



רכישת דירות מגורים על ידי בעלי מניות, האמנם?

מאת: עו"ד ורו"ח נעם שרעבי

הסכמי התחדשות עירונית, תמ"א 38, פינוי בינוי ואף עסקאות קומבינציה, נעשים בדרך כלל באמצעות חברות פרוייקט ייעודיות שנפתחות לצורכי הפרויקט. בחלק מהמקרים, מבקשים בעלי החברות, היחידים, להשאיר לעצמם דירות בפרויקט, כאשר המסגרת הנהוגה היתה ועודנה רכישת חלק מזכויות הבניה אשר משקפות דירת מגורים והזמנת שירותי בניה מהחברה הייעודית שהינה בעלת הזכויות בפרויקט עצמו. בדרך זו, בה זכויות הבניה נרכשות ישירות על ידי הבעלים ולא נרכשות על ידי חברת הפרוייקט, נחסך מס רכישה, ואף מע"מ בגין רכיב הקרקע הואיל ומדובר על עסקה בין יחידים.

פעמים רבות, ובעיקר מטעמי נוחות וליווי בנקאי, על הסכם הרכישה חתומה רק חברת הפרוייקט ובמקביל נחתם הסכם נאמנות בין חברת הפרוייקט לבעל המניות על רכישה של חלק מהזכויות בנאמנות עבור בעל המניות, חלק אשר משקף דירת מגורים.

ביום 25.3.2018 ניתן פסק דין ו"ע 68463-12-15, אופק-בובליל בע"מ (להלן: "עניין אופק"), אשר עסק במקרה שכזה ואשר קבע באופן גורף כי סוג כזה של עסקאות דינו להתמסות כשתי עסקאות, פעם אחת רכישת זכויות הבניה במלואן על ידי חברת הפרוייקט ופעם שניה, רכישת דירת מגורים על ידי בעל המניות, מהחברה.

תוצאת פסק הדין, היתה קשה: ככל מס רכישה בגין רכישת הקרקע ותשלום מס רכישה על הוצאות הבניה.

בפסק הדין נדון מקרה בו נחתם הסכם בין חברת אופק בובליל בע"מ (להלן: "העוררת ו/או הנאמן") לבין בעלי קרקע בתל אביב, לבניית בניין במסגרת חוזה קומבינציה בו רכשה העוררת 51 אחוזים מהמקרקעין תמורת מתן שרותי בניה לבעלים על יתרת ה- 49 אחוזים מהמקרקעין (להלן: "הסכם הקומבינציה").

באותו היום, נחתם בין העוררת לבין מר ניסים בובליל ומר אברהם בובליל (להלן: "הנהנים ו/או העוררים") הסכם נאמנות לפיו 13.3 אחוזים מהמקרקעין נשוא העסקה המתוארת דלעיל, נרכשו בנאמנות עבור מר ניסים בובליל ו- 9.4 אחוזים מהמקרקעין נרכשו בנאמנות עבורם ובמקביל נחתם

באותו היום הסכם נוסף להזמנת שירותי בניה. יודגש, כי הנהנים מחזיקים ב- 100 אחוזים ממניות החברה יחד וכי בהסכם הקומבינציה לא צוין דבר לעניין הנאמנות. למרות שהסכם הנאמנות נחתם ודווח כדין, סירב מנהל מסמ"ק תל אביב להכיר בנאמנות וקבע כי מדובר ברכישת המקרקעין על ידי העוררת ומכירת דירות מגורים גמורות לנהנים. הוועדה קבעה בהחלטתה כי היא לא מכירה בנאמנות הפטורה ממס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"), וזאת משתי סיבות שיפורטו להלן, כמו כן קבעה הוועדה כי אף אם מדובר היה בנאמנות אמיתית, הרי שלאור הלכת בית המשפט העליון בעניין בני ויינר ובניו (כמו גם הלכות דומות אחרות), בחינת ההסכמים מצביעה על קשר בין ההסכמים המגבשים יחד עסקה משולבת אחת של רכישת קרקע ע"י העוררת ומכירת דירות מגורים לנהנים. על מנת שנאמנות תוכר כנאמנות ויינתן הפטור ממס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, נדרש לעמוד בשתי דרישות מצטברות:

האחת - מבחן פרוצדוראלי-טכני אשר דורש מתן הודעה בדבר הנאמנות תוך 30 יום מיום הרכישה, לפי סעיף 74 לחוק.

השניה - בחינת מהות הנאמנות - האם אכן נתגבשו בפועל יחסי נאמנות. **תנאי זה הוא התנאי העיקרי לבחינת הנאמנות.** מסירת הודעת נאמנות הינה רק תנאי סף להחלת הפטור ממס אך אין היא תנאי מספיק. המושג "נאמנות" שולל לחלוטין אינטרס אישי וכלכלי כלשהו של הנאמן בנכס.

עילה אחת שעליה התבססה הוועדה בקובעה כי מהותית לא מדובר בנאמנות היא העובדה שבהסכם המכר לא היה מוזכר כי מדובר ברכישה בנאמנות ולמעשה מדובר בנאמנות שהיא שליחות נסתרת. נאמנות נסתרת, קובעת הוועדה בהתבסס על פס"ד חזון, אינה מוכרת כנאמנות. ודוק, אנו סבורים כי המקרה נשא פסק הדין שונה במהותו במקרה שנדון בפס"ד חזון מעצם העובדה כי בפסק דין חזון לא ניתן היה למכור את הנכס לנהנים, ואילו במקרה שלנו, לא רק שניתן היה למכור לנהנים, אלא שבעלי הקרקע אפילו ידעו שחלק מהקרקע נמכרת עבור נהנים, אולם מסיבות השמורות עימם לא הסכימו לכלול את הנהנים בהסכם וכך לאור עובדה זו, יש להסיק כי לא מדובר בנאמנות נסתרת.

עילה נוספת לפסילת קיום נאמנות מהטעם שהעוררים לא הצליחו להרים את הנטל ולהוכיח כי לנאמן אין אינטרס אישי וכלכלי כלשהו בנכס. הוועדה התבססה על העובדה שהנהנים חתמו עם העוררת, הנאמן על הסכם שירותי בניה אותם התחייבה העוררת, בכובעה כקבלן מבצע, לתת לעוררים. חוזה שירותי הבנייה קובע כי תמורה שסכומה נקבע מראש תשולם לקבלן ע"י כ"א מהמזמינים בהתאם לקצב התקדמות עבודות הבנייה (גמר הרצפה של הקומה הראשונה, גמר שלד, גמר טיח פנימי וכו'). עצם העובדה שהנאמן לקח על עצמו סיכוי להרוויח וסיכון להפסיד מהתקשרות בהסכם שירותי הבנייה עם הנהנים מעיד על אינטרס של הנאמן בנכס.

אנו סבורים כי פסק הדין מלמד על חשיבות ניסוח נכון של מערך ההסכמים, בין היתר, לציין פרטי הנהנה על גבי ההסכם מול המוכר לרבות אחוז הרכישה של כל נהנה, כמו כן, יש ליתן הוראות ברורות לנאמן בהסכם הנאמנות ולחשוף אותו כמה שפחות לסיכון או רווח כלכלי כתוצאה מהנאמנות, זאת ניתן לעשות באמצעות עריכת הסכם לבניה משותפת והשתתפות בהוצאות ולא בהסכם פאוסלי וכן הוראות לנאמן בגין העברת כספים, קיזוז כספים והחזקה של כספים בהתאם להסכם המקורי.

לפרטים נוספים ניתן לפנות למשרד ברון ושות' עורכי דין.

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.