

בניה משותפת במקרקעין - החבות במס ברכישת קרקעות מהמינהל

עופר אלבוים, עו"ד; טלי יהושע, עו"ד

שקל ושות', עו"ד

בניה משותפת ע"י חברי קבוצה שרכשו מקרקעין במושע, הפכה זה מכבר לחזיון נפרץ במחוזותינו. בסיטואציה שכזו, מתקשרים תחילה חברי הקבוצה עם בעל המקרקעין על מנת לרכוש ממנו את המקרקעין ממנו, ואחר כך מזמינים שירותי בניה במקרקעין שרכשו ומנהלים באופן עצמאי את הבניה בהם. בהתאם, מדווחים חברי הקבוצה לרשויות מיסוי מקרקעין על רכישת קרקע פנויה, ומבקשים להתחייב במס הרכישה המחושב לפי שווייה של קרקע זו.

דא עקא, ביותר ויותר מקרים, במיוחד בשנתיים האחרונות, אנו עדים לתופעה בה רשויות המס אינן מקבלות את עסקת רכישת הקרקע, הנפרדת מעסקת הזמנת שירותי הבניה (כפי שמציגים זאת חברי הקבוצה), וקובעות כי המדובר בעסקה כוללת אחת, במסגרתה רכשו חברי הקבוצה דירות מגורים מוגמרות, ובהתאם משיתות הרשויות על החברים חבות במס רכישה הנגזרת משווייה של דירת מגורים ולא משווייה של הקרקע הפנויה. רכישת דירות המגורים מבוצעת, לדידן של הרשויות, מן הגורם אשר יזם את העסקה או ארגן את חברי הקבוצה, אשר לכאורה יש לראות בו כמי שרכש תחילה את המקרקעין מבעליהם, אחר כך בנה בהם ולבסוף מכר דירות מגורים מוגמרות לחברי הקבוצה. בהתאם, מחויב אותו יזם או מארגן במס רכישה בגין רכישת המקרקעין ובמס שבח ומס מכירה בגין מכירת הדירות (הדבר חורג ממסגרת דיון זו, אך נציין, כי החיסכון הכולל בהתארגנות קבוצת בניה הינו במרכיב המע"מ שאינו חל בעסקאות בין אנשים פרטיים, ברם יחול במקרה בו רוכש יזם שהנו "עוסק" קרקע מבעלים פרטיים).

גישתן זו של רשויות המס מקורה, כך נראה, בפסקי הדין **תעש מור ולנג**. בעניין **תעש מור** דובר על חברה אשר חתמה על הסכם לרכישת קרקע מקבלן, וכ – 10 ימים מאוחר יותר, חתמה על הסכם בניה עם אותו קבלן, לפיו יבנה הקבלן עבור החברה בנין תעשייתי. בית המשפט העליון קבע כי מדובר בעסקה משולבת אחת, בה רכשה החברה מהקבלן בנין גמור, וכי פיצולה של עסקה זו לשתי עסקאות נפרדות הנו מלאכותי. בעניין **לנג** דובר על קבוצת רוכשים אשר התקשרו בו זמנית בשורה של הסכמים, ביניהם הסכם לרכישת קרקע ולהזמנת שירותי בניה, וזאת מגורמים המקושרים ביניהם, כאשר בין ההסכמים קיימת היתת זיקה הדוקה. עובדות אלה ואחרות הביאו את ועדת הערר למסקנה כי כוונת הצדדים לעסקה לא היתה התקשרות בהסכם בודד כזה או אחר, כי אם התקשרות במערכת הסכמים כוללת שתוצאתה רכישת דירות מוגמרות.

בעקבות פסקי הדין האמורים פרסמו רשויות המס בשנת 2001 חוזר מקצועי ובו פירטו מבחנים שונים על מנת לקבוע אימתי יש לראות בחברי קבוצה כמי שרוכשים דירות בעסקה כוללת אחת, אף אם ההתקשרויות מוצגות כשתי עסקאות נפרדות – האחת לרכישת קרקע פנויה והשניה להזמנת שירותי בניה.

עיון במבחנים אלו מעלה, כי רוב המבחנים מבקשים לתור אחר קשר וזיקה בין בעל המקרקעין, היזם או מארגן הקבוצה והקבלן – קשר אשר יש בו כדי ללמד, לדידן של הרשויות, כי חברי הקבוצה התקשרו עם גורמים קשורים בעסקה כוללת לרכישת נכס בנוי, שרק הוצגה כשתי עסקאות נפרדות, על מנת לחסוך במיסים בהם חבים אותם גורמים קשורים מעורבים. על מנת לעמוד על אותו קשר בין הגורמים המעורבים יש לבחון, לדעת הרשויות, בין היתר, את מערכת ההסכמים עליה חויבו חברי הקבוצה לחתום והאם קיימת תלות בין ההסכמים השונים, וכן יש לבדוק האם הגורמים המעורבים הנם צדדים קשורים.

לדעתנו, ככל שעסקינן בקרקע הנרכשת ממינהל מקרקעי ישראל (להלן – "**המינהל**") בהליך של מרכז, ולאחר רכישת הקרקע פועלים חברי הקבוצה כדי לבנות בקרקע באופן עצמאי, אין כל יסוד לסברה כאילו בוצע "פיצול מלאכותי" בין עסקת רכישת הקרקע ובין עסקת הזמנת שירותי הבניה, והחוזר המקצועי של רשויות המס כלל אינו רלבנטי לסיטואציות מעין אלו.

שהרי, אותו קשר ואותה זיקה מוקדמים בין בעל המקרקעין ובין היזם או מארגן הקבוצה ובין אלה לבין הקבלן, לא מתקיימים ולא יכול שיתקיימו ברכישות מן המינהל, הנעשות בתנאי מכרז, כאשר חברי הקבוצה הם שמתמודדים במכרז והם שבחרים לאחריו באופן עצמאי מיהו הקבלן שיבנה בקרקע. יודגש לעניין זה, כי רשויות מיסוי מקרקעין הכירו בשעתו, במסגרת חוזר מקצועי שפרסמו בשנת 1995, בלגיטימיות שברכישת קרקע פנויה מן המינהל ואחר כך בניה בקרקע בשיטת "בנה ביתך", וקבעו כי במקרים אלו יחוייבו הרוכשים במס רכישה הנגזר משווי הקרקע ולא משווי הדירה אותה בנו בקרקע.

הנה כי כן, במקרים בהם מבוצעת הבניה המשותפת בקרקע שנרכשה מן המינהל, אין כל הצדקה לסטות מגישתן המוקדמת של רשויות המס, וממילא אין להיזקק למבחני החוזר המקצועי משנת 2001 אשר אינם רלבנטיים, ויש להכיר בלגיטימיות הציבור לרכוש קרקע פנויה, לבנות בה באופן עצמאי ולהתמסות בהתאם.