

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

גורם מארגן כחלק מקבוצת רכישה על רקע פסקי

הדין בעניין שטרן טסרה ופסיקה קודמת

פתח דבר

מספר פסקי דין שיצאו בשנים האחרונות מעלים שוב את הסוגיה של "גורם מארגן" בקבוצת רכישה – מאפייניו, השפעתו על סיווגה של הקבוצה ומיטת חבריה וזווית חדשה הנוגעת להיבטי המס החלים על המארגן עצמו כאשר הוא מצטרף לקבוצה ורוכש יחד עם החברים את הקרקע לפרוייקט. על כך בהרחבה במאמר שלפניכם.

קבוצת רכישה - כללי

קבוצות מאורגנות הרוכשות ביחד קרקע ופועלות יחדיו לבניה משותפת הפכו בשני העשורים האחרונים למקובלות ושכיחות בשוק הנדל"ן בישראל. על פי רוב הבניה המשותפת נובעת מרצון חברי הקבוצה לרכוש נכס במחיר מופחת. כיום, היתרון הכלכלי נובע בעיקר מהחיסכון בעלויות הנלוות ברכישה מקבלן רגיל. כך למשל, במסגרת קבוצת רכישה נחסכות ברגיל עלויות שיווק, מימון וכיו"ב, בנוסף לעלות המשמעותית הגלומה ברווח היזמי של קבלן רגיל. יתרון אפשרי נוסף שהיה משמעותי מאוד בעבר הוא חיסכון במס. כך, באמצעות התארגנות ופיצול הרכישה של מרכיב הקרקע משירותי הבנייה, ניתן היה לחסוך בעבר את מס הרכישה בגין עלויות שירותי הבנייה וכן את המע"מ על הקרקע, כאשר הרכישה הייתה נעשית ממוכר שהינו אדם פרטי.

היתרון בהיבט החסכון במס צומצם מאוד במסגרת תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) – מס' 69 (להלן: "תיקון 69") לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק"), אשר במסגרתו התווספו לחוק הגדרות והוראות לפיהן, החל מיום 1 בינואר 2011 רכישת נכס באמצעות קבוצת רכישה, שלגביה התמלאו התנאים הקבועים בחוק, תחשב לצרכי מס רכישה כרכישת נכס המוגמר - קרקע ושירותי בניה.

כך במסגרת תיקון 69 התווספה בסעיף 1 לחוק ההגדרה של "קבוצת רכישה", 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;**

על בסיס ההגדרה לקבוצת רכישה נוספה חלופה נוספת לדירת מגורים לצרכי מס רכישה. לפי חלופה זו "דירת מגורים" הינה גם "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים".

עוד נקבע בסעיף 9(א1)(3) לחוק, כי החל מתחילת שנת המס 2011 רוכש הנמנה עם קבוצת רכישה ימוסה במס רכישה על המוצר המוגמר, דהיינו, על דירה המיועדת לשמש למגורים, כאילו רכש דירה "על הנייר" מקבלן ואילו סעיף 9(א) קובע בהתאמה לגבי

בעניין עמותת מדורגי נחל (שידון בהרחבה להלן), ניתח השופט סוקול את ההגדרה האמורה ל"גורם מארגן" וקבע כי עליו לכלול ארבעה מאפיינים: (1) הגורם הוא חיצוני ואינו חלק מהקבוצה; (2) הגורם פועל על מנת לקבל תמורה עבור שירותיו לקבוצה; (3) הגורם פועל במהלך כל שלבי הפרויקט – אך יכול לפעול גם באמצעות אחרים הפועלים מטעמו; (4) הגורם מכין מסגרת חוזית כוללת לכל שלבי ההתארגנות.

כאשר לא ניתן לזהות "גורם מארגן" לקבוצה אשר מתקיימים לגביה המאפיינים האמורים, לדידה של ועדת הערר, קבוצת רוכשים אינה מהווה "קבוצת רכישה" כהגדרתה בחוק.

סוגיית קיומו של גורם מארגן, מאפייניו וההשלכות על מיסוי קבוצת רוכשים נדונו בשני פסקי הדין משמעותיים מהשנים האחרונות, כמפורט להלן.

תקציר הפרקים הקודמים - עניין עמותת מדורגי נחל (ו"ע 40703-11-15) ועניין פ.א. אריה (ו"ע 28116-01-15 ונוספים)

בעניין עמותת מדורגי נחל דנה ועדת הערר במחלוקת בין מיסוי מקרקעין לעוררת- עמותה אשר זכתה במכרז להחכרת מקרקעין לשם הקמת בנייני מגורים ביישוב קרני שומרון - לגבי חיובם של החברים בעוררת במס רכישה כ"קבוצת רכישה". חברי העמותה התאגדו יחד לצורך רכישת הזכויות במסגרת המכרז. העמותה הוקמה ולאחר מכן, לצורך הגשת ההצעה, חתמו חברי העמותה על הסכם שיווק וגיוס חברים נוספים עם חברה חיצונית בתשלום. לאחר הזכייה במכרז, התקשרה העמותה עם משרד

נכס שאינו דירת מגורים כי "...יהא שווי המכירה - שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים". בנוסף, תוקן חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") כך שלהגדרת "עסקת אקראי" נוספה החלופה, "מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין". סעיף 21 לחוק מע"מ מטיל באופן חריג את החבות במע"מ הנובעת מחלופה זו על המוכר.

בכך, למעשה, שלל המחוקק במסגרת תיקון 69 את הטבות המס שהיו נחלת חלקן של קבוצות הרכישה, כהגדרתן בסעיף 1 לחוק, במישור החבות במס הרכישה ובמע"מ.

"גורם מארגן" – תנאי הכרחי לקיומה של "קבוצת רכישה"

מהאמור עולה כי גם לאחר תיקון 69 קבוצת רוכשים יכולה הייתה ליהנות מהטבות במס רכישה ובמע"מ, ככל ולא תכנס בגדר ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק ל"קבוצת רכישה" והתנאים הקבועים בה. כפועל יוצא, מרבית המחלוקות בין רשויות המס לנישומים בסוגיית קיומה של "קבוצת רכישה" נסובו סביב התנאי הקובע שלשם קיומה של קבוצה דרוש שיהיה לה "גורם מארגן" המוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן: "גורם מארגן" - מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור; "מסגרת חוזית" - מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי; "תמורה" - במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף";

מטעמו לארגון הקבוצה בכל השלבים, מרכישת הקרקע ועד השלמת הבנייה ומסירתה לרוכשים. גורם כזה אין בנמצא ולא הוכח כל קשר בין הגורמים השונים שפעלו בשלבי הבניה השונים. אין זיקה בין הגורם המשווק, לחברת הניהול, לעורכי הדין המלווים ולקבלני הביצוע למיניהם. כל אחד מהם נשכר לביצוע חלקו בלבד, מבלי שמי מהם אירגן את שאר הדרוש להשלמת הפרויקט."

לסיום, ציין השופט כי הסכם השיתוף של חברי העמותה מצביע על כך כי חברי העמותה הסכימו על בניה עצמית משותפת ללא גורם מארגן חיצוני וכי המנגנונים הפנימיים של העמותה והאסיפה הכללית, המורכבת מחברי העמותה ונציגיהם, הם אלו שארגנו את הבניה המשותפת ובחרו את נותני השירותים שביצעו אותה בפועל. וכך סיכם: "ממכלול ראיות אלו ברור, כי בניית הדירות לא נעשתה על ידי "גורם מארגן" חיצוני כלשהו, הפועל בתמורה עבור חברי הקבוצה. בכל שלב בפרויקט, נערכה התקשרות נפרדת של העמותה או של החברים עצמם, עם נותני שירותים ומבצעי עבודות הבניה. עוד ניתן לראות, כי עלויות הבניה, דגם הדירות, מיקום הדירות וכדומה, נקבעו רק במהלך חיי הפרויקט וכי טרם ההצטרפות של החברים לעמותה, לא היו ידועים. כל אלו מלמדים כי בעת ההצטרפות לעמותה לא רכשו החברים דירות מוגמרות, אלא ההצטרפות הייתה לפרויקט של רכישת קרקע ובנייה עצמית על ידי החברים."

מהאמור עולה כי בית המשפט מכיר באפשרות של קבוצות רוכשים להתארגן באופן עצמאי ללא גורם

עורכי דין ועם חברת ניהול שתנהל עבורם את הפרויקט. בנוסף חברי עמותה חתמו על הסכם שיתוף בו נקבעו הוראות שיחולו על יחסי החברים בקבוצה, מנגנוני פיקוח, חלוקת יחידות הדיור בתום הפרויקט ועוד. ענייני העמותה נוהלו על ידי האספה הכללית של חבריה.

לאחר הרכישה העמותה דיווחה עליה למיסוי מקרקעין כרכישת קרקע על ידי החברים בעמותה החייבת במס רכישה של 6% בלבד, שכן, לטענת העמותה, לא היה לעמותה "גורם מארגן" כהגדרתו בחוק. מיסוי מקרקעין לא קיבל את השומה העצמית של העמותה וקבע כי חברי העמותה הם רוכשי דירות במסגרת "קבוצת רכישה". לעניין קיומו של גורם מארגן, מיסוי מקרקעין התייחס למספר גורמים יחד "כגורם המארגן" - מייסדי העמותה, עורכי הדין וחברת הניהול.

בפסק דינו קבע השופט **סוקול** כי ניתוח השתלשלות האירועים ואופי ההסכמים אשר חתמה העמותה אל מול צדדים שלישיים מעלה כי אין בהם כדי להצביע על גורם מארגן אחד לקבוצה אשר הינו חיצוני, פועל בעבור תמורה ופעל לאורך כל שלבי הפרויקט. השופט אף דוחה את עמדת מיסוי מקרקעין כי ניתן לצרף מספר ספקים חיצוניים עמם התקשרה העמותה ולראות בהם יחדיו "גורם מארגן" לאור העובדה שלא הייתה ביניהם זיקה וכל אחד היה אמון רק על חלקו הספציפי בפרויקט. ובלשונו: "המשיב כאמור סבור כי יש לראות במספר גורמים כ"גורם המארגן". באמירה שכזו אין די. ראינו כי גורם מארגן צריך להיות גורם חיצוני, הפועל בעצמו או על ידי אחרים

מקרקעין טען כי מדובר ברכישה של דירות מוגמרות, בין אם ישירות מאייל פרידמן והמוכרים המקוריים, או, לחילופין, מכוח הוראות החוק לעניין קבוצות רכישה וחייבו את חבריהן במס רכישה על נכסים מוגמרים.

ועדת הערר **קיבלה** את כל חמשת העררים.

הועדה פסקה כי לא ניתן לקבל את טענתו הראשונית של מיסוי מקרקעין הרואה בעסקת המכר של חברי הקבוצה מאייל והמוכרים המקוריים כמכירה של יחידות בנויות, שכן מסמכי העסקה ומסמכי הקבוצות – הסכמי השיתוף וההתחייבות לבניה המשותפת – אינם משקפים את הטענה.

לעניין טענתו השניה של מיסוי מקרקעין, ועדת הערר דחתה אותה משום שלא הוכח כי לקבוצות הרוכשים בעררים היה "גורם מארגן" כהגדרתו בחוק ובפרט לעניין רכיב התמורה. כלומר, מיסוי מקרקעין לא הצליח להוכיח כי היה גורם אשר קיבל תמורה בגין ארגון הקבוצה וליווה אותה לאורך כל שלבי הפרויקט. השופט **סוקול** אף הבהיר כי גם אם מי מחברי הקבוצה העניק לקבוצה שירותים וקיבל מהקבוצה תמורה עקב כך – הרי שככל ולא מדובר בתמורה בגין שירותי אירגון הקבוצה, אזי לא מדובר ב"גורם מארגן" ואין הוא הופך את קבוצת הרוכשים ל"קבוצת רכישה", החייבת במס על רכישת יחידה מוגמרת. ובלשון פסק הדין: **"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 חיצוני. במצב דברים זה לא תוגדר ההתנהלות המשותפת כקבוצת רכישה, וחבריה לא יראו כמי שרכשו נכס מוגמר אלא קרקע בלבד.

בשנת 2019, כשנתיים לאחר שניתן פסק הדין בעניין **עמותת מדורגי נחל** פרסמה ועדת הערר של חיפה פסק הדין נוסף **בעניין פ.א.אריה** שניתן על בסיס תשתית עובדתית דומה מאוד, כדלקמן.

בעניין פ.א. אריה אוחדו יחדיו 5 עררים שונים שהוגשו לוועדת הערר בחיפה. בכל חמשת העררים דובר ביזם בשם אייל פרידמן (להלן: "אייל") אשר רכש ביחד עם אחרים, על פי רוב בני משפחתו ומכרים, זכויות בבניינים שונים בשכונת בת גלים (להלן: "המוכרים המקוריים"), השביח את הנכסים – באמצעות פינוי דיירים מוגנים, הסדרת מחלוקות משפטיות והגדלת זכויות הבניה בנכסים ולאחר מכן גיבש קבוצות רוכשים לכל בניין, לה מכרו הוא והבעלים הנוספים בכל בניין חלק מזכויותיהם. כל אחת מהקבוצות חתמה על הסכמי שיתוף להקמת בניין חדש חלף הבניין הישן בו תיוחד לכל אחד מהרוכשים דירת מגורים. אייל לא קיבל תמורה בעבור גיבוש הקבוצה מעבר לתמורה בגין מכירת חלק מזכויותיו בקרקע לחברי הקבוצה, לאחר השבחתם. לכל קבוצה היה ועד מנהל ואסיפה כללית אשר הייתה אמונה על קבלת החלטות הנוגעות לפרויקט. כל חמש הקבוצות התקשרו עם אותו עורך דין ואותו מפקח בניה. הקבלנים המבצעים, האדריכלים ושאר הספקים לא היו זהים בקבוצות.

הרוכשים בכל חמשת העררים דווחו על העסקאות כרכישה של זכויות במקרקעין. לעומתם, מיסוי

וביתר פירוט - האם דין הגורם המארגן כדין שאר הרוכשים בקבוצת הרכישה ועל כן יש לחייבו במס רכישה בהתאם לשווי של נכס בנוי ומוגמר או שלא ניתן לכלול את הגורם המארגן עם חברי קבוצת הרכישה, ולכן בשונה מהם, יש לחייבו במס רכישה רק בהתאם לשווי המקרקעין בעת רכישתם.

סוגיה זו נדונה בשלושה פסקי דין שונים של ועדות הערר בהן נדון להלן: הראשון בהם ו"ע 9546-10-17 (ס.א.מ.) נופי - קבוצת ניהול בע"מ, ח.פ. 514602929 נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה משנת 2019, שניתן על ידי ועדת הערר של חיפה בראשות השופטת וינשטיין (להלן: "עניין נופי"). השני, ו"ע 29157-09-20 א.מ שטרן תשתיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, מחודש מאי 2022 (להלן: "עניין שטרן") שניתן על ידי ועדת הערר מחוז מרכז בראשות השופט גורמן. השלישי, ו"ע 51408-03-20 טסרה יזמות והשקעות (נ.צ) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור רחובות (להלן: "עניין טסרה") שניתן על ידי ועדת הערר מחוז מרכז בראשות השופט בורנשטיין מחודש אוגוסט 2022.

כפי שנפרט להלן, בשלושת פסקי הדין דחו ועדות הערר את טענות העוררת ואימצו את עמדת מיסוי מקרקעין על בסיס אותם נימוקים.

עובדות פסקי הדין

התשתית העובדתית בפסקי הדין דומה. בכל שלושת פסקי הדין אין מחלוקת בין הצדדים כי מדובר בקבוצת רכישה להן יש "גורם מארגן", המקבל תמורה בגין ארגון הקבוצה.

מארגן... 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. 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 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".

מהאמור עולה כי עצם קיומו של גורם דומיננטי המקדם, מוביל ולעיתים אף מנחה את חברי הקבוצה, אין בו די על מנת להופכו ל"גורם מארגן" כהגדרתו בחוק.

היבטי המס של גורם מארגן המשתתף ברכישת קרקע עם קבוצת הרכישה

פסיקות ועדת הערר בעניין מדורגי נחל ופ.א. אריה העלתה לדיון זווית נוספת הנוגעת למיסוי קבוצות הרכישה והגורם המארגן, בנסיבות בהן הגורם המארגן מצטרף לקבוצה ורוכש יחד איתה את הקרקע לפרויקט, והיא האם הגורם המארגן מהווה חלק מקבוצת הרכישה לצורך מיסוי במס רכישה בגין נכס מוגמר?

בכל שלושת פסקי הדין הגורם המארגן דיווח על חלקו ברכישת הקרקע על ידי הקבוצה כרכישה של קרקע בלבד ולא כרכישה של נכס מוגמר. עמדת העוררות בפסקי הדין נשענה על מספר טענות עיקריות, דומות, אשר נדחו כולן על ידי ועדות הערר, כמפורט להלן.

הטענה הראשונה - העוררת אינה יכולה להיות חלק מקבוצת הרכישה, שכן אם היא מהווה חלק מהקבוצה הרי שאין לקבוצה גורם מארגן חיצוני לה כפי שנדרש בחוק וכפי שנקבע על ידי ועדת הערר בעניין עמותת מדורגי נחל ו- פ.א. אריה.

ועדות הערר דחו את הטענה האמורה של העוררות בפסקי הדין הן בהיבט החקיקתי והן בהיבט התכליתי. בהיבט החקיקתי קבעו ועדות הערר כי אין כל איסור בלשון החוק לכך שגורם מארגן יהיה חלק מהקבוצה אותה ארגן, בנוסף להיותו המארגן שלה. הועדות קבעו כי למעשה בנסיבות המתוארות בעררים לובש הגורם המארגן שני כובעים – האחד, כגורם מארגן, אורגן עסקי, חיצוני לקבוצה, כפי שנקבע שנדרש בעניין עמותת מדורגי נחל ובעניין פ.א. אריה. הכובע השני כחבר קבוצת הרכישה, מן המניין אשר חלות עליו החובות והזכויות של שאר החברים. וכך קבעה לעניין זה השופטת וינשטיין בעניין נופי: "ממילא האמירה המצויה בפסקי הדין בפרשות עמותת מדורגי הנחל ופ.א. אריה אינה עומדת בסתירה לפרשנות החוק בסוגיה הניצבת בפנינו. קרי: ב"כובעה" כגורם המארגן של קבוצת הרכישה, אכן פועלת העוררת כגוף עסקי שפעילותו היא חיצונית לפעולתה של קבוצת הרכישה. עם זאת, העוררת החליטה באופן מודע לחבוש "כובע"

כמו כן, בשל מגבלות בהסכמי המכר של הקרקע (**עניין שטרן, עניין ססרה**) / תנאי המכרז של רשות מקרקעי ישראל (**עניין נופי**), נדרשה קבוצת הרכישה לרכוש את המקרקעין המוצעים למכירה בשלמותם ולא ניתן היה לרכוש רק חלקים. אי לכך, כאשר במועד הרכישה הגורם המארגן, שהחזיק אופציה על המקרקעין, עוד לא אסף מספיק חברים בקבוצה שירכשו את מלוא המקרקעין הנמכרים, הוא נאלץ לרכוש את הקרקע בעבור יתרת היחידות, על מנת שעסקת הרכישה תצא לפועל. בנוסף, בעניין שטרן ובעניין ססרה חתם הגורם המארגן על אותו מערך הסכמי עליו חתמו יתר חברי הקבוצה – הסכמי השיתוף, ההסכמים הנלווים וההתחייבות לרכישת המקרקעין והבניה משותפת. בעניין נופי מונה נאמן לקבוצה אשר חתם בשם החברים על ההסכמים הנדרשים לרכישת המקרקעין והקמת הפרויקט. העוררת באותו עניין אומנם לא חתמה על המערך ההסכמי של הקבוצה אך חתמה על הסכם עם הנאמן המעניק לו ייפוי כח לחתום בשם העוררת על כל הסכם, הצהרה והתחייבות הנדרשים לשם הקמת הפרויקט. בעניין ססרה ועניין שטרן מכרו העוררות את מרבית המקרקעין שרכשו לצדדים שלישיים, אשר הפכו לחברים שווי זכויות וחובות בקבוצת הרכישה. גם העוררת בעניין נופי הצהירה על כוונתה למכור את חלקה במקרקעי הקבוצה. בעניין נופי ועניין ססרה העוררות רשמו את המקרקעין שרכשו במסגרת הקבוצה, במלואם או ברובם, כמלאי עסקי בספריהן.

הפרויקט, כמו כל שאר חברי הקבוצה ועל כן אין כל הצדקה לייצר אבחנה באופן המיסוי שלהן. וכפי שקבע לעניין זה השופט בורנשטיין בעניין טסרה: "מרכז הכובד בהסדר החקיקתי הנוגע לקבוצת רכישה אינו במטרה אשר לשמה נרכשו המקרקעין, אלא בשאלה האם מבחינה מהותית מדובר במי שרכשו קרקע או שמא נכס בנוי, והעיקרון החקיקתי שנקבע הוא כי "סופו מעיד על תחילתו". ברור כי המסגרת החוזית אליה הצטרפו כל חברי הקבוצה, המחייבת אותם לשתף פעולה ו"להמשיך יחדיו עד הסוף", דהיינו לממש את האופציה, להתקשר עם קבלן ולהביא להשלמת הבנייה, ולא להותיר את הנכס כקרקע גרידא (ראו "ההואיל" השני וכן סעיף 2.5 להסכם השיתוף), היא ההופכת את כל אלה שחתמו על הסכם השיתוף, לרבות העוררת, לחברי קבוצת רכישה."

הטענה השנייה - הגורם המארגן אינו משלם לעצמו, כלומר, לגביו, אין גורם מארגן בתמורה, כפי שנקבע על ידי ועדת הערר בעניין עמותת מדורגי נחל ו- פ.א. אריה ולכן הגורם המארגן אינו יכול להוות חלק מקבוצת הרכישה.

ועדות הערר קבעו בפסקי הדין כי גם אם לא ניתן להצביע על תמורה מוחשית לה זכה הגורם המארגן בגין הצטרפותו לקבוצה, הרי שניתן לייחס לו תמורה רעיונית מעצם העובדה שללא הצטרפותו לקבוצה, לא היה יוצא הפרויקט אל הפועל וכל העלויות והמשאבים שהשקיעו העוררות ברכישת האופציה ובארגון וקידום הקבוצות היו יורדות לטמיון. בעניין טסרה אף ציין השופט בורנשטיין כי אין בחוק הוראה לפיה על הגורם

נוסף - של רוכשת במסגרת קבוצת רכישה. "כובעה" זה של העוררת אינו עומד בסתירה ל"כובעה" כגורם המארגן ואינו הופך אותה בכובעה כגורם מארגן לגוף שאיננו עסקי בפעילותו זו או שאינו חיצוני בפעילותו זו לקבוצת הרכישה." בהיבט התכליתי קבעו ועדות הערר כי מטרת החקיקה של ההוראות הנוגעות לקבוצות רכישה הינה לחייב רוכש במסגרת קבוצה במס בגין הנכס הסופי שהוא רואה בעיני רוחו ותכלית זו חלה על גורם מארגן המצטרף לקבוצה כפי שהיא חלה על שאר החברים בה. וכפי שהסביר זאת השופט גורמן בעניין שטרן: "גם אם יש משהו בטענת העוררת כי המטרה של המחוקק כיוונה את יעדה בראשונה אל רוכשי הזכויות בקבוצת הרכישה ולא אל הגורם המארגן, הרי שכאמור לעיל - לא בכך העיקר. עיקר התכלית הייתה למסות רוכשי נכסים במסגרת קבוצת רכישה בהתאם לשווי הנכס הבנוי אותו הם רואים לנגד עיניהם, ומבחינה זו, אין הצדקה להחריג רכישה במסגרת קבוצת רכישה הנוגעת על ידי הגורם המארגן עצמו. בניגוד לקבלן הבונה בעצמו את הדירות, הבנייה במסגרת קבוצת רכישה היא פעילות משותפת המתבצעת כתוצאה ממארגן ההסכמים - עליו חתמה העוררת כמו שאר חברי הקבוצה."

ועדות הערר אף הבהירו כי בחתימתן של העוררות על המערך ההסכמי עליו חתמו שאר חברי הקבוצה, בין אם במישרין ובין אם בעקיפין, באמצעות מתן יפוי הכח לנאמן (עניין נופי), הן הצטרפו לקבוצה גם בציפיה ומתוך כוונה לקבל נכס מוגמר בסוף

המקרקעין לצדדים שלישיים בשלב מוקדם בפרויקט טרם קבלת היתרי הבניה. הן אף דחו את טענות העוררות שבשל רישום המקרקעין בספריהן כמלאי יש לראותן כ"קבלנים" ולא כחברים בקבוצת הרכישה. עמדת הועדות הייתה כי כוונת חברי קבוצת רכישה ביחס לשימוש העתידי בנכסים שרכשו במסגרת הקבוצה – אם מכירה מיידית, מכירה עתידית, שימוש קבוע או מלאי, אין לו דבר עם הוראות החוק לעניין מיסויין של קבוצת הרכישה. ההצטרפות לקבוצת רכישה מהווה עדות אובייקטיבית לגבי כוונת החברים בה ועל פיה נקבע אופן המיסוי. וכך קבעה לעניין זה השופטת וינשטיין בעניין נופי: "ייתכן כי העוררת התכוונה מלכתחילה למכור את יחידות הדיור שרכשה במסגרת המכרז לצדדים שלישיים. אך לכוונת הלב של העוררת לגבי העתיד, לאחר הזכייה במכרז - אין ולא כלום לעניין החיוב במס רכישה. שיעור מס הרכישה, האם לפי שווי הדירות המוגמרות או לפי שווי הקרקע, אינו מושפע ואינו נקבע בהתאם לכוונותיה העתידיות של העוררת ביחס לנכס שרכשה. החיוב במס רכישה נקבע בהתאם לנכס הנרכש במועד הרכישה, כפי שהוא הוגדר לצורך כך בהוראת החוק הרלוונטית. הנכס שנרכש על ידי העוררת איננו קרקע בלבד, אלא הוא קרקע שעליה ייבנו דירות מגורים. ומטעם זה, גם אם העוררת לא התכוונה בסופו של דבר להחזיק בדירות המגורים - מס הרכישה בו היא חייבת הוא מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים". דברים דומים נאמרו גם על ידי השופט בורנשטיין בעניין טסרה:

המארגן לקבל תמורה מכל חברי קבוצת הרכישה, קרי, מספיק שהוא זכאי לתמורה בגין ארגון הקבוצה על מנת שזו תהפוך לקבוצת רכישה ועל כן, גם אם הגורם המארגן אינו משלם לעצמו בגין ארגון הקבוצה, התמורה ששאר חברי הקבוצה משלמים עונה על תנאי התמורה הקבוע בחוק. ובלשונו: "אין גם דבר בהוראות החוק ממנו ניתן ללמוד כי על הגורם המארגן לקבל תמורה כספית מכל אחד ואחד מרוכשי היחידות. די בכך כי הוא מקבל תמורה בשל פעילותו כגורם מארגן, מה גם שאין כל ספק כי הוא מפיק טובת הנאה, בתור גורם מארגן, מהצטרפותו לקבוצת הרכישה, שהרי בהעדר השלמת רכישת כלל היחידות, העסקה בכללותה לא הייתה יוצאת אל הפועל והאופציה הייתה פוקעת. יתר על כן, במקרה דנן העוררת התחייבה באופן מפורש במסגרת הסכם השיתוף לשלם תמורה ל"גורם המארגן"(נספח ה' לתיק המוצגים), ודי בכך. גם אם העוררת לא שילמה ולא התכוונה לשלם לעצמה תמורה - ומבלי להידרש לשאלה האם ניתן לחייבה בהכנסה "רעיונית" בגין כך - לכל הפחות ברור כי לא ניתן היה לדרוש מיתר חברי הקבוצה להשלים את דמי הייזום עבור החלק "החסר" בכספים המשקף את חלקה היחסי של העוררת במקרקעין." הטענה השלישית - הגורם המארגן כמוהו כיזם/קבלן הרוכש את המקרקעין כמלאי על מנת למוכרם לצדדים שלישיים.

ועדות הערר דחו את טענות העוררות שיש למסותם על רכיב הקרקע בלבד משום שהרכישה על ידן כחלק מהקבוצה היוותה "רכישת גישור" במטרה למכור את

את כל ההתחייבויות שנטלו על עצמם יתר חברי הקבוצה. טענתה כי יש להתייחס אליה כאל כל קבלן אחר, אינה עולה בקנה אחד עם התנהלותה ועם מצגיה. ככל שחפצה העוררת לשלם מס רכישה בגין מרכיב הקרקע בלבד, היה באפשרותה לממש את האופציה שברשותה עבור עצמה ובגין כלל המקרקעין, אך חרף זאת העדיפה "להשלים" את הקבוצה באמצעות רכישת היחידות שלא סוחרו.

לאור האמור, עמדת ועדות הערר בנוגע למיסוי גורם מארגן אשר הופך לחבר קבוצה הינה ברורה ועקבית – יש לראות בו כחבר קבוצה לכל דבר ועניין, בפרט לעניין הטלת מס הרכישה בגין השווי המלא של הנכס כבנוי ומוגמר.

סיכום ודגשים

פסקי הדין שניתנו בשנים האחרונות ביחס למאפייניו של "גורם מארגן" אשר קיומו מוביל לסיווגה של קבוצת רוכשים המתארגנים יחדיו לרכישה ובניה במשותף, מאפשרים גמישות מסוימת לקבוצות להתארגן יחדיו, מבלי להיות מסווגים כקבוצת רכישה, לעניין השלכות המס הנובעות מכך במס רכישה ובמע"מ, ככל שלא ניתן לזהות גורם מארגן, חיצוני לקבוצה, המקבל תמורה ברורה, בגין שירותי הארגון שהוא מעניק לקבוצה לאורך כל שלבי הפרויקט. פסקי הדין בעניין עמותת מדורגי נחל ופ.א. אריה מהווים פסקי דין מנחים בסוגיה. על אף האמור, המאפיינים הללו של גורם מארגן אינם מונעים ממנו לכבוש כובע נוסף כחבר קבוצת הרכישה, ככל שהוא בוחר או נאלץ להשתתף יחד עם חברי הקבוצה האחרים ברכישת

"... אין בהוראות החוק כדי להצביע על כך כי חבר בקבוצת רכישה הוא רק מי שרוכש את המקרקעין על מנת שימשו לשימושו שלו או כרכוש קבוע, וכי יש להוציאו מהקבוצה אם היחידות שנרכשו משמשים כמלאי והן מיועדות למכירה. לגישתי, אף אין זה ראוי לקבוע, כעניין של מדיניות שיפוטית ראויה, שתוצאת המס תהיה תלויה בכוונתו של רוכש היחידה. לא המשיב ולא בית המשפט בוחן כליות ולב." בהמשך דבריו אף מבהיר השופט כי בעצם ארגון הפרויקט כקבוצת רכישה והצטרפותו לקבוצה, שוללת את אפשרות הגורם המארגן לטעון כי יש לראותו כ"קבלן" ולמסותו בהתאם. ובלשונו: "אין בידי לקבל טענות אלו של העוררת. העוררת כבועה כ"גורם מארגן" בוודאי שאינה קבלן המחויב לבנות את הדירות עבור הרוכשים על כל המשתמע מכך, ואילו כבועה כחברת קבוצת רכישה, להבדיל מקבלן, היא קיבלה על עצמה, ביחס ליחידות שרכשה, את כל ההתחייבויות שקיבלו על עצמם יתר חברי קבוצת הרכישה. לפיכך היא אינה בבחינת "קבלן שממשיך להחזיק בדירות שבנה". אזכיר בהקשר זה כי העוררת החליטה לפעול במסגרת "קבוצת רכישה" ולשמש בה כ"גורם מארגן", לא כקבלן. תוצאות המס הנוגעות ל"קבוצת רכישה" ידועות לה. בסופו של יום, ומשעה שלא הצליחה לשווק את כל היחידות ובטרם פקעה האופציה, בחרה להצטרף לחברי הקבוצה ולחתום על המערכת החוזית המבטיחה שיתוף פעולה ביניהם, תוך שהיא נוטלת על עצמה

המקרקעין ליחידות ואף חותם, באופן ישיר או עקיף, על המערך ההסכמי אליו מחויבים כל חברי הקבוצה. ברור אפוא שכינונה של קבוצת רכישה והתנהלותה הינם הליכים מורכבים מאד, לא רק בהיבטים המסחריים והנדל"ניים, אלא גם בהיבטים המיסויים. התנהלות לא מודעת, ללא יעוץ וליווי גם בהיבטים אלו, עלולה להוביל להשלכות מס משמעותיות, אשר יש בהן כדי לפגוע ברווחיות של הגורם המארגן ואף בכדאיות של הפרויקט בכללותו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה היר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.