

מדריך לחיוב עסקת מקרקעין במע"מ

עו"ד הילה בנסון בסמן

☒ מסלול ראשון: מכירת מקרקעין בידי עוסק במקרקעין במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד

"מקרקעין"

"קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה" (ס' 1 לחוק המקרקעין).

"זכות במקרקעין" במשמעותה בחוק המקרקעין מסוג בעלות, חכירה לדורות, שכירות, זיקת הנאה, זכות קדימה (ע"א 358/87 עאקלה).

"זכות באיגוד מקרקעין" כהגדרתה בס' 1 לחוק מסמ"ק:

א. זכות המוענקת במסמכי ההתאגדות של האיגוד או על פיהם, או בהסכם בין חברי האיגוד.

ב. תוכנה של הזכות: חברות באיגוד, זכות לנכסי האיגוד בפירוקו, זכות לרווחי האיגוד, זכות לניהול והצבעה באיגוד, זכות לתפוס את נכסי האיגוד, זכות לקבל זכות (אופציה) והזכות להורות למחזיק בזכות על הדרך להפעלת הזכות.

שימו לב:

1) לעמדת מע"מ, להבדיל ממס שבת, אופציה לרכישת מקרקעין מהווה נכס מסוג "טובין" ולא "מקרקעין".

2) חוק מע"מ מוציא מתחולתו מכירה של מניות שאינן בבחינת זכות באיגוד מקרקעין (הגדרת "טובין" בס' 1 לחוק מע"מ).

+

"מכר"

"מכר" הוא לרבות השכרה, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש לצורך עצמי, הפקעה, חילוט או החרמה – בתמורה, מתנה לרבות לעובד, פעולה באיגוד מקרקעין כהגדרתה בס' 1 לחוק מסמ"ק (ס' 1 לחוק מע"מ).

תנאי לקיום מכר לעניין מע"מ הוא הקניית נכס (ע"ש 23/81 מלונות יהודה).



עוסק במקרקעין



עוסק הוא מי שמקיים "עסק במקרקעין" (ע"א 4377/17 גיבשטיין).

אנו בוחנים עסק במקרקעין לעניין מע"מ בהתאם למבחני "עסק" שנקבעו במס הכנסה המבדילים בין הכנסה שבהון להכנסה שבפירות (ע"א 4377/17 גיבשטיין).



במהלך העסקים הרגיל



יש לפרש את המונח "במהלך העסקים" בצורה רחבה כך שיכלול כל מה שעושה העוסק לתועלת מפעלו, לקידומו ולהצלחת עסקיו. אין לראות במכירה במהלך העסקים רק את המכירה הסופית של המוצרים (מלאי עסקי), אלא כל מכירה המקדמת את העסק והמשתלבת במסגרתו (א. נמדר מס ערך מוסף (2009)).

ע"ש 613/02 הולצר: עוסק בנדל"ן העניק דירה במתנה לביתו לאחר שהתגורר בה. ביהמ"ש קבע שהמתנה ניתנה בכובע הפרטי ולא "במהלך עסקיו" ולכן אינה חייבת במע"מ.

כלומר, אם המכירה התקיימה בידי עוסק אך לא אגב מהלך עסקיו, הרי שהמכירה אינה בבחינת "עסקה" החייבת במע"מ, וזו בוצעה בכובע הפרטי.

חריגים: השכרה למגורים לפי ס' 131(1) + השכרה לדיירות מוגנת לפי ס' 131(2).

לחלופין

"מכירת ציוד"

מכירת מקרקעין תחשב כ"מכירת ציוד" בהתקיים שני תנאים: (1) המקרקעין שימשו/משמשים/נועדו לשמש את העוסק בעסקיו; (2), המכירה אינה מעסקו של העוסק (הגדרת "ציוד" בס' 1 לחוק מע"מ).

כלומר, חלופה זו לתקיים כאשר מדובר בנכס המשמש את העוסק לצורך עסקיו כרכוש קבוע, ולא בנכס אשר מכירתו היא מעיסוק העוסק. דוגמה: עו"ד מוכר דירה ששימשה כמשרד.

המבחנים לקביעת "עסק במקרקעין" (ע"א 4377/17 גיבשטיין):

טיב הנכס ואופיו, תקופת ההחזקה, תדירות העסקאות והיקפן (התדירות אינה נבחנת בהכרח על פני תקופת החזקה, אלא יכולה להיבחן על פני התקופה שבה בוצעו העסקאות או מהמועד שהחלה השבחה), ארגון, השבחה, בקיאות, מימון (קרקעות שלא מומנו בהון זר כי הועברו בירושה או מתנה – לא ניתן לקבוע לגביהן באופן קטגורי כי מימושן לעולם לא ייחשב לפעילות עסקית. אם אדם מקבל במתנה בניין דירות בן 30 קומות ומוכר אותו כפי שהוא – הרי שמדובר במכירה הונית, אולם אם היורש משביח את הנכס ומוכר את הדירות לשיעורין (למשל 10 דירות מדי שנה), הרי שמדובר בעסקה פירותית), "מבחן הגג".

ע"מ 17-02-24147 עמיאל לוי: מבחן "ייעוד התמורה" – ייבחן אופן השימוש בכספי התמורה.

הערה: אין ברישום כ"עוסק" כדי לקבוע קיומו של "עסק" (דקלרטיבי). עם זאת, נישום הטוען כי הרישום אינו משקף נאמנה את מצב הדברים, הוא הנושא בנטל להוכיח את טענתו.

דוגמאות:

ע"מ 13-12-59149 דן יערי: עורך דין שהוא עוסק עצמאי, ביקש לנכות מס תשומות בשל רכישת יחידה מלונאית, המושכרת במרבית השנה בהשכרה החייבת במע"מ, באמצעות חברת ניהול. בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מע"מ, שסירב להתיר את הניכוי היות והרכישה אינה התבצעה, לשיטתו, בכובעו של המערער כעוסק במהלך עסקיו.

ע"מ 14-09-447 נבוק: מכירת נכס מסחרי בידי מי שרשום כעוסק אך לא ניכה תשומות בשל רכישתו או אחזקתו, השכיר אותו בהשכרה פאסיבית חייבת במע"מ במשך עשרות שנים ולא ניהל עסק של השכרת נכסי נדל"ן, אינה חייבת במע"מ. משלא ניתן להצביע על "עסק", תוצאת המס אינה נקבעת עפ"י קיומו של רישום גרידא.

מסקנה: עוסק שמוכר מקרקעין ששימשו בעסק כמלאי או ציוד חייב בתשלום מע"מ בגין המכירה, והוא החייב במס לפי ס' 16(1) לחוק מע"מ.

☒ מסלול שני: מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר

סעיף סל: מקרקעין שנוכה מס התשומות בשל רכישתם

מסלול זה מתבסס על "עקרון ההקבלה" ולפיו יש לחתור לתוצאה של הטלת מס על מכירתם של מקרקעין שבעליהם ניצל את הזכות לנכות מס תשומות בגין רכישתם, גם אם לא נמכרו במהלך העסקים הרגיל של העסק.

לדוגמה: עוסק שמכר את המקרקעין לאחר שהפסיק את פעילותו העסקית או לאחר ששינה את סיווגו ל"מלכ"ר" או "מוסד כספני". יחד עם זאת, במקרים אלה דומה כי מנהל מע"מ יחייב את העוסק בשימוש עצמי בעת הפסקת הפעילות או שינוי הסיווג (מכירה רעיונית).

☒ מסלול שלישי: "עסקת אקראי"

החלופה השנייה: מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם פרטי, מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם פרטי, מלכ"ר או מוסד כספי, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או מוסד כספי

מלכ"ר או מוסד כספי	עוסק שהמקרקעין ישמשו בעסק כמלאי או ציוד	אדם פרטי, לרבות עוסק שאינו עוסק במקרקעין והמקרקעין הם לשימוש הפרטי	הקונה המוכר
<p>עסקת אקראי במקרקעין (למעט דירת מגורים) הקונה חייב במס, יוציא טופס עסקת אקראי (תקנה 6ב(א) + 6ב(ב)(2)) ויהיה רשאי לנכות מס תשומות בשל הרכישה וההשבחה לפי ס' 43א במכירה עתידית של המקרקעין.</p>	<p>עסקת אקראי במקרקעין הקונה חייב במס, יוציא חשבונית מס עצמית (תקנה 6ב(א) + 6ב(ב)(1)) ורשאי לנכות מס תשומות ככל שהנכס ישמש לעסקאות החייבות במע"מ (לתשומת הלב: קיימת החלטת מיסוי מס' 6637/14 לגבי רכישת דירת מגורים בידי עוסק, לגביה קיימת מחלוקת האם רכישת הדירה לצורך השכרה למגורים תחשב כרכישת ציוד במסגרת הפעילות העסקית אם לאו).</p>	<p>אין עסקה במע"מ</p>	<p>אדם פרטי, לרבות עוסק שאינו עוסק במקרקעין והמקרקעין הם לשימוש הפרטי</p>
<p>עסקת אקראי במקרקעין (למעט דירת מגורים) המוכר חייב במס, יוציא טופס עסקת אקראי (תקנה 6ב(ג) + 6ב(ב)(2)) ורשאי לנכות מס תשומות לפי ס' 43א על רכישת המקרקעין והשבחתם (בעבר). המלכ"ר הרוכש יהיה רשאי לנכות מס תשומות בשל הרכישה וההשבחה לפי ס' 43א במכירה עתידית של המקרקעין.</p>	<p>עסקת אקראי במקרקעין המוכר חייב במס, יוציא טופס עסקת אקראי (תקנה 6ב(ג) + 6ב(ב)(2)) ורשאי לנכות מס תשומות לפי ס' 43א על רכישת המקרקעין והשבחתם (בעבר). העוסק רשאי לנכות מס תשומות על הרכישה הנוכחית ככל שהנכס ישמש לעסקאות החייבות במע"מ.</p>	<p>אין עסקה במע"מ</p>	<p>מלכ"ר או מוסד כספי</p>

✓ ע"מ 10-11-57905 ידיד קבלנים: יחושב ההפרש בין מחיר המכירה למחיר הרכישה הריאלי, היינו, בתוספת הפרשי הצמדה.

החלופה השלישית: מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם פרטי, מלכ"ר או מוסד כספי

"זכות במקרקעין" כהגדרתה בס' 1 לחוק מסמ"ק:

"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים".

"קבוצת רכישה" כהגדרתה בס' 1 לחוק מסמ"ק, כוללת 3 תנאים מצטברים:

א. קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שאינו דירת מגורים / נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים – דהיינו הקבוצה התאגדה הן לשם רכישת המקרקעין והן לשם הבנייה על גבי המקרקעין.

ב. הקבוצה התארגנה באמצעות גורם מארגן, וזה האחרון הוא מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת מסגרת חוזית הכוללת מערכת חוזים הקשורים זה בזה, שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי, והכל בתמורה במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף, עבור פעולות הארגון.

ו"ע 15-11-40703 עמותת מדורגי הנחל נווה מנחם: גורם מארגן – חיזוני לקבוצה, מקבל תמורה, פועל בכל שלבי ההתארגנות או מי מטעמו, הכין את המסגרת החוזית.

ג. הרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית כאמור.

מועד החבות במס בעסקת מקרקעין

המוקדם מבין שלוש החלופות הבאות, כנקבע בסעיפים 28(א) ו-29(1) לחוק מע"מ:

- א. מועד העמדת המקרקעין לרשותו או לשימוש של הקונה.
- ב. רישום המקרקעין על שמו של הקונה.
- ג. מועד תשלום סכום כלשהו על חשבון התמורה לגבי אותו סכום שנתקבל (גם תמורה ב"שווה כסף").

קבוצת רכישה	הקונה	המוכר
עסקת אקראי במקרקעין המוכר חייב במס (ס' 21 + 16(1)), יוציא טופס עסקת אקראי ורשאי לנכות מס תשומות לפי ס' 43 על רכישת המקרקעין והשבחתם (בעבר).	אדם פרטי , לרבות עוסק שאינו עוסק במקרקעין והמקרקעין הם לשימוש הפרטי	
עסקת אקראי במקרקעין המוכר חייב במס (ס' 21 + 16(1) לחוק מע"מ), יוציא טופס עסקת אקראי ורשאי לנכות מס תשומות לפי ס' 43 על רכישת המקרקעין והשבחתם (בעבר).		מלכ"ר או מוסד כספי