

דף הבית < חקיקה/פסיקה

מס' תיק: 8-464-481/16
מספר תכנית: 12572 א'

מדינת ישראל- מנהל תכנון
ועדת הערר לתכנון ובניה
פיצויים והיטלי השבחה
מחוז ירושלים

בפני: יו"ר הועדה: עו"ד בנימין זלמנוביץ
חברי הועדה: מר זוהר עירון, שמאי מקרקעין ומודד מוסמך
מר ישראל קדוש, נציג מתכנתת המחוז

העוררים: סגל יחיאל ואחרים
ע"י ב"כ עו"ד משה כהן
-נגד-

המשיבים: הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד תמר איגרא

ספרות:
אהרן נמדר, היטל השבחה (חושן למשפט, 2011)

חקיקה שאוזכרה:
חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' 196א, 1, 11(1), 13, 19, 19(ג), 19(ג1), 3, 4(4), 7
חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961
חוק המכר (דירות), תשל"ג-1973
חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 9(א)
חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969

מיני-רציו:

צ"ר מס' - (י-ם) 481/16

* האם הפטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה יכול להינתן לכל מחזיק במקרקעין, הממלא אחרי תנאי הפטור, הבונה את ביתו במסגרת קבוצת רכישה או קבוצת רוכשים או התארגנות אחרת בעלת אופי יזמי?

* מסים – היטלים – פטור

* מסים – היטלים – היטל השבחה

* מסים – מס השבחה – מטרתו

* מסים – עסקה – סיווגה

ערר זה בהחלטת המשיבה לרחות את בקשתם של העוררים 1-4, 6-8, 14-15, 17 לקבלת פטור מחיוב בהיטל השבחה עד לשטח של 140 מ"ר מכח סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית.

הוועדה דחתה את הערר, מן הטעמים הבאים:

משעה שאושרה על מקרקעין תכנית משיבה רובצת על המקרקעין חובת תשלום היטל השבחה; הכלל הוא, אפוא, חובת תשלום היטל השבחה. אולם, יש לו חריגים. בסעיף 19 לתוספת השלישית לחוק מנויה רשימה ארוכה של מקרים שבהם סבר המחוקק כי ראוי לפטור מהיטל השבחה.

עסקה של רכישת דירת מגורים מקבלן דומה במהותה לעסקה של רכישת קרקע לצורך בניית דירת מגורים עליה, באמצעות קבוצת רכישה, ועל כן יש למסותה באופן זהה – הן מבחינת מס רכישה ומע"מ, והן מבחינת היטל השבחה.

בעניינו יש לראות בקבוצת רכישה כיחידה כלכלית אחת, שכן כאמור חברי הקבוצה פועלים כגוף אחד בלי יכולת לסגת מההסכמים המחייבים, ומשום כך לשלול ממנה את תחולת סעיף 19(ג)(1). משמעות הדבר היא שבמקרים הרלוונטיים יש לראות ב"גורם המארגן" כמי שהופך את הקבוצה ליחידה כלכלית אחת ובהתאם לחייב את העסקה בהיטל השבחה בהתאם למועד שבו נבנו דירות המגורים.

לעמדת הוועדה שיש לראות את חברי הקבוצה כמי שרכשו זכויות עתידיות בלבד במקרקעין (זכות לדירה שתיבנה במקרקעין) ועל כן, אף שבאופן פורמאלי רכשו זכויות בעלות-במשותף במקרקעין, לא ייחשבו כ"מחזיקים" לעניין סעיף 19(ג)(1). פרשנות זו משתלבת עם תיקון מס' 69 לחוק המקרקעין, שבו נקבע כי עסקה שנעשתה במסגרת קבוצת רכישה תיחשב כרכישה של הנכס המוגמר.

הבחינה האם יינתן פטור או לא יינתן פטור תלויה בשאלה האם ההתארגנות המדוברת הינה בבחינת "יחידה כלכלית אחת" או לא. לפיכך, ככל ועסקינן בקבוצה הנופלת להגדרת "קבוצת רכישה" בחוק מיסוי מקרקעין הרי שאין מקום ליתן את הפטור.

הוועדה ציינה כי סוגיה זו צריכה להיבחן ממקרה למקרה וזאת על מנת להבהיר ולהדגיש שאין המדובר באמירה גורפת אלא בהחלטה שצריכה להיבחן לפי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה.

החלטה

האם הפטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965 (להלן: "החוק" או "התוספת השלישית") יכול להינתן לכל מחזיק במקרקעין, הממלא אחרי תנאי הפטור, הבונה את ביתו במסגרת קבוצת רכישה או קבוצת רוכשים או התארגנות אחרת בעלת אופי יזמי? זו השאלה העומדת בפנינו בערר זה.

רקע עובדתי

רקע תכנוני

1. המקרקעין נשוא ערר זה ידועים כגוש 30235 חלקה 119 ברחוב המ"ג 15 בשכונת רוממה בירושלים. עניינו של ערר זה בהחלטת המשיבה לדחות את בקשתם של העוררים 1-4, 6-8, 14-15, 17 לקבלת פטור מחיוב ההיטל השבחה עד לשטח של 140 מ"ר מכח סעיף 19(ג) לתוספת השלישית.
2. ביום 18.6.2014 פורסמה למתן תוקף תכנית 12572א (להלן: "התכנית המשביחה"). עיקרי הוראות התכנית הינם: שינוי יעוד שטח מאזור מגורים 5 למגורים, מבנים, מוסדות ציבור ולדרך מוצעת; קביעת בינוי עבור בניין מגורים חדש בן 9 קומות הכולל: 7 קומות מגורים משולב עם שטח ציבורי מעל 2 קומות תת-קרקעיות של מחסנים וחניה; קביעת שטחי בניה מרביים בהיקף של 3,850 מ"ר, מהם 1,993.1 מ"ר עיקרי ו- 1,857.41 מ"ר שטחי שירות; שינוי קווי בניין, קביעת מספר יחיד ל-20 וכן קביעת שטח ציבורי לצרכי רווחה וקהילה.
3. נציין כי לתכנית המשביחה קדמה הכנת תכנית 12572, שלא אושרה, אשר הדיון בה נדחה עד לגיבוש מדיניות תכנון אזורי.
4. ביום 9.9.2012 ניתנה החלטת הועדה המחוזית אשר חיבה לגבש חלופה תכנונית לצומת ולדרך הגובלים בתכנית ומכאן התכנית המשיכה דרכה כתכנית 12752א עד לאישורה בשנת 18.6.2014.

רקע קנייני

5. ערר זה עניינו, אפוא, מבנה קיים המכיל 5 יחיד ורשום כבית משותף. בין השנים 2008-2007 החלו בעלי הזכויות במקרקעין למכור לרוכשים שונים חלקי חלקים מדירותיהם כך שחלקים מכל דירה נמכרו לשלושה-ארבעה רוכשים שונים. מטרת המכירה הייתה למעשה הגדלת בעלי הזכויות במקרקעין, השבחת המקרקעין ובניה במשותף של 20 יחיד במקום חמש יחיד הקיימות בבניין. במסגרת הסכמי המכר האחידים (נספח ז לכתב הערר) נכתב בפורש "והואיל והמקרקעין מצויים בבית משותף (להלן: "הבית המשותף"), אשר לגביהם חלה תב"ע מס' 62, ומוגשת בקשה לשינוי תב"ע 12572". סביר להניח שבמקביל להסכמי המכר נחתמו הסכמי שיתוף אך אלה לא הוצגו לנו כתומים. מה שהוצג לנו (נספח ט לערר) הינו

הסכם ניהול מחודש יולי 2007 שנחתם בין בעלי הזכויות לחברת מקשי נדל"ן בע"מ, במבוא להסכם הניהול נכתב:

"הואיל והצדדים א'-כא' להסכם זה התקשרו בהסכמים לרכישת הזכויות במקרקעין, המצויים ברח' המ"ג 15 ירושלים, והידועים כחלקה 119 בגוש 30235, בשטח של כ-940 מ"ר (להלן: "בעלי הזכויות" ו"המקרקעין" בהתאמה);

והואיל ובעלי הזכויות מעוניינים להרוס את הבניין הקיים על המקרקעין, ולבנות במקומו במשותף בניין מגורים חדש, אשר יכלול 7 קומות, 20 יחידות דיור, חניות ומחסנים, והכל בהתאם לתשריט המצורף להסכם זה כנספח א' (להלן: הבניין" "יחידות הדיור", "החניות" "המחסנים" ו"התשריט" בהתאמה);

והואיל ובעלי הזכויות מעוניינים לפעול להגדלת זכויות הבניה במקרקעין הקיימות על-פי תב"ע מס' 62 החלה היום, ולהגיש בקשה לשינוי התב"ע (מספר 12572), במסגרתה יוגדלו זכויות הבניה במקרקעין (להלן: "התב"ע העתידית");

והואיל ובעלי הזכויות התקשרו בינם לבין עצמם בהסכם שיתוף, המסדיר את כל זכויותיהם, חובותיהם ויחסיהם ההדדיים בכל הנוגע למקרקעין ולפעולות הדרושות לצורך הקמת הבניין (להלן: "הסכם השיתוף");

והואיל ובעלי הזכויות מעוניינים לשכור את שירותיה של חברת הניהול לצורך ניהול תהליך הקמת הבניין על המקרקעין, לרבות טיפול בשינוי התב"ע, בקבלת אישורים מהרשויות הרבלנטים, בהתקשרות עם קבלנים ואנשי מקצוע מתאימים, ברישוי ו/או תיקון הרישום בפנקס הבתים המשותפים בלשכת רישום מקרקעין וכיוצ"ב;

והואיל וחברת הניהול מצהירה, כי הינה בעלת הכישורים, המיומנות, הידע המקצועי, הטכני, הארגוני והפננסי, וברשותה כח האדם המתאים, האמצעים והציוד הנדרשים לצורך ביצוע התחייבויותיה על-פי הסכם זה ברמה מקצועית מעולה, וכי היא מעוניינת לספק את השירותים כמפורט בהסכם זה;"

6. עיון בתשריט ובמפרט הטכני שצורף להסכם הניהול מראה שכבר בשלב הזה, בשלב שטרם אישורה של תכנית על המקרקעין, ידע כל רוכש של המקרקעין או ליתר דיוק של חלקי

7. חלקים מהדירות שבמקרקעין, מהי הדירה שהוא עתיד לקבל בסוף התהליך, לרבות מפרט הבניין ומפרט הדירה (סוג האריחים, מפרט המטבח, הכלים הסניטריים וכיו"ב).
8. ביום 29.4.2013 נחתם הסכם שיתוף חדש, שנכון ליום הגשת הערר טרם נרשם בלשכת רישום מקרקעין (נספח יי לערר). הסכם שיתוף זה נחתם לאחר ההחלטה על הפקדת התכנית המשביחה, תכנית 12572א, ולפני הפקדתה בפועל. הסכם השיתוף משנת 2013 ביטל הסכם שיתוף קודם משנת 2007. עיון בהסכם השיתוף מצביע על השתלשלות העובדות.
9. בהתאם לאמור בהסכם השיתוף יזם מר מרדכי קוגל הקמה של פרויקט מגורים על המקרקעין. לשם כך הביא מר קוגל לכך שכל אחד מהצדדים להסכם השיתוף ישקיע וירכוש חלק מהבעלות במקרקעין, עובר לתכנית המשביחה, כאשר מר קוגל מתחייב לכך שכל אחד מיחיד הקבוצה יקבל יחידת דיור או מספר יחידות דיור במבנה שייבנה. יחידת הדיור שכל אחד יקבל הייתה מוגדרת ומסומנת. בסופו של יום, מר קוגל לא הצליח להביא לאישורה של התכנית ומשום כך החליטו חברי הקבוצה לבטל את ההסכמים איתו ולחתום על הסכם שיתוף חדש.
10. במסגרת הסכם השיתוף החדש, שכאמור נחתם אף הוא לפני אישורה של התכנית המשביחה, סומן מהי הדירה הסופית שכל אחד מחברי הקבוצה יקבל. חברי הקבוצה בשלב זה החליטו שיקדמו את הבניה לבד אלא שקבעו כי ימונה בורר מוסכם שתפקידו יהיה להכריע בכל סכסוך או חלוקת שתגלע ביניהם. המנגנון לקביעת זהות הבורר מפורט במסמך. כמו כן קובע הסכם השיתוף מנגנון של ועדת היגוי שתפקידה לפקח על ביצוע הפרויקט. תפקידה העיקרי של ועדת ההיגוי הינה מינוי מנהל פרויקט אשר ינהל את הפרויקט ויוציאו אל הפועל. לשם כך ישכור מנהל הפרויקט אדריכל, קבלן, שמאי מפקח, מומחים ואנשי מקצוע ככל שידרש.
11. הסכם השיתוף החדש, נקבע, מחייב את כל השותפים ויחייב את כל הבאים מכוחם או מטעמם או מחליפיהם.
12. ביום 2.12.2014 הוגשה למשיבה בקשה להיתר בניה, מכוחה של התכנית המשביחה, לבניית 20 יח"ד.
13. בעקבות דרישה להכנת שומת היטל השבחה בהתאם לסעיף 4(4) לתוספת, הוצאה ביום 8.1.2015 שומת היטל השבחה מטעם המשיבה לכלל בעלי הזכויות הרשומים באמצעות מיופה כוחם. בשלב כלשהו פנו העוררים בבקשה לפצל את החיובים בין בעלי הזכויות השונות בהתאם לזכויות של כל אחד ואחד במקרקעין, וכך אכן נעשה.
14. ביום 2.12.2015 הגישו, חלק מבעלי הזכויות בנכס, בקשה לקבלת פטור בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת השלשית. ביום 21.4.2016 נדחתה בקשתם לקבלת פטור וביום 23.5.2016 הופקו דרישות תשלום היטל השבחה.
15. בפי הצדדים שבפנינו טענות שונות ובניהן טענות פרוצדורליות שונות. עוד בדיון הראשון ביום 4.1.2018 הבהרנו לצדדים שוועדת הערר רואה בשאלה המתעוררת בערר זה שאלה מהותית שטרם נדונה בפסיקה ואנו נכריע בשאלה המהותית בלבד. במקרה שבפנינו, השאלה העולה אפוא הינה האם בעלות בחמש דירות קיימות יכולה להקנות 20 פטורים וזאת כאשר אנשים שונים רכשו חלקים בחמש דירות קיימות במטרה לקדם תכנית שתאפשר הקמת בניין

16. דירות על המקרקעין עם מספר יח"ד לפחות כמספר הבעלים במקרקעין. או בלשון שהשתמשנו בה ברישא להחלטה זו האם הפטור מהיטל השבחה לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת יכול להינתן לכל מחזיק במקרקעין או מחזיק בחלקי דירה במקרקעין הבונה את ביתו במסגרת קבוצת רכישה או קבוצת רוכשים או התארגנות אחרת בעלת אופי יזמי?

הרציונל בבסיס היטל השבחה: החוק והפטור

17. היטל השבחה הינו תשלום הנגבה על ידי ועדה מקומית לתכנון ובניה מבעל מקרקעין או מהחוכר החוכר אותם בשל השבחה (סעיף 196א לחוק) הנובעת מעליית שווי המקרקעין בעקבות "אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג" (סעיף 1 לתוספת השלישית). שיעורו של היטל השבחה הוא מחצית ההשבחה ואת התשלום בעדו ניתן לדחות עד למועד מימוש הזכויות במקרקעין, הכולל, בין השאר, את מועד קבלת היתר הבניה או מכירת הקרקע (סעיפים 1, 3, ו-7 לתוספת השלישית). היטל השבחה נועד לשמש לכיסוי הוצאותיה של הרשות בהכנתן ובביצוען של תכניות (סעיף 13 לתוספת השלישית). ההצדקה לגביית היטל הינה הצורך לכסות את הוצאות התכנון והפיתוח שמהם נהנים בעלי המקרקעין. התפישה שבבסיס היטל השבחה הינה עקרון הצדק החלוקתי לפיו ראוי שאדם שהתעשר בשל פעילות הרשויות ישתף את הציבור בהתעשרות ולמצער יישא בעלויות הפעולות שהביאו לכך. (דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 62-63; רע"א 10879/02 באולינג כפר סבא נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה כפר סבא, פסקה 12 לחוות דעתה של הנשיאה (בדימי) מרים נאור (פורסם בנבו, 6.12.2006)).

18. משעה שאושרה על מקרקעין תכנית משביחה רובצת על המקרקעין חובת תשלום היטל השבחה; הכלל הוא, אפוא, חובת תשלום היטל השבחה. אולם, יש לו חריגים. בסעיף 19 לתוספת השלישית לחוק מנויה רשימה ארוכה של מקרים שבהם סבר המחוקק כי ראוי לפטור מהיטל השבחה. המקרה בו עסקינן הוא זה המנוי בסעיף קטן (ג), הקובע כך:

פטור מהיטל

(1) בניה או הרחבה של דירת מגורים לא ייראו כמימוש זכויות אם המחזיק במקרקעין או קרובו הגיש בקשה להיתר בניה על אותם מקרקעין שימשו למגוריו או למגורי קרובו ובלבד שהשטח הכולל של דירת המגורים האמורה לאחר בנייתה או הרחבתה אינו עולה על 140 מ"ר; עם כל בניה או הרחבה נוספת מעל השטח האמור ישולם היטל, בשיעור יחסי לגודל הבניה או ההרחבה הנוספת.

(2) העברת הבעלות או החזקה בדירה שנבנתה או שהורחבה כאמור בפסקה (1) או שניתן להרחיבה לפי תכנית, לא יראו כמימוש זכויות ולא תחול בגינה חובת תשלום ההיטל, אם המחזיק במקרקעין או קרובו השתמשו בדירה למגוריהם או למגורי בני משפחתם הקרובים מגמר הבניה ועד מכירתה משך זמן שאינו פחות מארבע שנים; לענין זה, "גמר הבניה" – כמשמעותו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961.

19. הסעיף מעניק פטור מתשלום היטל השבחה לבנייה או להרחבה של דירת מגורים עד 140 מ"ר בשני שלבים: בשלב הראשון, כאמור בסעיף קטן (1), ניתנת דחייה של תשלום ההיטל עד למועד מכירת הדירה לצד שלישי. דחייה זו תינתן למחזיק במקרקעין (או לקרובו), שהגיש בקשה לקבל היתר לבניית דירת מגורים ששטחה לא עולה על 140 מ"ר על מקרקעין שהוא (או קרובו) עתיד להתגורר בהם. כידוע, קבלת היתר בניה מהווה "מימוש זכות" (לענין התוספת השלישית) וגוררת אחריה דרישה לתשלום מידי של היטל השבחה, ולכן נקבעה דחייה של תשלום ההיטל. בשלב שני, כאמור בסעיף קטן (2), יינתן פטור מוחלט מתשלום ההיטל, אך ורק אם הנישום התגורר בדירה במשך לפחות ארבע שנים מגמר הבניה ועד מכירתה (ראו: אהרון נמדר היטל השבחה, 811-812 (חושן למשפט, 2007)).
20. לשון הסעיף מעוררת שאלות רבות בהן עסקו בתי המשפט וועדות הערר לאורך השנים. (ראו: רע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים, פ"ד נז(4) 879, 885 (להלן: עניין צרי); ע"א 5138/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מטה יהודה נ' נווה שלום חברה מוגבלת בערבות (פורסם בנבו, 30.8.2007); רע"א 3626/06 חמאיסי נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא העמקים (פורסם בנבו, 22.7.2008) (להלן: עניין חמאיסי); בר"מ 6195/13 רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (פורסם בנבו, 8.6.2014) (להלן: עניין רביד); בר"מ 8052/14 הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון נ' שלו (פורסם בנבו, 22.3.2017) (להלן: עניין שלו); רע"א 8907/13 דיבון שלום ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה פתח תקוה (פורסם בנבו, 3.9.2015) (להלן: עניין דיבון); דנ"א 6298/15 הוועדה המקומית פתח תקוה נ' דיבון שלום ואח' (פורסם בנבו, 29.6.2017) (להלן: דיון נוסף דיבון)).

21. היקפו של הפטור נקבע במידה רבה ממקרה למקרה וכפי שאמר בית המשפט בדיון נוסף דיבון "ריבוי ההתדיינויות בנושא זה מהווה משום עדות לחוסר הבהירות של לשון סעיף הפטור".
22. תכליתו של הפטור חברתית, והיא לסייע לאזרחים לשפר את תנאי הדיור שלהם או של קרוביהם באמצעות הקלת העול הכספי הכרוך בכך. בנוסף, מתן הפטור אמור להוות תמריץ לפיתוח המקרקעין, ובכך להביא לשיפור במצב הנדל"ן באזור ולהקל על מצוקת הדיור גם במובן הרחב. בכדי למנוע ניצול לרעה של הסעיף קבע המחוקק דרישות הנוגעות לגודל הדירה ולמשך הזמן שבו יש לגור בה כתנאי לקבלת הפטור, דרישות שמצמצמות את היקף תחולת הפטור.
23. בית המשפט בדיון נוסף דיבון קבע שפרשנות סעיף הפטור צריכה להיעשות על פי לשונו ותכליתו. תכלית החוק מובילה לעיתים לפרשנות שניתן לסווגה "מצמצמת" ולעיתים לפרשנות שניתן לסווגה "מרחיבה" (פסקה 18 לפסק דינה של הנשיאה (בדימ') מרים נאור בדיון נוסף דיבון).
24. עניין דיבון ודיון נוסף דיבון עסק במחזיקים במשותף בקרקע שהושבחו המקרקעין שבבעלותם. בית המשפט נדרש לשאלה האם כל אחד מהמחזיקים במשותף בקרקע יוכל לקבל פטור עבור דירתו או שמא ניתן להעניק פטור אחד לכל היותר לכל המחזיקים בחלקה. בית המשפט הכריע כי יש לאפשר מתן פטור לכל אחד מהמחזיקים בקרקע העומד בתנאי הפטור.
25. את הכרעתו ביסס בית המשפט על תכלית החוק. בית המשפט קבע שהתכלית החברתית של הפטור – שיפור תנאי הדיור – מתקיימת בכל אחד ואחד מהמחזיקים במשותף בקרקע העומד בתנאי הסעיף. מתן הפטור יקל על כל אחד מהם לשפר את תנאי הדיור שלו או של קרובו. מכאן שמבחינת תכלית זו, קיימת הצדקה ליתן את הפטור לכל מחזיק הזכאי לכך ולא להסתפק בפטור אחד לחלקה. בנוסף, קבע בית המשפט, שפרשנות "מרחיבה" זו מתיישבת גם עם התכלית של פיתוח המקרקעין. מתן מספר פטורים לדירות המצויות על חלקת מקרקעין המוחזקת בידי שותפים עשוי להגדיל את הסיכויים לפיתוח הקרקע, על התועלת האישית והחברתית הגלומה בכך. לעומת זאת, בחירה בפרשנות האחרת, "מצמצמת", לפיה כל המחזיקים בקרקע יהיו זכאים יחד לפטור אחד בלבד, עלולה להוביל ל"דילול" הפטור. ככל שיגדל מספר המחזיקים המתחלקים בפטור, כך תפחת משמעותו הכספית מבחינת כל אחד מהם ותוגשם במידה פחותה התכלית של מתן תמריץ לפיתוח הקרקע. יש לזכור, כפי שציין גם בית המשפט בדיון נוסף דיבון שבבניין דומה בו לכל אחד הייתה דירה נפרדת, שלא בהחזקה משותפת, היה ניתן מספר רב של פטורים לדוגמה במקרה בו אושרה תכנית המאפשרת את הרחבת הדירות. שיקול חשוב נוסף, החשוב לערר שבפנינו, הוא השוויון במס. כידוע, עיקרון זה מחייב לנהוג באופן דומה בנישומים שעניינם דומה (ראו, למשל, רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוך, פסקאות 38 ו-94 (פורסם בנוב, 2014.3.9)). בהקשר של היטל השבחה, שיקול זה מוביל למסקנה שאין להבחין בין שני נישומים העומדים בתנאי הפטור רק בשל כך שאחד מהם מחזיק בקרקע עם אחרים ולא לבדו.

26. לעניינינו חשובה האבחנה אותה ערך בית המשפט מהלכת צרי. עניין צרי עסק בשתי משפחות שכל אחת מהן בנתה בניין מגורים במקום הבית ששכן על קרקע שבבעלותה. בני המשפחה קיבלו מספר דירות מגורים בבניין וביקשו פטור מהיטל השבחה עבור כל אחת מדירותיהם. בפסק דינו, קבע בית המשפט העליון כי אפשר ליתן פטור אחד בלבד לכל תא משפחתי. לדברי השופטת ד' דורנר (בעמ' 888):

"האיזון הראוי מחייב מתן פירוש מצמצם להטבות המתקבלות, שכן מההיסטוריה החקיקתית ברור כי תכלית הסעיף אינה להעשיר את הזוכה בהטבה על חשבון רווחת קהילתו, אלא אך לאפשר לו להרחיב את ביתו, אף אם אין ידו משגת לשלם את דמי ההשבחה".

27. בעניין צרי קבע בית המשפט, כי אין היגיון בפרשנות שלפיה אדם יחויב בהיטל השבחה אם יבנה דירה הגדולה במטר אחד ממגבלת השטח שבסעיף הפטור אך לא אם יבנה דירות רבות, כמספר המחזיקים בדירה המקורית וקרוביהם. לדבריו, פרשנות כאמור "אינה מתיישבת עם תכלית החוק להעניק הטבה צרה ולא להעמיד בידי פרטים שהאיר להם מזלם וזכו להטבה מהרשות, אמצעי להביא להתעשרותם ולהתעשרות משפחתם על חשבון קהילתם..." (עניין צרי, בע' 888-889).

28. דעת הרוב בדיון נוסף דיבון אבחנה בין עניין צרי לעניין דיבון בכך שבעניין צרי כל משפחה החזיקה בקרקע באופן בלעדי, ללא שותפים מחוץ למשפחה, העובדה שדובר בבני משפחה אחת הייתה בעלת משקל נכבד בהכרעה. הנחת היסוד הייתה כי תא משפחתי מהווה בפועל יחידה כלכלית אחת. בכך שונה עניין צרי מעניין דיבון שם המחזיקים בקרקע במשותף אינם יחידה כלכלית אחת, הגם שקיים בניהם קשר משפחתי כלשהו. בנסיבות אלה, כאמור, אין לראות במתן הפטור לכל אחד מהמחזיקים ריבוי פטורים הניתנים לגורם אחד, אלא מדובר במתן פטור אחד לכל זכאי. לפיכך, כל עוד לא הוכח אחרת, סבר בית המשפט שאין סיבה מיוחדת לחשש כי מתן הפטור למחזיקים השונים יוביל ל"התעשרותם" על חשבון הציבור או לניצול הפטור לצרכים מסחריים.

29. בהקשר זה אמר בית המשפט בדיון הנוסף כך:

"במאמר מוסגר, אציין כי עשויה לעלות השאלה מה יהיה הדין במקרה שבו נסתרה נקודת המוצא שלפיה אין סיבה "לחשוד" במחזיקים במשותף בקרקע שאינם בני משפחה כי הם לא מהווים, הלכה למעשה, גורם אחד. בנסיבות אלה ניתן לכאורה לטעון כי מתקיים חשש לניצול לרעה של הפטור, בשונה מהמקרה הנדון לפנינו. איני שוללת את האפשרות כי במקרה היפותטי כאמור יתקיים דימיון לנסיבות הלכת צרי במידה שתצדיק לסטות מהקביעות בהליך דנא. עם זאת, מששאלה זו אינה מתעוררת בעניינינו איני רואה מקום לקבוע מסמרות בנושא.

מהכיוון ההפוך עשויה לעלות שאלה נוספת: האם יש מקום לסייג את הלכת צרי גם לגבי מחזיקים במשותף שהם קרובי משפחה. יטען הטוען כי אם עלה בידי בני משפחה המחזיקים בקרקע במשותף להפריך את הנחת היסוד שלפיה הם מהווים יחידה כלכלית אחת, אין עוד מקום למנוע מכל אחד מהם לקבל פטור. אף שאלה זו, שלה פנים לכאן ולכאן, אינה עולה במקרה שלפנינו ולא נשמעו טענות לגביה ולכן מוטב להותיר גם את ההכרעה בה לעת מצוא". (פסקה 27 לפסק דינה של הנשיאה (בדימ') מרים נאור בדיון נוסף דיבון)

30. בהתייחסות ישירה לסוגיית קבוצות הרכישה אמר בית המשפט בדיון ששאלות הנוגעות לזכאות לפטור של חברי קבוצת רכישה או רוכשים יתבררו בעתיד; במילים אלו סיים בית המשפט את הכרעתו:

"אשר על כן, אציע לחבריי לקבוע כי סעיף הפטור מאפשר ליתן פטור מהיטל השבחה לכל אחד מהמחזיקים במשותף בקרקע העומד בתנאיו, ובלבד שהם אינם בני משפחה אחת, שאז תחול הלכת צרי. קביעה זו נטועה בנסיבות המקרה שלפנינו ואין ללמוד ממנה לגבי נסיבות שלא עמדו בפנינו, כגון מקרה של מחזיקים בקרקע במשותף החברים בקבוצת רכישה או בקבוצת רוכשים".

31. נדמה כי פסקאות אלה הן המקום שבית המשפט העליון בדיון נוסף דיבון הותיר למתדיינים בפנינו להתגדר בו. הללו טוענים לא על הכלל כולו יצא ללמד והללו טוענים על הכלל כולו יצא ללמד. עיון בפסק הדין דיבון מלמד שבית המשפט נתן פתח לאבחן את המקרה שבפניו ממקרים עתידיים בשני מובנים. האחד "חשש לניצול לרעה של הפטור", השני, "יחידה כלכלית אחת". נדמה, אפוא, כי השאלה המתעוררת בעניינינו היא האם קבוצת רכישה מהווה "יחידה כלכלית אחת". במסגרת זו יש מקום לשאול האם המודל של קבוצות רכישה מהווה קרקע נוחה שמאפשרת ניצול לרעה של הפטור ולפיכך ראוי לקבוע את הגבול להלכה שנקבעה בדיון נוסף דיבון לפני קבוצות רכישה.

32. ודוק, המונח "יחידה כלכלית אחת" הינו מונח שטבע בית המשפט בעניין דיבון ולא אוזכר בעניין צרי. בית המשפט בעניין דיבון הסביר שהרציונל בבסיס אי מתן הפטור בעניין צרי נובע מהיות מבקשי הפטור "יחידה כלכלית אחת" ולא מקשרי הדם בניהם. אמת, בדיני המשפחה ישנה חזקה לפיה תא משפחתי מהווה יחידה כלכלית אחת (ראו: ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 17.11.2014) אלא שחזקה זו ניתנת לסתירה וכאשר הוכח שהתא המשפחתי איננו יחידה כלכלית אחת יתייחסו אל פרטיו כזרים, הן בדיני המס הכללים והן בדיני התכנון והבניה. אלא שבמקרים ייחודיים, כגון המקרה שבפנינו, בעיקר בשל אופי ההתקשרויות והמהות הכלכלית ובנוסף, כאמור, בשל החשש ממניפולציה, יש

33. לראות בקבוצת רכישה, המורכבת מאגד אנשים הזרים זה לזה, כאשר כל אחד מהפרטים מהווה, הלכה למעשה, גוף משפטי נפרד, כיחידה כלכלית אחת. ודוק, בעולם הכלכלה, "יחידה כלכלית אחת" הינה כל ישות, משפטית או טבעית, הפועלת למען מטרה כלכלית משותפת. כך, רואה המחוקק בחברה אם ובחברה בת כיחידה כלכלית אחת וגם בבני משפחה, כאמור, כיחידה כלכלית אחת.
34. נקדים את המאוחר ונאמר שלטעמנו אין מקום להרחיב את הפטור שניתן לבעלים משותפים במקרקעין גם לקבוצות רכישה מהטעם שקבוצת רכישה הינה בבחינת "יחידה כלכלית אחת". קבוצות רכישה עניינם בשוק של עוסקים (לעניין זה ראו: בבר"מ 1621/18 אטבליסמנט סמונד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים (פורסם בנבו, 18.6.19). נדמה שהמחוקק לא ביקש להעניק פטור בשוק של עוסקים. לא זו אף זו, תוצאה אחרת תביא לפגיעה בשוויון בין יזמים, הלוקחים את הסיכון על עצמם, לבין מארגני קבוצה, המגלגלים את הסיכון על רוכשי הדירות. בציר בין מספר בעלים במשותף של מקרקעין כבעניין דיבון לבין קבוצות רכישה המאגדות מאות רוכשים ישנן אפשרויות רבות לקביעת הגבול. נדמה שהאבחנה הראויה היא האבחנה שנקבעה בחקיקה ביחס למיסוי קבוצת רכישה. אבחנה זו במהותה הינה האבחנה שבין קבוצת רוכשים לקבוצת רכישה, אבחנה שבבסיסה השאלה האם ישנו גורם מארגן, ובעיקר האם קיים מנגנון מוגדר המוליך את חברי הקבוצה עד למוצר המוגמר, דירת מגורים; נפרט.

קבוצות רכישה וקבוצות רוכשים

35. ישנם מספר מסלולים אפשריים באמצעותם ניתן לקבל בעלות על דירת מגורים הנבנית יש מאין. האחת, עסקת רכישת הדירה המסורתית. במצב זה יזם רוכש קרקע, מקים עליה דירות ומוכר אותן לרוכשים. השנייה, אדם פרטי רוכש קרקע ובונה עליה את ביתו, בעצמו. קבוצת רכישה היא יצור כלאים, שעטנו של שתי הדרכים גם יחד. קבוצת רכישה היא אגד של אנשים אשר רוכשים קרקע ולאחר מכן מקימים יחד את יחידות הדיור בבניה עצמית, כך שבסופו של יום כל יחיד ויחיד מקבל את חלקו בפרויקט.
36. נכון להיום הרגולטור החיל הסדרה מפורטת על רכישת דירה מקבלן או יזם (חוק המכר (דירות)), התשל"ג-1973, חוק המכר (דירות)(הבטחת השקעות של רוכשי דירות), (התשל"ה – 1974) אולם טרם החיל אסדרה על קבוצות רכישה. (נסייג את דברינו ונאמר שבהיבטים מסוימים ישנה חקיקה נקודתית. כך, לדוגמא, בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 ישנה הסדרה בכל הנוגע למיסוי קבוצות רכישה (ונתייחס לכך בהמשך) וכך גם הבנקים הסדירו קבוצות רכישה, באמצעות קביעת נהלים, בכל הנוגע לאופן המימון הניתן על ידם לקבוצות רכישה. לאחרונה הוכן תזכיר חוק קבוצות רכישה, (התשע"ח-2018).

37. תחילתן של קבוצות הרכישה בהתארגנות אנשים פרטיים לרכישת קרקע ובניית פרויקט מגורים עליו. הקבוצה היא האחראית לביצוע כל הפעולות להוצאת הפרויקט מהכוח אל הפועל. צירוף ואיתור משתתפים נוספים, רכישת הקרקע, הליכי תכנון, התקשרות עם אנשי מקצוע. כיום רובן של קבוצות הרכישה מתבססות על "גורם מארגן" שיוזם ומביא לגיבוש חברי הקבוצה ופועל בשם הקבוצה להוצאת הפרויקט מהכוח אל הפועל בתמורה לשכר טרחה.
38. היטיב לתאר זאת כבוד השופט ד"ר גרשון גונטובניק בפסק הדין בעניין הפ (ת"א) 39815-063-16 יוסף מרק ואח' נ' עו"ד יצחק חגי' ואח', פסקה 15 (פורסם בנבו, 1.1.2018) :

"קבוצות הרכישה אינן עשויות מקשה אחת. התפיסה הרומנטית של התופעה מעלה בעיני רוחנו חבורת אנשים, בעלת היכרות מוקדמת, שאינם אנשי מקצוע בענף הבנייה, המגויסת כולה לטובת הקמת מבנה בישראל. היא יושבת על לוחות השרטוט ומנהלת שיח ערני עם המתכננים והאדריכלים; נודדת מגורם בירוקרטי אחד למשנהו כדי להפוך חזון למציאות; בוחרת את הקבלן ואת אנשי המקצוע המבצעים; נוכחת באתרי הבנייה בימי השרב הלוהטים ובלילות הגשומים; ובסופו של המסע רווי התלאות, מברכת בשעה טובה את ברכת הגומל אל מול הבניין החדש והמוגמר. ייתכן שמראה שכזה פקד את אתרי הבנייה של קבוצות הרכישה בראשית דרכה של התופעה, וייתכן כי ניתן למצוא לו ביטוי גם בימים האלה, אך כיום, ובדרך-כלל, אין כל קשר בינו לבין המציאות. לרוב, גורמים מסחריים ומקצועיים מארגנים את חברי קבוצת הרכישה, כשמטרתם לחסוך בעלויות ההקמה של המבנה. גורמים אלה הם המצויים בקשר האמיתי עם הקבלנים המבצעים מזה ועם החברים בקבוצת הרכישה מזה, המצפים, בסופו של יום, לקבל לרשותם דירות מגורים, בעלות נמוכה יותר מזו הנלווית לרכישת דירה מקבלן."

39. מהלך הפעולות השכיח לקבוצות רכישה כפי שעולה מדוח הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה (להלן: "דוח מזרחי") מיום 14.6.2010 ודוח הצוות הבין-משרדי בראשות המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (משפט אזרחי) בנושא קבוצות רכישה (להלן: "דוח קמיניץ") מיום 10.12.2017 הינו כדלקמן.
40. השלב הראשון הינו איתור הקרקע עליה יוקם הפרויקט. איתור הקרקע נעשה באחת משתי דרכים. האחת, איתור הקרקע על ידי הגורם המארגן תוך הגעה להסכמות עם בעל המקרקעין להמתנה עד לגיבוש קבוצת הרכישה. במצב זה הגורם המארגן ובעל המקרקעין חותמים על הסכם אופציה במסגרתו רוכש הגורם המארגן אופציה לרכישת המקרקעין לפרק זמן שנקבע מראש. ככל והקבוצה תארגן בפרק

41. הזמן שנקבע יעביר הגורם המארגן את אופציית הרכישה לקבוצה שתחתום על חוזה מכר מול בעל המקרקעין, אחרת ישלם הגורם המארגן סכום כלשהו לבעל המקרקעין בגין הנזק שנגרם לו בגין דחיית המימוש. השנייה, רק לאחר התארגנות הקבוצה מתבצע איתור הקרקע, בין במכרז על קרקע של המדינה או התמחרות מול אחרים על קרקע פרטית. השלב השני הינו פנייה לאיש מקצוע לבחינת אפשרויות ניצול הקרקע. כמובן שישנן יצורי ביניים, כמו במקרה שבפנינו. בחלק מהמקרים מדובר בקרקע זמינה לבנייה ובחלק מהמקרים מדובר בקרקע שלא חלה עליה תוכנית המאפשרת הוצאת היתר בניה. במצב זה יש צורך בהליך סטטוטורי נוסף על מנת שניתן יהיה לבנות על המקרקעין (מצב זה הוא המצב הרלוונטי להכרעה שבפנינו, שכן אם נמכרו מקרקעין מושבחים חובת תשלום היטל ההשבחה רובצת על מוכר המקרקעין בין אם מדובר בגורם פרטי, עסקי או ציבורי). במסגרת זאת מוכן דו"ח כלכלי שמאי שאומד את כלל עלויות הפרויקט על שלביו השונים. לאחר כל אלה מגיע שלב השלמת גיבוש הקבוצה. כפי שאמרנו, בעבר וכיום בחלק קטן מהמקרים מדובר בקבוצה קטנה בעלת מכנה משותף בין חברי הקבוצה, שגיבושן נעשה על בסיס הכרות או רקע משותף. כיום, כאמור, רוב קבוצות הרכישה הפועלות הן קבוצות גדולות, שמספרן יכול להגיע לעשרות ואף מאות רוכשים המאופיינים בהטרוגניות של החברים בה, כאשר גיבוש הקבוצה נעשה על ידי הגורם המארגן באמצעות שיטות שיווק ופרסום הננקטים על ידי חברות יזמיות למכירת דירות. כחלק משלבי גיבוש הקבוצה מחתים הגורם המארגן, בטרם חתימה "בקשה להצטרף לקבוצת רכישה". במסמך זה מצהיר המבקש כי הוא מעוניין להצטרף לקבוצה ומתחייב לחתום על הסכם שיתוף, חתימה על הסכם השיתוף מלווה בתשלום "דמי השתתפות" או "דמי רצינות". לאחר גיבוש הקבוצה נדרשים חברי הקבוצה לחתום על שני הסכמים; הסכם שיתוף והסכם לרכישת הקרקע.
42. הסכם השיתוף נחתם בין כלל חברי הקבוצה ומסדיר את מכלול התחייבות חברי הקבוצה ואת ההתנהלות הפנים-קבוצתית על מנת להגיע למטרה המשותפת של ביצוע הפרויקט עד לסיומו בקבלת יחידות הדיור ורישומה של כל יחידה על שם בעליה. במסגרת זו קובע הסכם השיתוף, בין היתר, את התמורה שצפוי כל משתתף לקבל לפי ההסכם, הוראות הנוגעות לאופן קבלת ההחלטות, קביעת בעלי תפקידים, סמכויותיהם, דרך בחירת אנשי המקצוע (מנהל הנדסי, יועץ משפטי, רואה חשבון, אדריכל, קבלן), התחייבות החברים, נושאים פיננסיים ועוד.
43. ההסכם לרכישת הקרקע נחתם בין חברי הקבוצה לבין בעל הקרקע, כאשר כל חבר רוכש את חלקו היחסי בקרקע, בהתאם להסכם השיתוף. במרבית המקרים לאחר רכישת הקרקע נרשמת במרשם המקרקעין הבעלות של חברי הקבוצה או הערת אזהרה לטובתם. מה שאמרנו הינו על דרך הרוב, כאשר בכל מקרה ומקרה נחתמים חוזים המותאמים למאפייני העסקה והרוכשים.
44. במסגרת דוח קמיניץ חודדו (פרק 1.2) ההבדלים העיקריים בין רכישת דירה להצטרפות לקבוצת רכישה. על אף שקבוצת הרכישה ורכישת דירה מחברה יזמית או

45. קבלנית הינן דרכים אפשריות להגעה לבעלות על דירה, קיימים מספר הבדלים משמעותיים ביניהם. השוני המהותי ביותר מצוי באופן חלוקת האחריות והסיכונים. בעוד שחברה יזמית מתחייבת כלפי הרוכשים למסור את הדירה במחיר ובמועד שנקבע, בקבוצת רכישה מדובר ברכישת הקרקע על ידי חברי הקבוצה ובניה עצמית, האחריות למימוש הפרויקט במקרה זה מונחת אפוא על כתפי כל אחד מהחברים. "בקבוצת רכישה כל אחד מהמשתתפים מהווה למעשה יזם לכל דבר ועניין, במובן זה שהוא נוטל על עצמו את הסיכונים והסיכויים בדרך למטרה של קבלת הדירה, כאשר אין גורם שמתחייב לכך שהפרויקט יתממש ומה תהיה עלותו הסופית ומועד השלמתו, אם בכלל" (עמוד 10 לדוח קמיניץ). לעומת זאת על רכישת דירה מ"מוכר" כהגדרתו **בחוק המכר (דירות)**, התשל"ג-1973 **ובחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות)**, התשל"ה-1975 חלה חקיקה ענפה המסדירה באופן קוגנטי היבטים רבים בעסקת הרכישה. חוקים אלו הם חוקים צרכניים שנועדו לתת הגנה לקונים במסגרת עסקאות מכר של דירות הנמכרות בידי חברה יזמית. הרציונל בבסיס חקיקה זו הינה ההנחה שיחסי הכוחות בין הרוכשים למוכרים היזמיים אינם שוויוניים ושנים פערי כוחות משמעותיים המצדיקים הענקת זכויות מוגברות לקונים.

46. הבדל נוסף בין רכישת דירה להצטרפות לקבוצת רכישה הינו המחיר. מספר רכיבים העשויים להשפיע על המחיר עשויים להיות שונים בין קבוצת רכישה לעומת רכישת דירה מקבוצה יזמית. ראשית, רווח יזמי, ברכישת דירה מחברה יזמית מגולם הרווח היזמי המשקף, בין היתר, את רכיב הארגון ורכיב הסיכון שנוטל על עצמו היזם. רווח זה מוערך בטווח של 20%-25% לעומת זאת משיח עם השוק הפרטי שנעשה במסגרת דוח קמיניץ עלה שהרווח המקובל לגורם המארגן בקבוצת רכישה הוא בטווח של 6%-9%. שנית, עלויות פרסום ושיווק, לחברה יזמית המוכרת דירות יש הוצאות שיווק ופרסום, עלויות אלו הן תלויות גודל והיקף הבנוי. כך גם ביחס לקבוצות רכישה, הוצאות הפרסום והשיווק תלויים בגודל והיקף הבנייה. בשנים האחרונות, כאמור, הלכה וגדלה תופעת קבוצות הרכישה המונות עשרות ואף מאות חברים "לכן, נראה כי לפחות ככל שעסקינן בקבוצות רכישה מהסוג השכיח בשוק היום, אין סיבה להניח כי רכיב הוצאות השיווק והפרסום בקבוצת רכישה נמוך יותר באופן שעשוי להוזיל את מחיר הדירה". שלישית, מחיר הקרקע, במחקר שנערך עבור משרד הבינוי והשיכון בנושא "אפקטיביות שיווק קרקע לבנייה למגורים באמצעות עמותות" עלה שמחיר קרקע ממוצע ליחידת דיור בקבוצת רכישה גבוה ב-46% ממחיר הקרקע הממוצע ליחידת דיור שנרכשת על ידי חברות פרטיות. הסיבה לכך היא שמימוש הפרויקט תלוי ברכישת קרקע מסוימת, שנבחרת מראש עם גיבוש הקבוצה, בשונה מחברה יזמית שיכולה לבצע פרויקטים באזורים שונים, שהליכי השיווק אצלה מתחילים לאחר רכישת הקרקע. "ככל הנראה מסיבה זו מציעות קבוצות הרכישה מחירים גבוהים יותר כדי לזכות במכרז או בהתמחרות, מתוך הנחה שניתן יהיה לצמצם את עלויות הבניה בשלבים הבאים". רביעית, עלויות המימון,

47. חברה יזמית הרוכשת קרקע לשם בניית דירות צריכה לממן את הקרקע ובהמשך את מלוא עלויות הפרויקט עד למכירת הדירות, נוסף על עלויות אלו, המגולמות במחיר הדירה, נושאים רוכשי הדירות בעלויות מימון נוספות בגין ההלוואה שלקחו לשם רכישת הדירה. קבוצת רכישה מאופיינות בהתארגנות מראש בטרם רכישת הקרקע, באופן שרכישת הקרקע נעשית מההון העצמי של חברי הקבוצה ורק לאחר מכן נוטלים חברי הקבוצה הלוואות אישיות לצורך עמידה ביתר ההוצאות. הוצאות מימון אלה של קבוצות רכישה זכו להנחיה של המפקח על הבנקים ביום 25.3.2010 שהנחה את הבנקים שבמקרה של קבוצת רכישה שעניינה מעל עשר יחידות דיור עד להשלמת הליך בניית הדירות יסווג האשראי כאשראי לתאגיד בענף הבנייה ורק בתום הבניה, לאחר מסירת המפתח לרוכשים, יסווג האשראי כאשראי רגיל לדיור. משמעות הדבר היא כי בתקופה שעד למסירת הדירה, מסווגת המשכנתא כהלוואה בעלת סיכון גבוה יחסית. *חמישית*, הוצאות הדיור בתקופה שעד להשלמת הפרויקט. סביר להניח, קבע דוח קמיניץ, שמשך הזמן בקבוצת רכישה ארוך יותר וזאת נוכח הקושי האפשרי בקבלת החלטות בקבוצות גדולות, קשיי עמידה בתשלומים של חלק מחברי הקבוצה וכיו"ב. *שישית*, הביטי המיסוי. רכישת דירה מחברה יזמית מגלמת בתוכה שתי עסקאות החייבות בתשלום מס רכישה. החבות הראשונה נוצרת ברכישת הקרקע על ידי החברה היזמית, שאז החברה היזמית משלמת את מס הרכישה בגין רכיב הקרקע. כמו יתר הוצאות החברה היזמית מגולמת הוצאה זו במחיר הדירה הסופי. החבות השנייה נוצרת בעת רכישת הדירה על ידי הרוכשים, שאז הם מחויבים במס רכישה בהתאם למחיר הדירה ולפי מדרגות המס של דירת מגורים. ביחס לקבוצת רכישה נקבע בתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג- 1963 משנת 2011 כי יראו את חברי הקבוצה כמי שרכשו דירת מגורים, ולפיכך יחויבו במס על הדירה לפי מדרגות מס של דירת מגורים, בהתאם לסך כל התמורות והעלויות בהם נשא עבור קבלת מבנה בנוי ומוגמר. "מיסוי דירת מגורים בקבוצת הרכישה מוטל אפוא על רכיב שווי הדירה (הכולל את רכיב הקרקע) פעם אחת, ואין חיוב נפרד ונוסף במס על רכיב הקרקע בדומה לחיוב של חברה יזמית." במסגרת התיקון משנת 2011 בוטלה הטבת המס שהייתה באשר לתשלום מע"מ על מרכיב הקרקע. התיקון קבע שיראו את בעל הקרקע כמי שחייב במע"מ, גם אם העסקה נקשרת בין אדם פרטי ליחיד הקבוצה, וכיום אין יתרון לקבוצת רכישה בהיבט המע"מ.

48. מכלול הדברים עד כאן מלמד שישנו רצף שתחילתו בעל דירה המבקש להרחיב את דירתו, המשכו בבעלים יחיד של מקרקעין הבונה את דירתו, בעלים במשותף של מקרקעין המבקשים לבנות על המקרקעין שבבעלותם (עניין דיבון), עשרות או מאות יחידים המתאגדים באמצעות גורם מארגן לבניית ביתם וסופה בקניית דירת מקבלן. נדמה שעל אף שהרציונליים בבסיס הפטור יכולים להינתן גם לקבוצת רכישה הרי שבמהותה קבוצת רכישה לא שונה מקבלן ולכן יש לראות בקבוצת רכישה כהתאגדות חברים. בחינת מהותה של ההתארגנות מחייבת שוויון בין קבלנים לקבוצות רכישה.

49. אין מקום לאבחן בין חברה קבלנית בעלת מקרקעין המאגדת 50 בעלי מניות לבין קבוצה של 50 רוכשים שאוגדו על ידי גורם מארגן. נדמה לנו שקבוצות הרכישה השכיחות היום בשוק הינם בבחינת "יחידה כלכלית אחת".

בדיקת מהותה של העסקה לצורך חיוב במס

50. בהתאם להלכה מהותה של עסקה לצורך קביעת חבות המס מוכרעת לפי המהות הכלכלית ולא לפי לבושה פורמאלי, "שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס" (הנשיא (בדימ') אהרון ברק בע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). כפי שפרטנו לעיל קיים ענף כלכלי של ארגון ויזמות קבוצות, המחבר את חברי הקבוצה, מעניק להם כלים וסיוע להמשך הדרך, מבלי שהמארגן הופך בעצמו לקבלן, גם כאשר מעורבותו ברורה וקיימת. הגורם המארגן הינו קבלן הסמוי מן העין, ויהיו שיאמרו קבלן שונא סיכון ולכן יש לראות בקבוצת הרכישה כיחידה כלכלית אחת. במובן זה לא שונה מצבו של רוכש דירה "על הנייר" מקבלן ל"רוכש" דירה מגורם מארגן או בסיוע גורם מארגן. בחינת המאפיינים שנקבעו בפסיקה מובילה בענייננו למסקנה שקבוצת רכישה לא שונה במהותה מעסקת רכישה מקבלן. כפי שניתן לראות רוכשים שמצטרפים לפרויקט קבוצת רכישה רואים לנגד עיניהם בעת חתימתם על שורת ההסכמים דירה גמורה וכשירה למגורים. יתירה מכך, הרוכשים, ברובם המכריע, נטולי יכולת וכוחות, לאורך התהליך, לקבוע את הנדרש בכל הקשור לבניה ולקבלת ההחלטות הנדרשות. משום כך פועל המחוקק כיום לאסדרה של קבוצות הרכישה (ראו: תזכיר חוק קבוצות רכישה, התשע"ח-2018). כפי שעולה מהדוח ומהמידע הרב המצוי במרשתת ביחס לקבוצות רכישה, לרוכשים במסגרת זו אין, הלכה למעשה, כל אפשרות להשפיע על מחיר רכישת הקרקע וגם לא על עלויות הבניה ושאר העלויות (למעט עלויות בגין שינויים ותוספות מיוחדות). למעשה הגורם המארגן הוא בעל השפעה מכריעה בבחירת נושאי התפקידים, המנגנון לביצוע העסקה, בחירת הקבלן ושאר הפרמטרים שלרוב מסוכמים מלכתחילה, עובר להצטרפות לקבוצת הרכישה.

51. בדברי ההסבר לתיקון 69 לחוק המקרקעין נאמר כך:

"רוכשים המהווים חלק מקבוצת רכישה קובעים בהסכם מנגנון שאמור להוליך אותם עד למוצר המוגמר – דירת מגורים או מבנה עסקי כגון משרד. מנגנון זה כולל את הדרך להתקשרות עם הקבלן המבצע ולהשלמת המוצר המוגמר. חבר בקבוצה אינו יכול לסגת ממנגנון זה ולהחליט שהוא נשאר רק עם הקרקע. ובמובן זה כל אחד מחברי הקבוצה רוכש חלק יחסי מהמוצר המוגמר. מוצע לתקן את...[ה]חוק... ולראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה

לשם יצירת מוצר מוגמר – נכס מבונה – כאילו נרכש המוצר המוגמר –
דירה או מבנה אחר."

52. בית המשפט במספר החלטות קבע שמבחנים מהותיים הם שיקבעו את התוכן הכלכלי של עסקאות. בהתאם לכך גם המונח "מכירה" קיבל משמעות מהותית תוך התעלמות מהצד הצורני בו הולבשה העסקה. בע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פד"י לד(1) 802 דן בית המשפט בעניינה של חברה קבלנית שהתקשרה בהסכם עם בעלת מגרש לפיו התחייבה האחרונה להעמיד לרשות החברה הקבלנית את המגרש כדי שזו תקים עליו בנין. בין הצדדים הוסכם שכאשר הדירות תימכרנה יחלקו הצדדים ביניהם את הרווחים (לאחר שכל צד קיבל את השקעתו) 1/3 לבעלת המגרש ו- 2/3 לחברה הקבלנית. בית המשפט העליון קיבל את עמדת מנהל מס שבח וראה בהסכם האמור מכירת זכות במקרקעין וחייב את החברה הקבלנית בתשלום מס רכישה:

"ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי".

53. בע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ (פורסם בנבו, 10.8.1987) דן בית המשפט בעסקה להעסקת קבלן שמבחינת מהותו ראה בו בית המשפט העליון כהסכם למכירת זכות במקרקעין וקבע, בין היתר: "התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס, ועל פיהם עלינו לפרש את המונח "מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין"

54. בעמ"ה 2069/98 משאבי נדל"ן סחר והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] בחן בית המשפט האם הנישום מבחינה מהותית פעל כ"קבלן" או כ"מתווך". פסק הדין עוסק בערעור על שומת מס הכנסה בשל אי - ניהול ספרים כחוק, אך יש לו השלכה גם לענייננו. הנישום טען שעסק בתיווך והכספים שקיבל מהווים עמלה, מנגד טען פקיד השומה שהנישום פעל בתחום של מתן שירותי בניה כקבלן ולפיכך לא ניהל ספרים המתחייבים מפעילות זו של קבלן. בית המשפט המחוזי בחיפה פסק שהנישום, מבחינה כלכלית, סיפק שירותי בניה, באמצעות קבלן משנה:

"תפקידו של מתווך מתמצה בד"כ ביצירת הקשר בין הצדדים... ואילו במקרה זה פעולות המערערת לא התמצו בהפגשת מוכר וקונה, אלא המערערת (אמנם "מאחורי הקלעים") הייתה הרוח החיה של

הפרויקט..... למערערת הייתה שליטה בכל שלבי הקמת הפרויקט באמצעות הנאמנים, המפקח והאדריכל. היא שלטה בחשבון שבו הופקדו הכספים. היא נטלה על עצמה סיכונים דומים לשל קבלן, שהתבטאו בקביעת מחיר קבוע לדיירים, בעוד שלה סיכויי רווח, אם יישארו ההוצאות בתחום ידוע, וסיכויי הפסד, אם יתברר שההוצאות עולות על המצופה. העובדה שהמערערת עצמה לא השקיעה כספים משלה בפרויקט, אינה מונעת ממנה להיות קבלן. במקום כספים היא השקיעה עבודה בארגון, ניהול ופיקוח, למרות שהועסקו קבלנים שכרתו הסכמים במישרין עם הדיירים. המערערת שלטה על קבלנים אלה באמצעות המפקח...., שהיה שכירה של המערערת וגם בעל אינטרס משלו בתור בעל מניות של (החברה שהעניקה מימון ראשוני לרכישת המגרש), כך שלמעשה מבחינת המציאות הכלכלית, הקבלנים שביצעו את העבודה בפועל היו קבלני המשנה של המערערת. חוסר יעילות בעבודת קבלני המשנה, היה פוגע ברווחיה, שכן בקופה לא היה נשאר כסף שיוכל לעבור למערערת, ולהיפך. ככל שקבלנים אלה היו חוסכים בהוצאות, רווחיה של המערערת היו גדלים. סיכומו של דבר, עיסוקה של המערערת במקרה זה היה מבחינה כלכלית במתן שירותי בניה באמצעות קבלני משנה"

55. פסיקה רלוונטית לעניין שבפנינו הינה פסיקת בית המשפט בעמ"ש 5024/99 לנג יהודה נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בנבו, 1.1.2000). באותו עניין נחתם חוזה יזמות בין בעלי הקרקע, מושב נורדיה, וכן צד נוסף להקמת פרויקט יזמות לבניית שכונת מגורים בנורדיה. הצדדים להסכם הקימו חברה, שתביא למימוש פרויקט של למעלה מ-200 יחידות דיור, והתחייבו לפעול לקבלת היתרים לביצוע הפרויקט. כל רוכש חתם על מערכת הסכמים שכללה – הסכם לרכישת המגרש מבעלי המגרש, הסכם הצטרפות למושב, הסכם למתן שירותי בניה מהחברה היזמית והסכם שיתוף. השאלה שנבחנה לצרכי מס רכישה הייתה, האם נרכשה קרקע או דירת מגורים? ועדת הערר פסקה כי המהות הכלכלית של העסקה הינה מכירת דירת מגורים, ולא עסקה של רכישת קרקע בנפרד ושירותי בניה בפרד. הנמקת ועד הערר התבססה על קיומה של זיקה בין החוזים כך שהפרה של חוזה אחד תגרור הפרה של כל החוזים. גם בנ"ע 9071/04 אלומות מ.ס. הנדסה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים (פורסם בנבו, 22.8.2007) נקבע שהגורם המארגן שלט על כל העסקה ולפיכך יש לראות בעסקה כעסקה לרכישת מוצר מוגמר. (ראו: ע"א 11125/08 קווי נדל"ן גינדי ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ברחובות (פורסם בנבו, 21.7.2011)).

דברים אלו יפים גם לענייננו.

56. המשקל המצטבר אודות קבוצות רכישה מוביל למסקנה הברורה כי לא במבצע בנייה עסקי ולא בקבוצת חברים המבקשים לבנות את ביתם. עסקינן במפעל יזמי הדומה לעסקה קבלנית. החלטה אחרת שתקבע כי כל חברי הקבוצה נחשבים ל"מחזיקים" בעת התרחשות אירוע ההשבחה, ולפיכך כל אחד ואחד מהם יהיה פטור מהיטל השבחה ביחס לדירת המגורים שיבנה במקרקעין לא ראוייה ולא משקפת את תכלית החקיקה. מתן פטור לקבוצת רכישה יביא למצב בו בגין בנייה רוויה של דירות מגורים לא ישולם היטל השבחה לוועדה המקומית בגין אף אחת מהדירות; נדמה שלא לכך כיוון המחוקק. עסקה של רכישת דירת מגורים מקבלן דומה במהותה לעסקה של רכישת קרקע לצורך בניית דירת מגורים עליה, באמצעות קבוצת רכישה, ועל כן יש למסותה באופן זהה – הן מבחינת מס רכישה ומע"מ, והן מבחינת היטל השבחה. לכן סבורים אנו שיש לסייג את הלכת דיבון ביחס לקבוצות רכישה.

57. אף שקבוצת רכישה פועלות באמצעות "גורם מארגן", באופן רשמי הקבוצה אינה מאוגדת ואינה מהווה ישות משפטית נפרדת. לעניין זה, בהקשר של מס רכישה ומע"מ, נדרש המחוקק בתיקון מס' 69 מקרקעין שנזכר לעיל, וכן הרגולטור – בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 02/2013 מיום 21.4.2013 של רשות המסים. על פי הוראת הביצוע הנ"ל, ימוסה הגורם המארגן, הנושא בסיכונים ובסיכויים של הפרויקט ומקיים את מבחן השליטה, בדומה לקבלן. בעניינו יש לראות בקבוצת רכישה כיחידה כלכלית אחת, שכן כאמור חברי הקבוצה פועלים כגוף אחד בלי יכולת לסגת מההסכמים המחייבים, ומשום כך לשלול ממנה את תחולת סעיף 19(ג)(1). משמעות הדבר היא שבמקרים הרלוונטיים יש לראות ב"גורם המארגן" כמי שהופך את הקבוצה ליחידה כלכלית אחת ובהתאם לחייב את העסקה בהיטל השבחה בהתאם למועד שבו נבנו דירות המגורים.

58. פרשנות דומה ניתנה לסעיף 19(ג)(1) על ידי ועדת הערר בערר (י-ם) 417/14 ברגלס הווארד נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (11.10.2015; פורסם בנבו) (להלן: עניין ברגלס), שם נקבע (בדומה לפרשנות העומדת בבסיס תיקון מס' 69 לסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין) כי עסקה שאינה יוצרת שותפות במקרקעין במצב הקודם, אלא מקדימה ומחלקת את הזכויות במצב החדש במטרה להתחמק מהיטל השבחה, אינה מאפשרת את קבלת הפטור (סעיפים 34-36 להחלטה בעניין ברגלס):

"עם זאת, יש להדגיש כי אין לפטור מהיטל השבחה מקום בו מדובר בעסקה שאינה יוצרת שותפות במקרקעין במצב הקודם, אלא מקדימה ומחלקת את הזכויות במצב החדש במטרה להתחמק מהיטל השבחה.
[...]

המשמעות היא, כי ככל שעסקת מכר אינה מקנה זכויות במצב הקיים והחלוקה הקניינית בהסכם מכר מבקשת לתמוך אך ורק במצב החדש, ללא הקניית זכויות ושותפות במקרקעין במצב הקודם, הרי מדובר

במכר של זכויות עתידיות ומכאן כי הרוכש אינו חייב בהיטל השבחה וממילא אינו זכאי לפטור מהיטל השבחה."

59. לטעמנו יש להמשיך את הקו שקבעה ועדת הערר בעניין ברגלס. ביחס לקבוצות רכישה משמעות הדבר היא שיש לראות את חברי הקבוצה כמי שרכשו זכויות עתידיות בלבד במקרקעין (זכות לדירה שתיבנה במקרקעין) ועל כן, אף שבאופן פורמלי רכשו זכויות בעלות-במשותף במקרקעין, לא ייחשבו כ"מחזיקים" לעניין סעיף 19(ג)(1). פרשנות זו משתלבת עם תיקון מס' 69 לחוק המקרקעין, שבו נקבע כי עסקה שנעשתה במסגרת קבוצת רכישה תיחשב כרכישה של הנכס המוגמר. פרשנות כזו מתבססת על מערכת החוזים השכיחה שבה מתקשר הרוכש בקבוצת רכישה, שאינה מאפשרת לו למעשה להישאר עם בעלות במקרקעין במקרה שלא ייבנו בהם הדירות נשוא עסקת הרכישה, על אף שלא היינו מגבילים זאת למקרה זה בלבד.

שימוש לרעה

60. במצב הדברים הרגיל והמוכר, בוודאי כאשר מדובר בבנייה מרובה של דירות מגורים רבות, (שהיה המצב המוכר למחוקק בעת חקיקת סעיף 19(ג)(1)), ושאותו לא ביקש המחוקק לפטור מהיטל השבחה, מתבצעת הבנייה במקרקעין המושבחים על ידי יזם קבלן. עם קבלת היתר הבנייה, מתרחש אירוע "מימוש זכויות" המחייב את המוכר בהיטל השבחה (סעיף 11(1) לתוספת השלישית). היטל השבחה זה משולם לקופת הוועדה המקומית. למותר לציין, כי גם אם הדירות ישמשו למגורי הרוכשים, ואף לתקופה של ארבע שנים ויותר, לא יהיה בכך כדי לפטור את הקבלן מתשלום היטל השבחה בגין כל יחידות הדירור.

61. לעומת זאת, במצב שבו מתארגנת "קבוצת רכישה", על מנת להימנע מתשלום מסים שונים, מועברות הזכויות במקרקעין עוד בטרם החלה הבנייה, ישירות ליחיד הקבוצה, ההופכים לבעלי זכויות בהם במשותף. יצוין כי תזמון העברת הזכויות יכול להיעשות, בקלות יחסית, ערב ההשבחה, באופן שההשבחה תחול כשהמקרקעין כבר יהיו בבעלות חברי הקבוצה. למשל, כאשר תכנית משביחה מאושרת למתן תוקף בתנאים, ניתן לבצע את העברת הזכויות לפני מילוי התנאים, וכך ניתן לוודא שאירוע ההשבחה (אישורה הסופי של התכנית) מתרחש רק לאחר העברת הזכויות. בדומה לכך, תיתכן העברת זכויות כאמור לפני מתן היתר שיש עמו הקלה (ברי כי הקלה המאפשרת תוספת יחידות דירור ("הקלת שבס") או הקלה המאפשרת הוספה של זכויות בניה, כפי שחוקקה לאחרונה, מקימה השבחה לא מבוטלת, ש"קבוצת הרכישה" עשויה לחמוק מתשלום היטל לגביה).

62. בהקשר זה אמרה ועדת הערר בעניין ברגלס בסעיפים 28-29:

"טול מקרה של יזם הרוכש מגרש ועליו יחידת דירור אחת קיימת ומקדם תכנית משביחה שמטרתה לאפשר הקמת 21 יחידות דירור.

במצב זה מחייבת התוספת השלישית כי עם אישור התכנית ישלם היזם היטל השבחה עבור 20 יחידות הדירות הנוספות במצב החדש. הטעם לכך, כאמור, צודק מעין כמוהו. השתתפות היזם בהוצאות התכנון והפיתוח של הועדה המקומית ושיתוף הציבור בהתעשרות שנוצרה כתוצאה מהאקט השלטוני של אישור התכנית המשביחה.

ככל שהיזם יבחר לבנות את הדירות ולמכור אותן, או להשלים את הליך התכנון ולמכור את המקרקעין לקבלן, הרי ישולם היטל השבחה ובמחיר הדירות ישוכלל תשלום היטל השבחה. כך תוגשם תכלית התוספת השלישית והרווח הנובע מההשבחה התכנונית יחולק בין היזם ובין הציבור.

לעומת זאת, ביכולתו של היזם להימנע מתשלום היטל השבחה בדרך זו – היזם יפעל לקידום התכנית להפקדה ולדחיית ההתנגדויות ואזי, חודשים לפני אישורה למתן תוקף וכאשר בפועל מועד אישורה תלוי במידה רבה בפעולות היזם, ימכור את המקרקעין ל-20 משקיעים אשר לכולם בן משפחה שיוכל להתגורר בדירה במשך ארבע שנים החל מהשלמת הבנייה ובכך להשלים את תנאי הפטור. במצב זה לא ישולם היטל השבחה כלל ולפיכך היזם והמשקיעים יוכלו להתחלק ברווח, וזאת יש לומר בצורה ברורה על חשבון הציבור (למקרה דומה ראו החלטתנו בערר נוסבוים שאליו נתייחס בהמשך).

תוצאה זו מנוגדת לדעתנו לחלוטין לתכלית הסוציאלית עליה עמד בית המשפט העליון בפסיקה קודמת (הלכת צרי, הלכת רביד). עמד על כך בית המשפט לעניינים מינהליים בפרשת שמואלי:

"העותרים כאן, ככל הנראה, זיהו הזדמנות כלכלית לרכישת קרקע במחיר נמוך יחסית, עת ייעודה היה חקלאי, כשהתכנית לשינוי ייעוד למגורים, עברה כברת דרך משמעותית והיתה לקראת אישור סופי. ככל שנקטו בצעד כלכלי נכון, אין מהלך זה מעניק להם הזכות להתעשר אף מעבר לזאת, ולהימנע מתשלום היטל השבחה בעד ההשבחה של המגרש, כאשר חברים אחרים בקהילה חבים בהיטל ונושאים את עלויות התכנית המשביחה, ובניית מוסדות חינוך חדשים בשכונה על כתפיהם בלבד. לא לאלה נועד הפטור."

63. משמעות החלטה אחרת בהקשר זה, היא כי כל חברי הקבוצה נחשבים ל"מחזיקים" בעת התרחשות אירוע ההשבחה, ולפיכך כל אחד ואחד מהם יהיה פטור מהיטל השבחה ביחס לדירת המגורים שיבנה במקרקעין. תוצאת זאת באים אנו למנוע במקרה שבפנינו.

מע"מ

64. כאסמכתא לגישתנו המובאת בהחלטה זו לציין כי השוק רואה במקרקעין במיועדים לקבוצת רכישה כשוק של עוסקים בדומה לקבלנים.
65. לפי "תקן 11.0 בדבר סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' – התייחסות למע"מ)" (להלן: תקן 11). הגדרת השוק אליו משתייך הנכס הנישום משליכה על הכללת המע"מ בשומת המקרקעין שלו. כן, התקן קובע כי במצב של שוק פרטיים יש לכלול את רכיב המע"מ בשומת נכס המקרקעין. הנימוק לכך, המופיע בסעיף 2 לדברי ההסבר של תקן 11, הוא שרוכשים פרטיים "אינם מבצעים אבחנה בין מרכיב הקרן ומרכיב המע"מ", ולפיכך "שומת נכסים אלה תהיה תואמת את חשיבת השוק של הרוכשים הפוטנציאליים ותבטא את המחיר הסביר בין פרטיים, שכאמור, מגלם בחובו את מרכיב המע"מ". במצב של שוק עוסקים נקבע כי אין לכלול את רכיב המע"מ, מאחר שבשוק זה "חשיבת השוק" והמחירים הנהוגים אינם מכילים את רכיב המע"מ. המקרה המורכב יותר הוא זה של "שוק מעורב". ביחס אליו קובע סעיף 4 לתקן כי אין להביא בחשבון את רכיב המע"מ ועל השמאי לנקוב בשווי הנכסים כמו ביחס לשוק עוסקים, להוציא מקרים שבהם השמאי ימצא לנכון לחרוג מכך, לפי קריטריונים המופיעים הסעיף 4 לדברי ההסבר של התקן, אשר מורים כי על השמאי לבחון "את סוג הרוכש הסביר שנהנה מיתרונות יחסיים ברכישת הזכויות" ובהתאם לכך להכריע אם לכלול את רכיב המע"מ בשומה, אם לאו.
66. ביחס לקבוצות רכישה קבעו השמאים המכרעים שדנו במקרים אלו כי מדובר בשוק של עוסקים וזאת בין היתר בשל שווים וגודלם הפיזי של הנכסים המשמשים לקבוצות רכישה ורמת המורכבות הדרושה לצורך מימוש השימוש המיטבי בנכס אלו.
67. בשומה מכרעת ביחס לנכס ברחוב טרומן בירושלים מיום 7.1.2015 קבע כבוד השמאי המכריע אייל יצחקי "שקהל הרוכשים הפוטנציאלי לנכס מסוג זה הינם יזמים בעלי יתרון מקצועי במימוש הבניה ובשיווק הדירות. אמנם, יתכן כי גם אנשים פרטיים (קבוצות רכישה לדוגמה) "יקחו על עצמם" את מלאכת התכנון של תב"ע חדשה ואת הביצוע, אולם, תרחיש כזה, למרות שאירע פעמיים במתחם שבנדון, סביר פחות". בהתאם לכך ובהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 1621/18 **אטבליסמנט סמונד נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים** (פורסם בנבו, 18.6.2019) משנקבע ששוק הרוכשים ביחס למקרקעין מסויימים מורכב ברובו מעוסקים הרי שבהתאם לתקן 11.0 יש לשום ללא רכיב מע"מ, זאת במטרה לבטא את ההנאה הכלכלית האמיתית, שרואה לנגד עיניו היזם כתוצאה מאישור תכנית. הוספת מע"מ לתוצאת השומה תביא לעיוות התוצאה ולגביית היטל עבור השבחה שלא נוצרה. נדמה כי הראיה השמאית שרואה בקבוצת רכישה "שוק של עוסקים" היא תמונת הראי הרואה בקבוצת רכישה "יחידה כלכלית אחת".

אחידות בדיני המס

68. כאמור, ועדת מזרחי המליצה להסיר את אי הוודאות המיסויית ולאמץ עמדה אחידה לגבי מס רכישה, לפיה יש לראות בחברי הקבוצה כרוכשי דירות גמורות ולא כרוכשי מקרקעין. בעקבות כך שונה בתיקון 69 חוק מיוסי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. לצורך כך הגדיר המחוקק את המונח קבוצת רכישה, כך:

"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 בעבור פעולות הארגון כאמור;

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

69. "תמורה" – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף; ...

"מנהל" – מי שנתמנה על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות להיות מנהל או סגן מנהל לענין חוק זה;

70. נציין כי במסגרת תזכיר חוק קבוצות רכישה הוגדרה קבוצת רכישה והגורם המארגן קצת שונה:

"מארגן" – מי שפועל, על דרך עיסוק, לגיבוש קבוצת רכישה, לרכישת מקרקעין עבור קבוצת הרכישה או לקידום בניית דירות עבור קבוצת רכישה, בהתאם להסכם עם חברי הקבוצה;

"קבוצת רכישה" – קבוצת אנשים הקשורה בהסכם לצורך רכישה של מקרקעין במשותף ובניה משותפת של דירות בהם, ובלבד שרוב הדירות מיועדות למגורים וככל שמדובר בבית משותף, רוב הרכוש המשותף צמוד לדירות המגורים;

71. לטעמנו יש להגדיר קבוצת רכישה ככזו המהווה "יחידה כלכלית אחת" בהתאם להגדרת "קבוצת רכישה" בדברי חקיקה אחרים כמו תיקון 69. בהקשר להגדרה בתזכיר החוק נציין ראשית כי מדובר בתזכיר חוק שטרם החל את מסלול חקיקתו ושנית, מטרת תזכיר החוק הייתה הגנה על הרוכשים ולא שיקולי מס. כאמור, פרשנות סעיף 19 לתוספת התפתחה ממקרה למקרה וגם החלטתנו זו תתפתח ממקרה למקרה. יחד עם זאת נדמה שיש לקבוע אמות מידה מנחות. כפי שכתבנו, הבחינה האם יינתן פטור או לא יינתן פטור תלויה בשאלה האם ההתארגנות המדוברת הינה בבחינת "יחידה כלכלית אחת" או לא. ההגדרה בתיקון 69 לקבוצת רכישה נעשתה מתוך ראייה שמדובר בקבוצה הפועלת כגוף אחד, הקשורה במערכת חוזים שמאחדת אותם ואשר רואה לנגד עיניה את הדירה המוגמרת. לפיכך, ככל ועסקינן בקבוצה הנופלת להגדרת "קבוצת רכישה" בחוק מיסוי מקרקעין הרי שאין מקום ליתן את הפטור. אלא שכפי שכתבנו סוגיה זו שהינה בבחינת, תלם שלא נחרש, צריכה להיבחן במקרה למקרה תוך התחשבות בשאלת מועד רכישת המקרקעין ומצב הליכי התכנון ביחס למקרקעין. רוצה לומר, ככל שקניית הקרקע קודמת להליכי התכנון יש לקחת זאת בחשבון ולשקול מתן פטור. ותוך התחשבות בכמות יחידות הדיור ולתבחינים האם מדובר בשוק של עוסקים. בהקשר זה, בהתאם לשומות מכריעות ולתזכיר החוק הרי שאין לראות בקבוצת רכישה שאינה עולה על 10 חברים ושאינה בונה יותר מעשר יחידות כלכלית אחת.

72. אמרנו שסוגיה זו צריכה להיבחן במקרה למקרה וזאת על מנת להבהיר ולהדגיש שאין המדובר באמירה גורפת אלא בהחלטה שצריכה להיבחן לפי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. טלו לדוגמא מקרה בו קבוצת רכישה רכשה קרקע לאחר שאושרה עליה תכנית משביחה (והיטל ההשבחה שולם על ידי מוכר הקרקע), לאחר שאושרה הבקשה להיתר ביקשו בעלי דירות הגן שבקומת הקרקע להפוך את קומת המרתפים לשטח עיקרי וקידמו תכנית שתאפשר זאת. ברי, כי במקרה זה אין לראות בבעלי דירות הגן כ"יחידה כלכלית אחת" גם בינם לבין עצמם וגם ביחס לכל חברי קבוצת הרכישה. כמובן שישנם מקרים נוספים, שכאמור, ייבחנו כל מקרה לגופו לפי העקרונות שהתווינו לעיל.

סיכום

73. עיון במסכת העובדתית מלמד שתחילתו של הפרויקט בגורם מארגן שאסף את חברי הקבוצה ומכר להם "על הנייר" דירה מוגמרת ומסוימת. אמנם במקרה שבפנינו הגורם המארגן כשל ולא הצליח להוציאו לפועל אבל הסכם השיתוף החדש מלמד שהחברי הקבוצה בנו מנגנון למינוי גורם מארגן חדש שיארגן את הקבוצה ויביא את הפרויקט לידי גמר תוך קביעה מראש מהי הדירה ששייכת לכל אחד מחברי הקבוצה וכיצד היא תראה.
74. נוכח האמור סבורים אנו שמדובר ביחידה כלכלית אחת ומשום כך אין העוררים זכאים לפטור בהתאם לתוספת השלישית. כמו כן בנסיבות העניין אין אנו מוציאים מקום לדון בשאר טענות הצדדים.
75. סוף דבר, אנו דוחים את הערר. משמעות הדבר, שבנסיבות המקרה שבפנינו, העוררים לא זכאים לפטור מהיטל השבחה.
76. התיק ייסגר. אין צו להוצאות.

54678313 ניתנה היום, ט' באלול תשע"ט, 9 בספטמבר 2019,

בנימין זלמנוביץ, עו"ד
יו"ר ועדת ערר
מחוז ירושלים

דנית סעדון
מזכירת ועדת ערר
מחוז ירושלים

לראש פסק הדין

ערר מס' - (י-ם) 481/16