



אם אינך רואה מייל זה לתפץ כאן



CLIENT UPDATE



עדכונים בתחום מיסוי מקרקעין

6/11/2019

לקוחות יקרים,
ברצוננו לעדכן אתכם על הפסיקה האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין, הכל כמפורט להלן.

מניין התקופה להוצאת שומה ע"י מנהל מיסוי מקרקעין כאשר נשלח מכתב הודעה, אך לא הוגשה הצהרה על העסקה; וכן בחינת הסכם לפי מהותו האמיתית הכלכלית - האם הסכם מימון או הסכם לרכישת מקרקעין?

ו"ע 26722-09-17 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רקע עובדתי:

- ביום 22.12.2015 נחתם הסכם בין רבץ השקעות בע"מ (להלן: "**עוררת 1**") לבין משה חדיף בנין והשקעות בע"מ (להלן: "**עוררת 2**") ולהלן יחדיו: "**העוררות**") למתן שירותים של מימון, שיווק וניהול פרויקט (להלן: "**ההסכם**") בקשר לחכירה עתידית של מקרקעין מרמ"י.
- לאחר מועד חתימת ההסכם, הגישה עוררת 2 הצעה במסגרת מכרז של רמ"י לחכירת המקרקעין ולבניית 117 יחידות דיור.
- ביום 31.12.2015 קיבלה העוררת הודעה על זכייתה במכרז על המקרקעין.
- ביום 31.1.2016 מסרו העוררות למשרד מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: "**מסמ"ק**") מכתב שכותרתו "הודעה על חתימת הסכם למתן שירותים לפרויקט עתידי" (להלן: "**ההודעה**"), במסגרתו הודיעו על חתימת ההסכם וטענו כי הענקת שירותים מכוחו אינה עולה לכדי עסקה במקרקעין, בין היתר לאור ההסכמה המוקדמת על הענקת השירותים עוד לפני שהוגשה ההצעה במכרז לרכישת הפרויקט.
- ביום 2.2.2016 השיב מנהל מסמ"ק להודעה ובתשובתו הפנה לפסיקה קודמת של ביהמ"ש העליון בעניין, אשר קבעה כי הסכמי מימון, שיווק וניהול הכוללים שותפות בנשיאה בהוצאות מיסים וכן בסיכוי וסיכון לקבלת רווחים או הפסדים, נשיאה בהוצאות שיווק, פרסום ומכירות - מלמדים על הסכם לביצוע עסקה משותפת במקרקעין ודרש להגיש הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין

(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") וכי יש לראות במכתבו כדרישת הצהרה לפי סעיף 82 לחוק.

- העוררות לא השיבו למכתב של מנהל מסמ"ק.
- ביום 7.2.2016, התקבל במסמ"ק דיווח שהגישה עוררת 2 בדבר רכישת זכויות החכירה במקרקעין מרמ"י.
- ביום 8.11.2016, הוציא מסמ"ק לעוררות את פירוט הנימוקים לקביעת שומות מס שבח ומס רכישה לפי מיטב השפיטה וקבע כי מדובר בעסקת מכר של מחצית המקרקעין מעוררת 2 לעוררת 1. השומות שיצאו כללו קנס אי הצהרה במועד.
- ביום 12.2.2017, הגישו העוררות השגה ובמקביל הגישו לראשונה הצהרה על העסקה לפי סעיף 73 לחוק.
- מסמ"ק דחה ביום 5.7.2017 את טענות העוררות בהשגה.

שתי סוגיות נדונו להכרעה בערר זה:

1. האם היה על מסמ"ק להוציא שומה לפי מיטב השפיטה בתוך 8 חודשים ממועד מסירת מכתב ההודעה, כעמדת העוררות, או משלא הוגשה הצהרה על ידי העוררות לפי סעיף 73 לחוק, אין מסמ"ק מחויב בהוצאת שומה בתוך פרק הזמן כאמור, כעמדת מסמ"ק?
2. האם מהות ההסכם היא העברת מחצית מהזכויות במקרקעין בין העוררות או שמא מדובר בהסכם לשירותי מימון, ניהול ושיווק ותו לא - כעמדת העוררות.

ועדת הערר קבעה כי דין הערר להידחות וקבעה כדלקמן:

- **מכתב ההודעה של העוררות הוא בגדר הודעה בלבד ואין מדובר בהצהרה בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק, בין היתר, מאחר שהמכתב לא כלל את הפרטים הנדרשים והחיוניים, לצורך בחינת הטענה אם מדובר בעסקה במקרקעין לפי החוק, הכוללים לדוגמא את מועד הגשת ההצעה למכרז, עדכון אודות הזכייה במכרז וכן לא נשלחו המסמכים שנחתמו בעקבות הזכייה במכרז. לעמדת וועדת הערר, די בכך כדי לדחות את טענת העוררות כי יש למנות 8 חודשים להוצאת השומות לפי מיטב השפיטה ממועד מסירת מכתב ההודעה. משהתעלמו העוררות מדרישת מסמ"ק להגשת הצהרה, חלות הוראות סעיף 82 לחוק, הקובעות כי משנדרשה מסירת הצהרה על ידי המנהל והוא לא נענה - רשאי המנהל לקבוע את השומה לפי מיטב שפיטתו.**
- וועדת הערר ציינה כי סעיף 82 לחוק אינו קובע מועד להוצאת שומה לפי מיטב שפיטה במקרה שלא הוגשה הצהרה - ולא בכדי, שכן הוצאת השומה תלויה ביכולתה של רשות המיסים, באמצעים המצויים בידיה, לקבוע את נתוני השומה ואת סכום המס - וזאת בהעדר הצהרה כדין. אמנם, **אי קביעת מועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה אין משמעותה כי רשות המיסים רשאית להוציא שומה ללא מגבלת זמן, אך לטעמה של וועדת הערר, ככל שרשות המיסים נוהגת באופן סביר, ומוציאה את השומה תוך זמן סביר - הרי שלא יכולה להישמע כל טענה לשיהוי בהוצאתה או טענת התיישנות.**
- מפסק הדין עולה הרושם כי העובדה שהעוררות התעלמו מדרישת ההצהרה שנשלחה על ידי מסמ"ק עומדת לחובתן בעניין מועדי התיישנות. עם זאת, ועדת הערר הדגישה, כפתח למקרים אחרים, כי העובדה שביחס להודעה, שאיננה הצהרה, לא נקבעו במפורש מועד להוצאת השומה, אין משמעה שלא קמה כל מגבלת זמן אלא שהוצאת השומה צריכה להיעשות תוך זמן סביר.
- **לעניין חיוב בקנס - וועדת הערר לא מצאה לנכון להתערב בהחלטת מסמ"ק ולא ביטלה את הקנס, תוך שציינה כי אילו העוררות היו פועלות בהתאם לדרישת מסמ"ק והיו מגישות הצהרה בסמוך לאחר הדרישה, אז יתכן שהיה מקום לשקול ויתור על הקנס לתקופה שממועד החתימה על ההסכם ועד למועד הגשת ההצהרה בפועל.**
- לעניין השאלה האם ההסכם בין העוררות מהווה עסקה במקרקעין לפי החוק, קבעה וועדת הערר כי מבחינה מהותית של תוכן ההסכם אין מדובר בעסקה למתן שירותים בלבד, אלא השירותים כוללים מימון מחצית מההון העצמי הנדרש לפרויקט, שיווק, פרסום ליחידות הדיור שייבנו בפרויקט, מתן שירותי ניהול והכל כנגד קבלת תמורה של מחצית מהרווחים של הפרויקט כולו. כמו כן, ההסכם כולל התחייבות לנשיאה במחצית מההפסדים או עד לסך השווה לסכום ההון העצמי שהעמידה לטובת הפרויקט.

- לאור האמור, **קבעה וועדת הערר כי המהות של העסקה הינה שעוררת 2 רכשה את הזכויות במקרקעין בשלמות ולאחר מכן מכרה מחצית מזכויות החכירה במקרקעין לעוררת 1**, בכפוף להתקיימות התנאי של זכייתה של עוררת 2 במכרז (שהתקיים). יצוין, כי וועדת הערר שללה את הטענה בדבר רכישה משותפת של המקרקעין, בין היתר, בשל כך שעוררת 1 לא יכלה הייתה לגשת למכרז בעצמה שכן לא עמדה בתנאי הסיווג הקבלני הנדרש למכרז וכן כי בהתאם למסמכי המכרז לא הייתה קיימת מניעה חוזית/משפטית, כפי שטענו העוררות, להעברת הזכויות לגורם אחר לאחר הזכייה במכרז. כמו כן, נשללה הטענה החלופית של נאמנות - הן מהבחינה המהותית והן מהבחינה הפרוצדוראלית בשל העדר הגשת הודעה על נאמנות לפי החוק.

מיסוי החלפת רכישת דירה חדשה שנרכשה מקבלן באותו פרויקט בנייה **ו"ע 17-11-50652, אברהם ישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**

בקע עובדתי: העוררים רכשו דירה מקבלן ודיווחו על כך לרשות המיסים ומס הרכישה שולם בהתאם. לאחר כמה זמן ובטרם השלמת הבנייה חתמו על תוספת לחוזה, במסגרתה הוסכם על החלפת הדירה בדירה אחרת בקומה גבוהה יותר ובשווי גבוה יותר ונקבע כי החוזה הקודם יבוטל וייחתם חוזה חדש לרכישת הדירה החדשה. בהתאם הודיעו העוררים למשיב על ביטול העסקה בגין הדירה הישנה וחתימה על עסקה חדשה ביחס לדירה החלופית, הגישו תצהירי ביטול עסקה לגבי הדירה הישנה וטופס דיווח עסקה לגבי הדירה החלופית וביקשו לשלם את הפרש מס הרכישה בגין שתי הדירות. בהודעת השומה שהוציאה רשות המיסים, נקבע מס הרכישה על פי שיעור המס במועד חתימת ההסכם להחלפת הדירה ובנסיבות המקרה לפי שיעור מס של 8% (לפי שיעורי מס רכישה למרובי דירות) בגין מלוא שווי הזכויות בדירה החלופית. על הודעה זו, הגישו העוררים השגה וביקשו לקבוע את יום המכירה למועד החתימה של העסקה המקורית ולשלם בהתאם שיעור מס של 6% (יובהר, **כי חל שינוי בשיעורי המס בין מועד העסקה המקורית לבין מועד ההסכם להחלפת הדירה**). המשיב דחה את ההשגה וקבע בהתאם להוראת ביצוע 20/97 (להלן: "**הוראת הביצוע**") כי יש לראות את החלפת הדירה כפעולת מכר אחת החייבת במס, על דרך של ביטול עסקת המקור והטלת מס על העסקה החלופית עם יום מכירה חדש ושווי מכירה חדש. על החלטה זו הוגש הערר.

השאלה המשפטית: האם נדרש לבטל את עסקת המקור ולחייב במס בגין רכישת הדירה החלופית כעסקה חדשה ונפרדת או האם העסקה החלופית שולבה בעסקת המקור ויש לחייב במס את תוספת התמורה בלבד ועל פי שווי המס הקובע במועד העסקה החלופית.

וועדת הערר קבעה כי יש לדחות את הערר, שכן, במצב הרגיל, החלפת דירה כרוכה במכירתה ורכישת דירה אחרת במקומה ולכן מדובר בשתי עסקאות שונות ונפרדות במקרקעין המקימות חבות במס. עם זאת, רשות המיסים משיקולים שונים, תוך התאמה להתנהלות רוכשי דירות מקבלן ועל מנת לאפשר גמישות, החליטה בהוראת הביצוע, בבחינת הוראה מיטיבה, שלא לראות את העסקה כשני אירועי מס ולהתייחס להחלפת הדירה, כמכלול, כעסקה של רכישת דירה אחת המחויבת במס בגדרו של אירוע מס אחד.

בהיבט הקנייני, החלפת דירה באחרת מהווה רכישה של "זכות במקרקעין" חדשה, החייבת במס. משכך, החלפת דירה, גם דירה שנרכשה מקבלן, איננה בגדר שדרוג הדירה, אלא שינוי הסכם המכר באופן המקנה לרוכש זכויות חדשות במקרקעין אחרים. כך גם עולה מהסכמי המכר שנחתמו על ידי הצדדים.

וועדת הערר קבעה, כי במכלול הדברים ובהתאם להוראת הביצוע, אירוע המס איננו שדרוג הדירה אלא שינוי הסכם המכר באופן המקנה לעוררים זכויות קניין חדשות בנכס אחר ובשווי גבוה יותר. משכך, בהיבט דיני המס, על פי לשון החוק ותכליותיו, יש למסות את העסקה החלופית באופן נפרד בהתאם למועד כריתתה.

כלומר, נקבע, בהתאם להוראת הביצוע, כי יש לראות בהסכם הרכישה המקורי כבטל ולמסות את העוררים בתשלום מס מלא בגין רכישת הזכויות

בדירה החלופית, על פי שווי הזכויות במועד ההחלפה ובהתאם לשיעורי המס הקבועים במועד זה, תוך הפחתת סכום המס ששולם על ידם בעסקת המקור (בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לפי החוק).

אין לבצע פיצול רעיוני בין דירת מגורים לבין זכויות בנייה לעניין מס רכישה

ו"ע 52028-10-17, דניאל נקסטרנד ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

רקע עובדתי: העוררים רכשו מחצית מנכס מקרקעין עליו בנויה דירת מגורים. קיימות זכויות בנייה בלתי מנוצלות להרחבת הדירה. לעמדת העוררים, אין בכוונתם בעתיד הקרוב לנצל את זכויות הבניה ולכן לעניין מס רכישה יש לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת המגורים הקיימת, המיועדת לשמש למגורים, לבין זכויות הבנייה שאינן מיועדות לשמש למגורים ואשר הן בגדר זכות אחרת במקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין לא הסכים לעריכת הפיצול כאמור וחייב במס רכישה לפי מדרגות מס רכישה של דירת מגורים נוספת (חישוב מס מחמיר יותר לפי מדרגות מס של 8% ו-10%. זאת, לעומת שיעור מס קבוע של 6% שחל על מרכיב זכויות הבנייה).

השאלה המשפטית: האם יש לחשב את מס הרכישה בהתאם לרכישת דירת מגורים או שיש למסות את הממכר כשני נכסים: האחד דירת מגורים והשני זכות אחרת במקרקעין (זכויות בנייה).

וועדת הערר דחתה את הערר וקבעה כי לעניין מס רכישה, יש למסות את הממכר כדירת מגורים אחת ואין לבצע "פיצול רעיוני" בין דירת המגורים לבין זכויות הבנייה. לפיכך יש למסות את כל שווי הממכר לפי מדרגות מס הרכישה של דירת מגורים נוספת.

זכאות לפטור ממס לפי סעיף 49 לחוק בסיחור אופציה ייחודית במקרקעין.

ו"ע 1702-01-18 ק. אלמוג יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

רקע עובדתי: העוררת התקשרה ביום 2.3.2016 בהסכם עם בעלי המקרקעין לרכישת אופציה ייחודית סחירה לרכישת מקרקעין בחדרה. האופציה ניתנה בשתי "פעילות" - ביחס למחצית השטח, תקופת המימוש נקבעה ליום 2.7.2016 (מועד זה הוארך בהסכמה בין הצדדים) וביחס למחצית השנייה עד ליום 2.12.2016 (בכפוף למימוש המחצית הראשונה של המקרקעין). העוררת הגישה דיווח לרשות המיסים בגין הסכם האופציה, אשר הכירה בכך שהוענקה לעוררת אופציה ייחודית העומדת בתנאי סעיף 49 לחוק. לאחר מכן, חתמה העוררת על הסכמי סיחור אופציה ביחס לשני חלקי המקרקעין אל מול שתי קבוצות של רוכשים. קבוצות הרוכשים מימשו את האופציות ומיד לאחר מכן נחתמו הסכמי המכר בין בעלי המקרקעין לבין קבוצות הרוכשים. לעמדת רשות המיסים, העוררת חייבת בתשלום מס רכישה ואיננה פטורה ממס בגין סיחור האופציה לקבוצות הרוכשים מכוח סעיף 49(ב) לחוק, שכן לעמדתה במסגרת הסכמי סיחור האופציה לא ניתנה לחברי קבוצות הרוכשים זכות ברירה אמיתית והכוח נותר בידי המערערת אם לממש או לא לממש את המקרקעין. כמו כן, מאחר שלעמדת רשות המיסים במסגרת הסכם האופציה נקבע כי ניתן יהיה לממש את האופציה רק על דרך של רכישת המקרקעין במלואם, ואילו כל אחד מחברי קבוצת הרוכשים רכש רק חלק מן המקרקעין, אז לא מדובר בסיחור של האופציה שנרכשה ע"י העוררת.

השאלה המשפטית: הצדדים חלוקים בשאלת זכאותו של גורם המסחר אופציה לפטור ממס שבח וממס רכישה בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק.

וועדת הערר בבית המשפט המחוזי בחיפה **קיבלה את הערר** ונזפה ברשות המיסים אשר אילצה את בית המשפט לדון בפעם הרביעית בסוגיה זו ולא חסכה בזמנה השיפוטי של ועדת הערר[1].

וועדת הערר קבעה כי המשיב מערבב בין מערכות יחסים משפטיות נפרדות – זו שבין בעלי המקרקעין לגורם היזמי, העוררת, בין מערכת היחסים בין הגורם היזמי לקבוצת הרוכשים, בין מערכת היחסים של חברי הקבוצה לבין עצמם, ובין מערכת היחסים שבין חברי קבוצת הרוכשים לבין בעלי המקרקעין בעת מימוש האופציה ורכישת המקרקעין. ועדת הערר קבעה, כי זכות האופציה של חברי קבוצת הרוכשים לא נשללה מעולם כלפי בעל המקרקעין. במישור מערכת יחסים זו שבין בעל המקרקעין לחברי הקבוצה אשר אליה סוחרה האופציה - קיימת אופציה סחירה ותקפה העומדת בתנאי סעיף 49 לחוק. העובדה לפיה חברי קבוצת הרוכשים באו במטרה, בסופו של דבר, לרכוש חלק מן המקרקעין כחלק מן הקבוצה הרוכשת את מלוא שטח המקרקעין - אין משמעה כי חברי הקבוצה לא רכשו אופציה לרכישת המקרקעין. העוררת לא מימשה בשום שלב את האופציה, לא מסרה הודעת מימוש מטעמה לבעל המקרקעין ולא נחתם הסכם מכר בינה לבין בעל המקרקעין. לעוררת הייתה רק זכות לאופציה, שאותה בקשה לסחר הלאה לצורך מציאת גורם פוטנציאלי לרכישת המקרקעין עצמם, תוך עשיית רווח מסיחור זכות האופציה שבידה. זו המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבין העוררת לבין קבוצת הרוכשים. ועדת הערר אף ציינה כי הרשות המיסים מבקשת למעשה פסיקה לפיה רק סיחור אופציה לידי רוכש יחיד יכולה לעמוד בתנאי סעיף 49 לחוק וזאת אין לקבל ויש לדחות עמדה זו.

לאור האמור, קבעה וועדת הערר כי הערר מתקבל וכי סיחור אופציה ייחודית לקבוצת רוכשים פטורה ממס שבח וממס רכישה ויש לבטל את השומות שהוצאו לעוררת.

[1] ראו גם פסקי דין בעניין מיראז' (ו"ע 21262-10-17), עניין סטאר לייט (ו"ע 36144-09-19) ועניין אי.אס.אל (ו"ע 1666-02-18).

למידע נוסף אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה ונשמח לסייע בכל עניין.

פרטי קשר

| | | | |
|--|---|--|---|
| אלדר בן-רובי שותף מוביל מחלקת המסים | מאיר אקוניס שותף אחראי על תחום מיסוי המקרקעין מחלקת מסים | שאול גרוסמן שותף מחלקת מסים | קרן שטרית שותפה מחלקת מסים |
| ד"ר מיכאל בריקר שותף מחלקת מסים | עמרי דוידוב שותף מחלקת מסים | נטלי אנוור שותפה מחלקת מסים | קרן אלון עו"ד בכירה מחלקת מסים |

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר ליקוורניק גבע לשם טל ושות', עורכי-דין | אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100

[הסר | דווח כספאם](#)