



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

1. מישל יעקבי	המערערים
2. אורית יעקבי	
3. שארוד יעקב	
ע"י ב"כ עו"ד חיים חרוב	
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין	

נגד

מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1	המשיב
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין	
פמת"א (אזרחי)	

1

2

### פסק דין

3

4 בפניי ערעור על קביעות מס לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"),  
 5 שהוצאו למערערים. עניינו של הערעור בשאלה, האם המערערים מכרו מקרקעין ל-"קבוצת  
 6 רכישה", כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק  
 7 מיסוי מקרקעין"). בתוך כך, אדון בשאלות, האם חברי הקבוצה התארגנו לבנייה על הקרקע  
 8 והאם היה קיים גורם מארגן לקבוצה.

9

### רקע רלוונטי ועיקרי הערעור בתמצית

- 10 1. המערערים רכשו ביום 7.7.2009, יחד עם עו"ד אילן ששון (להלן: "עו"ד ששון"),  
 11 בחלקים שווים, מקרקעין בבת ים בשטח כולל של 20.6 דונם (לעיל ולהלן:  
 12 "המקרקעין"), בתמורה לסכום של 54,200,000 ש"ח (ללא מע"מ).
- 13 2. באותו הזמן חלה על המקרקעין תוכנית בי/410, אשר פורסמה ביום 20.3.2008 (להלן:  
 14 "תוכנית 410"). תוכנית 410 יצרה רובע חדש אשר כולל שטחי מגורים, מלונאות, מסחר  
 15 וציבור. כלומר, במועד רכישת המקרקעין בשנת 2009, המקרקעין כבר היו מיועדים, בין  
 16 היתר, למגורים.
- 17 3. ביום 15.10.2009 הופקדה תכנית מעודכנת בי/1/410, אשר פורסמה ביום 9.6.2014  
 18 (להלן: "תוכנית 410/1"). תוכנית 410/1 לא כללה שינוי מהותי בייעוד המקרקעין. עיקר  
 19 התוכנית המעודכנת התמקד בשינוי הוראת פינוי הר הפסולת ובהגדלת כמות יחידות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 הדיור, ללא שינוי בסך השטחים לבנייה. כמו כן, צורפה לתוכנית המעודכנת טבלת  
 2 הקצאה.  
 3 4. זמן קצר לאחר רכישת המקרקעין החלו המערערים ועו"ד ששון למכור חלקים  
 4 מזכויותיהם במקרקעין לרוכשים שונים (להלן: "הרוכשים"). החלקים שנמכרו שיקפו  
 5 זכויות ליחידות מגורים. בסך הכול נמכרו זכויות ל-128 יחידות דיור ב-7 הסכמים שונים  
 6 (להלן: "הסכמי המכר"), כפי שמפורט בטבלה להלן אשר צורפה לסיכומי המשיב:

מס'	תאריך	המוכר	שטח בנוי	יח"ד	תמורה במזומן (ללא מע"מ)
1	10.02.2010	עו"ד ששון	2,949 מ"ר	24	11,485,000 ₪
2	08.12.2010	מישל יעקבי	1,813 מ"ר	20	9,310,000 ₪
3	08.12.2010	שארוד יעקבי	3,000 מ"ר	30	15,044,000 ₪
4	29.12.2010	מישל יעקבי	600 מ"ר	6	3,705,000 ₪
5	30.08.2012	מישל יעקבי	1,615 מ"ר	17	10,275,000 ₪
6	30.08.2012	אורית יעקבי	1,498 מ"ר	16	9,540,000 ₪
7	30.06.2013	שארוד יעקבי	1,296 מ"ר	15	9,280,000 ₪

- 7  
 8 5. שיווק המקרקעין לרוכשים נעשה באמצעות חברת רום כנרת נכסים והשקעות בע"מ  
 9 (להלן: "רום כנרת"), אשר נמצאת בבעלותו ובניהולו של עו"ד ששון.  
 10 6. בד בבד עם רכישת הזכויות במקרקעין בהסכמי המכר, חתמו כל אחד ואחד מן הרוכשים  
 11 על הסכם שיתוף ביחס למקרקעין (להלן: "הסכם השיתוף"). יובהר, כי למן עסקת  
 12 המכירה הראשונה חויבו הרוכשים לחתום על הסכם השיתוף, וחתימה על הסכם  
 13 השיתוף הייתה תנאי למכירת הזכויות במקרקעין לרוכשים.  
 14 7. המשיב בחן את נסיבות העניין, וקבע כי מדובר בעסקאות מכירה לקבוצת רכישה, כאשר  
 15 רום כנרת היא "הגורם המארגן". לפיכך הוא קבע, כי העסקאות המאוחרות למועד  
 16 הרפורמה במיסוי קבוצת רכישה, כלומר עסקאות 5 – 7 שבטבלה לעיל, חייבות בתשלום  
 17 מע"מ בהתאם להגדרת "עסקת אקראי" בחוק מע"מ, אשר כוללת בתוכה גם "מכירת  
 18 זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין". זאת,  
 19 בהתאם להגדרת "קבוצת רכישה" בחוק מיסוי מקרקעין.  
 20 8. המשיב הוציא למערערים קביעות מס בקשר לעסקאות 5 – 7 בסך כולל של 5,412,932  
 21 ש"ח. מנגד, סבורים המערערים כי לא מדובר בעסקת אקראי שכן המקרקעין לא נמכרו  
 22 לקבוצת רכישה, ולפיכך הם אינם חייבים בתשלום מע"מ. מכאן ערעור זה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

### טענות המערערים בתמצית

- 1
- 2 9. כטענה מקדמית טוענים המערערים, כי במסגרת ההשגה על קביעות המס, המשיב לא  
3 דן בטענות אשר הובאו בפניו, וחלקה העיקרי של החלטת המשיב בהשגה הועתק  
4 מהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין.
- 5 10. בנוסף, המשיב כלל בתצהירו מסמכים אשר הוא בחר להתעלם מהם בעת קבלת  
6 ההחלטה בהשגה. הואיל והמשיב הודה כי אותם מסמכים לא הובאו בחשבון במסגרת  
7 ההחלטה בהשגה, ונוכח הוראות תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי  
8 הדין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), אין להתיר למשיב להביא את  
9 המסמכים כראיה במסגרת ערעור זה.
- 10 11. לגופו של עניין, במקרה דנן לא מתקיימים התנאים לקיומה של קבוצת רכישה כהגדרתה  
11 בחוק מיסוי מקרקעין. כך, לא מתקיים הרכיב של "התארגנות לבנייה", כמו גם שלא  
12 קיים "גורם מארגן בתמורה", אשר ארגן את הקבוצה לרכישה ולבנייה על המקרקעין.
- 13 12. רכישת המקרקעין במקרה זה בידי הרוכשים אינה דומה ולו בדמיון קלוש למכירת דירה  
14 בידי יזם, אשר את תוצאתה המיסויית ביקש המחוקק להשוות.
- 15 13. נוכח מצבם התכנוני של המקרקעין, נכון למועד הרכישה לא התאפשרה בנייה על  
16 המקרקעין, ואף לא לאחר שנים רבות. רכישת המקרקעין הייתה דומה במהותה  
17 לרכישת קרקע חקלאית, שכן אף לא אחד מהרוכשים ידע את מיקום חלקו במקרקעין  
18 והאם יקבל בכלל מגרש למגורים. כמו כן, היו מכשולים תכנוניים רבים בדרך לקבלת  
19 היתר בנייה. נוכח אי הוודאות המובהקת בנוגע לקבלת נכס בנוי, כל אחד מהרוכשים  
20 הצהיר כי ידוע לו שלא ניתן לבנות על המגרש.
- 21 14. המערכת ההסכמית עליה חתמו הרוכשים מעידה כי העסקאות אינן בבחינת התארגנות  
22 לקבלת נכס בנוי, אלא רכישת מקרקעין על ידי כל אחד מן הרוכשים.
- 23 15. הגדרת "גורם מארגן" דורשת כי הגוף המארגן יפעל לא רק ברכישת הזכות במקרקעין,  
24 אלא גם בארגון הבנייה. רום כנרת לא הייתה גורם מארגן הפועל לאורך כל שלבי ההליך,  
25 מרכישת הקרקע ועד להשלמת הבנייה ומסירת הדירות.
- 26 16. רום כנרת פעלה אך ורק לשיווק המקרקעין ולתיווך בין המערערים ובין הרוכשים,  
27 בתמורה לדמי שיווק. לאחר מכירת הזכויות לרוכשים, אין לרום כנרת כל חובה או  
28 אחריות כלפיהם. חברי הקבוצה הם שמנהלים את הבנייה והם שמקבלים את ההחלטות  
29 באמצעות האסיפה הכללית והוועד. חברי הקבוצה הם גם אלו שנושאים בסיכונים  
30 ובסיכויים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

17. רום כנרת פעלה רק בשלב מאוחר, שבע שנים ממועד הרכישה, לצורך קידום חפירת המרתפים, ורק לעניין זה. את קיומו של גורם מארגן יש לבחון נכון למועד התארגנות קבוצת הרכישה.
18. העדויות הרלוונטיות הן רק אלו שנגבו סמוך למועד רכישת המקרקעין. הדבר נכון בייחוד בקשר לעדויות הרוכשים שנגבו כחמש שנים לאחר שנחתמו ההסכמים. הרוכשים שנקראו לעדות אצל המשיב גם אינם בקיאים במונחים משפטיים ובדקויות השונות, והם אף הוטעו בשאלות והוכנסו מילים לפיהם.
19. הגם שהקבוצה חויבה למסגרת חוזית, לא מדובר במערכת חוזית המאפשרת קבלת נכס בנוי. יש לתת את הדעת לכך שהרוכשים הצטרפו להסכם השיתוף אשר נערך ונחתם על ידי המערערים עובר לקיומן של מכירות במקרקעין ושתכליתו הייתה להסדיר את הטיפול בהליכי התכנון הנוגעים למקרקעין ואת הבעלויות בהם.
20. הסכם השיתוף נערך במטרה לקבוע יחסי שיתוף ותנאים בין הצדדים לצורך רכישת המקרקעין, תכנון ובניית הפרויקט וניהולו. אין בחבירת הצדדים להסכם השיתוף כדי לקבוע וודאות באשר לבניית דירת מגורים כלשהי, בשונה מרכישת דירה מקבלן.
21. במסגרת הליך פלילי חולטו זכויותיו במקרקעין של המערער 1, מר מישל יעקבי (להלן: "מישל"). הלכה למעשה, מדינת ישראל נכנסה בנעליו של מישל ולוקחת על עצמה את הזכויות והחובות בקשר למקרקעין, ובכלל זה, את ההתחייבות העשויה לנבוע מערעור זה.

### 19 טענות המשיב בתמצית

22. עמדת המשיב היא כי דין הערעור להידחות. כל המערערים בעסקאות, לרבות הרוכשים והמערערים עצמם, התייחסו לעסקה כאל מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה בארגון של עו"ד ששון ושל רום כנרת. על המערערים חל נטל מוגבר להוכיח את טענתם, כי לא מדובר במכירה לקבוצת רכישה שעה שהיא עומדת בניגוד למסמכים שהם עצמם היו שותפים לניסוחם.
23. לעדות הרוכשים חשיבות מכרעת לסיווג הזכות. אולם, המערערים לא הזמינו לעדות את הרוכשים שנתנו עדות בפני המשיב, או כל רוכש אחר. בנסיבות אלה חזקה שזימונם לעדות של הרוכשים היה פועל לטובת המשיב.
24. גם בחינה מהותית על פי ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין מלמדת, כי מדובר בקבוצת רכישה. הסכם השיתוף מהווה מסגרת חוזית מחייבת לרכישה ולבנייה על המקרקעין. הסכם השיתוף מפורט, מקיף שלל תרחישים אפשריים ומעגן פתרונות מובנים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 ומחייבים. עיון בהסכם אינו מותיר ספק לשם מה הוא נועד. מדובר בהסכם טיפוסי  
2 לקבוצת רכישה. הסכם השיתוף נועד להוות מסגרת מחייבת ומסודרת לקידום בנייה  
3 על המקרקעין.
- 4 25. בניגוד לטענת המערערים, אין במידת הוודאות כדי להעלות או להוריד לשאלת קיומה  
5 של קבוצת רכישה. חוק מיסוי מקרקעין דורש קיומה של "מסגרת חוזית", היינו: מנגנון  
6 חוזי שאמור להביא למוצר מוגמר. שאלת זמינותם של המקרקעין לבנייה, כמו גם  
7 מעמדם התכנוני, אינם חלק מהגדרת קבוצת רכישה. קבוצת רכישה חשופות לא פעם  
8 לעיכובים ולקשיים, הנובעים מעצם היותן קבוצות רכישה.
- 9 26. כל הצדדים לעסקאות ראו ברום כנרת ובעו"ד ששון גורם מארגן. גם בחינה מהותית  
10 מצביעה על כך. עורך הדין ששון ורום כנרת היו פעילים מאוד בקבוצת הרכישה. ממילא,  
11 לצד המודל הפעיל קיים מודל סביל, שבו הגורם המארגן מסיים את תפקידו עם גיבוש  
12 הקבוצה. אין מניעה שהגורם המארגן יהיה "רק" מארגן. כלומר, מתווך שגיבש את  
13 הרוכשים, והכשיר את התשתית החוזית לקשירתם בהסכם מחייב. הבחינה היא, האם  
14 אלמלא פועלו של הגורם המארגן, לא הייתה מתהווה קבוצת הרכישה.  
15 בקבוצת רכישה חל הסיכון על חברי הקבוצה, ולא על הגורם המארגן. אם הגורם  
16 המארגן נושא בסיכון, נכון לסווגו כ"גורם אמצע".
- 17 27. גורם מארגן אינו נבחר על ידי הקבוצה, אלא להיפך, גורם מארגן מגבש את הקבוצה.  
18 מרגע שהקבוצה עומדת על רגליה, אין מניעה שהגורם המארגן יסיים את תפקידו.  
19 במקרה דנן, הרוכשים לא עשו דבר, למעט הצטרפות לתשתית קיימת ומבוססת היטב  
20 של קבוצת רכישה. המערערים לא טרחו להציג חלופה שתעיד על העדרו של גורם מארגן.
- 21 28. עו"ד ששון עמד מאחורי רכישת המקרקעין על ידי המערערים, פעל לשיווק ומכירת  
22 המקרקעין לרוכשים, פעל במישור התכנוני מול גופי התכנון, פעל לנטילת מימון  
23 לפרויקט, קידום הבנייה וכו'. הוצאת מיליוני שקלים, ללא הסכם וללא התחייבות מצד  
24 חברי קבוצת הרכישה, אינה סבירה, ומעוררת שאלות כבדות משקל.
- 25 29. על אף שהמשיב הוכיח את קיומה של קבוצת רכישה, ראוי גם לזכור כי נטל הראייה חל  
26 על המערערים. למרות זאת, המערערים לא הביאו ראיות להוכיח את טענתם. הדברים  
27 מקבלים משנה תוקף כאשר הגדרת "קבוצת רכישה" היא עובדתית, והראיות  
28 הרלוונטיות מצויות ברשות המערערים, ובמיוחד ברשות עו"ד ששון ורום כנרת. על אף  
29 פעילות עסקית ממושכת ובהיקף אינטנסיבי, הכוללת מכירת מקרקעין למאות רוכשים,  
30 המערערים הציגו ראיות דלות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 30. בכל הנוגע למחיר לצורך תשלום המס, המערערים קיבלו את התמורה עבור המקרקעין  
2 במזומן ובנוסף, הרוכשים התחייבו לשאת בעלות היטל ההשבחה שחל על המערערים,  
3 ובמס הערך המוסף, אם יחול. זוהי התמורה שהוסכם עליה.
- 4 31. בכל הנוגע לטענות המקדמיות של המערערים, המשיב הפעיל שיקול דעת עצמאי  
5 בהחלטה בהשגה. יתרה מכך, בניגוד לנטען, חלקים עיקריים מההחלטה בהשגה  
6 מבוססים על ממצאי חקירה וביקורת של המשיב, שכלל לא היו במועד החלטת מנהל  
7 מיסוי מקרקעין, בדגש על חקירותיהם של המערערים ושל עו"ד ששון.
- 8 32. למערערים טענות לגבי ראיות המשיב, אלא שהראיות הן חלק מתיק הביקורת,  
9 ולמערערים ניתנה הזכות לעיין בו על פי דין. כמו כן, מרבית הראיות צורפו כבר לכתב  
10 התשובה, ויתרתן לתצהיר העדות הראשית, שהוגש מספר חודשים לפני דיון ההוכחות.  
11 אם המערערים סברו כי הראיות אינן קבילות, היה עליהם לטעון זאת מבעוד מועד.  
12 טענת המערערים, כי כל ראיה שלא אוזכרה מפורשות בהחלטה בהשגה אינה קבילה,  
13 מופרכת. ההחלטה בהשגה אינה "רשימת מכולת" של ראיות. יש לראות כל ראיה  
14 שבתיק הביקורת, שבו כאמור לעיל נתונה למערערים זכות עיון, כחלק מהבסיס  
15 הראייתי להחלטה בהשגה.
- 16 33. מישל טוען כי במסגרת הסכם החילוט משנת 2019 מדינת ישראל נכנסה בנעליו, ולכן  
17 עליה לשאת בחובות המס. אולם, מישל אישר שאין קשר בין החילוט לבין חוב המס  
18 שנובע מהזכויות במקרקעין, שנמכרו עוד בשנת 2012.

### 19 סיכומי תשובה

- 20 34. המערערים הגישו סיכומי תשובה מטעמם בהם התייחסו לאינדיקציות שונות  
21 שמוכיחות לטענת המשיב, כי מדובר בקבוצת רכישה. כמו כן לדידם, הטוען לקיומה של  
22 חבות במס, עליו לשאת בנטל הראייה. אם לשיטת המשיב מתקיימת בעניינו "קבוצת  
23 רכישה", יתכבד ויישא בנטל המוטל עליו ויוכיח את קיומה.

### 24 דיון והכרעה

- 25 35. כידוע, יש לשלם מע"מ בגין עסקת אקראי. "עסקת אקראי" מוגדרת בחוק מע"מ, בין  
26 היתר, כך: "מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת  
27 מקרקעין; לעניין זה, 'זכות במקרקעין' ו'קבוצת רכישה' – כהגדרתן בחוק מיסוי  
28 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 **36. "קבוצת רכישה" מוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין כדלהלן: "קבוצת רוכשים המתארגנת**  
2 **לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס... באמצעות גורם מארגן, ובלבד**  
3 **שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית... לעניין הגדרה זו – גורם מארגן – מי**  
4 **שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה,**  
5 **לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור; 'מסגרת**  
6 **חוזית' – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס**  
7 **בנוי; 'תמורה' – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף."**
- 8 **37. על מנת לבחון האם בנסיבות ענייננו מדובר במכירה ל"קבוצת רכישה", כהגדרתה בחוק**  
9 **מיסוי מקרקעין, יש להידרש אפוא לשתי שאלות משנה שונות: הראשונה, האם חברי**  
10 **הקבוצה התארגנו "לבנייה על הקרקע של נכס"; והשנייה, האם הקבוצה התארגנה**  
11 **"באמצעות גורם מארגן".**
- 12 **38. עם זאת, קודם שאדון במקרה לגופו אבהיר לעניין הנטלים בהליך, כי בניגוד לטענת**  
13 **המערערים, הם הנושאים בנטל להוכיח כי לא מדובר בקבוצת רכישה. יפים לענייננו**  
14 **הדברים האמורים בגדרי ע"א 4378/11 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' תפוח פז פיתוח**  
15 **נדל"ן, פס' 5 (2.4.2013) (להלן: "עניין תפוח פז") והאסמכתאות שם:**  
16 **"מן הבחינה הדיונית, ראוי לתת את הדעת על שני כללים מנחים: ראשית, בדיון**  
17 **בפני ועדת הערר המשיבה [הנישומה – י"ס] הייתה בבחינת 'המוציא מחברו'. גישה**  
18 **זו מקובלת עלי. הלכה היא כי על הנישום רובץ הנטל להוכיח שמהות העסקה שונה**  
19 **מן האופן שבו היא מצטיירת בעיני רשויות המס (ראו: ע"א 11125/08 קווי נדל"ן**  
20 **גינדי ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, פסקה 9 (21.7.2011); להלן:**  
21 **עניין קווי נדל"ן); השוו: רע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5)**  
22 **101, 107-108 (1992))" (כל ההדגשות בפסק הדין הן שלי – י"ס).**
- 23 **39. אקדים את המאוחר ואציין, כפי שאפרט להלן, כי אני סבורה שהמערערים לא הרימו**  
24 **את הנטל הרובץ עליהם, ויתרה מזו, אני סבורה שהמשיב הוכיח כי מדובר בקבוצת**  
25 **רכישה.**
- 26 **האם הקבוצה התארגנה לצורך בנייה על הקרקע של נכס?**
- 27 **40. כזכור, לטענת המשיב קבוצת הרוכשים התארגנה לצורך רכישה ובנייה. מנגד טוענים**  
28 **המערערים, כי הקבוצה התארגנה אך לצורך רכישת הקרקע. לאחר שבחנתי את חומר**  
29 **הראיות שמונח בפניי, אני סבורה כי הצדק עם המשיב, מהטעמים שיפורטו להלן.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

41. הסכם השיתוף והסכמי המכירה מלמדים כי הקבוצה התארגנה גם לצורך בנייה על הקרקע וקבלת נכס בנוי. כבר בראשיתו של הסכם השיתוף (נספח 8 לתצהיר המשיב), הוגדרה מטרתו: "הואיל והצדדים (להלן גם: 'הקבוצה') מעוניינים לבצע רכישה משותפת של המגרש או חלקו, כהגדרתו להלן, ולבצע חלוקה רעיונית ביניהם של יחידות משנה אשר תוקמנה על המגרש ותיחזנה לכל אחד מן הצדדים" (פסקה ראשונה להסכם השיתוף).
42. בכלל, כל מהותו של הסכם השיתוף הוא ברכישת הקרקע לשם בנייה משותפת עליה: "הואיל והצדדים מצהירים כי בחנו את כל ההיבטים העסקיים, העובדתיים והמשפטיים הכרוכים ברכישת זכויות במגרש או חלקו יחד עם אחרים, ואת כל ההיבטים כאמור בכל הקשור לבנייה משותפת והם מבינים את הסיכונים והסיכויים של רכישת מגרש ובנייה עצמית במסגרת קבוצת רכישה; והואיל והצדדים חפצים להסדיר ביניהם את נוהלי קבלת החלטות ובמיוחד את דרך ייחוד הזכויות וביצוע הבנייה המשותפת של הבניין, בשיטה של בנייה עצמית, עד להשלמת בניית הבניין ומסירת היחידות לצדדים" (פסקאות חמישית ושישית להסכם השיתוף).
43. לא בכדי מוגדר "פרויקט" בסעיף 2 להסכם השיתוף כך: "כל הקשור לרכישה, ארגון וביצוע של פרויקט מגורים על המגרש תוך מיצוי מקסימלי של זכויות הבניה הניתנות לניצול על המגרש, ובניית בניין אחד או יותר, בהתאם להוראות תכנוניות [הטעות במקור – י"ס] הבינוי החלות ו/או יחולו על המגרש, ממועד הרכישה ועד סיום בניית הבניין בהתאם להוראות הסכם זה".
44. כן ראו סעיפים 4.3 – 4.5, 4.8, 5.6.3 ו-6 – 13 להסכם השיתוף שעוסקים, בין היתר, בקביעת עלויות הבנייה ובתשלומים בגינם, חלוקת היחידות בין חברי הקבוצה, שיוך חניות ומחסנים, תקנון הבית המשותף, רישום הבית המשותף, מנגנון קבלת החלטות במהלך הבנייה ולאחריה, ביצוע תשלומים, הסדרת הבנק המלווה לצורך הבנייה וכו'.
45. מובן מאליו כי אילולא המקרקעין היו נרכשים על ידי הקבוצה לצורך בנייה, לא היה כל צורך בסעיפים ובמנגנונים הנזכרים לעיל. ויודגש, כי הרוכשים חויבו לחתום על הסכם השיתוף, כתנאי לרכישת חלקם במקרקעין (סעיף 14.6.1 ו-14.6.4 להסכם השיתוף וסעיף 4.4 להסכמי המכר). כלומר, קיים קשר מהותי ומחייב בין רכישת המקרקעין ובין הבנייה עליהם.
46. גם מהסכמי המכר השונים עולה בבירור כי המקרקעין נרכשו לבנייה משותפת. כך נכתב בפסקה הרביעית להסכם המכר מיום 30.8.2012 בין מישל יעקבי ובין רשימת קונים (נספח 13 לתצהיר המשיב): "הואיל והמוכר מעוניין למכור לקונים והקונים מעוניינים





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 לרכוש מהמוכר את זכויותיו ... במטרה לבנות על הנכס פרויקט בניה, תוך מיצוי  
2 מקסימאלי של זכויות הבניה שניתן יהיה לבנות על הנכס, לרבות בהקלות ובכל דרך  
3 אחרת, על דרך בניית בניין אחד או יותר (להלן: 'הפרויקט') (כן ראו פסקה שלישית  
4 להסכם המכר שבנספח 14, ופסקה חמישית להסכם המכר שבנספח 15).
- 5 47. מסעיף 4.1 להסכמי המכר השונים, עולה כי רכישת המקרקעין היא למעשה רכישת  
6 יחידות דיור, וכי אין משמעות לרכישת הקרקע כשלעצמה: "המוכר מתחייב כי במידה  
7 ולא תאושר הבקשה להקלות בוועדה המקומית לתכנון ובניה בת ים, אשר תאפשר  
8 בנייתן של יחידות דיור בגודל המצוין בהגדרת המכירה, אזי יגדיל המוכר את שטחו  
9 של הנכס הנמכר לגודל המינימאלי הנדרש לצורך קבלת היתר בניה".
- 10 48. כן ראו סעיפים 4.4, 5.3 ו-9.3 להסכמי המכר השונים, אשר עוסקים בהתחייבות  
11 המוכרים והרוכשים לחתום על הסכם השיתוף ובהוראות הקשורות לבנייה על  
12 המקרקעין.
- 13 49. גם מסמכי השיווק מטעם המערערים מלמדים כי מהות העסקה היא רכישת המקרקעין  
14 לצורך בנייה משותפת עליהם. וראו האמור בפתח מסמך השיווק שצורף כנספח 39  
15 לתצהיר המשיב, תחת הכותרת "קבוצת שארוך יעקובי" (להלן: "מסמך השיווק"):  
16 "הנדון: קבוצת רכישה – בחוף ים בת ים. שלום רב, בימים אלו מתגבשת קבוצת רכישה  
17 למקרקעין בחוף הים של העיר בת ים לשם בניית בנייני מגורים, בני כ-22 קומות כל  
18 אחד. ייחודה של קבוצת הרכישה הינו החסכון המהותי ביותר בעלות של הדירה  
19 במסגרת קבוצת הרכישה לעומת רכישת דירה דומה באזור...".
- 20 50. במסמך השיווק גם צוין כי "בהתאם לתב"ע שאושרה... ניתן לבנות על המגרש נשוא  
21 העיסקה דנן בנייני מגורים מפוארים כמפורט להלן" (סעיף 2 למסמך השיווק). ואכן,  
22 בהמשך המסמך ישנו תיאור של הדירות הנמכרות, לרבות אומדן של מחיריהן  
23 והשוואתם אל מול מחירי דירות דומות בשוק (סעיף 7 למסמך השיווק). בסעיף 9  
24 להסכם השיווק מסוכמים "היתרונות בהצטרפות לקבוצת הרכישה: רכישת הדירה  
25 במסגרת הקבוצה תחסוך לקונה הדירה כ-40% ממחיר דירה דומה אצל הקבלנים  
26 הבונים באזור...".
- 27 51. כן ראו האמור ב"כתב הצטרפות לפרוייקט 'סאות' – ביץ בת ים'" (נספח 40 לתצהיר  
28 המשיב, להלן: "כתב ההצטרפות"): "והואיל ועל פי תוכנית בניין עיר תב"ע מס'  
29 ב/410... ניתן לבנות כ-150 יחידות דיור בבנייני מגורים בני כ-22 קומות כל אחד...  
30 והואיל והבעלים מעוניינים למכור את המקרקעין לצדדים שלישיים לשם אירגון  
31 קבוצת רכישה על המקרקעין על מנת להקים על החלקה את הפרוייקט. והואיל וקבוצת  
32 הרכישה מתארגנת, בניהולה ובסיועה המקצועי של חברת רום כנרת נכסים והשקעות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 בע"מ (להלן: 'חברת הניהול') אשר תלווה ניהולית את הפרוייקט ותיתן לו שירותי  
2 ניהול עליון, לרכישת החלקה מאת הבעלים, ולבנייה משותפת, באמצעות הסכם  
3 שיתוף, של הפרוייקט. והואיל ובניית הפרוייקט והקמתו תעשה באמצעות קבלן מבצע  
4 עימו יתקשרו חברי הקבוצה, עפ"י תכנון של צוות מתכננים ויועצים, ובליוי בנק אשר  
5 יעניק אשראי במידת הצורך לחברי הקבוצה והכל בהתאם למנגנונים שיגובשו עבור  
6 חברי הקבוצה על ידי חברת הניהול. והואיל וברצון החותמים על כתב הצטרפות זה  
7 להצטרף לקבוצת השיתוף המתארגנת לפעולה כאמור, ולרכוש % מסוים מהחלקה  
8 בהמרה לדירות, אשר יקבע לפי טבלת איזון שתוכן על ידי שמאי מקרקעין ותצורף  
9 להסכם השיתוף ואשר בהתאם לה ישוקפו חלקים שיאפשרו לח"מ, אם יישאו בחלקם  
10 היחסי האמור בהוצאות ובעלויות ההקמה של הפרוייקט לפי הסכם השיתוף, לייחד  
11 לעצמם את הבעלות בדירה שפרטיה מפורטים בסעיף 3 להלן... אנו מעוניינים  
12 ומתחייבים לרכוש מהבעלים 0.04% מהחלקה... ובלבד שיאפשר בניה קבוצתית של  
13 בנין אחד לפחות אשר שיכיל [הטעות במקור - י"ס] את הדירה כהגדרתה להלן".
- 14 52. בסעיפים 3 – 5, 8, 10, 11, 13, 16 ו-18 לכתב ההצטרפות מצוינים מנגנונים לבניית  
15 ולחלוקת הדירות וכן אומדני עלויות וזמנים, לרבות הפניות להסכם השיתוף ולהסכמי  
16 המכר.
- 17 53. ניתן להיווכח אפוא, כי לא רק שההסכמים עוסקים ברכישה לשם בנייה על המקרקעין,  
18 אלא שגם סופק לרוכשים תיאור כללי של הדירות, לרבות גודלן, וכן אומדן של עלויות  
19 הפרוייקט.
- 20 54. יתרה מזו, הרוכשים עצמם העידו, כי רכשו את המקרקעין על מנת לבנות עליהם בבנייה  
21 משותפת ועל מנת לקבל דירה בסופו של יום. וראו הודעתה של הגב' דליה חרובי (נספח  
22 44 לתצהיר המשיב): "ש: הזמנתי אותך על מנת לשאול מס' שאלות לגבי רכישת  
23 המקרקעין על ידך וע"י בעלך בבת ים, גוש 5026 חלקה 6. תתארי לי מה רכשתם? ת:  
24 רכשנו זכות לדירה בבניין רב קומות במסגרת קבוצת רכישה... ש: כשנכנסתם לעסקה  
25 הזאת, מה ידעתם שהיא תכלול? ת: אמרו לנו שזה בניין מפואר ברמה גבוהה, שיהיה  
26 פארק מסביב ושהכל כל [הטעות במקור - י"ס] הולך להיות מאושר ע"י עיריית בת ים,  
27 ואנחנו לא צריכים לעשות כלום עד קבלת מפתח" (ש' 1 – 3 ו-9 – 12 להודעה).
- 28 55. וכן הודעתו של מר דניאל בנימין (נספח 45 לתצהיר המשיב): "ש: תאר לי בבקשה כיצד  
29 הגעת לעסקת רכישת הזכויות בקרקע בפארק הים בבת ים, גוש 5026 חלקה 6? ת:  
30 היה פרסומת ענק באינטרנט ובשלטים, פרסומת של קבוצת רכישה בבת ים... הייתי  
31 בפגישה עם אילן ששון במשרד שלו במסגר 55. פגשתי אותו, הוא הסביר את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 המשמעות של קבוצת רכישה, שזו קבוצה שמשלמים X כסף על החלקה ושמתחילים  
2 לבנות אנחנו מתחילים לשלם" (ש' 1 – 8 להודעה).
- 3 56. וכן הודעתו של מר רוני לב דור (נספח 46 לתצהיר המשיב): "ש: ספר לי בבקשה על  
4 עסקת רכישת המקרקעין בגוש 5026 חלקה 6 באזור פארק הים בבת ים בשנת 2013?  
5 ת: היה פרסום בעיתון של הפרוייקט הזה כקבוצת רכישה ... ש: כשרכשת – מה  
6 הובטח לך שתקבל? ת: הובטח לי שאקבל דירת מגורים" (ש' 1 – 3 ו-15 – 16 להודעה).
- 7 57. בניגוד לטענות המערערים, לא מצאתי כי נפל פגם בחקירת הרוכשים אצל המשיב. כך,  
8 לא מצאתי כי נעשתה כל הטעיה בחקירה – מדובר בשאלות פתוחות, והתשובות שעולות  
9 ביחס אליהן הן ברורות. בכל הנוגע לטענת המערערים כי הרוכשים לא דייקו במונחים  
10 המשפטיים – אין כל הכרח שהם ידייקו. השאלה הרלוונטית בענייננו היא עובדתית,  
11 האם הרוכשים התארגנו לבנייה על הקרקע, והתשובה לה לא תלויה בפרשנות משפטית  
12 של הרוכשים את הגדרת קבוצת רכישה. גם אם הרוכשים לא מבינים במאת האחוזים  
13 את המשמעות המשפטית של קבוצת רכישה, אין כל ספק מבחינה עובדתית כי הם  
14 התארגנו ורכשו את הקרקע על מנת לבנות עליה במשותף.
- 15 58. במאמר מוסגר יצוין, כי כאמור בדברי ההסבר להצעת חוק קבוצות רכישה, התשפ"ב-  
16 2021, ה"ח הממשלה 202 (להלן: "הצעת חוק קבוצות רכישה"): "בתחום קבוצות  
17 הרכישה קיימים כשלים צרכניים ומשפטיים רבים, ועל כן יש הכרח להסדירו...  
18 רוכשים רבים אינם יודעים ואינם לוקחים בחשבון את העובדה שבקבוצת רכישה אין  
19 גורם שלוקח על עצמו את ההתחייבויות כלפי המשתתפים. זאת, בשונה מרכישת דירה  
20 מיזם, שבה הוא שנוטל את הסיכון והאחריות". לפיכך, גם אם היה כשל צרכני ומשפטי  
21 בהתנהלות בין הצדדים, עדיין אין בכך ללמד כי לא מדובר בקבוצת רכישה.
- 22 59. מכל מקום, במקום להעלות השערות בדבר מודעותם של הרוכשים, מה הייתה כוונתם  
23 והאם הם הוטעו, על המערערים היה לזמן את נותני ההודעות לחקירה נגדית, ואם הם  
24 לא עשו כן, לא נותר אלא לסמוך על העולה מחקירתם (רע"א 630/18 מנהל מס ערך  
25 מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ (2.5.2018) (להלן: "עניין גני ירושלים")).
- 26 60. מצד שני, המערערים לא השכילו להוכיח כי הרוכשים היו מעוניינים רק ברכישת  
27 הקרקע, והם לא הזמינו כל רוכש אחר לתת עדות מטעמם. כאשר הנטל מוטל על  
28 המערערים להוכיח, כי המקרקעין לא נרכשו לשם בנייה עליהם, מצופה היה כי  
29 המערערים ידאגו להזמין לכל הפחות אחד מן הרוכשים על מנת לבסס את טענתם  
30 מבחינה ראייתית. בנסיבות אלו, יש מקום לזקוף הימנעות זאת לחובת המערערים (ע"א  
31 8294/14 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 24 (20.3.2018)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

61. אין גם כל היגיון בטענתם זו של המערערים. אם המערערים התכוונו למכור רק קרקע, מדוע הם ערכו את הסכם השיתוף, אשר כובל את הרוכשים במנגנונים לבניית דירה ומדוע הרוכשים חויבו לחתום עליו? ומאידך גיסא, אם הרוכשים התכוונו לרכוש רק קרקע, סביר להניח שהם לא היו מסכימים לאמור בהסכם השיתוף, לרבות בקשר למנגנון שלפיו רוכש שלא עומד בדרישות התשלום בקשר לבנייה, תיכפה עליו מכירת חלקו במקרקעין (סעיף 12.5 להסכם השיתוף).
62. כמו כן, מוקשה בעיניי כי המערערים טוענים שהם מכרו רק קרקע, שעה שבאופן מעשי, הם נהנו מהעובדה שהם מכרו זכויות לדירות. אך הגיוני כי המערערים השקיעו משאבים בעריכת הסכם השיתוף מתוך הנחה כי בכך יוכלו להשיא את רווחיהם במכירת חלקי המקרקעין. כלומר, הרווח ממכירת המקרקעין נוצר כתוצאה ממכירת דירות, ולא ממכירת חלקים בלתי מסוימים במקרקעין.
63. לפיכך, בשקלול כלל הנסיבות אני סבורה, כי הקבוצה התארגנה לצורך רכישה ובנייה על המקרקעין ואני נותנת משקל מכריע בהקשר זה למהות ההסכמים, למסמכי השיווק ולעדויות הרוכשים.
- האם היה גורם מארגן בתמורה?
64. השאלה השנייה שעומדת לפתחי היא, האם היה גורם מארגן לקבוצה. הצדדים נחלקים בעניין זה בשני מישורים: ראשית, במישור העובדתי, הצדדים חלוקים בשאלה כיצד פעלו עו"ד ששון ורום כנרת ועד איזה שלב; ושנית, במישור המשפטי, הצדדים נחלקו בשאלה, אלו פעולות נדרשות מגורם מסוים על מנת שהוא יחשב כגורם מארגן, וביתר דיוק, עד איזה שלב נדרש הארגון בפועל – האם עד לסיום הבנייה ומסירת הנכס המוגמר כשיטת המערערים, או די בארגון המסגרת הכללית של הקבוצה כדעת המשיב.
65. אפתח בדיון בשאלה המשפטית, ולדידי, התשובה לה היא ברורה, הן מלשון החוק והן מתכליתו.
66. מבחינה לשונית, אזכיר כי חוק מיסוי מקרקעין קובע כך: "גורם מארגן" – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית".
67. כבר מלשון החוק עולה, כי הגורם המארגן צריך לארגן את קבוצת הרוכשים, ולא את הרכישה והבנייה עצמה. לא בכדי מופיעות המילים "לרבות הכנת המסגרת החוזית". די בהכנה של המסגרת החוזית לארגון הקבוצה ודרכי פעולתה, ואין צורך כי הגורם המארגן הוא שיוציא את הדברים אל הפועל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

68. כך גם עולה מההגדרה הלשונית של המילה "מארגן". באתר המרשתת של האקדמיה  
ללשון העברית מוגדר "מְאָרְגֵן" כך: "עורך ומסדר, מְאָגֵד יחידים לארגון". כלומר, די  
בכך שאותו גורם עורך ומסדר את הקבוצה ומאגד את היחידים לארגון, ואין צורך שהוא  
גם יוציא את הפונקציות לפועל, כגון שהוא עצמו יתקשר עם קבלני המשנה וכדומה.
69. מבחינה תכליתית, אם היה מדובר דווקא בארגון בפועל עד לקבלת הדירה, הרי שהיה  
מדובר ביזם או בקבלן, ולא בקבוצת רכישה. התיקונים לחוק מיסוי מקרקעין ולחוק  
מע"מ נועדו ללכוד ברשת דווקא את המיזמים העסקיים שאינם קבלניים נטו.
70. ואכן, בהצעת חוק קבוצות רכישה, נקודת המוצא היא כי די בארגון הרוכשים לקבוצה,  
ואין צורך או הכרח ללוות אותם עד לשלב מסירת הדירה. וראו סעיף 2 להצעת החוק,  
לצד הכותרת "מיהו מארגן": "למארגן קבוצת רכישה ייחשב מי שפועל, דרך עיסוק,  
לשם אחד מאלה לפחות: (1) גיבוש קבוצת רכישה; (2) רכישת מקרקעין בעבור קבוצת  
רכישה; (3) קידום בניית דירות בעבור קבוצת רכישה".
71. מסקנה זהה עולה גם מדו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה (14.6.2010),  
שעל בסיסו תוקנו חוק מיסוי מקרקעין וחוק מע"מ (להלן: "דו"ח הוועדה"). בדו"ח  
הוועדה, תחת הכותרת "מודלים שונים של ארגון קבוצות רכישה", צוין כי "תחום  
קבוצות הרכישה הוא תחום מתפתח ודינאמי. בעבר רשות המסים התמודדה עם  
מקרים בהם מארגני קבוצות הרכישה שלטו בפרויקט, קיבלו את החלטות החשובות,  
נשאו בסיכונים ובסיכויים, היו אחראים לתכנון הפרויקט ובחרו את הקבלן המבצע.  
כיום, בין היתר, גם לאור עמדת רשות המסים אשר התקבלה בפסיקה שתוצג להלן,  
מארגני קבוצות הרכישה השתכללו ופועלים בדרך כלל באופן אחר, כשמידת שליטתם  
בפרויקט וכן מידת נשיאתם בסיכונים ובסיכויים של הפרויקט פחותה, לפחות על פני  
הדברים, בהתאם למכלול ההסכמים שנחתמים" (שם, פס' 27).
72. בהתאם, סקרה הוועדה את המודלים העיקריים הקיימים לארגון קבוצות רכישה:  
"קבוצות הרכישה פועלות כיום במסגרת שני מודלים עיקריים שהוצגו בפני חברי  
הוועדה: ... ב. שיטת ה'מארגן' - המארגן מאתר את קרקע, מכין את מסגרת  
ההתקשרות, הכוללת בדרך כלל גם מנגנון של הסכם אופציה מול בעל הקרקע, 'מגייס'  
את חברי הקבוצה, ולאחר החתימה על הסכם המכר עם בעל הקרקע ועל הסכם  
השיתוף, המארגן פורש והקבוצה ממשיכה להתנהל לבדה מול הקבלן המבצע  
והיועצים השונים עד להשלמת הפרויקט. יוער, כי גם בשיטה זו לעתים נשמרת הזיקה  
של המארגן לפרויקט, בדרך של הצטרפות כחבר בפרויקט וקבלת דירות בו" (שם, פס'  
29).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

73. ניתן להיווכח אם כן, כי על מנת להיחשב כמארגן, אין חובה להיות מעורב בפועל בבנייה עצמה, ודי בארגון הקבוצה תחת מסגרת חוזית מחייבת, כבענייננו. צמצומה של ההגדרה לגורמים שמתפקדים כקבלנים או כיוזמים בפועל, תפתח פתח להתחמקות מרשת המס, על אף ההיבטים העסקיים המובהקים שבפעילות הגורם המארגן. כך לצורך העניין, במקרה שבו יש גורם שמעורב בכל קבלת ההחלטות כמעט, אך משאיר את בחירת אחד מהספקים לרוכשים, האם ניתן לסבור שהוא לא נכנס בגדרי גורם מארגן? ודאי שלא.
74. יש לבחון בחינה מהותית, האם מדובר "בהתארגנות ספונטנית ועצמאית" (כבדברי ההסבר לסעיף 1 להצעת חוק קבוצות רכישה), שרק נעזרת בגורמי משנה, או שמא מדובר בקבוצה מרובת משתתפים, שאין קשר בין חבריה ושהיא אורגנה מלכתחילה כמיזם עסקי מהודק היטב, על אף שביצוע חלק מהמטלות הוא תחת אחריות הרוכשים.
75. בהשאלה מדברי בית המשפט העליון בפס' 10 לעניין **תפוח פז**, אין צורך שגורם מארגן יהיה מעורב בציור התמונה עד סופה ובבחירת הצבעים, שהרי אז מדובר למעשה ביזם או בקבלן (וזהו גם השאלה שעמדה בפני בית המשפט העליון באותו מקרה – האם המשיבה מהווה "גורם אמצעי"), אלא די בכך שיכין וישרטט את מסגרת הציור הכוללת, כאשר בעלי תפקידים אחרים הם שימלאו את הצבעים בתוך השרטוט שהכין. זוהי מהותו של הגורם המארגן, בשונה מקבלן, וזוהי מהותה של קבוצת רכישה. עצם העובדה שלא ניתן לצבוע או לשרטט מחוץ למסגרת שציירה רום כנרת, הופכת אותה לגורם מארגן.
76. חיזוקים לאמור ניתן למצוא גם בתקנה 2(1) לתקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006: "**הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח: התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת לקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן; בפסקה זו, 'גורם מארגן' – בין אם הוא פועל לארגון הקבוצה רק לצורך רכישת הזכות במקרקעין ובין אם הוא פועל לארגונה גם לצורך רכישת שירותי בניה על המקרקעין**".
77. וכן בהצעות חוק פרטיות למיניהן, וראו למשל הצעת חוק המכר (דירות) (תיקון – הסדרת בנייה במסגרת קבוצות רכישה), התשפ"ב-2021, פ/2352/24; הצעת חוק המכר (דירות) (תיקון – הסדרת בנייה במסגרת קבוצות רכישה), התשפ"א-2021, פ/389/24; והצעת חוק המכר (דירות) (אחריות גורם מארגן והבטחת זכויות קונים בקבוצת רכישה) (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016, פ/3129/20.
78. אבהיר, כי קיים הבדל מהותי בין גורם שמסייע לארגון, כבנסיבות עניין ו"ע (מינהליים חל') 40703-11-15 עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבניה - קרני שומרון נ' מנהל מיסוי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 **מקרקעין חדרה** (26.12.2017) (להלן: "עניין מדורגי הנחל") אליו מפנים המערערים, ובין  
2 גורם שמארגן מלכתחילה את הקבוצה, כבנסיבות המקרה דנן. בעניין **מדורגי הנחל**,  
3 הקבוצה קמה עוד לפני צירוף המשווק, והם נעזרו בו אך על מנת לצרף רוכשים נוספים.  
4 לעומת זאת, בענייננו, רום כנרת היא שארגנה מלכתחילה את הקבוצה, אשר לא הייתה  
5 מתגבשת בלעדיה.
- 6 79. כלומר, לא מדובר במקרה בו המערערים ניסו לצרף רוכשים נוספים על מנת לרכוש את  
7 המקרקעין ולבנות עליהם, אלא במקרה בו המקרקעין כבר נרכשו על ידי המערערים  
8 עובר להקמת הקבוצה, וכל כוונתם הייתה למוכרם הלאה לקבוצת רכישה. בעניין  
9 **מדורגי הנחל** העמותה היא שארגנה את הרכישה והיא עשתה את זה למען חבריה, ללא  
10 קבלת תמורה. בענייננו, רום כנרת לא פעלה למען חבריה, אלא אך ורק למען התמורה  
11 שתקבל. לא בכדי, בעניין **מדורגי הנחל**, התארגנות הקבוצה קדמה לחתימה על הסכם  
12 השיתוף. לעומת זאת בענייננו, הסכם השיתוף קדם לגיבושה ההתחלתי של הקבוצה.  
13 ניתן להיווכח כי מדובר במקרים שונים בתכלית.
- 14 80. עם זאת, נשאלת השאלה, האם רום כנרת היא שארגנה את הקבוצה ואת המסגרת  
15 החוזית לקבלת הנכס הבנוי, כלומר, האם רום כנרת היא שהייתה אחראית על שיווק  
16 הקרקע והיא שערכה את הסכם השיתוף?
- 17 81. מחומר הראיות שהונח בפניי עולה תשובה ברורה. בסעיף 7.2 לסיכומי המערערים נטען  
18 כי "בענייננו, **רום כנרת פעלה אך ורק לשיווק וייעוץ ברכישת הקרקע ולתיווך בין**  
19 **המערערים ליחידים הקונים בתמורה לדמי שיווק ותו לא**". כלומר, המערערים מודים כי  
20 רום כנרת היא שהייתה אחראית על יצירת הקשר עם יחידים הקבוצה, ואף על החתמתם  
21 על ההסכמים השונים.
- 22 82. יתרה מזו, כל טענותיהם כנגד הגדרתה של רום כנרת כגורם המארגן מבוססות על כך  
23 שרום כנרת לא הייתה מעורבת בכל שלבי הבנייה כפי הנדרש לשיטתם, אולם המערערים  
24 לא חלקו על כך שרום כנרת היא שארגנה את הקבוצה מלכתחילה באמצעות הסכם  
25 השיתוף.
- 26 83. ואכן, מתצהירי המערערים עולה כי רום כנרת ועו"ד ששון הם שהיו אחראיים על הסכם  
27 השיתוף: "אילן [עו"ד ששון – י"ס] פנה אלינו ובקש מאיתנו שנחתום על הסכם  
28 השיתוף, ולדבריו בדרך זו נוכל לקדם בניה מהר יותר ובטווח קצר יותר ... לאחר  
29 המכירה של אילן פניתי לחברה שלו רום כנרת... ובקשתי ממנו [הטעות במקור – י"ס]  
30 שימצא לי קונה/קונים שירכשו ממני חלק מהקרקע שלי" (סעיפים 3 ו-4 לתצהיר  
31 מישל, כן ראו סעיפים 3 ו-4 לתצהיר גב' אורית יעקבי).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

84. בנוסף מחקירת המערערים עולה כי עו"ד ששון, הבעלים והמנהל של רום כנרת, הוא שהיה אחראי על ארגון הקבוצה והוא שערך את ההסכמים:
- ש" : האם את, אורית יעקובי, התכוונת לבנות את הבניין?  
ת: אני לא.  
ש: אז מי כן?  
ת: הכל זה ביד של עו"ד אילן ששון שהוא גם כן בקיא בנדל"ן והוא עובד בזה ונתנו את הכל ביד של אילן ששון, את הפרויקט הזה.  
ש: כלומר, האם אילן ששון היה אמור לדאוג לבניית הבניין?  
ת: כן.  
ש: והוא עושה את זה גם היום?  
ת: לפי דעתי כן. (עמ' 13, ש' 19 – 27 לפרוטוקול).
- וכן:
- ת" : ... הוא [עו"ד ששון – י"ס] בינתיים הביא את הפרויקט, הוא רץ עם הפרויקט, הביא לקוחות ולמכור. כל העניינים של הקרקע הזאת בידו.  
ש: הוא עושה את הכל?  
ת: עשה הכל, כן.  
ש: ואתם?  
ת: לא.  
ש: אז למה עו"ד ששון טוען שהוא לא מארגן את הפרויקט? איך את מסבירה את זה?  
ת: תשאל אותו" (עמ' 21, ש' 22 – 30 לפרוטוקול).
- וכן עדותו של מישל:
- "עו"ד פיירשטיין: מי ניסח את הסכם השיתוף?  
העד, מר יעקובי: הכל משרד נשיץ ברנדס אני חושב.  
...  
עו"ד פיירשטיין: אמרת לפני כמה משפטים 'לקחנו משרדי עו"ד מובילים. את נשיץ ברנדס'. אתם יצרתם קשר עם נשיץ ברנדס?  
העד, מר יעקובי: לא.  
ש: אז מי כן?  
ת: זה הכל דרך המתווך.  
ש: המתווך, כשאתה אומר מתווך זה אילן ששון.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 ת: אילן.
- 2 ש: אילן ששון אתה אומר הביא את משרד נשיץ ברנדס, הוא טיפל משפטית
- 3 בכל, הוא טיפל בכל הפן המשפטי של העסקה. תאשר בבקשה רק.
- 4 ת: מאשר" (עמ' 34, ש' 11 – 34 לפרוטוקול).
- 5 85. כן ראו האמור בהודעת אורית יעקבי מיום 26.6.2017 (נספח 23 לתצהיר המשיב):
- 6 "ש: כמה זמן לקח לאילן ששון לארגן את קבוצות הקונים של הזכויות לדירה?
- 7 ת: הוא אירגן ומכרנו
- 8 ש: כיצד הוא אירגן אותם
- 9 ת: הוא עשה פירסום, לא זכור לי
- 10 ש: האם הוא הוציא הדמיות של הדירות שייבנו?
- 11 ת: כן, היו חוברות ועוד
- 12 ש: האם אילן ששון פעל מול העירייה ומהנדס העיר
- 13 ת: בטח שכן
- 14 ש: האם אילן ששון פעל להגדיל את זכויות הבניה שלכם בשטח
- 15 ת: כן" (ש' 446 – 455 להודעה).
- 16 86. גם בכתב ההצטרפות נכתב במפורש, כי רום כנרת היא שמארגנת את הקבוצה,
- 17 באמצעות הסכם השיתוף: "והואיל וקבוצת הרכישה מתארגנת, בניהולה ובסיועה
- 18 המקצועי של חברת רום כנרת נכסים והשקעות בע"מ (להלן: 'חברת הניהול') אשר
- 19 תלווה ניהולית את הפרוייקט ותיתן לו שירותי ניהול עליון, לרכישת החלקה מאת
- 20 הבעלים, ולבנייה משותפת, באמצעות הסכם שיתוף, של הפרוייקט".
- 21 87. כמו כן, כתובתה של רום כנרת, רח' המסגר 55 בתל אביב, היא גם הכתובת שמופיעה על
- 22 מסמכי השיווק, ואליה גם הופנו הרוכשים לצורך הצטרפות לקבוצה (וראו ש' 6 – 8
- 23 להודעתה של הגב' דליה חרובי, נספח 44 לתצהיר המשיב; ש' 3 – 8 להודעתו של מר
- 24 דניאל בנימין, נספח 45 לתצהיר המשיב; וש' 3 – 4 להודעתו של מר רוני לב דור, נספח
- 25 46 לתצהיר המשיב).
- 26 88. ניתן להסתכל על כך גם מזווית אחרת – אילו בענייננו לא הייתה רום כנרת, לא הייתה
- 27 מתארגנת הקבוצה ולא הייתה נוצרת המסגרת החוזית הכובלת עד לקבלת הדירה.
- 28 המערערים לא השכילו להסביר כיצד קבוצת הרוכשים התאספה והתארגנה ללא גורם
- 29 מארגן. הקבוצה, שהיא מרובת משתתפים ואין קשר קודם בין יחידה, לא הייתה יכולה
- 30 להתארגן יש מאין. המערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם להוכיח כי הקבוצה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 התארגנה מעצמה ובאופן ספונטני שלא באמצעות גורם מארגן, ונקודה זו מהווה חיזוק  
2 נוסף למסקנתו.
- 3 89. לאור האמור, אני סבורה שרום כנרת היא שערכה וסידרה את הסכמי המכר ואת הסכם  
4 השיתוף והיא שאיגדה את קבוצת הרוכשים באמצעות החתמתם על הסכם השיתוף. די  
5 בכך על מנת שתחשב כגורם מארגן. ויובהר בהקשר זה, כי הסכם השיתוף, עליו חויבו  
6 הרוכשים לחתום כאמור, קבע מסגרת ברורה ומנגנון מסודר לקבלת החלטות עד לקבלת  
7 בעלות בדירה. לרוכשים לא הייתה כל גמישות בעניין והם לא היו יכולים לשנות מן  
8 המסגרת שנקבעה. לשם ההמחשה, הרוכשים היו יכולים לבחור בין קבלן א' ובין קבלן  
9 ב', אולם הם לא היו יכולים שלא לבחור קבלן בכלל.
- 10 90. בכל הנוגע לתמורה, אין מחלוקת שרום כנרת קיבלה סכומים עבור ה"שיווק", וזוהי  
11 התמורה עבור הארגון. גם כאן, לו היה מדובר בדמי תיווך בלבד, רום כנרת לא הייתה  
12 משקיעה ממשאביה בהכנת הסכם השיתוף ובהחתמת הרוכשים עליו, והיא הייתה  
13 מסתפקת במכירת המקרקעין בלבד. נראה גם כי בגין ארגון הקבוצה, רום כנרת גבתה  
14 תשלום גבוה יותר מאשר דמי תיווך סטנדרטיים:
- 15 "עו"ד פירשטיין: **אגב, התשלום שקיבלת שאתה מתאר עשרות אלפי שקלים,**  
16 **ביחס למכירה של קרקע נמכרה בכ- 400-500,000 ש"ח, אנחנו מגיעים למעל 10 אחוז**  
17 **או ל-20 אחוז לכאורה דמי תיווך כדבריך. אני מדייק?**
- 18 **העד, מר ששון: תיווך שקיבלתי הוא תלוי באיזה מחיר הסכימו המוכרים למכור,**  
19 **באיזה מחיר אני מכרתי לקונים. בתקופות שונות, התיווך השתנה. תלוי במועד**  
20 **המכירה" (עמ' 46, ש' 15 – 19 לפרוטוקול).**
- 21 91. לא בכדי, בסעיף 5.1.4 להסכם השיתוף נקבע כי הרוכשים ישלמו גם עבור "שכר טרחת  
22 חברת הייעוץ, רום כנרת נכסים והשקעות בע"מ או מי שתורה החברה כאמור (להלן:  
23 'היועץ'), אשר מלווה ומייעצת בכל הקשור לרכישת המגרש". אם היה מדובר בדמי  
24 תיווך או שיווק גרידא, הם היו משתלמים עם וכחלק מהחתימה על הסכמי המכר, ללא  
25 כל קשר להסכם השיתוף וללא כל צורך בליווי או ייעוץ של רום כנרת.
- 26 92. יתרה מזו, אף אם אניח לרגע, כי נדרשת מעורבות בפועל של הגורם המארגן גם בבנייה  
27 ועד לשלב מסירת הדירה, אני סבורה כי מבחינה עובדתית, רום כנרת הייתה מעורבת  
28 גם בשלב זה.
- 29 93. כמצוטט לעיל, אורית יעקבי אישרה בחקירתה כי עו"ד ששון "אמור לדאוג לבניית  
30 **הבניין... גם היום"**.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

94. לא לחינם רום כנרת ערכה כנס לרוכשים בשנים 2015 ו-2018 (עמ' 92, ש' 7 – 8 לפרוטוקול). אם תפקידה של רום כנרת היה מתמצה בשיווק הקרקע, הרי שמעורבותה הייתה אמורה להסתיים עם החתימה על הסכמי המכר.
95. בנוסף, רום כנרת השקיעה מכיסה סכום עתק, כמעט 20 מיליון ש"ח, כהכנה לבניית הבניין במקרקעין, למרות שלכאורה לא הייתה לה כל מחויבות לכך (עמ' 92, ש' 24 – 26 לפרוטוקול). עובדה זו מלמדת על שני דברים: ראשית, כי רום כנרת הייתה מעורבת גם בבניית הבניין ותפקידה לא התמצה בשיווק המקרקעין; ושנית, כי יש לה מחויבות כלשהי כלפי הרוכשים כגורם מארגן, אחרת היא לא הייתה מוציאה מכיסה סכומים נכבדים שכאלה.
96. כמו כן, עו"ד ששון אישר בהודעתו מיום 9.12.2019 (נספח 32 לתצהיר המשיב) כי רום כנרת מנהלת את פרויקט סי טאוור 1 – 5 (ש' 5 – 9); כי בקשר לעבודות שבוצעו במקרקעין "רום כנרת שילמה את כל ההוצאות האלו וקיזזה את מס התשומות" (ש' 42 – 45); וכן כי רום כנרת בחרה את קבלני המשנה "והיא גם שלימה [הטעות במקור – י"ס] לספקים" (ש' 46 – 47). עו"ד ששון גם הודה שהוא ערך "עסקאות עם קבלנים שהם יפנו את החול משם" (הודעה מיום 3.7.2017, נספח 31 לתצהיר המשיב, ש' 116 – 122).
97. רום כנרת גם יזמה הוצאת היתר חפירה ודיפון למקרקעין (סעיף 19 לתצהיר עו"ד ששון).
98. לא ניתן לקבל את הטענה, כי מדובר ב"אקט שיווקי" אך "על מנת להשתיק את התסיסה" של הרוכשים נוכח אי-התקדמות הבנייה על המקרקעין (סעיף 19 לתצהיר עו"ד ששון). סביר להניח כי אם תפקידה של רום כנרת אכן היה מתמצה בתיווך, הרוכשים לא היו באים אליה בטענות והיא לא הייתה משקיעה מיליוני שקלים ופועלת להוצאת ההיתר בהתנדבות. האם בכל פעם שבאים בטענות לרום כנרת, אפילו הן תלושות מהמציאות, היא פועלת בהתאם להן? מכל מקום, תהא הסיבה אשר תהא, הלכה למעשה, מדובר במעורבות של רום כנרת גם בשלב הבנייה.
99. על מנת ליישב סתירות בטענות המערערים, עו"ד ששון הבחין לכל אורך חקירתו, בהקשרים שונים, בין הפן "המשפטי" לפן "העסקי" בפעולותיו. למשל, כי אומנם המקרקעין היו זמינים לבנייה בהתאם לתב"ע, אולם מבחינה מעשית לא ניתן היה לבנות עליהם אלא במועד רחוק (וראו לשם ההמחשה, עמ' 50, ש' 1 – 7; עמ' 74, ש' 9 – 10; ועמ' 99, ש' 3 לפרוטוקול).
- ברם, אם הדבר נכון, הוא נכון גם בקשר לארגון קבוצת הרכישה. גם אם מבחינה חוזית רום כנרת לא נקבעה כגורם המארגן גם לשלב הבנייה, מבחינה עסקית, קידום הפרויקט על כל שלביו מתבצע באמצעות רום כנרת, שנמצאת ברקע לכל אורך הזמן (למשל עמ' 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 68, ש' 1 – 6 לפרוטוקול). אחרת, הרוכשים לא היו באים בטענות כלפי רום כנרת מחד  
2 גיסא, ורום כנרת לא היה נאחזת בהיותה גורם מארגן מול הוועד הנוכחי מאידך גיסא  
3 (עמ' 68, ש' 11 – עמ' 69, ש' 4 לפרוטוקול). וראו האמור בחקירתו של עו"ד ששון:  
4 "ש: שואלים אותך בעמוד 724 שורה 39. 'היום, באיזה מצב נמצאת הקרקע של  
5 1-2?' הכוונה לסי טאואר, נכון? אתה משיב 'הוצאנו לה, רום כנרת היא מטפלת  
6 להם לרוכשים שקנו בזמנו את הזכויות בקרקע, מתוך אחריות שיזכו לראות שם  
7 דירות ולקבל אותן מתי שהוא בחייהם'. איזה אחריות יש לרום כנרת?  
8 ת: אחרי 9 שנים שקנו אנשים קרקע ולא זו להם כלום, אתה רוצה לקחת להם,  
9 לטפל להם בעסקה שתקום עור וגידים שיהיה להם פרויקט. במיוחד כשהזכרנו  
10 קודם, זה גם מופיע איפה שהוא פה בחקירה אם אני זוכר, שאני כולי רוצה לקבל  
11 את דמי המארגן האלה. ב-2019 דמי המארגן האלה הופכים מול העניינים שלי,  
12 סכום מטורף ששווה להתאמץ בשבילו" (עמ' 95, ש' 3 – 11 לפרוטוקול).
- 13 100. בכלל, נראה כי על אף שבמסגרת ההסכמת רום כנרת לא מופיעה כגורם המארגן גם  
14 בשלב הבנייה, בניית ההסכמים והשתלשלות העניינים הייתה מתוכננת כך שבבוא העת,  
15 היא תמשיך לתפקד כגורם המארגן גם בשלב זה, וראו האמור בחקירתו של עו"ד ששון:  
16 "העד, מר ששון: ... הקבוצה הייתה צריכה מישהו שייקרא מארגן. קפצתי  
17 לתמונה. יש בזה יתרון כלכלי גדול, בהסכם השיתוף כתוב מה היתרון הכלכלי  
18 הגדול של המארגן. קפצתי לתמונה, אני רוצה להרוויח אותו. אני רוצה ליהנות  
19 ממנו, מהזכות הכספית הזאת. זה לא בחינם. אז לכן אני רציתי את זה. במהלך  
20 אותן שנים כמו שהסברתי,  
21 כב' הש' סרוסי: מה קיבלת בתמורה לזה?  
22 העד, מר ששון: כרגע כלום.  
23 כב' הש' סרוסי: שב-2017, 2018, 2019 פעלת לטובת,  
24 העד, מר ששון: כרגע כלום. אבל אם ייקבע שאני המארגן והוועד החדש לא יצליח  
25 להזיז אותי, כלומר, אם אני אשאר, אמור להיות פה עשרות מיליוני ₪.  
26 כב' הש' סרוסי: מכוח מה?  
27 העד, מר ששון: מכוח הסכם השיתוף. כתוב בהסכם השיתוף מה מקבל מארגן"  
28 (עמ' 82, ש' 5 – 17 לפרוטוקול).
- 29 101. מכל מקום, לא ניתן לקבל את הטענה כי רום כנרת שיווקה את המקרקעין ובכך תם  
30 תפקידה. לפיכך, מסקנתי היא כי רום כנרת מהווה גורם מארגן לקבוצה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 בחינת כלל נסיבות המקרה והתייחסות לטענות נוספות
- 2 102. מעבר לכך, גם בחינה של כלל נסיבות המקרה מלמדת, כי מדובר בקבוצת רכישה. מדובר  
3 בקבוצה רחבה של אנשים זרים זה לזה, שהקשר היחיד ביניהם הוא רום כנרת והשאיפה  
4 לקבל דירה. מדובר במיזם עסקי במהותו, ולא בהתארגנות פרטית של אנשים שמכירים  
5 זה את זה.
- 6 103. מבחינה מהותית כלכלית, לא יכולה להיות מחלוקת שמדובר בהתארגנות עסקית ולא  
7 בקבוצה אורגנית שהתארגנה באופן עצמאי על מנת לבנות על הקרקע. מדובר בקבוצה  
8 מאורגנת ורבת משתתפים, שאילולא רום כנרת ועו"ד ששון, היא לא הייתה רוכשת את  
9 הקרקע ולא הייתה מתארגנת לבנייה.
- 10 104. אני סבורה כי כאשר מדובר במיזם שהוא עסקי, שעיקרו הוא קניית דירה ושהוא עומד  
11 בהגדרת קבוצת רכישה, יש לראות בו קבוצת רכישה אף אם מוטלות על הדיירים  
12 משימות מסוימות בביצוע הבנייה.
- 13 105. אין רלוונטיות לעניין חוסר הידיעה של הרוכשים היכן בדיוק תמוקם הדירה. הרוכשים  
14 קנו זכות לדירה בגודל מסוים ובתא שטח מסוים והם היו כפופים למנגנון מוסכם  
15 ושוויוני שבאמצעותו ייקבעו מיקום וכיוון הדירה הספציפית (סעיף 6 להסכם השיתוף).  
16 מדובר במסוימות מספקת לרכישת דירה בקבוצת רכישה. בקבוצת רכישה לא נדרשת  
17 וודאות היכן תמוקם הדירה, ודי במנגנון מוסדר לעניין זה, כפי שצוין בדוח הוועדה,  
18 בסעיף 16: "הסכם השיתוף כולל את חלקו של כל שותף בפרויקט, כשלעתים חלוקת  
19 הדירות שייבנו בין חברי הקבוצה נעשית במועד מאוחר יותר בהתאם למנגנון שנקבע  
20 בהסכם השיתוף".
- 21 106. הוא הדין בנוגע לעלויות הבנייה. במסמך השיווק (סעיפים 6 ו-7) ובכתב ההצטרפות  
22 (סעיפים 5, 8 ו-16) סופק אומדן כללי לעלויות הבנייה, כפי הנהוג בקבוצות רכישה. וראו  
23 האמור בדוח הוועדה, בסעיף 31.א.2, תחת הכותרת "חסרונות הרכישה באמצעות  
24 קבוצות רכישה – סיכונים שונים המוטלים על הרוכש – מחיר הדירה": "בשונה  
25 מהתקשרות עם קבלן בו נקבע מחיר לדירה במסגרת הסכם המכר, ברכישה באמצעות  
26 קבוצת רכישה לא נקבע מחיר סופי לדירה הנרכשת. הסכם השיתוף כולל בדרך כלל  
27 אומדן עלויות צפוי, אך מחיר זה אינו סופי ויכול להשתנות בפועל באופן מהותי, אם  
28 בעקבות הערכת עלויות לקויה על ידי המארגן ואם בעקבות התייקרויות לא צפויות של  
29 תשומות הבניה, כאשר מי שנושא בסיכון עליית המחיר הינם חברי הקבוצה".
- 30 107. בכל הנוגע לטענת המערערים כי לא מדובר בקבוצת רכישה משום שהסיכונים  
31 והסיכויים נותרו על כתפי הרוכשים – כל מהותה של קבוצת רכישה היא השארת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 סיכונים מסוימים על כתפי הקבוצה, וזהו אחד מהגורמים לחסכון בעלויות. בשונה  
2 מיזם או קבלן, בקבוצות רכישה הסיכון נותר מעצם טיבו, במידה כזו או אחרת, על  
3 הרוכשים (וראו דברי ההסבר להצעת חוק קבוצות רכישה וסעיפים 27 ו-46 – 48 לדו"ח  
4 הוועדה).
- 5 108. בהתאם, ההפניות לעניין **תפוח פז** וליתר פסקי הדין שצרפו המערערים אינן מסייעות  
6 להם. באותם מקרים היה מדובר במבחנים לבחינת "גורם אמצע", מעין קבלן או יזם  
7 שנושא בסיכונים ובסיכויים, ולא גורם מארגן. כפי שצוין בדוח הוועדה, במקרים שבהם  
8 הסיכון נח על הגורם המארגן, לא מדובר בקבוצת רכישה, אלא בקבלן לכל דבר (סעיפים  
9 49 – 50 לדוח הוועדה).
- 10 109. בכלל, המערערים טוענים כי לעסקה דנן מאפיינים אחרים משל קבוצת רכישה, שכן  
11 במסגרת קבוצות רכישה אחרות אפיון הדירה היה מסוים יותר. אין בכך ממש. אין סוג  
12 אחד של קבוצת רכישה, אלא **מְקֻשָּׁתֶת** (ספקטרום) רחבה של קבוצות שונות (וראו למשל  
13 האמור בסעיף 46 לדוח הוועדה). ניתן לדמיין סקאלה, אשר בצדה האחד ניצבת קבוצת  
14 רכישה שמדמה קנייה מקבלן, ובצדה השני עומדת בנייה עצמית פרטית. השאלה היכן  
15 ניצב המקרה דנן על הסקאלה היא שאלה שבעובדה, והשאלה מהי הנקודה על הסקאלה  
16 ממנה הקבוצה נכנסת להגדרת "קבוצת רכישה" היא שאלה של משפט. בענייננו, אני  
17 סבורה כי הן המאפיינים והן הדין מלמדים כי מדובר בקבוצת רכישה כהגדרתה בחוק  
18 מיסוי מקרקעין.
- 19 110. המערערים חוזרים וטוענים כי בזמן המכירה לא ניתן היה לבנות על המקרקעין, וכי  
20 יעברו שנים רבות עד שניתן יהיה לעשות זאת. אין משמעות לחלוף הזמן עד לבנייה  
21 בפועל. זהו בדיוק אחד מהסיכונים שניצבים לפתחם של הרוכשים בקבוצת רכישה, כפי  
22 שצוין בדוח הוועדה: **"ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה במועד החתימה על  
23 הסכם השיתוף והסכם רכישת הקרקע, מועד השלמת הפרויקט אינו מובטח לרוכשי  
24 הדירות. גם אם המארגן צופה מועד להשלמת הפרויקט לא מוטלת עליו בדרך כלל  
25 אחריות להשלמת הפרויקט במועד האמור"** (סעיף 31.א.3 לדוח הוועדה).
- 26 סעיף 9(ג1)(2)(ב1)(1)(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אליו מפנים המערערים, רק מחזק את  
27 מסקנתי זו. הוראת החוק מוכיחה שעיקוב בבניית הדירה הוא מחזה נפוץ בקבוצות  
28 רכישה. וראו דברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 93)  
29 (שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים אחת נוספת על דירת מגורים שנרכשה  
30 במסגרת קבוצת רכישה), התשע"ח-2018, ה"ח הכנסת 166, שעל בסיסה הוספה  
31 ההוראה המדוברת: **"חברי קבוצות רכישה מתמודדים לעיתים עם קשיים שרוכשי**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 דירה מקבלן אינם נתקלים בהם בהכרח. קשיים אלו הם, בין היתר, קרקעות שנרכשו  
2 בטרם שונה ייעודן...".
- 3 ויובהר כי העיכוב בבנייה לא הופך את הדירה שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה לדירה  
4 שנרכשה שלא במסגרת קבוצת רכישה, אלא שהמחוקק התחשב התחשבות מיוחדת  
5 לעניין זה בתשלום מס רכישה על הדירה החדשה, התחשבות שלא רלוונטית למע"מ.
- 6 111. המערערים גם מבקשים להשוות את רכישת המקרקעין לרכישת קרקע חקלאית. אלא,  
7 שלא מדובר בקרקע חקלאית כי אם בקרקע שנועדה למגורים בהתאם לתוכנית  
8 מאושרת, ולא בכדי כך היא שווקה לרוכשים. הן בהסכמי המכר, הן בהסכם השיתוף,  
9 הן במסמך השיווק והן בכתב הצטרפות, תוכנית 410 צוינה במפורש כתוכנית קיימת  
10 המאפשרת בנייה על המקרקעין.
- 11 112. אומנם האפשרות לבנייה על המקרקעין סויגה בביצוע עבודות פיתוח של השטח ובהכנת  
12 תכנית איחוד וחלוקה, אולם ההסכמים התמקדו בבנייה הצפויה על המקרקעין ובכך  
13 שניתן יהיה לעשות כן בסד זמנים סביר, שכן התב"ע כבר אושרה.
- 14 113. בכלל, קשה להלום שמצד אחד המערערים מסתמכים על כך שבפועל לא ניתן היה לבנות  
15 משך שנים על המקרקעין, אולם כאשר הם מעומתים בהקשרים אחרים עם אשר  
16 התרחש בפועל, למשל העובדה שרום כנרת המשיכה לארגן בפועל גם את הבנייה, הם  
17 שבים למסגרת החוזית וטוענים שיש לבחון את העניין אך על פי האמור בהסכמים.
- 18 114. ממילא כאמור, אני סבורה כי הן מבחינה הסכמית והן מבחינה מעשית מדובר בקבוצת  
19 רכישה, שכן ההסכמים היו לרכישה ולבנייה ורום כנרת ארגנה את הקבוצה.
- 20 115. אין ממש בטענה כי הסכם השיתוף נערך ונחתם על ידי המערערים עובר למכירת  
21 המקרקעין ועל כן הוא לא נערך עבור הרוכשים בעסקאות. הסכם השיתוף צפה את  
22 מכירת המקרקעין לקבוצת רכישה והוא נועד לשם כך. אחרת, מדוע הוא נערך  
23 מלכתחילה ומדוע הפירוט הרב שנוגע לקבוצת רכישה תוך הסדרת מנגנונים מורכבים  
24 שנוגעים לקבוצה גדולה? אם היה מדובר בהסכם שנועד רק למערערים ובדיעבד הצטרפו  
25 אליו הרוכשים, הוא היה אמור להיראות לגמרי אחרת.
- 26 116. לא מצאתי כי יש בהסכם הפשרה עם מיסוי מקרקעין כדי לסייע לענייננו. בהסכם  
27 הפשרה נכתב במפורש כי הוא לא חל לעניין מע"מ, ודי בכך.
- 28 117. בכל הנוגע למחיר העסקה, יש ללכת לשיטתו של המשיב, ומחיר העסקה ייקבע לפי  
29 התמורה ששולמה עבור המקרקעין בתוספת ההתחייבות לתשלום היטל ההשבחה.  
30 יצוין, בהקשר זה, כי גם על פי הסכם הפשרה, שעליו נתלים המערערים לצורך קביעת  
31 מחיר העסקה, נותרה על כנה שומת מס השבח שנערכה למערערים בגין מכירת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

- 1 המקרקעין וחושבה לפי התמורה החוזית על בסיס התשלום במזומן בתוספת היטל  
2 השבחה (עמ' 131, ש' 17 עד עמ' 132 ש' 8 לפרוטוקול, סיכומי המשיב סעיפים 66-69).
- 3 118. בקשר לחילוט זכויותיו של מישל יעקבי, משעה שמדובר בתשלום מע"מ על נכס שכבר  
4 נמכר עובר לחילוט, ולא בנכס שנמצא בבעלותו כעת, הרי שהוא מחויב בתשלום משעת  
5 המכירה, עובר לחילוט, ועל כן אין בעצם החילוט לשנות לענייננו. נדמה שגם מישל עצמו  
6 מסכים לכך: "ש: אבל החיוב שלשמו התכנסנו זה בגין עסקה שעשית בשנת 2012,  
7 נכון? והזכויות שחילטו לך זה זכויות שלא מכרת. אתה מסכים? ת: כן" (עמ' 40, ש' 10  
8 – 12 לפרוטוקול).
- 9 119. המערערים הפליגו בטענות כנגד התנהלותו של המשיב. לא מצאתי כי קופחה איזו מבין  
10 זכויותיהם של המערערים.
- 11 120. כך, לא מצאתי כי המשיב נמנע מלהפעיל שיקול דעת עצמאי משל עצמו. נציג המשיב  
12 העיד בחקירתו, עדות שלא נסתרה, כי הפעיל שיקול דעת עצמאי (למשל עמ' 139  
13 לפרוטוקול), וניכר לכל אורך חקירתו כי הוא היה בקיא ברזי הפרשה.
- 14 121. אין כל פגם בכך שחלקים מסוימים מן ההחלטה בהשגה הועתקו מהחלטה בהשגה  
15 בהליך מול מיסוי מקרקעין, תוך התאמה לנסיבות המקרה דנן. אין כל טעם או סיבה כי  
16 המשיב יכלה זמנו לריק על שינויי נוסח, מקום בו הוא סובר כי זו התוצאה הראויה על  
17 סמך אותם הטעמים ובהתייחס לאותם הנימוקים. אזכיר, כי חוק מע"מ מפנה להגדרת  
18 "קבוצת רכישה" שבחוק מיסוי מקרקעין.
- 19 122. ויובהר כי לא מדובר במקרה דומה למקרה שנדון בעניין ע"מ (מינהליים ת"א) 447-09-  
20 14 נבוק נ' רשות המיסים (5.5.2016) (להלן: "עניין נבוק"), בו ההחלטה בהשגה הועתקה  
21 מנימוקי השומה, כך שלמעשה היה מדובר בתשובה זהה להליך העיקרי ולערעור באותו  
22 עניין (וגם בכך אין בהכרח פגם, והשוו תקנה 146(א)(2) ותקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין  
23 האזרחי, התשע"ט-2018). בעניינו מדובר בהעתקה, חלקית ביותר, מהליך אחר, והדבר  
24 דומה לכתבי בי דין שעוסקים בעניינים דומים במסגרת הליכים שונים – לא מצופה  
25 מבאי-הכוח ואף לא מבית המשפט כי ישנו סתם מניסוחם, כל עוד הניסוח תואם  
26 לנימוקים ולנסיבות.
- 27 123. ממילא, אין בכך להביא לקבלת הערעור. שכן, אף אם אניח כי נפל פגם, הוא נרפא  
28 במהלך הדיון (והשוו ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פס' 16  
29 (9.5.2021); ע"מ (מחוזי ת"א) 44215-09-17 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה  
30 למפעלים גדולים, פס' 68 (29.9.2021); וכן עניין נבוק, בפס' 83.ה.).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

124. עם זאת צודקים המערערים בטענתם ביחס לצירוף המסמכים שלא הוזכרו בהחלטה בהשגה. תקנה 10א לתקנות מע"מ קובעת כי "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה **ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו, או המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי**". לשון התקנה ברורה – בית המשפט יתיר הבאת ראיה רק אם המשיב או הנישום **ביססו** את עמדתם עליה. אם המשיב סבר בזמן אמת שמסמך כלשהו הוא בלתי-רלוונטי, כך שהוא לא ביסס את שומתו או את החלטתו בהשגה עליו, לא ניתן לצרף אותו כדיעבד להליך מכוח תקנה 10א, ולכל היותר ניתן להגיש אותו כדרך הגשת כל ראיה.
125. הגיונה של ההוראה גם עומד בצידה. כמובהר בעניין **גני ירושלים**, בפס' 17 – 18, הטעם העומד בבסיס ההוראה הוא "**שבערעור מס, בוחן בית המשפט את טיבה של ההחלטה המינהלית – שומת המס – שקיבלו רשויות המס ... כנגזרת מכך, בית המשפט צריך להיות מודע לתשתית העובדתית והראייתית שעמדה בבסיס החלטת הרשות, ללא קשר לקבילות הראיות ... משמעות הדבר היא, כי כאשר מנהל מע"מ מצרף לעדויות מטעמו גם את ההודעות שגבה מאנשים שונים, הריהו למעשה מציג לבית המשפט את הראיות המינהליות שעליהן הסתמך ... הוא מבקש להראות לבית המשפט, מה היתה התשתית הראייתית שעל בסיסה התקבלה החלטתו; תקנה 10א מאפשרת לו לעשות כן**".
126. בענייננו, המשיב הודה כי הוא לא ביסס את ההחלטה בהשגה על המסמכים הללו (עמ' 182, ש' 3 – 4 לפרוטוקול), כך שלא מדובר בתשתית העובדתית והראייתית שעמדה בבסיס החלטתו. לפיכך, המשיב גם לא יכול להציג לבית המשפט את אותם המסמכים לבחינת התשתית הראייתית עליה הסתמך (והשוו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 24370-03-17 **ברגיג נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה**, פס' 40 (2.12.2019), בר"ע על ההחלטה נדחתה בגדרי רע"א 27/20 **ברגיג נ' רשות המיסים בישראל - היחידה הארצית לשומה** (12.5.2020)).
127. עם זאת, בכל הנוגע להסכם המימון ולמאזני הבוחן, משעה שמדובר במסמכים שקשורים לרום כנרת, אין כל מניעה להגישם באמצעות עו"ד ששון. לכן, על אף שאתעלם מהמסמכים כראיה שצורפה בידי המשיב, לא מצאתי להתעלם מהשאלות שנשאל עו"ד ששון על תוכנם כאשר עומת עימם בחקירתו, ומהתשובות שענה ביחס לשאלות שנשאל.
128. סיכומם של דברים, הערעור נדחה. המערערים יישאו ביחד ולחוד בהוצאות המשיב, בסך של 90,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2022

ע"מ 39498-06-20 יעקבי ואח' נ' מס ערך מוסף תל אביב 1

1  
2  
3

ניתן היום, י"ד תמוז תשפ"ב, 13 יולי 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

4  
5  
6  
7  
8  
9  
10