



החבות במע"מ בשל מכירת דירת מגורים מכוח סעיף 5(ב) לחוק מע"מ

לקוחות יקרים,

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע כי במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לעניין זה - למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים.

סעיף זה בא לתקן את העיוות שנוצר במכירה של דירת מגורים על ידי אדם פרטי לעוסק ולהתיר לעוסק ניכוי מס תשומות "רעיוני" שכן בפועל העוסק לא שילם מס ערך מוסף שעה שרכש את הנכס, הואיל ורכש אותו מאדם פרטי, אולם למעשה במחיר הרכישה גולם כבר המע"מ שלא נוכה על ידי האדם הפרטי. סעיף 5(ב) לפי הוראתו בא להשוות את מצבו של הרוכש דירה לצורך עסקיו מאדם פרטי למצבו של הרוכש דירה דומה מעוסק ומקבל ממנו חשבונית מס המזכה אותו בניכוי התשומות הכלולות בו באופן מיידי.

בדצמבר 2022 פרסמו רשויות מע"מ עמדה חייבת בדיווח בנוגע לתנאים שיש לעמוד בהם לצורך החלת סעיף 5(ב) לחוק מע"מ.

סעיף 67ד לחוק מע"מ קובע כי אדם הנוקט עמדה חייבת בדיווח ידווח על כך בטופס ייעודי תוך 60 יום מתום שנת המס שבה ננקטה העמדה החייבת בדיווח.

"עמדה חייבת בדיווח" הינה עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת;
- (2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים בשנה או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנים לכל היותר.

להלן לנוחותכם, תוכנה של העמדה:

עמדה מס' 14/2022 - החבות במע"מ בשל מכירת דירת מגורים מכוח סעיף 5(ב) לחוק מע"מ

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע, כי מחיר העסקה בשל מכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, יהיה ההפרש בין מחיר הדירה בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה.

בנסיבות בהן נרכשת דירת מגורים כאמור לעיל בידי עוסק במקרקעין (להלן - "העוסק") ומתקיימת אחת החלופות שלהלן, לא יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ מאחר, ולמעשה, מהות העסקה היא מכירת מקרקעין או דירת מגורים חדשה, לפי העניין. לפיכך, בהתקיים אחת החלופות האמורות להלן, המס יחול על מלוא מחיר המכירה ולא רק על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה:

- (1) הריסה של הדירה הנרכשת ולאחר מכן מכירת המקרקעין על ידי העוסק;
- (2) הריסה של הדירה הנרכשת, בניית דירה חדשה תחתיה ומכירתה על ידי העוסק;
- (3) מכירת הדירה הנרכשת בידי העוסק בנסיבות בהן חלה על הדירה תכנית בתוקף להריסה, הוגשה בקשה להריסה או ניתנו לגביה היתר הריסה או צו הריסה.

יואר כי העמדה נשענת על החלטת בית המשפט המחוזי בעניין 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב לגבי אי תחולתו של סעיף 5(ב) כאשר מדובר במהות במכירה של דירות חדשות. החלטה זו אושרה גם על ידי בימ"ש עליון.

להלן גם פירוט אודות פסק הדין

רקע עובדתי

המערערת, גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ, מכרה 6 דירות מגורים שיועדו להריסה, לשני גורמים עימם יש לה יחסים מיוחדים - חיים אלקובי (בעל עניין) וסמי מרציאנו (בעל שליטה).

במסגרת הסכמות שונות בין הצדדים, נחתם הסכם בין המערערת ובין אלקובי ומרציאנו לשם מתן שירותי בניה ל-4 דירות חדשות חלף הדירות הישנות.

בנסיבות אלו, סברה המערערת כי יש מקום להחיל את סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, ובכך לשלם מס עסקאות בגין ההפרש בין מחיר מכירתן של הדירות הישנות ובין עלות רכישתן.

המשיב, מנהל מע"מ תל אביב, חלק על כך וסבר, כי אין מקום להחיל בנסיבות אלו את סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, שכן על רקע המתואר, מדובר בבחינה מהותית במכירתן של דירות חדשות.

סוגיה משנית שעמדה לדיון בערעור הייתה שומת מס תשומות שהוצאה למערערת לשנים 2011-2013 לעניין ניכוי בכפל וקיצוז חשבוניות מס שלא כדין בסכום של כ-50,000 ש"ח.

לטענת המערערת, יש להחיל בעניינה את סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, כאמור, שכן מדובר בעסקאות אמיתיות וממשיות. בנוסף, המערערת העלתה טענות התיישנות לעניין אפשרותו של המשיב לערוך לה את שומת מס העסקאות, כאמור, ולפיהן, חלפו 5 שנים ממועד הגשת הדוח (2008) ועד למועד הוצאת השומה. לחלופין, המערערת טענה, כי תשלומים ששולמו בידי אלקובי ומרציאנו ביחס לדירות, כאמור, לפני למעלה כ-5 שנים, לאחר מועד ההתיישנות, לא יהיו חלק מן השומה.

לטענת המשיב, אין תחולה לסעיף 5(ב) לחוק מע"מ, שכן אין מדובר בבחינה מהותית במכירת דירות ישנות כמצוות לשון ותכלית הסעיף. המשיב אף הדגיש כי יש בסיס מוצק לראות בפעולות אלו של המערערת כמלאכותיות, לפי סעיף 138 לחוק מע"מ. בנוסף, לדעת המשיב, אין לקבל את טענות התיישנות של המערערת מבחינה משפטית ועובדתית כאחד.

דין והכרעה :

לאחר סקירת המסגרת העובדתית והנורמטיבית בעניין, קבע בית המשפט כי מהותן האמיתית של עסקאות המערערת הייתה מכירת דירות חדשות לאלקובי ומרציאנו, וכי החבות במס עסקאות תיגזר מסיווג זה. כלומר, אין להחיל בעניין זה סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, ויש לקבוע את שווי הדירות החדשות בהתאם לשווי שנקבע לצרכי מיסוי מקרקעין (כפי שנקבע במסגרת הסכם פשרה בין המערערת ובין הרשויות).

בית המשפט גם קבע כי יש לקבל גם את הטענה החלופית של המשיב, לפיה העסקה מושא הסכמי המכר היא עסקה מלאכותית, שמטרתה הפחתת המס באופן בלתי נאות, ולכן ניתן להתעלם ממנה ולשום אותה לפי טיבה האמיתי.

בנוסף, דחה בית המשפט את טענות ההתיישנות של המערערת מבחינה משפטית ועובדתית, אך הטעים, כי מועד ההתיישנות ייספר החל ממועד הדיווח, ולא, כטענת המשיב, מהמועד בו בוצעה העסקה.

בית המשפט העליון כאמור הסכים עם קביעת בית המשפט המחוזי לעניין אי החל סעיף 5(ב) על מכירה של דירות חדשות :

" בא-כוחה של המערערת ניסה לשכנענו כי התוצאה שהיא ביקשה להשיג - הזדכות על המע"מ ששולם על ידי המוכרים הפרטיים מהם רכשה את הבניין הישן - היא תוצאה רצויה, מאחר שיש בה כדי למנוע תשלום כפל מע"מ. ייתכן שכעניין כלכלי הצדק עם בא-הכוח המלומד, ואולם המחוקק הישראלי ראה הצדקה לתחום את הקלת המס שניתנה בסעיף 5(ב) לחוק מע"מ לנסיבות בהן עוסק מוכר את אותה דירת המגורים שרכש מאדם פרטי, ולא להחילה כשהעוסק רוכש בניין ישן, הורס אותו, ובונה במקומו בניין חדש. בענייננו, המערערת רכשה אומנם דירות מגורים מגורמים פרטיים, ואולם היא לא מכרה את אותן דירות הלאה, אלא הרסה את הבניין, בנתה בניין חדש במקומו ומכרה את דירותיו של הבניין החדש. הצעת החוק שהוגשה לכנסת ביקשה להעניק הקלה במס גם במצב דברים זה (בהצעת החוק דובר על עוסק שרוכש "מקרקעין" מאדם פרטי; ראו הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 10), התשנ"ג-1993, ה"ח 2194, 288 (28.7.1993)), ואולם המחוקק צמצם לבסוף את הקלת המס, כך שהיא הוחלה רק על קנייה ומכירה של אותה "דירת מגורים" (ראו עוד: פסקאות 41-58 לפסק הדין והאסמכתאות שם). עובדה זו הייתה ברורה גם למערערת, ומשום כך ביקשה להציג את העסקה ככזו הנופלת לגדרו המצומצם של הפטור שהוכר לבסוף על ידי המחוקק. מהטעמים שפורטו לעיל, ניסיונה זה אינו תואם את מהותה האמיתית של ההתקשרות בין הצדדים, ולפיכך דינו להיכשל. אשר על כן, אין מנוס מדחיית טענותיה המהותיות של המערערת."

בכל הנוגע להתיישנות קיבל בית המשפט העליון באופן חלקי את טענת המערערת וקבע כי מועד החיוב במס לעניין זה נקבע כי סעיף 29(1) לחוק מע"מ, עליו מבוססת טענת התיישנות התקבולים, מתמקד ב"תשלום" מנקודת מבטו של המשלם ולא ב"קבלה" של הסכומים מצד העוסק, ולכן היה מוטל על המערערת לשיטת בית המשפט קמא נטל כבד להוכיח כי התקבולים הנטענים אכן שולמו לה על ידי אלקובי ומרציאנו על חשבון העסקה, נטל בו לא עמדה ביחס למרבית התשלומים.

בברכה,

פישר (FBC & Co.)

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

03-6944203

03-6944203

ashavit@fbclawyers.com

dedelshatin@fbclawyers.com

עו"ד ענת שביט

עו"ד דנה אדלשטיין

.....
הכלול באגרת מידע זו הוא מידע כללי בלבד, הוא אינו חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו. כל הזכויות שמורות לפישר (FBC & Co.). להירשם למייל זה או להסרה מרשימת התפוצה: news@fbclawyers.com