



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 20-09-29157 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

לפני חברי הועדה:

יו"ר הועדה כבוד השופט אבי גורמן

שמאי מקרקעין, מר גד נתן

שמאי מקרקעין, מר אלון לילי

העוררת

א.מ שטרן תשתיות בע"מ

באמצעות ב"כ עו"ד הדר טל, עו"ד נירה קורי, עו"ד יהלום ברקוביץ

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
באמצעות ב"כ עו"ד רועי רותם
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הועדה, השופט אבי גורמן:

לפנינו ערר מכוח סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (להלן: "המשיב") בעניין שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת. העוררת, א.מ. שטרן תשתיות בע"מ (להלן: "העוררת"), היא "גורם מארגן" של "קבוצת רכישה", כמשמעות מונחים אלה בסעיף 1 לחוק. לצד היותה גורם מארגן, העוררת אף רכשה בעצמה חלק מהזכויות באותם מקרקעין וחתמה על מערך הסכמים עם שאר הרוכשים בקבוצת הרכישה.

המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה מהו דינו של גורם מארגן אשר רוכש עבור עצמו חלק מהזכויות במקרקעין יחד עם חברי קבוצת הרכישה, לעניין החבות במס הרכישה.

לטענת המשיב, דין העוררת כדין שאר הרוכשים בקבוצת הרכישה, ולכן בהתאם להוראות החוק יש לחייבה במס רכישה בהתאם לשוויו של נכס בנוי ומוגמר. מנגד, לטענת העוררת, אין למנותה עם חברי קבוצת הרכישה, ולכן בשונה מהם, יש לחייבה במס רכישה רק בהתאם לשווי המקרקעין בעת רכישתם.

השאלה העומדת לפנינו היא שאלה משפטית בלבד, שכן אין מחלוקת בין הצדדים באשר לעובדות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

עיקרי העובדות

1. העוררת ארגנה קבוצת רכישה (להלן: "הקבוצה" או "קבוצת הרכישה") במטרה לבנות מבנה למסחר על חלקות 165/1, 177 ו-178 בגוש 6368 בפתח תקווה (להלן: "המקרקעין"). כדי להוציא לפועל את מטרתה, נקשרה העוררת במארג הסכמים וביצעה מספר פעולות – כפי שיתואר להלן.
2. בתאריך 20.2.18 רכשה העוררת אופציה סחירה לרכישת מלוא הזכויות במקרקעין בשני הסכמים: הסכם בין העוררת לבין הבעלים של חלקות 177 ו-178 בגוש 6368 והסכם בין העוררת לבין הבעלים של חלקה 165/1 בגוש 6368. (להלן: "הסכמי האופציה").
- בהתאם להסכמי האופציה, ניתן היה לממש את האופציה ולרכוש את הזכויות במקרקעין, אך ורק כמקשה אחת.
3. העוררת הכינה את מערכת ההסכמים והמסמכים הנדרשת, ובכלל זה הסכם שיתוף, ושיווקה את המקרקעין לרוכשים שונים, בדרך של סיחור חלקים מהאופציה שקיבלה לרכישת המקרקעין ומתוך מטרה להתארגנות לבנייה משותפת של מבנה בו מספר קומות בהיקף כולל של כ- 6000 מ"ר.
4. בתאריך 8.7.18 מומשו האופציות ונרכשו המקרקעין על ידי חברי הקבוצה שארגנה העוררת. מאחר ועד מועד המימוש לא עלה בידי העוררת לסחר את האופציה ביחס ל-17.214% מהזכויות במקרקעין, מימשה העוררת בעצמה רכיב זה של האופציה ורכשה עבור עצמה חלק זה מהמקרקעין. עד אותו מועד חתמו כל חברי קבוצת הרכישה ובכללם אף העוררת, על הסכם שיתוף המסדיר את שיתוף הפעולה לבניית הפרויקט בכללותו (נספח 7 לכתב הערר).
5. אין מחלוקת בין הצדדים כי העוררת היא "גורם מארגן" כמשמעו בחוק, וכי חברי הקבוצה הם "קבוצת רכישה" כמשמעה בחוק.
6. בתאריך 6.8.18 הוגשו על ידי העוררת שומות עצמיות בעניין רכישת הזכויות במקרקעין (נספח 1 לערר). בשומה העצמית דיווחה העוררת על עצמה כמי שרכשה זכות רגילה במקרקעין (שלא במסגרת קבוצת רכישה), ולכן חייבה עצמה במס רכישה בהתאם לשווי הזכות שנרכשה - נכון למועד הרכישה.
7. בתאריך 17.3.19 הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 78 לחוק. במסגרת נימוקי השומה קבע המשיב כי העוררת רכשה זכויות במקרקעין במסגרת קבוצת הרכישה, ולכן היא חייבת במס רכישה ביחס לשווי הנכס המוגמר שייבנה על גבי המקרקעין – כמו כל שאר חברי הקבוצה (נספח 2 לכתב הערר).
8. בתאריך 1.7.19 הוגשה השגה על ידי העוררת, במסגרתה שבה וטענה כי יש לחייבה במס רכישה לפי שווי המקרקעין בעת רכישתם (נספח 3 לכתב הערר).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

9. בתאריך 14.6.20 דחה המשיב את ההשגה. המשיב קבע כי הזכות הנרכשת על ידי העוררת היא זכות שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה, ולכן יש לחייב את העוררת במס רכישה בהתאם לשווי הנכס המוגמר. המשיב קיבל החלטתו זו על סמך הקביעה כי הזכויות הנרכשות על ידי העוררת נרכשו בד בבד עם מימוש האופציה על ידי קבוצת הרכישה וכי העוררת מחויבת למסגרת החוזית – יחד עם שאר חברי הקבוצה (נספח 4 לכתב הערר).
10. כנגד החלטת המשיב בהשגה, הוגש ערר זה. סכום המס השנוי במחלוקת, הוא כ-300,000 ₪ (פרוטוקול הדיון מיום 9.2.21).
11. מטעם המשיב הוגש תצהיר של מר אופיר צאקי, המשמש כרכז במשרדי המשיב (להלן: "מר צאקי"). בהעדר מחלוקת עובדתית בין הצדדים, העוררת ויתרה על הגשת תצהיר מטעמה וכן על חקירתו של מר צאקי. לאור זאת ובהתאם להסכמה בין הצדדים, הגישו הצדדים סיכומים בהם פרסו את טענותיהם המשפטיות.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררת

12. חיוב במס לפי שווי של הנכס הבנוי המוגמר, הוא הסדר חריג לחיוב הרגיל במס רכישה – שהוא ככלל לפי שווי הזכות במקרקעין הנרכשת במועד רכישתה. יש לפרש הסדרים חריגים בצמצום.
13. עיון בלשון החוק מלמד כי העוררת אינה עומדת בקריטריונים הדרושים בחוק על מנת להימנות עם חברי קבוצת הרכישה. לכן, ההסדר החריג הקבוע בחוק אינו חל על העוררת.
14. על מנת להימנות כרוכש בקבוצת רכישה, תנאי הכרחי הוא כי תינתן תמורה מידי הרוכש לידי הגורם המארגן. תמורה יכולה להינתן באופן ישיר או עקיף, במזומן או בשווה כסף, אולם חייבת להיות תמורה מאת הרוכש לידי הגורם המארגן. בהינתן העובדה כי העוררת היא עצמה גם הגורם המארגן וגם רוכשת זכויות במקרקעין, היא אינה יכולה לשלם תמורה לעצמה. לאור זאת ובהתאם ללשון החוק ולתכליתו, אין לראות בעוררת כמי שרכשה זכות במקרקעין במסגרת קבוצת רכישה.
15. המשיב לא הוכיח מהי התמורה שהעוררת נתנה לעצמה עבור פעולות הארגון, שכן העוררת לא שילמה תמורה, כפי ששאר בעלי הזכויות בקבוצת הרכישה שילמו לעוררת כגורם מארגן.
16. לעניין זה, החיסכון בדמי סיחור האופציות אינו טובת הנאה, המהווה תמורה שהעוררת שילמה לעצמה. כמו כן, עצם ההצטרפות להסכם השיתוף והתועלת שהמהלך הניב, אינם בבחינת תמורה של העוררת עבור עצמה. אין מדובר בתמורה עבור פעולות הארגון, אלא מדובר באחת מפעולות הארגון עצמו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

17. במסגרת התצהיר טען המשיב כי העוררת קיבלה תמורה רעיונית מידי עצמה. אלא שבסיכומיו טען כי די בהצטרפות הגורם המארגן למסגרת החוזית כדי למנותו כחלק מקבוצת הרכישה. טענה זו, הועלתה לראשונה בסיכומים, ועל כן היא הרחבת חזית אסורה. מכל מקום, טוענת העוררת כי אין די בעצם ההצטרפות של הגורם המארגן למסגרת החוזית, כדי למנות אותו כחלק מחברי קבוצת הרכישה לעניין החוק.
18. חיוב העוררת במס על שווי הנכס המוגמר אינו מתיישב עם תכלית החקיקה, שכן החוק התכוון להשוות בין רוכש בקבוצת רכישה לרוכש מקבלן. לא הייתה מטרה להשוות בין הגורם המארגן לבין הרוכש מקבלן, שכן את הגורם המארגן יש לדמות לקבלן/יזם ולא לשאר הרוכשים.
19. העוררת אינה רוכשת בקבוצת הרכישה, אלא היא הגורם המארגן, המפעיל ומקדם את כל תהליך הרכישה והבניה. יש להתייחס אליה כיזמית הרוכשת זכות במקרקעין ובונה עליה או כרוכשת המתארגנת עם אחרים לבניה אוטונומית. משכך, יש לחייב אותה במס בהתאם לשווי הזכות במקרקעין במועד רכישה בלבד.

טענות המשיב

20. הגורם המארגן יכול להימנות יחד עם חברי קבוצת הרכישה, ודינו לעניין מס רכישה יהיה כדין שאר הרוכשים.
21. בהתאם ללשון החוק, תנאי להגדרת קבוצת רכישה הוא ארגונה על ידי גורם מארגן בתשלום. עם זאת, אין בלשון החוק תנאי לפיו כל רוכש ורוכש הנמנה על קבוצת רכישה חייב לשלם באופן פרטני תמורה לגורם המארגן.
22. מסקנה זהה, הדוחה את טענות העוררת, מתקבלת הן בבחינת לשון החוק והן בבחינת תכלית החקיקה. חבר קבוצת רכישה הוא מי שאינו יכול לסגת מהמסגרת החוזית עליה חתם יחד עם שאר חברי הקבוצה, מתוך מגמה להביא להשלמת הבנייה – היכולה להתבצע רק במשותף. בענייננו התקיימה מסגרת חוזית בה נטלה העוררת חלק, וזאת במטרה להוציא לפועל את הפרויקט במסגרת קבוצת הרכישה.
23. אף אם היה ממש בטענות העוררת כי הכרחי שתשולם תמורה מאת כל מי שנמנה בקבוצת רכישה לידי הגורם המארגן, הרי שיש לקבוע כי הייתה תמורה שכזו גם ברכישה שביצעה העוררת. התמורה המשולמת לגורם המארגן, יכולה להיעשות במזומן או בשווה כסף. לעוררת צמחו טובות הנאה מהצטרפותה להסכם השיתוף, וזאת בשני מישורים: במישור הראשון, העוררת חסכה את דמי הייזום והארגון. חסכון זה יביא להגדלת השבח בעת מכירת הנכס המוגמר ויש בו משום רווח לעוררת.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

במישור השני, הצטרפות העוררת לקבוצת הרכישה היא זו שהבטיחה את קיומה של הקבוצה, ובכלל זה הבטיחה את דמי הייזום והארגון שקיבלה העוררת משאר חברי קבוצת הרכישה, וכן הבטיחה שכל הוצאותיה בקשר לפרויקט לא ירדו לטמיון.

24. בהתאם לסעיף 5.5 להסכם השיתוף, העוררת אף זכתה לרווח בכך ששאר הרוכשים בקבוצת הרכישה ויתרו על זכותם בזכויות הבניה העתידיות שיהיו בנכס לטובת העוררת.

דיון והכרעה

25. אקדים את המאוחר ואומר כי מהטעמים אותם אפרט בהמשך, אציע לחבריי לדחות את הערר. כמו כן אציין כי השאלה המשפטית שמציב ערר זה לפתחנו, נדונה כבר על ידי ועדת הערר בחיפה בראשותה של כב' השופטת א' וינשטיין, והחברים א' סימון וח' שטרן – בו"ע 9546-10-17 נופי קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מינוי מקרקעין חיפה (19.11.19) (להלן: "עניין נופי"), ואף שם הגיעו חברי ועדת הערר למסקנה אותה אציע לחבריי לאמץ.

26. ראש לכל נפתח את הדיון בהצגת המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית. מסגרת זו נקבעה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 69), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון 69"), אשר בא לעולם לאחר בחינה מקיפה של סוגית מיסוי קבוצות רכישה.

קבוצת רכישה מוגדרת בסעיף 1 לחוק, במערכת ההגדרות הבאה:

"קבוצת רכישה" – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבניה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

לעניין הגדרה זו –

"גורם מארגן" – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור;

"מסגרת חוזית" – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;

"תמורה" – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 20-09-29157 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

27. סעיף 9(א) לחוק הוא הסעיף הקובע את החבות במס רכישה, קובע כדלהלן:

במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים היא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור).

28. ככלל, שווי המכירה לצורך קביעת מס רכישה, הוא שווי הזכות הנמכרת במועד רכישתה. אלא שהחוק קבע בסעיף 9(א) הנ"ל חריג, לפיו שווי המכירה לעניין מס הרכישה החל על רוכש זכות במקרקעין הנמנה על קבוצת רכישה, לגבי נכס שאינו משמש למגורים – הוא שווי הנכס הבנוי (הוראה דומה קיימת בסעיף 9(ג1)(3) לחוק, אף ביחס למי שנמנה על קבוצת רכישה והרוכש זכות שמטרתה בניית דירת מגורים).

29. בענייננו, אין חולק כי העוררת היא "הגורם המארגן" וכי קבוצת הרוכשים שהיא ארגנה היא "קבוצת רכישה". כמו כן, אין חולק כי העוררת רכשה זכות במקרקעין לגבי נכס מסחרי. העוררת טוענת כי אין לראות בה "רוכש הנמנה עם קבוצת רכישה" שכן רוכש כאמור הוא לשיטתה רק מי שמשלם בעצמו תמורה לגורם מארגן, והיא לא שילמה (לעצמה) תמורה כאמור. אציע לחבריי לדחות את הערר ולא לקבל את שתי טענותיה של העוררת. אציע כי נקבע - כדלקמן:

א. אדם עשוי להימנות על קבוצת רכישה, גם אם הוא עצמו אינו משלם תמורה לגורם מארגן.

ב. לחילופין ולמעלה מן הצורך, יש לראות בעוררת כמי שקיבלה תמורה אף בכובעה כגורם מארגן, מעצם רכישתה את ייתרת הזכויות והיתרונות הנובעים לה כתוצאה מכך.

להלן אנמק את הקביעות הנ"ל.

30. אין דרישה בחוק לתשלום תמורה לגורם מארגן מידי כל אחד מחברי קבוצת הרכישה:

31. הגדרת "קבוצת הרכישה" בסעיף 1 לחוק, אשר צוטטה לעיל, מתייחסת לפרמטרים הבאים: התארגנות של מספר רוכשים, המחויבים במסגרת חוזית לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה עליהן, כאשר אלו מאורגנים על ידי גורם מארגן. לא ניתן להסיק מכך, כי הגורם המארגן אינו יכול להימנות אף הוא על חברי קבוצת הרכישה.

32. העוררת תולה את יהבה בהגדרת "גורם מארגן", הקבועה בסעיף 1 לחוק:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

"גורם מארגן – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת רוכשים... והכל

בתמורה עבור פעילות הארגון".

לטענת העוררת, לשם הגדרת "רוכש" בקבוצת רכישה, תנאי הוא כי הרוכש "יארגן לקבוצה בידי גורם מארגן שיקבל ממנו תמורה" (סעיף 14 לסיכומי התשובה). לפיכך, לשיטת העוררת, אין הגורם המארגן יכול להימנות עם חברי קבוצת הרכישה, שכן אין הוא יכול לשלם תמורה לעצמו. איני מקבל טענה זו של העוררת, שכן אין לה כל עיגון בלשון החוק והיא אינה מתחייבת מתכליתו.

33. אין כל דרישה בחוק כי כל אחד מחברי קבוצת הרכישה ישלם בעצמו תמורה לגורם המארגן, אלא הדרישה היא שפעילות הגורם המארגן נעשתה בתמורה. העוררת מבקשת לקרוא לחוק את מה שלא נכתב בו.

בעניינינו, אין מחלוקת כי שאר הרוכשים נדרשו לשלם תמורה לעוררת עבור שירותי הארגון (ראו סעיפים 7-8 להסכם השיתוף וסעיף 10 להסכם נאמנות), ולכן התקיים תנאי התמורה.

34. אף מבחינת תכלית החוק, איני מוצא עיגון לטענות העוררת. בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון 69 – במסגרתו שולבו כאמור ההגדרות הרלוונטיות לנו, הובהרה התכלית לשמה תוקן החוק בהקשר של קבוצות רכישה (הצעות חוק הממשלה – 541, "בחשון התשע"א, 18.10.2010, עמ' 92):

"רוכשים המהווים חלק מקבוצת רכישה קובעים ביניהם מנגנון שאמור להוליך אותם עד למוצר המוגמר – דירת מגורים או מבנה עסקי, כגון משרד. מנגנון זה כולל את הדרך להתקשרות עם הקבלן המבצע ולהשלמת המוצר המוגמר. חבר בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהחליט שהוא נשאר רק עם קרקע, ובמובן זה כל אחד מחברי הקבוצה רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר. מוצע לתקן את סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין או החוק), ולראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה לשם יצירת מוצר מוגמר – נכס מבונה, כאילו נרכש המוצר המוגמר – דירה או מבנה אחר."

תיקון 69 נעשה בעקבות דו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות הרכישה מחודש יוני 2010 (להלן: "דו"ח הוועדה"), במסגרתו המליצה לאמץ את העמדה כדלקמן:

"בראיתו של הרוכש שהצטרף לקבוצת הרכישה הוא רכש דירה ולא רק קרקע. בהתאם לעמדה זו, רוכש הדירה חותם על מנגנון חוזי, שנועד להוליך אותו למוצר המוגמר של דירה, שממנו הוא לא יכול לסגת, ולפיכך יש לראות בו כרוכש דירה, ולחייבו במס רכישה בהתאם לעלות הכוללת של הדירה שתיבנה."

(עמ' 39 לדו"ח הוועדה, סעיף 114)

מדברים אלה עולה כי תכלית החקיקה הייתה להשית מס רכישה באופן התואם את היעד שרואה הרוכש לנגד עיניו – נכס מבונה, ואשר לשמו נקשר הוא עם חברי הקבוצה במארג הסכמים המוביל אל נכס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

כאמור. המחוקק רואה את הרוכש בקבוצת הרכישה כמי שקנה נכס בנוי כבר בעת החתימה על מארג ההסכמים עם חברי הקבוצה, בהם קבעו הרוכשים "מנגנון שאמור להוליך אותם עד למוצר המוגמר ..", כך, שכבר בשלב החתימה על מערכת ההסכמים, רואה חבר הקבוצה לנגד עיניו את הנכס הבנוי. 35. אף פרופ' א' נמדר, בתארו את המלצות הוועדה ותיקון 69 שבא בעקבותיה, ציין את מערכת ההסכמים המובילה לנכס המוגמר, כנקודה מרכזית שעמדה לנגד עיני הוועדה ובעקבותיה המחוקק:

"הוועדה המליצה למחוקק לראות בחברי הקבוצה כרוכשי דירות, ובהתאם לכך לחייבם במס רכישה בשיעורים המוטלים על רכישת דירות גמורות ולא על רכישת קרקע. הוועדה ראתה במערכת החוזים שחברי הקבוצה חותמים עליה ככזו שהיא מובילה את החברים לרכישת מוצר שהינו דירה גמורה."

תמונת דברים זו – הנובעת ממארג ההסכמים עליו חתמו כלל חברי הקבוצה, אינה שונה ביחס לעוררת בהשוואה לשאר חברי הקבוצה. העוררת, אשר בחרה לרכוש חלק מהזכויות במקרקעין ולחתום על מארג ההסכמים כמו כל חבר אחר בקבוצת הרכישה, ראתה לנגד עיניה – כתוצאה ממארג החוזים עליו התחייבה, את הנכס הבנוי. הדומה בין העוררת לשאר חברי הקבוצה, רב על השונה, ולכן אין הצדקה לאמץ פרשנות – שאין לה עוגן של ממש בלשון החוק – ואשר תוביל לתוצאת מס שונה בין רוכשי זכויות במקרקעין במסגרת קבוצת רכישה.

דרישת התמורה לגורם המארגן, נועדה להחריג מתחולת החוק מקרים בהם ההתארגנות נושאת אופי משפחתי או חברי, ונעדרת סממנים מסחריים. כאשר משתלמת תמורה לגורם המארגן, גם אם לא בידי כלל חברי הקבוצה, אין המדובר במקרה מהסוג אותו ביקש המחוקק להחריג.

36. העוררת טוענת כי תכלית החקיקה הייתה להשוות את מי שרוכש דירה או נכס מסחרי בקבוצת רכישה, למי שרוכש נכס שכזה מקבלן. בהתאם לכך טוענת העוררת, תכלית החקיקה לא הייתה ללכוד את הגורם המארגן, אלא את הרוכשים האחרים. את הגורם המארגן יש לשיטת העוררת להשוות לקבלן, ולא להשית עליו מס רכישה כמו על שאר הרוכשים.

גם אם יש משהו בטענת העוררת כי המטרה של המחוקק כיוונה את יעדה בראשונה אל רוכשי הזכויות בקבוצת הרכישה ולא אל הגורם המארגן, הרי שכאמור לעיל – לא בכך העיקר. עיקר התכלית הייתה למסות רוכשי נכסים במסגרת קבוצת רכישה בהתאם לשווי הנכס הבנוי אותו הם רואים לנגד עיניהם, ומבחינה זו, אין הצדקה להחריג רכישה במסגרת קבוצת רכישה הנעשית על ידי הגורם המארגן עצמו. בניגוד לקבלן הבונה בעצמו את הדירות, הבנייה במסגרת קבוצת רכישה היא פעילות משותפת המתבצעת כתוצאה ממארג ההסכמים – עליו חתמה העוררת כמו שאר חברי הקבוצה. זאת ועוד, דרכה של חקיקה כי היא קובעת כללים, ואין די בהצעת הבחנות כלשהן – בין גורמים שונים, כדי להביא לכך שנאמץ על דרך הפרשנות החרגות שאין להן עיגון בלשון החוק ושמידת ההצדקה לאמצן רחוקה מלהיות מובהקת.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

37. בצדק מצא המשיב חיזוק לטענותיו, בפסיקה אשר קבעה כי מי שרוכש זכויות מחבר בקבוצת רכישה – ישלם מס רכישה בהתאם לשווי הנכס הבנוי [על כך, ראו לדוגמה: ו"ע 48493-05-15 מאיר אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (21.5.17)]. גם במקרה זה, הרוכש אינו משלם באופן ישיר תמורה לגורם המארגן, ואין בכך כדי למנוע את זיהויו כמי שנמנה עם חברי קבוצת הרכישה ומיסויו במס רכישה בהתאם. הדגש שניתן אף שם הוא על אופייה של הזכות הנרכשת – הנובעת ממארג ההסכמים עליו חתומים הרוכשים והמביא לבניית הנכס המוגמר – אותו רואים כל חברי הקבוצה לנגד עיניהם.
38. המסקנה העולה מהדברים היא כי בניגוד לטענות העוררת, אין בחוק דרישה כי מי שנמנה על קבוצת רכישה ישלם בעצמו תמורה לגורם מארגן, ודי בכך כי הגורם המארגן מקבל תמורה עבור שירותי הארגון – אף אם לא מידי אותו רוכש. לאור זאת, גם בהעדר תמורה ששילמה העוררת לעצמה בכובעיה השונים – כרוכשת הנמנית על קבוצת רכישה וכגורם מארגן, אין בכך כדי להחריג אותה מההסדר שקבע המחוקק בסעיף 9 לחוק לעניין מס רכישה החל על מי שנמנה על קבוצת רכישה. המחויבות למסגרת החוזית יחד עם כלל חברי הקבוצה, היא הרכיב הדומיננטי אשר יש בו כדי להכלילה יחד עימם כחברה בקבוצת הרכישה.
39. די באמור עד כה, כדי להביא לדחיית הערר. אלא שמעבר לנדרש, מקובלות עליו אף טענות המשיב לפיהן ניתן לזהות תמורה שמקבלת העוררת כגורם מארגן, כך שגם אם הייתה מתקבלת טענתה בדבר נחיצות תמורה כאמור, דין הערר להידחות.
40. תמורה שקיבלה העוררת כגורם מארגן:
ניתן להצביע על מספר תמורות שקיבלה העוררת, שעה שבחרה לממש בעצמה חלק מהאופציות ורכשה חלק מהמקרקעין:
ראשית, רכישת המקרקעין על ידי העוררת, אפשרה את התהוותה של קבוצת הרכישה. בעצם התהוותה של קבוצת הרכישה והצטרפותה של העוררת למערך ההסכמים, התאפשר לה לקבל מהרוכשים האחרים תשלומים עבור הארגון, ועבור הוצאותיה להקמת קבוצת הרכישה לא ירדו לטמיון. בהקשר זה אציין כי עיון בסעיף 5.5 להסכם השיתוף מלמד כי בנוסף לשאר רווחי העוררת, הרוכשים האחרים ויתרו על זכותם בזכויות בניה עתידיות במקרקעין, לטובת העוררת. רווח זה, כמו שאר הרווחים שהפיקה העוררת, לא יכול היה להתקבל אם העוררת לא הייתה רוכשת את יתרת הזכויות במקרקעין וקבוצת הרכישה לא הייתה יוצאת אל הפועל (לאור הדרישה בהסכמי האופציה כי כלל הזכויות במקרקעין ימכרו לחברי הקבוצה).
שנית, העוררת לא שילמה תשלומים כפי ששאר הרוכשים עשו - דמי יזום וארגון אשר מצאו את ביטויים בדמי סיחור האופציה. חיסכון הוצאות אלה מגדיל את כדאיות העסקה ובסופו של חשבון יביא להגדלת השבח שתפיק העוררת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

41. אכן, בדיני המס מקובל כי ככלל, אדם אינו ממוסה על הכנסה שהוא מפיק מסחר עם עצמו (למעט במקרים חריגים, אשר נקבעו באופן ברור בסעיפים ספציפיים בחוקי המס השונים). אולם, לצורך זיהוי התמורה, הרי שדי בקיומה של הכנסה רעיונית כאמור לעיל כדי לספק דרישה זו לתמורה, אם בכלל דרישה זו קיימת (לקביעה דומה, ראו סעיף 59 לעניין נופי).
42. בשולי טענותיה העיקריות, העלתה העוררת עוד מספר טענות, אשר אין בידי לקבלן.
43. לטענת העוררת, המשיב נקט בטענות שונות בתצהיר ובסיכומים, ויש בכך משום הרחבת חזית אסורה. כך, בתצהירו טען המשיב כי העוררת נמנית על קבוצת הרכישה נוכח קבלת תמורה עצמית. לעומת זאת, במסגרת הסיכומים המשיב הוסיף כי די בהצטרפות העוררת למערכת ההסכמים כדי להימנות על קבוצת הרכישה, אף אם לא הייתה תמורה כלל.
- איני מקבל את הטענה כי מדובר בהרחבת חזית, שכן במסגרת ההחלטה בהשגה נקט המשיב בלשון רחבה ולפיה:

" מאחר .. והנך מחויב למסגרת החוזית (הסכם שיתוף, ליווי בנקאי וכו') המנהל רואה

ברכישה כרכישת זכות בקבוצת הרכישה... " (נספח 4 לכתב הערר).

- כלומר, כבר בהחלטה בהשגה המשיב התייחס לעצם ההצטרפות של העוררת למערכת ההסכמים, כעניין המלמד על היות העוררת רוכשת במסגרת קבוצת הרכישה – כך שטענתו בסיכומים בעניין זה אינה בבחינת הרחבת חזית. זאת ועוד, בתצהיר שהגיש המשיב טענות עובדתיות, ולא היה כל הכרח שישוּב במסגרתו על טענות משפטיות שמצאו את ביטויין כאמור כבר בהחלטה בהשגה.
44. עוד אוסיף כי אין בידי לקבל את טענת העוררת כי יש להבחין בין שאר הרוכשים, הפועלים באופן "פסיבי" והצטרפו למסגרת מאורגנת, לבין העוררת, שפעלה באופן "אקטיבי" וארגנה בעצמה את הקבוצה (ס' 28 לסיכומי עוררת). אין כל עיגון לשוני בחוק להבחנה שמציעה העוררת, ומעבר לכך ובכל הנוגע למס הרכישה – אין לה הצדקה. במבחן התוצאה, כל הרוכשים - כולל העוררת, נקשרים באותה מערכת הסכמים הרואה לנגד עיניו את הנכס הבנוי והמוגמר, ולכן - בהתאם לנקודת המבט לה בחר המחוקק להעניק את המשקל המרכזי בכל הנוגע למיסוי רוכשי זכויות בקבוצות רכישה – אין הצדקה לערוך את ההבחנה שמבקשת העוררת לערוך והנעדרת כאמור ביסוס של ממש בלשון החוק.
45. העוררת הוסיפה וטענה כי היא נקשרה בעסקת האופציה המקורית מול בעל המקרקעין, במועד הקודם להתארגנות הקבוצה, ולכן אין למנותה עם חברי קבוצת הרכישה. איני מקבל טענה זו, שכן רכישת הזכות במקרקעין על ידי העוררת נעשתה בפועל עם מימוש האופציה - וזאת יחד עם חברי קבוצת הרכישה, ולא בהסכם הראשוני אשר עסק רק בהקניית האופציה – אשר מימושה הוא המהווה את רכישת הזכות במקרקעין נשוא הדיון כאן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 20-09-29157 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

סוף דבר

46. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר.
47. כמו כן אציע לקבוע כי העוררת תישא בתשלום הוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪, וכי סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

חבר הועדה, שמאי מקרקעין, מר גד נתן:

קראתי בעיון את פסק דינו של יו"ר הועדה, השופט א. גורמן, ואני מסכים לפסיקתו.

ברצוני להוסיף כי טענת העוררת אינה עומדת במבחן ההגיון והמעשה. מטרת אירגון קבוצת הרכישה, ע"י העוררת, היא להגיע למוצר המוגמר – המבנה המסחרי מושא ההתארגנות. אם לטענתה, היא אינה חלק מקבוצת רכישה, הרי היא הבעלים בנפרד, מקבוצת הרכישה, של 17.214% מהקרקע, אותם רכשה לעצמה, עת התגבשה קבוצת הרכישה. ומשכך, בכדי לבנות את הבניין על העוררת ליתן הסכמתה לבניה תוך יצירת מנגנון חוזי המסדיר את כלל זכויותיה אל מול קבוצת הרכישה. מנגנון כזה לא נוצר. מנגד, בהעדר מנגנון שכזה לא ברור כיצד תתבצע הבניה בלא השתתפותה או הסכמתה של העוררת. ומכאן נשאלת השאלה גם אם הבנייה תתבצע ללא השתתפות העוררת, איך וכיצד, לא יבנו כ – 17% מהבניין, כ- 1,000 מ"ר, ובהיותה שותפה עם יתר בעלי הקרקע, בין אם בחלקים מסויימים ובין אם בחלקים בלתי מסויימים בקרקע, איזה חלקים מהבניין לא יבנו או איזה חלק מהקרקע ישאר לא מבונה?

הואיל ובנסיבות העניין מטרת העוררת בגיבוש קבוצת הרכישה היא להגיע למוצר המוגמר – המבנה המסחרי, הבניין יקום רק עת כלל השותפים ישתפו פעולה. ובהעדר מנגנון חוזי אחר, כאמור, הבנייה תעשה רק במסגרת של קבוצת הרכישה. חתימת העוררת על הסכם השיתוף, מגלה דעתה של העוררת למעמדה כחברה בקבוצת רכישה, ומחויבותה להקמת המבנה במסגרת זו.

חבר הועדה, שמאי מקרקעין, מר אלון לילי:

אני מסכים לפסיקת יו"ר הועדה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

נפסק כאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, כ"ט אייר תשפ"ב, 30 מאי 2022, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

מר גד נתן, שמאי מקרקעין
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

