



אם אינך רואה מייל זה לחץ כאן



CLIENT UPDATE



מיסוי מקרקעין - עדכוני פסיקה וחקיקה פברואר 2020

27/2/2020

פסיקה

הפעלת פארק שעשועים במרכז מסחרי לא משנה את סיווגו כ"איגוד מקרקעין"
ו"ע 61916-11-14, מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (מחוזי חיפה, 3.11.2019)

במקרה הנדון דובר על רכישת מניות בחברה המחזיקה במרכז המסחרי- גרנד קניון בחיפה, כאשר הרוכשת, חברת מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ, טענה כי אין לסווג את החברה הנרכשת כ"איגוד מקרקעין" לאור פעילות עסקית עצמאית של פארק שעשועים המתפרס על שטח של 12% משטח הקניון.

השופט סוקול סוקר את המסגרת המשפטית והפסיקה הרלוונטית בנושא סיווג איגוד כ"איגוד מקרקעין", ובוחן שתי טענות לפיהן ייקבע האם הפעילות בפארק השעשועים מוציאה את החברה מגדר הסיווג כאיגוד מקרקעין-

הטענה הראשונה היא שבפארק השעשועים היו נכסים שאינם בבחינת זכויות במקרקעין (גם על פי ההגדרה המרחיבה שפותחה בפס"ד מליסרון).

הטענה השנייה היא שהפעילות העסקית בפארק השעשועים הייתה פעילות נפרדת ועצמאית, שאינה נובעת מהזכויות במקרקעין, וכי פעילות זו הייתה משמעותית ואינה טפלה למטרותיה של החברה.

לגבי הטענה הראשונה קובע השופט סוקול כי לא הובאו ראיות על טיב המתקנים (בין

היתר חוזי רכישה, וטפסי י"א) ולכן לא ניתן לומר שהמתקנים אינם מחוברים חיבור של קבע, מה עוד שמעבר לכך, חלק ניכר מהמתקנים המצויים בדרך כלל בפארק שעשועים הם מתקנים המוטמעים במקרקעין, ולא יסווגו כמיטלטלין.

לגבי הטענה השניה- פארק השעשועים התקיים כ"אבן שואבת" למשיכת מבקרים למרכז הקניות, לחברה היו הכנסות נמוכות מהפארק והיא הפעילה אותו בתקופת ביניים מעזיבת מפעיל חיצוני ועד להסבת השטח לבתי קולנוע. נקבע, כי הפעלת הפארק הייתה פעילות נלווית ותפלה לצורך קידום הפעילות העיקרית במרכז הקניות.

לאור האמור אין בהפעלת פארק השעשועים לשנות את סיווג מרכז הקניות כאיגוד מקרקעין.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

מס שבח מוטב במכירת דירת מגורים המסווגת תכנונית כמחסן
ו"ע 52894-03-17, שינל שטיין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, (מחוזי ת"א,
19.11.2019)

בעדכון הקודם (נובמבר, 2019) הבאנו את החלטת ביהמ"ש המחוזי בעניין גיא, שם התקבלה עמדת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה אין להעניק הטבת מס שבח לדירת מגורים שסיווגה התכנוני אינו למגורים לפי הכלל ש"לא יהיה החוטא נשכר".

כחודש ימים לאחר מתן ההחלטה הנ"ל, ניתן פסק-הדין בעניין שטיין בו עסקינן. בפסק הדין נדונה זכאותם של העוררים לתחשיב לינארי מוטב במכירת זכויות הבעלות שהיו להם בנכס מקרקעין בקומת קרקע בבניין מגורים בתל אביב שייעודו חדר הסקה, מחסן, מוסך. הנכס נרכש על ידם בשנת 1992 כאשר בהסכם הרכישה תואר כדירה וכך דווח לרשות המסים מבלי שהסתייגה. כמו כן, נעשו ניסיונות להכשיר את השימוש החורג מול העירייה.

השופט קירש הציע בדעת מיעוט לדחות את הערר, תוך התבססות על חוות דעתו (שהתקבלה) בפס"ד גיא (הגדרת הנכס בהתאם למצבו התכנוני).

לעומת זאת, דעת הרוב קבעה כי המבחן לפירוש המונח "דירה" בהתאם לחוקי התכנון והבניה כמבחן עצמאי, עלול להביא לתוצאות בלתי סבירות ואף בלתי רצויות וכי יש למסות את המכירה כמכירת "דירת מגורים". ביהמ"ש עמד על ההבחנה הנסיבתית בין עניין זה לעניין גיא (שם הפרת החוק הייתה בוטה ולכן נקבע שיש לשלול את ההקלה ממס שבח) ולכן תוצאות פסקי הדין שונות.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

קנס אי הצהרה במועד בגין התקשרות בעסקת תמ"א 38
ו"ע 63288-03-19 בוק ואח' נ' אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי תל
אביב, 3.11.2019)

מדובר על חיוב בקנס אי הצהרה במועד של קבוצת דיירים שהתקשרה בהסכם תמ"א מול יזם, בשל איחור המועד הגשת הדיווח מיום חתימת ההסכם.

העוררים הצביעו על הוראת סעיף 49ל1 לחוק מיסוי מקרקעין לפיה "יום המכירה" בעסקת תמ"א יידחה עד למועד בו יתמלא התנאי המתלה בעסקה, כאשר לטענתם התנאי המתלה לפיו לטענתם יש לקבוע את יום המכירה הוא קבלת היתר הבנייה.

ביהמ"ש קבע כי הוראת סעיף 49ל1 לחוק קובעת כי "יום המכירה" בעסקת תמ"א יקבע לפי המוקדם בין המועד בו יתמלא התנאי המתלה, קרי, קבלת היתר בנייה, לבין מועד תחילת שירותי הבנייה בפועל לפי תכנית התמ"א. כאשר בעניין זה לא הייתה

מחלוקת שהדיירים החלו לקבל שירותי בנייה לפני קבלת היתר הבניה.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

הטלת מס רכישה על גורם מארגן

מחזי, ו"ע 9546-10-17, (ס.א.מ.) נופי - קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (מחזי חיפה, 19.11.2019)

החברה העוררת ארגנה קבוצת רכישה להגשת הצעה במכרז לחכירת מקרקעין מרמ"י בכרמיאל המיועדים לבנייה משותפת של 96 יחידות דיור. החברה הצטרפה לקבוצת הרכישה כרוכשת של 27 יחידות דיור, זאת בכדי לעמוד בתנאי הסף במכרז, לפיו רכישת המקרקעין תהיה בשלמותם (וכמובן על מנת שעבודת ארגון קבוצת הרכישה לא תרד לטמיון).

החברה מכרה לצדדים שלישיים כ- 20 מיחידות הדיור שרכשה, כך שהעבירה להם את כל זכויותיה והתחייבויותיה בחלקי המקרקעין, וכלפי יתר חברי קבוצת הרכישה, נכנסו חוכשים אלו בנעלי החברה לכל דבר ועניין.

הנאמן של הקבוצה הגיש למנהל מסמ"ק הודעות נאמנות, וכן הגיש הצהרות על רכישת זכות במקרקעין. השומות העצמיות עבור חברי קבוצת הרכישה, למעט העוררת, נערכו כרכישה של דירת מגורים מוגמרת בהתאם למדרגות מס הרכישה ולפי אומדן שווי של יחידת דיור בנויה. כאשר לגבי החברה, הוגשה שומה עצמית על רכישת 27 יחידות קרקע, בהתאם לשיעור מס הרכישה החל על מקרקעין שאינם דירת מגורים.

מנהל מסמ"ק לא קיבל את שומתה העצמית של החברה המארגנת, וקבע כי יש למסותה בגין רכישת 27 יחידות הדיור בהתאם למדרגות מס רכישה של דירת מגורים.

המחלוקת היא בשאלה, האם יש לראות בחברה המארגנת חלק מקבוצת הרכישה בשל הצעתה לרכוש את יחידות הדיור על פי המכרז, או שיש לראותה כ"מעין קבלן" שביצע בלית ברירה "עסקת גישור" של רכישת 27 יחידות דיור לצורך עמידה בתנאי הסף של המכרז, כאשר כוונתה הייתה לשווק את יחידות הדיור במכרז לצדדים שלישיים שיצטרפו לקבוצת הרכישה.

ביהמ"ש קובע כי הגורם המארגן יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה, וזאת גם פרשנותו התכליתית של החוק העולה מעיון בחקיקת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין, ובהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/13 שם מצויין במפורש שהגורם המארגן יכול להיות חלק מקבוצת הרכישה.

עוד נקבע, כי החברה כגורם מארגן קיבלה תמורה עבור פעולות הארגון של הקבוצה שכן הגדרת תמורה היא רחבה וכוללת כסף ושווה כסף. כן ניתן לייחס לחברה גם טובת הנאה ממשית מהצטרפותה לקבוצת הרכישה, שהרי אחרת לא הייתה הקבוצה זוכה במכרז, הפרויקט לא היה קורם עור וגידים, והיא לא הייתה מקבלת דמי ייזום.

טענת החברה לפיה אין לסווג את החברה כחברת הקבוצה מאחר שלא חתמה על הוראות הסכם ההצטרפות ועל מסמכים חוזיים נוספים נדחתה, שכן הגשת ההצעה במכרז נעשתה גם בשמה.

ביהמ"ש דחה גם את הטענה לפיה התכוונה החברה לשווק (ולא לרכוש) את חלקי הקרקע המתייחסים ל-27 יחידות הדיור שרכשה, שכן סווגו אצלה כמלאי עסקי, זאת מאחר ושיעור מס הרכישה, אם לפי שווי הדירות המוגמרות או לפי שווי הקרקע, אינו מושפע ואינו נקבע בהתאם לכוונותיה העתידיות ביחס לנכס שרכשה. החיוב במס רכישה נקבע בהתאם לנכס שרכשה, כפי שהוגדר לשם כך בהוראת החוק הרלוונטית. הנכס שרכשה איננו קרקע בלבד, אלא קרקע שעליה ייבנו דירות מגורים. לפיכך, גם אם העוררת לא התכוונה להחזיק בדירות המגורים - מס הרכישה בו היא חייבת הוא מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים.

הערר נדחה ונקבע כי החברה, על אף היותה "גורם מארגן" הייתה גם חברה בקבוצת הרכישה, הייתה מחויבת למסגרת החוזית של הקבוצה ובהתאם רכשה 27 יחידות דיור שעליהן היא נדרשת לשלם מס רכישה בהתאם לשיעורי ומדרגות מס הרכישה החלות על דירות מגורים.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

האם השבת מקרקעין לרמ"י היא הפקעה?

ו"ע 32465-05-18, פנינה ויטנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (מחוזי לוד, 24.11.2019)

בשנת 70' נחתם הסכם חכירה בין רמ"י לבין 18 חוכרים, לחכירה במושע של שטח של כ-450 דונם למטרת גפנים, כאשר לפי הסכם החכירה, במקרה של שינוי ייעוד השטח המוכר, רמ"י תהא רשאית להביא לסיום החכירה, הקרקע תושב לרמ"י, ובתמורה תשלם רמ"י לחוכר פיצוי כספי (העוררים הם יורשיו של הרוכש המקורי מרמ"י).

בעקבות שינוי ייעוד המקרקעין מ"חקלאי" ל"כרייה וחציבה" הגיעו הצדדים להסכם, לפיו התחייבה רמ"י לשלם לחוכרים (או יורשיהם) פיצוי בסך של כחצי מיליון ₪ כנגד חתימה על הסכם להשבת המקרקעין לרמ"י.

מהסכם ההשבה עולה כי חובת ההשבה נבעה מההתחייבות בהסכם החכירה להשיב את קרקע במקרה של שינוי ייעוד, וכי סכום הפיצוי נקבע בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1470, העוסקת בתשלום פיצויי השבה במקרה של השבה כתוצאה משינוי ייעוד.

העוררים דיווחו למנהל מסמ"ק על מכירת המקרקעין ולטענתם יש לראות בהשבת המקרקעין לרמ"י כהפקעה, ולכן יש להחיל עליהם את הקלת המס הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, כך שעל תשלום הפיצוי יחול שיעור מס מקל של 50% משיעור המס הרגיל. מנהל מסמ"ק קבע שלא מדובר בפיצויי הפקעה, אלא בהשבה הנובעת מהזכויות והחובות החוזיות שנקבעו בהסכם החכירה.

ביהמ"ש קבע כי העוררים לא הרימו את נטל ההוכחה המוטל עליהם, שכן כדי לזכות בתחולתה של הוראת מס מקילה להפקעה (הקבועה בסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין), על העוררים הנטל להוכיח כי הם עומדים בתנאיה. מבחינה עובדתית, כפי שעולה מהסכם ההשבה, הפיצוי שולם לעוררים בעקבות ההשבה שנבעה משינוי הייעוד של המקרקעין, ולא כפיצוי בעד הפקעות קודמות.

בפסק הדין פורט כי אין בחוק הגדרה למונח "הפקעה", וכי בפסיקה אומצה הגדרה לפיה תנאי בסיסי לקיומה של הפקעה, הוא יסוד הכפייה. נקבע, כי במקרה זה, העברת המקרקעין לידי רמ"י נעשתה בהתאם להסכם החכירה, המשקף את רצון הצדדים, ולא מדובר בפעולה שלטונית חד צדדית הכופה מכירת מקרקעין על בעליה.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

השפעת פחת שלא נדרש במס הכנסה על שווי הרכישה במכירת מקרקעין **ע"א 5883/18, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' פ.א.י. בי.וי. (עליון, 2.12.2019)**

מדובר בחברה זרה שרכשה בשנת 97' דירת מגורים בקיסריה, אותה השכירה. החברה הייתה חייבת בתשלום מס הכנסה על דמי השכירות, ממנו הייתה זכאית לקיזוז פחת בשיעור של 4% לשנה מיום קבלת החזקה בדירה. החברה לא דיווחה לרשויות המס על הכנסותיה, וממילא לא קיזזה את הפחת.

בשנת 2015 מכרה החברה את הדירה, ולאחר מחלוקת בינה לבין מנהל מסמ"ק קבעה

וועדת ערר שמאחר והחברה לא ניכתה פחת בפועל מהכנסתה החייבת, אין להפחית משווי הרכישה את הפחת שהייתה זכאית לנכות. הנימוק הוא שתכלית חישוב מס השבח בחוק מיסוי מקרקעין אינה תכלית עונשית או הרתעתית.

מנהל מיסוי מקרקעין הגיש ערעור על פסק דין זה, ובית המשפט העליון דן בשאלה המשפטית: מהו הדין במקרה בו הנישום לא ניצל את האפשרות לקבל הכרה בפחת בגין המקרקעין במסגרת חישוב הכנסתו החייבת?

נפסק כי בבחינת החבות במס שבח, הכלל הוא שהנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה, כך שנקודת המוצא היא שיש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. החריג לכלל זה, הוא כאשר נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, יעמוד בנטל להוכיח שנמנע מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה. נישום הנכנס לגדר החריג זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו לא יופחתו משווי הרכישה.

עם זאת, נישום שלא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה בדיווחיו פחת באופן מלא או חלקי, לא רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. לפיכך במקרה זה יש לראות את הסכומים אשר יכולה הייתה החברה לנכות כפחת כ"סכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה", ולהפחיתם משווי הרכישה, באופן שיגדיל את השבח בגינו תחויב במס.

השופט גרוסקופף מבהיר כי יש להבחין בין נישום שדיווח דיווח אמת על הכנסותיו, ונמנע מלנכות פחת שהיה זכאי לנכות, לבין נישום שלא מסר דיווח אמת על הכנסותיו, וכתוצאה מכך לא נזקק לניכוי פחת.

במקרה הנדון החברה לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה. פקיד השומה הבהיר שאם יוציא לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת. במצב זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את החברה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים, ולחייב הוספת הפחת לשבח.

הערעור התקבל, יש לראות את הסכומים אשר יכולה הייתה החברה לנכות כפחת כ"סכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה", ולהפחיתם משווי הרכישה, באופן שיגדיל את השבח בגינו תחויב במס.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

מיסוי תשלומים שקיבלו מתפנים במסגרת הסכמי פינוי
ע"מ 22950-02-17, רות אפרהימי ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח' (מחוזי תל אביב, 4.12.2019)

מדובר בחברה עירונית ששילמה סכומים משמעותיים בהתאם ל"הסכמי פינוי" שנחתמו עם אנשים שהחזיקו בקרקע ובמבנים במתחם בבני ברק, והיה צורך לפנותם בכדי לבצע תוכנית לפיתוח המתחם, בניית מבני מגורים, מסחר ומשרדים חדשים.

ההליך מאחד תשעה ערעורי מס הכנסה שונים ועוסק באופן מיסוי התשלומים שקיבלו המתפנים, ואלו השאלות המועלות בפסק הדין: האם זכאים המתפנים לפטור מלא מכוח הוראות הדין הנוגעות למתחם "פינוי-בינוי"; האם מחצית הסכומים לא תחויב במס שכן מדובר ב"הפקעה" מצד העירייה; האם התשלומים בגין פינוי מבנים אשר שימשו למגורים יוצאו מבסיס המס; או שכלל התשלומים חייבים במס רווח הון רגיל?

ראשית, ביהמ"ש קבע שלא קיימת זכאות לפטור גורף ממס בשל קיום מתחם

פינוי-בינוי, שכן הזכאות לתחולת הפרק הרלוונטי בחוק מיסוי מקרקעין לא הוכחה - לא חל על הקרקע הנדונה שום סוג של צו הכרזה כנדרש בחוק, וכן לא מתקיים התנאי לפיו "תמורתה (תמורת היחידה הנמכרת לזם) ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת", שכן התמורה הייתה כולה בכסף, בסכומים הנקובים בהסכמי הפינוי.

שנית, נפסק, כי מכירת הנכסים המסחריים תחויב במס רווח הון בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה, וכן נאמר כי משנדחתה הטענה בנושא פינוי-ובינוי חשיבותו של סיווג הממכר שמכרו המתפנים במסגרת הסכמי הפינוי פוחתת. מסקנה זו מתיישבת גם עם לשון הסכמי הפינוי. עם זאת, לגבי נכסי המגורים תתכן ההשלכה שונה.

שלישית, נדחתה הטענה לפיה מדובר בהפקעה שכן לא הובאה כל ראיה שהמדינה נקטה פעולת הפקעה כלשהי לפי פקודת הקרקעות בכל שלב שהוא עד לפינוי המערערים מן המתחם לפי הסכמי הפינוי.

לבסוף נקבע כי מכירת נכסי המשפחות אשר שימשו למגורים לא תתחייב במס, זאת נובע מההחלטת "זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח" מן ההגדרה הרחבה של המונח "נכס" שבסעיף 88 לפקודה. נפסק, כי חל הסייג מאחר והמקרקעין "משמשים לצרכי מגורים", ולא מתקיימת הסיפא "ולא לשם השתכרות או רווח". החלטתו של הסייג הנ"ל לגבי משפחות אלה תביא לגביהן לתוצאה דומה להחלטת פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה על פי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. בנסיבות העניין תוצאה זו ראויה, והיא משקפת הבחנה מוצדקת בין מיסוי מכירת הנכסים המסחריים ובין מיסוי מכירת נכסי המגורים.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

סיווג "עוסק" במקרקעין לעניין מע"מ

"מ"מ 24147-02-17, עמאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ/משרד אזורי פתח תקוה (מחוזי מרכז - לוד, 28.11.2019)

הנישום הוא בעלים של חברה פרטית העוסקת ביבוא ושיווק של מוצרי בשר ודגים, כאשר לדבריו, עיקר מומחיותו ורוב זמנו מוקדשים לפעילות עסקית בתחום הבשר, והוא השקיע את כספו הפנוי בנכסי מקרקעין, במטרה להשיג תשואה על ההשקעה אשר תהווה עבורו גב פיננסי ותשמש כפנסיה. החברה נקלעה לקשיים והוא נאלץ למכור נכסי מקרקעין פרטיים, כאשר הכספים שהתקבלו הועברו לחברה. למערער תיק במע"מ, במסגרתו הוא מדווח על עסקאות חייבות במס הנובעות מהשכרת שתי חנויות שבבעלותו.

עיקר המחלוקת בשאלה האם עסקאות מכירת המקרקעין שביצע הנישום מהוות עסקאות שביצע "עוסק" במקרקעין במהלך עסקיו - כטענת מנהל מע"מ, או לא.

בית המשפט יישם את המבחנים שנקבעו בעניין גיבשטיין על נסיבות המקרה הנדון וקבע, כי לאחר בחינת חומר הראיות ומכלול הנסיבות הנוגעות למערער ולעסקאותיו, כי מדובר ב"עוסק" לצורכי מע"מ שביצע את העסקאות "במהלך עסקו". נבחנו:

- טיב הנכסים ואופיים - המגוון וההיקף המשמעותי של נכסי המקרקעין שנרכשו, מטרים את הכף לכיוון העסקי.
- תקופת ההחזקה בנכסים - נכסי המקרקעין הוחזקו ברובם שנים ארוכות. יישום מבחן זה מטה את הכף לכיוון ההוני/פרטי.
- אופן המימון ושותפות עם אחרים - בעצם חלוקת הסיכונים הכרוכים בעסקאות יחד עם אחרים, יש להצביע על אופי עסקי.
- תדירות העסקאות והיקפן - מלבד חמש העסקאות שנכללו בשומה, ביצע הנישום בשנים שקדמו לשנות השומה מספר משמעותי של עסקאות נדל"ן. מבחן זה מטה את הכף לכיוון העסקי.
- היקפן הכספי של העסקאות - ההיקף הכולל של העסקאות הוא בסך של מיליוני שקלים. כמו כן, בהתייחס לחלק מהעסקאות, המכירה משקפת תשואה

משמעותית ביחס למחיר הרכישה.

- מידת בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן - על פי הפסיקה, הבקאות הנדרשת אינה חייבת להיות של הנישום עצמו, אלא יכולה להיות גם בקיאות שלוחית. עצם מעורבותו של עו"ד הנישום בחלק מעסקאות המקרקעין, מאפשרת את ייחוס מיומנותו ובקיאותו למערער עצמו.
- קיום מנגנון ומבחן ההשבחה - הנישום נעזר בעו"ד ולגבי חלק מהעסקאות פעל יחד עם שותפים. מלבד זאת, לא נמצא כי התנהלותו עלתה כדי ארגון או כי הוא היה בעל מנגנון קבוע בתחום הנדל"ן. לא הוכח שהוא נקט בפעולות השבחה אקטיביות, מבחן זה אינו מהווה אינדיקציה לפעילותו כעוסק.

נקבע, כי יישום מבחני העזר מוביל למסקנה שאינה חד משמעית, וכפי שהבהיר בית המשפט העליון בעניין גיבשטיין, במצב כזה ייוחס משקל רב ל"מבחן הגג" לפיו, יש להשקיף על הנסיבות בכללותן, ובהתאם לכך להכריע האם מדובר בפעילות במישור הפרטי או העסקי.

ביהמ"ש קבע כי בחינת הנסיבות בכללותן על יסוד "מבחן הגג", מובילה למסקנה לפיה העסקאות נשוא השומה - ארבע עסקאות בקרקע חקלאית ועסקה במניות איגוד מקרקעין - בוצעו על ידי המערער כ"עוסק" "במהלך עסקיו", כאמור בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

מס רכישה ברכישת מניות באיגוד מקרקעין

ו'ע 61648-02-17, חברת גב-ים לקרקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי תל אביב, 14.01.2020)

העוררות, חברת גב-ים לקרקעות בע"מ ואמות השקעות בע"מ, תכננו להקים על מקרקעין שבבעלותן פרויקט משרדים, כאשר בין השטחים הפרידה חלקת קרקע בבעלות צד שלישי, שעליה בניין ישן.

חלקת הקרקע הזו הוחכרה על-ידי עיריית תל-אביב לחברה הנחשבת לאיגוד מקרקעין, את מניותיו רכשו העוררות בשנת 2015. הסכם הרכישה כלל תמורה בסך של כ-37.5 מליון ₪, כאשר העוררות דיווחו למנהל מסמ"ק על שווי לצורך מס רכישה בסך של כ-20 מליון ש"ח, המשקף לגישתן את שווי השוק של הקרקע בלבד, כפי שיפורט.

יצוין כי במועד הרכישה, הייתה לחברה זכות חכירה לתקופה שכבר הסתיימה בשנת 2010 וכן אופציה לחדש את החכירה לתקופה של 49 שנים נוספות בכפוף לתשלום נוסף לעירייה.

העוררות טענו כי בשווי מניות החברה אשר נרכשו על-ידן היו גלומות שתי זכויות נפרדות- הזכות במקרקעין והיכולת לפנות את הבניין ולשלוט על חזות סביבת המתחם. המשיב דחה את שומת העוררות וסבר שיש להעמיד את שווי הקרקע בהתאם לתמורה החוזית ששולמה על-ידיהן, על בסיס גילום מלא שכן התחייבו העוררות לשאת בתשלום המיסים שיוטלו על המוכרים.

ביהמ"ש בחן האם כחלק מהעסקה רכשו העוררות גם זכות נפרדת שאינה עולה לכדי זכות במקרקעין, והאם שווי הזכות במקרקעין תקבע לפי שווי השוק או לפי התמורה החוזית ששולמה בפועל.

השופט קירש קבע, כי לא מצא בחומר הראיות – ובכלל זאת, בהסכם המכר, בדיווח למנהל מסמ"ק, במצגי העוררות (שהינן חברות ציבורית) לבורסה – בסיס עובדתי-אובייקטיבי לכך שהעוררות אכן רכשו מהמוכרים זכות נוספת פרט לקרקע. עוד צוין, כי אף אם יונח לטובת העוררות שחלק מהתמורה הכוללת אכן שולם עבור השגת שליטה בקרקע לשם הריסת הבניין הישן, מדובר בתוצאת לוואי של רכישת הזכות במקרקעין.

עוד דן השופט קירש בשאלה, האם שווי הזכות ייקבע לפי שווי השוק האובייקטיבי

(כטענת העוררות) או על-בסיס התמורה החוזית ששולמה בפועל (כטענת מנהל מסמ"ק). נקבע כי, מאחר ומהראיות עולה שבמוקד המשא-ומתן לרכישת המניות עמדה הקרקע, וכן במקרה הנדון התקיימו מלוא התנאים לקביעת שווי עסקה לפי חלופת התמורה החוזית שבהגדרת המונח "שווי" (בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין) - (א) קיים הסכם כתוב; (ב) תום ליבם של הצדדים לעסקה לא היה שנוי במחלוקת; ו-(ג) אי קיום "יחסים מיוחדים" בין הצדדים. השווי ייקבע על בסיס התמורה החוזית.

לבסוף, דחה השופט את הטענה החלופית הנוספת של העוררות לפיה מקום בו הגילום מביא לתוצאה העולה באופן משמעותי וניכר על שווי השוק, יש לקבוע את "שווי המכירה" לפי שווי השוק בלבד.

לאור כל האמור, נקבע כי מס הרכישה בו חייבות העוררות ייקבע לפי התמורה החוזית (גם אם עלתה על שווי השוק של הזכויות); וכי יש לחשב את התמורה החוזית כאמור על-בסיס גילום מלא לנוכח הסכמת העוררות לשאת במס השבח שיוטל על המוכרים.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

מע"מ בעסקה של מכירת זכויות במקרקעין לצורך ביצוע מיזם שלא יצא אל הפועל

ע"מ 12491-02-17 אליטם בע"מ נ' אגף מס קניה ומע"מ - תל אביב (מחוזי תל אביב, 15.01.2020)

בשנת 1994 רכשה חברת אליטם זכויות במקרקעין המצויים ברחוב המלך ג'ורג' בתל-אביב, בחלקה שכללה בניין והייתה בבעלות הקרן הקיימת לישראל והוחכרה לבני משפחת הרמתי. התוכנית המקורית הייתה להרוס את הבניין, לבנות בניין חדש ולמכור יחידות בבניין החדש. אבל, בין הצדדים התגלעה מחלוקת וכתוצאה מכך לא יצאה התוכנית לפועל ובמשך השנים התקיימה התדיינות משפטית בין הצדדים.

בשנת 1998 מכרה אליטם מחצית מזכויותיה לחברת קינג ג'ורג' אינק, ובין החברות נחתם הסכם מיזם משותף ונרשמה ביניהם שותפות. על רקע העיכוב המתמשך במימוש התוכנית המקורית להקמת בניין חדש, המבנה הישן המשיך להיות מושכר לצדדים שלישיים, כאשר משנת 2004 דמי השכירות בגין השכרת הבניין הקיים הגיעו לידי אליטם וקינג ג'ורג'. בנובמבר 2012, התקשרו אליטם וקינג ג'ורג' בהסכם למכירת כל זכויותיהן בנכס לידי חמישה אנשים פרטיים (שאינם קבוצת רכישה).

מנהל מע"מ טוען שהזכויות בנכס נמכרו על-ידי החברות במהלך עסק שהן ניהלו ועל-כן נעשתה "עסקה" החייבת במע"מ. לחלופין, השכרת הבניין הקיים עלתה לכדי פעילות עסקית בידי המערערות ועל-כן מכירת הזכויות בשנת 2012 מהווה מכירת "ציוד" כמשמעותו בחוק מע"מ. בנוסף, ולחלופין, טוען מנהל מע"מ, כי חלה על המקרה דגן החלופה השנייה להגדרת "עסקה" - "מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר" וכי קיימות ראיות המוכיחות כי מס תשומות אכן נוכה בעת רכישת הזכויות.

החברות טענו טוענות, כי הכוונה המקורית ליזום בניה ולמכור יחידות סוכלה לנוכח ההתדיינות המשפטית המתמשכת ולמעשה לא נעשה דבר לקידום התוכנית, וממילא הזכויות לא נמכרו במהלך עסק או כנכס ששימש כעסק. עד טוענות החברות, כי השכרת הבניין הישן בתקופת הביניים לא היוותה פעילות עסקית, מאחר והיא פאסיבית. בנוסף, החברות אינן מסכימות כי נוכה מס תשומות בעת רכישת הזכויות.

השופט קירש ניתח את השתלשלות האירועים והגיע למסקנה, כי אמנם אין תמונה מובהקת של פעילות עסקית רצופה, ואולם לא הובאה כל ראיה חותכת המעידה על הפסקת המיזם המסחרי שהוחל בו. כמו כן מתקיימות נסיבות שמעידות על התקיימות עסק-המצגים והדיווחים של החברות ובין היתר התיאורים במסמכי ההתאגדות ובדוחות הכספיים (הזכויות בנכס סווגו כרכוש שוטף ומלאי), המצגים כלפי רשות

המסים בעת פתיחת תיקיהן של החברות והרישום הנמשך כעוסקים, יישום סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין ביחס למכירתן של הזכויות הנדונות, החבות במע"מ בגין השכרת הבניין הישן, תשלומים לבני משפחת הרמתי (הוצאת חשבונית עצמית), ניכוי מס תשומות, הצגת תוצאות המיזם לעניין פקודת מס הכנסה (הצגת הפסד מעסק) ומצגים בתובענות המשפטיות שהגישה אליטם.

לאור זאת, קבע השופט קירש, כי הגם שהשכרת הנכס, כשלעצמה, לא היוותה פעילות עסקית נפרדת והיא הייתה תוצאת לוואי של העיכוב בהתקדמות תוך שאופי ההשכרה פסיבי למדי, הנסיבות, כמצוין לעיל, מעידות על מיזם בעל אופי עסקי ובאופן עקבי.

לפס"ד המלא לחץ כאן.

החלטות והודעות רשות המיסים

עדכוני סכומים

הוראת ביצוע 1/2020

רשות המיסים עדכנה לשנת 2020 את הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות מס רכישה בהתאם לשיעור עליית המדד, הכל כמפורט בהוראת הביצוע.

כך למשל:

- במקרה של רכישת דירת מגורים יחידה, לא ישולם מס רכישה עד לשווי של 1,744,505 ₪ ממחיר הדירה.
- במקרה של רכישת דירת מגורים נוספת, ישולם 8% על החלק שעד 5,340,425 ₪ ומעל שווי זה ישולם 10%.
- תקרת הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 (פטור דירה יחידה) נקבעה לסך של 4,522,000 ₪.

הסכומים שונו גם ביחס להקלות במס רכישה לעולה חדש, לרוכש משק חקלאי וכו'.

להוראה המלאה לחץ כאן.

פריסת השבח

תוספת מספר 1 להוראת ביצוע 4/2011 מיום 19.11.2019

בתוספת להוראת הביצוע המקורית המורה על אופן הטיפול בבקשות לפריסת השבח, נקבעו שינויים בטיפול בבקשה לפריסה. נקבע כי החל ממועד פרסום התוספת, בקשה לפריסת השבח הריאלי שתוגש בעת הגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה או לאחריו לגבי שנת-המס בה אירעה המכירה (מושא השבח) או לאחר הגשת הדו"ח, תטופל על-ידי פקיד-השומה ולא תועבר לטיפול מנהל מיסוי מקרקעין.

עוד צוין בתוספת, כי בקשה לפריסת השבח הריאלי שתוגש למשרד מיסוי מקרקעין, במסגרת השומה העצמית במיסוי מקרקעין של מגיש הבקשה או כבקשה לתיקון השומה, תטופל על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין כל עוד לא הוגש הדו"ח השנתי למס הכנסה, וזה יערוך חישוב מפורט של השבח והמס בדרך של פריסה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (בכפוף למגבלות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין).

לתוספת המלאה לחץ כאן.

נוהל רישום הסכמי שיתוף בטאבו

הוראת נוהל מתוקנת מיום 06.10.2019

בספטמבר פרסמה הרשות נוהל שיאפשר הגשת תצהיר עורך-דין בלבד לצורך הרישום, במקום הגשת אישורי מסים, במקרים הבאים: (1) רישום הסכם שיתוף של עד 4 בעלים משותפים לחלוקת קרקע שגודלה עד 1.5 דונם, שאין בו תמורה לבעלים ושקיימת התאמה בין החלקים הרשומים בפנקס המקרקעין לבין התשריט וההסכם; (2) רישום הסכם שיתוף במסגרת עסקות של קבוצות רכישה, אשר נחתם טרם או במקביל לרכישת הקרקע על-ידי חברי הקבוצה; ו-(3) רישום הסכם שיתוף בין בעלי המקרקעין שאינו כולל העברת זכויות במקרקעין.

בעקבות פניית עורכי דין ומייצגים בנוגע לנוהל זה, נקבע נוהל מתקן לפיו גם צד להסכם השיתוף (ולא רק עורך דין), יהיה רשאי לחתום על התצהיר המפורט בנוהל, ובנוסף תוקן התצהיר באופן שעל המצהיר להצהיר כי ההסכם לא כלל תמורה.

להוראה המלאה לחץ כאן.

פרטי קשר



אלדר בן רובי, שותף
מוביל מחלקת המסים
03-6103615
eldarb@meitar.com



מאיר אקוניס, שותף
אחראי על תחום מיסוי
המקרקעין
03-6103186
makunis@meitar.com



שאול גרוסמן, שותף
מחלקת מסים
03-6103199
sgrossman@meitar.com



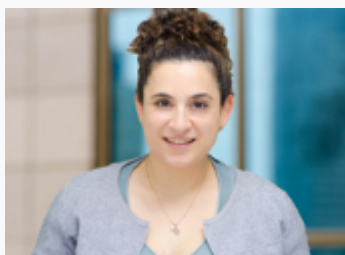
קרן שטרית, שותפה
מחלקת מסים
03-6103890
kerens@meitar.com



ד"ר מיכאל בריק, שותף
מחלקת מסים
03-6103810
michaelb@meitar.com



עמרי דוידוב, שותף
מחלקת מסים
03-6103777
omrid@meitar.com



ליאת שאנס תורג'מן, עו"ד
מחלקת מסים



נטלי אנור המר, שותפה
מחלקת מסים

03-6103100
liats@meitar.com

03-6103970
nathaliea@meitar.com

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, לחץ כאן.

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי לעניין קונקרטי.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי דין
דרך אבא הילל סילבר 16, רמת גן, 5250608, ישראל | 03-6103100

[הסר](#) | [דווח כספאם](#)