



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
השופט ר' סוקל, סגן נשיא
חבר ועדה עו"ד ח' שטרן
חבר ועדה עו"ד נ' מולכו

העוררים בו"ע 14-12-63863

1. פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ
2. אילן גבע
3. גיל הרגיל
4. עמיר אליהו קרני
5. משה וחוה וינשטיין
6. שולמית הרגיל
7. צליק ויפית גולדשטיין
8. שי קנטור
9. מרדכי ופנינה אזולאי
10. אביבית נוימן אורבך

העוררים בו"ע 15-01-28116

1. דני חצב
2. יוסי גווילי
3. אלון פרידמן
4. עודד אשכול
5. א.מ.ג.ר. (אחזקות) בע"מ
6. אורי הלוי (א.י.) בע"מ
7. דפנה בירן בע"מ
8. אלה ושגיא ברקאי
9. אנדריאנה ואיתן ארבל
10. עומר כהן
11. במבוק נכסים בע"מ
12. איתן וליליאן ויסברגר

העוררים בו"ע 15-02-43052

1. אילן בן-שחר
2. דורית פרידמן ארבל
3. גיורא שרעבי
4. יצחק סיטון
5. דני חצב
6. זאב ואסתר קציר
7. מרק ואירית בושמיץ
8. דורון וסמדר לם
9. ישי ויעל גלסטר
10. שלמה וטל זאבי
11. אייל ומירב דגן
12. גבריאל ורחל פרייליך
13. דן גל
14. מורן דוידוביץ חיימוב
15. יובל חיימוב
16. עופר שוחט



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

17. פרייליך רחל וגבריאל מיכאל
 18. הירשלנד לאה ליאת וגל

העוררים בו"ע 15-06-34189

1. צפריה שטרן
2. שמעון שטרן
3. רבקה פרידמן
4. אלון פרידמן
5. צפיר אדלשטיין
6. אורלי אדלשטיין
7. אביהו אדלשטיין
8. שלי לוריא
9. דוד לוריא
10. אביב בנימין אורלי

כל העוררים בכל העררים ביחד ע"י ב"כ עוה"ד י' גבעון

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ע"י עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

השופט רון סוקול, סגן נשיא - יו"ר הוועדה

1. בחמשת הערורים המונחים להכרעתנו מתעוררות שאלות זהות שעניינן חיוב במס רכישה בגין רכישת זכויות בקרקע על ידי קבוצת רוכשים. המחלוקות בכל התיקים מסבות על מסכת עובדתית דומה.

2. כפי שיפורט בהרחבה להלן, עסקינן בחמישה פרויקטים להקמת בתי דירות בעיר חיפה שבהם נרכשו זכויות בקרקע על ידי רוכשים שונים. לאחר הרכישה, מכרו הרוכשים המקוריים זכויות בלתי מסוימות בקרקע לקבוצה של רוכשים נוספים אשר כולם נקשרו יחדיו בהסכם משותף להקמת בתי דירות למגורים. כל הקבוצות התארגנו באמצעות ועד שנבחר על ידם, התקשרו עם קבלנים והחלו בעבודות הבניה.

לעמדת העוררים, בכל העסקאות נרכשו על ידי חברי הקבוצה אך ורק זכויות בלתי מסוימות בקרקע ועל-כן עליהם לשלם מס רכישה רק בשל שווי הזכויות בקרקע שנרכשה. לעומתם, טוען המשיב כי יש לראות את חברי הקבוצה כרוכשים של דירות מוגמרות ועל-כן עליהם לשלם מס רכישה בהתאם לשווי הדירות שייבנו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

3. מוקד המחלוקת נעוץ בשתי שאלות; האחת, האם מהותן האמיתית של עסקאות הרכישה היא הצטרפות לקבוצת רכישה או שמא מדובר בהסכמי מכר של דירות מוגמרות; השנייה, האם חברי הקבוצה בכל אחד מהפרויקטים כלולים בהגדרת קבוצת רכישה, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, ועל כן יש לראות ברוכשים כולם כרוכשי דירות; וביתר פירוט - האם קיים בכל אחת מהקבוצות "גורם מארגן" כהגדרתו בחוק.

4. את הדיון נפתח בתיאור העובדות הרלבנטיות לכל אחד מהערעורים. לאחר מכן נפרט את המסגרת המשפטית הרלבנטית ולבסוף נכריע בטענות.

הערות מקדימות

5. בטרם הדיון בטענות לגופן נציין כי ההליכים בתיקים המאוחדים התנהלו בפני ועדת הערר בהרכב השופט ר' סוקול וחברי הוועדה, עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלביץ. תוקף מינויים של חברי הוועדה עו"ד מרגליות ושמואלביץ פקע עם סיום תקופת המינוי בחודש 8/2017, עוד בטרם הוגשו סיכומי הטענות בתיקים. רק כעבור מספר חודשים הוחלט על הארכה מוגבלת של תוקף המינוי לחברי הוועדה לצורך השלמת הטיפול בתיקים שנשמעו על ידם. לצערי, חברי הוועדה לא הסכימו לקבל את המינוי המוגבל לסיום התיקים, ועל-כן לא ניתן היה להכריע במחלוקות. לאחר מינויים של חברי הוועדה החדשים, עו"ד ח' שטרן ועו"ד נ' מולכו, הודיעו הצדדים כי הם מסכימים שהוועדה בהרכבה החדש תדון ותכריע בעררים ללא צורך בשמיעה מחודשת של ההליכים. לאחר העברת הטיפול בתיקים לחברי הוועדה החדשים נפתח הפתח להכרעה במחלוקות.

6. עוד נעיר כי הראיות נשמעו רק בארבעה מהתיקים (ו"ע 14-12-63863, ו"ע 15-06-34189, ו"ע 15-02-43052, ו"ע 15-01-28116). ביום 8/1/2017 הודיעו הצדדים כי הם מסכימים שההכרעה בתיקים אלו תחייב אותם גם בערר בתיק 16-04-39991 מבלי שיהיה צורך בשמיעת ראיות במסגרתו, ולכן פסק דין זה יתייחס ויחול גם לגביו.

רקע

הנכס ברציף רוזנפלד 1

7. אריה פרידמן הוא בעל זכויות בחברת פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ (להלן: חברת פ.א.). העוסקת בתחום היזמות בענף הנדל"ן (תצהיר ע/1 ועמ' 14 לפרוטוקול). בעבר, עסק אריה פרידמן בקבלנות ביצוע, אולם מזה מספר שנים, כך העיד, התרכז רק ביזמות בתחום הבניה. אייל פרידמן הוא בנו של אריה פרידמן ומועסק בחברת פ.א.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

8. מעדויות אריה פרידמן ואייל פרידמן עולה כי עד לפני מספר שנים עסקי חברת פ.א. וחברות אחרות בהן הועסקו, התרכזו בפרויקטים לבניה באזור תל-אביב. לעדותו של אייל פרידמן הוא היה הרוח החיה בעסקאות היזמות של החברות. במהלך עבודתו התוודע אייל פרידמן לפוטנציאל הבניה בחיפה ובמיוחד בשכונת בת-גלים (עמ' 45).

אייל העיד כי למד שבשכונת בת-גלים ניתן לרכוש נכסים במחירים נמוכים, במיוחד בשים לב למחירי הנכסים באזור תל-אביב. עוד מצא כי בשכונה ישנם נכסים רבים המוחזקים על ידי דיירים מוגנים וכי ניתן לרכוש את הנכסים, להשביחם ולבנות עליהם בנייני מגורים (שם). גם אריה פרידמן העיד כי התוודע לפוטנציאל הגדול ברכישת והשבחת נכסים בחיפה (עמ' 14).

9. בין הנכסים שנבדקו על ידי אייל פרידמן היה גם נכס המצוי ברחוב רציף אהרון רוזנפלד 1 בשכונת בת גלים בחיפה (להלן: הנכס ברזנפלד 1). מדובר בנכס הידוע גם כחלקה 38 בגוש 10929, שעליו היה בנוי בית מגורים ובו דיירים מוגנים (תצהירו של מר גווילי ע/4). לגרסת מר גווילי הוא מכיר את אייל פרידמן מזה שנים רבות. שניהם יחדיו חיפשו נכסים מתאימים להשקעה ואיתרו את הנכס ברח' רוזנפלד 1. את הנכס איתרו בעקבות פרסום של משרד תיווך (עמ' 40). לשניהם הצטרף גם דני חצב.

10. עוד מתברר כי אייל פרידמן פנה לאחיו, אלון פרידמן, והציע לו להצטרף לרכישת הנכס ברזנפלד 1 (עדות אלון עמ' 50). בסופו של יום הושגה הסכמה בין אלון פרידמן, יוסי גווילי, ודני חצב לרכישת הנכס. הוסכם ביניהם כי דני חצב ירכוש 50% מהזכויות, אלון פרידמן ירכוש 40% מהזכויות ויוסי גווילי ירכוש 10% מהזכויות. הסכם הרכישה נערך ביום 4/1/2011.

11. עלות הרכישה הייתה כ-4-5 מיליון ₪ (עדות דני חצב עמ' 41, ועדות אלון פרידמן עמ' 51). לעדותו של דני חצב הוא דאג למלוא המימון שנדרש לרכישה בדרך של קבלת הלוואה מהבנק (עמ' 42-41). הסכם הלוואה מהבנק או הסכמי הלוואה לאלון פרידמן וליוסי גווילי לא צורפו לעיונו.

12. מהעדויות עולה כי לאחר רכישת הזכויות במקרקעין ורישומם על שם שלושת הרוכשים (נסח רישום סומן נספח ה' לע/4), החלו השלושה לקדם את הפרויקט. מי שפעל בשמו של אלון היה אחיו, אייל פרידמן. מעדותו של דני חצב מתברר כי עוד בטרם הרכישה פנה אייל פרידמן להכנת תכנית רעיונית ועריכת אומדן עלויות (עמ' 44). הערכת הצדדים הייתה כי ניתן לבנות על הנכס 8-9 יחידות דיור (עמ' 41, שורה 15).





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

13. לאחר רכישת המגרש פעלו השלושה להגיש תביעה לבית משפט השלום בחיפה לפינוי הדייר המוגן (ת"א 41366-11-11). פסק הדין לפינוי ניתן ביום 4/4/2013.

במקביל החלו השלושה לפעול למכירת זכויות בנכס כדי לצרף שותפים לבניה. מי שטיפל בשיווק ובמכירה היה אייל (עדות אלון פרידמן עמ' 55 עדות דני חצב עמ' 43, עדות אייל פרידמן עמ' 46, עדות אריה פרידמן, עמ' 20).

14. בהמשך ולאחר והכנת התכניות התברר כי ניתן לקבל היתר לבניית מספר רב יותר של יחידות וזאת מכוחה של תכנית המתאר לחיזוק מבנים - תמ"א/38. תכנית המתאר הרלבנטית אושרה בשנת 2012 ובעקבות כך ניתן היה להגדיל את מספר יחידות הדירור ל- 18 יחידות.

15. במסגרת הפעילות לצירוף שותפים לרכישה פנו הצדדים לעו"ד יהושע גבעון אשר ערך עבורם את ההסכמים השונים. השלושה מכרו חלקים בלתי מסוימים בקרקע ל-9 רוכשים שונים וכל הרוכשים חתמו במקביל על "חוזה שיתוף ובניה משותפת" (ראו נספח א' לתצהירו של מר גווילי, ע/4). לכל אחד מהרוכשים יוחדה יחידת מגורים שצפויה הייתה להיבנות על פי התכנית האדריכלית שהוכנה ובהתאם נקבע חלקו של כל רוכש בנכס (ראו עדות גווילי, עמ' 42, עדות חצב, עמ' 44). חלוקת הדירות נעשתה על פי תכנית אדריכלית שהוכנה עבור הרוכשים המקוריים על ידי משרד האדריכלים לשניאק (צורפה כחלק מנספח א' לתצהיר גווילי). הרוכשים בפרויקט זה כולם, הן המקוריים והן הרוכשים הנוספים, הם העוררים בתיק ו"ע 15-01-28116.

16. ביום 5/9/2013 לאחר מכירת הזכויות לשותפים השונים, נערכה אסיפת בעלי הזכויות בנכס (נספח ב' לתצהירו של גווילי). באסיפה נבחרו לשמש כחברי ועד, יוסי גווילי, אלון פרידמן, אמיר קריספין, שגיא ברקאי וניב מסטבוים. כן הוחלט לבחור במר דורון פיינגולד כמנהל הפרויקט.

לאחר מכן הוסכם על ההתקשרות עם משרד האדריכלים ליסניאק ועל התקשרות עם חברת א.ר. כהן חברה להנדסה ובניין בע"מ על מנת שתשמש כקבלן מבצע של הפרויקט (נספח ד' לע/4).

17. על פי העדויות (עדות שלמה לנדה, עמ' 16; עדות אייל פרידמן, עמ' 50; עדות אריה פרידמן, עמ' 21) והתצהירים שהוגשו על ידי העוררים מתברר כי המפקח דורון פיינגולד פנה למספר קבלנים לצורך קבלת הצעות מחיר. רשימת המציעים הועלתה על טבלת השוואה (נספח ג/1 לתצהירה של דפנה בירן ע/11). ההסכם עם החברה הקבלנית נחתם רק לאחר שטבלת ההשוואה נבחנה על ידי הוועד ואסיפת הרוכשים (סעיף 5 לע/11).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

18. עוד נספר כי בהתאם לחוזה השיתוף מונה משרדו של עו"ד י' גבעון כנאמן של חברי קבוצת הרוכשים (סעיף 1 להסכם השיתוף). משרדו של הנאמן שימש גם לצורך קבלת כספים מהרוכשים ולתשלום עבור הוצאות הפרויקט (סעיפים 7.3 ו-14.2.7 להסכם השיתוף, עדות שרי הדרי, עמ' 11).

הנכס ברחוב אבדימי

19. אייל פרידמן וחברת פ.א. המשיכו לאתר נכסים לרכישה בשכונת בת גלים. אייל פרידמן איתר נכס ברח' אבדימי 5, גוש 10929 חלקה 15 שעליו היה בנוי בית מגורים ישן ובו דיירים מוגנים (להלן: הנכס באבדימי) (תצהיר אריה פרידמן ע/1)

אייל פרידמן פנה גם לאילן גבע, מהנדס בניין אותו הכיר אייל מימי ילדותו, והציע לו להצטרף לעסקה. ביום 29/3/2011 רכשו חברת פ.א. ואילן גבע את הנכס באבדימי. לצורך מימון הרכישה קיבלו השניים הלוואה מיאיר רבינוביץ, אותו הכירו אריה ואייל פרידמן מעסקאות אחרות. לשם הבטחת החזר ההלוואה נרשמה משכנתא על זכויותיהם של חברת פ.א. ושל אילן גבע בנכס לטובת יאיר רבינוביץ ייעוץ והשקעות בע"מ (ראו נסח רישום שצורף כנספח ז' לתצהיר ע/1).

20. חברת פ.א. ואילן גבע, הגישו גם תביעה לפינוי הדיירים המוגנים שהחזיקו בנכס (תיק 4396-03-12). ביום 2/9/2012 ניתן פסק דין המורה לדיירים המוגנים לפנות את הנכס (נספח ג' ע/1).

21. כמו בנכס ברוזנפלד 1, גם בנכס באבדימי פעל אייל פרידמן לאיתור רוכשים נוספים כדי לגבש את קבוצת הרוכשים. מעדותו של אריה פרידמן, אייל פרסם את הפרויקט בין חברים, באתרים כמו יד-2 וגם בדרכים נוספות. אייל הוא שהציג את הפרויקט לרוכשים וניהל עמם, בשם חברת פ.א. ואילן גבע, את המשא ומתן. במקביל פנה גם לאדריכל במשרד לישיניאק להכנת תכנית ראשונית של הפרויקט (צורפה כחלק מנספח א' ע/1).

22. כמו בפרויקט ברוזנפלד 1 גם בנכס באבדימי התברר כי עם אישור תכנית המתאר תמ"א 38/2 התווספו זכויות הבניה לנכס וניתן לבנות יחידות דיור נוספות. תכניות הבנייה עודכנו בהתאם.

בסופו של יום נערכו חוזים ונמכרו חלקים בלתי מסוימים בנכס באבדימי לרוכשים נוספים. הם ביחד עם חברת פ.א. ואילן גבע, הם העוררים בתיק ו"ע 14-12-63863. כל הרוכשים חתמו על הסכם שיתוף (צורף כנספח א' ע/1). בהתאם להסכם השיתוף, כונסה אסיפה של כל הרוכשים וביום 4/9/2013 בחרה האסיפה את אריה פרידמן, אילן גבע, עמיר קרני וצליק גולדשטיין כחברי הוועד המפקח מטעם הרוכשים. כמו כן החליטה האסיפה לבחור בדורון פיינגולד כמפקח על הפרויקט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

23. המפקח דורון פיינגולד קיבל הצעות מחיר מקבלנים שונים ובסופו של יום אישרו הרוכשים את ההתקשרות עם חברת א.ר. כהן חברה להנדסה ובניין בע"מ (להלן: חברת א.ר.). לשמש כקבלן מבצע של הפרויקט (ההסכם סומן נספח ד/2 לתצהיר ע/1). על ההסכם עם חברת א.ר. חתמו כל הרוכשים של הנכס באבדימי.

נציין כי גם בפרויקט זה הוסכם כי משרדו של עו"ד י' גבעון ישמש כנאמן עבור הרוכשים.

הנכס ברחוב העליה 62

24. נכס נוסף שאותר על ידי אייל פרידמן היה הנכס ברח' העליה 62 בשכונת בת גלים, גוש 10818 חלקה 4 (להלן: הנכס בעליה 62), שהיה בבעלות לב אקוש וחברת אילנית בת גלים בע"מ. מדובר במגרש שעליו היה בנוי מבנה מגורים שנהרס על ידי בעליו הקודמים. הבעלים הקודמים אף הכינו בקשה לקבלת היתר בניה להקמת מבנה מגורים על הנכס ובקשתם אושרה. עם זאת התברר כי הבעלים הקודמים הרסו את המבנה שהיה בנוי על הנכס בעליה 62 והיה מיועד לשימור שלא כדין, ועל-כן הוגש נגדם כתב אישום לבית המשפט לעניינים מקומיים (ת"פ 1932/01 ות"פ 20/02, נספח ב'1 לתצהיר שטרן, ע'3). לאחר ניהול הליך משפטי חויבו הבעלים הקודמים להקים את המבנה מחדש (פסק דין מיום 22/3/2009). כן התברר כי נפלו פגמים במתן היתר הבניה.

25. על רקע כל אלו ראה אייל פרידמן כי קיים פוטנציאל להשלים את ההליכים ולהשביח את הנכס. אין חולק כי אייל פנה והציע לאחיו, אלון פרידמן, ולאמו רבקה פרידמן, לרכוש את הזכויות בנכס. לשניים הצטרף גם שמעון שטרן. לעדות של שמעון שטרן, הוא הכיר את עו"ד יהושוע גבעון וזה המליץ לו להצטרף להשקעה בנכס (עמ' 32).

26. מעדותו של שמעון שטרן הוא נפגש בתחילה עם אייל פרידמן שהציג לו את הפרויקט. כן נפגש גם עם אלון ורבקה פרידמן. בסופו של דבר, ביום 17/1/2012, נערך ונחתם הסכם לרכישת הנכס בעליה 62 מבעליו הקודמים. הרוכשים היו שמעון שטרן, אשתו צפריה שטרן, רבקה פרידמן ואלון פרידמן. אלון פרידמן רכש מהזכויות 15%, רבקה רכשה 35% מהזכויות והשאר נרכשו על ידי בני הזוג שטרן.

27. הרוכשים החלו לפעול להכנת תכנית חדשה. בשנת 2014 הגישו הרוכשים בקשה חדשה לקבלת היתר בניה (סומנה מש/1). את התכנית הכין משרד האדריכלים לשניאק. אייל פרידמן הכין את האומדן, סקיצה להצגה וכנראה היה גם פעיל בהכנת התכנית (עדות שמעון שטרן עמ' 35, עדות אלון פרידמן עמ' 55).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

28. מעדותו של אלון פרידמן מסתבר כי ברכישה הוא השקיע כ-200,000 ₪. יתרת עלות הרכישה, שלו ושל אמו רבקה, מומנה בהלוואה שנלקחה משמעון שטרן (הסכם לשיתוף פעולה ולמתן ההלוואה סומן מש/8 ותוספת מש/9).

29. גם כאן פעלו הרוכשים המקוריים למכירת זכויות הפרויקט לרוכשים נוספים. מי שפעל לשווק הפרויקט ולאיתור רוכשים נוספים היה בעיקר אייל פרידמן (עדות שמעון שטרן עמ' 35, 36, עדות אלון עמ' 55). כל הרוכשים הנוספים רכשו חלקים בלתי מסוימים במקרקעין שחושבו בהתאם לשווי הדירה הצפויה להיבנות עבורם. כל הרוכשים חתמו על הסכם שיתוף הזהה להסכמי השיתוף בנכסים האחרים (סומן נספח א' לתצהירו של שמעון שטרן ע/3). גם על פי הסכם זה מונה משרדו של עו"ד י' גבעון לשמש כנאמן עבור הרוכשים.

רוכשי הנכס שברח' העלייה 62 הם העוררים בתיק 15-06-34189.

30. ביום 11/3/2014 קיימו הרוכשים אסיפה בה נבחרו חברי הוועד המפקח, צפרירה שטרן, צפרייר אדלשטיין ואייל פרידמן (נספח ג' לע/3). אייל פרידמן נבחר לוועד המפקח בשמם של אלון פרידמן ורבקה פרידמן. האסיפה בחרה גם בדורון פינגולד כמפקח על הפרויקט. נעיר כי בפרוטוקול שהוצג לעיוננו הוא מוגדר כ"מנהל הפרויקט" ואין בפנינו החלטה מפורשת על מינויו. גם כאן ערך המפקח טבלת השוואה של הצעות קבלנים (נספח ד/1 לע/3), וביום 8/1/2015 חתמו הרוכשים על הסכם לביצוע עבודות הבניה עם אשכולות בניה וניהול פרויקטים בע"מ (נספח ד/2 לע/3).

31. בחודשים שלאחר מכן, לאחר שהתברר לרוכשים כי מנהלה של החברה הקבלנית אשכולות נמלט מהארץ (סעיף 6 לע/3), הודיעו הרוכשים באמצעות בא כוח על ביטול ההסכם איתה (נספח ד/3 לע/3). בחודש יולי 2015 (מועד מדויק לא צוין) חתמו הרוכשים על הסכם חדש לביצוע עבודות הבניה, הפעם עם חברת א.ר. כהן חברה להנדסה ובניין בע"מ (נספח ד/4 לע/3). היתר הבניה ניתן בחודש 8/2015 (נספח ב'2 לע/3) ולאחר מכן החלו עבודות הבניה.

הנכס ברציף רוזנפלד 3

32. נכס נוסף שאותר על ידי אייל פרידמן הוא נכס ברח' רוזנפלד 3 בשכונת בת גלים (גוש 10929 חלקה 37) (להלן: הנכס ברזנפלד 3). מדובר במגרש עליו היה בנוי בית מגורים ובו 4 דירות. ב-3 מתוך הדירות החזיקו דיירים מוגנים (ע/2, סעיף 2, ועדות דורית פרידמן ארבל, עמ' 26). אייל פרידמן יצר קשר עם אחותו דורית פרידמן ארבל והציע לה להשקיע בפרויקט. אייל יצר גם קשר עם אילן בן שחר, דני חצב, גיורא שרעבי ויצחק סיטון, כל החמישה החליטו לרכוש את הנכס ברזנפלד 3, על מנת לפעול לפינוי הדיירים, להריסת המבנה והקמת בית דירות חדש (עדות דורית פרידמן עמ' 25).





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

33. מי שטיפל בשמה של דורית פרידמן בכל המשא ומתן עם שאר הרוכשים ועם בעלי הקרקע היה אחיה אייל (עדות דורית פרידמן, עמ' 26). בחודש ינואר 2013 רכשו החמישה יחדיו את הזכויות בנכס (הסכם הרכישה לא הוצג לעיוננו). חמשת הרוכשים המקוריים ייחדו את הדירות בבניין הבנוי לכל אחד מהם לפי חלקו. לאחר מכן, פנה אייל פרידמן בשם של הרוכשים המקוריים לאדריכל אילן פיבקו על מנת שיכין תכניות לבניית בית מגורים (עמ' 26).

34. הרוכשים המקוריים החלו לפעול על מנת להביא לפינוי הדירות בבניין מהמחזיקים. בסופו של יום הושגו הסכמים עם כל הדיירים; ביום 7/1/2013 הושג הסכם עם נטי משה (נספח א/1 לע/2) וההסכם אושר בבית המשפט בתיק 11-09-52970. ביום 21/1/2014 הושג הסכם פינוי עם הדייר דניאל אוסטין (נספח א/2 לע/2), וביום 15/11/2015 אישר בית המשפט הסדר פשרה עם ויקטור וברכה אלחדיף (תיק 14-02-30785) (נספח א/3 לע/2).

35. במקביל החלו הרוכשים המקוריים למכור חלקים בלתי מסוימים בקרקע לרוכשים נוספים. גם בפרויקט זה עסק אייל פרידמן בשיווק הפרויקט, בפרסומו, בעריכת אומדן עלויות וכדומה, והוא שניהל משאים ומתנים עם רוכשים פוטנציאליים. בסופו של יום נמכרו חלקים בלתי מסוימים בנכס לרוכשים נוספים כשחלקו של כל רוכש חושב בהתאם לשווי הדירות שהיו צפויות להיבנות. הרוכשים כולם הם העוררים בתיק ו"ע 15-02-43052.

36. כמו בשאר הפרויקטים חתמו כל הרוכשים על חוזה שיתוף (נספח ב/1 לע/2). הסכם זה דומה לחוזה השיתוף בפרויקטים האחרים. גם בהסכם זה מונה משרד עו"ד י' גבעון כנאמן עבור הרוכשים.

37. בהתאם לחוזה השיתוף כונסה ביום 28/7/2014 אסיפה של הרוכשים. בסופה של אסיפה מונו כחברי הוועד המפקח שלמה זאבי, אילן מירון (בשמה של בתו עדי מירון), דני חצב ודורית פרידמן (נספח ג' לע/2). זמן קצר לאחר מכן פרש דני חצב מהוועד (עדות שלמה זאבי, עמ' 10). בשמה של דורית פרידמן פעל אחיה אייל פרידמן (עדות שלמה זאבי, עמ' 10). הוועד צירף אליו גם רוכש נוסף, ניסים שמואלי נינו, על מנת שישמש כגזבר של הקבוצה (עדות זאבי, עמ' 10, ועדות נינו, עמ' 77). הרוכשים החליט להתקשר עם דורון פיינגולד לצורך פיקוח על הפרויקט וביום 4/11/2015 נערך ונחתם הסכם למתן שירותי פיקוח בין חברי הוועד המפקח לבינו (באמצעות חברה בבעלותו, נספח ד' לע/2).

38. המפקח דורון פיינגולד פנה לקבלנים לקבלת הצעת מחיר והכין טבלת השוואה (נספח ו' לע/2). במשך זמן רב לא נבחר קבלן מבצע עד שבסופו של יום, גם בפרויקט זה, בחרה האסיפה להתקשר עם הקבלן א.ר. כהן הנדסה ובניין בע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

39. כמו בפרויקטים האחרים גם בפרויקט זה בו משמש משרדו של עו"ד י' גבעון כנאמן מבוצעים התשלומים באמצעות המשרד. מר ניסים נינו, גזבר הרוכשים של הנכס ברוזנפלד 3, הבהיר כי הוא מכין את החשבונות, מודיע לרוכשים כמה עליהם לשלם ומורה לנאמן כמה ומתי לשלם לספקים השונים (עמ' 77).

הפרויקט ברח' הס 32 בחיפה

40. בערר 16-04-39991 לא נשמעו ראיות. כאמור לעיל ביום 8/1/2017 הגיעו הצדדים להסכמה, כי ההכרעה בערעורים האחרים תחייב את הצדדים גם בערר זה. נציין רק כי בהתאם לאמור בהודעת הערר ובתצהירו של ד' לוריא, גם בפרויקט זה פעלו הצדדים בדרך דומה לפרויקטים האחרים. מדובר בנכס ברח' הס 32 בשכונת הדר בחיפה (גוש 10809 חלקה 150). הנכס נרכש על ידי ארבעה רוכשים ובהם רבקה פרידמן, אמיר קריספין, איתן יצחק כהן וערן חליל בלבין. לאחר מכן נמכרו חלקים בלתי מסוימים בפרויקט לרוכשים נוספים. הרוכשים ביקשו להשביח את הנכס, לנצל את זכויות הבניה שניתן לקבל על פי תכנית המתאר תמ"א/38 ולהקים בית מגורים. ככל שניתן להבין מכתב הערר, במועד ההגשה, טרם ניתן היתר בניה ולא החלו כל עבודות בניה.

השומות

41. מבלי להלאות בפירוט נציין כי כל הרוכשים בכל הפרויקטים הגישו הצהרות למנהל מיסוי מקרקעין בדבר רכישת זכויות בקרקע בלבד. כל אחד מהרוכשים הצהיר על רכישת חלק בלתי מסוים במקרקעין שהוערך על פי חלקו היחסי ובהתאם להערכת שווי הדירה הצפויה להיבנות.

42. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הצהרותיהם של הרוכשים. המנהל קבע כי כל אחד מהרוכשים רכש למעשה דירת מגורים גמורה, ועל-כן קבע המשיב כי על הרוכשים לשלם מס רכישה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין על פי שווי הדירה שהוא צפוי לקבל ואשר אותה רכש למעשה. מהותן האמיתית של כל עסקאות הרכישה, כך נטען, היא רכישת דירות מגורים.

עוד טען כי הרוכשים כולם, התארגנו בכל אחד מהפרויקטים כקבוצת רכישה באמצעות גורם מארגן. לעמדת המשיב, בכל אחד מהפרויקטים, יש לראות ברוכשים המקוריים כ"גורם המארגן" את קבוצת הרכישה. הואיל ומדובר בקבוצות רכישה כהגדרתה בחוק, יש למסות את הרוכשים במס רכישה על פי שווי דירות המגורים.

המסגרת המשפטית

43. בטרם אדון בטענות הצדדים ראוי להציג בקצרה את המסגרת המשפטית הרלבנטית לרכישת זכויות והקמת מבנים על ידי קבוצת רוכשים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

44. חוק מיסוי מקרקעין עוסק בשני חיובי מס שונים; האחד, מס שבח - שהוא מס על רווח ההון שנוצר לבעל זכות במקרקעין בעת מכירתם (סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין). השני, מס רכישה - שהוא מס עקיף המוטל על פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין על רכישת המקרקעין. עניינו של ההליך הנוכחי הוא רק במס הרכישה.

45. מס רכישה אינו אלא מס על צריכה (ראו יי הדרי מיסוי מקרקעין כרך ד' 30 (2008); ו"ע (חי') 11-11-54436 מליטרון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 16 (23.10.2014); א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך א' 91 (מהדורה שביעית, 2012)).

מס הרכישה מוטל, כאמור בסעיף 9 לחוק, על מי שרכש זכות במקרקעין והוא מחושב בשיעור משווי הזכויות הנרכשות, או בסכום קבוע.

בהתאם לסמכות שהוענקה לו, קבע שר האוצר את תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: התקנות). התקנות מורות כי מס הרכישה שיוטל על רכישת דירת מגורים יושלם בשיעור קבוע, שיחושב מ"שווי הזכות הנמכרת" (תקנה 2). שווי הזכות הנמכרת מוגדר בהוראת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"שווי" של זכות פלוניית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -
 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתוס-לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;

46. ככלל, מס הרכישה יחושב על פי שוויה של הזכות הנרכשת. על כן, לצורך קביעת המס עלינו לברר תחילה מהי הזכות הנרכשת ומהו שוויה. להגדרת הזכות הנרכשת חשיבות גם לעניין שיעורי המס, שכן אלו ישתנו בשים לב לטיבה של הזכות. התקנות מבחינות בין שיעור המס החל על רכישת זכויות במקרקעין שאינן בבחינת דירת מגורים (תקנה 2(1)), לבין רכישת זכויות בדירת מגורים (תקנה 2(2)).

47. כדי לקבוע מהי הזכות שנרכשה עלינו לבחון את הסכם הרכישה, המגדיר את מהותו של נכס המקרקעין הנרכש ולאחר מכן לבחון את טיבו של אותו נכס. הגדרת הזכות הנרכשת עשויה להיות פשוטה אולם לעתים, בעסקאות מורכבות, יש צורך להתחקות אחר אומד דעת הצדדים, להיכנס אל





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מעבר למצג שהציגו, ולאחר מהו הנכס האמיתי מושא העסקה שביניהם (ראו ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח, נתניה, פ"ד נט(5) 329 (2005); ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802 (1979) וכן דברים שנאמרו על ידי א' נמדר הנ"ל, כרך א', בעמודים 271-273 בהקשר של הגדרת המונח 'מכירה').

48. כאשר אדם רוכש זכויות בקרקע על מנת להקים עליה מבנה, בין אם זה בית מגורים ובין אם נכס מסחרי, בדרך כלל אין קושי לקבוע כי הנכס הנרכש הוא הזכות בקרקע. במקרה שכזה ישלם הרוכש מס רכישה המחושב על פי שווי הקרקע שרכש. אלא שחיי המעשה אינם תמיד פשוטים ועסקאות הרכישה עשויות לכלול מרכיבים שונים ומורכבים יותר.

רכישה באמצעות קבוצת רכישה - כללי

49. אחת מדרכי הרכישה שהפכו מקובלות יותר ויותר היא רכישת קרקע על ידי קבוצה של מספר רוכשים (קבוצת רכישה) ובנייה משותפת על המקרקעין. התארגנות לרכישת זכויות באמצעות קבוצת רכישה נועדה לתכליות שונות; לעתים התכלית העיקרית היא רצונה של קבוצה הומוגנית להתגורר יחד ולשתף פעולה בהקמת המבנים, באופן שיאפשר התאמת הבניה לצרכיה ומאפייניה המיוחדים של הקבוצה. כך, למשל, ניתן למצוא התארגנויות של קבוצות רכישה בעלות רקע חברתי או דתי משותף, קבוצות של רוכשים מגיל מסוים, קבוצות של רוכשים ממקומות עבודה משותפים ועוד.

רכישת זכויות במקרקעין על ידי קבוצת רכישה נועדה גם לשם השגת יתרונות כלכליים ובהם ניצול כוחה של הקבוצה להתקשרויות עם נותני שירותים, מתוך הנחה שבדרך זאת ניתן להוזיל את עלויות הבניה, את עלויות המימון ממוסדות פיננסיים ועוד.

50. להתארגנות חברים בקבוצת רכישה לצורך רכישת קרקע והתקשרות משותפת עם קבלנים לביצוע עבודות הבניה יתרונות נוספים. ההשוואה בין רכישת דירה מקבלן לרכישה באמצעות קבוצת רכישה מלמדת על חסכון רב. בין היתר נחסכות הוצאות המימון של הקבלן, הוצאות הפרסום והשיווק, יש חסכון ברווח היזמי ועוד (ראו דו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה, יוני 2010, פורסם במו"ט 4/2010).

51. רכישת דירות באמצעות קבוצות רכישה עשויה להביא ליתרונות גם באמצעות חיסכון במס. כך, למשל, על עלות הקרקע, אם נרכשה מאדם פרטי, אין חיוב במס ערך מוסף (להבדיל מרכישת קרקע שכזו על ידי עוסק). זאת ועוד, מס הרכישה משולם רק על סכום הקרקע ואילו על רכיב עלויות הבניה, שאינו נכלל ברכישת הזכויות במקרקעין, אין חבות במס רכישה (כמובן שהחיסכון במס מותנה





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

גם בשאלת ההטבות הניתנות למי שרוכש דירת מגורים ראשונה ולשווי הקרקע, שכן שיעור מס הרכישה על דירת מגורים הוא מדורג).

הדין עד תיקון 69 לחוק

52. הטבות המס הגלומות ברכישת דירות באמצעות קבוצות רכישה גררו בעבר דיונים משפטיים שונים. דיונים אלו עסקו במיסוי הגורמים, או הגורם המארגן את קבוצת הרכישה, דהיינו בשאלה האם יש לראותו כמי שרכש את הקרקע ומכר לחברי הקבוצה דירות ועל כן יש לחייבו במס הכנסה; האם יש לראות בכל הכנסתו כהכנסה מעסק, החייבת במס הכנסה כהכנסה פירונית, או שמא ניתן לראות בהכנסתו או בחלקה, כהכנסה הונית. עוד נדונה השאלה, האם יש לראות בחברי הקבוצה כרוכשי דירות מוגמרות או האם ניתן להכיר בפיצול העסקה, כך שהרוכשים ייחשבו כמי שרכשו את הקרקע בלבד, ויחויבו במס רכישה רק בגין הדירה, ובגין רכישת שירותי הבניה לא יחויבו במס רכישה, ועוד (ראו א' נמדר לעיל עמ' 428, 429, ודו"ח הוועדה כמפורט לעיל).

ועדות הערר ובתי המשפט בחנו את נסיבות המקרים שבאו לפנייהם וניסו לאתר את טיבה האמיתי של כל עסקה (ראו למשל ו"ע (חיי) 8055/07 גולן נ' מנהל מס שבח (17.4.2008); עמ"ש (חיי) 5024/99 לנג נ' מנהל מס שבח מקרקעין (1.1.2000); ע"א 4378/11 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' תפוח פז פיתוח נדל"ן (2.4.2013)).

תיקון 69 לחוק

53. כדי להבהיר את סוגיות המס בנוגע לרכישת מקרקעין באמצעות קבוצת רכישה, מינה מנהל רשות המסים ועדה, בראשות עו"ד מ' מזרחי, שהתבקשה לבחון את היבטי המס השונים בפעולות עסקיות במקרקעין המבוצעות על ידי קבוצת רכישה. ביום 14.6.2010 מסרה הוועדה את המלצותיה ואלו שימשו בסיס לתיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

54. תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין אימץ את המלצות הוועדה, לפיהן יראו ברכישת נכס באמצעות קבוצת רכישה, שלגביה התמלאו התנאים הקבועים בחוק, כרכישת הנכס המוגמר. משמע, רוכש דירה במסגרת קבוצת רכישה ייחשב, אם התקיימו התנאים הקבועים בחוק, כמי שרכש דירת מגורים וישלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים ששוויה היא השווי הכולל את כל מרכיביה (קרקע ושירותי בניה).

לצורך כך הוסיף המחוקק בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין את הגדרת "קבוצת רכישה" כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה 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;

מהגדרה זו לומדים אנו, כי על מנת לראות ברכישת קרקע על ידי קבוצת רוכשים כרכישת יחידת הדיור המוגמרת, יש להצביע על ארבעה תנאים; קבוצת רוכשים הפועלת במשותף; ההתארגנות היא גם לרכישת מקרקעין וגם לבנייה משותפת; קיומה של מסגרת חוזית שתסדיר את ההתארגנות על כל שלביה; ההתארגנות הקבוצה נעשית על ידי "גורם מארגן" - גוף עסקי שפעילותו חיצונית לפעילות הקבוצה.

55. המלצות הוועדה שאומצו על ידי המחוקק מבוססות על ההנחה כי "העסקה האמיתית" אותה כורתים חברי הקבוצה, היא רכישת דירה. בפסקה 64 לדו"ח הוועדה נאמר, כי "בחלק נכבד מן המקרים קבוצת הרוכשים יודעת מראש, כבר בעת החתימה על הסכם השיתוף, כיצד תיראה הדירה בבית שייבנה [...] בראיית הרוכשים הם חותמים כבר ברגע כריתתו של הסכם השיתוף על כל נספחיו, על מנגנון חוזי שלם שאמור להוליך אותם באופן מובנה למוצר המוגמר של דירת מגורים" (ההדגשה במקור - ר' סי').

56. מוקד הדיונים בשאלה מתי יראו ברכישה באמצעות קבוצת רכישה כעסקה שלמה לרכישת דירה, מצוי בקיומו של "הגורם המארגן". הגורם המארגן מוגדר כך:

מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור.

משמעות הוראה זו היא, כי בגורם המארגן צריכים להתקיים מספר תנאים:

- א. הגורם הוא גרום חיצוני לחברה או לכל הפחות פעילותו נפרדת וחיצונית לפעילותו כחבר הקבוצה.
- ב. הגורם פועל על מנת לקבל תמורה עבור השירותים הניתנים על ידו לקבוצה.
- ג. הגורם פועל בכל שלבי ההתארגנות, החל מייזום הקבוצה, דרך רכישת המקרקעין וכלה בעבודות הבניה. עם זאת הגורם המארגן אינו חייב לפעול בעצמו בכל השלבים והוא יכול לפעול גם באמצעות אחרים הפועלים בשמו ומטעמו.
- ד. הגורם המארגן הכין את המסגרת החוזית הכוללת להתארגנות על כל שלביה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

(ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 439; ו"ע (מרכז) 20112-02-13 מימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(15.12.2014)).

57. מכאן, שלקביעה שגורם כלשהו הוא "גורם מארגן" בקבוצת רכישה ישנה השפעה על חיובי מס שונים; מס הרכישה שישולם על ידי כל חבר בקבוצה יחושב לפי שווי הדירה המוגמרת; הגורם המארגן יישא בתשלום מס הרכישה על המקרקעין; הגורם המארגן יחויב בתשלומי מס ערך מוסף על מלוא שווי הדירות ועוד.

הכרעה

58. העוררים טוענים כי העסקאות שבגדרן רכשו את הזכויות הן בדיוק בהתאם להסכמי הרכישה, דהיינו עסקאות לרכישת זכויות בלתי מסוימות במקרקעין. הרוכשים בכל פרויקט התארגנו בינם לבין עצמם, על פי המסגרות שנקבעו בהסכמי השיתוף להקמת בתי מגורים, ללא כל גורם מארגן. הרוכשים מבקשים לקבוע כי ההסכמים שנכרתו משקפים את המוסכם, דהיינו רכישת זכויות במקרקעין והסכמה משותפת לבניה תוך חיוב חברי הקבוצה בעלויות הבניה בפועל כפי שיתבררו במהלך הבניה.

59. לעומתם טוען המשיב כי יש לבחון את העסקאות על פי מהותן האמיתית, שהיא רכישת דירות מגורים גמורות. לטענת המשיב הרוכשים המקוריים בכל פרויקט, הם הגורם המארגן שהתחייב למכור לרוכשים הנוספים דירות מגורים. המשיב מבקש להתבונן במבט כולל על כל הפרויקטים, לקבוע כי בפנינו שיטה מאורגנת להקמת מבני מגורים, ולקבוע כי בני משפחת פרידמן הם שיזמו וארגנו את הקמת בתי המגורים ומכירת הדירות.

60. למעשה יש לברר שתי שאלות; האחת - האם מהותן האמיתית של עסקאות הרכישה הייתה רכישת דירות מוגמרות מהרוכשים המקוריים בכל הפרויקטים, כי יש להתעלם מהאמור בהסכמים ולהתבונן מעבר למסך שיצרו הצדדים, ולמסות את העסקאות על פי מהותן; השנייה - האם העוררים התארגנו כקבוצת רכישה במובן הגדרת חוק מיסוי מקרקעין, כלומר האם ניתן למצוא בכל אחת מקבוצות הרוכשים "גורם מארגן". ברי כי אם תתקבל עמדת המשיב בשאלה הראשונה לא יהיה צורך לבחון את השאלה השנייה.

כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי דין כל הערערים להתקבל, כי העסקאות האמיתיות שנכרתו בין הצדדים תואמות את החוזים שנכרתו וכי לא הוכח שהקבוצות פעלו באמצעות גורם מארגן כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מהותן האמיתית של העסקאות

61. המשיב סבור כי יש להתעלם מאוסף ההתקשרויות החוזיות שנחתמו בין הצדדים ולהתבונן על מהותן האמיתית של העסקאות, לפיה הרוכשים המקוריים בכל פרויקט מכרו ליתרת הרוכשים דירות מוגמרות. משמע, בנכס ברוזנפלד 1 מכרו, דני חצב, יוסי גווילי ואלון פרידמן דירות לשאר חברי הקבוצה, העוררים 4-12 בו"ע 15-01-28116; בנכס ברח' אבדימי 5 מכרו חברת פ.א. ואילן גבע דירות לעוררים 10-3 בו"ע 14-12-63863; בנכס שברחוב העליה 62 מכרו צפריה שטרן, שמעון שטרן, רבקה פרידמן ואלון פרידמן דירות לעוררים 5-10 בו"ע 15-06-34189; בנכס ברוזנפלד 3 מכרו אילן בן שחר, דורית פרידמן ארבל, גיורא שרעבי, דני חצב ויצחק סיטון דירות לעוררים 6-18 בו"ע 15-02-43052. כך גם לגבי הנכס ברח' הס 32 שעניינו נדון בו"ע 16-04-39991 שבו לא נשמעו ראיות (להלן יכינו הרוכשים המקוריים בכל אחד מהפרויקטים: המוכרים). עוד טוען המשיב כי בכל הפרויקטים פעלו בני משפחת פרידמן, ובעיקר אייל פרידמן, בשם של המוכרים למכירת דירות לרוכשים.

62. המשיב מבסס טענותיו על העיקרון שלפיו "מס האמת" נקבע על פי מהותה האמיתית של העסקה. איתור מהותה האמיתית של עסקה, מחייב על פי העקרונות המקובלים, שלא להתבונן רק על הצורה הפורמאלית בה תיארו הצדדים את העסקה שביניהם, או על האופן בו כונתה במסמכי ההתקשרות, אלא יש לבחון מה היה אומד דעתם האמיתי של הצדדים (ראו ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ. אודלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ (16/8/2006); ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10/6/2010); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ. מלוונות צרפת ירושלים בע"מ (21/5/2006); ע"א 750/16 סעדטמנד נ. פקיד שומה רחובות (28/2/2019)).

63. המסלולים לאיתור העסקה האמיתית של הצדדים, ובהתאם מיסוי העסקה, עשויים להיות שונים; האחד - מסלול הדין הכללי, דהיינו איתור אומד דעתם האמיתי של הצדדים. ככל שמסמכי ההסכם הנחזה שנחתם על ידי הצדדים לעסקה אינו משקף אומד דעת זה, יש לקבוע מהו ההסכם האמיתי ולהורות על ביטולו של ההסכם הנחזה. ביטול זה ייעשה במסגרת הוראת סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג - 1973, בהיותו חוזה למראית עין או בכלים משפטיים אחרים המוכרים בדין הכללי (למשל: ביטול הסכם שמטרתו האמיתית היא הברחת נכסים לפי סעיף 96 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם-1980).

השני - מסלול דיני המס. במסלול זה יכול המשיב לטעון ל"סיווג שונה" של העסקה, למשל סיווג תקבול שהוצהר כתקבול הוני, כתקבול פירותי; סיווג תקבול שהוצהר כדיבידנד, כתשלום תמורה עבור נכס וכדומה (ראו ע"א 750/16 הנ"ל; ע"א 1829/13 ישיבת וידניץ בית ישראל נ' מנהל





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מיסוי מקרקעין ירושלים (8/10/2015); ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה, (15/12/2003). אפשרות אחרת בגדר דיני המס מוכרת כ"סיווג מחדש" שעיקרה שימוש בנורמה אנטי תכנונית כגון הוראת סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], או הוראת סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. במסגרת זו קובעת רשות המס כי העסקה כפי שהוצגה היא עסקה מלאכותית, שנועדה להתחמק מתשלום מס ומטילה מס על העסקה האמיתית (ראו לעניין ההבחנה בין המסלולים השונים ע"א 750/16 הנ"ל, פ. רובין, ד' פסטרמן "הסיווג השונה הכללי והסיווג מחדש המיסוי, פריצת גבולותיו של משפט המס במשנתו של השופט אור - מהנמקת יחיד להלכה נוהגת" ספר אור - קובץ מאמרים לכבוד השופט תאודור אור 883 (א' ברק, ר' סוקול וע' שחם עורכים, 2013); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב דובינשטיין ושות', חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נו(5) 915 (2003); ד' גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי תכנוניות: העדפת התפיסה הפונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית" משפטים ל 545 (תש"ס)).

דומה שהגדרה טובה להבחנה בין הסיווג הכללי - הסיווג השונה של עסקה, לבין הסיווג המיסוי, כלומר התעלמות לצרכי המס מעסקה בשל היותה מלאכותית, פורטה במאמרו של פרופ' אי יורן, "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית" משפטים כ 43, 48-47 (1970) באומרו:

"על פי השיטה המקיפה לסיווג שונה של עסקאות לצורך מס ניתן להגיע לתוצאת הסיווג השונה בכמה דרכים שיש ללכת בהן על פי הסדר: ראשית, יש לבחון לפי כללי המשפט הפרטי האם הכינוי שנתנו הצדדים לעסקה הולם את תוכנה. כך ניתן, למשל, להגיע למסקנה, כי עסקה שהצדדים הציגו כמכר באשראי היא, לאמתו של דבר, הלוואה ותוצאות המס ייקבעו לפי זה... רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני-המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיורית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני המס".

64. ההבדלים בין המסלולים השונים עשויים להשפיע על השאלה על מי מוטל נטל ההוכחה לשכנע כי העסקה האמיתית שונה מהעסקה הנחזית ועל מידת הראיה הנדרשת (ראו דן ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים" משפט וממשל ג' 277 (1995); ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4 (30/01/2006); ע"מ (ת"א) 39240-01-17 נחאיסי נ' פקיד שומה גוש דן (8/10/2018)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

65. המשיב בעניינינו אינו מבסס את עמדתו על נורמה אנטי תכנונית כלשהי, אלא פוסע במסלול הדין הכללי ומבקש כי נקבע שאומד דעת הצדדים היה שונה מזה הנחזה מאסופת החוזים שנכרתו. לטענתו כוונת הרוכשים הייתה לרכוש דירת מגורים ולא להצטרף לקבוצה לשם בניית בית מגורים. המשיב רואה במוכרים בכל פרויקט כמי שהתחייבו למכור לרוכשים הנוספים דירות מוגמרות. על כן נפתח את הדיון בבחינת החוזים הרלבנטיים.

66. החוזים הרלבנטיים הם חוזי הרכישה, על פיהם רכשו העוררים השונים את הזכויות מהמוכרים וחוזי השיתוף של כל הקבוצות. אין צורך לבחון את כל אחד ואחד מחוזי הרכישה שכן החוזים זהים, למעט השינויים בפרטים הרלבנטיים לכל עסקה.

67. חוזי הרכישה של הזכויות השונות כונו "חווה מכר". במבוא לכל חוזי המכר מציינים המוכרים בכל עסקה:

הואיל והמוכרים רכשו יחד עם [...] (להלן: "קבוצת הרוכשים") את מלוא זכויות בעלות במקרקעין הידועים [...]

והואיל והמוכרים וקבוצת הרוכשים החליטו לבנות בניין מגורים חדש על הנכס וערכו ביניהם הסכם ייחוד לפיו הזכויות בממכר כהגדרתו להלן מוקנות למוכרים בלבד.

והואיל והמוכרים [...] חלקים בלתי מסוימים מהנכס (להלן: "הממכר"), כאשר קיימת אפשרות (ע"פ החלטת המוכרים וקבוצת הרוכשים), כי יתר חלקי הנכס, כולם או חלקם, עתידים להימכר בעתיד לרוכשים נוספים (להלן: "הרוכשים הנוספים") וזאת בהתאם לכל הוראות הסכם זה.

(ראו למשל חוזי המכר ע/13, ע/14).

68. בכל הוראות חוזי המכר אין התחייבות כלשהי של המוכרים לבנות עבור הרוכשים בניין מגורים. כל שנמצא בחוזי המכר הוא הצהרה של המוכרים כי הגיעו להסכמה עם קבוצת הרוכשים לבנייה משותפת.

69. הממכר המוגדר בכל חוזי המכר הוא חלק יחסי בלתי מסוים בנכס. התמורה שהתחייבו הרוכשים לשלם על פי חוזי המכר היא אך ורק התמורה עבור החלק היחסי הבלתי מסוים בנכס אותו רכשו. אין כל התחייבות לתשלום תמורה כלשהי עבור בניית בית המגורים.

התנאי היחיד והקושר את הצדדים לבנייה מצוי בסעיף 12.3 לחווה הרכישה ע/14 שבו נאמר

כי:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המוכר וקבוצת הרוכשים יכרתו חוזים למכירת חלקים נוספים של הנכס רק אם רוכשים נוספים כאמור יקבלו על עצמם בכתב את חוזה הבנייה המשותפת על כל התחייבויות הנכללות בו.

(תנאים זהים מצויים גם בחוזים של רוכשים האחרים)

70. בנוסף לחוזה מכר, נדרש כל רוכש לחתום גם על "חוזה שיתוף ובנייה משותפת" (ראו תצהיר אריה פרידמן - ע/1, סעיף 5, תצהיר שמעון שטרן - ע/3, סעיף 3; תצהיר דפנה בירן - ע/11, סעיף 3; תצהיר שלמה זאבי - ע/5, סעיף 4 וכן בתצהירים נוספים שהוגשו מטעם העוררים).

במבוא לחוזי השיתוף נקבעו הוראות לגבי הבנייה העצמית ויחסי השיתוף. בין חוזי השיתוף ישנם הבדלים מזעריים שנועדו להתאים את החוזה לכל פרויקט. ברוב חוזי השיתוף נאמר:

והואיל ובהתאם להסכמי המכר המפורטים בנספחי א' לחוזה זה על תאריכיהם (להלן: "הסכם המכר") רכשו הצדדים לחוזה זה מהקונה חלקים בלתי מסוימים מהמקרקעין, כמפורט בנספח א' לחוזה זה (להלן: "הממכר") וזאת בהתאם לכל הוראות הסכם המכר.

והואיל והצדדים חפצים להסדיר ביניהם בחוזה זה בניה משותפת של בנין מגורים במקרקעין, החל משלב גיוס יועצי תכנון ותכנון הבנין, ממשיך בהוצאת הזמנות להציע הצעות לגיוס קבלן מבצע, וגומר בהשלמת הבנין והדירות ומסירתן לצדדים ואת חלוקת הדירות. ביניהם בבנין המגורים שייבנו במקרקעין לרבות, באמצעות רישום צו רישום בית משותף ("הפרויקט" – כהגדרתו להלן);

והואיל והצדדים מעוניינים בחוזה זה לקבוע ביניהם את הכללים והתנאים של ניהול הפרויקט, התכנון והקמת הבנין במקרקעין ויחודן של הדירות שיכללו בבנין לצדדים, דרכי השימוש ברכוש המשותף, רישום הבנין כבית משותף, חלוקת כל הוצאות ניהול הפרויקט ביניהם, והכל בהתאם להוראות חוזה זה ונספחיו;

בהצהרות אלו מבהירים הצדדים, כלומר כל מי שרכש זכויות בכל אחד מהנכסים, כי כוונתם לבצע בנייה משותפת של בניין מגורים. אין התחייבות של המוכרים לבנות עבור האחרים את בניין המגורים.

71. זאת ועוד, בחוזי השיתוף נקבעו הוראות מפורשות שנועדו להסדיר את הבניה המשותפת. סעיף 7 לחוזה השיתוף דן "בבנייה עצמית" של הבניין. בסעיף נאמר מפורשות כי "הצדדים יבצעו את הפרויקט באופן עצמאי, על כל הנובע מכך, לרבות תכנון הבניין, תשלום ליועצים ולמומחים, תשלום האגרות וההיטלים, הוצאת מכרזים לביצוע תכנון ומינוי קבלן בהתאם וכיו"ב – כל הדרוש לשם השלמת הבנייה עד לרמת גמר מלא וסופי" (סעיף 7.1 לחוזי השיתוף).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

72. בחוזי השיתוף נקבעו מוסדות הקבוצה; האסיפה הכללית והוועד המפקח. הוועד המפקח ימונה על ידי האסיפה הכללית (סעיף 9). החלטות האסיפה הכללית יתקבלו בהצבעת רוב והקוורום המזערי לקיום אסיפה הוא 60% (בחלק נאמר 51%) מכלל הרוכשים (סעיף 9.1.3). ההתקשרויות בשם הקבוצה, בחירת האדריכלים, היועצים, הקבלן המבצע וכדומה ייעשו כולם על ידי מוסדות הקבוצה ובעיקר על ידי הוועד המפקח (סעיף 9.2.3).

נקבע גם כי הוועד המפקח יפעל בנאמנות וללא תמורה בעבור הצדדים, ועבורם בלבד, לשם שמירת האינטרסים של כל הצדדים [...] (סעיף 9.2.1). כן נאמר כי "כל צד הנבחר לחבר הוועד המפקח מודע ומסכים לכך כי הוא משמש כמיופה כוח של הצדדים, ומתחייב לפעול בתום לב ולטובת הקבוצה בלבד" (סעיף 9.2.7).

73. בהסכמי השיתוף מובהר כי עלויות הפרויקט כולן יחולקו בין הרוכשים בהתאם לחלקם היחסי (סעיף 7.3). זאת ועוד, הובהר בהסכם השיתוף כי כל הרוכשים יודעים שמדובר בחשבון אחד שנועד לממן את כל הפרויקט. בסעיף 11.1 להסכם השיתוף הובהר:

ידוע לצדדים, כי אם אחד מיחידיו הצדדים לא יעמוד בהתחייבויותיו עפ"י חוזה זה הוא עלול לגרום נזק לכל הצדדים האחרים המסתמכים על התשלומים שכל צד התחייב לשלם, הן במסגרת רכישת הממכר, והן בגין מימון עלויות הבניה.

בסעיף 15 נקבעו הוראות למקרה הפרה, לרבות סמכות הוועד המפקח להביא לביטול ההתקשרות עם הרוכש המפר ומכירת זכויותיו לרוכש חדש (סעיף 16.1 וסעיף 16.2.1).

74. כל אלו מלמדים כי חוזי השיתוף נועדו להסדיר את היחסים בין חברי הקבוצה לביצוע בנייה עצמית של בניין מגורים. מחוזי השיתוף עולה מפורשות כי אין גורם המוכר דירות מוגמרות לרוכשים אלא הרוכשים קובעים מנגנון לבנייה עצמית תוך מחויבות הדדית זה לזה. קיומה של ערבות הדדית של החברים זה לזה, היא מאבני היסוד של הבניה העצמית. משמעה של ערבות זו היא החובה של כל חבר לשלם את חלקו כדי לאפשר את השלמת הבניה העצמית תוך מתן סמכות לשאר החברים לבטל את ההתקשרות עמו במקרה של הפרה מצידו ולצרף חבר חדש במקומו. ודוק, סמכות החלפתו של החבר המפר את חובת התשלום, מסורה לשאר החברים ולא לגורם חיצוני, שכן חבר המפר את חובתו מונע את השלמת הבנייה ופוגע בשאר החברים.





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

75. זאת ועוד, ראינו כי בהסכמי המכר ובהסכם השיתוף הובהר מה חלקו של כל חבר ואיזו יחידה צפויה להיות מיוחדת לו. זהו לכאורה סממן למכירת דירה מוגמרת. עם זאת, בחוזי השיתוף ובהסכם הרכישה אין כל התחייבות למחיר היחידה. המחיר ייקבע על פי העלויות כפי שיתבררו בפועל במהלך הבנייה. בכך שונה המקרה הנוכחי מזה שנדון בו"ע 1262/02 קווי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (15/7/2007) וע"א 11125/08 קווי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (21/7/2011), בו ידעו הרוכשים את העלות הכוללת והסופית של רכיב הקרקע ושל עלויות הבנייה. לרוכשים בערעורים הנוכחיים הוצג לכל היותר אומדן בלבד, כחלק מהליך השיווק, אולם הרוכשים קיבלו על עצמם לשאת בכל העלויות.

76. ראינו כי את ניהול הפרויקט, בחירת הספקים, הקבלן המבצע וכדומה, הותירו הצדדים להחלטת הקבוצה. מוסדות הקבוצה, האסיפה הכללית והוועד המפקח, הם שהיו אמונים על פי ההסכמים על ההתקשרויות השונות. חברי הוועד המפקח התחייבו לפעול ללא תמורה ואין ראייה כי קיבלו תמורה כלשהי. חברי הוועד המפקח קיבלו על עצמם לפעול בנאמנות כלפי הקבוצה; כלומר כל אחד מהם קיבל אחריות למלא את חובת האמון שהוטלה עליו ולשים לנגד עיניו את טובת הקבוצה בלבד.

77. בשונה ממקרים אחרים שנדונו בפסיקה, חוזי המכר וחוזי השיתוף לא כללו כל מחויבות להעסקת קבלן מבצע מוגדר כלשהו (השוו לע"א 204/07 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני וינר ובניו בניין והשקעות (19/7/2010); ו"ע (ת"א) 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, פסקה 7 לפסק הדין (02/07/2015)). בחירת הספקים והקבלן המבצע הייתה צפויה להיעשות בנפרד על ידי הרוכשים עצמם באמצעות מוסדות הקבוצה. בעת רכישת הזכויות בכל אחד מהנכסים וחתמת הסכם השיתוף, טרם נקבעה זהות הספקים וטרם נקבעה זהותו של הקבלן המבצע. משמע, הרוכשים ידעו כי לא רכשו זכויות בדירה מוגמרת, כי המוכרים אינם מתחייבים להשלמת בניית הדירה, וידעו כי הבנייה תיעשה בבנייה עצמית במסגרת ההוראות שבהסכם השיתוף.

78. מעיון בחוזים בכל הנכסים השונים ניתן לראות, כי בחלק מהמקרים, בעת רכישת הזכויות על ידי העוררים, עדיין לא היו ידועים היקף זכויות הבנייה, מועד תחילת הבנייה, תכנית הבנייה הסופית (למעט סקיצה ראשונית) וכדומה. בחלק מהנכסים היתרי הבנייה הוצאו זמן רב לאחר רכישת הזכויות והתארגנות הקבוצה. עוד ראינו כי בחלק מהנכסים היה עדיין צורך לנקוט בהליכים לפינוי דיירים שהחזיקו בנכס ולא ניתנה כל התחייבות של מי מהמוכרים כי הפינוי יושלם בכלל, ובאיזה מועד. כך למשל בנכס ברזנפלד 1 היה צורך לפנות את הדיירים. עוד התברר כי התכניות שונות, ולאחר אישורה של תמ"א 38/2 זכויות הבנייה ומספר יחידות הדיור גדל. גם בנכס באבדימי שונו התכניות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עם אישורה של תמ"א 38/2 וגם בפרויקט זה חתימת ההסכם עם הקבלן המבצע נעשתה רק לאחר מינוי ועד מפקח ובאישור האסיפה.

בנכס ברחוב העלייה 62 התגלו קשיים בקבלת ההיתר וזה הוצא רק לאחר התארגנות הקבוצה. הקבוצה בחרה בקבלן מבצע, חברת אשכולות, ורק לאחר שהתברר כי החברה הקבלנית לא תוכל לבצע את הבנייה בוטל ההסכם עמה ונכרת הסכם עם קבלן מבצע חדש, חברת א.ר. כהן. בדומה לכך, גם בנכס ברוזנפלד 3 הושלמה ההתקשרות עם הקבלן המבצע רק לאחר גיבוש הקבוצה וכינוס אסיפה של הרוכשים.

79. מכל אלו מתחייבת המסקנה כי בכל המקרים מושא העררים בתיק זה, הרכישה הייתה של זכויות בלתי מסוימות ועריכת חוזים לבנייה עצמית על ידי חברי הקבוצה, ולא רכישה של דירה מוגמרת. אין באף אחד מהחוזים התחייבות של המוכרים לבנות דירות ולמסור דירות לרוכשים אלא אך ורק התחייבות לפעול, במסגרת קבוצת הרכישה, לביצוע בנייה עצמית.

80. טוען המשיב כי מהעדויות עולה כי הרוכשים ראו לנגד עיניהם רכישה של דירת מגורים ועל כן העסקה האמיתית הייתה לרכישת דירות ולא להתקשרות בקבוצת רכישה לבנייה עצמית. המשיב מפנה לעדותם של רוכשים שונים שהעידו כי ביקשו לרכוש דירה (למשל עדות הגב' הדרי עמ' 12, עדות אריה פרידמן עמ' 17, עדות מר אגוזי עמ' 62, עדות הגב' קניאס עמ' 66; עדות דורית פרידמן, עמ' 31; עדות אייל פרידמן, עמ' 46 ועוד).

81. בטענה זו אין מאום. אין חולק כי כל מי שרוכש דירה מוגמרת, כמו גם מי שמתקשר בהסכמי שיתוף לבנייה עצמית בקבוצת רכישה, מעוניין להשיג את המטרה והיא קבלת דירת מגורים. המטרה לשמה מתארגנת הקבוצה ולשמה נערכים חוזי השיתוף, היא בניית דירות מגורים עבור חברי הקבוצה. על כן, אין בהתבטאויות הרוכשים שצינו כי ביקשו לרכוש דירה, כדי ללמד על מהותה של העסקה (השוו: ו"ע (חי') 17-10-21262 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, פסקה 67 לפסק הדין (02/01/2019)). השאלה היא האם בעסקה רכשו דירה מוגמרת, כלומר רכשו זכות לקבלת דירה שתיבנה על ידי המוכרים עבורם, או שרכשו זכות בקבוצת הרכישה על מנת להשלים ביחד את הבנייה ולהגיע בסופו של יום לדירה.

82. נזכיר עוד כי בשונה מרכישת דירה מוגמרת ממוכר שבה המוכר מתחייב כלפי הרוכש לעמוד בכל החובות הקבועות בחוק המכר (דירות) התשל"ג-1973, הרי שבמקרה הנוכחי לא נמצאת התחייבות כזו של המוכרים. רק הקבלן המבצע קיבל על עצמו אחריות לעבודות הבנייה במסגרת ההסכמים שנכרתו בין הקבלן המבצע לרוכשים בנכסים השונים. היעדר התחייבות של גורם כלשהו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לעמוד בחובות המוטלים על מוכר דירה על פי חוק המכר (דירות), מעיד על כך כי הצדדים לא ראו אף גורם כ"מוכר" של דירות. ודוקו, כל ההליך לווה ביעוץ משפטי וחלק מהרוכשים אף קיבלו ייעוץ משפטי נפרד מהיעוץ של חברי הקבוצה (ראו למשל: עדות אגוזי, עמ' 64). ברי, כי אם הרוכשים סברו כי הם רוכשים דירה ממוכר הבונה את הדירה עבורם, היו טורחים לכלול את ההתחייבויות החלות על המוכר בחוק.

83. לאור כל האמור שוכנעתי כי "העסקה האמיתית" שבין הצדדים היא זו שעולה ממסמכי העסקה, דהיינו רכישת זכויות בלתי מסוימות במקרקעין והסכם לבנייה עצמית משותפת של כל חברי הקבוצה. בידי המשיב לא עלה לשכנע כי העסקה האמיתית הייתה שונה מהאמור בחוזי המכר וחוזי השיתוף, כלומר כי אומד דעת של הצדדים היה שונה מהנחזה על פי החוזים החתומים.

חיוב במס רכישה לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין

84. לטענת המשיב גם אם העסקה האמיתית שנכרתה בין הצדדים הייתה לרכישת דירה באמצעות קבוצת רכישה, הרי שיש לחייב את העוררים במס רכישה על פי שווי דירות המגורים. המשיב מפנה לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הכולל שתי חלופות להגדרת "דירת מגורים", כדלקמן:

"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:

- (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

85. החלופה הראשונה, הכלולה בסעיף 9(ג)(3) כוללת גם "מכירה על הנייר", כלומר מכירת דירה שבנייתה טרם הסתיימה. הוראה זו נועדה להטיל חובת תשלום מס רכישה על שווי הדירה ממי שרוכש דירה ממוכר המתחייב להשלים את בניית הדירה עבור הרוכש. רק מקום שבו המוכר מתחייב להשלים את הדירה, יראו בנכס הנרכש כדירת מגורים. מקום שבו הקונה מקבל על עצמו או ביחד עם אחרים להשלים את הבניה, הנכס לא יוגדר כדירת מגורים (ראו ע"א 3440/11 לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (20/12/2012); ו"ע (ת"א) 15-05-48493 אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (21/5/2017)).

86. כפי שראינו, בחוזי המכר אין כל התחייבות של המוכרים להשלמת הבניה. כל רוכש מצטרף לקבוצה ומקבל על עצמו להשתתף בהשלמת הבניה, לשאת בחלקו בעלויות הבניה, וליטול חלק בניהול הבניה. די בכך כדי לקבוע כי לא מדובר ברכישת דירה שבנייתה טרם הסתיימה במובן ההגדרה האמורה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

איני שולל את האפשרות כי במצבים מסוימים, כאשר הרוכש החדש קנה את הזכויות מקבוצת הרכישה, יראו בקבוצה כמי שמוכר דירה שבנייתה טרם הסתיימה ולצידה התחייבות לסיום הבנייה, אך טענה זו לא נטענה בפנינו ואינה תואמת את הראיות שהוצגו.

האם קבוצת הרכישה כוללת גורם מארגן?

87. החלופה השנייה בסעיף 9(ג) עניינה רכישת זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה ושמיועדת לשמש למגורים. ראינו לעיל שהגדרת קבוצת רכישה כוללת ארבעה תנאים והמחלוקת מתמקדת רק בשאלת התקיימותו של התנאי הרביעי - התארגנות באמצעות גורם מארגן.

המשיב טוען כי בכל אחד מהפרויקטים יש לראות במוכרים, אשר מכרו זכויות לשאר הרוכשים, "כגורם המארגן". נטען כי אותם מוכרים פעלו כגורם מארגן באמצעותו של אייל פרידמן.

88. אין חולק כי הרוח החיה מאחורי כל העסקאות והקמת כל הפרויקטים היה אייל פרידמן. אייל הוא שאיתר את הנכסים, הוא שהציע למוכרים את עסקאות הרכישה, הוא שפעל לשווק את הפרויקטים לרוכשים הנוספים, הוא שפנה לאדריכלים, ערך אומדן של העלויות הצפויות ובמספר מקרים אף היה חבר בוועד המפקח כנציג של בני משפחתו. אייל פרידמן הוא גם מי שהציע בכל הנכסים את מנהל הפרויקט מר דורון פיינגולד, שמצדו פעל להציע את ההתקשרות עם הקבלן המבצע א.ר. כהן. מדובר במספר נכסים שהתנהלו באופן דומה להפליא, כאשר אייל פרידמן נוטל חלק בשלבים שונים של התקדמות הפרויקטים. ודוקו, למרות חלקו הרב של אייל פרידמן, בפרויקטים אין טענה כי הוא עצמו מהווה גורם מארגן בהם.

האם בכך די כדי להצביע על גורם מארגן במובן חוק מיסוי מקרקעין? תשובתי שלילית.

89. "גורם מארגן" הוא גורם שפעילותו נפרדת מפעילות הקבוצה. חבר קבוצה הפועל למען חבריו בקבוצה ללא תמורה לא יחשב כגורם מארגן. כך גם אם חלק מהחברים פועלים כוועד ואפילו אם חברי הקבוצה התארגנו בעמותה הפועלת עבור החברים אין לראות באלו גורם מארגן (ראו ו"ע 11-40703-15 עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבנייה - קרני שומרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (26/12/2017)). צריך לזכור כי בכל קבוצה המתארגנת להשגת מטרה כלשהי עבור חבריה, יהיה מי שיוביל את הקבוצה, ינהיג אותה וירכז את פעילותה. זהו אינו "גורם מארגן" במובן ההגדרה בחוק.

90. גורם מארגן פועל למען רווח. הוא מקבל תמורה, ישירה או עקיפה, עבור שירותי הארגון שהוא מעניק לקבוצה. ודוקו, קבלת תמורה עבור שירותים אחרים שניתנו על ידי אותו גורם לקבוצה, שאינם



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בבחינת שירותי ארגון, אינו מספיק כדי לקבוע שהגורם משמש כ"גורם מארגן" במובן החוק. כך למשל אם אחד מחברי הקבוצה הוא מהנדס שמעניק שירותים מקצועיים לחבריו, או אם הוא חשמלאי המבצע עבודות עבור החברים, ברי שקבלת התמורה על ידם עבור השירותים שניתנו אינה הופכת אותם ל"גורם מארגן".

91. במקרה הנוכחי נטען כי המוכרים קיבלו תמורה ולכן יש לראותם כגורם מארגן. עם זאת, מהעדויות ברור כי איש לא שילם למוכרים או לאייל פרידמן שכר עבור הארגון (ראו עדות רפי ביטס עמ' 22, דני חצב, עמ' 43, אלון פרידמן עמ' 52, יובל אגוזי עמ' 64, עדות הדרי, עמ' 11, עדות אריה פרידמן, עמ' 15; עדות שמואל נינו, עמ' 78) המוכרים נהנו מרווח נאה בזכות השבחת המקרקעין ועליית ערכם. זוהי התמורה שקיבלו, ותו לא. תמורה שכזו, שמקורה בהשבחת הערך, אינה בבחינת תמורה עבור שירותי ארגון.

92. זאת ועוד, ראינו כי הוועדים המפקחים בכל הפרויקטים לא הורכבו מהמוכרים דווקא. כך בנכס ברזונפלד 1 נבחרו לוועד המפקח רק שניים משלושת המוכרים, יוסי גווילי ואלון פרידמן ונוספו להם שלושה מבין הרוכשים הנוספים, אמיר קריספין, שגיא ברקאי וניב מסטבוים (פסקה 16 לעיל). בנכס ברח' אבדימי נבחרו לוועד המפקח אריה פרידמן ואילן גבע, אליהם צורפו גם שניים מהרוכשים הנוספים, אמיר קרני וצליק גולדשטין (פסקה 22 לעיל). בנכס בעליה 62 נבחרו לוועד המפקח צפריה שטרן ואייל פרידמן (בשם של אלון פרידמן ורבקה פרידמן), ואליהם צורף גם הרוכש הנוסף צפריה אדלשטיין. בנכס ברזונפלד 3 נבחרו לוועד המפקח דני חצב ואייל פרידמן - בשמה של דורית פרידמן וכן שניים מהרוכשים הנוספים, אילן מירון (בשם בתו, עדי מירון) ושלמה זאבי. בהמשך התפטר דני חצב מהוועד המפקח. לוועד צורף גם הרוכש ניסים נינו, ששימש כגזבר (פסקה 38 לעיל).

משמע, המוכרים לא היו הגורמים היחידים שפעלו לארגון הקבוצה ולהתקשרויות השונות בשמה. חלקם נטלו חלק בוועד המפקח בכל נכס וחלקם אפילו לא נכללו בוועד המפקח.

93. עוד נזכיר כי המסגרת החוזית בכל הנכסים הוכנה על ידי משרדו של עו"ד יהושע גבעון עבור הקבוצות השונות. המסגרת החוזית הוכנה באופן זהה לכל הקבוצות (למעט התאמות לנסיבות המיוחדות של כל קבוצה). עם זאת, צריך לזכור שהכנת מסגרת חוזית כשלעצמה אינה מספקת להוכיח כי קיים גורם מארגן. אין ספק שלמשרדו של עו"ד גבעון היה חלק חשוב בארגון הקבוצות וראינו גם כי עו"ד גבעון הציע לחברים שונים להצטרף לקבוצה. עם זאת, לא נמנעה מאף אחד מהרוכשים האפשרות להיוועץ עם עורך דין אחר ולהיות מיוצגים על ידו והיו גם חברי קבוצה שעשו זאת (ראו עדות יובל אגוזי, עמ' 62).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

94. אייל פרידמן העיד כי פעל עבור בני משפחתו ללא כל תמורה (ראו עדותו, עמ' 45, וכן עדות אביו, אריה פרידמן, עמ' 15 ועדות אחותו, דורית פרידמן, עמ' 26). עדותו זו של אייל מעלה מספר תהיות, הגם שהאחרון סיפק לה הסברים (ראו דבריו בעמ' 45). עם זאת, גם בכך לא די כדי לשכנע שהמוכרים היוו גורם מארגן שפעל באמצעות אייל פרידמן. ראינו כי עיקר תפקידו של אייל היה לשווק את הפרויקט. באותם ועדים בהם ייצג את אחיו ואחותו, הוא גם פעל כמו כל חבר ועד אחר. שיווק הפרויקט אינו הופך את המשווק לגורם מארגן ואין כל מניעה כי חברי קבוצת רכישה המבקשים להגדיל את הקבוצה ולצרף אליה רוכשים נוספים יפנו לגורם משווק שיפעל בשםם לאיתור חברים (ראו פסק דיני בו"ע 15-11-40703 הנ"ל, פסקאות 31-32). קבוצת רכישה יכולה לכלול גם אנשים זרים זה לזה שמבקשים לפעול יחדיו למטרה משותפת וכל עוד לא הצטרף לארגון הקבוצה "גורם מארגן", אין מניעה שגיבוש הקבוצה ייעשה גם על ידי משווק ואפילו משווק בשכר.

95. ניתן לסכם את הראיות עד כה ולקבוע כי לא הוכח שהקבוצות פעלו באמצעות גורם מארגן כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין. המחוקק ביקש לחייב רכישה של דירה מוגמרת באמצעות קבוצת רכישה רק מקום שהקבוצה מתארגנת על ידי "גורם מארגן" הפועל למען קבלת תמורה עבור הארגון. המחוקק לא ביקש לחייב במס רכישה על רכישת דירה מוגמרת, מקום שהקבוצה התארגנה בדרכים אחרות, בין באמצעות גורמים חיצוניים, בין באמצעות גורמים מתוכה, ובין בסיוע של אנשי מקצוע, ובלבד שכל אלו לא מילאו את הדרישות המעידות על קיומו של "גורם מארגן".

96. נזכור כי לקביעה שבפנינו קבוצת רכישה שאינה פועלת באמצעות גורם מארגן, השפעה יחסית קטנה על סכומי המס, שכן חלק מהרוכשים ששילמו מס רכישה עבור רכישת הזכויות בקרקע, היו עשויים לקבל פטור מתשלום מס עבור רכישת הדירה המוגמרת, בהיותה דירתם היחידה ובשים לב למחירן הנמוך, יחסית, של הדירות. זאת ועוד, הואיל והרוכשים נשאו רק בחלק יחסי של עלויות הבנייה בצירוף עלות הקרקע, הרי שגם למוכרים לא נצבר כל רווח עבור הבנייה ועל הרווח שנצבר להם בשל עליית ערך הקרקע שילמו המוכרים את מלוא מס השבח.

למעשה, הפער העיקרי בעניין תשלומי מס בגין העסקאות נובע מסוגיית מס הערך המוסף המוטל על "הגורם המארגן" בקבוצת הרכישה (ראו סיכומי המשיב, פסקה 32). הליך הערעור הנוכחי לא היה אמור לשמש אכסניה לדיון בעניין מס הערך המוסף.

סוף דבר

97. לאור כל האמור אציע לחבריי לקבוע, כי העוררים אינם חייבים במס רכישה על פי שווי דירת מגורים מוגמרת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על-כן אציע לקבל את כל העררים ולחייב את המשיב לשלם לעוררים בכל ערר הוצאות בסך של 25,000 ₪.

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

נתן מולכו, חבר ועדה

1. בערר זה נדרשים אנו למתוח את הקו שבין קבוצות רכישה המתארגנות לרכישה ובניית דירות מגורים לבין רכישת מקרקעין בידי בעליהם באופן עצמאי לבנייה עצמית.
2. למתי תיחשב קבוצת אנשים, הרוכשת זכויות במקרקעין, כקבוצת רכישה ולמתי תחשב היא כעסקה של קבוצת אנשים הקונים קרקע לצורכי בנייה עצמית.
3. יש יאמרו כי מדובר בקו דק. ואולם, ממקרא הוראות החוק, ואף ממקרא הוראות הביצוע של רשות המיסים, ניתן לראות כי הקו הינו ברור ועבה, עד כי עולה השאלה מדוע אנו אכן נדרשים לערר זה.
4. ראשית, יש להבהיר, מדינת ישראל מנסה לעודד יזמות בנדל"ן בכל דרך שהיא ובצורות מגוונות ככל שמתיר חופש החוזים.
5. קבוצות רכישה הינה עוד שיטה לגרום למימוש בנייה בישראל ובכך להגדיל את היצע הדיור ובהתאם לכלכלה פשוטה, העלאת היצע הביקוש מביא בהכרח להפחתת מחירי הדיור - שהינה מטרה מוצהרת של כל ממשלה בישראל, מזה מספר עשורים ואף במערכת הבחירות המתקיימת בימים אלו.
6. המשיב טוען כי השאלה שצריכה להישאל הינה מה ההבדל בין העסקאות המוצהרות בעררים אלו, לבין רכישת דירה "על הנייר" מקבלן - ולא היא.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

7. אכן, בשל הסוגיות שצצו בעקבות הפיכת קבוצות הרכישה למכשיר מרכזי בשוק הנדל"ן, הוקמה ביום 23/9/2009, על-ידי מנהל רשות המיסים בישראל, ועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה, בראשותו של עו"ד ורו"ח מאיר מזרחי (להלן- "ועדת מזרחי").

8. כבר בתחילת דו"ח ועדת מזרחי עולה כי המלצותיה נועדו להגביר את הודאות במשק בסוגיות המיסוי השונות הנובעות מהתארגנותן של קבוצות רכישה.

9. ואכן, יש מקום כי המדינה תעודד שיטות התארגנות שונות, ככל שמאפשרים דיני החוזים, תוך מתן ידיעה מוקדמת, ודאות מלאה, מה המס שידרש בכל צורת התארגנות על מנת שהפרטים יוכלו לכלכל צעדיהם בתבונה.

10. דו"ח ועדת מזרחי סוקר את היתרונות והחסרונות בשיטות ההתארגנות השונות לרבות רכישת "דירה על הנייר" שלא כקבוצת רכישה או כהגדרתן בדו"ח ועדת מזרחי, "קבוצות הבונות בבניה עצמית", וממליץ את אשר המליץ.

11. מכל אלה, מה שחשוב לעניינינו הינן הוראות החוק, שחוקקו במסגרת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין, שהינן מפורשות וברורות.

12. כבר כאן יאמר, כי לא כלל המלצות ועדת מזרחי יושמו בפועל ויש גם בכך להעיד על רצון המחוקק.

13. אם לא די בכך, ניתן גם להיעזר בהוראות הביצוע של המשיב, מס' 02/2013, ככל שהינן עולות בקנה אחד עם הוראות החוק.

14. אכן, כטענת המשיב, יש למסות זכות במקרקעין על פי תוכנה הכלכלי האמיתי והלכה זו חזרה הלוך ושנה בפסקי דין של ועדות הערר ומפי בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים.

15. בכל שיטות ההתארגנות, הן כקבוצת רכישה והן שלא, נדרשת מערכת חוזית שתבטיח את זכויות כל אחד אחד מחברי הקבוצה וכן את כלל חברי הקבוצה.

16. כבר כאן יאמר כי לדעתי, אין לראות במערכת חוזית הנוצרת בין פרטים, כמקימה קבוצת רכישה וכעונה לתנאי של קבוצת רכישה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

17. המציאות הכלכלית של חיינו, מחייבת לקבע את הסכמות הצדדים במסגרת מערכת חוזים כתובה.

18. כבר רבות נאמר ודובר כי השקעה ברכישת דירה ו/או מקרקעין הינה רכישה מהותית בחייו של אדם, לעיתים מדובר בהשקעה הכי יקרה שיעשה בחייו.

19. מדובר בעסקאות הכרוכות בידע רב תחומי. הן ידע בתחום דיני החוזים ומתחום דיני הקניין והן ידע בתחום הפיננסי. ברור, ולדעתי אף חובה, שעסקאות מסוג זה לא יעשו שלא בליווי עורך דין בקיא ומקצועי בתחום.

20. יחד עם זאת, אכן המערכת החוזית יכולה לשמש אותנו לשם לימוד תוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה.

21. ועדת מזרחי סקרה את היתרונות והחסרונות של צורת התארגנויות שונות.

22. בנייה בקבוצת רכישה חוסכת את הרווח היזמי ומפחיתה את הרווח הקבלני, ואולם מאידך, יש בה תשלום כספי לא מבוטל למארגן, בגין עבודתו, והיא טומנת בחובה סיכונים מבחינת ביצועה.

23. לא אחת, קבוצת רכישה מורכבת מפרטים שאין בינם לבין עצמם מכנה משותף כלשהו למעט הרצון לרכוש דירה ו/או להשקיע במקרקעין בנויים.

24. ההתארגנויות שהיו בעבר, כגון עמותות מורים ו/או עמותות קציני צה"ל ו/או יוצאי חיל-האוויר וכיוצא בזה השתנו והחלו לכלול קבוצות של פרטיים שהתארגנו על-ידי המארגן כעסק לכל דבר.

25. ואכן, ניתן לקבוע כי קבוצת רכישה הינה ענף בעץ הנקרא בנייה עצמית להבדיל מ"רכישה על הנייר" מקבלן.

26. המבדיל ביניהם, כך לפי תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין, הינו קיומו של גורם מארגן. הגורם המארגן הוגדר אף הוא מפורשות בחוק.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

27. לא די שיהיה גורם מארגן (או לשיטתי, גורם דומיננטי) אלא חייב הוא לענות על התנאים הקבועים בתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין - הן לעניין מיהי קבוצת רכישה והן לעניין פרטיה של הגדרה זו ובפרט להגדרת הגורם המארגן.

28. לדידי, כל חבר בני אדם חייב שיהיה בתוכו גורם דומיננטי, מנהיג, אשר יאחד את השורות ויניע את ההליכים. אין המשמעות שבהיעדרו של גורם דומיננטי אחד לא יקום גורם דומיננטי אחר. בכל תא של חבר בני אדם יש סוגי אדם שונים ובהיעדר גורם דומיננטי כנראה לא יקום דבר.

29. אף הוראת מיסוי מקרקעין נתנה את הבחנותיה לרבות בחינות נוספות לעניין הקביעה האם קיים מארגן ומה הקריטריונים שיאבחנו בינו לבין "גורם דומיננטי" בקבוצה.

30. כך לדוגמא נקבע, בהוראת מיסוי מקרקעין, כי מארגן, המהווה חבר בקבוצה, שמקבל את שכרו בדרך של הפחתת עלויות השתתפותו בבניית דירתו, יחשב אף הוא כמארגן.

31. מבלי לקבוע מסמרות ביחס לכלל הקריטריונים שנקבעו בהוראת הביצוע של מיסוי מקרקעין, ברור הוא כי הבחינה העיקרית, שאותה עלינו לשאול ולבחון היא - האם אכן בעסקאות, נשוא הערר, קיים מארגן כמשמעו בחוק מיסוי מקרקעין.

32. כפי שקבעתי דלעיל, בכל עסקת נדל"ן ובפרט בהתארגנות עצמית, חייב שתהיה מערכת חוזית מסודרת. בלעדיה, קבוצת פרטים לא תוכל לממש את הפרויקט, ודינם כדן קבוצת בעלים, במושע, שלכל אחד יש דעה וזכות וטו, בכפוף להוראות חוק המקרקעין בדבר שיתוף.

33. בדיוק כפי שלממש את הפרויקט נדרשת מערכת חוזית, כך גם בכדי לממש את הפרויקט נדרש שיהיה גורם דומיננטי כלשהו.

34. כמו בכל התארגנות של בני אדם, יש אנשים המבקשים לתרום יותר מזמנם וממרחם לקבוצה, ויש המבקשים ליהנות מפרי עמל של האחרים. יש המבקשים להיות בצמתי מקבלי ההחלטות ויש שלא. אין בכל אחד מאלה, כל עוד לא ענה על התנאים הקבועים בחוק, בכדי להוות מארגן.

35. האם אלו המבקשים להירתם למען ביצועו של הפרויקט, אף מתוך חברי הקבוצה, ומשקיעים מזמנם, ממרחם ומניסיונם אינם זכאים לתגמול בגין כך וקבלת תגמול תהפכם במחי יד למארגן? התשובה לכך כנראה הינה חיובית אך אין היא נדרשת בשלב זה להכרעתנו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

36. לדעתי, בכל קבוצה, לצורך הוצאת פרויקט לפועל, נדרש גורם דומיננטי. הגורם הדומיננטי יכול שיהיה מי מחברי הקבוצה ויכול שיהיה גם חיצוני לה (קרוב משפחה או חבר או כל אדם אחר). הגורם הדומיננטי יכול שיהיה גורם ללא שכר ויכול שיהיה גורם המקבל שכר כנגד עבודתו.

37. השאלה שאליה אנו נדרשים, הינה, האם אותו גורם דומיננטי עונה להגדרת המחוקק להיותו המארגן. עצם היותו הגורם הדומיננטי אינו די. ונפרט בכך בהמשך.

38. אין אני בדעה כי רק גורם חיצוני יכול שיהיה גורם מארגן. כך כדוגמא, אם פרט אחד בקבוצה אינו משתתף בעלויות בניית דירתו (עלויות בניית דירתו חלה על יתר הפרטים בקבוצה) והוא הגורם הדומיננטי בביצוע הפרויקט, ניתן לראות בו כמי שקיבל תשלום עבור עבודתו, ואותו פרט, לדעתי, יחשב כמארגן (ככל שיעמוד ביתר התנאים שנקבעו בחוק), הגם שהוא פנימי לקבוצה.

39. מנגד, יכול שהפרט בתוך הקבוצה מיוצג על-ידי גורם אחר, כדוגמא קרוב משפחה, שאינו חלק מהקבוצה, אלא רק מייצג את חבר הקבוצה והוא גם הגורם הדומיננטי, אך גורם זה פועל בהתנדבות מתוך רצון לקיים את הפרויקט ובכך לסייע לפרט שהינו מייצג - גם מקרה זה, לדעתי, לא יכול להיחשב כגורם המארגן ובהכרח בהיעדר גורם מארגן תיחשב הקבוצה כקבוצה לבנייה עצמית ולא כקבוצת רכישה.

40. תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין הגדיר, כפי שפורט בהרחבה בדברי כבוד יו"ר הוועדה, מהי "קבוצת רכישה" ומה התנאים לקיומה.

41. בין התנאים שיש לקיימם, בכדי להיחשב כקבוצת רכישה - ומה שנדרש לעניינינו, הינו שההגדרה כוללת התארגנות קבוצת רוכשים על-ידי גורם מארגן.

42. המחוקק אף הגדיר מהם התנאים שעמידה בהם תביא את הגורם המארגן להיחשב ככזה - "מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור".

43. על אף שלדעתי גם גורם פנימי עשוי להוות גורם מארגן, בהתקיימות תנאים שונים, הרי בכל מקרה יש להוכיח כי אותו גורם מארגן אחראי להכנת המסגרת החוזית ובפרט כי עושה הוא זאת בתמורה בעבור פעולות הארגון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

44. הגדרה זו הינה בעייתית מבחינת, האם קבוצת רוכשים המתארגנת כחברה (כל פרט מקבל מניות בחברה) והבונה בעבור בעלי מניותיה כאשר מנכ"ל החברה זוכה לשכר - יחשב המנכ"ל כגורם המארגן? שיטה זו של התארגנות טרם נפוצה בישראל ונותירה בצריך עיון.

45. לענייני העררים שבפנינו, ניתן לראות כי קיים קו ברור המפריד בין בנייה בקבוצה עצמית לבין בנייה בקבוצת רכישה.

46. ראשית, צריך שתקיים קבוצת רכישה. הקבוצה צריכה להיות כזאת שלא רק תארגן לרכישת זכות במקרקעין אלא להתארגן "לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של הנכס". דהיינו נדרש גם קיום ההתארגנות לצורך בנייה וכן על המושג "נכס" לענות להגדרות הקבועות בחוק.

47. ההתארגנות צריכה שתעשה על-ידי גורם מארגן וכלל הרוכשים בקבוצה צריכים להיות מחויבים למסגרת חוזית במועד הרכישה. כאשר המסגרת החוזית צריכה לענות לתנאי שהיא "מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי".

48. לא זו אף זו, תנאי שאין בלתו, חייב שיהיה גורם מארגן, הפועל לארגון הקבוצה לרבות המערכת החוזית "והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון".

49. המחוקק עוד קובע כי תמורה יכולה שתעשה גם בעקיפין וגם בשווה כסף.

50. מתוך כל המקובץ עולה, כי ככל שהתקיימו כלל התנאים להתארגנות, יש לבחון לא רק את נושא קיומה של אותה קבוצת רכישה אלא את האישיות - הגורם המארגן. לא ענה הגורם המארגן על כלל הקריטריונים שנקבעו בחקיקה - אין הוא מארגן, ואין הקבוצה - קבוצת רכישה.

51. יש לציין כי מהותה העיקרית של ועדת מזרחי היה ליתן המלצות בנושא המיסוי. רכישת מקרקעין על-ידי קבוצת רכישה יצרה מעין הפלייה ביחס לרכישת אותם המקרקעין על-ידי חברה קבלנית.

52. ההבדל במהותו הינו נושא תשלום המע"מ אשר חורג ממסגרת סמכותה של ועדה זו. תשלום המע"מ שנקבע במסגרת התיקונים שבוצעו בחקיקה, יצרה מצב לפיו שוק קבוצות הרכישה אשר היווה כר נרחב לביצוע עסקאות כלכליות, להבדיל מהתארגנות של מספר בעלים לבנייה עצמית, תתנהג מבחינה מיסוי, כמו רכישה מקבלן, הן לעניין תשלומי המס מהפרטים (רכישת דירה ולא קרקע) והן ביחס לתשלומי המס מהקבוצה (תשלום מע"מ על רכישת המקרקעין).





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

53. יחד עם זאת, אל לנו, במחי יד, למחוק תחום שלם של עסקאות של בעלים פרטיים שאינם קבוצת רכישה, אם לצורך השקעה ואם לצורך בנייה עצמית. לא לכך התכוון המחוקק.

54. המשיב טוען כי הגורם הדומיננטי היה אייל פרידמן. לטענת המשיב, אייל פרידמן לא נדרש "להביא" כסף, אלא צירף גורם אשר מימן את כלל הבנייה כנגד קבלת 50% מהמקרקעין. לא נטען כי אייל פרידמן לא נדרש להשיב חלקו במימון או כי קיבל כסף ו/או שווה כסף למעט עצם השבחת המקרקעין.

55. די בטענה זו להראות כי הטענה כי אייל פרידמן הינו המארגן, דינה להידחות. אייל פרידמן לא קיבל שכר, הוא נדרש להשיב את המימון שקיבל על חלקו בבנייה ולפיכך אף בהתניות הקבועות בהוראת הביצוע של מיסוי מקרקעין עצמו, הוא אינו עומד. הוא לא קיבל שכר ולא שכר בשווה כסף ו/או בדרך אחרת.

56. מימון פרויקט בדרך שבחר אייל פרידמן הינה מקובלת ואין בה בכדי לכלול בהגדרת גורם מארגן בשונה מהגדרתו בחוק. מימון פרויקטים הינה דרך מקובלת בישראל.

57. גם עצם השבחת הנכס או קיומו של הפרויקט אינו הופך את הגורם הדומיננטי לכזה אשר השבחת הפרויקט הינה שכרו.

58. בישראל, מסיבות רבות, ערכי המקרקעין נמצאים בעלייה, ולא מעט תכניות ממשלה מוצאות לפועל בכדי לנסות למתן, אם לא לעצור ולהוריד, את מחירי הנדל"ן.

59. אם נקבל את טענתו זו של המשיב - יצא כי כל אדם באשר הוא, דומיננטי או לא, אשר השביח את נכסו - יראו בו גורם מארגן - ולא זו הייתה כוונת המחוקק.

60. אכן, סוגי עסקאות שכאלה מעלים את החשש כי ועדת מזרחי לא הצליחה לסתום את מלוא הגולל על סוגי עסקאות פיננסיות שאינן דווקא לבנייה עצמית אלא מהווים כר לרווחי הון, ואולם רווחי הון אלו יש למסות כפי שקבע המחוקק וככל שיש צורך למסות גם סוגי עסקאות גון דא, הרי על המשיב לבחנה ולסתמה בכלים המצויים בידיו, בדרך של תיקוני חקיקה ולא בדרך של אקרובטיקה משפטית.

61. לא מקובלת עלי טענת המשיב כי המטרה הסופית האמיתית הינה רכישת דירה ודי בכך בכדי להראות שכל ההתארגנות היוותה קבוצת רכישה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

62. הכללים לקבוצת רכישה נקבעו בחוק. בכל פרויקט נדל"ן המטרה הסופית הינה בנייה, בניית דירה או נכס. גם מכירת קרקעות "חקלאיות" מטרתן בסוף לאפשר קבלת "זכות" לדירה מגורים ו/או נכס אחר, הגם שאין תכניות תקפות או הקרקע טרם הופשרה. לפיכך אין בידי לקבל טענה זו.

63. מדינה שרוב קרקעותיה מוחזקות בידיה, באמצעות קק"ל או רשות הפיתוח המנוהלים בידי רשות אחת, רשות מקרקעי ישראל, וכאשר כל רכישה מרשות מקרקעי ישראל כפופה להתחייבות לבנייה על המקרקעין במסגרת מועדים ותוכניות קבועות, לא מאפשרת פיתוח שוק משני למסחר במקרקעין שאינם בנויים, ושוק שכזה אכן אינו מפותח דיו בישראל. לכן, מטרת רכישת מקרקעין הינה בנייה ותו לא. כך הוא אף הדבר בשוק "קרקעות חקלאיות" שעל אף שלעיתים אין להם כלל תוכניות בנייה עדיין המסחר בהם הינו לזכות לבנייה.

64. לפיכך, וגם מהטעמים שפורטו בהרחבה בפסק דינו של כבוד יו"ר הועדה, דעתי כדעת יו"ר הועדה.

65. אכן, לא הוכח כי הקבוצות פעלו באמצעות גורם מארגן כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין. המחוקק אבחן בצורה מפורשת בין גורם דומיננטי לבין גורם מארגן. אין מקום להכליל לחוק את אשר אין בו.

66. המחוקק לא ביקש לחייב במס רכישה על רכישת דירה מוגמרת, מקום שהקבוצה התארגנה בדרכים אחרות, וגם ככל שקיים גורם דומיננטי הרי כל עוד הוא לא עונה לתנאים הקבועים בחוק ובראשם, קבלת שכר, בכסף או בשווה כסף ו/או בכל דרך אחרת, אין הוא יחשב כגורם מארגן והקבוצה עצמה לא תיחשב כקבוצת רכישה כמשמעה בחוק.

67. לא למותר לחתום פסק דין זה דווקא בציטוט מפסק הדין שניתן בע"א 3440/11 לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (20/12/2012), אשר הוזכר ע"י המשיב בסיכומיו: "אילו קיבלנו את פרשנותו של המערער, הרי שכל רוכש קרקע פנויה אשר יתחייב להשלים את הבנייה היה זכאי לשלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים. בכך נמצא מעניק מס רכישה מופחת לרכישת קרקע, בניגוד לכוונתו של המחוקק להיטיב עם מי שרכש דירת מגורים".

68. רוצה לומר, מיסוי דירת מגורים מהווה הטבה ולא להיפך. אומנם, הצורך לקבוע מהי קבוצת רכישה נובע מהצורך בהשוואת המיסוי על אותן עסקאות כלכליות ואולם בסופו של יום, מס מופחת ברכישת דירה הוא המיטיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
 ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
 ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

69. לפיכך, מהטעמים שפורטו לעיל ומהטעמים שפורטו בהרחבה בהחלטת כבוד יו"ר הוועדה, אני בדעה כי יש לקבל העררים ולפסוק הוצאות כפי שהוצע בהחלטת יו"ר הוועדה.

נתן מולכו, עו"ד
 חבר הוועדה

עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה

אני מסכים.

חיים שטרן, עו"ד
 חבר הוועדה

אשר על כן החלט לקבל את העררים ולחייב את המשיב בהוצאות כמפורט בפסקה 97 לפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט רון סוקול.

ניתן היום, ז' אדר ב' תשע"ט, 14 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

חיים שטרן, עו"ד
 חבר הוועדה

נתן מולכו, עו"ד
 חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט
 יו"ר הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-63863 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-04-39991 פסטרנק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-06-34189 שטרן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ו"ע 15-02-43052 בן-שחר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 15-01-28116 חצב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

