



עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

לקוחות ועמיתים יקרים,

בפניכם עדכון חקיקה ופסיקה בתחומי מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ.

עדכוני חקיקה:

❖ ביום 29 ביולי 2020 פורסם ברשומות החוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין, במסגרתו הופחתו מדרגות מס הרכישה החלות על רוכשי דירת מגורים נוספת ונקבעו לשיעור שבין 5% - 10% וזאת במקום שיעור מס התחלתי של 8%.

❖ ביום 21 יולי 2020 התפרסם ברשומות חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש - הוראת שעה - תיקוני חקיקה), התש"ף-2020. סעיף 3 לחוק עוסק בהארכת מועדים לעניין מיסוי מקרקעין. "בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות חוק מיסוי מקרקעין המפורטות להלן, התקופה שמיום ה' באדר התש"ף (1 במרס 2020) עד יום י"ג בתשרי התשפ"א (1 באוקטובר 2020) לא תבוא במניין, אם מועדי סיומן חלים באותה תקופה" הסעיפים עליהם חלה הוראת הסעיף לעיל, הינם:

- סעיף 9(ג1)(2)(ב) – משפרי דיור.
- סעיף 9 (ג1)(2)(1)(2)(ב) - קבוצות רכישה שנתקעו.
- סעיף 9(ג1)(4)(ב) - הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה.
- סעיף 49(1) – מכירה של דירה חליפית לעניין מס שבח.
- סעיף 49ה – פטור חד פעמי.

❖ ביום 14 יולי 2020 פורסמו תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 3), התש"ף-2020 המעדכנות את הוראות סעיף 24א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "הוראת השעה" ו - "התקנות" בהתאמה). הוראת השעה האריכה את התקופה בה רשאי עוסק להפיק הודעת זיכוי בגין חוב אבוד ובכך למעשה לדרוש חזרה את סכום המע"מ אשר שולם על ידי העוסק והפך בהמשך לחוב אבוד. הוראת השעה קובעת, כי במניין שלושת השנים להפקת חשבונית זיכוי לא תבוא בחשבון התקופה שמיום 22 במרץ 2020 ועד ליום 31 במאי 2020 (להלן: "התקופה הקובעת"), וזאת בהתקיים התנאים הבאים:

(1) מועד תחילת תקופת שלוש השנים חל לפני התקופה הקובעת;

(2) מועד סיומה של תקופת שלוש השנים חל בתקופה הקובעת או בחודשיים שלאחריה.

עדכוני פסיקה:

❖ **ו'ע 15-10-28079 נירה מעין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב – פטור ממס שבח בגין דירת**

מעטפת שבנייתה הושלמה בצמוד למכירתה**השאלה המשפטית:**

הערר עסק בשאלת הזכאות לפטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין אשר העניק פטור ממס שבח כל ארבע שנים (בוטל בתיקון 76 לחוק בשנת 2014), כאשר השאלה שבמחלוקת היתה האם זכאי המוכר לפטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה"?
כן נבחנו במסגרת הערר הסוגיות הבאות:

1. האם "דירת מעטפת יכולה להיחשב כ"דירת מגורים" גם ללא שיפוץ?
2. האם השיפוץ הפך את הדירה "לדירת מגורים"? בהינתן העובדה כי לא הופיע בהסכמות שנקבעו בין הצדדים לעסקה.
3. האם מדובר ב"דירת מגורים מזכה" בהתאם לתקופה הקבועה בחוק? וזאת כאשר הדירה לא שימשה למגורים 80% מתקופת השבח.
4. האם ענייננו בעסקה מלאכותית?

רקע עובדתי:

המוכרים רכשו את הדירה נשוא הערר מקבלן כ"דירה על הנייר" בשנת 2007. לאחר כשלוש שנים ביקשו המוכרים לקבל את הדירה במצב מעטפת בלבד (יצוין כי במקביל נערך תיקון שומה וחישוב מס הרכישה כרכישת זכות אחרת ולא לפי דירת מגורים).
בסוף חודש דצמבר 2013 נחתם הסכם עם קבלן שיפוצים לצורך ביצוע עבודות בדירה על מנת שתהיה ראויה למגורים, וביום 25.12.2013 נחתם הסכם מכר במסגרתו נמכרה הדירה בתמורה לסך של 45,000,000 ₪. המוכרים ביקשו פטור ממס שבח, ונדחו.

פסיקת ועדת הערר:

חבר הועדה רו"ח צבי פרידמן קיבל את הערר, לאחר בחינת הסוגיות לעיל וקבע כי:

- עסקה מלאכותית- נקבע כי אין המדובר בעסקה מלאכותית, כפי שטען המשיב, וכי מכירת הדירה נעשתה בהתאם להוראות החוק שהיו קיימות ערב תיקון 76 לחוק, ואשר העניקו, בין השאר, פטור ממס שבח לדירת מגורים אחת לארבע שנים. עצם העובדה כי המוכרים ביצעו פעולה שמטרתה הייתה לעמוד בתנאים הקבועים בהגדרת "דירת מגורים" אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה" ואין מדובר בניצול פרצה בחוק שאליה לא נתכוון המחוקק.
- השיפוץ הפך את הדירה לדירת מגורים – נקבע כי שגויה עמדת המשיב כי השיפוץ אינו מיועד להיות חלק מהממכר ואין בביצוע עבודות סרק המיועדות לפירוק בכדי לשנות את מהות הנכס הנמכר. השיפוץ כלל חלוקת הדירה ל-8 חדרים, התקנת חדרי שירותים הכוללים את כל הסניטריה, מטבח, דלתות פנים, ריצוף ואף חיבור הדירה למים וחשמל כך שכתוצאה מהשיפוץ הדירה הייתה ראויה למגורים. אמנם השיפוץ לא נערך בהתאם לדירות יוקרה אך שאלת "טיבה" מתייחסת למהות ולאופי של הדירה ולא ל"טיב" במובן איכות ורמת האבזור – החוק אינו מבדיל בין דירות יוקרה לדירות רגילות והמבחן הקובע הינו מגורים של "האדם הסביר".
- עבודות השיפוץ אינן חלק מהממכר – נקבע כי כוונתו של הרוכש אינה רלוונטית לעניין מס

השבח שיוטל על המוכר והיא רלוונטית אך ורק לצורך מס הרכישה שיוטל על הרוכש. גם טענתו של המשיב כי המהות הכלכלית של העסקה הינה מכירה של דירה ברמת מעטפת נדחתה וזאת מהטעם שטענת המלאכותיות נדחתה ולכן השיפוף הפך את הממכר לדירת מגורים לעניין החוק.

- תקופת הזמן שנקבעה על מנת שהממכר יחשב "דירת מגורים" – נקבע כי אין להבדיל בין מי שקנה קרקע ובנה עליה בית מגורים ומכר אותה יום לאחר סיום הבניה (כפי שמופיע בהוראת הביצוע) לבין מי שרכש דירת מעטפת והשלים את הבניה בעצמו.

נציין כי באמרת אגב גרס חבר הועדה רו"ח צבי פרידמן כי ניתן לראות בדירת המעטפת דירת מגורים שבנייתה נסתיימה בהתאם לנסיבות הערר (טופס 4 לבניין, יש חיבור מים וחשמל ומלכתחילה היו אמורים לקבל דירה גמורה), מאחר שהיום הפסיקה כבר לא קובעת שהמבחנים האובייקטיביים הם חזות הכל ופונה למבחן המהותי הבוחן את פוטנציאל הנכס לשמש למגורים. לסיכום נקבע כי לא ניתן להתעלם מהשיפוף שנערך בדירה טרם מכירתה ולפיכך זכאית המוכרת לפטור ממס.

❖ **מחוזי, ו'ע 20-01-25755, רוני טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב – דחיית בקשה להקלת מס רכישה לדירה יחידה בגין רכישת חלק שאינו עולה על שליש**

השאלה המשפטית:

השאלה המשפטית שנבחנה במסגרת הערר היא – האם בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה חלק בדירה שאינו עולה על שליש לא יספר במניין הדירות, זכאי רוכש בעל דירה למדרגות מס רכישה של דירה יחידה בעת רכישת חלק נוסף של דירת מגורים שאינו עולה על שליש?

רקע עובדתי:

העוררת הייתה בעלת דירת מגורים, בשנת 2019 רכשה 20% בדירת מגורים אחרת, במסגרת הדיווח ביקשה להחיל על הרכישה את מדרגות המס לדירת מגורים יחידה, המשיב לא קיבל את עמדתה והוציא לה שומה לפי שיעור המס החל על דירת מגורים נוספת - 8%, ומכאן הערר.

פסיקת ועדת הערר:

סעיף 9(ג1)(א)(4) לחוק קובע פיקציה לפיה חלק מדירת מגורים שאינו עולה על שליש לא ייחשב ל"דירת מגורים נוספת" בעת שנרכשת דירה או חלק מדירה אחרת, הרציונל הינו לאפשר למי שירש או קיבל במתנה חלקי דירות ליהנות מההקלה המוענקת לרוכשי דירה יחידה.

נפסק כי הוראות הסעיף ברורות וכי רק בסדר רכישות מסויים תינתן הטבת המס החלה על דירת מגורים יחידה ברכישת דירה נוספת, לפיכך ככל שרכישת חלק בדירה שאינו עולה על שליש קדם לרכישת הדירה הנוספת יהיה הזכאי הרוכש להטבת המס, אך ככל שרכישת חלק בדירה שאינו עולה על שליש נרכש כאשר בבעלות הרוכש דירת מגורים לא ניתן להעניק את הטבת המס.

מכאן אנו למדים שכל רכישת חלק בדירת מגורים שאינו עולה על שליש (ולא באותו בניין) כאשר אין בידי הרוכש דירת מגורים יהיו זכאים להקלה במס רכישה לרוכש דירה יחידה.

❖ **מחוזי, ת"צ 16-11-14480 אדיר נ.ל. נכסים בע"מ נ' מנהל רשות המיסים ואח'**

השאלה המשפטית:

ההליך שבנדון עניינו בקשה לאישור תובענה ייצוגית בשתי סוגיות: חיוב בקנס אי הצהרה במועד אדם שהגיש הודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, על התקופה שלפני קבלת החלטת המנהל ונקיטת הליכי גביה נגד נישום שהגיש בקשה לביטול או הקטנת קנס.

רקע עובדתי:

סעיף 16(ג) לחוק עוסק במצב בו נעשה פעולה באיגוד שלדעת עושה הפעולה לא חייבת בדיווח כי אין המדובר באיגוד מקרקעין, על פי סעיף זה יש להודיע למנהל בדבר הפעולה והוא יכריע בשאלת היותו של האיגוד איגוד מקרקעין.

סעיף 81 לחוק קובע כי אם החליט המנהל כי המדובר באיגוד מקרקעין ויש חובת דיווח בגין הפעולה, עליו להודיע לעושה הפעולה אשר חייב בהגשת הצהרה, רואים את יום מסירת הודעת המנהל כיום ביצוע הפעולה.

המבקשת טענה כי על אף הקבוע בהוראות החוק לעיל, רשויות המס מחייבות בקנס אי הצהרה במועד לאחר 30 יום ממועד ביצוע הפעולה בפועל.

המבקשת במקרה דנן עשתה פעולה באיגוד ורק לאחר 20 חודשים הגישה הודעה למנהל על פי סעיף 16(ג) לחוק, המנהל בתשובה קבע כי עסקינן בפעולה באיגוד מקרקעין, הוציא שומה לפי מיטב השפיטה וחייב בקנס אי הצהרה במועד על פי יום ביצוע הפעולה - על שומה זו הוגשה השגה שנדחתה, ולעניין הקנס הופנתה המבקשת למחלקת גביה ואכן ביטלו אושר חלקית.

פסיקת בית המשפט:

קביעת בית המשפט לא בחנה את השאלה גופה, אלא קבעה כי למבקשת אין עילת תביעה אישית וכי היא אינה יכולה לייצג את הקבוצה בתום לב ובדרך הולמת כקבוע בחוק תובענות ייצוגיות, נוכח העובדה כי במקרה דנן ההודעה לפי סעיף 16(ג) לחוק נועדה להתגבר על המחדל של אי הגשת הצהרה במועד. לפיכך התובענה הייצוגית לא אושרה!

מצאנו לנכון להתייחס לפסק הדין ממנו נלמד כי על אף שרשות המיסים קובעת לעיתים קנסות באופן אוטומטי לעיתים הוראות החוק עצמן אינן מאפשרות את הטלת הקנס. וכן כי הגשת בקשה לביטול או הקטנת קנס אינה עוצרת הליכי גביה באופן אוטומטי, וככל שיש צורך כדאי לפנות ולבקש זאת בנוסף.

❖ **מחוזי, ע"מ 18-01-67285 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה**

השאלה המשפטית:

האם יש לסווג משיכות של המערער מחברה בשליטתו כחלוקת דיבידנד או כהלוואה אותה יש לחייב בריבית בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

רקע עובדתי:

במהלך ביקורת שביצע המשיב למערער בגין שנות המס 2009-2011, התגלה כי המערער משך יתרות עודפים בגובה של 2.2 מיליוני ₪ שהצטברו בחברה בשליטתו, וזאת מבלי שדיווח על כך למשיב

ומבלי לשלם כל מס. במהלך דיוני השומה, הגיעו הצדדים להסכם פשרה בו נקבע כי מרבית יתרת המשיכה תסווג כהלוואה בגינה יחוייב המערער בהכנסות ריבית לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה. על אף האמור, המערער חזר בו מאותן הסכמות, כפר בקביעתו של המשיב, ומכאן הערער.

פסיקת בית המשפט:

בבחינת סיווגה הראוי של עסקה, יש לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה ולא רק בהתאם לצורתה הפורמאלית. בכדי לקבוע כיצד לסווג משיכת כספים מחברה כדיבידנד או כהלוואה, יש לבחון בין היתר את תנאי המשיכה ואת מאפייניה.

נפסק כי כדי להוכיח שאכן מדובר בהלוואה על מושך הכספים לעמוד בתנאים המנויים להלן:

(1) עיגון ההלוואה בהסכם;

(2) התחייבות מפורשת בהסכם ההלוואה להשבת הכספים;

(3) קיומו של לוח סילוקין לפירעון ההלוואה ומועד מפורש לפירעונה;

(4) רישום סכום המשיכה כהלוואה בספרי החברה המלווה;

(5) דווח על ההלוואה וחיובה במס בידי החברה;

(6) השבת הכספים בפועל, כולם או בחלקם, בפועל ע"י הלווה לפי תנאי ההסכם

בבחינת עובדות המקרה, נקבע כי המערער לא ביצע אף אחת מן הפעולות האמורות ועל כן לא עמד בנטל ההוכחה, וכי נכון יהיה סווג את משיכת הכספים כהלוואה ולא כדיבידנד. יתרה מכך, עובדות המקרה העלו תמונה ברורה כי למערער אין יכולת להשיב לחברה את אותם הסכומים.

לאור האמור, קבע בית המשפט כי צדק המשיב בקביעתו כי יש לסווג את מלוא סכום המשיכה כדיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 2(4) לפקודה.

❖ מחוזי, ע"מ 16-01-45740 אלבר א.פ. בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

השאלה המשפטית:

1. האם יש לסווג עסקאות למכירת רכבים בעקבות מימוש אופציה ו/או מכירת רכבים לסוחר רכב כמכירות הוניות או כמכירות המהוות חלק מפעילותה העסקית של המערער.

2. האם הפסדים שנוצרו למערער, כתוצאה מגניבות ואובדן רכבים במהלך השנים 2007-2012, כאשר הרכבים היו רשומים כרכוש קבוע בספרי המערער, יותרו בניכוי בעת מכירת הרווחים או שיש לסווגם כהפסד במישור ההוני הניתן לקיזוז כנגד רווחי הון בלבד.

רקע עובדתי:

המערער פועלת בתחום ההשכרה (ליסינג) ומכירה של רכבים. הסכם הליסינג מורכב למעשה משלוש עסקאות: (1) עסקת החכירה; (2) עסקת הרכישה (אופציה); ו (3) עסקת המשך חכירה (אופציה). אין מחלוקת כי במהלך תקופת החכירה הרכבים מסווגים כרכוש קבוע בדוחותיה של המערער. בתום עסקת החכירה, ייתכן וימכרו הרכבים הן על ידי מימוש האופציה או על ידי מכירתם לסוחר רכבים בלתי קשורים. המערער דיווחה על רווח הון ממכירת הרכבים.

פסיקת בית המשפט:

1. סיווג עסקאות מכירת הרכבים:

במענה לסוגיה זו ביסס בית המשפט את פסיקתו בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג הכנסה כפירותית

או הונית בהלכת **מגיד**¹ ובהם: טיב ואופי הנכס – האם מדובר בנכס השקעה לטווח ארוך (הוני) או נכס למסחר שוטף (פירותי), תדירות העסקאות – עסקאות הנעשות תדיר (פירותי), היקף כספי גדול של העסקאות (פירותי), תקופת קצרה של החזקה בנכס (פירותי) וההיפך, יעוד התמורה לרכישה שוטפת (פירותי) וההיפך, בקיאות ומומחיות (פירותי), מנגנון ארגוני (פירותי), טיפוח והשבחת הנכס (פירותי).

המערערת טענה, כי אין מחלוקת כי היא מנהלת מנגנון עסקי רחב בעל ידע ומיומנות, אך כל מטרתו של מנגנון זה הינו אך ורק לטובת פעילות השכרת הרכבים וכלל אינה רלוונטית כאשר הרכבים נמכרים (ובעיקר נכון הדבר בעת מימוש אופציית השוכרים בה הרכבים כלל לא מוחזרים לידי המערערת טרם המכירה). בית המשפט דחה את עמדת המערערת וקבע כי למנגנון העסקי של המערערת השפעה ישירה על עסקאות המכירה הן בהיבט השיווק והן בהיבט שמירת ערך הרכבים במהלך תקופת עסקת החכירה. עוד ציין בית המשפט כי הענקת האופציה מהווה חלק מפעילות העסקית וכי קיימת סינרגיה מלאה בתוך עסקי המערערת בין פעילות ההשכרה לפעילות המכירה. עוד קבע בית המשפט, שינוי יעוד נכס מנכס הוני למלאי עסקי אינה מצריך שינוי "פיזי" וכי שינוי ייעוד לנכסים יעשה מכוח כלל הנסיבות הקשורות בהם. כפועל יוצא, העובדה כי אין לשנות את סיווג הרכבים כיוון והמכירה מתבצעת ללא מעבר במגרשי המכירה, אין בה די כדאי להטות את הכף לטובתה של המערערת.

2. סיווג ההפסדים:

בסוגיה זו, קיבל בית המשפט את עמדת המערערת וקבע כי ניתן להקביל את גניבת הרכבים למכירתם ומכיוון וקבע בית המשפט כי מכירתם מהווה מכירה של מלאי עסקי ולא של נכס במישור ההוני, הרי שגם את גניבת הרכבים יש לסווג כאובדן של מלאי עסקי. לאור האמור, יש להתייחס אל האובדן מגניבות הרכבים, כמו גם לרווח ככל שיש כזה בשל פיצוי ביטוחי, כהפסד או הכנסה מעסק.

בברכה,

פישר בכר חן וול אוריון ושות'

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה או הבהרה ונשמח לסייע ככל הנדרש.

03-6944203

ashavit@fbclawyers.com

עו"ד ענת שביט

03-6944203

ofartuk@fbclawyers.com

עו"ד אופיר פרטוק

03-6944203

jshtang@fbclawyers.com

עו"ד (רו"ח) יונתן שטאנג

הכלול בגרסת מידע זו הוא מידע כללי בלבד, הוא אינו חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו. כל הזכויות שמורות לפישר בכר חן וול אוריון ושות'. להירשם למייל זה או להסרה מרשימת התפוצה: news@fbclawyers.com

¹ ע"יא רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בנבו, 16.03.2009).