

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

תם ולא נשלם – על מיסוי של הגורם המארגן

בקבוצות רכישה

פתח דבר

עד לא מכבר התארגנות במסגרת קבוצת רכישה העניקה לחברי הקבוצה הזדמנות לרכוש (בסופו של יום) דירת מגורים או כל נכס בנוי אחר במחיר מופחת מנכס דומה הנרכש מקבלן רגיל. חלק מההפחתה במחיר נבע מחיסכון בעלויות הנלוות ברכישה מקבלן רגיל. כך למשל, במסגרת קבוצת רכישה נחסכות ברגיל עלויות שיווק, מימון וכיו"ב, אשר הינן מנת חלקו של קבלן רגיל. חלק אחר מההפחתה במחיר מקורו היה בחיסכון מס. דהיינו, באמצעות התארגנות בקבוצת רכישה ופיצול הרכישה של מרכיב הקרקע משירותי הבנייה, ניתן היה לחסוך את מס הרכישה בגין שירותי הבנייה. בנוסף, אם רכישת המקרקעין נעשתה מבעל מקרקעין, אשר לא סווג כעוסק בנדל"ן לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), הרי, שככלל, העסקה עם בעל המקרקעין לא הייתה חייבת במע"מ. באופן כללי, ניתן היה לומר, כי קבוצת רכישה יכולה לחסוך את מרכיב המע"מ על המקרקעין ואת מרכיב מס הרכישה בגין שירותי הבנייה.

חוסר הודאות מהיבט המס שנסב סביב קבוצות הרכישה ולחצים כאלו ואחרים הניעו את רשות המסים לפרסם ביום 14 ביוני 2010 את מסקנות

והמלצות הועדה שהוקמה בראשותה לעניין היבטי המס של קבוצות רכישה (ראו רשומון מס מיום 8 בספטמבר 2010) (להלן: "הועדה").

בעקבות המלצות אלו תוקן במסגרת תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) – מס' 69 (להלן: "תיקון 69") חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") ושולבו במסגרתו החל מיום 1 בינואר 2011 ההגדרות הבאות: "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; "תמורה" - במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף;

על בסיס הגדרות אלו נוספה חלופה נוספת לדירת מגורים לצרכי מס רכישה. לפי חלופה זו "דירת מגורים" הינה גם "זכות במקרקעין שנמכרה

לאחר בחינת הסוגיה ממליצה הועדה שלא לערוך תיקון חקיקה כאמור, באשר תיקון גורף שכזה אינו משקף בהכרח את המציאות הכלכלית. ככל שהמארגן אכן נושא בסיכונים ובסיכויים ומקיים את מבחן השליטה, הרי שיש למסותו בדומה לקבלן, אך ככל שאין באפשרותו להוכיח שכך הם פני הדברים, אין הצדקה לראות בו כמי שרוכש קרקע ומוכר דירות."

הרי כי כן, אי הודאות האופפת את אופן המיסוי של הגורם המארגן בקבוצת רכישה נותרת בעינה. כך יכולה רשות המסים, לטעון, כי גורם מארגן בקבוצת רכישה פלונית אינו פועל כמתווך ומארגן בלבד, אלא כמי שפעילותו מגיעה לידי פעילותו של יזם במקרקעין. כלומר, רכש במקרקעין ומכר עליהם דירות מגורים מוגמרות. במצב זה, הגורם המארגן לא ימוסה רק בגין שכר הטרחה שהוא גובה מקבוצת הרכישה בעבור שירותיו באירגון הקבוצה. במצב זה הגורם המארגן חשוף למס רכישה כאילו רכש את המקרקעין מבעל המקרקעין ובמס שבח/ מס הכנסה על הרווח המתקבל ממכירת דירות מגורים מוגמרות.

כפי שנראה להלן, הפסיקה שדנה בסוגיה קבעה, כי כאשר הגורם המארגן נוטל על עצמו סיכון עסקי להצלחת הפרויקט ובד בבד נוטל סמכויות של יזם רגיל - לוקח חלק פעיל ברכישת המקרקעין מבעל המקרקעין, במציאת הקבלן הבונה, ברישום הבית המשותף, בתכנון, בליווי הבנקאי וכיוצא באלו פעולות - תגדל הנטייה לראותו כיזם רגיל ולמסות אותו בהתאם.

לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים". כן נקבע בסעיף 9(ג1א3)) לחוק מיסוי מקרקעין, 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.

בנוסף, תוקן 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 הקמה מחלופה זו על המוכר. בכך, ביקש המחוקק לשלול את הטבות המס שהיו נחלת חלקן של קבוצות הרכישה במישור החבות במס הרכישה ובמע"מ.

מיסוי הגורם המארגן

קיומו של גורם מארגן מהווה אפוא תנאי הכרחי לקיומה של קבוצת רכישה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין. עם זאת, המחוקק נמנע במכוון מלהסדיר את מיסויו של הגורם המארגן. עמדה על כך הועדה, בדוח הסופי שהוציאה, כדלקמן: "הועדה שקלה את האפשרות לערוך תיקון חקיקה, שיקבע באופן גורף, כי יש לראות במארגן כרוכש קרקע ומוכר דירות. תיקון כאמור יאפשר לגבות מס רכישה בגין חוליה נוספת מעבר למס הרכישה המוטל על רוכשי הדירות, ובכך להשוות את נטל המס המוטל ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה לנטל המס המוטל בעסקת הרכישה "המסורתית" מקבלן.

העסקה הייתה רכישת קרקע ע"י העוררת, בניית בתי מגורים ולאחר מכן מכירה של יחידות דיור גמורות לרוכשים.

ועדת הערר בפסק דינו המנומק של חבר הועדה רו"ח **צביקה פרידמן**, קיבלה את גישתו של מנהל מיסוי מקרקעין. תחילה קבעה הועדה, כי לאחר שקלול כל ההסכמים והראיות שהוצגו בפניה, "נראה כי משקלם המצטבר של ה"סימנים" מצביע כי... הרוכשים שהצטרפו לפרויקט ראו לנגד עיניהם רכישת בית מגורים מושלם". בהמשך עברה הועדה לדון בזהותו ומיהותו של המוכר ומיצתה, כדלקמן: "משהגענו למסקנה שאכן רכש הקונה נכס גמור, עלינו לבחון מי הוא ה"מוכר" של אותו נכס (שכן, מטבע הדברים אם יש רוכש יש גם מוכר), האם הוא בעל הקרקע, או שמא הקבלן המבצע, או שמא המארגן, מינהלת הפרוייקט וכיוצ"ב. אחת מאמות המידה לבדיקת זהותו של המוכר הוא מיהו אותו גוף הנושא בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה. לצורך כך ניתן להשתמש במבחנים הבאים: האם יש לאותו גוף היכולת לקבוע את המחיר, האם יש לאותו גוף היכולת לבחור את הקבלן המבצע, האם אותו שיש הוא המחויב העיקרי בעסקה, האם הרווח שיש לאותו גוף הוא רווח יזמי מקובל ועוד. ככל שמידת מעורבותו של אותו גוף ומתחם שיקול דעתו בעניינים הקשורים בעסקה גדולים יותר, ככל שהרווח המגיע לאותו גוף שואף לרווח יזמי המקובל, וככל שאותו גוף רשאי לקבוע את מחיר

עניין קווי נדל"ן (ו"ע 1262/02 וע"א 11125/08)

אחד מפסקי הדין המנחים בסוגיה הינו פסק הדין של ועדת הערר בעניין **קווי נדל"ן** (עמ"ה 1262/02) (וראו גם עמ"ה 28/98, ו"ע 1125/02 וע"א 10911/03). העוררת באותו עניין פעלה כ"מארגנת" של קבוצת רוכשים, במסגרת מכרז שערך מנהל מקרקעי ישראל (להלן: "ממ"י") בחודש ספטמבר 2000 ובמרכז רכישה של 18 מגרשים שונים (להלן: "המתחם"). על פי תנאי המכרז דאז לא הייתה ליחידים אפשרות לרכוש את המגרשים אלא במסגרת הצעה אחת כוללת לכלל המתחם. בתחילת חודש דצמבר 2000 חתמו היחידים (18 במספר) על הסכם הצטרפות לקבוצת המתמודדים במכרז ממ"י (להלן: "הסכם ההצטרפות"), שבין נספחיו השונים היו שלושה הסכמי משנה עם העוררת, גוף מפקח ואדריכל (מתכנן). הסכם ההצטרפות על נספחיו נחתמו כולם באותו מועד.

הצעת היחידים (שהוגשה ע"י נאמן) הוכרזה כהצעה הזוכה במכרז ובחודש ינואר 2001 דווחה העסקה למנהל מיסוי מקרקעין בצירוף הודעות נאמנות. כשנה לאחר הזכייה במכרז, חתמו הרוכשים על הסכם בניה עם הקבלן המבצע, כאשר חלקם חתמו על הסכמי בניה לבניית בית מגורים מושלם וחלקם הקטן לבניית שלד של בית מגורים.

מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הצהרת העוררת, אשר טענה, כי עיסוקה התמצה בארגון הקבוצה בלבד. בהחלטה בהשגה שהגישה העוררת קבע המנהל, כי, בחינת הסכמי ההצטרפות על נספחיהם מובילה למסקנה, כי המהות הכלכלית האמיתית של

אחוז קבוע וסביר לגבי עסקת תיווך, אלא תלוי בסיכונים שנוטל על עצמו היזם, הרי שמדובר על עסקת מכר ולא על תיווך. בהקשר לכך קובעת הוועדה: "העוררת הייתה הרוח החיה בעסקה דנן. העוררת אירגנה את קבוצת הרוכשים (וכשלא היו די רוכשים דאגה שבני משפחתה וקרוביה יהיו חלק מהרוכשים), היא מינתה את "המפקח", את "המתכנן" ואת "הנאמן" והייתה לה, כך נראה, שליטה בכל שלבי הקמת הפרויקט באמצעות אותם גורמים. היא השקיעה בפרויקט זה הרבה יותר מ"תיווך" ומאחר שאין זו דרכו של אדם לנדב את זמנו וקשריו מרצונו ללא תמורה הולמת הרי, על פני הדברים, אין זה סביר כי יסתפק בדמי תיווך של 2% מעלות הקרקע בלבד".

חמישית, במודעות שפרסמה העוררת היא הציגה את עצמה כזוכה במכרז ממ"י וכמוכרת קוטג'ים. תוכן המודעה לא הצביע על העוררת כמתווכת בלבד.

שישית, בהסכמי מכר מיד שנייה שבוצעו על ידי חלק מיחיד קבוצת הרוכשים כחודש לאחר הזכייה במכרז, חתמה העוררת (ביחד עם המתכנן והמפקח) כמאשרת את העברת הזכויות בהתאם למערכת ההסכמים עליהם חתמו היחידים בטרם פנו למכרז.

שביעית, עוד בטרם הגשת המכרז נתן הקבלן המבצע הצעות מחיר לעוררת בקשר לבניית בתי המגורים.

העסקה בכללותה, תיטה הכף לעבר המסקנה שהוא המוכר של הנכס המוגמר".

לגופם של דברים מנתה הועדה את הסימנים הבאים, בין היתר, כסימנים, התומכים לדידה בכך שתפקיד העוררת היה בגדר של יזם המוכר דירת מגורים:

ראשית, מבחן המחויב העיקרי לעסקה - העוררת החזיקה באחריות כוללת, אם במישרין ואם בעקיפין, להספקת המוצר המוגמר, הן לגבי טיב המוצר (דירת מגורים) והן לגבי לוחות הזמנים.

שנית, העוררת הייתה מעורבת באופן ישיר בקביעת מחיר השירותים של הקבלן הבונה, המפקח והאדריכל.

שלישית, למרות שהרוכשים חתמו על הסכם נפרד עם הקבלן המבצע, מצאה ועדת הערר, כי בפועל הקבלן המבצע היה למעשה קבלן המשנה של העוררת, המארגנת, וזאת לאור הפיקוח ההדוק שהופעל עליו על ידי המפקח מטעמה של העוררת.

תרמה לכך גם הסתלקותם של הרוכשים מכל מעורבות בבניה, לרבות לעניין התשלומים לקבלן.

מבחינה מהותית ציינה הועדה, כי "אין שונה המקרה דנן ממקרה שבו הרוכש היה מתקשר עם העוררת בקשר עם שירותי הבניה ומנגד העוררת הייתה מתקשרת בהסכם "גב אל גב" עם הקבלן המבצע שהיה מחויב לשפותה בגין מלוא התחייבויותיה כלפי הרוכש".

רביעית, מבחן הרווח היזמי כמבחן המבדיל בין עסקת מכר ועסקת תיווך - אליבא דועדת הערר, ככל שהרווח מהעסקה אינו בסכום קבוע ו/או אינו מהווה

הרוכשים, לצד הסיכון הכספי שהמערערת נטלה על עצמה, היו בעוכריה. שיקולים אלו ונוספים הניעו את בתי המשפט לסווג את פעילותה כפעילות של יזם רגיל הרוכש מקרקעין ומוכר עליהם בתי מגורים.

תפוח פז פיתוח (ו"ע 03-1353)

למסקנה שונה הגיעה בחודש פברואר האחרון ועדת הערר שדנה בעניין **תפוח פז פיתוח**. באותו עניין נדון עניינה של עוררת, אשר שימשה כמארגנת של קבוצת רוכשים של 24 מגרשים במסגרת מכרז שהציע ממ"י בראשון לציון. בדומה לעניין **קווי נדל"ן** לא ניתן היה לרכוש חלק מהמגרשים בנפרד אלא רק את כל הקרקע במכרז, אם על ידי רוכש אחד או על ידי רוכשים במשותף. ביום 10.12.2000 הגיש עורך דין ששימש כנאמן את ההצעה למכרז בשם כלל חברי הקבוצה, תוך צירוף רשימה שמית מלאה של כלל החברים. ביום 19.12.2000 זכתה הצעת הרוכשים במכרז. לאחר הזכייה נחתמו, בין ממ"י לבין כל אחד מיחיד החוכרים, חוזי פיתוח ל-3 שנים וכן הסכם חכירה. כמו כן נחתם בין נאמן הרוכשים לבין החברה הכלכלית ראשון לציון בע"מ הסכם תשתית להקמת תשתיות הצמודות למתחם.

מנהל מיסוי מקרקעין החליט לחייב את העוררת, המארגנת, במס רכישה, מס מכירה ומס שבח מקרקעין, כאילו הייתה היא מי שרכשה את הקרקע מממ"י, בנתה עליה ומכרה את הבתים.

ועדת הערר דחתה את עמדתו של המנהל וקיבלה את הערר שהגישה העוררת, בין היתר בהתבסס על העובדות והשיקולים הבאים:

שמינית, רישום הבתים בלשכת רישום המקרקעין אמור להתבצע על ידי הנאמן אשר מונה על ידי המערערת.

על בסיס ממצאים אלו הסיקה הועדה, כי "**במקרה** דנן, נקל להוכיח מחד גיסא כי בעל הקרקע (ממ"י) אינו נמנה בין "המוכרים" וכנ"ל גם הקבלן המבצע שאחריותו מתמקדת רק בעניין הבניה בלבד, מאידך גיסא... מעיון במסמכים ובראיות שהוצגו בפנינו עולה התמונה כי מידת מעורבותם של "המארגן" ו"מינהלת הפרויקט" ושיקול דעתם בכל הקשור לפרויקט נשוא הערר היו גדולים וכי פעולתם הגיעה לכדי יזמות של "קבלן בונה". דהיינו, יזם הרוכש קרקע, הבונה על אותה קרקע (בין בעצמו ובין באמצעות קבלן משנה הנתון למרותו) ומוכר את המוצר המוגמר- דירת מגורים".

לאחרונה, אימץ בית המשפט העליון את עמדת ועדת הערר ובפסק דין תמציתי (ע"א 11125/08) נקבע על ידו, כי "**עסקינן בעסקת מכר, ולא בעסקת תיווך, מנקודת מבטה של המערערת. צדקה הועדה אפוא בהכריעה שמבחינה כלכלית מהותית, סיפור האירועים הבלתי-רשמי היה כדלהלן: המערערת רכשה מקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל, הקימה עליהם בתי מגורים ומכרה את אותם בתים לרוכשים**".

צא ולמד אפוא, כי שליטתה של המערערת ומעורבותה בכל שלבי הקמת הפרויקט, החל משלב רכישת הקרקע, שלב התכנון ועד לגמר הבנייה ורישום הבתים בלשכת רישום המקרקעין על שם

דירות), תשל"ה - 1974. מחיר הקרקע נקבע על ידי ממ"י; מחיר שירותי הבנייה נקבע זמן רב לאחר הזכייה בקרקע; ולעוררת לא הייתה כל נגיעה אליהם.

ההסכמים שליוו את הקמת קבוצת הרכישה ופעילותה לא היו תלויים זה בזה ונחתמו במועדים ובמעמדים שונים: חברי הקבוצה חתמו על בקשת הרשמה לקבוצה ולהשתתפות במכרז. כעבור מספר ימים חתמו על הסכם הצטרפות ועל הסכמי שיתוף בין הרוכשים. לאחר הזכייה נחתמו הסכמי פיתוח, ולאחר מכן הסכמי חכירה עם ממ"י. רק 7 חודשים לאחר מכן נחתם הסכם בין מפקח הנדסי על העסקתו, ורק לאחר עוד 3 חודשים נחתם הסכם עם קבלן לצורך מתן שירותי בנייה, כאשר אחת מחברי הקבוצה חתמה על הסכם עם קבלן אחר לצורך מתן שירותי בנייה.

מכל אלו הסיקה ועדת הערר, כי מרגע הזכייה במכרז פעלו הרוכשים באופן עצמאי, קיבלו החלטות כקבוצה מגובשת והוציאו אותן לפועל ללא שליטה או מעורבות צמודה של הגורם המארגן. בנוסף, קבעה ועדת הערר, כי ממילא לא הייתה לעוררת כל זכות במקרקעין אותה יכלה להעביר לרוכשים.

סיכום

מצינו, אם כן, כי גם לאחר הסדרת מיסוי קבוצת הרכישה במסגרת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (ותיקון מגביל שנערך בחוק מע"מ), מיסוי של הגורם המארגן ימשיך ויעשה בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל מקרה ומקרה.

שמה של העוררת לא נזכר בשום שלב בחתימת ההסכמים עם ממ"י ו/או אל מול החברה הכלכלית, והתשלומים בעבור רכישת המגרשים ובעבור הוצאות הפיתוח של המתחם בוצעו מחשבון הבנק של הרוכשים ולא על ידי העוררת.

עם זכיית הרוכשים במכרז הסתיים כאמור תפקידה של העוררת כמתווכת ומארגנת הקבוצה ושולם לה שכ"ט על ידי החוכרים. לאחר ההודעה על הזכייה במכרז, החלו חברי הקבוצה להתארגן לבנייה העצמית של בתיהם, באמצעות הנאמן, ופעלו לקבלת היתרי הבנייה. הרוכשים מינו חברי ועד, וייפו את כוחם לפעול בשם כל חברי הקבוצה. הועד מנה 6 אנשים.

כשלושה חודשים לאחר בחירת הועד ושבעה חודשים לאחר הזכייה במכרז, מצאו חברי הקבוצה מפקח הנדסי, שאינו קשור לעוררת, וחתמו עמו על הסכם. על המפקח הוטל לסייע לוועד בעריכת מכרז לבחירת קבלן מבצע, להכין מפרטים טכניים מפורטים הדרושים לבנייה, ולפקח על קצב התקדמות הבנייה.

חברי הקבוצה ניהלו באופן עצמאי את בניית בתיהם, מול הקבלנים שבחרו, מול העירייה ובשיתוף עם המפקח.

מהסכמי השיתוף בין הרוכשים עולה כי הם בעלי הזכויות הבלעדיים במקרקעין ולא העוררת. לגבי הפרסום כפרויקט למכירת דירות, היה ברור ל-24 הרוכשים שהעוררת הינה רק מארגנת למכרז. יתר על כן: העוררת לא נתנה כל התחייבות לרוכשים לפי חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי

הקבלן והדיירים במסגרת הרחבה קהילתית שנעשתה מכוח החלטה 737 של ממ"י. בשני המקרים נקבע, כי היות ולא הייתה מכירה של זכות במקרקעין לא ניתן למסות את הקבלן במס רכישה בגין רכישת המקרקעין (עניין **מפלסים**) ואת הדיירים במס רכישה בגין דירות מגורים מוגמרות (עניין **עמוס גולן**).

יתרה מזאת, לאחר תיקון 69 נכון לטעון, כי לעצם הדיווח של חברי קבוצת הרכישה על רכישה של דירות מגורים מוגמרות, אין כל משמעות לעניין אופן המיסוי של הגורם המארגן. חברי הקבוצה ממילא חייבים לדווח על רכישה של דירת מגורים מוגמרת ולכן אין בכך כדי להעיד, כי מבחינה עובדתית אכן הם רכשו דירת מגורים מוגמרת ויתרה מכך שהגורם המארגן היה המוכר.

גם התקשרות של הגורם המארגן עם בעל המקרקעין באמצעות חוזה אופציה, העונה לתנאי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין והעברת האופציה לקבוצת הרכישה, עשוי להוציא את הגורם המארגן ממלכות המס, הרואה בו כאמור כיזם הרוכש מקרקעין ומוכר עליהם נכסים מוגמרים. דעה שונה הוצגה בדוח הועדה.

בשל העול הרב, המוטל על גורם מארגן, אשר פעילותו מסווגת כפעילות של יזם רגיל, ראוי שרשויות המס ובתי המשפט יסווגו את פעילותו כפעילות של יזם רק במקרים חריגים בהם ברור שהגורם המארגן שלט והיה מעורב בכל שלבי הקמת הפרויקט הספציפי וששכר טרחתו שיקף נאמנה מעורבות זו.

על סמך המבחנים שהותוו בפסיקה שניתנה לאחרונה (עניין **קווי נדל"ן** ועניין **תפוח פז פיתוח**) נסינו ברשימה זו לשרטט את הסממנים הנדרשים לקביעת סיווג פעילותו ואופן מיסויו של הגורם המארגן.

כך ציינו, כי בהתאם למידת מעורבותו ושליטתו של הגורם המארגן בהקמת הפרויקט לאחר ארגון קבוצת הרכישה, מידת אחריותו כלפי קבוצת הרכישה והאופן בו הוא בא על שכרו (לרבות גובה שכרו) יקבע, האם פעילותו הינה של יזם נדל"ן רגיל או שמא כמתווך ומארגן בלבד. בהתאמה יוכרע, האם הוא ימוסה במס רכישה בגין רכישת המקרקעין ומס שבח/מס הכנסה בעבור מכירת הנכס המוגמר, או במס הכנסה בלבד בעבור תרומתו בארגון הקבוצה.

מכל מקום, לאור עניין **תפוח פז פיתוח**, נראה, כי כתנאי מוקדם למיסויו של הגורם המארגן כיזם נדל"ן רגיל, שומה על רשות המסים להוכיח, כי לגורם המארגן הייתה זכות במקרקעין, אותה יכול היה למכור לקבוצת הרכישה. ללא בעלות בזכות במקרקעין ו/או ללא מכירה (על הגדרתן הרחבה בחוק מיסוי מקרקעין) לא ניתן לייחס לגורם המארגן את רכישת המקרקעין ומכירת הנכסים המוגמרים (בין דירות מגורים ובין נכסים מסחריים). הכלל הבסיסי שאדם אינו יכול למכור את שאין לו ראוי שיחול גם בסוגיה זו.

תימוכין לכך, ניתן למצוא בעניין **מפלסים** (ע"א 4071/02) ועניין **עמוס גולן** (ע"א 5332/08). בשני המקרים נידונה, בין היתר, שאלת אופן המיסוי של

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר
המשרד www.ampeli-tax.co.il

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.