

חברים יקרים:

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

המוכר.

(3) עסקת אקראי"

יוער, כי "ציוד" מוגדר בסעיף 1 הנ"ל כ"נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק."

כנגד מס העסקאות זכאי העוסק לנכות "מס תשומות", אשר מוגדר בסעיף 1 בתור "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצורכי עסקו או לשימוש בעסקו".

סעיף 41 לחוק מוסיף תנאי נוסף בקובעו, כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."

סעיף 41 לחוק מבטא למעשה את עקרון ההקבלה בחוק מע"מ. פי עקרון זה, הזכות לנכות מס תשומות ניתנת לעוסק רק אם השימוש בה מקים חובה לשלם מס עסקאות. מקום בו נמצא קשר בין תשומה לבין עסקה החייבת במע"מ – מס התשומות יותר בניכוי. ולחלופין, מקום בו נמצא קשר בין תשומה לבין עסקה שאינה חייבת במע"מ – מס התשומות לא יותר בניכוי. דוגמא לכך היא כאשר עוסק רוכש דירה המיועדת להשכרה למגורים. עסקת רכישה כזו חייבת במע"מ, בין אם הדירה נרכשת מעוסק או ממי שאינו עוסק. עם זאת, היות שהשכרה למגורים פטורה ממע"מ מכוח סעיף 31(1) לחוק, אזי מס התשומות בגין רכישת הדירה לא יותר בניכוי.

מלכודת המע"מ במכירת דירה שלא נוכה מס

התשומות בגינה

מבוא

בשנה האחרונה פורסמו שלושה פסקי דין שעסקו בהטלת מע"מ בגין מכירת דירות מגורים, אשר טרם מכירתן הושכרו למגורים, לפחות באופן זמני – אלו הם פסקי הדין בעניין שלום חנוך, קרגד ו-אי.פי.אף. פסקי דין אלו דנו בהקבלה בין מס תשומות למס עסקאות, ובפרט, האם שימוש זמני בדירה לצרכי מגורים/השכרה שולל את הזכות לנכות מס תשומות בגין רכישת הדירה, וכתוצאה מכך, מזכה בפטור ממס עסקאות במכירתה. נדמה, כי גם לאחר פרסום פסקי הדין הנ"ל קיים אי ודאות בסוגיה, אשר בגינה יש לקבל ייעוץ פרטני לפני מכירת דירה בידי עוסק. ברשימה זו נעסוק בכך.

על ההקבלה בין מס תשומות למס עסקאות

סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") קובע, כי מע"מ (כלומר מס עסקאות) יוטל על "עסקה בישראל", כאשר "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק ככל אחת מאלה:

"(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק

במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות

שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי

שינוי ייעוד של נכס בהיבט של מס עסקאות ומס

תשומות

בפסיקה נקבע, כי הקשר בין התשומות לבין העסקה לא חייב להתבטא בשימוש שכבר נעשה בהווה או בעבר בנושא התשומות לצורך קידום העסקה החייבת במס. די בייעוד התשומה לצורך עסקה חייבת כדי להתיר את ניכוי מס התשומות.

בקשר לייעוד התשומות, קבע בית המשפט העליון בעניין דנות (ע"א 125/83), כי:

"ברובם הגדול של המקרים ניתן לדעת בוודאות את ייעוד התשומות בעת רכישתן. משאירע שינוי בייעוד התשומות, צריך עוסק לתקן את דיווחיו. אם ניכה מס תשומות על עיסקה שאינה חייבת; או להיפך, אם התברר שהעיסקה חייבת - יוחזר לו מס התשומות."

על כן, אם במועד רכישת התשומות צפוי כי הן תשמנה לעסקאות חייבות במע"מ, אזי מס התשומות יותר בניכוי. יחד עם זאת, אם בעתיד יחול שינוי בייעוד של התשומות ששולמו, לתשומות שאינן מניבות מס עסקאות, יוחזר מס התשומות שנוכה.

כך למשל, בעניין פם בין (ע"ש 67/92) רכשה הנישומה מגרש ובנתה עליו בניין, תוך שהדירות באותו בניין יועדו למכירה, ועל כן ניכתה את מע"מ התשומות. מאוחר יותר, שונה הייעוד של הדירות להשכרה, אשר אינה חייבת במע"מ עסקאות. בית המשפט קבע כי על הנישומה להחזיר חלק ממע"מ התשומות שנוכה.

גם החלופה השנייה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מבטאת את עקרון ההקבלה ("מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו"), ולמעשה מקימה עילת חיוב עצמאית במס עסקאות, המבוססת על עקרון ההקבלה.

סעיף 31(4) לחוק מע"מ מבטא אף הוא את עקרון ההקבלה, וקובע:

"אלה עסקאות הפטורות ממס:

...

(4) מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות."

סעיף זה הוא היפוך התמונה של החלופה השנייה להגדרת "עסקה", והוא מעניק פטור ממע"מ במכירת נכס אם על פי דין לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינו בעת רכישתו. אין פירוש הדבר שכל אי ניכוי של מס תשומות ברכישת נכס גורר פטור ממס עסקאות במכירתו, שכן הפטור יחול רק אם ניכוי מס התשומות נאסר "על פי דין" (למשל מכוח תקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 בהקשר של מס תשומות בגין דירה המשמשת גם לעסקו של העוסק)

יער, כי בהליך נוסף בין הנישומה לבין מנהל מע"מ (ע"א 8150/11), בו נדונה מחלוקת דומה לגבי שנים מאוחרות יותר, קבע בית המשפט העליון, כי המניעות של מנהל מע"מ מלהוציא שומת עסקאות "איננה יכולה לעמוד לעד". על כן, נקבע כי בשנים המאוחרות, השכרת הדירות תחויב במס עסקאות.

פסק דין שלום חנוך (2015)

בעניין **חנוך** ע"מ (58730-12-13) רכשו הנישומים בינואר 2011 בית בעיר צפת, בתמורה ל-680,000 ש"ח. עסקה זו לא חויבה במע"מ. במהלך השנה שלאחר הרכישה, ביצעו בני הזוג שיפוץ מקיף בבית, והשתמשו בו מדי פעם למגורים, ובמשך ארבעה חודשים, בין יוני לאוקטובר 2012, הופעל הבית כצימר, ופעילות זו הניבה הכנסות בסך 32,000 ₪. באוקטובר 2012 נמכר הבית כדירת מגורים, תמורת שני מיליון ₪. מנהל מע"מ טען כי יש לחייב את המכירה במע"מ, בין השאר מפני שבני הזוג הפעילו בבית עסק של השכרת צימר, ולפיכך הבית הוא "ציוד" בעסק, אשר מכירתו חייבת במע"מ. בית המשפט קבע, כי הבית אמנם נחשב ל"ציוד" של הנישום, ועל כן מכירתו חייבת במע"מ, אך עם זאת, סיווגו כ"ציוד" נובעת מהכנסות בסך 32 אלף ₪ בסך הכל – סכום קטן לאין שיעור מהתמורה עבור מכירת הבית (שני מיליון ₪), וחוסר פרופורציה שכזה הוא בלתי צודק, הגם שהוא תואם את לשון החוק. הפתרון היצירתי שמצא בית המשפט היה באמצעות שומת התשומות - בית המשפט קבע, כי

בעניין **סימון** (ע"א 2291/07) רכשה הנישומה דירות אשר יועדו להשכרה כדירות נופש – עסקה החייבת במע"מ – וניכתה את מס התשומות בגיבן. זמן קצר לאחר מכן, החלה הנישומה להשכיר את הדירות לעמידר, אשר שיכנה בהן עולים חדשים. בתגובה, דרש ממונה מנהל מע"מ להשיב את מס התשומות שניכתה, מכיוון שראה בעסקאות שביצעה "השכרה למגורים". בסופו של דבר, מנהל מע"מ חזר בו מהטענה, והתיר את ניכוי מס התשומות. בהמשך, הוציא המנהל לנישומה שומת מס עסקאות לשנים 2000 עד 2003, בה דרש תשלום מע"מ על השכרת הדירות (המנהל שינה את עמדתו, וגרס הפעם, כי השכרת הדירות לעמידר לא הייתה השכרה למגורים, שכן לא היה קשר ישיר בין הנישומה לבין הדיירים, ועמידר הייתה זו שהעמידה את הדירות לרשות הדיירים). המחלוקת הגיעה לבית המשפט העליון, אשר קבע, כי לאור ההשכרה לעמידר (ולא לדיירים באופן ישיר), הסיווג הנכון של העסקה אינו "השכרה למגורים". לפיכך, היה על מנהל מע"מ להתיר את מס התשומות ברכישת הדירות, ולחייב במס עסקאות בהשכרתן לעמידר. אף על פי כן, קבע בית המשפט העליון, מפי השופט (כתוארו אז) גרוניס, כי מחד גיסא, הנישומה תהיה פטורה ממע"מ בגין ההשכרה, זאת מכיוון שעמדתו הראשונה של המנהל הייתה שהעסקה היא אכן השכרה למגורים, והנישומה הייתה רשאית להסתמך על כך; ומאידך גיסא, הנישומה לא תידרש להחזיר את מס התשומות שניכתה, מכיוון שההליך נשוא הערעור הוא הליך הנוגע למס עסקאות בלבד.

תכנית זו לא יצאה לפועל לבסוף, ולאחר כשנתיים ושמונה חודשים, הבניין נמכר לקבוצת רוכשים, כשהוא כולל 6 דירות ומחסן, מתוכם 5 דירות המושכרות בשכירות מוגנת. מנהל מע"מ טען שמכירת הדירות חייבת במע"מ, בעוד הנישומה טענה שהיא פטורה ממע"מ.

המחלוקת העיקרית בפסק הדין הייתה האם במכירת 5 הדירות המושכרות בשכירות מוגנת חל סעיף 31(2) לחוק מע"מ, המעניק פטור ממע"מ במכירת דירה המושכרת בדמי מפתח. מחלוקת זו שהסתיימה לטובת המערערת אינה מעניינה של רשימה זו, ולכן לא נדון בה, ונתמקד בדירה שלא הושכרה בשכירות מוגנת. לטענת הנישומה, בעת רכישת הבניין בידיה ולמשך כל תקופת בעלותה, הדירה הנוספת שימשה להשכרה למגורים, והייתה פטורה ממע"מ לפי סעיף 31(1) לחוק. משכך, לא ניתן היה לנכות מס תשומות בקשר לרכישת הדירה, ומכירתה פטורה ממס עסקאות מכוח סעיף 31(4) לחוק. מנהל מע"מ טען, כי הדירות כולן, והדירה הנוספת ביניהן, לא נרכשו על ידי הנישומה לשם השכרתן אלא לשם פינויין, השבחת הבניין ומכירתו, ואילו ההשכרה הייתה זמנית בלבד.

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת מנהל מע"מ וקבע, כי יש להעדיף את השימוש לטווח ארוך (הריסה, בניה ומכירה) על פני השימוש הזמני (השכרה למגורים). על כן, הנישומה הייתה זכאית לניכוי מס תשומות, והיא אינה פטורה ממס עסקאות מכוח סעיף 31(4) לחוק, ובלשונו:

הבית נרכש על ידי בני הזוג בכובעם כמפעילי צימר, כלומר כעוסקים הרוכש "ציוד". משכך, עסקת הרכישה של הבית הייתה בגדר "עסקת אקראי" החייבת במע"מ בידי המערער. את אותו מע"מ לא היה המערער רשאי לנכות כמס תשומות, מאחר שתקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף קובעת כאמור כי עוסק לא יהיה רשאי לנכות מס תשומות על רכישה או בניה של בית מגורים, גם אם הבית משמש כמקום עסקו. לפיכך, קבע בית המשפט כי יש להוציא לנישום שומת מס תשומות, שאותו לא יוכל לנכות, וכפועל יוצא מכך יהיה הנישום פטור ממע"מ במכירת הבית מכוח סעיף 31(4) לחוק מע"מ. יש להוסיף ולציין, כי מנהל מע"מ רשאי להוציא שומת מס עסקאות תוך חמש שנים לאחר הגשת דו"ח, ונכון למועד מתן פסק הדין תקופה זו טרם הסתיימה, ולכן בית המשפט יכול היה לנקוט בפתרון האמור. משמע, בית המשפט אמנם לא נתבקש לעסוק בשומת התשומות, שכן הערעור שלפניו הוא על שומת מס עסקאות, אך בחר לעשות זאת על מנת להגשים את עקרונות הצדק, שהרי אין זה צודק להטיל מע"מ על מלוא סכום המכירה, בשל פעילות שהניבה הכנסות זעומות.

פסק דין קרגד (2016)

בעניין קרגד (ע"מ 15676-01-14) רכשה החברה הנישומה בניין דירות, אשר רוב הדירות בו הושכרו לדיירים מוגנים בשכירות מוגנת. המערערת תכננה לפנות את הדיירים המוגנים ולהשביח את הנכס.

7-1 יחידות מסחריות. מטרת הרכישה הייתה להרוס את הבניין ולבנות בניין חדש, אך בפועל, לאחר כשלוש שנים שבהן כל היחידות בבניין הושכרו, מכרה הנישומה את הבניין לקבוצת רוכשים פרטיים. מנהל מע"מ חייב את הנישומה לשלם מס עסקאות על מכירת כל היחידות בבניין. הנישומה טענה שעליה לקבל פטור ממע"מ על מכירת הדירות, שכן בזמן שרכשה את הנכס הן היו מושכרות למגורים, ולכן לא הייתה זכאית לנכות מס תשומות בגין רכישתן, וכעת היא פטורה ממס עסקאות בגין מכירתן מכוח סעיף 31(4) לחוק מע"מ. מנהל מע"מ טען מנגד שהנישומה הייתה זכאית לנכות מס תשומות כשרכשה את הדירות, מאחר שבמועד הרכישה היא לא התכוונה להמשיך להשכיר אותן, אלא לפנות את הדיירים, להרוס את הבניין, לבנות בניין חדש ולמכור אותו – עסקה החייבת במס עסקאות – ולכן הפטור של סעיף 31(4) לחוק לא חל עליה.

בית המשפט המחוזי קבע, כי יש לשאוף לצמצום המקרים בהם תוצאות המיסוי מוכרעות בעיקר על פי כוונותיו הסובייקטיביות של העוסק, לאור הקושי הראייתי המשתמע מכך. אמנם, סעיף 41 עוסק בייעוד השימוש בנכס, אשר מערב היבטים אובייקטיביים והיבטים סובייקטיביים. עם זאת, בישום עקרון ההקבלה יש להבדיל בין עיקר לבין טפל, דהיינו בין שימוש דומיננטי שנעשה בתשומה פלונית (או עתיד להיעשות בה, לפי ראיות מהימנות) לבין שימוש אגבי שנעשה בה. לגופו של עניין, בית המשפט המחוזי קיבל את

"בנסיבות העניין, ומבלי למצות את הדיון באשר למשמעות הביטוי "לשימוש בעסקה" המופיע בסעיף 41 לחוק והאם הוא מקיף גם שימוש המוגדר כחולף וזמני, אני מוכן לקבל את טענת המשיב כי אילו היה נדרש לשאלת ניכוי מס תשומות בשלב רכישת הבניין, הוא היה בוחן את השימוש ארוך הטווח - המתוכנן, קרי הריסה, בנייה ומכירה, ולא את השימוש הזמני, קרי השכרה למגורים. בחינה כזאת הייתה מובילה להתרת ניכוי מס התשומות מפני שתשומות הרכישה ישמשו לעשיית עסקה חייבת במס בעתיד - וחזקה על המשיב כי הוא פועל ויפעל בעקביות בעניין זה במקרים אחרים.

לדעתי תוצאה זו מתיישבת יותר עם מה שנפסק לעיל לגבי האופי העסקי של המיזם בכללותו ועם העובדה כי המערערת ראתה בקיום השכירויות בנכס מטרד זמני, יותר מאשר הזדמנות עסקית."

למסקנה שונה הגיע בית המשפט בעניין אי.פי.אף, כפי שנראה להלן:

פסק דין אי.פי.אף (2017)

בעניין אי.פי.אף (ע"מ 10304-07-14) רכשה הנישומה, שעוסקת בתחום הנדל"ן, בניין בתל אביב תמורת כ-2.8 מיליון ₪. בנכס היו 11 דירות מגורים

בשל הרכישה, ובאותה מידה עליו לפטור אותה ממס עסקאות במכירה.

סיכום

מהפסיקה האחרונה (ובמיוחד מהשוואה בין עניין קרגד לעניין אי.פי.אף) עולה, כי ההיזון החוזר בין סעיף 41, סעיף 31(1) וסעיף 31(4) לחוק מע"מ אינה עשוי מקשה אחת, והוא בעיקר תלוי נסיבות. יש לקוות שמנהל מע"מ יקח לתשומת לבו את הערות בית המשפט בעניין אי.פי.אף, ובאותה מידה שהוא מקשה על ניכוי מס תשומות על דירות שיועדו להשכרה, כך הוא יקל במתן פטור ממס עסקאות אם אותן דירות תימכרנה לבסוף. מכל מקום, נדמה כי טרם נאמרה המילה האחרונה בעניין ובכל מקרה רצוי לקבל ייעוץ פרטני טרם מכירה של דירה בידי עוסק, אשר שימשה להשכרה למגורים ולא נוכה בגינה מע"מ תשומות בעת רכישתה.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

עמדת הנישומה, והסתמך על מספר ממצאים עובדתיים: ראשית, לא נסתרה עדותו של מנהל הנישומה, לפיה מטרתה הייתה להרוס את הבניין, לבנות בניין חדש ולהשכיר את הדירות (עסקה הפטורה ממס עסקאות, כאמור), ולא למכור אותו; שנית, הבניין הושכר במהלך כל התקופה שהיה בבעלות הנישומה, ואף בתקופה שלאחר מכירת הבניין ועד שהחזקה עברה לרוכשים, ובתקופה זו היא גם חידשה חוזי שכירות על הדירות; שלישית, בין מועד הרכישה לבין מועד המכירה המערערת לא פעלה באופן נמרץ לקידום תכניתה להרוס את הבניין ולבנות אחר תחתיו, ולכן קשה לראות בהשכרת הדירות בתקופה זו כ"שימוש משני וזמני".

בית המשפט ציין, כי בניגוד לעניין קרגד הנ"ל, בו רוב הדירות הושכרו בשכירות מוגנת, מה שהפך את המשך השכרתן לבלתי כדאית בעליל, בעניין שלפניו רוב הדירות הושכרו בשכירות חופשית והניבו תשואה נאה; שם הוכחה הכוונה למכור את הבניין בעסקה חייבת; שם נסיונות פינוי הדיירים המוגנים החלו מיד לאחר רכישת הבניין; שם החברה המערערת פעלה כבר בשנת הרכישה לצורך קבלת היתר הריסה; ושם החברה המערערת הפיקה דמי שכירות במשך כשנתיים ושמזונה חודשים ואילו במקרה שלפניו נמשכה גביית דמי השכירות כשש שנים.

לבסוף, בית המשפט מצטט מהוראות ביצוע של מע"מ שעניין ניכוי מס תשומות ברכישת דירות, ולומד מהן כי בתנאי העסקה שביצעה הנישומה, מנהל מע"מ לא היה מאפשר לה לנכות מס תשומות