

"מיסוי עסקאות קומבינציה"



עו"ד איתי הכהן
איתי הכהן – משרד עורכי דין
בית שאפ

רחוב היצירה 3 ר"ג

טל': 03 7538811

itay@ihacohen.com

www.ihacohen.com

© כל הזכויות שמורות

הסכם קומבינציה

הסכם בין בעל הקרקע לבין קבלן ולפיו בונה הקבלן על המגרש של בעל הקרקע ובתמורה מקבל בעל המגרש חלק מהדירות.

אופן העסקה

- עסקת קומבינציה כוללת שתי עסקאות:
 - מכירת זכויות במקרקעין
 - קבלת שרותי בניה מהקבלן (בתמורה).
- **"מכר מלא"** - בעל המגרש מוכר את כל זכויותיו במגרש ותמורת זאת הוא מקבל מספר דירות מגורים בנויות מהקבלן, "דירות התמורה".
- **"מכר חלקי"** - בעל המגרש מוכר רק חלק יחסי מהמגרש בעוד שחלק אחר שעליו ייבנו "דירות התמורה" נשאר ברשותו. החלקים נקבעים לפי יחס השווי שבין ערך הקרקע לשווי עלות הבניה.

"מכר מלא" – עסקה עתירת מס

- בעל המגרש חייב בסמוך לכריתת ההסכם במס שבח בגין מכירת כל זכויותיו במגרש.
- חל כפל מס רכישה: הקבלן – בגין רכישת המקרקעין של דירות התמורה. הבעלים – בגין דירות התמורה.

המשך -

"מכר מלא" – עסקה עתירת מס (המשך)

מס ערך מוסף

– הקבלן אינו יכול לנכות את המע"מ בגין חלק המקרקעין שעליו ייבנו דירות התמורה בשל מגבלות מנגנון החיוב שנקבע בתקנה 6ב' לתקנות מע"מ.

– כמו כן חל מע"מ בגין "מכירת" דירות התמורה לבעל המקרקעין כולל מרכיב הקרקע. (בעית המע"מ קיימת חלקית גם במכר חלקי).

אופן העסקה

- **ב-פס"ד ברקאי** (ע"א 487/77) קבע ביהמ"ש העליון כי ההבחנה בין "מכר מלא" ל- "מכר חלקי" הינה בהתאם למה שנקבע בפועל בין הצדדים ולא מה שניתן היה להיעשות ובהתאם לכך ייגזרו תוצאות המס.
- בע"א 265/77 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי** - הוכרה עסקת הקומבינציה במתכונת של מכר חלקי כמונעת מיסוי עודף.
- **פס"ד אופיר** (ע"א 552/82) הכשיר ביהמ"ש העליון שינוי הסכם קומבינציה ממכר מלא למכר חלקי (שנעשה בעקבות פס"ד ברקאי) למרות שהתיקון נעשה בדיעבד.
- **בפס"ד טובי וקובו** (ע"א 791/01, 3815/99) – העיר ביהמ"ש שגם אם הצדדים לא היו מספיק "חכמים" כדי לבצע את העסקה במתכונת של "מכר חלקי" וניסחו את ההסכם כ- "מכר מלא" יש לנתח את העסקה לפי המהות הכלכלית שלה ובעסקת קומבינציה מדובר למעשה ב-"מכר חלקי". עם זאת ביהמ"ש נזהר מלשנות את הלכת ברקאי ולכן יש להיזהר ולערוך הסכמים באופן שיהיה ברור כי מדובר ב- "מכר חלקי" (ר' גם **פס"ד בן עמי**).

יום המכירה

- "יום המכירה" הינו יום כריתת ההסכם ("היום שבו נעשתה המכירה").
בעבר חלה חלופה נוספת (הוראת שעה בסעיף 19(4)) שהתייחסה לעסקאות קומבינציה: המוקדם מבין שני המועדים הבאים:
 - יום סיום הבניה בחלק המוכר – המוקדם מבין:
 - ראוי לשימוש.
 - קבלת טופס 4.
 - יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן, ע"י המוכר (לרבות מכירות פטורות) ובהתקיים יתר התנאים שנקבעו בסעיף 19(4).
 - החלופה הנוספת חלה על מכירות ב – "תקופה הקובעת": 7.11.01 - 31.12.06.

המשך-

יום המכירה ושווי המכירה בהסכם עם תנאי מתלה

- הלכת אלדר שרון (ע"א 489/89) – יום ההסכם הוא "יום המכירה" ולא מועד התקיימות התנאי המתלה.
- חריג – כאשר התנאי המתלה אינו רצוני בין הצדדים אלא נובע מהוראות הדין.
- שווי המכירה אף הוא נקבע במועד כריתת ההסכם ועל כן עלית ערך הדולר לא צריכה לשנות את שווי העסקה. מדובר בהכנסה מהפרשי שער ולא בהכנסה הונית (חל פטור לגבי יחיד לפי סעיף 9(13) לפקודה).

שינוי תב"ע כתנאי מתלה

תיקון סעיף 19

• בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א הוספה חלופה נוספת ל"יום המכירה" בסעיף 19(תיקון 69):

"(א3) במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף- יום אישור התכנית"

עסקת פינוי בינוי – יום המכירה

- עסקת פינוי בינוי הינה למעשה עסקת קומבינציה לגבי מתחמי פינוי-בינוי.
- **סעיף 49כ' לחוק מסמ"ק דוחה את יום המכירה:**
- "על אף האמור בחוק זה ובחלק ב' לפקודה לענין פינוי לשם בינוי, במכירה ליזם של כל הזכויות ביחידה במתחם או בשטח שלגביו הוגשה בקשה לפי סעיף 49כח להכריז עליו כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, המותנית בתנאי מתלה, או שהיא מכירה של זכות לרכישת זכות ביחידה כאמור (בפרק זה - האופציה), יום המכירה יהיה המוקדם מבין אלה, לפי הענין ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 49כא:
- (1) המועד שבו התקיים התנאי;
- (2) המועד שבו מומשה האופציה; בסעיף זה, "מימוש האופציה" - המועד שבו מחזיק האופציה רכש את הזכויות ביחידה שלגביה ניתנה האופציה;
- (3) המועד שבו התחיל היזם או מי מטעמו את הבניה בבניין שבו נמצאת היחידה הנמכרת.
- בסעיף 49כא' נקבעה חובה על היזם למסור הודעה למנהל תוך 30 יום על מכירה של זכויות ביחידה במתחם.

תמ"א 38/2 – יום המכירה

- תמ"א 38/2 דומה במתכונתה לעסקת קומבינציה.
- סעיף 49 לב'1 לחוק מסמ"ק:
- "על אף האמור בחוק זה, היתה המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 49לג או 49לג1 לפי העניין [כלומר תמ"א 38 / – 38-2], מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה – האופציה), יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 49לב2 [הודעה תוך 30 יום מחתימת ההסכם בטופס שקבע המנהל]:
- (1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;
- (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין."

שווי העסקה

לפי השווי ביום חתימת ההסכם:

- א. **שווי שירותי הבנייה**, הכוללים בין השאר:
- 1. עלויות הבנייה - תשומות בנייה (עלויות חומר ועבודה).
 - 2. עלויות תכנון ופיקוח.
 - 3. לאמור לעיל יתווסף:
 - 4. רווח קבלני סביר (15%-20%).
 - 5. מס ערך מוסף.
- ב. **תשלומים בכסף או בשווה כסף:**
- 1. תשלום מזומן ע"י הקונה
 - 2. "שירותי הבנייה" יתווספו סכומים שמשלם הקבלן לבעל הקרקע או במקומו, לרבות תשלומים שאינם קשורים לשירותי הבנייה, כגון: דמי שכירות למגורי בעל הקרקע בעת הבנייה.
 - 3. **פחות תשלום מזומן ע"י המוכר**
 - 4. משירותי הבנייה יופחתו סכומים שמשלם בעל הקרקע לקבלן (רק בגין מרכיבי שירותי בנייה שנלקחו בחשבון בסעיף א', כגון: מס ערך מוסף בגין הבנייה).

שווי העסקה - הנחיות מש"ח

- יש להגיש יחד עם ההצהרה על העסקה, בנוסף לחוזה ולמפרט, ניתוח של עלויות הבנייה. הניתוח צריך להיות מפורט וברור, רצוי בחתימת מהנדס.
- עלויות הבנייה יתבססו על מחירים מקובלים בשוק, ולשם כך מומלץ שימוש במחירונים של משרד הבינוי והשיכון, דקל וחשב. ניתן להיעזר גם במחירון התאחדות הקבלנים המבוסס על מחירון משב"ש.
- לפי הנחיות החב"ק-מסשבח, את התמורה המוצהרת ניתן לקבל רק כאשר הבדיקה העלתה, כי התמורה שהוצהרה הינה סבירה, דהיינו, שווי הקרקע הנמכרת, לו נמכרה במזומן, איננו גבוה מהתמורה המוצהרת בעסקת הקומבינציה.

המשך -

שווי העסקה - הנחיות מש"ח (המשך)

- מרכיב החלק הנמכר (אחוז הקומבינציה) ייקבע בהתאם ליחס השווי המבונה שבין חלק הקבלן לחלק בעל הקרקע.
- כאשר מדווח אחוז קומבינציה לפי יחס השטחים בלבד, יש לדרוש מהמצהיר גם את יחס השוויים. כך, לדוגמא, חלוקת שטחים באופן שווה כאשר המהות שונה (חניות מול מגורים, מסחר מול מגורים וכדו'), יוצרת אחוז קומבינציה השונה מיחס השטחים.

שווי העסקה - הנחיות מש"ח (המשך)

- לפי הנחיות חב"ק-מס שבח, רשות המיסים תבדוק את עלויות הבנייה בפועל כפי שידווחו לפקיד השומה ושומרת לעצמה הזכות לתקן השומות בעניין שווי התמורה וכן לבחון ביתר הקפדה דיווחים בעתיד.
- הנחיה זו הינה בעייתית כאשר חלה התייקרות בעלויות הבניה לאחר יום המכירה. ←

התייקרות עלויות בניה בעתיד

עם ביטול החלופה השניה של סעיף 19(4) המועד הקובע לענין השווי הוא "מועד המכירה" קרי, מועד כריתת ההסכם. המסקנה המתבקשת הינה כי אם עלויות הבניה בפועל היו גבוהות (או נמוכות) יותר במועד הבניה יש לבדוק אם הדבר נובע מהתייקרויות שאירעו לאחר מועד המכירה ואם התשובה חיובית אין להביאן בחשבון בקביעת שווי המכירה.

שווי עסקת קומבינציה עם תנאי מתלה

כאשר נקבעים תנאים מתלים בדבר גודל התמורה שהמוכר יקבל בעסקאות קומבינציה, ותנאים אלה קשורים בהחלטת רשויות התכנון (כגון בקשה להגדלת אחוזי בנייה, שינוי ייעוד וכו'):

- קבלת התחייבות הצדדים לדווח על השינוי בעתיד ותיקון השומה בתוך 4 שנים לפי סעיף 85.
- לחלופין, הוצאת שומה לפי הצפוי והקפאת החלק השנוי במחלוקת במסגרת השגה.

זכויות בניה שהתווספו עד הבניה

- במידה וההסכם מתייחס לאפשרות של זכויות בניה עתידיות, המדובר בתנאי המשפיע על התמורה ויש בסיס לשינוי בהתאם. עם זאת פסקה (א3) לסעיף 19 דוחה את יום המכירה ליום אישור התוכנית במידה והתמורה אינה כוללת מרכיב מזומן.
- במידה וההסכם בין הצדדים אינו מתייחס לכך כי אז לכאורה אין לשנות את שווי העסקה שכן מדובר בעליית ערך לאחר מועד המכירה.

כיצד ניתן לקבוע את שווי העסקה במועד המכירה?

- לגבי עסקת קומבינציה עם תנאי מתלה ניתנו פתרונות פרקטיים בחוזר מס שבח (ר' לעיל).
- מה הדין אם הבניה התעכבה מעל תקופת ה – 4 שנים המאפשרת את פתיחת השומה לפי סעיף 85?
- פתרון אפשרי – לקבוע את שווי העסקה על בסיס שערך התמורות הצפויות.

פס"ד מנסור כינג' (עמ"ה 175/00)

בין העורר לבין חברת פז נחתם הסכם לחכירה של תחנת דלק לתקופה ארוכה (תקופה העונה על הגדרת "זכות במקרקעין"). דמי החכירה שנקבעו בהסכם הורכבו מתשלום חד-פעמי ומתשלומים חודשיים אשר היו אמורים להיגזר מן הרווח התפעולי של התחנה. העורר סבר, כי התשלומים החודשיים אמורים היו להיות ממוסים אצל פקיד השומה ואולם מנהל מס שבח קבע, כי הכנסות אלה ימוסו אצל רשויות מיסוי מקרקעין ולפיכך ערך את שומתו בהתאם להיוון ההכנסות שנצפה על ידו. דא עקא, לאחר כמה שנים התברר, כי היקף ההכנסות מתחנת הדלק עולה באורח ניכר על היקף ההכנסות שנצפה על ידי המנהל. ואכן, פקיד השומה אשר קיבל את הדיווח על ההכנסות מאת העורר ערך תיקון לשומה וקבע, כי ההכנסות מתחנת הדלק צריכות להיות ממוסות אצל פקיד השומה.

פס"ד מנסור (המשך)

- בית המשפט קבע באופן חד משמעי, כי אין מקום לתיקון השומה גם לאור היקף הסכומים הנוספים אותם קיבל העורר. בהנמקה מפורטת היטב קבע בית המשפט, כי לאור עקרון ההסתמכות מנועה הרשות מלחזור בה מהחלטתה.
- פסה"ד עוסק בשאלה העקרונית כיצד יש לקבוע את שווי המכירה. אולם פסק הדין קובע, כי לא ניתן לתקן את השומה מכוח השאלה הפרוצדוראלית, מבלי שהוא קובע מסמרות בשאלה העקרונית.

פס"ד כספי (ו"ע 1012/05)

- בעניין כספי נדונה השאלה, האם לצורך קביעת שווי המכירה יש להסתמך על תשלומים מאוחרים ששולמו על ידי הבעלים לכונס הנכסים במסגרת עסקת קומבינציה. באותו בעניין התקשרו הבעלים עם יזם בעסקת קומבינציה, תוך שהם מתחייבים לשלם ליזם סכום מסוים על חשבון הבנייה. בהתאם לעיקרון לפיו יש לקבוע את שווי המכירה אך בהתאם לרכיב הקרקע, שהוא כנגד שווי שירותי הבנייה, חולץ רכיב זה משווי המכירה. עקב קשיים אליהם נקלע היזם נחתמה תוספת להסכם, לפיה הבעלים התחייבו לשלם לכונס הנכסים של היזם סך נוסף לצורך השלמת הבנייה. התחייבות נוספת זו נעשתה בחלוף למעלה מארבע שנים מיום עריכת השומה ועל כן התעוררה השאלה, האם יש לתקן את השומה.

פס"ד כספי (המשך)

- ועדת הערר הכריעה, כי אין לתקן את השומה בחלוף זמן רב כל כך. כמו כן העירה הוועדה כי בכל מקרה לא היה מקום לתקן את השומה, הואיל ואת שווי המכירה יש לקבוע בהתאם לעובדות הידועות ביום ההסכם ולא בהתאם לעובדות שאינן ידועות ושלא ניתן היה לצפותן ביום חתימת ההסכם.

פס"ד כספי – בימ"ש עליון

- הארכת מועד לצורך תיקון שומה - על השומה הראשונה שהוצאה לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שומה זמנית) הגישו המערערים השגה, ובעקבות הדיון הוצאה שומה מתוקנת ביום 28.2.01. את התקופה של ארבע שנים יש למנות מהשומה השניה (המתוקנת). מאחר שהשומה השניה באה לתקן שומה שהוצאה כנדרש לפי סעיף 78, הרי שהיא נבלעת בסעיף 78, ועל כן היא עומדת בדרישות סעיף 85. מכתבם הראשון של המערערים, בו התבקש תיקון השומה, נשלח פחות מארבע שנים לאחר הוצאת השומה הקובעת (השניה), ועל כן לא היה על המערערים לבקש הארכת מועד לפי סעיף 107.
- אין מניעה לעשות שימוש בהוראת סעיף 107 לצורך הארכת מועד המופיע בסעיף 85. הנורמה אכן נקבעת בסעיף 85, אך במקרים מסוימים, יש לאפשר מתן ארכה על פי הוראת סעיף 107.
- תיקון שומה בשל קריסת עסקת הקומבינציה - שווי המכירה מחושב נכון ליום ההסכם. בעסקת קומבינציה, הבסיס לחישוב הוא שווי השוק של שירותי הבנייה לבעלים, בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, ללא מרכיב הקרקע. שווי זה כולל בתוכו גם מרכיבים עתידיים, ככל שהם מקבלים ביטוי בהסכם, וכן תשלומים דחויים. **התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם אינן יכולות לשנות את השווי ואינן יכולות להביא לפתיחת השומה מחדש לפי סעיף 85, בנוגע להסכם שנחתם ומוסה זה מכבר.**
- יתר על כן, התפתחויות מאוחרות אלה אינן מהוות אף "עובדות חדשות", כנדרש בסעיף 85(1) לשם תיקון שומה.
- הסכמת המשיב להתחשב בסכומים הנוספים ששילמו המערערים כהוצאות המותרות לניכוי בשומה עתידית שתיערך להם בעת מכירת הדירות, מבטיחה את המטרה של גביית מס אמת.
- הערעור נדחה. יתר שופטי ההרכב תמכו במסקנת השופט רובינשטיין לגבי דחיית הערעור, אך השאירו בצריך עיון את מסקנתו לגבי היקף תחולתו של סעיף 107.

מכירת דירת מגורים עם זכויות בניה סעיף 49ז'

- ניצול הפטור על דירת מגורים מזכה לפי סעיף 49 מחייב את מכירת כל הזכויות בדירה.
- כאשר נמכר בית מגורים והשווי הושפע לא רק משווי הבית נטו אלא גם ואולי בעיקר מזכויות הבניה הלא מנוצלות שיש לגביו. כי אז מפצלים בין השווי שיש לזקוף לדירת המגורים לבין השווי שיש לזקוף לזכויות הבניה לפי נוסחה שנקבעה בסעיף 49ז' לחוק:
 - לפי הנוסחה כאמור, מעריכים את שווי הדירה ללא זכויות הבניה הנוספות. השווי הזה כפול שניים פטור ממס אך לא יותר מתקרה שנקבעה על סך של כ – 1,996,700 ₪ שמתעדכן כל שנה בהתאם לעליית המדד.
 - "דירות וותיקות", שבנייתן הסתיימה לפני 1.4.1997, סכום הפטור הכולל לא יפחת מ – 500,100 ₪ גם אם זה גבוה מכפל שווי דירת המגורים בלבד.

עסקת קומבינציה עם דירת מגורים

הפיצול האנכי

- סעיף 49א(ב) - שילוב של עסקת קומבינציה והפטור על דירת מגורים.
- בעסקת קומבינציה "נכונה" מתבצע מכר חלקי של הזכויות ואילו הפטור על דירת מגורים מחייב את מכירת כל הזכויות בדירה.
- סעיף 49א(ב) מאפשר לבצע עסקת קומבינציה במכר חלקי ולמרות זאת ליהנות מהפטור על דירת מגורים.
- יש לזכור שהפטור בגין דירת המגורים אינו על כל שווי העסקה אלא רק פטור חלקי במגבלות הנוסחה שנקבעה בסעיף 49ז' לגבי מכירת דירת מגורים שמחירה הושפע מזכויות בניה נוספות.

סעיף 49א(ב) – חלופות המיסוי הדין שחל עד 1.8.13 (עד תיקון 76)

א. ניצול הפטור על דירת מגורים:

– שווי העסקה יהיה כמו מכר מלא כלומר רואים את המוכר כאילו מכר את כל הקרקע (כולל הקרקע של דירות התמורה) ומזה מפחיתים את השווי הפטור בגין דירת המגורים לפי 49ז' ועל היתרה חל מס שבח.

– חשוב להדגיש שאם בוצע מכר חלקי אז רק לצורך הערכת שווי התמורה רואים זאת כמכר מלא ולא לענין מס רכישה. כלומר בעל המגרש לא צריך לשלם מס רכישה על דירות התמורה כמו במכר מלא וגם הקבלן משלם מס רכישה רק על שווי החלק הנמכר בפועל.

ב. אי ניצול הפטור על דירת מגורים - מיסוי העסקה כמו מכר חלקי. כלומר, שווי העסקה יהיה רק שווי הבניה של דירות התמורה כולל הרווח הקבלני.

סעיף 49א(ב) – חלופות המיסוי (המשך)

- בפס"ד יוניזדה ובעקבותיו בפס"ד טובי וקובו קיבלו למעשה את העמדה של מס שבח ולפיה יש לכלול בתמורה לא רק את שווי הבניה אלא גם את שווי הקרקע של דירות התמורה.
- מבחינה פרקטית, במקרים רבים לא כדאי בסיטואציה כזו לנצל את הפטור על דירת מגורים. ככל ששווי הקרקע גבוה יותר ושווי בית המגורים אותו הורסים נמוך יותר, כך הפטור בגין דירת המגורים פחות משתלם ועדיף להגיש שומה בגין מכר חלקי של הנכס ללא ניצול הפטור על דירת המגורים.
- בפס"ד שדמי (ע"א 8789/82 ו-דנ"א דנ"א 6811/04) נקבע, בהתבסס על יוניזדה, כי במכירה של הדירות שיתקבלו בעסקת קומבינציה, שווי הרכישה שלהן ייקבע כשווי החדש שנקבע לקרקע שנמכרה בעסקת הקומבינציה.

פס"ד להב (ע"א 6486/02) – מסלול עוקף יוניזדה שנכשל

העובדות:

- מגרש קטן בבני ברק בשטח של 319 מ"ר עליו עמדה דירת מגורים צמודת קרקע.
- על פי התב"ע ניתן לבנות 3 יחידות דיור בשלוש קומות, מרתף ועליית גג.
- בוצעה עסקת קומבינציה שבה נקבע על פי הסכם שיתוף שנערך בין הצדדים במקביל, כי חלק השטח שנמכר הוא החלק שעליו בנויה הדירה הישנה.

פס"ד להב (המשך)

נפסק:

- בהתחשב בגודל המגרש לא ניתן לפצל את הנכס לשני חלקים.
- מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה היתה מכר של דירה חדשה, שעתידה להיבנות על המגרש ולא מכר של דירה ישנה.

סעיף 49א(ב) – הדין החדש החל מ- 1.8.13 (תיקון 76)

- בתיקון 76 לחוק מסמ"ק שונה נוסחו של סעיף 49א(ב).
- "על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה."
- תיקון 76 מבטל למעשה את הלכת יוניזדה בכך שהוא מאפשר להינות מהפטור על דירת מגורים גם במכר חלקי במסגרת עסקת קומבינציה.
- התיקון גם מבטל ממילא את הלכת שדמי באופן שיום הרכישה המקורי של בעל הקרקע נשאר לגבי דירות התמורה.

דוגמא לקומבינציה "ודירות יוקרה"

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2013

- מכירת דירה עם זכויות בנייה בעסקת קומבינציה של 60% (קבלן). שווי מכירה של עסקת הקומבינציה נקבע לסך של 7 מיליון ש"ח. כאשר שווי הדירה (100%) ללא הזכויות 5 מיליון ש"ח.
- מאחר ובהתאם לתיקון סעיף 49א(ב) הפטור ניתן על חלק הנמכר הרי שמתוך 7 מיליון, 3 מיליון מיוחס לדירה (60% X 5 מיליון) והשאר - 4 מיליון לזכויות. בדוגמא זו החל מיום 01.08.13 ועד ל - 31.12.13 3 מיליון פטורים ו - 4 מיליון חייבים. החל מיום 01.01.14, עם כניסתו לתוקף של 49א(1), הגבלת הפטור לדירות יוקרה, יש להשוות את שווי הדירה ללא הזכויות לתקרה לדירות יוקרה. מאחר ונמכרו 60%, יש להשוות ל - 60% מהתקרה, כלומר התקרה הרלוונטית - 2.7 מיליון (60% X 4.5 מיליון). ולכן החל מה - 1.1.14 יהיו עוד 300,000 חייבים במס, אולם בכפוף להוראות המעבר הם יהיו זכאים לחישוב הליניארי החדש. סה"כ 4.3 מיליון ש"ח חייבים במס (4 מיליון חישוב רגיל ו - 300,000 חישוב ליניארי חדש) ואילו 2.7 מיליון פטורים.

האם חלה בעסקאות קומבינציה

התיקרה הקבועה בסעיף 49א(א1)?

- התקרה הקבועה בפסקה (א1) הינה כיום 4.5 מיליון ש"ח.
- לפי עמדת רשות המיסים התשובה חיובית – ר' שקף קודם.
- לדעתנו התשובה אינה נקיה מספקות לאור העובדה שפיסקה (ב) של סעיף 49א, מתנה על ס"ק (א): "על אף האמור בסעיף קטן (א)" שלפיו נדרשת מכירה של כל הזכויות בדירה ומחילה את תנאי הפטור שבסעיף 49ב' קרי (דירה יחידה, בעלות במשך תקופה של 18 חודשים לפחות וכו'), אולם היא אינה מחילה את התקרה שבפיסקה (א1).

קומבינציה עם דירת מגורים – הפיצול האופקי ("הפיסי")

- הרעיון, כי המחוקק ייחד את הפטור ממס האמור בדירת מגורים רק לנכס העונה על הגדרת "דירת מגורים", מהווה את הבסיס הרעיוני לפיצול אופקי שהוכר בפסיקה לפיו יש לפצל את דירת המגורים מהקרקע אשר היא יושבת עליה ואשר אינה משרתת את הדירה.
- פיצול כאמור הינו יציר ההיגיון המשפטי, שפיתחו בתי המשפט, ללא כל "סנקציה" מצד המחוקק. לפי ההיגיון המשפטי האמור, דירת מגורים תכלול את החצר והגינה המשמשים את הדירה, אך לא קרקע אחרת המשמשת לחקלאות או לבנייה נוספת. (ר' פס"ד שוורץ ע"א 152/79; רושגולד ע"ש 651/87; ארליך ע"א 733/91).

קומבינציה עם דירת מגורים –

הפיצול האופקי (המשך)

- בית המשפט העליון דן בשאלת היקפה של דירת המגורים בענין נסל ע"א 2191/92 הוא קבע, כי המבחנים שיאומצו בנדון זה יהיו גמישים והשימוש בהם ייעשה על פי ההיגיון והשכל הישר.
- בית המשפט פסק, כי נקודת המוצא לקביעת גודל סביר של מקרקעין לשימושה של דירת מגורים צריך להיות קרקע בגודל של דונם אחד, וגם היא תשתנה בהתאם לגורמים נוספים, כגון השטח המקובל לדירת מגורים באותו אזור, אופי האזור כאזור עירוני או כאזור חקלאי ועוד.
- העובדה כי הפיצול הפיזי מושתת על אדני ההיגיון, והוא אינו נגזר מהוראת סעיף 49ז, מביאה למסקנה, כי בפיצול שכזה המוכר לא ייהנה מכפל הפטור ממס האמור בסעיף הנ"ל. משמעותו של דבר, כי בעסקת קומבינציה כאמור, המס יחושב כך שהמוכר ישלם מס רגיל על הקרקע שפוצלה מדירת המגורים, ואילו על דירת המגורים יינתן פטור ממס אך ורק ב"סכום שווי הדירה הנמכרת" לפי סעיף 49א'(ב)(1) ולא כפל פטור ממס לפי סעיף 49ז, שכן התמורה לא הושפעה מזכויות לבנייה נוספות. עם זאת יתכן וניתן לטעון שיש לייחס חלק מזכויות הבניה לאותו "דונם" שיוחס לדירת המגורים ולכן יש להפעיל לגבי אותן זכויות את הוראות סעיף 49ז'. כלומר שילוב של פיצול אופקי ופיצול אנכי.

בעיית המע"מ

- עסקת קומבינציה כוללת שתי עסקאות החייבות במע"מ:
 - עסקת שרותי בניה: החייב במס הינו הקבלן.
 - מכירת המקרקעין. במידה והמוכר אינו עוסק – עסקת אקראי.
- כאשר המוכר הינו פרטי- הקבלן מוציא חשבונית עצמית (תק' 6ב').

המשך-

בעיית המע"מ (המשך)

דוגמה:

- שווי (כולל מע"מ) רכישת החלק הנמכר = שרותי הבניה - $1.180k\$$.
- שווי (כולל מע"מ) מכירת החלק הנמכר בעתיד ע"י הקבלן - $2.360k\$$.
- מע"מ (18%) בגין מכירת החלק הנמכר בידי הפרטי - $180k\$$ - חל על הקבלן המוציא חשבונית עצמית.
- מע"מ בגין המכירה בעתיד ע"י הקבלן - חל על הקבלן - $360k\$$ - לא ניתן לקזז את המע"מ בגין הרכישה בשל הוצאת חשבונית עצמית.
- **התוצאה** : עיוות- הקבלן סופג את המע"מ בגין הרכישה. (בפועל "הנזק" מגולם במחיר הדירה).
- ר' סעיף 5 (ב) לגבי מכירת דירת מגורים שנרכשה מפרטי ע"י קבלן - שם נפתרה הבעיה (המע"מ יחול רק על הפרש בין המכירה לקניה).

פס"ד אוסיף השקעות ע"מ 1169/07

- המערערת עוסקת בייזום ובנייה במקרקעין. המערערת רכשה מקרקעין מיחידים, שאינם רשומים כ"עוסק", הוציאה חשבונית עצמית בגין הרכישה וניכתה את מס התשומות הכלול בה.
- המערערת הקימה על המקרקעין פרויקט של דירות מגורים למכירה, ובהתאם לייעוץ משפטי שקיבלה, שילמה מע"מ רק על ההפרש שבין מחיר מכירת הדירות לבין מחיר רכישת המקרקעין.
- הצדדים העמידו בפני בית המשפט שתי פלוגתאות:
 - א. האם החבות במע"מ בשל עיסקאות מכירת הדירות על ידי המערערת חלה על מלוא תמורת הדירות בעת מכירתן, כעמדת המשיב, או שמא רק על תמורת הדירות בניכוי מרכיב הקרקע, כעמדת המערערת.
 - ב. במידה שהחבות במע"מ חלה רק על תמורת הדירות בניכוי מרכיב הקרקע, כעמדת המערערת, כיצד יש לייחס את הסכומים אותם קיבלה המערערת ממכירת הדירות - האם, ראשית לחלק החייב במע"מ או שמא לחלק הפטור במע"מ או לחלק היחסי.
- המערערת טוענת, כי יש להטיל מע"מ על הערך המוסף בלבד, ויש לפרש את החוק לאור מטרה זו ותוך שמירה על עקרון ההקבלה. לגישתה, יש להחיל במקרה זה את הוראות סעיף 5(ב) או את הוראות סעיף 7 או את הוראות סעיף 31(4), על מנת למנוע תוצאה בלתי צודקת ובלתי סבירה.
- המשיב טוען כי הוראת סעיף 5(ב) מתייחסת לדירות מגורים בלבד וכי אין להרחיב הסדר זה על מקרקעין בכללותם מכוח החלטה שיפוטית בניגוד לרצון המחוקק.

פס"ד אוסיף השקעות המשך-

- סעיף 5(ב) מהווה הסדר מיוחד באשר לדירות מגורים שאין להרחיב אותו מעבר ללשון הברורה בה נקט המחוקק. ניסיונות להחלת הסעיף על מקרקעין באופן כללי לא צלחו, ולא מדובר בעיוות כלכלי או בכפל מס.
- למקרה של רכישת מקרקעין על ידי עוסק מאת אדם פרטי, התייחסו החוק והתקנות בנפרד - תקנה 6(ב) לתקנות מע"מ, אשר מטילה על הקונה את החבות להוצאת חשבונית עצמית.
- עסקה זו היא עסקה נפרדת מהעסקה הנוספת והמאוחרת שנעשתה על ידי המערערת - בניית הדירות בפרוייקט ומכירתן. המחוקק בחר באופן ברור שלא לכלול עסקה נפרדת זו בהוראות סעיף 5(ב) והעוסק יחוייב בגינה במס עסקאות, בהתאם למלוא תמורת המכירה.
- לא סביר לראות את התשלום עבור רכישת המקרקעין כחלק מהמחיר בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק, כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות. אין מקום לאיחוד מלאכותי ולראות את מחיר העסקה הסופית כמחיר שמשולם בתשלומים בעסקה רב-שלבית.
- לקוחות המערערת רכשו ממנה דירות שלמות המיועדות למגורים, מבלי שניתן יהיה לפצל עסקה זו לשלבים שונים.
- במקרה הנוכחי אין כל צורך בפרשנות תכליתית, שכן הוראות החוק ברורות לחלוטין. לכן, אין לקבל את הטענה, כי זה המקרה בו ראוי לפרש את סעיף 5(ב) בניגוד גמור למילות החוק.

מהו "המחיר" לענין מע"מ פס"ד ניכן

- השאלה, כיצד לקבוע את המחיר ואת מועד החיוב בעסקת קומבינציה לעניין חוק מס ערך מוסף?
- בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין ניכן ע"א 108/82 פסק הנשיא שמגר, כי מחירה של עסקת קומבינציה יהיה "המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים", כאמור בסעיף 10 לחוק, דהיינו שווי הקרקע המועברת לקבלן במסגרת העסקה ביום החיוב, שהוא יום מסירת הקרקע לקבלן. הלכה זו, שבה ואומצה בפסק דין פ.ל חברה להשקעות ע"א 369/89.

פס"ד ניכּן – (המשך)

- פס"ד ניכּן מעלה מספר קשיים לכאורה:
- אין התאמה בין המועד הקובע לענין החיוב במס שהוא ב- "יום המכירה" לפי חוק מסמ"ק לבין מועד החיוב במס לענין מע"מ.
- בתוך כך, מועדי החיוב לגבי עסקת מכירת המקרקעין אינם זהים בהכרח לעסקת שירותי הבניה.
- אין התאמה בהכרח בין קביעת "שווי המכירה" לענין מסמ"ק לבין קביעת "המחיר" לצורכי מע"מ.
- מה הדין בעסקת קומבינציה הכוללת תשלומי איזון. האם גם אז מחיר העסקה יהיה שווי המקרקעין?

מועד החיוב במע"מ – הנחיות מע"מ (תאמ"ו)

- לגבי מכירת המקרקעין –
- על-פי סעיף 28 לחוק מע"מ, המועד הינו עם העמדת הקרקע לרשות הקבלן או לשימוש, או עם רישום הקרקע על שם הקבלן, לפי המוקדם.
- מחיר העסקה, לפי גישת מע"מ, הוא ערך הקרקע ביום מסירתה לקבלן, בהתאם להערכת שלטונות מס שבח (זאת במקרה של חפיפה בין מועדי ההערכות).

מועד החיוב במע"מ – הנחיות מע"מ (תאמ"ו)

- לגבי שירותי הבניה-
- לאור פסק-דינו של בית המשפט העליון בעניין ניכנ, מועד החיוב במס הוא המועד שבו נמסרה הקרקע לקבלן. לפיכך, יש לראות במסירת הקרקע לקבלן כ"סכומים" ששילם בעל הקרקע לקבלן לפני שקיבל את החזקה בדירות.
- הקבלן חייב על כך במס, לפי סעיף 29(1) לחוק מע"מ, ביום קבלת הקרקע, ועל ה"סכום" שקיבל, דהיינו על ערך הקרקע שקיבל - ביום קבלתה. מחיר העסקה נקבע לפי סעיף 10 לחוק מע"מ, דהיינו המחיר המשתלם בתנאים רגילים. ברוב המקרים, יהיה זה שווי הקרקע שנמסרה לקבלן.

מע"מ בעסקת קומבינציה עם תשלומי איזון

- הפסיקה מלמדת, כי לא אחת כללו שלטונות מע"מ במחיר עסקת שירותי הבנייה תשלומי איזון שהקבלן שילם בעד הקרקע, וזאת לדעתנו ללא כל בסיס חוקי. יש לנכות משווי הקרקע את תשלומי האיזון ששילם הקבלן לצורך קביעת המחיר בגין שירותי הבניה. (ר' ע"ש 74/95 מרומי אחוזה בע"מ).
- הוא הדין כאשר הקבלן משלם עבור בעל הקרקע את מס השבח. (ע"ש 61/94 רמ"ש"ר פיתוח ובניה בע"מ).
- והוא הדין לגבי תשלומים שהקבלן משלם לממ"י במקום בעל הקרקע. (ע"ש 233/93 ב.א. יעד מהנדסים בע"מ; ע"ש 5004/96 פרינץ צבי בע"מ).
-

נטרול המע"מ משווי הקרקע

- בעסקת הזמנת בנייה עצמאית נהוג שהמזמין משלם סכום כספי מוסכם בעבור שירותי הבנייה בצירוף מע"מ. אף בעסקת קומבינציה, שבה התשלום עבור הבנייה אינו בכסף אלא בהעברת חלק מהמגרש לבעלות הקבלן, נהוג להסכים שהתמורה כוללת את המע"מ בגין שירותי הבנייה, כאשר מע"מ מועבר בפועל לרשויות מע"מ על ידי הקבלן. יישום הלכת ניכן מביא לתוצאה לפיה שווי השוק של המקרקעין שווה ערך לשירותי הבנייה בצירוף מע"מ.
- לדוגמא, שווי הקרקע הוא 118 הרי מחיר עסקת הבנייה הוא 100 בצירוף מע"מ בסך 18 אשר הקבלן משלם לשלטונות מע"מ. בהיעדר הסכמה מפורשת לעניין החבות במע"מ ייקבע, כי המחיר ששולם בעבור שירותי הבנייה כולל מע"מ בהתאם להילכת זגורי (ע"א 738/80). בפסק דין זה נאמר, כי אין בשתיקת החוזה כדי להעביר את החיוב בתשלום סכום המע"מ על שכם הקונה, ובהיעדר הסכמה מפורשת אין המוכר רשאי לדרוש מהקונה שישלם לו תשלום מע"מ שהוא מעבר לתמורה המוסכמת.
- מסעיף 7 לחוק מע"מ עולה כי מחיר עסקה לא כולל את המע"מ החל עליה. כלומר, אין משלמים מע"מ על מע"מ.

נטרול המע"מ משווי הקרקע המשך-

- בפרשת ניכן לא נדונה השאלה, האם הוסכם בין הצדדים כי התשלום שמשולם (בהעברת קרקע) בעד שירותי הבנייה כולל גם מע"מ. לפיכך, אין לראות בקביעה בפסק הדין, כי מחיר העסקה יהא שווי המקרקעין, משום שלילת זכותו של הקבלן לנטרל משווי הקרקע את סכום המע"מ, כאשר הוסכם שהמוכר אינו מחויב לשלם סכום נוסף בגין מע"מ.
- בהנחיות שפורסמו, שלטונות מע"מ נצמדים להילכת ניכן ככתבה וכלשונה בקובעם, שמחיר העסקה הוא שווי שירותי הבנייה. כתוצאה מכך, במרבית המקרים נגרם עיוות בכך שמוטל על הקבלן כפל מס, ללא כל בסיס חוקי, משום שהוא נדרש, למעשה, לשלם מע"מ על מע"מ שלא נטרל משווי הקרקע.
- בפסק דין רמשי"ר, ע"ש 61/94, נאות מנהל מע"מ לוותר רק בשלב הערעור על הטענה, כי אין להוסיף מע"מ לסכום שנקבע בשומת מס שבח לבניית ממ"ר.
- מקום שהמוכר התחייב לשלם במזומן את המע"מ בעבור שירותי הבנייה, בנוסף להעברת המגרש, התוצאה תהיה ששווי המגרש יהיה שווה ערך לשירותי הבנייה ללא מע"מ, ולכן אין לנכות משווי המגרש את המע"מ.

עסקת תמורות

- בעסקת התמורות מוכר הבעלים את מלוא זכויותיו במקרקעין בתמורה לקבלת אחוז מוסכם מן התמורות שיתקבלו על ידי היזם במכירת מלוא היחידות שייבנו על המקרקעין ("מכר מלא").

עסקת תמורות כעסקה במקרקעין

פס"ד אביבית - ע"א 175/79

- המשיבה חברה קבלנית לבנין התקשרה בהסכם עם בעלת המגרש לפיו התחייבה בעלת המגרש להעמיד לרשות המשיבה את החלקה וזו התחייבה להקים עליה בנין בן 4 דירות. על החברה הקבלנית היה לממן את הבניה וכן הוסכם שכשהדירות תמכרנה, כל צד יקבל חזרה מה שהשקיע והרווח הנותר יתחלק 1/3 לבעל המגרש ו-2/3 לקבלן. המערער ראה בהסכם מכירת זכות במקרקעין ועל כן חייב את הקונה - המשיבה בתוספת מס. המוכרת היתה פטורה ממס שבח לאחר שהציגה אישור כי העסקה נתונה לשומת מס הכנסה. ביהמ"ש דלמטה קבל את טענת המשיבה כי לא מדובר כאן במכירת זכות במקרקעין ועל כן אין היא חייבת בתוספת מס. ומכאן הערעור.
- בקבלו את הערעור קובע ביהמ"ש כי תוכנו האמיתי של ההסכם בין הצדדים הוא מכירת זכות במקרקעין. ביהמ"ש קובע כי לצרכי הטלת מס נבחנת עסקה לפי טיבה כפי שהצדדים עשו אותה ולא כפי שהצדדים יכלו לעשותה. המונחים בהם השתמשו הצדדים בהסכם ביניהם מהוים ראייה לכאורה על תכנו, אולם אם תוכנו מראה שמדובר בעסקה שונה במהותה מהלבוש המשפטי שניתן לה בהסכם, יפסוק ביהמ"ש עפ"י טיבה האמיתי של העסקה.
- על פי ההסכם הוקנתה לקבלן הזכות הבלעדית למכור את כל הדירות וגם ניתן לו יפוי כח לפעול כך. עובדה זו המצטרפת לכך שרק לקבלן זכות חתימה בחשבון הבנק ולכך כי בהסכם לא נקבע שווי המגרש ולמעשה לא הובאה ראייה מצד הקבלן על חלוקת רווח והפסד לאחר שכל צד קבל את השקעתו מביאה למסקנה כי העסקה האמיתית היתה שהמשיבה רכשה זכות במקרקעין ושלמה עבור זכות זו שליש מהתמורה הכוללת שתתקבל ממכירת הדירות שנבנו על החלקה.
- הערעור התקבל.

השלכות המיסוי הבולטות

- בעסקת תמורות הבעלים ממוסה ביום העסקה על מכירת מלוא זכויותיו במקרקעין וזאת, כאמור, בשונה מעסקת קומבינציה, בה הבעלים ממוסה על מכירת חלק מזכויותיו בלבד.
- מס רכישה משולם על מלוא שווי הקרקע.
- נחסך לבעלים מע"מ על שרותי הבניה.
- במכירה ממוכר פרטי לקבלן – קיימת לקבלן בעיית הזדכות על מס התשומות בגין הרכישה.
- אם יש דירת מגורים ניתן לנצל הפטור בגין כל שווי הדירה שכן מדובר במכר מלא.

שווי המכירה בעסקת תמורות

- הגם שמועד המכירה הינו ביום כריתת ההסכם השווי יהיה מותלה באופן מובנה בתמורות שיתקבלו בעתיד. להבדיל מעסק קומבינציה שבה השווי נקבע לפי שווי שירותי הבניה במועד ההסכם (בעבר ניתן היה לדחות את אירוע המס לפי 19(4) למועד הבניה).
- המשמעות הינה, שעליה או ירידה בערך המקרקעין עד למועד הבניה עשוי להשפיע על שווי העסקה.

פס"ד נאות דברת פיתוח ובנין בע"מ (ע"א 10793/08)

העובדות:

- המערערת דיווחה על הסכם קומבינציה לפיו, היא רוכשת קרקע של 10 דונמים תמורת שירותי בנייה ל-5 דונמים שיישארו בידי המוכרת.
- כעבור שבועיים, חתמה המערערת על מסמך נוסף לפיו, היא תקבל 15 דונם לידיה ובתמורה תשלם למוכרת שליש מן הפדיון שתקבל בעד הדירות שייבנו בקרקע. מסמך זה לא נכלל בדיווח.
- כעבור 8 שנים ולאחר שנודע למשיב על השינויים בעסקה, הוא הוציא שומה בהיעדר הצהרה לפי סעיף 82 לחוק, בה העריך את שווי השטח בסכום של 14.8 מיליון ש"ח (שהופיע במסמך כסכום מינימום). לאחר שהתברר השווי לאור הפדיון בפועל, הוציא שומה חדשה וקבע שווי של 31.8 מיליון ש"ח.
- המערערת טוענת, כי המשיב אינו יכול לתקן את שומתו, מאחר שתיקון אפשרי רק בתוך 4 שנים ולפי סעיף 85, ומועד זה עבר. לטענתה, מדובר לכל היותר בלקות של דיווח חלקי שדיווחה, שאינו מצדיק הוצאת שומה לפי סעיף 82.

פס"ד נאות דברת (המשך)

נפסק:

- בית המשפט דוחה את הערעור וקובע, כי המסמך הנוסף שינה באופן מהותי את העסקה, הן מבחינת הממכר והן מבחינת התמורה. לטענתו, מאחר שהמערערת לא דיווחה על העסקה, שכן דיווח חלקי כמוהו כאי-דיווח לעניין הסעיף, לא קמה לה טענת התיישנות. כמו כן, אין מקום להכניס את המקרה של היעדר הצהרה לתוך מיטת הסדום של סעיף 85, שנועד להגן על הסתמכויות נישומים על השומה שנערכה בעניינם.
- במקרה זה, קובע בית המשפט כי הצדדים ערכו עסקת קומבינציה מסוג "תמורות", הכוללת אמנם מכר מלא של הקרקע, אולם התמורה היא בעבור תשלום בכסף בגובה אחוז מן הפדיון. תמורה זו משקפת את שווי השוק של הדירות כפי שנמכרו בפועל, שכולל את עלויות הבנייה של אותן דירות וכן את הרווח הקבלני עליהן, אך בנוסף ובשונה מעסקת קומבינציה של מכר חלקי, המכר כולל גם את מרכיב שווי הקרקע.

פס"ד שמשון זליג ושות' (ו"ע 1251/05)

גישה שונה לכאורה מפס"ד "נאות דברת" אומצה בפס"ד זליג:

- בתחילה, נכרת הסכם לרכישת מקרקעין בדרך עסקת תמורות מחברת הכשרת היישוב על ידי העוררת 1 ("הסכם החברות"), שהותנה באישור בנייה של 15,000 מ' ב-148 יחידות דיור. בפועל אושרו 150 יחידות דיור. מאוחר יותר נכרת הסכם בין המוכרת לעורר 2 למכירת 1/150 של זכויות בקרקע, המייצגים זכות קרקע לבניית יח"ד אחת. לאחר מכן, נחתמה תוספת להסכם בין המוכרת לעוררת 1, שבו שונה מספר יחידות הדיור ל-149 וכן שונו התמורות. תוספת זו לא דווחה. עורר 2 דיווח על רכישת 1/150 מזכויות הבנייה, והעוררת 1 נתבקשה על ידי המשיב להגיש דו"ח בהתאם, ומשלא עשתה כן - הוצאה לה שומת מס בגין מכירת דירת מגורים.

פס"ד זליג (המשך)

- **טענתם העיקרית של העוררים** היתה כי: הסכם החברות התייחס אך ל-148 יחי"ד ולא ליחידות הנוספות, אשר נוספו בעקבות שינוי התב"ע, באשר לחברה המוכרת נותרו זכויות בקרקע. ולכן היחידה ה-150 נמכרה ישירות מהמוכרת לעורר 2.
- **טענתו העיקרית של המשיב** היתה כי: הסכם החברות מוסב על כל החלקה וממילא כלל בתוכו גם את תוספת 2 יחי"ד הנוספות על 148 יחי"ד - אשר ניצפו בעת כריתת הסכם החברות - כי תאושרנה בשינוי התב"ע. תוספת הזכויות ל-2 יחי"ד אלו - הינן בחזקת עוררת 1 כחלק מהסכם החברות. אין אפשרות ליצור זכויות, מבלי שתהיינה מבוססות על מקרקעין פיסיים במובן של רגבי אדמה. משום כך החברה המוכרת, משמכרה את מלוא זכויותיה בהסכם החברות - לא יכלה למכור זכויות שלא נמצאות ברשותה. ההסכם בין החברה המוכרת לעורר - 2, אינו יכול להתקיים כי החברה המוכרת אינה יכולה למכור את מה שאינו בבעלותה. המשמעות הכלכלית של העיסקה הינה, כי עורר 2 רכש **דירת מגורים** מעוררת 1 אשר בבעלותה הייתה הזכות לדירה זו.

פס"ד זליג (המשך)

- ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי: ניתוח ההסכם מלמד כי כוונתם הסובייקטיבית של הצדדים היתה למכור רק קרקע בגין 148 יח"ד.
- בניגוד לפס"ד נאות דברת בית המשפט ניתח למעשה את עסקת התמורות כמו עסקת קומבינציה שבה כאילו נמכר רק חלק מהקרקע (המשקף 148 יח"ד) ואילו המוכר השאיר ברשותו 2 יח"ד שאושרו בתב"ע לאחר מכן.

תכנוני מס החייבים בדיווח

- במסגרת תיקון 147 לפקודה (סעיף 131(א)(5ד)) נקבע כי אדם שעשה פעולה שנקבעה בתקנות מ"ה (תכנון מס החייב בדיווח) התשס"ז – 2006 חייב בדיווח.
- בתקנה 2(12) קיימת חובת דיווח כאמור לגבי עסקאות למתן שרותי בניה או שרותי מימון לבניה כאמור שהתמורה להן, כולה או חלקה, מחושבת לפי התמורה ממכירת הזכות במקרקעין.
- החריג – חובת הדיווח לא חלה אם העסקה כולה דווחה כעסקת מקרקעין למנהל מס שבח (תק' 4(ב)(1)).

הקצאת מניות באיגוד מקרקעין

- הקצאה של מניות בחברה רגילה אינה נחשבת כ-"מכירה" לענין ריווח הון לפי חלק ה' לפקודה.
- בתיקון 50 (בשנת 2001) נקבע כי גם הקצאה באיגוד מקרקעין, בתנאים שנקבעו, לא תיחשב במכירה לענין מס שבח כאשר לא ניתנה תמורה ליתר בעלי המניות ולכן מועטה מהגדרת "פעולה באיגוד": "אך למעט הקצאה; לענין זה, "הקצאה" - הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד".
- ההגיון העומד מאחורי ההבחנה האמורה הוסבר בכך שפעולת ההקצאה היא פעולה הנעדרת מימוש כלכלי אמיתי כך שלאחר ההקצאות אומנם יש דילול בהחזקת מעלי המניות אך שווי ההחזקות של בעלי המניות לא השתנה.

הקצאת מניות באיגוד מקרקעין –

מס רכישה

- בתיקון 76 לחוק מסוי מקרקעין, בתוקף החל מיום 1.8.2013 הושב בסעיף 9(ב) לחוק, מס רכישה על כל פעולת הקצאה:
- (ב)(1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;
- לעניין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לעניין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד.
- (א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה - זכויות בפירוק) - כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם;

העברה לאיגוד לפי סעיף 70

- מכירת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד בתמורה להקצאה בלבד, באותו איגוד, תהיה פטורה ממס אם:
- (1) אותו איגוד הוא איגוד מקרקעין, או - מיד לאחר שרכש את המקרקעין - הפך להיות איגוד מקרקעין;
- (2) הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;
- (3) יעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה לאיגוד.
- (4) היחס שבין שווי הזכויות באיגוד שהוקצו, לבין שווי כלל הזכויות באיגוד מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין השווי של הזכות במקרקעין שנמכרה, לשווי האיגוד מיד לאחר המכירה.
- לא חל פטור ממס רכישה.

העברה לאיגוד לפי סעיף 104 לפקודה

- ניתן להעביר זכויות במקרקעין לאיגוד מקרקעין בפטור ממס שבח וממס רכישה לחברה בבעלות המעביר לפי סעיפים 104-א-104 ב לפקודת מס הכנסה בהתקיים התנאים הבאים:
- המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;
- החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;
- היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כחם שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה.
- אם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל.
- לתנאים הנ"ל יש החרגות בסעיף 104 ד ובין היתר: הקצאה של עד 25% למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה וכן הנפקה בבורסה של עד 49% מהזכויות.