

חברים יקרים:

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

וסעיף 74 לחוק קובע:

"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין... רשאי להודיע למנהל... כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69".

אם כן, ה"נאמן" בחוק מיסוי מקרקעין הינו אדם הרוכש ומחזיק בשמו שלו זכות במקרקעין, ועושה זאת בשביל אדם אחר, מבלי שיש לנאמן אינטרס משלו בזכות. הנאמן משמש למעשה ה"אלטר אגו" של הנהנה, ומכאן שהעברת הזכות מהנאמן לנהנה, אין בה שינוי כלכלי אמיתי, ואין מקום לחייבה במס שבח ובמס רכישה. מסיבה זו מעניק סעיף 69 פקודה פטור ממס שבח בהעברת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה. בהתאם, תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 מעניקה פטור ממס רכישה במקרה כזה.

פסק דין חזון

בעניין חזון (ע"א 4639/91) דן בית המשפט העליון במקרה הבא: דייר מוגן בדירת עמידר קיבל אופציה מעמידר לרכוש את הדירה בתנאים מועדפים. הדייר המוגן התקשר עם צדדים שלישיים בחוזה, לפיו הצדדים השלישיים יממנו את רכישת הבית, ולאחר מכן הבית ייחוס ובמקומו ייבנה בניין בן שלוש קומות. הדייר המוגן יקבל לבעלותו את קומת הקרקע (28% מהנכס) והצדדים השלישיים את היתרה (72%). כך, סוכם כי הדייר המוגן ירכוש 72% מהנכס בנאמנות

מיסוי מקרקעין: "על הגלוי והנסתר בנאמנות

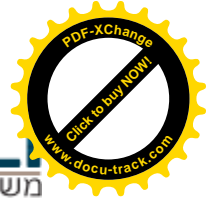
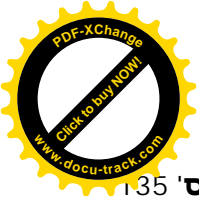
נסתרת לצרכי מיסוי מקרקעין

סוגיה בעלת חשיבות רבה בתחום מיסוי המקרקעין היא "נאמנות נסתרת", כלומר מצב בו המוכר לא יודע את זהותו האמיתית של הרוכש. הדעות חלוקות בשאלה האם נאמנות כזו חוסה תחת הסדר הנאמנויות בחוק מיסוי מקרקעין ומאפשרת העברה של הזכות במקרקעין מהנאמן לנהנה ללא חבות במס או שמא מדובר על עסקה כפולה במסגרתה רוכש הנאמן את הזכות במקרקעין בעצמו ומעבירה בעסקה חייבת נוספת לנהנה. בשולי הדברים נזכיר גם בקצרה את פסיקתה התקדימית של ועדת הערר בעניין גליס. על כך ברשימה זו.

על הסדר הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין

סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

- "(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.
- (ב) לעניין סעיף זה - "נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;
- "נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.
- (ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם כן מסר הודעה לפי סעיף 73(ב), 74 או 119, הכל לפי העניין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור".



נניח שחזון היה בא אל "עמידר" ומציע לה כי תמכור את הדירה לו ולרוכשים, וכי ייאמר בחוזה המכר ש-28% רוכש הוא עבור עצמו ו-72% רוכש הוא כנאמן עבור הרוכשים. על-פי המדיניות הנקוטה בידיה היתה "עמידר" מסרבת להצעה. יתירה מזאת: לו כך היה, משהועמדה על רצונו של חזון וכדי להבטיח עצמה מפני עקיפות ועיקופים, אפשר היתה "עמידר" מתעקשת על התניה מפורשת בחוזה המכר, כי חזון רוכש את הדירה עבור עצמו ועבור עצמו בלבד. דומה כי בנסיבות אלו היו הכל מסכימים שחזון לא הפך נאמן של הרוכשים. ואולם דומה כי על-פי הנתונים שבידינו אין הבדל של-ממש בין דוגמה זו לבין מה שאירע למעשה. אכן, חזון אינו יכול ליצור יש מאין - להניף יד ולהפוך "נאמן" - ונזכור אף זאת (כאמור בפסיקאות 3 ו-4 למעלה), כי חוק מס שבח לעולם בא הוא אל-המוכן. המוכן הוא זכות שחזון רכש אך עבור עצמו - זה היה ההסכם בין "עמידר" לבינו - וממילא לא קמה ולא נהייתה נאמנות וחזון לא הפך נאמן."

אם כן, בעניין חזון נקבע כי לא הייתה נאמנות, אלא רכישת הנכס ע"י הדייר המוגן ומכירתו לאחר מכן לרוכש אחר.

פסק דין אופק בובליל

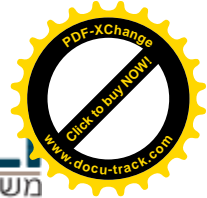
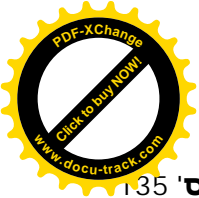
בעניין אופק בובליל (ו"ע 68463-12-15) שניתן במרץ 2018 דובר בקיומה של נאמנות ברכישת מקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה ע"י חברה בעבור בעלי מניותיה. החברה חתמה על הסכם קומבינציה לרכישת 51% ממקרקעין, ובאותו יום

עבור הצד השלישי. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי לא מדובר בעסקת נאמנות, אלא רכישה של מלוא הזכויות בנכס ע"י הדייר המוגן, ולאחריה עסקת קומבינציה בין הדייר המוגן לצד ג'.

בית המשפט העליון קיבל את טענת מיסוי מקרקעין ושלל את תחולת הנאמנות בעסקה. בית המשפט קבע כי מנגנון הנאמנות שולל כל אינטרס אישי של הנאמן בנכס, בעוד במקרה שלפניו, לדייר המוגן היה אינטרס כלכלי בנכס, שהרי הנאמנות הייתה המפתח לקבלת המימון לרכישתו. בנוסף, נקבע כי היות שעמידר הסכימה למכור את הנכס לדייר המוגן בלבד, אזי אותו דייר מוגן לא יכול לרכוש את הנכס כנאמן עבור צד שלישי. השופט חשין אמר על כך:

"נתון-שבעובדה הוא לפנינו, כי רשות הפיתוח ו"עמידר" סירבו - על פי המדיניות הנקוטה בידן - למכור את הדירה לחזון כ"נאמן" הרוכשים. עקרון הוא בידיהן של רשות הפיתוח ו"עמידר", שדירות נכונות הן למכור רק לתופסים אותן אישית, ובמפורש להם ולא לאחרים זולתם...

אם כך היה - וכך היה - כיצד ואימתי חבש חזון לראשו את כובע ה"נאמן"? בוודאי לא בהסכם עם "עמידר", שהרי "עמידר" סירבה מפורשות לדבר. אם כך, לא נוכל לומר שחזון הוא בגדר מי שרכש בשמו הוא בשביל פלוני. חזון לא יכול היה לרכוש אלא דבר שמכרו לו; ואם "עמידר" מכרה זכות במקרקעין לחזון - ולחזון בלבד - שוב לא נוכל אנו לבוא ולומר כי חזון רכש את הזכות "בשמו הוא בשביל פלוני".



הדת המוסלמית, ביקשה לרכוש את הנכס, אך הכנסייה סירבה למכור לחברה שכן אינה מוכרת קרקעות למוסלמים. החברה פנתה לחברה אשר בעליה הם בני הדת הנוצרית, היא חברת כס דלר, וביקשה שתרכוש עבורה את המקרקעין בנאמנות. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הסדר הנאמנות והתייחס לכס דלר כמי שרכשה את המקרקעין ומכרה אותו ל-ד.ע. יזמות, משלל טעמים. בין השאר טען המנהל כי מדובר בנאמנות "נסתרת" מהמוכר, אשר לפי הלכת חזון אינה יכולה לעמוד. המחלוקת הגיעה לוועדת הערר, אשר הפעם קיבלה את עמדת הנישומים ודחתה את עמדת מיסוי מקרקעין.

ועדת הערר קבעה שיש להבדיל בין העניין שלפניה לבין עניין חזון, מהטעם שחברת ד.ע. יזמות הייתה כשירה לרכוש את הנכס מבחינת החוק, והימנעות הכנסייה מלמכור לה אותו נבע מהעדפות סובייקטיביות של הכנסייה:

"המשיב טוען, במקרה שבו הנאמנות נסתרת מהמוכר יש בכך כדי לשלול את הפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. בטענתו בעניין זה מסתמך המשיב על פסקי דינו של בית המשפט העליון בע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דוד ואלזה חזון...

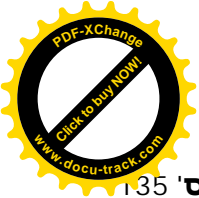
סבורני, כי יש להבדיל בין מקרה בו קונה יכול, מבחינה עקרונית, לרכוש את הקרקע אולם מבקש להסתיר את זהותו מטעמים כאלה או אחרים לבין מקרה שבו לא היה כשיר להיות צד להסכם ומשכך גם לא היה בידו לערוך את ההסכם באמצעות נאמן בשמו. הגישה לפיה אין להכיר בנאמנות אשר לא

חתמה על הסכם נאמנות עם בעלי מניותיה, לפיו רכשה חלקים במקרקעין בנאמנות עבורם. בנוסף, חתמו בעלי המניות עם החברה על הסכם שירותי בניה, ומתוך הדירות שנבנו הוקצו לבעלי המניות שלוש דירות. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הנאמנות, ועל כך הוגש ערר. ועדת הערר דחתה את הערר ומצאה בין היתר שבעלי המקרקעין רצו לחתום על הסכם הקומבינציה רק עם החברה וסירבו לחתום עם יותר מגורם אחד. לפי ועדת הערר, מקום בו המוכר אינו יודע את זהות הקונה האמיתי, מדובר ב"נאמנות נסתרת", אשר בהתאם להלכת חזון, אינה נאמנות "אמיתית" החוסה תחת הסדר סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. על כן, ועדת הערר קבעה כי המקרקעין נרכשו במלואם ע"י החברה ולאחר מכן חלקים מהם נמכרו לבעלי המניות בצורת דירות מגורים גמורות.

קביעתה של ועדת הערר בעניין אופק בובליל היא בעייתית למדי. בעסקאות רבות נרכשים נכסי מקרקעין ע"י נאמן, כאשר הנהנה "מסתרת" מאחוריו במטרה שלא לחשוף את זהותו, מסיבות השמורות עמו. האם כל עסקה כזו היא נאמנות נסתרת אשר הסדר הנאמנויות בחוק מיסוי מקרקעין אינו חל עליה? זוהי גזרה שהציבור יתקשה לעמוד בה. בשורה התחתונה, דומה כי ועדת הערר לקחה רחוק מדי את הלכת חזון.

פסק דין כס דלר

בעניין כס דלר (ו"ע 17-08-26697) שניתן בפברואר 2019 דובר במקרקעין המצויים בבעלות כנסייה נוצרית. חברת ד.ע. יזמות, הנמצאת בבעלות יחיד בן



שנכרת עם המוכרת. לפיכך, אין באמור כדי לשלול את טענת הנאמנות".

קרי, שאלת קיומה של נאמנות לצרכי חוק מיסוי הינה שאלה עובדתית בראש ובראשונה אשר תיבחן ממקרה למקרה. חשיבות פסק הדין בעניין **כס דלר** היא בכך שהוא אינו סוגר את הדלת בפני נאמנות נסתרת, אשר מהווה פעמים רבות כלי פרקטי מן המעלה הראשונה בעסקאות מקרקעין.

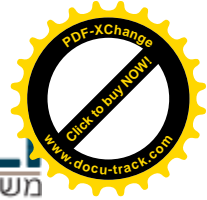
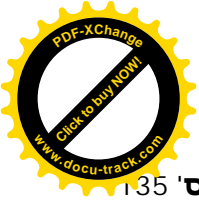
בשולי הדברים

בשולי הדברים נזכיר כי לאחרונה פורסם פסק הדין של ועדת הערר בעניין **גליס (ו"ע 49026-07-17)**, אשר עסק אף הוא במוסד הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין. באותו מקרה נדון עניינם של בני זוג, תושבי חוץ קנדים שביקשו להעביר את הזכויות בארבעה מנכסיהם שבישראל לידיהם של נאמן שיחזיק אותם לטובת נכדתם של בני הזוג ולטובת נהנים עתידיים.

בפרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה נקבע שיצירת נאמנות "תושבי ישראל", כלומר הקניה של נכס ללא תמורה מבעליו תושב ישראל (יוצר הנאמנות) לידי נאמן, לא תיחשב ל"מכירה" לעניין פקודת מס הכנסה – אך לא נאמר דבר לגבי תחולתה של ההוראה על זכויות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין. רשות המיסים פירשה את השתיקה הזו כ"הסדר שלילי", כך שהקניית זכות במקרקעין מיוצר לנאמן תיחשב כ"מכירה" של אותה זכות לנהנה לצרכי מיסוי מקרקעין.

הייתה ידועה למוכר מונעת את האפשרות לעשות שימוש נפוץ ושגרתי במוסד הנאמנות. ברי, כי חלק משמעותי מעסקאות הנאמנות מתבצעות במטרה להסתיר מהמוכר את זהות הקונה. סבורני, כי יש להבחין בין מקרה דוגמת המקרה שלפני שבו בחרה ד.ע. יזמות להסוות את זהותה כמי שרוכשת את הקרקע בשל עמדתה של המוכרת בסוגיה זו לבין מקרה דוגמת המקרה אשר נדון בפרשת חזון שבו לא היו זכאים הרוכשים האחרים להתקשר בעסקה עם עמידר. הסתרת קיומה של הנאמנות מהמוכרת במקרה שלפני אינה זהה למקרה אשר נדון בפרשות חזון ומצאתי לאבחן בין המקרים."

על כן סיכמה ועדת הערר את ממצאיה וקבעה כי: "פעולות הצדדים, הנסיבות ומכלול הנתונים תומכים בטענה, כי מדובר בעסקת נאמנות ולא בשתי עסקאות כפי שסבור המשיב. בין היתר, העובדה שהתמורה למוכרת שולמה על ידי ד.ע. יזמות, העובדה שנפתח חשבון נאמנות והעובדה שהסכם הנאמנות אשר נכרת בין העוררות נכרת בטרם נרכשה הקרקע על ידי כס דלר. כאמור, ד.ע. יזמות הייתה בתמונה כבר בטרם נרכשו המקרקעין בהסכם בין כס דלר למוכרת. בנוסף, לא הוכח, כי יש לכם דלר אינטרס בנכס, אשר חורג מהאינטרס שלה כנאמן. הפעולות אשר ביצעה כס דלר והעובדה שהערת האזהרה נרשמה על שמה נובעים מהעובדה שהמוכרת לא הייתה מודעת לכך שמדובר בנאמנות ובשים לב לכך שכלפי כולי עלמא כס דלר היא בעלת הזכויות בהתאם להסכם



השניה - בחינת מהות הנאמנות - האם אכן נתגבשו בפועל יחסי נאמנות. כמו כן, המושג "נאמנות" בחוק מיסוי מקרקעין שולל לחלוטין אינטרס אישי וכלכלי כלשהו של הנאמן בנכס.

לצד אלו, אנו מסכימים עם קביעת ועדת הערר בעניין **כס דלר**, כי עמדת מיסוי מקרקעין לפיה כל מקרה בו זהות הקונה נסתרת מהמוכר לא יחסה תחת הסדר הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין, עלול לפגוע קשות במוסד הנאמנות. כאמור, אחד השימושים הנפוצים במוסד הנאמנות הוא בעסקאות מקרקעין בהן הרוכש מבקש להישאר בעילום שם.

נוסיף ונציין כי מיסוי מקרקעין הגישו ערעור לבית המשפט העליון על פסק דין **כס דלר**. אנו תקווה שפסק הדין יישאר על כנו, ובכל מקרה, גם אם הערעור יתקבל, ניתן לקוות שבית המשפט העליון לא יפסול באופן גורף את מנגנון הנאמנות הנסתרת, ויקבל את ההבחנה שערכה ועדת הערר בין מצב בו הרוכש כשיר להחזיק בנכס מבחינת החוק לבין מצב בו הרוכש אינו כשיר, כשרק במקרה האחרון תחול הלכת **חזון**.

בכל מקרה ניתן לשער כי סוגיית הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין תעסיק את בית המשפט העליון גם בהקשר של פסק הדין בעניין **גליס**.

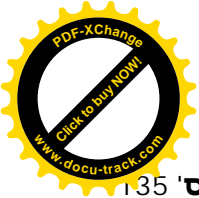
ועדת הערר קבעה כי העדר הנחיה בפקודה לגבי הקניית זכות במקרקעין בנאמנות תושבי ישראל מהווה חוסר בדין ("לאקונה") ולא הסדר שלילי. בקצרה, ועדת הערר נימקה בין היתר את טענתה כי אין סיבה שהקנייה לנאמן של מניות בחברה תעשייתית שיש בבעלותה מפעלי תעשייה, קרקע, מבנים ורכוש אחר, לא תיחשב כ"מכירה" ואילו העברה של מניות ב"איגוד מקרקעין" תיחשב כ"מכירה"? זאת, שעה שהגדרת נכס לצרכי פקודת מס הכנסה בהקשר של הנאמנות כוללת גם מקרקעין בישראל. בהתאמה קבעו חברי הועדה כי הקניית הנכסים במקרה זה אינה מהווה עסקה, ועל כן אינה חייבת במס.

ההחלטה התקדימית הכריעה בפעם הראשונה בשאלת מיסוי העברות נכסי מקרקעין במסגרת נאמנויות, והיא משמעותית עבור בעלי נכסים המבקשים כי אלה יוחזקו וינהלו בנאמנות עבור אחרים. השלכותיה החשובות של פסיקה זו חורגות מגדרי רשימה זו ואולם למיטב ידיעתנו רשות המסים מתכוונת להגיש ערעור לבית המשפט העליון גם בעניינה.

סיכום ומסקנות

עיננו הרואות אפוא כי על מנת שנאמנות תוכר לצרכי חוק מיסוי מקרקעין וינתן הפטור ממס לפי סעיף 69 לחוק, נדרשת הנאמנות לעמוד בשתי דרישות מצטברות:

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

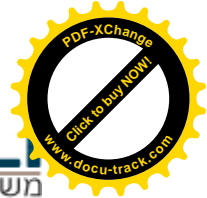


2 באוקטובר 2019

רשומון מס מס' 135

עמוד 6

AMPEL
משרד עריכת דין מיסים



נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד
שלומי שלו.

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.