

מע"מ - יזהר המוכר (מקבוצת רכישה)

הכותבים: רו"ח רונית בר ורו"ח (משפטן) ישי חיבה - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 13.7.2022 ניתן פסק דין בעניין יעקובי ואחרים (ע"מ 20-06-39498). פסק הדין עוסק במבחנים לסיווג "קבוצת רכישה" ובשאלה האם מכירת המקרקעין הנדונה לרוכשים השונים, באה כדי "עסקת אקראי" בבחינת מכירה לקבוצת רכישה. המערערים (3 יחידים) רכשו ב-2009, יחד עם עו"ד ששון בחלקים שווים, מקרקעין בשטח של כ-21 דונם בבת ים, בעלות של כ-54 מיליון ₪. באותו מועד המקרקעין כבר היו מיועדים, בין היתר לבנייה למגורים.

בשנת 2010 מכרו 4 היחידים, בארבעה הסכמים נפרדים, לרוכשים שונים זכויות ל-80 יח"ד. בשנים 2012-2013 מכרו 3 המערערים כ"א בהסכם נפרד, לרוכשים שונים, זכויות במספר כולל של 48 יח"ד. כל זאת באמצעות חברת רום כנרת, חברה בבעלותו של עו"ד ששון.

לגבי האחרונים, מנהל מע"מ קבע כי מדובר בעסקאות מכירת זכויות לקבוצת רכישה, כאשר ששון וחברת רום כנרת, הם ה"גורם המארגן".

נזכיר כי 3 ההסכמים האחרונים נחתמו ב-2012, לאחר כניסתו לתוקף, ביום 1.1.2011, של תיקון 40 לחוק מע"מ והרפורמה במיסוי קבוצות רכישה. סכום המע"מ בשומות אלו היה בסך כ-5.4 מיליון ₪.

4 ההסכמים שנחתמו ב-2010, ביניהם עסקת מכירה של ששון עצמו, לא חויבו ככל הנראה במע"מ. המערערים טענו כי על מנת להיחשב "קבוצת רכישה" נדרשת "התארגנות לבניה" וכן קיומו של "גורם מארגן בתמורה" אשר ארגן את הקבוצה לרכישה ולבניה של הדירות. לטענתם, רום כנרת פעלה אך ורק לשיווק המקרקעין, תוך תיווך בין המערערים ורוכשים וכי לאחר רכישת המקרקעין, חברי הקבוצה הם שניהלו את הבנייה. ורק בשלב מאוחר יותר, שנים לאחר מועד הרכישה, פעלה רום כנרת לקידום הבניה.

מנהל מע"מ טען מנגד, כי כל המעורבים בעסקאות, לרבות המערערים והרוכשים ראו בעסקה כעסקת מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה, כשששון ורום כנרת הם הגורם המארגן וכי המסגרת החוזית ובעיקר הסכם השיתוף שנחתם, מעידים על מנגנון חוזי שאמור להביא בסופו מוצר מוגמר לרוכש, קרי דירת מגורים. בית המשפט קובע כי על מנת לקבוע כי בנסיבות העניין, מדובר במכירת מקרקעין לקבוצת רכישה, כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, יש לבחון 2 שאלות:

האם חברי הקבוצה התארגנו לצורך בניה של נכס על הקרקע?

האם הקבוצה התארגנה באמצעות "גורם מארגן"?

התנאי הראשון הינו להוכיח כי קבוצת הרוכשים התארגנה לצורך רכישה ובניה!

בית המשפט בוחן את הסכמי המכירה ואת הסכם השיתוף, עליו חויבו הרוכשים לחתום, במקביל להסכם רכישת הקרקע, כתנאי לרכישה.

בית המשפט מצטט מהסכם השיתוף ומהסכמי המכר סעיפים רבים המעידים כי כל מהותם ברכישת הקרקע לשם בניה משותפת עליה. בנוסף ניתן תיאור כללי של הדירות, גודלן וכן אומדן העלויות הצפוי בפרויקט. לדוגמא נצטט מהסכם השיתוף שמשכנע את ביהמ"ש בכוונות הצדדים:

"בכלל, כל מהותו של הסכם השיתוף הוא ברכישת הקרקע לשם בנייה משותפת עליה: "והואיל והצדדים מצהירים כי בחנו את כל ההיבטים העסקיים, העובדתיים והמשפטיים הכרוכים ברכישת זכויות במגרש או חלקו יחד עם אחרים, ואת כל ההיבטים כאמור בכל הקשור לבנייה משותפת והם מבינים את הסיכונים והסיכויים של רכישת מגרש ובנייה עצמית במסגרת קבוצת רכישה; והואיל והצדדים חפצים להסדיר ביניהם את נוהלי קבלת ההחלטות ובמיוחד את דרך ייחוד הזכויות וביצוע הבנייה המשותפת של הבניין, בשיטה של בנייה עצמית, עד להשלמת בניית הבניין ומסירת היחידות לצדדים".

להסכמים שהובאו כראיה, אף צורפו עדויות של רוכשים, שטענו כי הגיעו לעסקה לאחר חשיפה לפרסומות בשילוט חוצות ובאינטרנט וכי בפגישה עם ששון נמסר להם שהם מצטרפים לקבוצת רכישה והובטח להם קבלת דירה בסוף הפרויקט.

מנגד, בית המשפט קובל על כך, שהמערערים לא הזמינו אף רוכש לעדות מטעמם וכי כיוון שהנטל מוטל על המערערים להוכיח, כי מכרו המקרקעין ללא כוונה ללוות את הבניה עד לסיום הפרויקט, מצופה היה כי ידאגו להזמין לכל הפחות אחד מן הרוכשים על מנת לבסס את טענתם מבחינה ראייתית. בשאלה הראשונה, בית המשפט קובע: "לפיכך, בשקלול כלל הנסיבות אני סבורה, כי הקבוצה התארגנה לצורך רכישה ובנייה על המקרקעין ואני נותנת משקל מכריע בהקשר זה למהות ההסכמים, למסמכי השיווק ולעדויות הרוכשים".

בשאלה השנייה, האם היה גורם מארגן בתמורה לקבוצה- קובע בית המשפט, כי לעמדתו לא נדרש שהגורם המארגן ילווה את קבוצת הרכישה לכל אורכו של הפרויקט, עד לתוצאה הסופית של בניית הדירות וכי ואין חובה להיות מעורב בפועל בבניה עצמה, כיוון שאין דרישה בחוק שיתפקד כקבלן או יזם. די בכך שהוא יאתר את הקרקע, יגבש את קבוצת הרוכשים ויכין את מסגרת ההתקשרות החוזית של הרוכשים שתחייבם עד להשלמת פרויקט הבניה (ויחתיים אותם על החוזים).

לעמדתו של בית המשפט, הנטייה תהיה לראות בגורם מארגן ככזה, כל עוד לא מדובר בהתארגנות ספונטנית ועצמאית או קבוצה שקמה לפני צירוף המשווק ונעזרו בו לצירוף רוכשים נוספים, כפי שתואר כנסיבות ו"ע 15-11-40703 עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם לבניה- קרני שומרון, שם הקבוצה קמה עוד לפני צירוף המשווק והם נעזרו בו על מנת לצרף רוכשים נוספים.

בענייננו קובע ביהמ"ש, מדובר בגורם מארגן משהמערערים עצמם לא חלקו על כך שרום כנרת היא שארגנה את הקבוצה מלכתחילה באמצעות הסכם השיתוף. בשולי הדברים נציין:

פסק הדין משמש נורת אזהרה למוכרי מקרקעין (שאינן עיסוקם במכירת מקרקעין) לקבוצת רוכשים. יש להקפיד ולקבוע בהסכמה בהסכמי במכר "בין היחידים ליחידים", כי ככל שרשות המיסים תקבע שהרוכשים הם "קבוצת רכישה", יתווסף לתמורה החוזית מע"מ מכיסם של הרוכשים, כמובן. במקרה דנן, וכפי הנראה, המוכרים לא נערכו לכך, יאלצו המוכרים לבדם לשאת בחבות המע"מ. כידוע, בצד החיוב במע"מ כעסקת אקראי במכירת מקרקעין לקבוצת רכישה, חל חיוב במס רכישה בידי הרוכשים, כרכישת דירת מגורים, ולא כקרקע. כלומר על שווי גדול הרבה יותר מהתמורה החוזית בין הצדדים. (אמנם מי שזוהי דירת מגוריו היחידה, דווקא עשוי להנות מהקביעה כי רכש דירת מגורים ולא קרקע).

אמנם פסק הדין אינו עוסק בכך, אולם במידה ורשויות מסמ"ק לא השכילו להוציא שומות מקבילות כאמור לעיל, לרוכשים השונים, הרי שמבחינת רשות המיסים – "הסוסים כבר ברחו", וחלה התיישנות שומתית.

נוסיף ונציין עובדה חשובה: למרות שבעובדות המקרה, כל אחד מן המוכרים, רכש חלקת קרקע בשנת 2009, ורובם מכרו כבר בשנת 2010, כל אחד – זכויות מקרקעין לעשרות יח"ד, ובשנים 2012-2013 עוד כ-15 יח"ד כל אחד, הרי שלא רשות המיסים, ולא ביהמ"ש מעלים כל טענה או אמירה, כי המדובר בפעילות או בעסקות המגיעות כדי "עסק".

כפי הנראה, כך הוא הדבר כיוון שדובר במכירות מרוכזות ב-7 חוזים בלבד, לכל ארבעת המוכרים. אכן לדעתנו, מכירה בהסכם אחד, למספר רוכשים, אפילו מספר רב של רוכשים, לגבי מוכר שאין עיסוקו במכר מקרקעין, אין לראות בו כפעילות מעסק.