

**חברים יקרים:**

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

זאת מהווה הכרות ראשונה עם עמדת ועדות הערר ביחס לפרשנות הראויה לגדרי ההטבות הניתנות במסגרת החוק לעסקאות תמ"א.

**פטור תמ"א 38/1 (מסלול חיזוק) – רקע נורמטיבי**

פרק חמישי 5 לחוק שכותרתו, "פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38" קובע הוראות לפיהן בעל זכויות בדירת מגורים המתקשר עם יזם בפרוייקט תמ"א 38, יהא זכאי לפטור ממס שבח, בתנאים הקבועים בפרק, על התמורה אותה יקבל מהיזם בגין מכירת זכויות הבניה המיוחסות לו מכוח תוכנית התמ"א.

וכך קובע לעניין הפטור במסגרת תמ"א 38/1 (מסלול החיזוק) סעיף 49לג לחוק (להלן: "פטור תמ"א"): "א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בפרק זה - הזכות הנמכרת), תהא פטורה ממס וממס מכירה, ובלבד שהתקיימו שניים אלה: (1) התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק; (2) בוצע חיזוק של המבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק, מפני רעידות אדמה, בהתאם להוראות תכנית החיזוק. (ב) תמורה בעד מכירה כאמור בסעיף קטן (א) שניתנה שלא בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק, יראו אותה כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין..."

**היבטי מס הכרוכים בעסקת תמ"א 38/1 (מסלול**

**חיזוק) בייזום עצמי בעקבות פסק הדין בעניין**

**קלדרון (ו"ע 15379-04-19)**

**פתח דבר**

תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה (תמ"א 38) צפויה להישאר איתנו בשנים הקרובות, בחלק מן הרשויות המקומיות, לפחות עד חודש פברואר 2026.

הפטור ממס שבח שניתן לבעלים המתקשרים בעסקאות התחדשות עירונית מכוח פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק") מהווה אחד הגורמים העיקריים במוטיבציה של בעלי זכויות להתקשר עם יזמים בפרוייקטים ועקב כך באפשרות של יזמים לקדם פרויקטים. בהתאמה, גדרי הפטור וחישובו מהווים שיקול משמעותי במערך החישובים שעורך כל יזם בבואו לבחון כדאיות של פרוייקט ספציפי. רבות פרסמנו וכתבנו על כך במהלך השנים (ראו למשל, [רשומון מס 129](#), [רשומון מס 110](#), [רשומון מס 85](#), [רשומון מס 67](#) ומצגות רבות בסוגיה באתר המשרד).

על אף חשיבותה של הסוגיה, מרבית המחלוקות בין רשויות המס לנישומים לעניין תכולת הפטור נפתרות בשלבי השומה.

עניין קלדרון (ו"ע 15379-04-19 מיכאל קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב) שניתן לאחרונה מהווה חריג לכך, שכן על אף היותו עוסק בעיקר בנסיבות העובדתיות הספציפיות שבדיון, הוא בכל

אותם שירותים המהווים "הוצאות כרוכות" לשירותי הבניה הכלולים בגדר פטור התמ"א.

**הוראת ביצוע 10/09 – פטור בגין "שירותי בניה**

**לפי תוכנית חיזוק"**

בהתאם להוראות המחוקק, פרסמה רשות המיסים בשנת 2009 את הוראת ביצוע 10/09 – "פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38" (להלן: "הוראת הביצוע"), במסגרתה כללה הבהרות לפטור הקבוע בסעיף 49לג לחוק. וכך נקבע בהוראת הביצוע: "2.3.1. מכירת זכויות בניה כאמור, כמקור מימון ליישום התמ"א, נקבע כי יינתנו זכויות בניה לדיירים. נקודת המוצא היתה כי מכירת זכויות הבניה ליזם תממן את החיזוק והשיפוץ, שיהווה תמורה עבור רכישת זכויות הבניה. סעיף 49לג' לחוק נקבע כי, מכירת זכויות הבניה שניתנו לפי התמ"א (לרבות זכויות בניה שניתנו מכוח סעיף 23 לתמ"א, המאפשר מתן זכויות נוספות באזורים בהם אין כדאיות כלכלית לעסקה וקיימת חשיבות רבה ליישום התמ"א) תהא פטורה ממס שבח וממס מכירה (ככל שעסקינן בעסקה שקדמה ליום 1.8.07 - מועד ביטולו של מס מכירה) ובלבד שיתקיימו שני תנאים מצטברים: התמורה בעד מכירת זכויות הבניה ניתנה ב"שירותי בניה לפי תכנית החיזוק", קרי לא ניתנה תמורה במזומן או בשווה כסף כגון שירותי בניה בגין זכויות בניה שאינן מכוח התמ"א; בוצע חיזוק של המבנה לפי הוראות התמ"א."

כלומר, סעיף 49לג קובע שני תנאים עיקריים בהתקיימם יהא זכאי מוכר זכויות במסגרת עסקת תמ"א 38/1 (מסלול חיזוק) לפטור ממס שבח: (1) התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תוכנית חיזוק. (2) בוצע בפועל חיזוק של המבנה לגביו נמכרו זכויות בניה במסגרת עסקת התמ"א. התנאי הראשון והרלוונטי לדיון שלנו, מתייחס לסוג התמורה אותה מקבל המוכר מהיזם וקובע כי - רק תמורה הניתנת ב"שירותי בניה לפי תוכנית החיזוק" תבטיח למוכר פטור ממס שבח במסגרת העסקה. קרי, תמורה המשולמת למוכר במסגרת עסקת התמ"א ושאינה נכנסת בגדר "שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק" תהווה תמורה החייבת במס שבח בידו של המוכר.

ומהם אותם שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק הכלולים בתנאי הראשון לפטור התמ"א? הללו הוגדרו על ידי המחוקק במסגרת סעיף 49לב לחוק, וכוללים: "שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" - כל אחד מאלה, לפי הוראות תכנית החיזוק: (1) חיזוק של מבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בהגדרה זו - מבנה), מפני רעידות אדמה; (2) הרחבת יחידות הדיור הקיימות במבנה; (3) התקנת מעלית במבנה; (4) עיצוב המבנה ושיפוץ; (5) תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק כפי שיקבע המנהל;

עיננו הרואות אפוא כי בעוד שהשירותים הקבועים במסגרת סעיפים קטנים (1)-(4) נקבעו בבירור על ידי המחוקק, הוא הותיר לרשות המיסים למלא בתוכן את

(2) הוצאות דמי שכירות באותם המקרים בהם פינוי הדיירים נדרש לשם ביצוע עבודות התמ"א. סוגיה אשר נדונה בהרחבה בעניין קלדרון – כמפורט להלן.  
 (3) הוצאות הובלת ריהוט וציוד – ככל שנדרש פינוי הדיירים.

יובהר כי על אף שהרשימה הקבועה בהוראת הביצוע פורסמה ביחס לעבודות במסלול החיזוק, נכון להיום היא מיושמת לחישוב פטור תמ"א ושווי עסקה גם ביחס לעסקאות תמ"א 38/2 במסלול פינוי ובינוי.

בהערת אגב נציין כי במסגרת הוראת הביצוע הוסיפה רשות המיסים גם את בנייתם של חניות, מחסנים ומרפסות שמש במסגרת לרשימת העבודות הנכנסות בגדר "שירותי בניה לפי תכנית חיזוק".

לסיכום רשות המיסים מבהירה כי ככל והתמורה שיקבלו הבעלים מתמצית ב"שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק" כמפורט ברשימה לעיל, הרי שפטור התמ"א יחול במלואו על המוכרים במסגרת עסקת התמ"א במסלול החיזוק. ובלשון הוראת הביצוע: "הפטור יהיה בגובה שוויין של זכויות הבנייה ולא בגובה עלויות שירותי הבניה. יחד עם זאת, יובהר כי ככל ששירותי הבניה שיינתנו יימנו על הרשימה המפורטת לעיל, העסקה תהא פטורה במלואה

**ממס שבח וממס מכירה.**

יודגש כי היות שעסקאות תמ"א 38, הינן לרוב עסקאות נטו, קרי היזם נוטל על עצמו לשאת בתשלום מס השבח של הדיירים, הרי שיש בכך בסופו של יום כדי להגדיל את רווחיות היזם במסגרת הפרויקט.

כלומר, בהתאמה להוראות סעיף 49לג, רשות המיסים מדגישה במסגרת הוראת הביצוע כי כל תמורה שישלם יזם למוכר, במזומן או בשווה כסף כגון שירותי בניה שאינם נכנסים בגדרי "שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק", לא יכנסו בגדר פטור התמ"א והמוכר יידרש לשלם בגינם מס שבח.

לשם כך פורטת הוראת הביצוע מהם אותם שירותי בניה פטורים הנכללים בהגדרה ל"שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק" ובפרט, מהן אותן "הוצאות כרוכות" הנכללות גם הן במסגרת תמורה הפטורה ממס שבח בידי המוכר בעסקת תמ"א: "לעניין זה "שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" - חיזוק של המבנה לפי תכנית החיזוק מפני רעידות אדמה; הרחבת יחידות הדיור הקיימות - תוספת 25 מ"ר מכוח התכנית; התקנת מעלית; עיצוב המבנה ושיפוצו; הסדרת חניות; מחסנים; מרפסות שמש; תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבניה לפי תכנית החיזוק - שכר טרחת עו"ד ויועצים נוספים שנשכרו לייצוג הדיירים לרבות מפקח בנייה, שכר דירה לכל תקופת השיפוץ היה ועפ"י התכנית נדרש פינוי הזמני של הדייר, הוצאות להובלת ריהוט וציוד בדרך מקובלת וסבירה, הוצאות נוספות הקשורות במישרין ליישום התמ"א."

מהאמור עולה כי לעניין ה"הוצאות הכרוכות" קבעה רשות המיסים כלל לפיו כל הוצאות הקשורות במישרין ליישום התמ"א יוכרו במסגרת פטור התמ"א. הוראת הביצוע אף מפרטת מספר דוגמאות להוצאות נלוות שכיחות הכוללות: (1) הוצאות היזם על שכר טרחת עו"ד, יועצים ומפקח לטובת הבעלים.

היזם יבצע שיפוץ פנימי בדירות המקוריות, בתמורה לתשלום נפרד.

במסגרת הדיווח על עסקת התמ"א לרשויות המס, ביקשו הבעלים ליהנות מפטור תמ"א מלא בגין העסקה.

מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הדיווח וקבע שיש לחייב את הבעלים במס שבח בגובה עלויות השיפוץ הפנימי שנעשה בדירות המקוריות.

### טענות רשות המיסים

עמדת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה כי השיפוץ הפנימי מהווה תמורה נוספת אשר שולמה לבעלים בעבור זכויות הבניה ואשר אינה נכללת בפטור הבעלים ממס שבח במסגרת הוראות סעיף 49לג לחוק, שכן לא הוכח שהבעלים שילמו תמורה נפרדת ועצמאית ליזם עבור השיפוץ הפנימי. עמדתו האמורה של המנהל נשענה, בין השאר, על העובדה שהיזם הינו חברה בבעלות מלאה של היחידים ועל כן בין הצדדים להסכם קיימים יחסים מיוחדים אשר אפשרו, לדידו של המנהל, לבעלים לקבל את עבודות השיפוץ הפנימי מהיזם ללא תמורה. המנהל אף דחה את טענת הבעלים כי התשלום בגין השיפוץ הפנימי נעשה על דרך קיזוז דמי השכירות אשר היזם התחייב לשלם לבעלים במסגרת ההסכם; שכן לטענת המנהל, הבעלים לא נדרשו לפנות את הדירות המקוריות במהלך הפרויקט לטובת עבודות התמ"א, אלא רק לטובת עבודות השיפוץ הפנימי של הדירות המקוריות וממילא הם לא התגוררו בדירות אלו.

בעניין קלדרון נבחנו לראשונה חלק מהסעיפים בהוראת הביצוע, פרשנותן ויישומן על ידי ועדת הערר. והכל כמפורט להלן.

### עיקרי עובדות פסק הדין

פסק הדין עוסק בפרוייקט תמ"א 38/1 (מסלול חיזוק) בבניין בן 16 דירות בתל אביב (להלן: "הבניין" וה-"הדירות המקוריות" בהתאמה). הבניין היה חלק מקומפלקס שכלל 3 בניינים דומים. הבעלים של הבניין והדירות המקוריות היו שני אנשים פרטיים (להלן: "היחידים"), אשר החזיקו 2.5 דירות מקוריות כל אחד וחברה בבעלותם, אשר החזיקה ב- 11 הדירות המקוריות הנוספות. (להלן וביחד: "הבעלים"). בעקבות פרוייקט תמ"א 38/1 שהחל בשני הבניינים הנוספים בקומפלקס בשנת 2016, החליטו הבעלים לבצע פרויקט דומה גם בבניין (להלן: "הפרוייקט"). לשם כך הקימו היזמים חברה חדשה בבעלותם המלאה שתשמש כיזם הפרוייקט (להלן: "היזם"). הבעלים התקשרו עם היזם בהסכם לביצוע פרוייקט תמ"א 38/1 (להלן: "ההסכם"), במסגרתו התחייב היזם לשפץ את הבניין חיצונית ולחזקו מפני רעידות אדמה וכן לבנות תוספת של ממ"ד ומרפסת שמש לדירות המקוריות. זאת, בתמורה לזכויות בניה לבניית 13 דירות חדשות (להלן: "זכויות הבניה" ו-"הדירות החדשות" בהתאמה). ההסכם כלל התחייבות נוספת של היזם, לשלם לבעלים החזר שכר דירה בגין כלל תקופת הבניה בה יידרשו לפנות את הדירות המקוריות לטובת הפרוייקט (להלן: "דמי השכירות"). עוד נקבע בין היזם לבעלים בהסכם כי

**המחלוקת בפסק הדין**

לאור האמור, הסוגיה שבמחלוקת בפסק הדין הינה - **האם בנסיבות פסק הדין, שילם היזם לבעלים תמורה נוספת עבור זכויות הבנייה שנמכרו ליזם, אשר אינה נכנסת בגדר "שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק"?** וביתר פירוט - **האם תשלומי דמי השכירות מהווים "הוצאות כרוכות" כהגדרת מושג זה בהוראת הביצוע?**

**פסק הדין**

פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב ניתן על יו"ר הועדה - כבוד השופט ה. קירש. בפתח פסק הדין קבע השופט ה. קירש כי: **"אין חולק כי שיפוץ פנימי של דירה, שאיננו חלק מתכנית התמ"א לחיזוק הבניין והרחבת הדירות בו, ושלא שולם בנפרד בעדו, מהווה תמורה בעד מכירת זכויות במקרקעין "שלא בשירותי בנייה לפי תכנית החיזוק" - ותמורה נוספת כזו תתחייב במס שבח כ"דמי מכר של זכות אחרת במקרקעין", כאמור בסעיף 49לג(ב) לחוק.**" כלומר, כבר בפתח פסק הדין מבהיר השופט ה. קירש כי לטעמו אין מחלוקת בהיבט המשפטי של הסוגיה הנדונה - שכן אין כל ספק כי עבודות שיפוץ פנימי אינן עולות בגדר אותן "הוצאות כרוכות" הנלוות ונובעות משירותי הבניה לפי תוכנית החיזוק.

לאור מסקנתו האמורה קובע השופט כי ככל שהבעלים, אשר נטל ההוכחה מונח על כתפם, יצליחו להוכיח כי בגין עבודות השיפוץ הפנימי שולמה ליזם תמורה עצמאית ונפרדת מזכויות הבניה שנמכרו לו

במסגרת עסקת התמ"א, הרי שהבעלים יהיו זכאים לפטור מכוח סעיף 49לג לחוק ביחס לתמורה הגלומה בעבודות השיפוץ הפנימי של הדירות המקוריות. כב' השופט ה. קירש קבע כי טענתם של הבעלים כי עלות השיפוץ הפנימי של הדירות המקוריות קוזזה כנגד כספי דמי השכירות להם היו זכאים במסגרת ההסכם, ממקדת את המחלוקת בפסק הדין בשאלה עובדתית מרכזית אחת: **האם הפינוי של הדירות המקוריות - בגינו נקבע בהסכם כי ישולמו לבעלים דמי השכירות - נדרש לצורך חיזוק ושיפוץ הבניין על פי תכנית התמ"א, כפי שטענו הבעלים, או רק בשל השיפוץ הפנימי, שבוצע באופן חופף ומקביל לעבודה הכללית, כפי שטען מנהל מיסוי מקרקעין.** סוגיה זו הינה מהותית לאור הקביעה בהוראת הביצוע כי בגדר "הוצאות כרוכות" נכלל גם "שכר דירה לכל תקופת השיפוץ היה ועפ"י התכנית נדרש פינוי הזמני של הדייר".

כלומר, רק באותם המקרים בהם פינויים של הבעלים מהדירות נדרש לשם ביצוע עבודות התמ"א בבניין, יכלל שכר הדירה המשולם לבעלים במסגרת התמורה הפטורה לפי סעיף 49לג לחוק.

לשם ההכרעה בסוגיה בחן השופט ה. קירש את הראיות שהציגו הבעלים להוכחת טענתם על נחיצות הפינוי לטובת עבודות התמ"א הכלליות:

1. אישור אדריכל הפרוייקט כי עבודות החיזוק לא היו יכולות להתבצע ללא הפינוי.
2. צילומים מאתר הפרוייקט מהם נלמד כי במהלך העבודות הוסרו הקירות החיצוניים של הבניין

**הערות נוספות**

השופט ה. קירש דחה את טענת מנהל מיסוי מקרקעין כי לפי הוראת הביצוע יש להכיר בדמי שכירות כ"הוצאות כרוכות" במסגרת הפטור רק כאשר הבעלים התגורר בעצמו בדירה. כב' השופט הדגיש לעניין זה ראשית כי הוראת הביצוע איננה דבר חקיקה ואין לייחס משקל מכריע לאופן ניסוחה (למשל שימוש במילה דייר במקום המושג "בעל דירה"). שנית כי אין כל הצדקה כלכלית או עניינית להבחין בין מי שפונה בעצמו ונאלץ לשכור דירה חליפית למי שאיבד את דמי השכירות שקיבל בעבור דירה בשל פינויו של שוכר.

השופט ה. קירש אף דחה את טענת המנהל כי היחסים המיוחדים בין הבעלים ליזם מובילים למסקנה כי דמי השכירות נקבעו בהסכם למטרת תכנון מס, במסגרתו הבעלים קיבלו תמורה במזומן פטורה ממס בדמות דמי השכירות למימון השיפוץ הפנימי ולא בשל צורך אמיתי בפינוי הדירות המקוריות. אדרבה, כב' השופט אף הבהיר כי לא זו בלבד שהיחסים המיוחדים לא השפיעו על החלטת הצדדים, אלא להפך – אם היו רוצים לעשות כן, יכלו הבעלים לבצע את הפרוייקט ללא אירוע מס כלל, אילו היו עושים את הפרוייקט שבמהותו הינו עסקה לייזום עצמי, ללא הקמת היזם. וכמוסבר בפסק דינו של השופט: "יש מקום להסכים כי קיום היחסים המיוחדים מחייב בדיקה קפדנית יותר של סבירות תנאי ההתקשרות (והשוו הנאמר בסעיף 31 לעיל). אולם מעבר להיבט זה, יש לזכור כי הבעלים דנן

(תהליך הדורש פינוי, אך אינו נדרש לשם שיפוץ פנימי).

3. חוות דעת שמאי הפרוייקט לגורמים המממנים בנוגע להוצאות היזם, אשר כללה את תשלום דמי השכירות, מבלי שהוזכר השיפוץ הפנימי.
4. העובדה שגם בפרוייקט התמ"א המקביל שנערך בשני הבניינים הנוספים בקומפלקס שהיזם והבעלים לא היו מעורבים בו, פונו שוכרי הדירות לטובת הפרוייקט – אם כי לטענת מנהל מיסוי מקרקעין – גם בפרוייקט המקביל בוצע שיפוץ פנימי של הבניינים.
5. עדויות משכנעות מטעם הבעלים והיזם על שלבי הפרוייקט והעבודות הכלליות שהצריכו פינוי של הדיירים.

עוד ציין השופט ה. קירש כי השתכנע מטענת הבעלים כי הוראת הביצוע עצמה נכתבה ביחס לפרוייקטים של תמ"א במסלול חיזוק, קרי רשות המיסים עצמה לקחה בחשבון בעת שכתבה את הוראת הביצוע כי גם בפרוייקטים במסלול חיזוק יידרש בחלק מהמקרים פינוי הדיירים ופיצוי הבעלים בדמי שכירות.

**לסיכום** קבע השופט ה. קירש כי משקלן המצטבר של הראיות שהציגו הבעלים מוביל למסקנה כי הפינוי נדרש גם לשם עבודות התמ"א הכלליות. משום שהבעלים לא הציגו ראיות בנוגע לתקופת הפינוי הנדרשת במסגרת הפרוייקט, הכיר השופט רק בדמי השכירות בגין 3/4 מתוך תקופת הפינוי (18 חודשים) כנכללים בגדר הפטור. על היתרה נדרשו הבעלים לשלם מס שבח בגיו מכירה של זכויות בנייה. הערר התקבל ברובו.

כרוכות" ככוללת הוצאות ישירות הנובעות מעבודות התמ"א ואף פרטה מספר סוגים של שירותים אשר יוכרו על ידה כ"הוצאות כרוכות", בין היתר – דמי שכירות המשולמים לבעלים על ידי היזם, אך רק באותם המקרים בהם פינוי הפרויקט נדרש לשם ביצוע עבודות התמ"א. רשות המיסים אף הבהירה בהוראת הביצוע כי כל תמורה החורגת מאותן "הוצאות כרוכות" אשר להן קשר ישיר לעבודות התמ"א, בין אם במזומן ובין אם בשווה כסף, לא תכסה בגדר פטור התמ"א.

על בסיס הוראות החוק והוראת הביצוע נפסק בעניין קלדרון כי עבודות שיפוץ פנימי אינן מהוות תמורה פטורה במסגרת הוראות פרק חמישי 5 לחוק ובמידה והבעלים לא ישלמו בגין השירותים תמורה נפרדת ליזם, הרי שעלויות השיפוץ יהוו חלק מתמורת העסקה ששילם היזם לבעלים בגין זכויות הבניה והבעלים ימוסו בגין במס שבח. לאור העובדה שלעמדת ועדת הערר בעניין קלדרון הבעלים הוכיחו בראיות כי הפינוי נדרש, לפחות בחלקו, לשם ביצוע עבודות התמ"א הכלליות, ועדת הערר הכירה בחלק משמעותי מדמי השכירות וראתה בקיזוזן תמורה נפרדת אשר מימנה את עבודות השיפוץ הפנימי. בהתאמה, ועדת הערר פסקה כי הבעלים אינם חייבים במס שבח בגין החלק הארי של עלויות השיפוץ הפנימי.

כמו כן, ועדת הערר מבהירה כי יש להכיר בדמי שכירות כהוצאות כרוכות במסגרת הפטור גם כאשר הבעלים אינו מתגורר בעצמו בדירה אלא משכיר אותה.

למעשה עשו עסקה עם עצמם (כפי שהמשיב טורח להדגיש) ולכאורה הם יכלו להוציא לפועל תכנית חיזוק והרחבת הבניין הקיים בהתאם לתמ"א 38, מבלי להתקשר עם יזם כלל, אפילו לא עם יזם שהוא צד קשור. או אז כלל לא היה מתרחש אירוע מס - לא אירוע מס שבח ולא אירוע מס רכישה. נכון הוא שבדרך כלל לבעלי הדירות בבניינים הישנים אין את ההון הזמין (או המומחיות הנדרשת) לבצע בכוחות עצמם פרוייקט תמ"א. משום כך ועל בסיס ההבנה כי על פי רוב יהיה יזם מעורב בפרוייקט, תמ"א 38 מעניקה חבילת תמריצים מתוך ציפייה כי הזכויות הנוספות יועברו לידי היזם. אולם אין בכך הכרח. כאן היזם מזהה לחלוטין עם הבעלים ולא הביא כל איתנות פיננסית או מקורות מימון נוספים לפרוייקט - מעבר למה שהיה בידי הבעלים מלכתחילה." קרי, הקמת היזם במקרה זה השית על הבעלים המקוריים מס שבח ומס רכישה נוסף על היזם, אשר לא היו נדרשים אילו הבעלים לא היו מקימים את היזם, אלא מקבלים שירותי בנייה למשל במישרין מקבלן מבצע.

### סיכום

פטור התמ"א במסלול חיזוק הקבוע בסעיף 49לג לחוק כולל כל תמורה הנכנסת בגדר "שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק". סעיף 49לב לחוק מפרט מהן אותן עבודות שיוכרו במסגרת ההגדרה ל- "שירותי בניה לפי תכנית חיזוק" ובכללן, "הוצאות כרוכות" בשירותי הבניה, כפי שייקבע לעניין זה המנהל. במסגרת הוראת הביצוע הגדירה רשות המיסים "הוצאות

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

לפני סיום נבקש להזכיר כי במקרים רבים ניתן להימנע ממחלוקות דומות לאלו שנדונו בעניין קלדרון באמצעות ניסוחים ברורים, תוך חשיבה ותכנון מראש, של הסכם התמ"א הנחתם בין הבעלים ליזמים. תוך שימת לב בהסכם ליצירת הבחנה ברורה בין השירותים הניתנים במסגרת עסקת התמ"א ונכללים בגדר "שירותי בניה לפי תוכנית חיזוק" לבין השירותים החיצוניים לפטור בגינם ישלמו הבעלים ליזם תמורה עצמאית. עוד נבקש להדגיש כי האמור בפסק הדין מתייחס לעבודות שיפוץ פנימי רק כאשר עבודות אלו אינן נדרשות כתוצאה מנזק שנגרם לדירות המקוריות בעקבות עבודות התמ"א. פעמים רבות, גם לאחר ביצוע תמ"א במסלול חיזוק, נדרש היזם לבצע שיפוץ פנימי מסוים בדירות המקוריות על מנת לתקן נזקים אשר נוצרו בשל הוספת ממ"דים או שינויים בתוכניות המקוריות של השטחים המשותפים בבניין (הזזת חדר המדרגות והוספת מעלית לדוגמא). ברי כי במקרים אלו מהוות גם עבודות השיפוץ הפנימי "הוצאות כרוכות" שכן הן נובעות באופן ישיר מעבודות התמ"א.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הדר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.