



אם אינך רואה מייל זה לתפ"כאן

MEITAR

MEITAR | LAW OFFICES | מיתר | עורכי דין

client update



עדכונים בתחום מיסוי מקרקעין ומע"מ

22 בנובמבר, 2023

לקוחות יקרים,

ברצוננו לעדכן אתכם על הצעת חוק שפורסמה בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" שעוסקת בהארכת תקופות ודחיית מועדים בתחום המס לרבות בנושא של הארכת מועד למכירת דירת מגורים מזכה יחידה בפטור ממס שבח למשפרי דור שרכשו דירה חדשה ועדין לא מכרו את דירתם הישנה; פסיקה חדשה בנושא עיקרון התא המשפחתי ועיקרון ההפרדה הרכושית בעסקאות בדירות מגורים, הוראת שעה שפרסמה רשות ההשקעות בנוגע למסלול ההטבות הישן לגבי בניינים להשכרה למגורים בחוק עידוד השקעות הון וכן פסיקה בנושא ניכוי מס תשומות בפרויקט פינוי-בינוי, הכל כמפורט להלן.

הצעת חוק שפורסמה בעקבות מלחמת "חרבות ברזל" בעניין הארכת תקופות ודחיית מועדים בהליכי מס שונים

הרינו לעדכנכם כי פורסמה הצעת חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה- חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד-2023 (להלן: "**הצעת החוק**"), שמטרתה הארכת תוקפן של תקופות קצובות בזמן שנקבעו בדיני המס להליכים שונים, כמפורט בהצעת החוק, המתנהלים בין נישומים ורשות המיסים, זאת משום שיכולותיהם של הנישומים ושל רשות המיסים לנהל הליכים אלו בתקופת חירום מוגבלת מאוד.

הצעת החוק מציעה לקבוע כי אם יום תחילתה של תקופה לביצוע פעולה, חל לפני תום "התקופה הקובעת" (כהגדרתה להלן) והיום האחרון של התקופה שנקבעה לביצוע הפעולה חל במהלך "התקופה הקובעת" או בתוך חודשיים לאחריה, יידחה היום האחרון לביצוע אותה הפעולה למועד המאוחר באורך התקופה "התקופה הקובעת".

בהתאם להצעת החוק, "**התקופה הקובעת**" היא תקופה של 3 חודשים שתחילתה ביום 7.10.2023 (להלן: "**התקופה הקובעת**"). כך לדוגמא, אם היום האחרון שנקבע לביצוע פעולה לפי אחד מהחיקוקים המנויים בהצעת החוק, היה צריך לחול 10 ימים לאחר תחילתה של התקופה הקובעת, הוא יידחה ויחול 10 ימים מיום סיומה של התקופה הקובעת. וכן אם היום האחרון שנקבע לפעולה היה צריך לחול בתוך החודשיים שאחרי סיום התקופה הקובעת, הוא יידחה ויחול 3 חודשים (כאורך התקופה הקובעת) לאחר מועד זה.

הוראה זו מתייחסת למועדים רבים המופיעים בחוקי המס השונים, כמפורט בהצעת החוק, למשל, הארכת התקופה להגשת בקשה להפחתת שיעורי מקדמת מס שבה, למתן תשובה בבקשה להפחתת שיעורי מקדמת מס שבה, להגשת השגה על שומת מס, להגשת תיקון שומה, להגשת ערר לוועדת הערר על החלטת רשות המיסים, למתן הודעה למסמ"ק על מכירת אופציה וכיוצ"ב.

כמו כן, הצעת החוק כוללת הוראה נפרדת העוסקת בתקופות הקשורות למכירת דירת מגורים מזכה לפי חוק מיסוי מקרקעין (כמפורט בהוראות חוק מיסוי מקרקעין המנויות בהצעת החוק), לפיה בגין כל אחת מתקופות אלו תינתן אורכה של 3 חודשים מתום "התקופה הקובעת" או של 3 חודשים מהיום בו הייתה אמורה להסתיים התקופה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לפי המאוחר מבניהן.

לדוגמא, משפרי דיור אשר רכשו או ירכשו דירה חדשה לפני שמכרו את הדירה הישנה (שהייתה דירתם היחידה), ואשר צריכים למכור את דירתם הישנה בתוך 18 חודשים מיום רכישת הדירה החדשה (להלן: "**תקופת ההקלה**")¹, בכדי להיות זכאים לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין למדרגות מס רכישה של "דירה יחידה" בעת רכישת הדירה החדשה ולפטור ממס שבה במכירת הדירה הישנה (שהייתה דירתם היחידה), ותקופה זו חלה במהלך התקופה הקובעת או לאחריה, יעמדו לרשותם 3 חודשים נוספים לביצוע המכירה. לדוגמא, אם תקופת ההקלה אמורה להסתיים ביום 8.10.2023, יעמדו לרשות המוכר 3 חודשים נוספים מהיום האחרון של התקופה הקובעת, קרי עד 7.4.2024 ואם תקופת ההקלה עתידה להסתיים ביום 1.3.2024 אז יעמדו לרשותו 3 חודשים נוספים מיום זה, קרי עד 1.6.2023.

ו"ע 21336-03-22 יבגניה סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

השאלה המשפטית שנבחנה בערר זה היא האם העוררת זכאית לפטור ממס שבה בגין מכירת דירת מגורים יחידה שנרכשה על ידה לאחר הנישואין והמופרדת רכושית על פי הסכם יחסי ממון, כאשר בן זוגה מחזיק גם הוא בדירה משלו, שנרכשה על ידו לאחר הנישואין.

רקע עובדתי:

- העוררת ובן זוגה נישאו בשנת 2016 ויש להם 3 ילדים. לבעל היו שתי דירות הרשומות על שמו טרם הנישואין.
- בני הזוג עצמאיים, העוררת קוסמטיקאית ובן זוגה ספר ושניהם עובדים במספרה שמפעיל ומנהל בן הזוג.
- באפריל 2017 רכשה העוררת דירה בבית ים בסך של 1,198,000 ₪ בגינה קיבלה הקלה במס רכישה שניתנת לדירה יחידה.
- ביוני 2017 בני הזוג נטלו משכנתא משותפת מבנק מזרחי בסכום של 400,000 ₪ לצורך רכישת הדירה בבית ים. לצורך רכישת הדירה נטלה העוררת הלוואה גם מבן זוגה בסכום של 800,000 ₪.

- בשנת 2019 רכשה העוררת את הזכויות במחצית דירת מגורים בפ"ת יחד עם קרובי משפחה של בן זוגה. העוררת דיווחה על רכישת הדירה הנ"ל כדירה חלופית לדירתה בבית ים וקיבלה הקלה במס רכישה שניתנה לדירה יחידה.
 - בשנת 2019 מכר בן זוגה של העוררת את דירתו בבית ים וקיבל פטור ממס שבח בגין מכירת דירה יחידה.
 - בשנת 2020 רכש בן זוגה של העוררת דירה בפ"ת ולצורך רכישת הדירה ניטלה הלוואה מבנק הפועלים מובטחת במשכנתא בסכום של 830,000 ₪. העוררת חתמה על הסכם המשכנתא כלווה והיא מחויבת גם כן בפירעון ההלוואה.
 - בשנת 2021 מכרה העוררת את דירתה בבית ים ותמורת מכירת הדירה שימשה לסילוק מוקדם של המשכנתא ולהחזר הלוואה שהעניק לה בן זוגה. בגין מכירת דירה זו ביקשה העוררת לקבל פטור ממס שבח.
 - מסמ"ק ת"א סירב להעניק לעוררת את הפטור ממס שבח במכירת הדירה בבית ים מהטעמים הבאים (טעמים חלופיים): העוררת לא הצליחה לעמוד ברף הראייתי על מנת להוכיח כי יש להחריג את דירת בן זוגה בפ"ת שנרכשה לאחר הנישואין, מנכסי התא המשפחתי ולא עלה בידה להוכיח קיומה של הפרדה רכושית ביחס לדירה זו; התא המשפחתי מכר דירה נוספת (דירת בן הזוג שנמכרה בשנת 2019) בתוך 18 חודשים שקדמו למכירת דירת העוררת בבית ים; ודירת העוררת בבית ים נמכרה בטרם חלפה תקופת הצינון הקבועה בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין.
 - ההשגה שהגישה העוררת נדחתה ומכאן הערר שלפנינו במסגרתו טענה העוררת, בין היתר, כי הסתמכה על שומות המשיב בעסקאות הקודמות.
- וועדת הערר מפי יו"ר הוועדה כבוד השופטת י' סרוסי (בהסכמת חברי הוועדה צ' פרידמן ורו"ח י' ביליצקי) דחו את הערר ללא צו להוצאות ונקבע כדלקמן:**

תחילה סקרה כב' השופטת י. סרוסי את התפתחות ההלכה בפסיקה בסוגיית כלל התא המשפחתי והאופן בו יושם בעסקאות בדירות מגורים ולבסוף קבעה לגופו של עניין כי **העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח** הניתן לדירה יחידה מהטעם שיש לייחס לה, לאור מימון רכישת דירת בן הזוג בפ"ת לאחר הנישואין באמצעות **משכנתא משותפת**, **"זכויות פסקליות פוזיטיביות"** בדירת בן זוגה בפ"ת.

לעמדת כב' השופטת מסקנה זו מייטרת את הצורך להמשיך לבחון את מבחן כלל התא המשפחתי וחריג ההפרדה הרכושית החל מכוחו, אך על מנת שהתמונה לא תהיה חסרה בחנה גם שאלות אלו תחת הנחה שאין לייחס לעוררת זכויות פסקליות בדירת בן הזוג, תוך התמקדות בשאלה האם הצליחה העוררת לסתור את חזקת התא המשפחתי והאם עלה בידה להוכיח כי מתקיימים בנסיבות עניינה תנאי חריג ההפרדה הרכושית וענתה על שאלה זו בשלילה (יצוין, כי כאשר מדובר בדירת מגורים שנרכשה לאחר שנוצר התא המשפחתי נדרש להוכיח הפרדה רכושית ברף גבוה יותר).

על מנת לעמוד בתנאי חריג ההפרדה הרכושית היה על העוררת להוכיח כי קיים הסכם ממון בתוקף שאינו למרעית עין ואינו מלאכותי וכי הסכם הממון מיושם הלכה למעשה ביחס לנכסים שהופרדו על פיו. העוררת לא הצליחה לסתור את חזקת התא המשפחתי ביחס לדירת בן הזוג בפ"ת ונקבע כי גם לא מתקיימים תנאי חריג ההפרדה הרכושית ביחס לדירת הבן זוג, בין היתר בשל כך שהסכם הממון לא קבע הפרדה רכושית מלאה ביחס לכל נכסי המקרקעין שבבעלותם; בני הזוג סטו בפועל מהסכם הממון כאשר נטלו משכנתא משותפת למימון רכישת הדירות והדבר מראה כי הסכם הממון נערך למראית עין ולצורכי מס בלבד; יש לראות בהשתתפות העוררת בתשלומי המשכנתא משום השקעה הונית משמעותית מצדה המלמדת על שיתוף כלכלי בדירת בן הזוג; הכנסות התא המשפחתי מתקבלות מפעילות משותפת של עסק המספרה מלמד על שיתוף כלכלי וכיוצ"ב.

לחילופין, נקבע כי העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שיש לייחס לה את הפטור שקיבל בן זוגה במכירת דירתו ב-18 חודשים שקדמו למכירת דירתה מכוח כלל התא המשפחתי.

לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שיש לייחס לבן זוגה זכויות פיסקאליות בדירתה בבת ים ומאחר שבן זוגה אינו בעלים של דירה יחידה יש לשלול את הפטור ממס שבח בעת מכירת דירה יחידה.

לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שמכרה את דירתה בטרם חלפה תקופת הצינון הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, שכן יש לראות ברכישת הדירה על שם העוררת באמצעות הלוואה שניתנה מבן הזוג כחלק מתכנון מס אותו ביקש המחוקק למנוע באמצעות סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין.

כמו כן, גם טענת העוררת בדבר הסתמכות על שומות המשיב ביחס לנכסים האחרים לא התקבלה.

לאור האמור, **הערר נדחה** ולאור מחדליו של המשיב להוציא שומות קוהרנטיות באופן שהיה עשוי לייתר את ההליך, לא ניתן צו להוצאות.

הקלה בתנאים להגשת בקשה לבניין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון תחת מסלול ההטבות הישן

ביום 18.11.2021 פורסם נוהל חדש ל"מסלול שכירות מוסדית" (אשר יחליף את המסלול הקודם), בעקבות תיקון מס' 75 לפרק שביעי 1 (הטבות במס לגבי בניינים להשכרה) לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "**הנוהל החדש**"). על פי הנוהל החדש הגשת בקשה חדשה לקבלת הטבות מס בחוק לעידוד השקעות הון לפי הנוסח לפני התיקון ("**מסלול ההטבות הישן**"), בכפוף לעמידה בתנאי החוק, תתאפשר כל עוד תוגש עד ליום 31.12.2023 וזאת בצירוף היתר בניה בתוקף שניתן על ידי הועדה המקומית. בהתאם לנוהל החדש, לאחר מועד זה לא ניתן יהא להגיש בקשות למסלול ההטבות הישן, אלא רק לפי המסלול החדש "מסלול שכירות מוסדית".

לאור מלחמת "חרבות ברזל", רשות ההשקעות פרסמה הקלה במסגרת הוראת השעה, לפיה בקשות שיוגשו במסלול ההטבות הישן החל מיום 7.10.2023, יוגשו עד המועד הקבוע בחוק (31.12.23) בצירוף כל המסמכים ואולם, את היתר הבניה ניתן יהיה להשלים ולצרף עד ליום 30.6.24.

ע"מ 53560-11-21 נווה גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א מרכז

רקע עובדתי

1. המערערת היא חברה פרטית שעיסוקה בייזום, שיווק ובניה של פרויקטים למגורים. בשנת 2010 התקשרה המערערת יחד עם חברה נוספת בעסקת קומבינציה (מסוג פינוי ובינוי) עם 89 בעלי הזכויות במקרקעין במתחם שהוכרז כמתחם לפינוי בינוי בפתח תקווה.
2. במסגרת העסקה מכרו הדיירים למערערת את זכויותיהם במקרקעין ובתמורה העניקה המערערת לדיירים שירותי בניה. המערערת הרסה את בנייני הדיירים הישנים ובנתה במקומם ארבעה בניינים חדשים בני 90 דירות בכל אחד מהם.

היא מסרה את דירות בבניינים החדשים לדיירים (להלן: "דירות התמורה") ואת שאר הדירות מכרה לציבור הרחב (להלן: "דירות היזם").
3. הבניה נעשתה בשני שלבים מרכזים:

א. פינוי הדיירים, הריסת הבניינים הישנים, וקבלת היתר לבניית הבניין הראשון (24.10.2012) והשני (20.10.2013). תחילת עבודות בניה בשני בניינים אלו וסיומן בשנת 2016 (להלן: "**השלב הראשון**"). בשלב הראשון נבנו 180 דירות והוענקו 47 דירות לדיירים.
ב. קבלת היתר בניה לבניין השלישי (10.5.2016) ולבניין הרביעי (11.7.2016), תחילת עבודות הבניה, וסיומן בשנת 2019. בשלב זה נבנו 180 דירות והוענקו 42 דירות לדיירים (להלן: "**השלב השני**").

4. בשנת 2014 תוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**") או "**חוק מע"מ**") בתיקון מס' 47 ובמסגרתו נקבע כי על שירותי בניה הניתנים לדיירים במסגרת פרויקט פינוי-בינוי, יחול מס בשיעור אפס. תיקון זה חל על עסקאות שמועד החיוב במע"מ לגביהן הוא לאחר מועד פרסומו-25.11.2014. תיקון זה שינה את המצב המשפטי הקיים לפיו שירותי בנייה הניתנים לדיירים במסגרת פרויקט פינוי-בינוי יהיו פטורים ממע"מ. ההבדל בין שני משטרי מס אלו, הוא שבפטור ממע"מ לא ניתן לנכות את מס התשומות. בעוד שכשחל מע"מ אפס, ניתן.

5. המערערת ניכתה את מס התשומות בשלב א' לפרויקט בהתאם ליחס ההכנסות שנבעו לה מהפרויקטים- בגין ההכנסות שנבעו לה מדירות התמורה לא ניכתה את התשומות, משום שמדובר היה במשטר מס פטור, ובגין הכנסות שנבעו לה מדירות היזם ניכתה את התשומות באופן מלא משום שמדובר היה במשטר מס חייב.

6. המערערת ניכתה את מס התשומות בשלב ב' לפרויקט באופן מלא, משום שלטענתה מועד החיוב במס חל עם קבלת היתרי הבניה. מכיוון שהיתרי הבניה לשלב ב' התקבלו בשנת 2016, לעמדתה מועד החיוב במס כפוף למשטר המס של תיקון מס' 47 שקבע כאמור מע"מ אפס, ולכן לדעתה מס התשומות מותר במלואו.

7. בנוסף, במסגרת ניכוי התשומות כללה המערערת תשלומים ששילמה עבור שכר טרחת באת כוח הדיירים בפרויקט.

8. המשיב לא קיבל את דיווחי המערערת וקבע בהחלטה בהשגה כי תיקון מס' 47 לא חל על שלב ב' של העסקה. לדעת המשיב המערערת קיבלה את מלוא התמורה מהדיירים עבור שירותי הבניה כבר בעת בה התאפשר לה לעלות על המקרקעין (בשנת 2011) ומכאן מועד החיוב במס בנוגע לכלל הפרויקט חל טרם תיקון מס' 47. בנוסף, קבע המשיב כי התשומות בגין תשלום שכ"ט באת כוח הדיירים אינן מותרות בניכוי משום שמדובר בשירות שקיבלו הדיירים.

9. **בית המשפט קבע כדלקמן:**

א. נדחתה הטענה המקדמית לפיה יש לנכות את מס התשומות בגין כלל הפרויקט, על כל שלביו, לאור העובדה שמכירת דירות היזם היא עסקה החייבת במס. המערערת טענה שמטרת העל בביצוע הפרויקט, לרבות בבניית דירות התמורה, היא למכור בסופו של יום את דירות היזם. לכן, על אף שהפרויקט כלל עסקאות פטורות, היות שבבסיס מטרת העסקה עומדות עסקאות חייבות במס, יש להתיר בניכוי את כלל התשומות בפרויקט.

ב. נקבע כי מועד החיוב במס בעסקאות קומבינציה הוא מועד השלמת הבניה או מועד מתן התמורה, לפי המוקדם, וזאת בהתאם לסעיף 28 ו-29(1) לחוק. בנסיבות המקרה נקבע כי חל הכלל הרגיל שנקבע בהלכת ניכון (ע"א 108/82) ולפיו מועד העלייה על המקרקעין הוא מועד קבלת התמורה. היות שכבר בשנת 2011 המקרקעין הועמדו לרשות המערערת והיא עלתה על הקרקע, נוצרה למערערת הנאה כלכלית ביחס לכלל הפרויקט כתמורה עבור שירותי הבניה שתספק. התמורה הכלכלית

שעומדת בבסיס העסקה, שהיא הזכות למכור את דירות היזם, התקבלה קודם לתיקון מס' 47 ולמעשה ממועד אישור תכנית הפרויקט בשנת 2011. לפיכך תיקון מס' 47 לא חל על שלב ב' של העסקה, ושירותי הבניה שנתנה המערערת כפופים למשטר פטור ממס.

ג. נדחה אופן ייחוס התשומות שנעשה על ידי המערערת לפי יחס הכנסות מהדירות הפטורות והדירות החייבות, ונקבע כי מבחן יחס השטחים של דירות פטורות לעומת חיבות, הוא המבחן הראוי בעסקת קומבינציה "סטנדרטית".

ד. התקבלה טענת המערערת ביחס לניכוי מס תשומות בגין תשלום שכ"ט באת כוח הדיירים. נקבע כי אין הבדל עקרוני בין תשלום זה ובין יתר התשלומים שנושאת המערערת לטובת הדיירים, כגון פינויים של הדיירים ושיכונם בדירות חלופיות. כן, נקבע כי מבחינה מהותית על אף שיש מספר נהנים מהשירות המשפטי, בהם גם הדיירים והמערערת, שיוך התשומה למערערת הוא הנכון והמתאים ביותר.

[1] יצוין כי לפי חוק מיסוי מקרקעין לצורך קבלת הטבה במס רכישה, קיימת גם הוראה במקרה של רכישה מקבלן, לפיה ניתן למכור את הדירה הישנה בתוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה, לפי המאוחר.

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. למשרדנו ניסיון רב בגיבוש מתווי פעילות בעלי יעילות מיסויית גבוהה ביחס לנכסי מקרקעין ובכלל.

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

פרטי קשר

עמרי דוידוב, שותף

מחלקת מסים
03-6103777
omrid@meitar.com

מאיר אקוניס, שותף

אחראי על תחום מיסוי המקרקעין
03-6103186
makunis@meitar.com

אלדר בן רובי, שותף

מוביל מחלקת המסים
03-6103615
eldarb@meitar.com

שני בוכניק-סלומון, עו"ד

מחלקת מסים
03-6148819
shanibu@meitar.com

קרן אלון, עו"ד

מחלקת מסים
03-6103931
kerena@meitar.com

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי-דין
אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100
הסר | דווח כספאם