

פסקי הדין החשובים של 2020: מסים והיטלים

מדירת היוקרה של שלמה נחמה ועד הבת שנתנה בית במתנה לאמה - כל פסקי הדין החשובים והמעניינים בתחום המיסוי / כתבה ראשונה בסדרה

רכישה עצמית של מניות: כנכון מס לגיטימי

לאחרונה ניתן פסק דין שדן בין היתר במקרה שבו חברה פרטית מבצעת רכישה עצמית של מניות אחד מבעלי מניותיה. האם מצב דברים זה מקים אירוע מס לבעלי המניות הנותרים, אשר מניותיהם לא נרכשו?

עמדת פקיד השומה בשאלה זו הייתה כי יש לראות את בעלי המניות הנותרים כמי שקיבלו דיבידנד (רעיוני) מהחברה, וזאת על סמך חוזר מס הכנסה ועל סמך פסקי דין קודמים, וזאת, על אף שמדובר בפעולה לגיטימית לפי דיני החברות. הרציונל העומד בבסיסה של קביעה זו הוא כי יש לראות בבעלי המניות הנותרים כמקבלי דיבידנד רעיוני חייב במס כדי למנוע מצב שבו ייצאו רווחים מידי החברה מבלי שישולם עליהם מס הכנסה. הרציונל הוא קיים אף שלפי המהות הכלכלית בעלי המניות הנותרים לא "התעשרו", שכן אף שאחזקותיהם בחברה גדלו בעקבות הרכישה העצמית, שוויון הכלכלי של האחזקות פחת, בשל הפחתה בעורפים ששימשו לרכישה העצמית של המניות.

על אף זאת, קבעה כב' השופטת ויגשטיין כי העמדה המתוארת לעיל אינה תואמת עקרונות יסודי בדיני המס, שכן ברכישת המניות על ידי החברה לא היה רווח או מימוש של רווח לבעלי המניות הנותרים.

■ המשמעות של פסק הדין היא הרחבת האפשרות של ביצוע עסקאות ברכישת מניות לאו דווקא כעסקת רכישה של מניות, אלא שילוב החברה עם עורפיה כבניית העסקה.

כאשר החברה עונה להגדרת "איגוד מקרקעין", הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 9/2003 קובעת כי רכישה עצמית שאינה בחלקים שווים נחשבת כ"פעולה באיגוד", פעולה הונית, הן במישור בעל המניות המוכר והן במישור בעלי המניות הנותרים, אשר על פי הוראת הביצוע יחויבו במס רכישה. אנו מעריכים כי רשות המיסוי תעדיף על פסיקה זו לבית המשפט העליון. ●

ע"מ 71455-12-18 בעניין בית הוסי



הסוף למיסוי מארגני קבוצות רכישה

באוגוסט האחרון קבע בית המשפט העליון כי מארגני קבוצות הרכישה לא ישלמו מס רכישה על הקרקע. בית המשפט רחה שיהיה ערעורים של רשות המסים, אך הבהיר כי עמדתו נוגעת למצבים שבהם מעורבות המארגן מוגבלת למתן שירות ביחס לקרקע עצמה.

■ רקע: לאחר שבשנת 2011 תוקנה החקיקה והושווה המס שמשולם על ידי חברי הקבוצה למס המשולם על ידי רוכש דירה מקבלן, הברל המס המשמעותי האחרון שנוטר בין התארגנות בקבוצת רכישה לבין רכישת דירה מקבלן הוא מס הרכישה הנוסף שמשולם קבלן שרוכש קרקע ואינו משולם במסות קבוצת רכישה שבה רוכשי הקצה רוכשים את הקרקע ישירות מהבעלים.

אחד המכשירים המקובלים על ידי מארגני קבוצות רכישה הוא נטילת אופציה מבעל הקרקע וסיוחורה לקבוצת הרוכשים שמממשת את האופציה בעצמה ורוכשת את הקרקע מהבעלים. בשנתיים האחרונות החל גל שומות שבהן טענה רשות המסים שמערכת ההסכמים שנחתמת בין המארגן לקבוצת הרוכשים ובין הרוכשים לבין עצמם שללה מתחרי הקבוצה את שיקול דעתם ולכן משמעותה היא שהמארגן הוא שמממש בעצמו את האופציה, רוכש את הקרקע מבעליה ומיר מוכר אותה לחברי הקבוצה.

בתי המשפט המחוזיים (חיפה ותל אביב) דחו

באופן עקבי את עמדת רשות המסים בלפחות שישה מקרים שהובאו לפתחם. נקבע שהמארגן אכן רכש אופציה בלבד ועל כן מכר לחברי הקבוצה אופציה בלבד ולא ניתן לראותו כמי שרכש בעצמו את הקרקע.

■ ההחלטה: במסגרת הדיון שהתקיים בערעורים של רשות המסים, הבהירו שופטי בית המשפט העליון כי הם אינם סבורים שיש מקום למיסוי המארגן במקרים שנדרשו בפניהם. בכך, צמצם בית המשפט את המשמעות של פסק דינו אך ורק להיבט אחד בפעולת המארגנים: פעולת ארגון וגיבוש הקבוצה לצורך ההתקשרות בין חברי הקבוצה לבין בעלי הקרקע.

משמעותו של פסק הדין הוא הרדת המארגנים מהשלבים שלאחר רכישת הקרקע כדי שלא ייחשבו רוכשי קרקע בעצמם ולא יחויבו במס רכישה. למעשה, מתבקשים המארגנים להיפרד מהקבוצה מיד לאחר השלמת רכישת הקרקע ולא - הם עשויים להתקל שוב בדרישת מס רכישה מרשות המסים. ספק בעינינו אם מבחינת האינטרס הכולל של המדינה בהגנה על הרוכשים זוהי באמת התוצאה הרצויה. ●

ע"א 2670/19, ע"א 2671/19, ע"א 2672/19, ע"א 7235/19, ע"א 7987/19, ע"א 3904/20

עו"ד אורית קור, שותפה ומנהלת תחום מיסוי מקרקעין במשרד זיו שרון ושות'

↑
עבודות חפירה בבני ברק, הדרת המארגנים מהשלבים שאחרי רכישת הקרקע צילום: כדיה לוי



מגדל רוטשילד 1 (משמאל), שבו נמכרה דירת היוקרה
צילום: תמר מצפי



שיפצתם דירה כדי למכור? זו לא בהכרח עסקה מלאכותית

רקע: בני זוג (שלמה ונירה נחמה) רכשו דירת יוקרה במגדל רוטשילד 1 במצב מעטפת לפני שנים. בסמוך למכירתה הם שיפצו אותה בעלות מינימלית כדי שתיחשב כדירת מגורים, כך שיוכלו למכור אותה ולקבל פטור ממס שבה, ואמנם ביקשו פטור ממס במכירת הדירה, בסכום של 45 מיליון שקל. רשות המסים סברה שמדובר בשיפוץ למראית עין בלבד, ולפיכך שבני הזוג אינם צריכים לקבל פטור ממס שבה. לדברי הרשות, הם שיפצו את הדירה אף שידעו שהרוכש אינו מעוניין בשיפוץ והוא אף החל בהריסתו סמוך לאחר רכישת הדירה. ועדת הערר קבעה שבנסיבות המקרה עצם העובדה שהנישומים ביצעו פעולה שמטרתה העיקרית הייתה לעמוד בתנאים המחמירים שנקבעו בפסקיה על מנת לזכות בפטור מתשלום מס שבה, אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה", שכן הנישומים לא ניצלו "פירצה בחוק" אלא מבנו "תקלת מס" אפשרית.

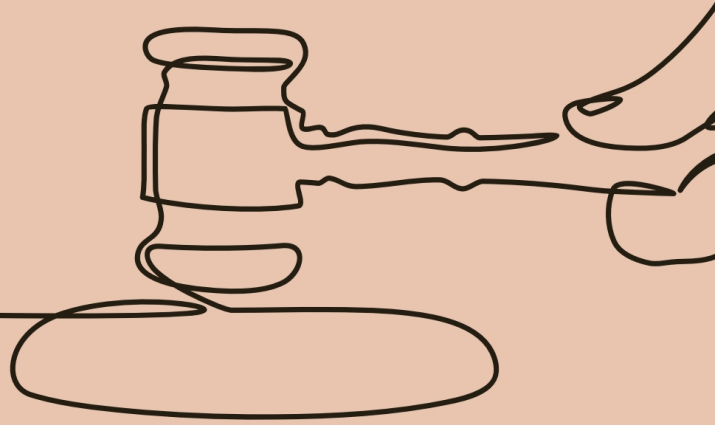
ועדת הערר קבעה כי המונח "טיבה" של הדירה, מתייחס למהותה, אופיה, יעודה ותכליתה של הדירה כמשמשת למגורים – ולא ל"טיב" במובן איכות או רמת אביזרים ומתקנים ולכן רשות המסים אינה צריכה להביא בחשבון במבחניו את הפאר או רמת הגימור של השיפוץ. אף יצוין, כי לדעת חלק מחברי הוועדה, "דירת מעטפת" עשויה להיחשב כ"דירת מגורים שבנייתה נסתיימה".

ז"ע 10-28079-15 מע"ן ונחמה נ' מיסוי מקרקעין תל-אביב

עו"ד שגיב רון, שותף במשרד המס בנימיני ושותף מתמחה במיסוי מקרקעין

כך בחרנו

גלובס פנה לעורכי דין בתחום מיסוי המקרקעין, שהתבקשו לבחור את פסקי הדין החשובים בענייניהם השנה. כל המשתתפים בפרויקט התבקשו שלא לבחור מקרה שבטיפולם או כזה שיש להם אינטרס אישי, עסקי או אחר לגביו.



איור: Shutterstock / א.ס.א.פ. קריאטיב

הפחתת המע"מ שתביא לחיסכון בעלויות דירה

בעסקת מכר דירה, החברות המוכרות מחויבות להעמיד לרוכש בטוחה להבטחת כספו, בהתאם להוראות חוק המכר (הבטחת השקעות). הבטוחות השכיחות הן ערבות בנקאית או פוליסת ביטוח. הוצאת הערבות כרוכה בתשלום עלויות מימון לבנק, ועלויות אלו משולמות על ידי החברה לבנק מתוך מחיר העסקה שמשלם הרוכש. לגישת החברות המוכרות, התשלום עבור עלויות המימון הוא בבחינת "הוצאות לטובת צד שלישי" ולא מהווה חלק ממחיר העסקה שכן הוא לא נועד להגדלת הכנסותיהן, אלא רק לצורך העברתו לבנק, ולמעשה החברות הן רק "צינור" להעברת התשלום לבנק. המשמעות האופרטיבית של קבלת טענה זו של החברות היא כי סכום זה, אשר מועבר על ידי החברה לבנק, יהיה פטור ממע"מ.

ההחלטה: במסגרת החלטת המיטוי החדשה התקבלה טענת החברות ונקבעו התנאים שבהתקיימם תהא החברהפטורה מתשלום מע"מ עבור עלויות המימון. כדי שהוראת המיטוי תחול על החברה, עליה להיערך בכמה מישורים: (1) לערוך את חווי המכר ולהוסיף במסגרתם התייחסות מפורשת (בנוסף המופיע בסעיף 1.6 להחלטת המיטוי) כי חלק ממחיר העסקה שמשלם הרוכש הוא עבור עלויות המימון לצורך העברתו לצד ג' (הבנק). (2) על החברה לשלם בפועל את עלויות המימון ולספק לרוכש תחשיב של עלויות המימון המשולמות. (3) להוסיף הוראות רלוונטיות במסגרת הסכם הליווי ולוודא כי במסמך החיוב ובקבלה שיוציא הבנק לחברה – יפורט שם הקונה וסכום עלויות המימון שעל החברה לשלם עבור הקונה ולמסור מסמך זה לקונה. בכפוף לקיום התנאים לעיל, יהיה הרכיב של עלויות המימון פטור ממע"מ.

עלויות המימון המקובלות הן בשיעור של 0.7% בשנה משווי הדירה, וכן מאות שקלים מכל תשלום שמבצע רוכש הדירה עם התקדמות הפרויקט. עבור דירה ממוצעת שמחירה 1.5 מיליון שקל, מדובר בעלויות מימון של כ-11 אלף שקל בשנה. יישום החלטת המיטוי יוביל לכך כי רכיב זה יהא פטור ממע"מ. עבור חברות שמוכרות מאות יחידות דירה, המשמעות היא חיסכון של מאות אלפי שקלים בשנה.

החלטת מיסוי 3109/20, שפורסמה ב-21.9.2020

עו"ד יעל פלטהו בילו, שותפה במחלקת נדל"ן ומלונאות במשרד ליפא מאיר ושותף

עסקת מתנה בין קרובי משפחה: לגיטימית בתנאי שלא מדובר ב"דלת מסתובבת"

רקע: בני הזוג שמרת רכשו בית ביישוב טבעון וביקשו לממן את רכישתו באמצעות מכירת ביתם ביישוב כורזים. הם ביקשו לנצל את ההטבה ברכישת דירת מגורים יחידה שניתנת כירוע גם למשפרי דור, כל עוד מכרו את דירתם הקודמת בתוך 18 חודשים. כשלא הצליחו למכור את הבית בכורזים החליטו, ביום האחרון של התקופה, להעביר את הבית במתנה לאמה של האישה. באותו מועד התמנה האם על צוואה שלפיה הבית בכורזים יעבור בירושה לבני הזוג.

האם נפטרה כחודש לאחר מכן, ובמסגרת הצוואה קיבלו בני הזוג את הבית בכורזים בירושה כחורה ליריהם. בנסיבות אלה, מיסוי מקרקעין טבריה ראה במתנה עסקה מלאכותית, שכל מטרתה להתחמק ממס, ולכן חייבם במס רכישה מלא על רכישת הבית בטבעון וכן בקנס גירעון.

ועדת הערר אישרה את עמדת מסמ"ק טבריה ודחתה את הערר. לאחר בדיקה מדוקדקת של הנסיבות והראיות (לרבות העובדה שלא נוצר כל רווח מהמתנה, וכי צוואתה נחתמה בד בבד עם עסקת המתנה כך שבני הזוג ירשו את הבית בחורה) החליטה ועדת הערר שלא הוכח טעם מסחרי יסודי שעמד בבסיס עסקת המתנה לאם, מלבד הפחתה משמעותית במס הרכישה. הגטל להוכיח טעם מסחרי יסודי לעסקה מוטל על הנישום, ונטל זה לא הורם. לכן נקבע כי העסקה מלאכותית.

המושגים: עסקת מתנה בין קרובי משפחה היא פרקטיקה לגיטימית לעסקה מלאכותית, היא דק, ויש לשקול אותה בכובד ראש כשמתכננים עסקת נדל"ן. העברת דירה במתנה לקרוב משפחה היא פרקטיקה לגיטימית, אך אם לא ימצא טעם מסחרי יסודי בעסקה, וכל שיוותר הוא הטעם המיטויי בשאיפה להפחית את המס, עלולה העסקה להיחשב כמלאכותית.

18-09-24989

עו"ד רועי איתן אסנפי, ממשרד אסנפי עורכי דין, המתמחה במיסוי ישראלי ובמיסוי בינלאומי

2021
נדל"ן

סיכום שנה

פסיקה



הריסה ובנייה מחדש. בפרויקט פיניו בינו היזם משלם את היטל ההשבחה
צילום: Shutterstock / א.א.א.פ קריאייטיב



מיסוי דירת מגורים: ההבדל בין עסקה הונית לפירונית

פס"ד בניז'ורי שהתקבל לאחרונה, עסק במקרה של מערער שעסק בתחום אחזקת בתים פרטיים ודירות יוקרה. הוא רכש בשנת 2007 בית פרטי בהרצליה בתמורה לסך של 3.7 מיליון שקל. לאחר שהשכיר את הבית במשך תקופות לא רצופות, ביצע המערער, באמצעות חברה שבבעלות גיסו, שיפוץ מקיף בבית בעלות של יותר מ-2 מיליון שקל. לאחר כשנה מתום שיפוץ, מכר המערער את הבית בתמורה ל-11.5 מיליון שקל, ודיווח על המכירה כעסקה הונית. פקיד השומה קבע כי מדובר ב"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" (פירונית), והייבט במס הכנסה בשיעורי מס רגילים.

ביהמ"ש בחן האם מדובר בעסקה הונית או שמה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, וזאת בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה. לאחר ניסיון ביהמ"ש ליישם את מבחני העורר על המקרה דנו, קובע הוא כי מרבית המבחנים אינם רלוונטיים למקרה זה, והכרעתו נסובה על יישום שלושה מבחנים עיקריים: מבחן המימון, מבחן הירד והבקיאות ומבחן ההשבחה. **מבחן המימון:** ביום למבחן המימון נקבע כי את עיקר הרכישה והשיפוץ של הבית מימן המערער באמצעות שתי

ביהמ"ש קבע כי המערער השביח את הנכס משמעותית, דבר המעיד על ביצוע עסקה פירונית.

נוסף על כן נקבע כי העובדה שהריבית התורשתית בגין המימון עלתה על 50% מהכנסות משק הבית של המערער מעידה על כך שהמערער נטל סיכון גדול ובלתי סביר שמשקיע הוני לא היה נוטל, דבר המעיד על ביצוע עסקה פירונית.

מבחן הירד והבקיאות: ביהמ"ש קבע כי לאור עיסוקו הנכבד של המערער ולאור עבודתו בעבר בתחום קבלניות, עולה כי המערער החזיק בידי ובבקיאות. כמו כן, הסתייעות המערער בגיסו לצורך הוצאתה של העסקה אל הפועל, מעידה אף היא, לעמדת ביהמ"ש, על ידע ובקיאות של המערער.

מבחן ההשבחה: ביהמ"ש קבע כי המערער השביח את הנכס בצורה משמעותית, דבר המעיד על ביצוע עסקה פירונית.

לבסוף בחן ביהמ"ש את "מבחן הגג", וקובע כי מכלול הנסיבות במקרה דנו מצביעות כבידור לעבר היותה של העסקה פירונית. כך למשל, כי חלק מהכנסות השכירות לא רווחו: התגלה גידול הון בלתי מוסבר, כי טענת המערער שלפיה הוא ואשתו רצו לעבור מירושלים להרצליה ולהתגורר שם, לא הוכחה ועוד. כלל המבחנים כאמור הביאו את ביהמ"ש לקבוע חד משמעית כי מדובר בעסקה פירונית שמטרתה הפקת רווחים.

המשמעות: משמעות פסק הדין היא כי במכירת דירת מגורים, קיימת לפקיד השומה ממוכת להיבט את המכירה במס הכנסה גם אם היא רווחה במס שבת, וכי יש לשים לב לאופן המימון, לעיסוקו של המוכר ולקיומה של ההשבחה. ●

היטל ההשבחה בפינוי בינוי יחושב לפי הרווח של הדיירים

רקע: אחד החסמים המרכזיים בקידום פרויקט פיניו בינוי הוא חוסר הוודאות הכרוך בתשלום היטל ההשבחה, הנובע גם מהעובדה שכיום הקביעה אם ייתן פטור מהיטל השבחה ניתנת בשלבים מתקדמים של ההליך, וגם מהעובדה שעד לאחרונה היו קיימות גישות שונות באשר לאופן חישוב היטל ההשבחה בפרויקטים של פינוי בינוי.

ועדת הערר לפיצויים היטלי השבחה במחוז תל אביב קבעה כי את היטל ההשבחה יש לקבוע על פי הפער בין שווי הדירה הישנה לבין שווי הדירה החדשה, כשוויה במועד אישור התוכנית (היינו שווי המגלם אלמנטים של דחיה, סיכון וחוסר ודאות הכרוכים בפרויקט פיניו).

ועדת הערר קבעה שבתחשיב לא יובאו בחשבון זכויות הבנייה שנוספו למתחם ומיעודות למכירה

שנוספו למתחם ומיעודות למכירה על ידי היום, שכן זכויות אלה משקפות למעשה "תשלום" של בעלי הקרקע ליום בגין שירותי הבנייה של הקמת דירות הבעלים.

חשוב להרגיש כי ההחלטה אינה מטילה את תשלום היטל על בעל הדירה אלא רק קובעת את אופן החישוב. לעניין זה, בחווי פינוי בינוי, נהוג כי תשלום היטל ההשבחה מוטל על היום, אף על פי שלפי החוק, בעל הנכס הוא החייב בהיטל.

ההשיבות: יצירת ודאות לגבי אופן חישוב היטל ההשבחה, וכן בעובדה שהשיטה שבהרה ועדת הערר מאפשרת במרבית המקרים חישוב פשוט וודאי.

עוד חשוב לציין כי ההחלטה אינה עוסקת באפשרות לקבל פטור מהיטל השבחה בגין הקמת דירות בשטח של עד 140 מ"ר. פטור זה, אם ימומש, עשוי במקרים רבים להפחית חלק משמעותי ביותר מהיטל ההשבחה. ●

היטלי פיתוח ישולמו לרשות המקומית רק לפני ההיתר

בית המשפט העליון קבע כי את רריית תשלום היטלי הפיתוח יש להוציא אך ורק לאחר אישור הבקשה להיתר, והמועד לתשלום הוא בטרם הנפקת היתר הבנייה ותנאי להוצאתו. בפסיקה, בית המשפט הדגיש כי במועד הגשת הבקשה להיתר, מטבע הדברים, טרם ידוע בוודאות אם הבקשה תאושר, אם לאו, ואף אם תאושר, לא ידוע מהו השטח הבנוי המדויק שיאושר לבנייה בעת אישור הבקשה להיתר.

לפיכך, חיוב בהיטל פיתוח במועד הגשת הבקשה להיתר, אינו מדויק וגובה היטל בסופו של דבר עשוי להשתנות.

יתרה מכך, ייתכן מצב שבו הוועדה המקומית תאשר בקשה להיתר בנייה, אך בסופו של דבר, בעל הנכס יחליט לחזור בו מהבנייה כולה או מקצתה ולא יפעל להנפקת ההיתר או למימושו. על

בית המשפט הדגיש כי במועד הגשת הבקשה להיתר טרם ידוע בוודאות אם הבקשה תאושר, אם לאו

כן, ככל שבעל הנכס ישלם את היטל בשלב הגשת הבקשה, ויונפק היתר בנייה בשטח בנייה קטן יותר מהשטח שהתבקש במקור או לא יונפק כלל, יימצא כי מבקש ההיתר שילם ביתר לרשות המקומית והיא תידרש להחזיר לו את התשלום לרבות הפרשי הצמדה וריבית, ובכך עלולה להיגרם פגיעה לקופה הציבורית.

ההשיבות: פסק דינו של בית המשפט העליון "עושה סדר" בכל הנוגע לעיתוי החיוב וגביית תשלום היטלי פיתוח מבעלי נכסים המבקשים לממש בנייה, ויש בו כדי לבטל את הגניסיון הפסול לנסות ולגבות תשלום היטלי הפיתוח מבעלי נכסים במועד מקדמי, שלעיתים קרובות בינו לבין מועד הוצאת היתר הבנייה יש ותחלוף תקופה ארוכה עד מאוד. ●

עעמ" 9168/17 תמ"א בונימ איכות בע"מ נ' מועצה מקומית בית הגן

תא/ 85227/14; תא/ 85224/14

עמ" 16-01-2017