חברי קבוצת הרכישה שילמו לעוררת תמורה בכסף עבור פעולות הארגון, וזאת כעולה מסעיף התמורה, סעיף 5, להסכם למתן שירותי ארגון וניהול שנחתם בין קבוצת הרוכשים לבין העוררת ביום 15.12.15 (נספח 6 לתצהיר העוררת) – תמורה בסך של 9% בתוספת מע"מ מהעלות בפועל של כלל יחידות הדיור בפרויקט, בניכוי שכר מפקח הפרויקט.
- לעמדתי, לא ניתן לראות בעוררת בכובעה כגורם המארגן כמי שלא קיבלה תמורה עבור פעולות הארגון של קבוצת הרכישה, פעולות אשר היטיבו אף עמה בכובעה כחברת קבוצת הרכישה. זאת, מאחר והגדרת ה"תמורה" הינה רחבה ומתייחסת לתמורה במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף.
59. יוצא אפוא, כי לצורך בחינת השאלה של קבלת התמורה על ידי העוררת אין מקום לייחס משמעות להיעדר תשלום בפועל של תמורה עבור פעולות הארגון. שכן, קיימים יחסי גומלין בין העוררת בכובעה כחברה מן המניין בקבוצת הרוכשים ובין העוררת בכובעה כגורם מארגן, ולעוררת נצמחה טובת הנאה (רעיונית) כתוצאה מהחיסכון שחסכה בתשלום דמי ייזום וארגון ויש לראות בטובת הנאה זו כנכנסת בגדרה של הגדרת "תמורה", בנסיבות העניין דנן.
- אמנם דיני המס אינם מכירים בהכנסה רעיונית או בהוצאה רעיונית, כך שהעוררת אינה נדרשת לשלם מס על הכנסה רעיונית זו, אך אין משמעות הדבר שלא ניתן להתייחס לטובת הנאה זו כתשלום "תמורה" לגורם מארגן במשמעות הגדרה זו בסעיף 1 לחוק.
- לאמיתו של דבר, ניתן לייחס לעוררת גם טובת הנאה ממשית מהצטרפותה לקבוצת הרכישה, שהרי אלמלא עשתה כן, לא הייתה הקבוצה זוכה במכרז, הפרויקט לא היה קורם עור וגידים, והעוררת לא הייתה מקבלת דמי ייזום כלל. משמע, כי העוררת, בכובעה כחברת קבוצת רכישה, בהחלט "שילמה" תמורה לעוררת בכובעה כגורם מארגן, בכך שהיא איפשרה לעוררת לקבל דמי ייזום מיתר חברי הקבוצה.
60. בנוסף, לא למותר לחזור ולהפנות לסעיף 2.5 להוראת הביצוע, לפיו אין מניעה שהגורם המארגן יהיה חבר בקבוצת הרכישה אותה הוא מארגן, כאשר אף מצוינת ההטבה "בשווה כסף" אשר אפשר והגורם המארגן יקבל בסיטואציה כזו:
- "... הטבות בשווה כסף יכולות להתבטא במקרים בהם החבר המארגן או מי מקרוביו הינם חלק מקבוצת הרכישה. המארגן או קרוביו ישלמו בגין הנכס המוגמר עלות נמוכה מהעלות אותה ישלמו יתר החברים בגין נכס זהה שיתקבל בסיים הפרויקט."**



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במקרה הנדון, העוררת לא הביאה בפנינו כל ראיה באשר לעלות ששילמה היא בגין בניית 27  
2 יחידות הדיור אותן היא רכשה במסגרת המכרז. הואיל ונטל הראיה מונח על כתפי העוררת,  
3 אני מוצאת כי הימנעותה מהבאת נתונים אלו ביחס לעלויות בהן נשאה בגין בניית כל אחת  
4 מ- 27 יחידות הדיור לעומת העלויות שבהן נשאו יתר חברי הקבוצה בגין בניית יחידות הדיור  
5 שרכשו – עומדת בעוכריה ופועלת לחובתה. העוררת לא הרימה את הנטל לשלול את  
6 האפשרות כי נשאה בעלות נמוכה יותר בגין בניית יחידות הדיור שנרכשו על ידה לעומת יתר  
7 חברי הקבוצה, ודי בכך כדי לדחות את טענתה בעניין תשלום תמורה לגורם מארגן.
- 8 **ד. חתימת העוררת על המסגרת החוזית:**
- 9 טענה נוספת של העוררת לפיה אין לסווגה כשאר חברי קבוצת הרכישה, היא מאחר ולטענתה 61  
10 היא לא חתמה על הוראות הסכם ההצטרפות, ייפוי כוח וכתב הזמנה ליועצים משפטיים –  
11 מסמכים ששאר חברי הקבוצה חתמו עליהם. לעמדת העוררת, העובדה שלא חתמה על  
12 המסגרת החוזית הקושרת את חברי הקבוצה יחדיו – מוציאה אותה מגדרי קבוצת הרכישה.  
13 טענתה זו של העוררת הינה מוקשית בעיני.
- 14 ראשית אציין, כי כאמור לעיל הצדדים, על אף שהגישו תצהירי עדות ראשית מטעמם – בחרו 62  
15 שלא לקיים דיון הוכחות ולא לחקור את המצהירים בחקירות נגדיות. במצב דברים זה, ככל  
16 שקיים חסר ראיתי – הרי שהוא פועל לחובת העוררת, אשר נטל הראיה מונח על כתפיה.
- 17 לטעמי, תצהירה של גבי סלעית מזרחי מטעם העוררת, אינו מציג תמונה עובדתית ברורה דיה  
18 בשאלה על אילו מסמכים מתוך המסגרת החוזית חתמה העוררת ועל אילו לא חתמה. על כן,  
19 אני מוצאת כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה בעניין הוכחת המסמכים שנחתמו על ידה  
20 והמסמכים שלא נחתמו על ידה מתוך המסגרת החוזית הכוללת שעליה חתמו יתר חברי  
21 קבוצת הרכישה. די בכך כדי לדחות את טענת העוררת בעניין זה.
- 22 ממילא, איני סבורה כי העוררת איננה חתומה על "מסגרת חוזית" במשמעות הנדרשת לפי 63  
23 סעיף 1 לחוק, קרי: מסגרת חוזית לצורך הגעת קבוצת הרכישה לקבלת נכס בנוי.
- 24 מן הראיות שבפנינו – כפי העולה מתצהירי הצדדים – טרם הגשת ההצעה למכרז החתימה 64  
25 העוררת את חברי הקבוצה שארגנה על "הסכם הצטרפות" (ראו נספח 2 לתצהיר העוררת),  
26 על ייפוי כוח לנאמן (נספח 3 לתצהיר העוררת) ועל כתב הזמנה ליועצים משפטיים (נספח 4  
27 לתצהיר העוררת). בשלב בו העוררת עסקה בהוספת רוכשים לקבוצה, ובטרם שנוכחה לדעת  
28 כי אין בידה מספר רוכשים נדרש כמספר יחידות הדיור שייבנו על הקרקע, ממילא לא חתמה  
29 העוררת בעצמה על שום מסמך שכזה משום שעדיין לא היתה לה כל סיבה או צורך לחתום  
30 על מסמך שכזה, שכן היא עסקה אך ורק בארגון הקבוצה.



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

ו"ע 9546-10-17 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהתאם לכך חתמו חברי הקבוצה שכבר הצטרפו (באמצעות הנאמן) גם על ההסכם למון  
2 שירותי ארגון וניהול עם העוררת. גם ההסכם עם המפקח (נספח 7 לתצהיר העוררת) נחתם  
3 טרם הגשת ההצעה למכרז על ידי "קבוצת רוכשים פרויקט אחוזת כרמיאל (96 יחידות דיור)"  
4 , באמצעות הנאמן, לבין חברת איזון בונים מציאות בע"מ.
- 5 בשלב כלשהו לפני הגשת ההצעה למכרז – שלא הובהר כלל מתי בדיוק התרחש – נוכחה  
6 העוררת לדעת כי לא גיבשה קבוצת רוכשים גדולה דיה כפי צרכי המכרז, והחליטה לרכוש  
7 בעצמה את יחידות הדיור הנותרות במכרז – אותן 27 יחידות דיור שלא הצליחה למצוא  
8 רוכשים פוטנציאליים להם שיצטרפו לקבוצת הרכישה.
- 9 אין מחלוקת כי תנאי המכרז חייבו הגשת הצעה לרכישת מלוא הזכויות במקרקעין ולבניית  
10 מלוא יחידות הדיור (96 יח"ד) על המקרקעין. על כן, הנאמן אשר הגיש את ההצעה למכרז –  
11 עשה כן בשם חברי הקבוצה כולה וביניהם העוררת.
- 12 העוררת חתמה על הסכם נאמנות עם הנאמן ביום 7.5.2016 (נספח 9 לתצהיר העוררת). **הסכם**  
13 **זה נחתם לאחר זכיית הקבוצה במכרז**, שכן כעולה ממכתב אישור הזכייה במכרז (נספח 1  
14 לתצהיר העוררת) – ועדת המכרזים של רמ"י בחרה בהצעתה של קבוצת הרכישה דן ביום  
15 13.4.2016.
- 16 בהסכם הנאמנות הנ"ל הוגדרה העוררת בתור "הנהנה", והצדדים לו הסכימו כדלקמן:
- 17 "הואיל: ורשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") פרסמה מכרז... לקבלת הצעות  
18 לחתימה על חוזה חכירה בקשר למקרקעין... המיועדים לבניית 96 יח"ד בשכונת  
19 המכוש בכרמיאל....  
20 והואיל: והנהנה הצטרף לקבוצת רוכשים אשר הגישה באמצעות הנאמן הצעה  
21 במכרז וכן הסמיך את הנאמן לחתום על כל ההסכמים המתחייבים לצורך הרכישה  
22 וביצוע הבניה על המקרקעין;  
23 והואיל: ובהחלטת רשות מקרקעי ישראל מיום 13.04.16 אושרה זכיית הקבוצה  
24 במקרקעין.  
25 לפיכך מוסכם בין הצדדים כדלקמן:  
26 ....
- 27 2. הנהנה מסמיך את הנאמן לחתום על הסכם רכישת הזכויות במקרקעין ועל  
28 כל המסמכים הנוספים הדרושים לצורך רכישת הזכויות במקרקעין  
29 ולצורך הבניה עליהם.  
30 .....
- 31 5. הנהנה מתחייב לשלם את כל התשלומים מכל מין וסוג שהם לגבי  
32 המקרקעין לרבות בגין הבנייה עליהם ומתחייב למלא אחר כל  
33 ההתחייבויות המפורטות בהסכם הרכישה ובמסמכי המכרז במלואן  
34 ובמועדן ובאופן שהנאמן לא יישא בכל תשלום מכל מין וסוג שהוא בגין  
35 המקרקעין ו/או בגין הסכם הרכישה.  
36 .... " [ההדגשות שלי – א.ו.]  
37



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

67. הנה כי כן, בניגוד לנטען בסעיף 17 לתצהיר העוררת – הסכם הנאמנות בין העוררת לבין הנאמן אינו מסמיך (בדיעבד) את הנאמן רק לרכוש את המקרקעין, אלא הוא מסמיך את הנאמן לחתום על הסכם רכישת המקרקעין ועל כל המסמכים הנוספים הדרושים לצורך רכישת הזכויות במקרקעין ולצורך הבנייה עליהם!
- הסכם הנאמנות הנ"ל נחתם, כאמור, בדיעבד, לאחר הזכייה במכרז. הוא מכשיר בדיעבד את חתימת הנאמן על מסמכי המכרז גם בשם העוררת. על כן, יש לראות בו כמסמיך את הנאמן לחתום בשם העוררת על כל המסמכים שיתר חברי הקבוצה חתמו לצורך בניית דירות המגורים – בין אם הללו נחתמו לפני חתימת הסכם הנאמנות בין הנאמן לעוררת ובין אם לאחר מועד זה. על כן, יש לראות את הנאמן שחתם בשם קבוצת הרכישה על הסכם עם המפקח ועל חוזה למתן שירותי תכנון אדריכלי מיום 27.7.16, כמי שחתם על מסמכים אלו גם בשם העוררת.
68. לא מצאתי כל ממש גם בטענת העוררת לפיה העדר חתימה מצידה על הסכם ההצטרפות – משמעו כי אינה חברה בקבוצת הרכישה.
- אחזור ואדגיש כי ה"מסגרת החוזית" אליה נדרשת קבוצת הרוכשים להתחייב – נועדה ליצירת פעולה משותפת לצורך ההגעה ליעד הנכסף – הוא הנכס הבנוי.
- במקרה שלפנינו, אין כל רבותא בעובדה כי העוררת לא חתמה על הסכם ההצטרפות, שכן די בחתימתה על הסכם הנאמנות מול הנאמן, אשר חתם על כל המסמכים הדרושים לצורך רכישת המקרקעין והבנייה עליהם – כדי לגבש את אותה "מסגרת חוזית" אשר מקדמת את העוררת, יחד עם יתר חברי קבוצת הרכישה, לעבר המטרה של יחידות הדיוור המוגמרות. מכאן, שגם בהיבט המסגרת החוזית – נכנסת העוררת בגדרה של קבוצת הרכישה, על כל המשתמע מכך מבחינת חבותה בתשלום מס רכישה לפי שווין של דירות המגורים המוגמרות.
69. זאת ועוד, גם עיון ב"הסכם ההעברה" (נספח 11 לתצהיר העוררת) מחזק את המסקנה כי העוררת היתה חלק מקבוצת הרכישה ורכשה זכויות לא רק במקרקעין אלא גם ביחידות דיוור מוגמרות עתידיות והיתה מחויבת במסגרת חוזית כלפי יתר חברי הקבוצה:
- ו"הואיל והמעביר [העוררת – א.ו.] מעוניין להעביר לנעבר, מתוך חלקו במקרקעין, חלק יחסי במקרקעין המיועד לבניית יחידת דיוור אחת הידועה כיחידה 12/2....
- ...  
3. המעביר מעביר נעבר והנעבר מקבל בזאת את מלוא זכויות המעביר בנכס. כן ממחה המעביר לנעבר את כל זכויותיו והתחייבויותיו ביחס לנכס לרבות על פי כל ההסכמים המפורטים להלן.
4. בתמורה לרכישת זכויותיו של המעביר במקרקעין מתחייב הנעבר לשלם סך של ... אשר ישולם במועדים המפורטים בנספח א' להסכם ההצטרפות (כהגדרתו להלן). ...



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

5. הנעבר מקבל על עצמו באופן בלתי חוזר את כל התחייבויות המעביר ביחס לנכס כאמור, לרבות ובמיוחד זכויות והתחייבויות של המעביר כלפי יתר רוכשי המקרקעין (להלן "חברי הקבוצה") והנאמן. הנעבר מאשר בזאת באופן בלתי חוזר כי הוא מקבל, בד בבד, את המחאת הזכויות במלואה ולרבות על פי כל הסכם עם חברי הקבוצה ועם הנאמן, לרבות ובמיוחד הוראות המכרז, וכי הוא ייכנס לנעלי המעביר לכל דבר ועניין. כמו כן מתחייב הנעבר לחתום על הסכם הצטרפות לקבוצה (מצ"ב) וייחשב כאילו הוא חתם עליו מלכתחילה וכאילו היה חבר בקבוצה מעת הקמתה וייסודה." [ההדגשות שלי – א.ר.]
- דומני, כי אין צורך להכביר במילים למקרא הסכם ההעברה. בהסכם זה מודה העוררת באופן מפורש כי היא חתומה על התחייבויות כלפי יתר חברי הקבוצה. העוררת אף מודה כי "הנכס" המועבר הוא חלק יחסי במקרקעין המיועד לבניית יחידת דיור. די בכל זאת, כדי לקבוע כי העוררת היא חלק מקבוצת הרכישה וחלה עליה "מסגרת חוזית" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.
- ה. על כוונות שבלב ורישום כמלאי עסקי:**
70. העוררת טענה כי בכוונתה היה לשווק את חלקי הקרקע המתייחסים ל- 27 יחידות הדיור אשר רכשה במסגרת המכרז וכי הללו נרשמו בספריה כמלאי עסקי. לגישת העוררת, מאחר ולא התכוונה לרכוש את יחידות הדיור – אלא התכוונה לשווקן לצדדים שלישיים, שרק אותם ניתן יהיה לראות כרוכשי יחידות הדיור המוגמרות ולא כרוכשי קרקע – הרי שיש למסותה כמי שרכשה קרקע בלבד.
71. אכן, ייתכן כי העוררת התכוונה מלכתחילה למכור את יחידות הדיור שרכשה במסגרת המכרז לצדדים שלישיים. אך לכוונות הלב של העוררת לגבי העתיד, לאחר הזכייה במכרז – אין ולא כלום לעניין החיוב במס רכישה. שיעור מס הרכישה, האם לפי שווי הדירות המוגמרות או לפי שווי הקרקע, אינו מושפע ואינו נקבע בהתאם לכוונותיה העתידיות של העוררת ביחס לנכס שרכשה. החיוב במס רכישה נקבע בהתאם לנכס הנרכש במועד הרכישה, כפי שהוא הוגדר לצורך כך בהוראת החוק הרלוונטית. הנכס שנרכש על ידי העוררת אינו קרקע בלבד, אלא הוא קרקע שעליה ייבנו דירות מגורים. ומטעם זה, גם אם העוררת לא התכוונה בסופו של דבר להחזיק בדירות המגורים – מס הרכישה בו היא חייבת הוא מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים.
- לא למותר לציין כי ממילא, העוררת לא הוכיחה כמה מבין יחידות הדיור העבירה לצדדים שלישיים לאחר זכייתה במכרז. העוררת טענה בתצהירה (סעיף 19) כי מכרה 20 יח"ד, אולם המשיב טען בתצהירו ל- 16 יח"ד. כך או כך, ברור כי לא כל היחידות הועברו לצדדים שלישיים.



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור לעיל, העוררת מודה כי היא הצטרפה לקבוצת הרוכשים שארגנה לצורך המכרז, על  
2 מנת שארגון הקבוצה לא ירד לטמיון. הקבוצה ניגשה למכרז לרכישת קרקע שעליה ייבנו  
3 יחידות דיור. לקבוצה יש מסגרת חוזית, יש גורם מארגן והיא שילמה תמורה. משמע, העוררת  
4 הצטרפה ל"קבוצת רכישה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק.
- 5 העוררת אינה יכולה ליצור, מחד, מצג לפיו היא חלק מקבוצת רכישה שניגשה למכרז של  
6 רמ"י, ומאידך – לטעון כי אינה חלק מאותה "קבוצת רכישה".
- 7 העוררת טענה כי רשמה את חלקי הקרקע ביחס ל- 27 יחידות הדיור כמלאי עסקי. מעבר  
8 לעובדה כי לא הוצגה כל ראיה בעניין זה בדמות ספרי העוררת, הרי שגם אם אקבל את הטענה  
9 כי כך בוצע הרישום בספרי העוררת – אין לרישום זה ולא כלום לעניין הקביעה כי במועד  
10 הזכייה במכרז היתה העוררת חלק מקבוצת רכישה אשר מטרתה הסופית היא קבלת 96  
11 יחידות דיור מוגמרות, ואשר מיסוייה במס רכישה הוא בהתאם לשוויון של דירות המגורים  
12 המוגמרות.
- 13 לא מצאתי כי יש משקל כלשהו לטענת העוררת לפיה המשיב מיסה אותה במס רכישה בשיעור  
14 של 6% וכי בכך יש אינדיקציה לקבלת טענתה כי יש למסותה במס רכישה לפי השיעור החל  
15 על קרקע בלבד.
- 16 בשולי הדברים אציין גם כי לא מצאתי כל בסיס לטענת העוררת לפיה ההחלטה בהשגה ניתנה  
17 על ידי גורם שאינו מוסמך במשרדי המשיב. כפי שהובהר על ידי המשיב – למפקחי מיסוי  
18 מקרקעין הואצלה על ידי מנהל רשות המיסים הסמכות לדון בהשגות. ראו המכתב שצורף  
19 לכתב התשובה ולסיכומי המשיב.
- 20 **סוף דבר:**
- 21 אציע לחבריי לדחות את הערר ולקבוע כי העוררת, על אף היותה "גורם מארגן" היתה גם  
22 חברה בקבוצת הרכישה, היתה מחויבת למסגרת החוזית של הקבוצה ובהתאם רכשה 27  
23 יחידות דיור שעליהן נדרשת היא לשלם מס רכישה בהתאם לשיעורי ומדרגות מס הרכישה  
24 החלות על דירות מגורים.
- 25 בנוסף, אציע לחייב את העוררת בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורך דינו בסך של 40,000 ₪  
26 אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד התשלום  
27 המלא בפועל.

28



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

ו"ע 17-10-9546 (ס.א.מ) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 עו"ד אהובה סימון: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

2 עו"ד חיים שטרן: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

3

4 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

5

6

7

8

9

ניתן היום, כ"א חשוון תש"פ, 19 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

10

11

12

אהובה סימון, עו"ד  
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד  
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת  
יו"ר הוועדה

13

14

15

16