



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הועדה
מר אלון לילי – חבר הועדה, שמאי מקרקעין
מר גד נתן – חבר הועדה, שמאי מקרקעין

עוררת טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד ערן למפרט וטל אלון

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין אזור רחובות
ע"י ב"כ עו"ד חן אבידוב

פסק דין

1 כב' השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הועדה :

2 פתח דבר והסוגיה במחלוקת

3 1. בעררים אלה עומדת להכרעה השאלה האם "גורם מארגן" במסגרת קבוצת רכישה,
4 שהצטרף למערכת ההסכמים עליהם חתמו יתר חברי הקבוצה ביחס לחלק
5 מהיחידות במקרקעין שלא סוחרו לחברי הקבוצה, נחשב כחבר בקבוצת רכישה
6 ונדרש לשלם מס רכישה בהתאם לשווי של הנכס כבנוי כאמור בסעיף 9(א) לחוק
7 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). לשון אחר – האם
8 בנסיבות אלה ניתן לומר, כפי שטוען המשיב, כי לגורם המארגן שני "כובעים",
9 האחד כובע של "גורם מארגן", והשני כובע של "חבר בקבוצת רכישה", ובזה האופן
10 יש למסות אותו על חלקו ברכישת היחידות.

11 או שמא משעה שהגורם המארגן רכש את היחידות לצורך מכירתן, ומאחר שאינו
12 משלם לעצמו תמורה עבור שירותי היזמות, כפי שמשלמים חברי הקבוצה האחרים,
13 אין לראותו כחבר בקבוצת רכישה, ודינו כדין כל קבלן שרוכש קרקע לצורך מכירתה.
14 לשון אחר – האם בנסיבות אלה ניתן לומר, כטענת העוררת, כי יש לה אך ורק



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 "כובע" אחד, הוא כובעה כ"גורם מארגן", והדין המיוחד החל על חברי קבוצת
2 רכישה, הנחשבים כמי שרכשו נכס בנוי תוך השוואתם למי שרוכש דירה מקבלן,
3 אינו חל עליה, לא מבחינת לשון החוק ולא מבחינת התכלית.

4 עיקרי העובדות

5 2. בתאריך 10.05.2017 התקשרה העוררת עם בעלת הזכויות במקרקעין הידועים
6 כחלקה 86 בגוש 3849 המצויים בנס ציונה בהסכם אופציה סחירה לרכישת
7 מקרקעין לשם הקמת בניין משרדים. החל ממועד כריתת הסכם האופציה ועד
8 למועד מימוש האופציה, מכרה העוררת חלקים מזכותה על פי הסכם האופציה
9 לצדדים שלישיים, אשר התקשרו בהסכם שיתוף ביחס לחלקה. לטענת העוררת,
10 כוונתה הייתה למכור את כל זכויותיה על פי הסכם האופציה לצדדים שלישיים,
11 למעט חלק קטן המהווה רכוש קבוע בידה.

12 בתאריך 20.06.2018 חתמה גם העוררת על הסכם השיתוף, וזאת, לטענתה, "לצורך
13 הסדרת היחסים המשפטיים במגרש במקרה שהאופציה תמומש". ביום 26.06.2018,
14 יחד עם כל חברי הקבוצה, מימשה העוררת את יתרת הזכויות מהסכם האופציה
15 שנתרו בידה, כך שבסך הכל רכשה כ-19.76% מכלל המקרקעין; שיעור של 0.517%
16 נרכש על מנת לשמש את העוררת במסגרת רכוש הקבוע, ואילו יתר הזכויות
17 שנרכשו (19.243%), יועדו ושימשו, לטענתה, לשם מכירה לצדדים שלישיים כמלאי
18 עסקי (ו"ע 51408-03-20 - עניינו החלק שנרכש ושימש כמלאי עסקי; ו"ע 51475-03-
19 20 - עניינו החלק שנרכש ושימש כרכוש קבוע, הגם שניכר כי טענותיה של העוררת
20 מתמקדות בעיקר בחלק שנרכש כמלאי עסקי). סה"כ רכשה העוררת כ-28 יחידות
21 משרדים (כ-20%) מתוך כלל היחידות בפרויקט.

22 טענות מקדמיות

23 3. בטרם הדיון לגופו של עניין, יש לדון תחילה בטענותיה המקדמיות של העוררת.
24 טענתה המקדמית הראשונה של העוררת היא כי לא ניתנה לה זכות הטיעון, וכי לאור
25 סעיף 79א(ב) לחוק הקובע כי - "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה כאמור
26 בסעיף קטן (א), בלי שניתנה למוכר, לעושה הפעולה או לרוכש, לפי העניין,
27 הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו", יש לקבל את העררים על הסף. לגישתה,



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 יש לאמץ את התיאור העובדתי שהוצג בתצהירו של העד מטעמה, עו"ד משה לנקרי,
2 שלא נסתר בכל עדות ישירה, וזאת בכל הקשור לאופן שבו התנהלו הליכי השומה
3 בשלב א', קרי: כי במהלך יום חמישי ה-14.3.2019, זמן קצר לפני תום המועד הקבוע
4 בדין להוצאת השומה על ידי המשיב, התקשר המפקח, מר שי מונדני, אל עו"ד לנקרי
5 ללא כל תיאום מראש, והודיע לו כי בכוונתו לקבוע שומות לפי מיטב שפיטה
6 לעוררת. סוכם ביניהם כי עורכת דין ממחלקת המסים תיצור קשר עם המפקח.
7 נערכו מספר ניסיונות ליצור קשר טלפוני עם המפקח, אך אלה לא צלחו. למרות זאת
8 ובניגוד למוסכם, ועוד באותו היום, דחה המפקח את דיווחיה של העוררת והוציא
9 לה שומות לפי מיטב השפיטה. רק בתאריך 25.3.2019, דהיינו לאחר שכבר הוצאו
10 השומות, התקיים דיון בשלב א' בו נשמעו טענותיה של העוררת. לטענת העוררת,
11 המפקח קיבל באותו דיון את הסבריה, אך טען כי הוא זקוק לאישור הממונה עליו
12 לשם תיקון השומות שכבר הוצאו. אישור כזה לא ניתן. לטענת העוררת, אילו
13 השומות לא היו יוצאות מלכתחילה, לא היה צורך לתקן.
14 טענה מקדמית נוספת של העוררת היא כי השומות הוצאו ללא נימוק, לא הנימוק
15 העומד מאחורי הקביעה כי העוררת היא חלק מקבוצת הרכישה, ואף לא נימוק
16 באשר לדרך חישוב "שווי המכירה", וזאת בניגוד לסעיף 79(א)(א) לחוק.
17 4. המשיב, מנגד, טוען כי לא נפל כל פגם בהתנהלות המפקח אשר יצר קשר טלפוני עם
18 עו"ד לנקרי משום שהלה הגיש את הדיווח ונרשם כמייצג. במהלך השיחה הבהיר
19 המפקח לעו"ד לנקרי כי בהתאם לעמדת המשיב העוררת היא חלק מקבוצת הרכישה
20 ולפיכך שווי המכירה לצורך מס הרכישה הוא שווי היחידות הגמורות כמתחייב
21 מסעיף 9(א) לחוק. עו"ד לנקרי לא הציג כל טיעון מהותי מניח את הדעת ורק ציין כי
22 עליו לערב בעניין עורכת דין ממחלקת המסים, עו"ד הלר, שתיצור קשר עם המפקח
23 עוד באותו היום. עו"ד הלר לא שוחחה עם המפקח באותו יום ולא הוכח כי ניסתה
24 להשיגו כפי שנטען. משכך, הוציא המפקח את השומות.
25 ביום 17.3.2019 יצרה עו"ד הלר קשר טלפוני עם המפקח ונקבעה פגישה ביום
26 25.3.2019 במהלכה הציגה העוררת ומיצגיה את כל טיעוניהם, אך לא היה בהם כדי
27 לשנות מעמדת המשיב. מכאן שניתנה לעוררת זכות טיעון מלאה, כאשר כבר נפסק
28 כי ניתן לקיים זכות זו אף שלא באופן פרונטלי אלא בכתב, ואילו במקרה דנן נערך
29 הן דיון טלפוני והן דיון במשרדי המשיב. לפיכך יש לדחות את הטענה המקדמית



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 הראשונה. הוא הדין בטענתה המקדמית השנייה של העוררת בנוגע לחובת ההנמקה,
2 כאשר השומות נומקו כדבעי, הגם שבתמציתיות, וכי די בכך כאשר מדובר בשאלה
3 משפטית כבמקרה דנן.
- 4 .5. אקדים ואומר כי אין בטענותיה המקדמיות של העוררת כדי להצדיק את קבלת
5 העררים על הסף, כפי עתירתה.
- 6 על פי הדין לא קיים כלל נוקשה בדבר האופן שבו יש לאפשר את מימוש זכות הטיעון
7 ויש לבדוק כל מקרה ומקרה לגופו ולפי נסיבותיו:

8 "התשובה לשאלה כיצד מיתרגמת חובת ההגינות העקרונית
9 למעשים – או במילים אחרות, מה כוללת אותה "הזדמנות נאותה
10 להשמיע את טענותיו" – משתנה בהתאם לאופיו ולתכליתו של
11 ההליך המנהלי ובהתאם למורכבות, העובדתית והמשפטית, של
12 הסוגיה שבמחלוקת. לעיתים די בכך שהוגשו טענות הנפגע בכתב
13 ובעקבותיהן ניתנה החלטה בכתב על ידי הרשות המנהלית, ולעיתים
14 תידרש הרשות המנהלית לקיים דיון במעמד הצדדים ולאפשר
15 במסגרתו לנפגע לטעון טענותיו בעל-פה, ולעיתים אף להציג חוות
16 דעת מטעמו ולחקור לפניו עדים. כדברי השופט י' זוסמן: "לא ניתן
17 לקבוע כלל אחיד על-פי חייבת הרשות לכלכל צעדיה בכל ענין וענין,
18 זולת זה שעליה להתייחס לאזרח יחס הוגן (fairness). מהי מידת
19 ההגינות הראויה, תלוי בנסיבות הענין" (ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל
20 מיסוי מקרקעין נתניה, סעי' 16 (17.11.2014)).

21 המפקח יצר קשר טלפוני עם עורך הדין שהגיש את הדיווח בשם העוררת והציג בפניו
22 את עמדת המשיב. המפקח אף זימן את מייצגי העוררת לדיון במשרדו, הגם שהדבר
23 נעשה לאחר שכבר הוצאו השומות. איני סבור כי בנסיבות אלה ניתן לומר כי לא
24 ניתנה לעוררת האפשרות לשטוח את מלוא טענותיה (ראו ו"ע 3056-09-14 (מחוזי
25 חי) וינוגרד נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, סעי' 17 (21.4.2017)).

26 .6. הוא הדין בכל הנוגע להנמקת השומות. מקום בו מדובר בעיקרו של דבר בסוגיה
27 משפטית, הנמקה תמציתית אינה עילה לפסילת השומות (ראו ע"מ (מחוזי ב"ש)





ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 **מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון**
2 **59357-11-14** (29.6.2016). במקרה דנן, מדובר במחלוקת משפטית ממוקדת, וממילא די בנימוק
3 שהובא בהודעת השומה (נספח ה' לתיק המוצגים) שעיקרו כי העוררת הצטרפה
4 לקבוצת הרכישה וחתמה על הסכם השיתוף, ולפיכך השווי לצורך מס רכישה הוא
5 שווי היחידות הגמורות. לא למותר לומר כי די היה בנימוק זה על מנת שהעוררת
6 תגיש השגה מפורטת כדבעי (נספח ז' לתיק המוצגים).
- 7 יתר על כן, בהתאם לכללי הבטלות היחסית, ובהתחשב בכך כי לעוררת ניתנה, הן
8 בשלב ההשגה והן בשלב הערר, הזדמנות מלאה להציג טענותיה, כמו גם שעמדתו
9 של המשיב נומקה שם בפירוט ובהרחבה, הרי שאין בפגם שנפל בהתנהלות המשיב
10 בהליכי השומה בשלב א' כדי להצדיק את פסילת השומות וקבלת העררים על הסף
11 (ראו, למשל, ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' רשות המיסים, סעי' 55
12 (10.8.2017)).
- 13 8. ועם כל זאת, יש לומר באופן חד משמעי וברור כי התנהלות המשיב בשלב א' של
14 השומה, הייתה בלתי תקינה בעליל ורחוקה מלהניח את הדעת. המשיב המתין עד
15 הרגע האחרון לטיפול בשומות, באופן שהביא למצב בו נוצרה "בהילות" בהוצאתן.
16 כעולה מהתיאור דלעיל, לגביו דומה כי אין כל מחלוקת, המפקח לא זימן את מייצגי
17 העוררת לדיון בעניין השומות, אלא יזם עמם שיחה טלפונית במסגרתה מסר את
18 עמדתו. גם אם ניתן לקיים דיון שומות באמצעות שיחה טלפונית, הרי לכל הפחות
19 נדרש כי תקדם לכך הודעה בדבר הכוונה לקיים את הדיון, וזאת על מנת לאפשר
20 למייצג להיערך באופן נאות לדיון. למותר גם לומר כי יש לערוך פרוטוקול של אותו
21 "דיון" שומות. במקרה דנן, דבר מהאמור לא נעשה. המפקח לא תיאם מבעוד מועד
22 עם מייצג העוררת מועד לקיום השיחה הטלפונית ואף לא הודיע מראש מה נושא
23 השיחה. למעשה, המפקח מסר לראשונה את עמדתו בשיחה טלפונית אליה, מדרך
24 הטבע, לא נערך המייצג ואף לא יכול היה להיערך. המפקח אף לא המתין, ולו פרק
25 זמן קצר ביותר, טרם שהוציא את השומות לאחר אותה שיחה, זאת למרות
26 שהתבקש להמתין לשיחת טלפון מעורכת הדין במחלקת המסים במשרד המייצג.
27 סבורני כי לא זו הדרך שבה יש לקיים הליך שומתי.
- 28 אכן, בסופו של דבר זימן המשיב את מייצגי העוררת למשרדו ואיפשר להם להציג
29 כדבעי את טענות העוררת, אך מאחר שדיון זה נערך לאחר שכבר הוצאו השומות



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 בשלב א', התוצאה הסופית היא פגיעה בתחושת הצדק ובאמון הציבור ברשות
2 המסים.

3 כבר הבעתי את דעתי ביחס להתנהלות מעין זו (ע"מ 45155-09-15 רוזלמן נ' פקיד
4 שומה נתניה (18.12.2016)):

5 "בשולי הדברים, ועל אף כל האמור לעיל, לא אוכל שלא להביע
6 מורת רוח מהתנהלותו של המשיב המוציא שומה סמוך ממש לרגע
7 האחרון של תקופת ההתיישנות. דרך התנהלות זו יש בה כדי
8 להרבות מחלוקות ולגרום לבזבוז זמן ומשאבים של כל הצדדים,
9 לרבות בתי המשפט. למרבה הצער נראה כי דברי הביקורת
10 שהושמעו על ידי בית המשפט העליון בדנ"א 3993/07 פקיד שומה
11 ירושלים 3 נ' סמי ואיקאפוד בע"מ (14/7/2011) נפלו, לפחות
12 במקרה זה, על אוזניים ערלות. סבורני כי מדובר בנוהג נפסד שיש
13 להימנע ממנו".

14 בנסיבות בהן נדרשים בתי המשפט לחזור ולהעיר למשיב בדבר התנהלות נפסדת
15 בהליך השומה, נראה שיש מקום לתת לכך ביטוי באמצעות הטלת הוצאות או
16 הימנעות מפסיקתן לטובת המשיב, גם אם מתקבלת עמדתו.

17 **גורם מארגן כחבר בקבוצת רכישה**

18 9. קבוצת רכישה מוגדרת בסעיף 1 לחוק באופן הבא:

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

23 (1) נכס שאינו דירת מגורים;

24 (2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

25 לעניין הגדרה זו –



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

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

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

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

7 10. סעיף 9(א) לחוק קובע כדלהלן:

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

15 11. סבורני כי הן לשון החוק והן תכליתו מובילות לתוצאה אחת והיא כי מי שרכש
16 מקרקעין במסגרת קבוצת רכישה, מי שהצטרף למערכת ההסכמית עליה חתומים
17 כלל חברי הקבוצה, ומי שכבול לאותם הסכמים, גם אם קיים לו תפקיד נוסף של
18 "גורם מארגן" באותה קבוצת רכישה, וגם אם כוונתו היא אך ורק למכור בעתיד את
19 המקרקעין והוא אף מכר אותם בפועל - הוא חבר בקבוצת רכישה ויש למסות אותו
20 כדרך שבה ממסים את יתר חברת הקבוצה.

21 ניסיונה של העוררת ליצור, יש מאין, סוג חדש ומקורי של חבר בקבוצת רכישה, מעין
22 חבר "על תנאי" או חבר "מסוג אחר" בקבוצת רכישה, אין לו כל בסיס. כפי שכבר
23 נאמר "דיני המס סבוכים דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן
24 פרשנות הסוטה באורח בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו" (ע"א 8569/06
25 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302 (2008); ע"א 8511-18
26 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.2020)).

27 12. באותה מידה שסברתי כי יש טעם במסקנה לפיה קביעת "יום המכירה" בסעיף 19
28 חולשת על תחומים אחרים הרלוונטיים לחוק מיסוי מקרקעין, שכן היא מבטיחה



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-03-51408, 20-03-51475 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 קוהרנטיות בפרשנות ובישום הוראות חוק מיסוי מקרקעין, מעניקה יציבות וודאות,
2 ומונעת ריבוי ימי מכירה לצרכים שונים (ו"ע (מחוזי מרכז) 17-05-60313 אייגה
3 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז (23.2.2019)), כך אני סבור כי אין מקום
4 לקביעת סוגים שונים של "חברי קבוצת רכישה", תוך ניסיון להבחנה, שאין לה
5 בסיס של ממש בלשון החוק, בין חבר קבוצת רכישה "רגיל", שהצטרף לקבוצה בשל
6 רצונו בנכס עבור עצמו, לבין מי שהצטרף לקבוצת הרכישה מטעמים אחרים, כגון
7 בשל העדר מספיק רוכשים לכלל היחידות, ועל מנת למכור אותן לאחר מכן, או לבין
8 מי שאינו משלם תמורה כספית לגורם המארגן, על שום שהוא עצמו הגורם המארגן.
- 9 13. אין דבר בהוראות החוק ממנו ניתן ללמוד כי הגורם המארגן עצמו אינו יכול להיות
10 חבר בקבוצת הרכישה, ככל שהצטרף למסגרת החוזית. אין גם דבר בהוראות החוק
11 ממנו ניתן ללמוד כי על הגורם המארגן לקבל תמורה כספית מכל אחד ואחד מרוכשי
12 היחידות. די בכך כי הוא מקבל תמורה בשל פעילותו כגורם מארגן, מה גם שאין כל
13 ספק כי הוא מפיק טובת הנאה, בתור גורם מארגן, מהצטרפותו לקבוצת הרכישה,
14 שהרי בהעדר השלמת רכישת כלל היחידות, העסקה בכללותה לא הייתה יוצאת אל
15 הפועל והאופציה הייתה פוקעת. יתר על כן, במקרה דנן העוררת התחייבה באופן
16 מפורש במסגרת הסכם השיתוף לשלם תמורה ל"גורם המארגן" (נספח ה' לתיק
17 המוצגים), ודי בכך. גם אם העוררת לא שילמה ולא התכוונה לשלם לעצמה תמורה
18 – ומבלי להידרש לשאלה האם ניתן לחייבה בהכנסה "רעיונית" בגין כך - לכל הפחות
19 ברור כי לא ניתן היה לדרוש מיתר חברי הקבוצה להשלים את דמי הייזום עבור
20 החלק "החסר" בכספים המשקף את חלקה היחסי של העוררת במקרקעין.
- 21 14. אין גם כל בסיס לטענת העוררת כי תכלית החוק מחייבת שלא לראותה כחברה
22 בקבוצת רכישה ומיסוייה כמי שרכשה נכס בנוי.
- 23 כך נאמר בדברי ההסבר להצעה לתיקון 69 לחוק, במסגרתה הוספו הוראות אלו
24 הנוגעות לקבוצת רכישה (הצעות חוק הממשלה – 541, י' בחשון התשע"א,
25 18.10.2010, עמ' 92):
- 26 "רוכשים המהווים חלק מקבוצת רכישה קובעים ביניהם מנגנון שאמור
27 להוליך אותם עד למוצר המוגמר – זירת מגורים או מבנה עסקי, כגון
28 משרד. מנגנון זה כולל את הדרך להתקשרות עם הקבלן המבצע



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 ולהשלמת המוצר המוגמר. חבר בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה
2 ולהחליט שהוא נשאר רק עם קרקע, ובמובן זה כל אחד מחברי הקבוצה
3 רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר. מוצע לתקן את סעיף 9 לחוק מיסוי
4 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין
5 או החוק), ולראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה לשם
6 יצירת מוצר מוגמר – נכס מבונה, כאילו נרכש המוצר המוגמר – דירה
7 או מבנה אחר."

8 ברי כי העוררת, שהצטרפה לקבוצת הרכישה וחתמה אגב כך על כל מערך ההסכמים
9 הכלולים במסגרת החוזית, אינה יכולה לסגת מאותה מסגרת חוזית ולהישאר
10 כבעלת קרקע בלבד.

11 15. לטענת העוררת, עוד קודם למועד קבלת היתר הבנייה, מכרה לצדדים שלישיים את
12 כל מלאי המקרקעין אשר נרכש על ידה. עוד לטענת העוררת, התנאים הנדרשים על
13 מנת להחשיבה כחברה ב"קבוצת רכישה" אינם מתקיימים; אין לה אינטרס זהה
14 עם יתר חברי הקבוצה שכן זכויותיה נרכשו כמלאי עסקי על מנת למכרן כפי שארע
15 בפועל, ואילו יתר חברי הקבוצה רכשו את המקרקעין לצורך השקעה.

16 אין להנחה זו של העוררת באשר לכוונת יתר חברי הקבוצה, רובן ככולן חברות בע"מ
17 שרכשו יחידות בבניין משרדים, על מה שתסמוך. יתר על כן, ברור הדבר שאין
18 להוציא מכלל חברי הקבוצה מי שמכר את היחידה שרכש, ואפילו אם מכר אותה
19 סמוך לאחר רכישתה, בין אם התכוון לעשות כן מלכתחילה ובין אם לאו. זאת ועוד,
20 צודק המשיב הטוען כי כוונותיה הסובייקטיביות של העוררת עצמה באשר
21 למקרקעין שרכשה כלל לא הוכחו ונטענו בעלמא. בכל מקרה, וכאמור, אין בהוראות
22 החוק כדי להצביע על כך כי חבר בקבוצת רכישה הוא רק מי שרוכש את המקרקעין
23 על מנת שישמשו לשימוש שלו או כרכוש קבוע, וכי יש להוציאו מהקבוצה אם
24 היחידות שנרכשו משמשים כמלאי והן מיועדות למכירה. לגישתי, אף אין זה ראוי
25 לקבוע, כעניין של מדיניות שיפוטית ראויה, שתוצאת המס תהיה תלויה בכוונתו של
26 רוכש היחידה. לא המשיב ולא בית המשפט בוחן כליות ולב.

27 16. מרכז הכובד בהסדר החקיקתי הנוגע לקבוצת רכישה אינו במטרה אשר לשמה
28 נרכשו המקרקעין, אלא בשאלה האם מבחינה מהותית מדובר במי שרכשו קרקע או



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-03-51408, 20-03-51475 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 שמא נכס בנוי, והעיקרון החקיקתי שנקבע הוא כי "סופו מעיד על תחילתו". ברור
2 כי המסגרת החוזית אליה הצטרפו כל חברי הקבוצה, המחייבת אותם לשתף פעולה
3 ו"להמשיך יחדיו עד הסוף", דהיינו לממש את האופציה, להתקשר עם קבלן ולהביא
4 להשלמת הבנייה, ולא להותיר את הנכס כקרקע גרידא (ראו "ההואיל" השני וכן
5 סעיף 2.5 להסכם השיתוף), היא ההופכת את כל אלה שחתמו על הסכם השיתוף,
6 לרבות העוררת, לחברי קבוצת רכישה.

המסגרת החוזית

7
8 17. אין כל בסיס לטענת העוררת כי היא לא הצטרפה למסגרת החוזית, שכן לא התכוונה
9 להחזיק בחלקה במקרקעין עד להשלמת בנייתם, אלא למכור אותם קודם לכן
10 בתורת מלאי עסקי. אין בכוונה זו של העוררת, גם אם הייתה מוכיחה אותה, כדי
11 לגרוע מחובותיה של העוררת על פי הסכם השיתוף, והטענה כי "אין לפרש חתימה
12 של העוררת על הסכם השיתוף כמי שהצטרפה למסגרת חוזית על מנת לקבל נכס
13 בנוי, אלא כפעולה **פרוצדוראלית** שנועדה לאפשר את מכירת זכויות המלאי", היא
14 טענה שאין לה כל אחיזה במציאות המשפטית או המעשית; אילו העוררת לא הייתה
15 מוכרת לצדדים שלישיים את היחידות אותן רכשה, ברור כי לא הייתה יכולה לבוא
16 ליתר בעלי היחידות ולבקש להשתחרר מחובותיה על פי הסכם השיתוף, או לא
17 לשתף פעולה עמם על מנת שהקרקע תהפוך בסופו של דבר לנכס בנוי. ואותם צדדים
18 שלישיים שרכשו את היחידות מאת העוררת, הרי הפכו למחויבים לאותה מסגרת
19 חוזית מכוח ההתחייבות בהסכם השיתוף עליו חתמה העוררת ואשר הועברו אליהם
20 (ראו סעיף 15.2 להסכם השיתוף בדבר התנאים להעברת זכויות השותפים).

21 לא למותר לומר כי מערכת ההסכמים, המהווה חלק מהסכם השיתוף ומהסכם
22 המכר, כוללת רשימה מפורטת של כל חברי הקבוצה, כל אחד ואחד בהתאם ליחידה
23 אותה רכש, בצירוף חתימה וחותמת. ברשימה זו נכללת העוררת, ואין דבר – לא
24 צורנית ולא מהותית – המבחין בינה לבין יתר השותפים (ראו נספחים ב' וג' לתיק
25 המוצגים).

26 18. אין בידי לקבל את גישת העוררת כי המערכת המשפטית החוזית אינה תקפה בעולם
27 המס. אם לצורך הדין הכללי חתמה העוררת על אותו מערך ההסכמים עליהם
28 חתומים שאר חברי הקבוצה, אין היא יכולה לטעון כי היא אינה כפופה להם לצורך



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-03-51408, 20-03-51475 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 דיני המס, וכי חתימה זו היא אך ורק "פרוצדורלית". הנישום אינו רשאי לטעון כנגד
2 האופן שהוא הציג עצמו בהצהרותיו (ראו ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי
3 (21.3.2016)). אין כל ספק כי העוררת נטלה על עצמה את מלוא המחויבויות
4 הכרוכות בהיותה חברה בקבוצת רכישה על כל המשתמע מכך.

5 חבר קבוצת רכישה כגורם מארגן "חיצוני"

6 19. העוררת מבקשת לתמוך עמדתה בפסק הדין בעניין ו"ע (מחוזי חי) 40703-11-15
7 עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבניה - קרני שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין
8 חדרה (26.12.2017) (להלן: "עניין מדורגי הנחל") ממנו עולה, לטענתה, כי לא ניתן
9 לראות בעוררת כ"גורם מארגן" שכן נדרש שגורם זה יהיה **חיצוני** לקבוצה, הפועל
10 על מנת לקבל תמורה עבור השירותים הניתנים על ידו בכל שלבי ההתארגנות, החל
11 מייזום הקבוצה, דרך רכישת המקרקעין וכלה בעבודות הבניה, לרבות הכנת
12 המסגרת החוזית. לגישה, רק אם קיים גורם מארגן מעין זה, ניתן לומר כי מדובר
13 בקבוצת רכישה, להבדיל מיזום עצמי. לפיכך, כך טוענת העוררת, מקום שנטען ע"י
14 המשיב כי העוררת הינה חלק מ"קבוצת רכישה", אין היא יכולה להוות גם "גורם
15 מארגן" (חיצוני) ביחס לעצמה ובנוגע לאותן יחידות שרכשה.

16 טענות אלו של העוררת אין בידי לקבל שכן בין האפשרות שלא לראות בעוררת
17 כ"גורם מארגן" לאור הצטרפותה לקבוצת הרכישה, לבין האפשרות לראותה הן
18 כגורם מארגן והן כחברת קבוצת רכישה (ביחס ליחידות שרכשה), יש להעדיף
19 בברור את האפשרות השנייה. מכל מקום, בעניין **מדורגי הנחל** נדונה השאלה האם
20 קיים גורם מארגן, ואילו במקרה שלפנינו אין על כך מחלוקת, כאשר השאלה
21 היחידה היא האם קיימת מניעה שאותו גורם יחבוש כובע נוסף של חבר בקבוצת
22 רכישה.

23 20. גם ניסיונה של העוררת להישען על דברי חבר הועדה גד נתן בו"ע (מחוזי מרכז)
24 20-02-27885 **ברדה נ' מס שבח נתניה**, פס' 9 (30.1.2022), אין בו כל ממש. גם אם
25 יש לבחון את "מיהותם של השותפים, ומה טיב פעולותיהם במסגרת הקבוצה",
26 העובדה כי העוררת היא שביצעה את כל פעולות הייזום בקשר עם הפרויקט, אכן
27 מביאה לכך כי יש לראותה כ"גורם מארגן", אך אין בכך לשלול את היותה גם חברה
28 בקבוצת רכישה.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

21. טוענת העוררת כי "תיקון מס' 69 לחוק, לא בא לעולם על מנת להטיל מס רכישה
נוסף על יזמי נדל"ן (כגון קבלן אשר ממשיך להחזיק בדירות שבנה), אלא בא להשוות
מצבם של חברים בקבוצת רכישה, אשר מקבלים את כל פעולות היזום מגורם חיצוני
לבין רוכשי יחידות בנויות אחרות, אשר גם הם מקבלים בצורה דומה את כל פעולות
היזום מגורם חיצוני." עוד היא מוסיפה בהקשר זה, כי לא יעלה על הדעת שכל
פרויקט יזמי, המבוצע על ידי יותר מישות אחת, ייחשב כ"קבוצת רכישה", וכשם
שאין לחייב קבלן במס רכישה בגין רכישת דירת מגורים, אם הקבלן רכש קרקע
ובנה עליה דירות ולאחר מכן ממשיך להחזיק בחלק מהדירות, כך אין לחייב את
העוררת במס רכישה כדין מי שקנה דירה במסגרת קבוצת רכישה.
22. אין בידי לקבל טענות אלו של העוררת. העוררת בכובעה כ"גורם מארגן" בוודאי
שאינה קבלן המחויב לבנות את הדירות עבור הרוכשים על כל המשתמע מכך, ואילו
בכובעה כחברת קבוצת רכישה, להבדיל מקבלן, היא קיבלה על עצמה, ביחס
ליחידות שרכשה, את כל ההתחייבויות שקיבלו על עצמם יתר חברי קבוצת הרכישה.
לפיכך היא אינה בבחינת "קבלן שממשיך להחזיק בדירות שבנה". אזכיר בהקשר
זה כי העוררת החליטה לפעול במסגרת "קבוצת רכישה" ולשמש בה כ"גורם
מארגן", לא כקבלן. תוצאות המס הנוגעות ל"קבוצת רכישה" ידועות לה. בסופו של
יום, ומשעה שלא הצליחה לשווק את כל היחידות ובטרם פקעה האופציה, בחרה
להצטרף לחברי הקבוצה ולחתום על המערכת החוזית המבטיחה שיתוף פעולה
ביניהם, תוך שהיא נוטלת על עצמה את כל ההתחייבויות שנטלו על עצמם יתר חברי
הקבוצה. טענתה כי יש להתייחס אליה כאל כל קבלן אחר, אינה עולה בקנה אחד
עם התנהלותה ועם מצגיה. ככל שחפצה העוררת לשלם מס רכישה בגין מרכיב
הקרקע בלבד, היה באפשרותה לממש את האופציה שברשותה עבור עצמה ובגין כלל
המקרקעין, אך חרף זאת העדיפה "להשלים" את הקבוצה באמצעות רכישת
היחידות שלא סוחרו.
23. בסופו של יום מסקנתי היא כי העוררת חובשת שני כובעים, זה של "גורם מארגן"
ביחס לכלל היחידות, וזה של "חבר בקבוצת רכישה" לגבי 28 היחידות שרכשה.
לפיכך, שווי הרכישה לצורך אותן יחידות הוא כשווי יחידות גמורות. מסקנתי זו
אינה שונה מהמסקנה אליה הגיעה ועדת הערר בעניין ו"ע (מחוזי חי') 9546-10-17
(ס.א.מ) נופי – קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (19.11.2019)



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 (להלן: "עניין נופי"), וכן ועדת הערר בעניין ו"ע (מחוזי מרכז) 29157-09-20 א.מ.
2 שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (30.5.2022), לה היו שותפים
3 שני חברי הועדה דן (להלן: "עניין שטרן").
- 4 24. בעניין זה טענה העוררת בסיכומי התשובה כי להבדיל מהמקרה שנדון בעניין נופי,
5 שם דובר ברכישת קרקע במסגרת מכרז ממשלתי בעל תנאים "קשיחים", במקרה
6 דן העוררת היא שניהלה את המשא ומתן מול בעלת הקרקע, קבעה את כל תנאי
7 העסקה ואת המסגרת המשפטית. זאת ועוד, העוררת רכשה את יחידותיה במועד
8 מוקדם משמעותית ממועד פקיעת האופציה, כך שעמדו בפניה אפשרויות נוספות
9 לבצע את העסקה. איני סבור כי יש בכך כדי לשנות מהמסקנה הסופית. הלכה היא
10 מימים ימימה, כי תוצאת המס נגזרת מהדרך בה נקט הנישום בפועל, ולא מהדרך
11 שיכול היה לנקוט בה, ולא תשמע בפיו כל טענה כי אילו נהג אחרת היה פטור מהמס
12 (רע"א 1221/94 חברת תרשיש בע"מ נ' מנהל מס רכוש נתניה (8.3.1995)).
- 13 25. באותה מידה אין בידי לקבל את ההבחנה שמבקשת העוררת לעשות בין ענינה לבין
14 המקרה שנדון בעניין שטרן. העוררת טוענת כי בעניין שטרן מדובר היה ברכישת
15 היחידות כנכס קבוע, ואילו במקרה שלפנינו נרכשו מרבית היחידות כמלאי. זאת
16 ועוד, בעניין שטרן נבחנו כלל הרוכשים כמקשה אחת, ואילו לגישתה יש לבחון כל
17 רוכש ורוכש בפני עצמו ובהתאם למצבו מבחינת מס. לפיכך, אין להחיל על העוררת,
18 המשמשת כ"גורם מארגן", את הדין החל על יתר חברי קבוצת הרכישה. לבסוף היא
19 טוענת כי בשונה מעניין שטרן, לא ניתן לקבוע כי העוררת קיבלה איזו תמורה
20 כ"גורם מארגן" ביחס ליחידות שרכשה, וממילא לא מתקיים התנאי כי מדובר
21 בגורם מארגן "חיצוני" כנדרש.
- 22 בכל טענות אלו לא מצאתי ממש. כאמור, אין לסיווג היחידות כרכוש קבוע או
23 כמלאי כל רלוונטיות בכל הנוגע לאופן שיש למסות את מי שהצטרף למסגרת החוזית
24 עליה חתומים חברי קבוצת הרכישה. אכן, העוררת אינה ככל חברי הקבוצה
25 האחרים, וזאת מכוח היותה בנוסף גם "גורם מארגן", ואולם אין מעמדה האחד
26 כ"גורם מארגן" גורע ממעמדה האחר כחברה בקבוצת רכישה וביחס ליחידות
27 שרכשה, כפי שהבהרתי לעיל. הנחת העוררת כי המחוקק ביקש למסות במס רכישה
28 חבר קבוצת רכישה הרואה מול עיניו את הנכס הבנוי "אך זאת רק במקרה בו
29 הנישום מסתייע בגורם חיצוני מקצועי", לא רק שמניחה את המבוקש, אלא אף



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-03-51408, 20-03-51475 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 אינה מסייעת לה. כאמור העוררת חובשת שני "כובעים", זה של גורם מארגן לגבי
2 כלל היחידות, וזה של חבר קבוצת רכישה לגבי היחידות שרכשה בעצמה. מבחינה זו
3 העוררת, בכובעה כגורם מארגן, היא גורם "חיצוני" למעמדה האחר כחברה בקבוצת
4 רכישה, ואין זאת אלא פועל יוצא מכך שהעוררת בחרה לחבוש אותם שני "כובעים"
5 גם יחד, כאשר באופן זה אף הציגה עצמה בכל מצגיה (זולת המצג שהציגה בדיווחיה
6 למנהל מיסוי מקרקעין).

שווי הרכישה

7
8 26. טענתה החילופית של העוררת היא כי לצורך חישוב מס הרכישה יש לכלול רק את
9 ההוצאות הממשיות שצפוי להוציא חבר קבוצת רכישה ואילו המשיב כלל בחישוב
10 השווי לצורך מס הרכישה לעוררת "דמי סיחור" כפי המפורט בדו"ח השמאי
11 לפרויקט. לטענתה, מאחר שהיא בעלת האופציה מלכתחילה, אין לכלול דמי סיחור
12 "רעיוניים" בגובה חלקה היחסי במקרקעין.

13 אף לטענה זו לא מצאתי כל בסיס. משעה שנקבע כי על העוררת לשלם מס רכישה
14 בהתאם לשווי היחידות הגמורות, ממילא יש להביא בחשבון את כל התמורות,
15 הישירות והעקיפות, בהן נושא הרוכש על מנת שיקבל לידי יחידות גמורות. דמי
16 סיחור אלה נכללו בדו"ח השמאי שהוכן להזמנת העוררת ואשר כל הרוכשים
17 התחייבו לשלם בעת מימוש האופציות. וכשם שדמי הסיחור נכללו בשווי לצורך מס
18 רכישה לגבי יתר חברי קבוצת הרכישה, כך יש לכלול אותם לצורך חישוב מס
19 הרכישה החל על העוררת.

סוף דבר

20
21 27. לגיştתי יש לקבוע כי על העוררת לשלם מס רכישה בגין היחידות שרכשה, בהתאם
22 לשווי היחידות הגמורות בהתאם לסעיף 9(א) לחוק.

23 28. נוכח המסקנות אליהן הגעתי לא מצאתי מקום לדון בטענות אחרות שהעלו
24 הצדדים, ובכלל זאת טענת העוררת כי יש לפרש בצמצום את תחולת החוק ביחס
25 למס רכישה, או כי יש למסות על פי המהות הכלכלית האמתית. בסופו של יום, יש
26 לפרש את החוק בהתאם ללשונו ובהתאם לתכליתו, והתוצאה לפיה העוררת נדרשת
27 לשלם מס רכישה בגין היחידות שנרכשו על ידה, בהתאם לשווי היחידות הגמורות



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

1 כמצוות סעיף 9(א) לחוק, וזאת באופן דומה למיסויים של יתר חברי הקבוצה, עולה
2 מלשון החוק ומתכליתו.

3 29. אציע לפיכך לחבריי לוועדה לדחות את העררים. עם זאת, נוכח המתואר לעיל בכל
4 הנוגע להתנהלותו של המשיב במסגרת שלב א' של השומה, עמדתי היא כי אין מקום
5 לפסוק הוצאות לטובת המשיב.

6 **שמאי המקרקעין מר אלון לילי – חבר הועדה:**

7 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הועדה השופט בורנשטין.

8 **שמאי המקרקעין מר גד נתן – חבר הועדה:**

9 1. קראתי בעיון את פסק דינו של יו"ר הועדה, השופט בורנשטין, ואני מסכים
10 לפסיקתו.

11 2. ברצוני להוסיף, מעט, על האמור ולהבהיר נקודות שבמחלוקת.

12 3. העוררת טוענת שלמרות שהצטרפה לאגד ההסכמים עליהם חתמו כלל חברי קבוצת
13 הרכישה, היא אינה יכולה להחשב כחברה בקבוצת רכישה הואיל והיא "הגורם
14 המארגן" של קבוצת רכישה זו. לטענתה אחד התנאים להגדרת "גורם מארגן" הוא
15 היותו חיצוני לקבוצת הרכישה. הואיל וכך, מס הרכישה החל עליה יגזר משווי
16 הקרקע אותה רכשה ולא משווי הנכס הבנוי.

17 4. במהלך השנים 2017 – 2019 התפרסמו שלוש פסיקות שדנו ביחס שבין גורם מארגן
18 לבין קבוצת הרכישה אותה ארגן. עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבניה - קרני
19 שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (26.12.2017), (להלן – "מדורגי הנחל"), ו"ע
20 (חי') 63863-12-14 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
21 (14.3.19) (להלן – "פרידמן"), ו"ע (חי') 9546-10-17 (ס.א.מ.) נופי קבוצת ניהול בע"מ
22 נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (19.11.2019), (להלן – "נופי"). כל השלושה מפנים
23 את הקורא לספרו של א. נמדר מס שבח מקרקעין, חלק ראשון, בסיס המס (מהד'
24 שביעית, 2012) עמ' 439.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

5. שלושת פסקי הדין פרשו את הגדרת הגורם המארגן כפי שמופיעה בסעי' 1 חוק מיסוי
מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, במטרה לענות על השאלה האם "גורם
מארגן" יכול שיהיה חבר "בקבוצת רכישה" אותה אירגן אם לאו. כל השלושה הגיעו
למסקנה שונה. לטעמי, בכדי לענות על טענת העוררת יש לבחון את הפסיקה אל מול
נוסח החוק.
6. ובמה דברים אמורים? איני רואה ברירה אלא להכניס ראשי בין הרים גדולים. מצד
אחד הורית החוק, שלהבנתי אין בה כל קביעה שהגורם המארגן אינו יכול להיות
חבר בקבוצת רכישה אותה ארגן. מצד שני המלומד א. נמדר, ופסקי הדין שלעיל, על
התפתחותם. פרשנות החוק ע"י המלומד, א. נמדר, בספרו הנ"ל, גורסת כי אחד
התנאים לסיווגו של גורם מארגן הוא היותו גורם חיצוני לקבוצת הרכישה.
"ההגדרה (של קבוצת רכישה ג.נ.) דורשת שהתארגנות הקבוצה תיעשה על ידי "גורם
מארגן" שהינו גוף חיצוני לקבוצה" (עמ' 438). לציין שבפרשנותו את הגדרת "גורם
מארגן", אין התייחסות לכך שהוא חייב להיות חיצוני.
- ב"מדורגי הנחל" נקבע כפי שגרס נמדר, (סעי' 23 א.), ושנתיים מאוחר יותר,
ב"פרידמן" התנאי רוכך ונקבע "הגורם...חיצוני...או לכל הפחות פעילותו נפרדת
וחיצונית לפעילותו כחבר הקבוצה" (סעי' 56א'). ב"נופי" הקערה התהפכה על פיה
ונקבע באופן מפורש כי "עיון בלשונו של חוק מיסוי מקרקעין מעלה כי בהגדרת
"קבוצת רכישה" ו- "גורם מארגן" אין כל אינדיקציה לכך כי הגורם המארגן אינו
יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה..." (סעי' 45).
7. טיעוני העוררת נסמכו, בין היתר, על "מדורגי הנחל" ועל "פרידמן".
- בהסתמכותה על "פרידמן", העוררת בחרה להתעלם מהתנאי שנקבע בסעיף 56 א'
שם, אלא ציטטה באופן חלקי מסעיף 89 שבפסק הדין. סעיף 89 דן בהבדל שבין
קבוצת רכישה וגורם מארגן לבין קבוצת "רוכשים במשותף" בה פועלים חלק
מהחברים ללא תמורה, ואין לראותם כגורם מארגן, ואין לראות בקבוצה זו קבוצת
רכישה. העוררת ציטטה חלק מהמשפט הראשון בסעיף, והציגה אותו כתמצית פסק
הדין: "גורם מארגן" הוא גורם שפעילותו נפרדת מפעילות הקבוצה..." המשך
הסעיף שלא צוטט: "חבר קבוצה הפועל למען חבריו בקבוצה ללא תמורה לא יחשב
כגורם מארגן", (ההדגשה אינה במקור ג.נ.). לאור סעי' 56א' ניתן להבין כי הפועל



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ.) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 בתמורה, בתנאים מסויימים, יחשב כגורם מארגן. כך "התאימה" העוררת את
2 הציטוט החלקי לתיזה אותה הציגה, ופרשה את האמור באופן שאינו עומד בקנה
3 אחד עם הקביעה שם, בסעי' 56 א', שצוטט לעיל, ולאורך כל פסק הדין. (סעי' 75 לכתב
4 הערר והש. 16). מכאן שאיני יכול לקבל את טענת העוררת שחבר בקבוצת רכישה
5 אינו יכול להיות בו זמנית גם גורם מארגן, כל עוד מתקיימים בו התנאים שבחוק.
- 6 8. בו זמנית פסעה העוררת אל מטרתה לתשלום מס רכישה, כרוכשת קרקע, בטיעון כי
7 רוב רכישה נעשה למלאי ומיעוט זעיר לרכוש קבוע, ועל כן אינה יכולה להחשב
8 כשותפה בקבוצת רכישה. בהשלמה לטיעוניה בכתב מיום 7.7.22 הסתמכה העוררת
9 על פסי"ד ו"ע (מרכז) 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי
10 מקרקעין מרכז, נבו (30.5.22) (להלן – "שטרן") ואבחנה נסיבותיה מנסיבות חב'
11 שטרן, כפי שהובאו בפסק הדין, בכך שכאן עיקר הרכישה נעשתה למלאי ואילו
12 ב"שטרן" הרכישה נעשתה כרכוש קבוע. כך היא רוצה ליצור סיווגים שונים של
13 שותפים בקבוצת רכישה, עובר לשונות בחיוב מס הרכישה. ובמקביל טענה העוררת,
14 כי לא ניתן לקבוע כי קיבלה תמורה כגורם מארגן ביחס למקרקעין שרכשה עבור
15 עצמה, ובהעדר "גורם מארגן" היא מבדלת עצמה כחברה בקבוצת הרכישה, ורואה
16 ברכישה "ייזום עצמי".
- 17 9. איני יכול לקבל את טענותיה.
- 18 לעניין סיווגים שונים של חברים בקבוצת רכישה, לפי סיווג ומטרת הרכישה למלאי
19 או כרכוש קבוע, אני מפנה את העוררת לסעי' 10 עד 12 שלעיל, מפי יו"ר הועדה,
20 השופט בורנשטיין. לעניין התמורה אני מפנה אותה לסעי' 33 ב"שטרן": "אין כל
21 דרישה בחוק כי כל אחד מחברי קבוצת הרכישה ישלם בעצמו תמורה לגורם
22 המארגן, אלא הדרישה היא שפעילות הגורם המארגן נעשתה בתמורה. העוררת
23 מבקשת לקרוא לחוק את מה שלא נכתב בו."
- 24 מעבר לצורך, ב"נופיי", נידון עניין התמורה בהרחבה.
- 25 10. ותוספת לעניין הטענה כי אינה חברה בקבוצת הרכישה: אני מפנה את העוררת
26 לחלקי בפסק דין "שטרן". רק אציין כאן כי טענתה העוררת אינה עומדת במבחן
27 ההיגיון והמעשה, באשר היא סותרת את חתימתה על הסכם השיתוף עם כלל חברי





ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 51408-03-20, 51475-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי
מקרקעין אזור רחובות

- 1 הקבוצה (נספח 3 לכתב הערר). אם לטענתה, היא אינה חלק מקבוצת רכישה, הרי
2 היא הבעלים בנפרד, מקבוצת הרכישה, של חלק הקרקע אותו רכשה. לא הובהר לנו
3 ולא הוצג בפנינו מסמך המסדיר את מערכת היחסים בין העוררת, כבעלים בנפרד
4 מקבוצת הרכישה, מחד, לבין כלל חברי קבוצת הרכישה, מאידך, לשם קיומו של
5 הפרויקט, זאת בהתחשב בכך שהסכמתה והשתתפותה הכרחית להקמת הפרויקט.
6 11. לסיכום אומר כי העוררת בחרה שלא להתמודד עם האמור בפס"ד "פרידמן", פס"ד
7 "נופיי" ופס"ד "שטרן", ותחת זאת בחרה להסתמך על פס"ד "מדורגי הנחל",
8 להתעלם מהשינויים שנעשו ב"פרידמן" וב"נופיי", ומאוחר יותר ב"שטרן", לטעון
9 טענות שנדחו בפסקי הדין השונים, לצטט חלקית מפסק דין "פרידמן", ובכך הייתה
10 עלולה להביא לידי הטעיה.
11 12. אשר על כן אני מסכים שיש לדחות את העררים, ולעניין ההוצאות אני מקבל את
12 דעת יו"ר הועדה שהתנהלות המשיב לא הייתה תקינה, ולכן אין לחייב בהוצאות.

13
14 הוחלט כאמור לדחות את העררים מבלי לפסוק הוצאות.

15
16 ניתן היום, ד' אלול תשפ"ב, 31 אוגוסט 2022, בהעדר הצדדים.

17


מר גד נתן,
שמאי מקרקעין



מר אלון לילי,
שמאי מקרקעין



שמואל בורנשטיין, שופט
יו"ר

