

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח :

פתח דבר

1. עניינו של הערר שבפנינו הוא שאלת סיווגה ושוויה של הזכות במקרקעין שרכש העורר – האם קרקע (כטענת העורר), או שמא דירת מגורים שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה (כטענת המשיב), וזאת לעניין שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת המקרקעין האמורים.

רקע עובדתי רלוונטי

2. בשנת 2008 התארגנה קבוצת רכישה ביוזמתה של חברת מציצים נדל"ן בע"מ שבבעלות ענבל אור (להלן – "ענבל אור" ו/או "המוכרת"), לצורך הקמת פרויקט מגורים במקרקעין המצויים ברחוב הושע 18 בתל-אביב (הידוע כגוש 6969, חלקות 84 ו-85) (להלן – "הנכס" ו/או "דירת המגורים"). כל אחד מחברי קבוצת הרכישה חתם על הסכם שיתוף, במסגרתו נקבע כי חברי הקבוצה או מי מטעמם יחתמו על הסכם סחור אופציה מחברת מציצים ועל הסכם לרכישת המקרקעין.

הקבוצה כללה רוכשים רבים שחברו יחדיו וביניהם גם המוכרת עצמה ו/או חברות בבעלותה, כחלק מקבוצת הרכישה. ענבל אור (המוכרת) באמצעות חברה שבשליטה הייתה מארגנת הקבוצה.

3. ביום 28.1.16 נחתם "הסכם השקעה" בין העורר לבין המוכרת (ענבל אור) וחברות שבבעלותה בקשר לפרויקט נדל"ן אחר ברחוב ז'בוטינסקי ברמת גן. במסגרת הסכם ההשקעה התחייב העורר להעביר למוכרת סך של 7,500,000 ש"ח (קרן השקעה) והמוכרת התחייבה להשיב את קרן ההשקעה בתוספת רווחים בסכום קבוע של 2,000,000 ש"ח ובצירוף מע"מ על הרווחים, שישולמו עד ליום 31.5.16 (להלן – "הסכם ההשקעה"). להבטחת תשלום החוב מסרה המוכרת (ענבל אור) שטר ביטחון לעורר, וכן נמנו ארבעה נכסים כבטוחות להסכם ההשקעה, להבטחת זכויות העורר בהסכם ההשקעה. בהסכם ההשקעה נרשם הנכס נשוא הערר, כאחת הבטוחות להסכם ההשקעה: "מיני פנטהאוס 5 חדרים" ברחוב הושע 18 בתל-אביב.

4. לטענת העורר, הוא צפה במועד מאוחר יותר, כחודש ימים לאחר חתימת הסכם ההשקעה, כי ענבל אור לא תעמוד בהסכם ההשקעה בשל הקשיים אליהם היא נקלעה באותה תקופה, ועל כן ביום 29.2.2016 נערך בין המוכרת לעורר, באמצעות הנאמן עו"ד אביטן, הסכם מכר ביחס לזכויות במקרקעין שהיו למוכרת במקרקעין ברחוב הושע 18 בתל-אביב (במגרש המצוי בגוש 6962 חלקה 84 בתל-אביב, זכויות המשקפות בעלות של 795/10,000 (7.95%) תמורת 7,500,000 ש"ח. לטענת העורר, מלכתחילה ההסכם היה אמור להיחתם ביום 29.2.2016, אולם בסופו של דבר הסכם המכר נחתם ביום 2.3.16 מבלי ששונה התאריך המופיע בו (להלן - "הסכם המכר").

5. על יסוד הסכם המכר הנ"ל נרשמה ביום 3.3.2016 הערת אזהרה לטובת העורר על זכויות המוכרת בנכס לטובת עו"ד מימון אביטן שפעל כנאמן של העורר.

6. בהתאם להוראות סעיף 5.2 להסכם המכר, נקבע תנאי מתלה, לפיו היה והמוכרת תשלם לעורר סך של 7.5 מיליון ש"ח בגין התחייבותה כלפיו לפי הסכם ההשקעה, וזאת עד ליום 31.5.16, אזי הסכם המכר יהא בטל ומבוטל (להלן - "התנאי המתלה").

7. ביום 3.3.16 חתמו מר עופר לוזון (להלן - "לוזון") והמוכרת על הסכם מכר, לפיו לוזון רוכש את זכויותיה של המוכרת באותם מקרקעין אף הוא בתמורה ל-7.5 מיליון ש"ח.

בימים 6.3.16 ו-10.3.16 נרשמו הערות אזהרה לטובת לוזון על זכויות ענבל אור בנכס.

8. כנגד ענבל אור ננקטו מספר הליכי חדלות פירעון ואף הוגשה בקשה לפירוק חברת "אור סיטי נדל"ן בע"מ", ובסופו של יום ניתן צו כינוס זמני לנכסיה וצווי פירוק זמניים לחברות שבבעלותה.

9. נוכח שאלת העסקאות הנוגדות שערכה ענבל אור עם העורר ועם לוזון ניטשה מחלוקת למי שייכות זכויות ענבל אור במקרקעין, האם לעורר או ללוזון, או שמא לכלל נושי המוכרת.

לטענת העורר, הואיל והוא העריך שמטבע הדברים עסקינן במחלוקת שבירורה היה מצריך התדיינות רבות וממושכות הכרוכות בעלויות רבות ותוך נטילת סיכונים מיותרים לכל הצדדים, כאשר הסיכון העיקרי מבחינתו הינו אבדן השקעתו הראשונית בסך של 7.5 מיליון ש"ח, העדיף, כך לטענתו, להגיע להסדר מידי לשם יצירת וודאות תוך צמצום הסיכונים הכלכליים והסיכונים שבהתארכות ההתדיינות, ולכן הושג בינו לבין לוזון, ביום 2.6.2017, הסכם גישור (באמצעות המגשרת כב' השופטת בדימוס

ורדה אלשיך), תחת פיקוחו של נשיא בית המשפט המחוזי בתל אביב כב' השופט איתן אורנשטיין (להלן – "הסכם הגישור"). ביום 7.6.2016 קיבל הסכם הגישור תוקף של פסק דין.

10. על פי הסכם הגישור, לוזון יקבל מהעורר סך של 2.25 מיליון ש"ח (להלן – "הפיצוי"). בכפוף לקבלת הפיצוי תבוטלנה הערות האזהרה שנרשמו לטובת לוזון והוא יוותר על כל טענה באשר לזכויותיו במקרקעין.

כמו כן הוסכם שהעורר יפרע, על חשבונו, את מלוא חובות המוכרת כלפי הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ (להלן – "הבנק"), המובטחים על ידי משכנתאות שהיו רשומות על זכויות המוכרת במקרקעין ועמדו על 2.5 מיליון ש"ח (להלן – "חוב המשכנתא"). נקבע כי "סכום זה ישולם בנוסף על סכום התמורה בגין הדירה". עוד הוסכם שחברי הקבוצה יעבירו מתוך המימון הבנקאי לפרויקט סך של 1.5 מיליון ש"ח לחשבון הנאמן להסכם השיתוף על חשבון עלויות הבניה של הנכס שרכש העורר (מר נרקיס).

כמו כן, נקבע בהסכם הגישור שהעורר מאשר את הסכמתו לתוכן הסכם השיתוף ומוותר על כל טענה נגד תוקפו.

11. ביום 29.3.16 דיווח העורר על עסקת רכישת הזכויות במקרקעין ובחישוב המס לפי שומתו העצמית הצהיר כי הרכישה הינה של קרקע בלבד ולא של דירת מגורים. כמו כן, שווי הרכישה דווח כתמורה הקבועה בהסכם המכר על סך של 7.5 מיליון ש"ח. בנוסף ביקש העורר מהמשיב כי יידחו מועדי תשלום מס הרכישה עד לקיומו של התנאי המתלה.

המשיב לא קיבל את הצהרת העורר בשומתו העצמית וקבע כי לצורך חישוב מס רכישה הממכר הינו דירת מגורים ולא קרקע. המשיב קבע את שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה על סך של 16,190,013 ש"ח (לפי דוח האפס של הפרויקט ברחוב הושע, שווי הדירה עומד על 13,890,000 ש"ח וזאת נכון לשנת 2012). לעמדת המשיב השווי המשקף את הנכס הבנוי הוא לפי כלל העלויות שבהן נשא העורר, כולל השלמת הבניה כחלק אינטגרלי מהעסקה. על החלטה זו הגיש העורר השגה ביום 19.12.16. המשיב דחה את ההשגה בהחלטתו מיום 30.8.17 ומכאן הערר שלפנינו. סכום המס השנוי במחלוקת עומד על סך של כ-1.1 מיליון שקלים חדשים במונחי קרן (לפני ריבית והצמדה).

12. בפני הועדה הופיעו מר שלמה נרקיס (העורר) (פרוטוקול דיון מיום 16.6.2019), ועו"ד מימון אביטן מטעם העורר ור"ח רואי זרנצ'נסקי מטעם המשיב (פרוטוקול דיון מיום 23.9.2019).

סלע המחלוקת

13. סלע המחלוקת בין הצדדים מתמקד בשני נושאים משפטיים הקשורים לסוגית גובה מס הרכישה בשל רכישת הנכס:

הראשון: האם לצורך חישוב מס הרכישה רכש העורר, במקרה דנן, קרקע או דירת מגורים.

לעמדת העורר, בקצירת האומר, נוכח לשון הסכם המכר ובשל העובדה שבעת החתימה על הסכם המכר העורר לא רכש את הזכויות וההתחייבויות הנובעות מהסכם השיתוף ולא היה חלק מהסכם השיתוף (אשר אף לא נרשם בטאבו), אלא הצטרף אליו רק ביום חתימתו על הסכם הגישור לאחר יום הרכישה, הרי שהעורר רכש קרקע ולא דירה. מאידך, לעמדת המשיב, העורר נכנס בנעליה של המוכרת בכל הקשור בזכויותיה במקרקעין, ועל כן רכש דירת מגורים לאור תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן-"החוק" ו"או" חוק מיסוי מקרקעין").

השני: מהו שווי הרכישה לעניין מס הרכישה.

לטענת העורר, שווי הרכישה עומד על סך של 7.5 מיליון ש"ח בהתאם לאמור בהסכם המכר. לעמדת העורר אין להוסיף לשווי הרכישה את סכום הפיצויים ששולם ללוזון וכן את תשלום המשכנתא לבנק ואף אין להוסיף לשווי הרכישה את עלויות הבניה, שכן מדובר בהוצאות חיצוניות להסכם המכר ואשר אירעו לאחר יום הרכישה. לעמדת המשיב, בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות יש להוסיף גם תשלומים אלו לשווי הרכישה, היות והם מהווים חלק מהתמורה.

עיקרי טענות העורר (בתמצית)

14. בקליפת אגוז, עמדת העורר היא כי ביום הרכישה הוא רכש זכויות בלתי מסוימות במקרקעין ולא דירת מגורים. עמדת העורר מתבססת על זהות הממכר בהסכם המכר; כן מבסס העורר את עמדתו על העובדה שהוא לא חתם על הסכם השיתוף בעת החתימה על הסכם המכר ולא קיבל על עצמו את ההתחייבויות ואת הזכויות המופיעות בהסכם השיתוף בעת החתימה על הסכם המכר. העורר נטל על עצמו את ההתחייבויות והזכויות שבהסכם השיתוף רק בעת החתימה על הסכם הגישור. משעה שהסכם השיתוף לא נרשם בטאבו אין הסכם השיתוף יכול לחייב צדדים שלישיים (ובכללם העורר) באופן קנייני, אלא באופן הסכמי בלבד, וזאת רק במועד בו הסכים העורר להצטרף להסכם השיתוף, מועד שהיה מספר חודשים לאחר הרכישה.

15. העורר, בעת הרכישה, לא היה חלק מקבוצת הרכישה. העורר לא שילם כל תמורה ל"גורם מארגן". הרכישה על ידי העורר אינה נכנסת לחלופה של רכישה בקבוצת רכישה ולעניין זה יעידו הוראות הסכם המכר המתייחסות לזכויות המוכרת בקרקע בלבד, ללא החלה של הסכמים שנחתמו בין חברי הקבוצה.

16. לפי הוראות הסכם המכר, התחייבותו היחידה של העורר בעת רכישת המקרקעין, הייתה לרכוש את המקרקעין כפי שהם. הגדרת הממכר במסגרת הסכם המכר כוללת אך ורק חלקים בלתי מסוימים במקרקעין.

ענבל אור לא הייתה חתומה על הסכם השיתוף שהיה בידי העורר וגם אם הייתה חתומה (כפי שטוען המשיב) הרי היא לא המחתה הסכם שיתוף זה לעורר במסגרת הסכם המכר.

17. הסכם השיתוף לא נרשם בטאבו, ומשכך כל עוד העורר לא חתם על הסכם שיתוף וכל עוד הוא לא נטל על עצמו את ההתחייבויות הרשומות בהסכם השיתוף, לא ניתן לכפות על העורר את תוכנו של הסכם השיתוף רק בגלל שהמוכרת התחייבה גם היא בהסכם השיתוף (ראה [ע"א 48/16](#) [ציון דהאן נ' יגאל שמחון](#), ניתן ביום 9.8.2017).

18. אם לפי [סעיף 104א'](#) [לפקודת מס הכנסה](#) ניתן להעביר נכס ללא התחייבות אלא עם שעבוד (העברת נכס נכה), הרי שמקל וחומר אלה פני הדברים בענייננו.

19. עד להצטרפות העורר להסכם השיתוף במסגרת הסכם הגישור, היה בכוחו של העורר לתבוע את פירוק השיתוף במסגרת תובענה לפירוק שיתוף במקרקעין על פי הוראות

[חוק המקרקעין](#), וכן לעצור את התחלת הבנייה על ידי הקבוצה, זאת מאחר שאין ספק כי, נכון לאותה נקודת זמן, העורר לא היה חלק מקבוצת הרכישה ולא ניתן היה לחייבו ליטול בה חלק.

מכאן ברור הלחץ שבו הייתה נתונה הקבוצה ולכן מובן מדוע הציעה הקבוצה הנחה בסך 1.5 מיליון שקלים במימון עלויות הבנייה על ידי העורר, למעשה, בהנחה זו קנתה הקבוצה, בעת הסכם הגישור, את הצטרפותו של העורר להסכם השיתוף, באותו מועד ובכך מנעה את "פיצוץ" המשך הבנייה.

20. הנה כי כן אין מנוס מלהסיק שהעורר, כך לטענת העורר, לא נכנס לנעליה של ענבל אור לעניין הסכם השיתוף בעת החתימה על הסכם המכר, על כן ברי הוא שהעורר רכש קרקע ולא דירה.

21. לחילופין, טוען העורר שיש להחיל עליו את הדין החל טרם תיקון 69 לחוק. על פי המצב המשפטי שחל ערב תיקון 69 לחוק, צריך היה למסות את ענבל אור כרוכשת קרקע בלבד ולא דירת מגורים. משכך, הואיל והעורר רכש את זכויותיו במקרקעין שנרכשו על ידי המוכרת בטרם תיקון 69 לחוק, הרי שהעורר נכנס לנעליה של ענבל אור (המוכרת), ועל כן אין להחיל עליו את הדין לאחר היכנסו לתוקף של תיקון 69 לחוק ויש לראות גם אותו כמי שרכש קרקע.

22. המקרה דנן שונה מפסק הדין בעניין [ו"ע 48493-05-15 אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב](#), ניתן ביום 21.5.2017, שכן בענייננו העורר לא שילם כל תמורה לגורם מארגן והוא לא חתם על הסכם השיתוף במועד המכר (אלא רק במועד הסכם הגישור שהיה מספר חודשים לאחר הסכם המכר).

23. הפיצוי ששולם ללוזון (במסגרת הסכם הגישור שנעשה לאחר הסכם המכר) לא מהווה חלק מהתמורה בגין הזכויות במקרקעין אלא מהווה פיצוי שהוא חיצוני לעסקת המכר והוא שולם ללוזון במסגרת הסדר הגישור על מנת לקנות את הסיכון בהתדיינות הארוכה מול לוזון ובסיכון שבאובדן השקעתו הראשונית בגובה 7.5 מיליון שקלים.

24. עקרון צירוף כל התמורות (אליו טוען המשיב) לא חל בענייננו, שכן המדובר בהתחייבות ביחס לתשלום הנוסף המאוחר ליום הרכישה וכן אין מקום להוסיף לשווי

הרכישה תשלום פיצוי ששולם לצד ג' (ולא למוכר), שלא בהתאם להסכם המכר עם ענבל אור.

מה גם שהתשלום ללוזון אינו משפיע על ערך המקרקעין. התשלום ללוזון היה חיצוני להסכם המכר ובלתי צפוי מראש ואינו מהווה חלק מהתמורה בגין רכישת המקרקעין ולפיכך אין להוסיף סכום זה לשווי הרכישה.

25. התשלום לבנק (תשלום המשכנתא) לא מהווה חלק מהתמורה בגין הזכויות במקרקעין אלא הוא מהווה הוצאה ששולמה לאחר הרכישה והוא מהווה תשלום חיצוני לעסקת המכר.

בהסכם המכר הצהירה המוכרת (ענבל אור) שהיא לא נטלה הלוואה מהבנק כנגד רישום השעבוד לבנק ומכאן שהעורר, בעת החתימה על הסכם המכר לא לקח בחשבון קיומו של חוב לבנק אותו יהיה חייב לפרוע מאוחר יותר בשל רכישת המקרקעין. חוב זה התברר לעורר רק במהלך הדיונים על הסכם הגישור, ואשר במסגרת הסכם הגישור נקבע כי סכום זה ישולם בנוסף על סכום התמורה בגין הדירה.

לפיכך, לטענת העורר, יש לראות בפיצוי ללוזון ובתשלום המשכנתא כהוצאה לשם הוכחת הזכות במקרקעין לפי הוראות [סעיף 39\(ב\)](#) לחוק (וראו בעניין זה [ע"ש 3774/98 מנהל עזבון ישראל רוטקופף ז"ל נ' מנהל מס שבח מרכז](#), ניתן ביום 7.2.2006).

26. לגבי עלויות הבנייה: לדעת העורר המדובר ברכישת קרקע ולא דירת מגורים ולכן אין להוסיף את עלויות הבניה. בכל מקרה, גם אם המדובר ברכישת דירת מגורים אזי המשיב אוחז בחבל בשני קצותיו, כיוון שבקבוצת רכישה לא חל עקרון צירוף כל התמורות אלא פיקציה, הקובע את שווייה של הדירה כמוערך בדוח אפס, אשר במסגרת הדוח האמור הוערך שווי הדירה שאמורה להיבנות על חלקה של ענבל אור ב-13.89 מיליון ש"ח.

27. העורר התחייב לשאת בעלויות הבנייה רק בשלב מאוחר יותר בעת החתימה על הסכם הגישור, עת חתם על הסכם השיתוף, ולא קודם לכן. בשלב רכישת הזכויות במושע לא קיבל על עצמו כל התחייבות לשאת בעלויות הבנייה.

28. באם תדחה טענת העורר על רכישת קרקע אזי שווי הרכישה של דירת המגורים צריך לכלול בתוכו את הסך של 13.89 מיליון ש"ח (בהתאם לדוח האפס) כשהם מהווים על פי משך הזמן בהם נבנות דירות בקבוצת רכישה של לפחות 6 שנים.

עיקרי טענות המשיב (בקצרה)

29. לשיטת המשיב, בחינת כל הראיות מובילה למסקנה כי העורר רכש דירת מגורים במסגרת קבוצת רכישה. המוכרת (ענבל אור) הייתה חלק מקבוצת הרכישה שאורגנה על ידה, אשר התחייבה אחד כלפי השני לרכישת הקרקע ובניית דירות עליהן והעורר נכנס בנעלי המוכרת.

30. העורר לא הרים את נטל ההוכחה לסתור את האמור בהסכמים המורים על עסקה לרכישת זכויות במסגרת קבוצת רכישה, נמנע מלהביא לעדות את ענבל אור שהייתה יכולה לבאר איזה מידע הציגה לו בטרם ההתקשרות בהסכם המכר, ואף נמנע מלהביא לעדות נציג מטעם קבוצת הרכישה. העדים היחידים שהובאו מטעמו הם הוא עצמו והנאמן שלו עו"ד אביטן (וגם זאת רק לאחר שהוועדה חייבה אותו לעשות כן).

31. לאור העובדה שהנכס נרכש ביום 2.3.2016 (או ביום 29.2.2016) חל לגביו תיקון 69 לחוק, שתחולתו מיום 1.1.2011, ואשר במסגרת התיקון האמור נקבע במפורש שרוכשים המתארגנים במסגרת קבוצת רכישה לרכישת דירות מגורים, ייחשבו כרוכשי דירות מגורים.

32. בפסק הדין בעניין **אקרמן** נקבע (בדעת רוב) שרוכש שהצטרף לקבוצת הרכישה לאחר תיקון מס' 69 לחוק, כאשר הרוכשים המקוריים רכשו את זכויותיהם בקבוצת הרכישה לפני תחולתו של תיקון מס' 69 לחוק, ימוסה בהתאם לדין לאחר התיקון לחוק.

33. העורר הוא איש עסקים וחזקה עליו כי ידע שהוא רוכש דירת מגורים בקבוצת רכישה. גם בעדותם בפני הוועדה הודו העורר ועו"ד אביטן כי נרכשה דירה בקבוצת רכישה. הראיות מלמדות שאף לשיטת העורר בתיק הפש"ר הוא רכש דירת מגורים במסגרת קבוצת הרכישה, ומשכך חל עליו השתק שיפוטי והוא מנוע מלטעון טענות סותרות בהליכים שונים.

34. מכל מקום, לאחר תיקון 69 [לחוק מיסוי מקרקעין](#), אין משמעות לרצון או לידעת הרוכש מחבר קבוצת הרכישה.

35. יש לדחות את טענות העורר בדבר חוסר היתכנות של הפרויקט ופירוק השיתוף, כמו גם את הטענה לגבי אי תשלום לגורם המארגן.

36. יש לדחות את טענות העורר לגבי חוסר ידיעתו אודות הסכם השיתוף וכן את הטענה שענבל אור לא חתמה על הסכם השיתוף.

37. הוכח שהעורר חתם על מכלול הסכמים, ובין היתר: הסכם השקעה, הסכם מכר, הסכם נאמנות, הסכם גישור וכן נתן את הסכמתו להסכם השיתוף.

38. בחינת הסכם השיתוף מלמד כי נרכשה דירת מגורים במסגרת קבוצת רכישה.

39. יש, לטענת המשיב, לקבל את שווי הרכישה שקבע לצורך חישוב מס הרכישה, כך שיעמוד על סך של 16,110,013 ש"ח (בעוד שבדוח האפס נקבע כי שווי הדירה עומד על סך של 13,890,000 ש"ח נכון לשנת 2019).

השווי שקבע המשיב מורכב מהתמורה הסופית בגין רכישת הזכויות של ענבל אור בנכס בסך של 7.5 מיליון ש"ח, משכנתא הרובצת על הנכס בסך של 2.5 מיליון ש"ח, תשלום ללוזון בסך של 2.25 מיליון ש"ח ועלויות בנייה בסך של למעלה מ-4 מיליון ש"ח (בהתאם לדוח האפס) (סה"כ כ-16.25 מיליון ש"ח). עוד מוסיף המשיב וטוען כי באופן המקל עם העורר לא נלקחה בחשבון העובדה שמתוך הסכם ההשקעה עולה שסך קרן ההלוואה הוא 7.5 מיליון ש"ח אולם בתוספת רווח (הריבית) ומע"מ בסכום של כ-2 מיליון ש"ח נוספים, מסתכם הסכם ההשקעה לסכום של 9.5 מיליון ש"ח ולכן יתכן והיה צורך, כך לדעתו, לכלול תמורה של 9.5 מיליון ש"ח בגין הסכם ההשקעה.

40. מכיוון שבוחנים את שווי הדירה כבנויה לפי [סעיף 9](#) לחוק, אזי אם מנטרלים את התמורה ללוזון, כפי שהעורר טוען, צריך מנגד להתעלם מהסכום של 1.5 מיליון ש"ח שהקבוצה הפקידה עבור עלויות הבנייה.

41. בנוסף, יש לכלול את כל התמורות בגין הדירה בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות, ובהתאם לסכומים שיצאו מכיסו של העורר כדי לרכוש את הדירה. העורר לא הביא כל ראיות לשווי אחר שנקבע על ידי המשיב. העורר שילם את התמורה ללוזון במקום המוכרת שביצעה את העסקאות הנוגדות, כך שלמעשה לקח על עצמו תשלום שהמוכרת הייתה צריכה לשאת בו או להשיבו ללוזון.

42. המשיב מתייחס גם לטענות השונות שהועלו על ידי העורר באשר לאי רישום בטאבו של הסכם השיתוף, באשר למשכנתא, באשר לאי תשלום ואי התקשרות עם "גורם מארגן", באשר להיוון עלויות הבניה-הרחבת חזית, ודוחה אותן אחת לאחת.

דיון ומסקנות

43. דרך הילוכינו בדיון בערר שלפנינו יהיה כדלקמן:

ראשית, נדון באם המדובר ברכישת קרקע או ברכישת דירת מגורים. לאחר מכן נדון בשווי הרכישה, בין אם המדובר ברכישת קרקע ובין אם המדובר ברכישת דירת מגורים.

המסגרת הנורמטיבית:

44. יש שוני בהגדרת "דירת מגורים" לצורך החיוב/הפטור ממס שבח המצויה [בסעיף 1](#) לחוק, לבין הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה המצויה [בסעיף 9\(ג\)](#) לחוק, שזו לשונה:

"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשימוש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; (ההדגשה איננה במקור).

45. החלופה השנייה להגדרת דירת מגורים הוספה לחוק בתיקון מס' 69 לחוק וזאת בתחולה מיום 1.1.2011.

46. [בסעיף 9\(א1\)](#) לחוק נקבע, בי היתר, כי:

"(3) לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהא שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; לעניין זה "קבוצת רכישה" – כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה "דירת מגורים" שבסעיף קטן (ג)."

גם תוספת זו הוספה בתיקון מס' 69 לחוק בתחולה מיום 1.1.2011. הוראה דומה מופיעה [בסעיף 9\(א1\)\(4\)\(ד\)](#) לחוק.

47. ההגדרות של "קבוצת רכישה", "גורם מארגן", ו-"מסגרת חוזית" [בסעיף 1](#) לחוק נקבעו אף הן בתיקון מס' 69 לחוק, בתחולה מיום 1.1.2011, והן כדלקמן:

"קבוצת רכישה" - 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;

לעניין הגדרה זו -

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

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

48. בענייננו החלופה הרלוונטית לבדיקה האם מדובר ברכישת דירת מגורים הינה החלופה השנייה (שכן, אין התחייבות מצד המוכרת לסיים את הבנייה).

וזה לשונה: "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים".

49. תיקון מס' 69 לחוק חוקק לאור המלצות הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה שפורסמו ביום 21.6.2020.

במסגרת תיקון מס' 69 לחוק נקבע, כי לצרכי מס רכישה, יראו רכישה המבוצעת באמצעות "קבוצת רכישה" כרכישה של מוצר מוגמר, כלומר דירת מגורים, גם אם קיים פיצול אמיתי במערכת החוזית של העסקה בין רכישת המקרקעין לבין הזמנת שירותי הבנייה.

וכך נאמר, בין היתר, בהמלצות הועדה:

"המלצות הועדה כוללות, בין היתר, המלצות לתיקוני חקיקה שיגבירו את הוודאות במשק בסוגיות המיסוי השונות הנובעות מהתארגנות של קבוצות רכישה. המלצות אלו כוללות המלצה לתיקון חקיקה מבהיר שיעגן את עמדת רשות המיסים לעניין מס הרכישה, לפיה רוכש המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות, רוכש דירה ולא קרקע..."

...ההקלה במס רכישה הניתנת ברכישת דירת מגורים הינה הקלה בעלת אופי סוציאלי ואין מקום להחילה על משקיעים כאמור...".

עינינו הרואות כי תכלית התיקון לחוק הינה לקבוע מפורשות כי הצטרפות לקבוצת רכישה, כמוה כרכישת דירת מגורים מושלמת לעניין מס הרכישה, גם אם המדובר בפיצול אמיתי של מערכת החוזים של רכישת הקרקע והזמנת שירותי הבנייה, זאת במטרה להקנות וודאות למצטרפים לקבוצות רכישה בעניין תשלום מס הרכישה.

50. בערר דנן, קבוצת הרכישה התארגנה לפני תחולתו של תיקון 69 לחוק וחברי הקבוצה שילמו מס רכישה על רכישת הקרקע, והשאלה המתעוררת במקרה דנן, בה העורר רכש את זכויותיה של ענבל אור (המוכרת) במקרקעין בשנת 2016 (לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 69 לחוק), האם חל לגביו תיקון 69 לחוק והוא חייב במס רכישה כאילו רכש דירה גמורה, או שמא המדובר ברכישת קרקע כפי שכך מוסו חברי הקבוצה המקוריים (כולל המוכרת) שהתארגנה בשנת 2008 ביוזמת ענבל אור.

51. שאלה דומה התעוררה בעניין **אקרמן** הנ"ל, שנדון בהרכב דומה להרכב בערר דנן, ושם נפסק (בדעת רוב) כי רוכשים שרכשו את זכויותיהם של המוכרים בקבוצת הרכישה לאחר תיקון מס' 69 לחוק יימוסו לפי הדין לאחר התיקון לחוק, כאילו רכשו דירת מגורים גמורה, וכך נאמר, בין היתר, בעניין **אקרמן** (מפי הח"מ):

"מה הדין לו הייתה מתארגנת קבוצת רכישה, כאשר חלק מהרוכשים בה רכשו את זכויותיהם לפני תחולת תיקון מס' 69 לחוק (לפני יום 1.1.2011) ואילו חלק הצטרפו לקבוצה ורכשו את זכויותיהם לאחר יום 1.1.2011 ? לגבי אלו שהצטרפו לאחר תחולת תיקון מס' 69 לחוק – האם לגביהם יחול תיקון מס' 69 לחוק ?

התשובה, לדעתי, היא חיובית היות וגם רוכשים אלו הינם חלק מקבוצת הרכישה, אלא שהם הצטרפו אליה לאחר שתיקון 69 נכנס לתוקפו ולכן יחולו על רוכשים אלו הוראות התיקון לחוק.

(ד) ומה הדין אם הרוכשים האחרים לא הצטרפו ישירות לקבוצת הרכישה אלא רכשו את זכויותיהם ממוכרים שהיו חלק מקבוצת הרכישה, ונכנסו לנעליהם לכל המערכת החוזית ובדרך זו הצטרפו למעשה לקבוצת הרכישה המקורית, אלא שהם "הצטרפו" אליה לאחר תיקון מס' 69 לחוק ? האם הדין לגביהם אמור להיות שונה לעומת המקרה שבו רשימת המצורפים לקבוצה טרם נסגרה והרוכשים

החדשים הצטרפו ישירות לקבוצה לאחר התיקון לחוק ? לדעתי יש להשיב בשלילה, והדין לגביהם לא אמור להיות שונה.

(ה) במקרה דנן, לית מאן דפליג כי הקבוצה המקורית הינה בגדר "קבוצת רכישה". העוררים דנן אומנם אינם בגדר "קבוצת רכישה", אך בעצם היכנסם לנעלי המוכרים, הצטרפו בזאת ל"קבוצת הרכישה" המקורית ואולם הם עשו זאת לאחר תחולתו של תיקון מס' 69 לחוק.

(ו) ודוק, לשון החוק קובעת כדלקמן: "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה". העוררים רכשו זכות במקרקעין שנמכרה בעבר לקבוצת רכישה. לשון החוק לא מחייבת שהם עצמם יהוו "קבוצת רכישה", אלא סובלת גם פירוש שאותה זכות במקרקעין נמכרה (גם בעבר) לקבוצת רכישה. פרשנות זו עולה, לדעתי, בקנה אחד גם עם תכלית החקיקה של תיקון מס' 69 לחוק, בנושא של קבוצת רכישה המתארגנת לרכישת קרקע ולבנייה של נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים...

העוררים שרכשו את זכויותיהם של המוכרים, לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 69 לחוק, בקבוצת הרכישה של מתחם אסותא אמנם לא רכשו "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה של ההגדרה (היות ואין התחייבות המוכרים לסיים את הבנייה), אולם רכשו דירה כאמור לפי החלופה השנייה של הגדרת "דירת מגורים" במסגרת רכישת זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לבניית נכס האמור לשמש דירת מגורים.

אשר על כן, לדעתי, חלים על רכישה זו שיעורי מס הרכישה החלים על דירת מגורים מכח החלופה השנייה של הגדרת דירת מגורים שלפי סעיף 9(ג) לחוק."

52. לטענת העורר, פס"ד אקרמן אינו רלוונטי לענייננו, מהנימוקים הבאים:

- א. העורר לא חתם על הסכם השיתוף במועד הסכם המכר.
- ב. הסכם השיתוף לא היה רשום בטאבו.
- ג. העורר לא שילם כל תמורה לגורם המארגן.
- ד. העורר לא היה חלק מקבוצת הרכישה.

לטענת העורר הוא רכש מהמוכרת (ענבל אור) חלקים במקרקעין (זכויות בלתי מסוימות) (כפי שהוא מוגדר בהסכם המכר) ולא דירה בקבוצת רכישה. לטענת העורר, בכל מקרה יש להחיל עליו את הדין החל טרם תיקון 69 לחוק ולמסות אותו כפי שמוסתה המוכרת עת רכשה את חלקה בקבוצת הרכישה בשנת 2008 (כרכישה קרקע).

53. לדעתי, יש לדחות את טענת העורר, הן לגבי תחולתו של [סעיף 69](#) לחוק לגביו (מהנימוקים שפורטו בפס"ד **אקרמן** שצוטט לעיל), והן לעניין כניסתו לנעלי המוכרת כבר בהסכם המכר, כפי שנפרט להלן:

54. בהסכם המכר (מיום 29.2.2016 ומיום 2.3.2016) נאמר בפרק ה"הואילים":

"המוכר הינו הבעלים של 795/10000 במגרש המצוי בגוש 6962 חלקה 85 בתל-אביב".

לפי הוראות הסכם השיתוף משנת 2008, שגם ענבל אור הייתה חתומה עליו (ראה מוצג מש/2), כל אחד מחברי הקבוצה מחויב למערכת החוזית ולא יכול לסגת מהמנגנון החוזי שנקבע בהסכם. כך, למשל, כפי שנקבע בהסכם השיתוף, ענבל אור (המוכרת) לא יכולה להחליט על בנייה עצמאית של הדירה באופן שונה ונפרד מיתר חברי הקבוצה, לא יכולה להחליט שהיא בוחרת קבלן באופן עצמאי וכי היא נשארת רק עם הקרקע (ראה סעיפי ה"הואיל" ובפרק "מבוא וכללי" שעניינם הסדר רכישה משותפת על הקרקע ובנייה משותפת של הבניין בבניה עצמאית של חברי הקבוצה).

גם בסעיף 14 להסכם השיתוף נקבע במפורש כי: "מוסכם בזאת כי הצדדים יהיו מנועים מלמכור את זכויותיהם במגרש ו/או עפ"י הסכם לצד שלישי כלשהו עד למועד השלמת הבניה ומסירת הדירות ומבלי לגרוע מהאמור לעיל. בכל מקרה של מכירת זכויותיו במגרש, מתחייב הצד המוכר לייצע את הצד הרוכש בדבר התחייבויותיו עפ"י חוזה זה וכן לוודא כי הצד הרוכש יבצע את כל הפעולות הבאות... יצרף את חתימתו כצד להסכם...". (ההדגשה איננה במקור).

רוצה לומר, הסכם השיתוף משנת 2008 עליו חתמה ענבל אור הינו חלק מהממכר ואין אפשרות להפרידו מהקרקע. הא בהא תליא.

55. נושא זה מקבל ביטוי, בין היתר, גם בנספח להסכם ההשקעה, בו צויין כי אחת הבטוחות להלוואה הן זכויותיה של המוכרת בדירת מגורים, מיני פנטהאוז בת 5 חדרים בפרויקט ברחוב הושע 18 בתל-אביב. כלומר, לעורר היה ברור כבר במועד

הסכם ההשקעה שמדובר בדירה ולא בקרקע. גם בפסק הדין בתיק הפש"ר נקבע, בין היתר, בסעיף 12 שבו "נרקיס מאשר את הסכמתו לתוכן הסכם השיתוף ומוותר על כל טענה נגד תוקפו של הסכם השיתוף..." היינו, יש כאן הסכמה בדיעבד על הסכם השיתוף ככתבו וכלשונו.

56. מעדותם בפני הוועדה של העורר ועו"ד אביטן עולה שבהסכם המכר הם למעשה רכשו דירת מגורים.

וכך העיד בפנינו העורר (פרוטוקול דיון מיום 16.6.2019):

"התחלתי לקנות נדל"ן, בין היתר זה העסקה... כדי להציל את הכסף שנתתי לה כהלוואה לענבל אור, היה פה מין מחטף... אז החלפנו את זה מהר לדירה שתהיה על שמה. הרכוש הפרטי שלה... אני, לא צריך את הדירה הזאת, זה מאילוץ עשיתי את זה (עמוד 27 ועמוד 28 לפרוטוקול); "... בהסכם ההשקעה כן עשיתי בדיקה, היא הראתה לי מצבים שיתנו לה 4 נכסים, יש לה 4 דירות..." (עמוד 32 לפרוטוקול); "כתוב שם מיני פנטהאוז אבל זה לא מיני פנטהאוז, זה דירה בקומה 7" (עמוד 56 לפרוטוקול) (ההדגשות אינן במקור).

57. העולה מהאמור לעיל הוא, שבהתאם להסכם ההשקעה הרי שהעורר, בהסכם המכר, מימש את "הדירה" שצוינה כבטוחה בהסכם ההשקעה. עניין זה עולה גם מהעדות של עו"ד אביטן בפנינו (פרוטוקול דיון מיום 23.9.2019).

לא זו אף זו, בהסכם הגישור נקבע כי העורר (מר נרקיס) מאשר את הסכמתו לתוכן הסכם השיתוף ומוותר על כל טענה נגד תוקפו של הסכם השיתוף. אין בפנינו הצטרפות להסכם השיתוף מכאן ולהבא, אלא אישור בדיעבד לתוכן הסכם השיתוף וויתור על הטענה לגבי אי-תקיפות ההסכם. מבחינת סופו מעיד על תחילתו.

58. האינדיקציות בהסכם השיתוף מלמדות על כך שהעורר רכש דירת מגורים במסגרת כניסה לנעליה של ענבל אור בקבוצת הרכישה. בהסכם השיתוף אף הוגדר "נספח החלוקה" המתאר את החלוקה הרעיונית של הבניין בין חברי הקבוצה לפי מספר הקומה, מספר היחידה הרעיונית, כיוון היחידה הרעיונית, מרפסת, שטח, הצמדות, אחוז השתתפות בעלויות הבנייה ואיזונים שיבוצעו בין חברי הקבוצה בהינתן נסיבות מסוימות וכן חתימות חברי קבוצת הרכישה, כולל חתימתה של ענבל אור גרינפלד (ראה מש/2). העורר אף ידע באיזו דירה מדובר ודי להיווכח בהסכם ההשקעה והבטחונות שנכללו בו, הכולל את הנכס נשוא הערר (מיני פנטהאוז ברח' הושע 18 בתל-אביב).

59. אשר על כן, יש לראות בעורר כמי שנכנס בנעלי המוכרת, כבר בהסכם המכר, לכלל זכויותיה והתחייבויותיה במקרקעין, לרבות ההסכמים עליהם חתמה המוכרת. המשקל המצטבר של מכלול נסיבות העניין מתיישב עם המסקנה כי העורר רכש דירת מגורים (דירה רעיונית) במסגרת קבוצת רכישה שהתארגנה באמצעות גורם מארגן בתמורה. הואיל והעורר רכש את הזכויות בנכס נשוא הערר והצטרף לקבוצת הרכישה לאחר תיקון 69 לחוק, ולאור ההלכה שנפסקה בעניין **אקרמן**, יש, לדעתי, לראות את העורר כרוכש דירת מגורים בנויה ולשלם את מס הרכישה בהתאם.

60. יצוין, פס"ד **אקרמן** שהתקבל בדעת רוב (של הח"מ ושל יו"ר הוועדה, כנגד דעתו החולקת של עו"ד דן מרגליות), אמנם אינו בגדר הלכה מחייבת, שכן העוררים בעניין **אקרמן** לא ערערו לבית המשפט העליון על תוצאת פסק הדין אך, לדעתי, התוצאה שנקבעה בפסק הדין הינה ראויה ונכונה וכי יש להחיל תוצאה זו גם בענייננו.

61. באשר לאי-רישומו בטאבו של הסכם השיתוף: מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה העורר מחויב להסכם השיתוף משום שנכנס בנעלי המוכרת (ענבל אור) החתומה על הסכם השיתוף והוא מושתק מלטעון בניגוד לפסק הדין בתיק הפש"ר ולהוראות הסכם השיתוף, שהעורר התחייב לקבל עליו הסכם זה ככתבו וכלשונו.

כמו כן, [חוק מיסוי מקרקעין](#) הוא חוק פיסקאלי כלכלי שבו חרג המחוקק מהקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים.

שווי הנכס (לעניין מס רכישה) כדירה גמורה

62. לטענת המשיב לאור עיקרון צירוף כל התמורות (כפי שנקבע בהלכת **כשורי** של בית המשפט העליון) יש לכלול את כל הסכומים שהוציא העורר מכיסו כדי לרכוש את הדירה. לטענת המשיב, העורר שילם את התמורה ללוזון במקום המוכרת שביצעה את העסקאות הנוגדות, כך שלמעשה לקח על עצמו תשלום שהמוכרת הייתה צריכה לשאת בו וכנ"ל גם לגבי תשלום המשכנתא לבנק שהמוכרת הייתה צריכה לשאת זו.

63. לדעתי, אין לקבל טענה זו של המשיב מהנימוקים שלהלן:

(א) המשיב בעצמו ראה את "יום הרכישה" את יום חתימת הסכם המכר (מרץ 2016) ולא שינה את גישתו ועמדתו למרות החתימה על הסכם הגישור (ומתן תוקף פסק דין להסכם הגישור) ביוני 2016. אם המשיב היה רואה בהסכם

הגישור כהסכם מתוקן אשר יש בו כדי לשנות את "יום הרכישה" (וספק אם אכן היה מקום לטענה זו), יתכן והיה מקום לאור עיקרון צירוף כל התמורות לכלול את הפיצוי ששילם העורר ללוזון ואת המשכנתא שלקח המוכר לשלם לבנק. אך לא זה המצב. המשיב, הן בהחלטתו בהשגה, הן לאורך כל הדיונים בוועדה והן בסיכומיו חזר וטען ש "יום הרכישה" הינו יום החתימה על הסכם המכר (3/2016).

יתירה מזו, גם כב' הנשיא איתן אורנשטיין בפסק דינו בפ"ר 29664-03-16 לוזון נ' אור גרינפלד ואח', ניתן ביום 7.6.2016, אומר בין היתר:

"מבלי לקבוע מסמרות ורק לצורך הבקשה שלפניי די בכך שאין חולק שנחתם הסכם מכר על ידי המשיבה שלפיה היא מכרה את הממכר לנרקיס בסמוך לפני ההתקשרות עם לוזון." (סעיף 14.4 לפסק הדין; ההדגשה איננה במקור).

משכך, עצם העובדה ש"יום הרכישה" היה ונותר יום החתימה על הסכם המכר, הרי שכל התמורות הנוספות במסגרת הסדר הגישור, הינן הוצאות חיצוניות לרכישת הנכס ואינן אמורות להשפיע על שווי הרכישה. שכן, המדובר באירוע חיצוני ומאוחר להסכם המכר שאף לא היה צפוי שהעורר יישא בתשלומים אלו.

(ב) ודוק, עיקרון צירוף כל התמורות נקבע בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 26.1.2010, ושם נאמר, בין היתר:

"עקרון מרכזי החל על קביעת 'שווי המכירה', לו נודעת חשיבות בענייננו, מכונה לעתים בשם 'עקרון צירוף כל התמורות'. עקרון זה, שמקורו בהלכה הפסוקה, תואר בספרות כך: '...שווי המכירה יכול לכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך למשל, אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר חובות לצד ג', או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הם מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר..."

(סעיף 9 לפסק הדין; ההדגשה איננה במקור).

היינו, עיקרון צירוף כל התמורות מתייחס לכל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או מטעמו.

במקרה דנן, התשלומים שהעורר התחייב לשלם בהסכם הגישור אינם תשלומים שהקונה התחייב לשלם למוכר ולכן אינם בגדר התמורה עבור המקרקעין שרכש.

התשלומים שהעורר התחייב לשלם במסגרת הסכם הגישור, הוא נאלץ לשלם כדי לממש את זכותו במקרקעין ולסיים את המחלוקת שנתגלעה ביחס לבעלי הזכויות במקרקעין ואינן חלק מהתמורה שהוסכם בה בהסכם המכר. סכומים אלו לא היו ידועים לעורר בעת החתימה על הסכם המכר אלא התגבשו מאוחר יותר וללא קשר להתחייבות העורר למוכרת בגין המקרקעין עקב כך שנקלעה לקשיים כלכליים ולקשיי נזילות.

תשלומים אלו ששילם העורר (לרבות הסכום שהפקידו חברי הקבוצה לטובת העורר להפחתת עלויות הבניה) אמורים להיות נידונים, בעת מכירת הנכס, במסגרת הניכויים המותרים שלפי [סעיף 39 לחוק](#).

(ג) [בע"א 7759/07 רות כספי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, ניתן ביום 12.4.2010](#), נקבע כי, קביעת שיעור החבות במס צריכה להיעשות על פי היום בו התגבש החיוב וכך קובע, בין היתר, כב' השופט רובינשטיין:

"נוכח האמור, יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחות מאוחרת וחיצונית להסכם זה יכולות לשנות שווי זה...".

(סעיף ט"ז לפסק הדין; ההדגשה איננה במקור).

(ד) לאור האמור לעיל, אין גם להפחית משווי הרכישה (יש לנטרל) את הסך של 1.5 מיליון ש"ח שחברי הקבוצה הסכימו לקחת על עצמם חלק מעלויות הבניה שעפ"י דוח האפס השייכים לחלקו של העורר, שכן הסכמה זו שלהם נעשתה כדי למנוע מהעורר לממש את איומיו מלתבוע את פירוק השיתוף במסגרת תובענה לפירוק השיתוף במקרקעין לפי הוראות [חוק המקרקעין](#) ולעצור את תחילת הבניה. גם סכום זה הוא סכום שמאוחר להסכם המכר ואינו מהווה חלק מההסכמות עם המוכרת.

64. אשר על כן, לדעתי, "שווי" הדירה כדירה גמורה לעניין תשלום מס הרכישה, ובהעדר השפעה של יחסים מיוחדים, אמור להיות כדלקמן:

(א) התמורה החוזית בהתאם להסכם המכר: **7,500,000 ש"ח**

- (ב) עלויות הבנייה לפי דוח אפס נכון ל-10/2012 (ראה נספח ט' לתצהיר המשיב – סעיף 8) : **4,257,982** ש"ח
- (ג) השווי הכולל : **11,757,982** ש"ח

65. באשר לטענת העורר, לפיה יש להוון את עלויות הבניה על פני משך הזמן שבו נבנות דירות בקבוצת רכישה :

אין בידי לקבל טענה זו מהנימוקים הבאים :

(א) טענה זו הועלתה לראשונה בסיכומי הערר ומהווה אם כן הרחבת חזית אסורה.

(ב) בכל מקרה, שווי עלויות הבניה שנקבע בדוח האפס מבוסס על השווי ההוגן שלהם לשנת 2012 כאשר שווי זה משקלל את כל ההיבטים הכלכליים והעסקיים של מימד הזמן וממילא אין מקום לבצע היוון (וראו [ו"ע 29956-06-2019](#) **17 א.ק.מ. דה וינצ'י שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, ניתן ביום 31.1.2019).

סוף דבר

66. הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה [שבסעיף 9\(ג\)](#) לחוק, כוללת שתי חלופות.

החלופה הראשונה כוללת גם רכישת דירה שבנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שיש עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה ("דירה על הנייר מקבלן") והחלופה השנייה (בתחולה מיום 1.1.2011 ואילך - תיקון מס' 69 לחוק), דנה ברכישת זכות במקרקעין שהיא דירה המיועדת לשמש למגורים באמצעות "קבוצת רכישה". החלופה הרלוונטית לענייננו הינה החלופה השנייה.

67. העורר רכש את זכויותיה של המוכרת (ענבל אור גרינפלד) בנכס לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 69 לחוק, במסגרת רכישת זכות שנמכרה לקבוצת רכישה לרכישת הנכס האמור לשמש דירת מגורים. לפיכך חל על רכישה זו שיעור מס הרכישה החל על רכישת דירת מגורים מכוח החלופה השנייה של הגדרת דירת מגורים שלפי [סעיף 9\(ג\)](#) לחוק (וראה בעניין זה פסק הדין בעניין **אקרמן כפי שצוטט לעיל**).

68. יום הרכישה הינו היום שבו נחתם הסכם המכר (מרץ 2016) וכל התשלומים שנטל העורר על עצמו (התשלום ללווון ותשלום המשכנתא) במסגרת הסכם הגישור (וכן הסכום שקיבל העורר מחברי הקבוצה להפחתת עלויות הבניה) הינן תשלומים החיצוניים לרכישת הנכס ואינם תשלומים שהעורר התחייב לשלם למוכרת (או למי

מטעמה) במסגרת הסכם המכר ולכן אין לכללם בשווי הרכישה במסגרת עקרון צירוף כל התמורות.

69. אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר בכל הקשור לתשלומים שהעורר שילם במסגרת הסכם הגישור אשר אינם מהווים חלק משווי הרכישה, ולדחות את הערר לפיו העורר רכש קרקע ולא דירת מגורים. בשל תוצאה זו, הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות על מי מהצדדים וכל צד יישא בהוצאותיו הוא.

ה' קירש, שופט, יו"ר ועדת הערר:

אני מסכים עם חוות דעתו של חבר הוועדה, רו"ח פרידמן – הן לתוצאה והן להנמקה.

אף לדעתי הממכר היה דירת מגורים, וזאת משלושה טעמים עיקריים: ראשית, לנוכח לשון ההגדרה [שבסעיף 9\(ג\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), זכות המקרקעין הנדונה כבר הפכה ל"דירת מגורים" בידי יחידי קבוצת הרכישה המקוריים, לרבות גב' אור, וזוהו זה של הנכס לא אבדה בעת מכירתו לידי העורר. שנית, משמעות הסכם הגישור היא אשרור הסכם השיתוף על ידי העורר אשר נכנס למפרע בנעלי גב' אור, כפי שמדגיש רו"ח פרידמן בחוות דעתו. הסכם השיתוף לא אפשר לגב' אור למכור זכויות בקרקע באופן מנותק ממיזם קבוצת הרכישה. שלישית, עולה בבירור מחומר הראיות כי העורר והנאמן שפעל בשמו, עו"ד אביטן, הבינו כי הבטוחה שהוצעה במסגרת הסכם ההשקעה מחודש ינואר 2016 היא דירה ולא קרקע סתם, והנה בתגובה להליכים המשפטיים שיזם מר לוזון בחודש מרץ 2016, עו"ד אביטן טען בפני בית המשפט כי "... הועמדו לנרקיס מספר בטוחות קנייניות, בין היתר זכויות במקרקעין נשוא התובענה המשקפות זכות לדירת מיני פנטהאוז בת 5 חדרים ... ברחוב הושע 18..." (סעיף 15 לתגובה מיום 16.3.2016 – כלומר חודשיים וחצי לפני מתן תוקף להסכם הגישור).

יום המכירה הוא 2.3.2016 – מועד חתימת חוזה המכר. יודגש כי פסק הדין של כבוד הנשיא אורנשטיין, אשר נתן תוקף להסכם הגישור, ניתן במסגרת ההליכים הנ"ל שיזם מר לוזון ואשר נפתחו אך ביום 14.3.2016 ([פש"ר 16-03-29664](#)), וזאת בעקבות המכירה המיומרת מידי גב' אור לידי מר לוזון ביום 3.3.2016. כל האירועים האלה התרחשו לאחר עריכת חוזה המכר בין גב' אור והעורר.

בשולי נקודה זו אוסיף כי לדעתי האפיון המשפטי הנכון של התנאי המוסדר בהוראות סעיפים 5.2.2 ו-5.2.3 לחוזה המכר, המכונה שם "תנאי מתלה", הוא תנאי מפסיק דווקא, לפי מהותו (כלומר, פרעון כספי ההשקעה כנדרש על פי הסכם ההשקעה יביא מניה וביה לביטול חוזה המכר), וראו [סעיף 27\(א\) לחוק החוזים](#) (חלק כללי), התשל"ג-1973.

קביעת מועד הרכישה לתחילת מרץ 2016 כאמור, פירושה כי כל ההסכמות המאוחרות יותר במסגרת הסכם הגישור (תשלום פיצוי ללוזון ופרעון הלוואת המשכנתא מחד, והפחתת סכום השתתפות העורר בעלויות הבנייה מאידך) אינן חלק מן ההתקשרות המקורית בין העורר וגב' אור, ואין להביאן בחשבון במדידת שווי הרכישה.

לעומת זאת, כפועל יוצא מסיווג הממכר כדירת מגורים (מלכתחילה), נטילת ההתחייבות לממן את יתרת עלות ההקמה של היחידה הנמכרת מהווה חלק מן התמורה (מכללא, אם לא במפורש). אשר לטיעון כי בהקשר זה עלינו להיצמד לשווי הדירה המופיע בדו"ח האפס, יוער כי אין בהוראת [סעיף 9\(ג1ג\)\(4\)\(ד\)](#) לחוק כדי לחייב מסקנה זאת. הרי הסעיף האמור מפנה ל"שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים", וכרגיל שווי זה יש לקבוע בהתאם ובכפוף להגדרת המונח "שווי" [שבסעיף 1](#) לחוק. הגדרה זו כוללת כידוע שתי חלופות: שווי השוק האובייקטיבי, ובהתקיים תנאים מסוימים, התמורה החוזית. כאן התמורה החוזית עומדת על 11.758 מיליון ש"ח, כפי שפירט רו"ח פרידמן.

גם אני סבור כי לנוכח התוצאה המעורבת, אין לפסוק הוצאות משפט לצד זה או אחר.

עו"ד דן מרגליות, שמאי מקרקעין:

עיינתי בחוות דעתו של חברי, רו"ח פרידמן ואומר כי התוצאה אליה הגיע אינה מקובלת עלי, בכל מה שנוגע לשאלה האם יש כאן רכישת דירה או קרקע.

עובדות המקרה דומות אך לא זהות לפסק הדין שנתנו באותו הרכב בעניין **אקרמן** המצוטט על ידי חברי רו"ח פרידמן.

אין לי אלא לחזור ולצטט את הדברים שהבעתי בכתב בעניין **אקרמן** הנ"ל כדלקמן:

"חוק המיסוי המצוטט רבות על ידי חברי בחוות דעתו קובע כי יש למסות "מכירה של זכות במקרקעין". מכאן הוא שצריכים להיות שני צדדים להסכם כזה, מוכר הזכות ורוכש הזכות.

כאשר מדובר ב "דירה על הנייר" רואים את הקבלן כמוכר דירה ואת הרוכש כקונה דירה וזאת מהסיבה שנקבע [בסעיף 9\(ג\)](#) לחוק העיקרון כי:

"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 הבנייה" (ההדגשות לא במקור).

פסקה (2) להגדרה זו שהוספה בתיקון מס' 69 לחוק קובעת:

"(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;" (ההדגשות לא במקור)

פסקה (3) [לסעיף 9\(א1א\)\(2\)\(ב\)](#) שהוספה אף היא בתיקון מס' 69 קובעת:

"(3) לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהא שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; לעניין זה, 'קבוצת רכישה' - כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה 'דירת מגורים' שבסעיף קטן (ג)".

לטעמי הניסוח שבו השתמש המחוקק גרוע ומחטיא את התכלית אליה התכוון.

לשים לב כי המקרקעין הנרכשים על ידי קבוצת רכישה יכולים להיות: קרקע מסוגים שונים, מבני מגורים קיימים עם זכויות בנייה נוספות ומבנים אחרים שאינם למגורים (הרשימה אינה סגורה).

בנוסף חברי ציטט מהמלצות הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה שפורסמו ביום 21.6.2010.

מחד גיסא נאמר כי "רוכש המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות, רוכש דירה ולא קרקע...".

מאידך גיסא נאמר כי "ההקלה במס הרכישה הניתנת ברכישת דירת מגורים הינה הקלה בעלת אופי סוציאלי ואין מקום להחילה על משקיעים כאמור...".

דברים אלה אינם מתיישבים זה עם זה. במקרה דנן אין מדובר כלל בהקלה במס רכישה, אלא בהחמרה וזאת משום שרוצים להחיל על רוכש בקבוצת רכישה תשלום לפי נכס גמור הכולל קרקע + בנייה ולא תשלום הנובע מערך הקרקע בלבד שהוא פחות ומהווה מרכיב אחד בערך דירה גמורה.

עיון בפסקה (2) לעיל מעלה כי "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;" האם מה שנמכר לקבוצה הוא דירה המיועדת לשמש למגורים? הניסוח הקיים לוקה בחסר ומתייחס למקרה פרטי של רכישת נכס קיים המיועד לשמש למגורים ולא קרקע ריקה המיועדת למגורים.

אם יש ספק לגבי הניסוח הוא צריך לפעול לטובת העורר, כיוון שגביית מס חייבת להתבסס על הוראות ברורות שיש בהן אלמנט פגיעה בקניינו של אדם.

עיון בפסקה (3) שצוטטה לעיל מעלה לכאורה מקרה פרטי של רוכש בקבוצת רכישה אשר רכשה "נכס בנוי" שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

בענייננו נרכשה קרקע בלבד לפני תיקון מס' 69 ואילו הקונים רכשו קרקע עם תכניות בנייה והסכם עם קבלן בונה שאינו המוכר.

לטעמי, כאשר באים לגבות מס כלשהו ההוראות המחייבות לעניין הגבייה חייבות להיות ברורות וחד משמעיות. במקרה דנן נראה כאילו הסעיפים בחוק המיסוי העוסקים במס הרכישה בעניין קבוצת רכישה מתייחסים לנכס בנוי.

ייתכן שאם המחוקק היה קובע בפסקה (3) לעיל כי שווי המכירה של קרקע ו/או בנין למגורים לצורך חישוב המס יהיה שווי של דירה גמורה גם אם ההתחייבות לסיים הבנייה היא של קבלן מבצע או כל גורם אחר - יתכן שהיה מקום לשקול ניסוח אחיד ולקבוע שגם דירה על הנייר בקבוצת רכישה היא כזאת שיש עמה התחייבות לסיום הבנייה ולא דווקא של "המוכר". במקרה זה ההתחייבות באה מצד קבלן מבצע שנשכר על ידי כל קבוצת הרכישה ומבצע את הבנייה בעבור הקבוצה.

אין ספק כי מבחינה כלכלית יש הבדל בכניסת חבר חדש לקבוצת רכישה קיימת מבחינת עיתוי הכניסה. ככל שהכניסה מאוחרת יותר רמת ההשקעה בנכס הקבוצתי עולה ובאה בדרך כלל לביטוי במחיר שנקבע בין הצדדים (החבר היוצא והחבר הנכנס). מבחינה זו אין כל פגיעה באוצר המדינה בכל מה שנוגע לשווי.

הטיעון של המשיב לפיו יש לראות כחבר קבוצת רכישה כאילו קנה דירה עם התחייבות לסיימה מצריך חקיקה שונה מזו הקיימת.

מקובלים עלי נימוקי העוררים מאשר נימוקי המשיב.

יש להבדיל בין הבחינה המשפטית לעניין הפרשנות של תיקון 69 לבין הבחינה הכלכלית. מבחינה משפטית במישור העקרוני צריך שיהיה מוכר וקונה של דירת מגורים עם התחייבות של המוכר לסיים לעניין מס הרכישה. לכן ניסוח התיקון הוא זה העומד לפרשנות במקרה שלנו. מבחינה כלכלית אם היו שואלים את האדם הסביר מה קונה העורר, ככל הנראה התשובה הייתה שהוא קונה "דירת מגורים", אלא שאנו כאמור עוסקים בפן המשפטי ולא הכלכלי!!

לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר בכל הנוגע בשאלה האם יש לחייב מס רכישה קרקע ולא לפי דירה. לגבי השווי, אני מקבל את הניתוח בסעיף 64 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן וכן לגבי המועד הקובע אני מקבל את חוות דעתו.

לפיכך, הייתי מצטרף להחלטה שיש להימנע מפסיקת הוצאות במקרה זה.

* * *

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

מוזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ב אלול תשפ"א, 30 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

דן מרגליות, עו"ד,
שמאי מקרקעין
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר ועדת הערר

ה' קירש 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)