

מח' שומת מקרקעין
כ"ו אלול תשס"ד
12 ספטמבר 2004
מש- 02834504

אל:
א', נצ' (3), ב' (1), ג' (3), ד' (1), ו'.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 13/2004 - שומת מקרקעין, משפטית

הנדון: מכירת דירות המהוות מלאי עסקי אצל הרוכש – חיוב במס מכירה כ"מקרקעין"

א. כללי

בעקבות שתי החלטות אשר ניתנו בוועדת הערר בבאר – שבע, האחת, בעניין **אמדר חברה לבניין (אילת) בע"מ** (וע' 1018/01) והשנייה, בעניין **קוורץ חברה לבניין והשקעות בע"מ** (וע' 1030/01), העוסקות בשאלת החבות במס מכירה במכירת דירות מגורים לרוכש המשתמש בדירות כמלאי עסקי.

בשני פסקי הדין נקבע כי, כאשר חברה קבלנית מוכרת דירות מגורים אשר לא ישמשו או שאינם מיועדות לשמש את הרוכש למגורים, אזי מס המכירה שישולם יהיה בהתאם לסעיף 72ד(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג – 1963, (להלן: "החוק"). משמע, ישולם מס מכירה בשיעור של 2.5% לגבי מקרקעין שיום רכישתם לפני ה- 7.11.01 ולא מס מכירה לפי סעיף 72ד(ב) לחוק, בשיעור 0%.

ב. עובדות פסק דין אמדר

1. חברת אמדר (להלן: "אמדר") בנתה בעיר אילת דירות מגורים, ומכרה אותן. מרבית דירות המגורים נמכרו לרוכשים פרטיים, אך חלק מהדירות נמכרו לשלוש חברות אשר רשמו את הדירות כמלאי עסקי אצלן. יצויין כי, מכירת הדירות ע"י אמדר נעשתה בטרם תחולת תיקון 50 (7.11.01) והפחתת שיעור מס המכירה על דירות המהוות מלאי עסקי מ- 0.8% ל- 0%. (גם לגבי נכסים שיום רכישתם לפני ה- 7.11.01).
2. השאלה שנדונה בפסק הדין היתה – האם אמדר חייבת במס מכירה בשיעור של 0.8% או בשיעור של 2.5% בגין אותן דירות שנמכרו לחברות ושנרשמו אצלן כמלאי עסקי, ובמילים אחרות, האם מכירת דירות המשמשות את הרוכש כמלאי עסקי, יכולות להחשב בידי המוכר כ"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק וכנדרש בסעיף 72ד(ב).
3. עמדת המנהל היתה כי הואיל ובמכירה הדירות נרכשו ע"י הקונה למלאי העסקי, אין לראות במכירתן כדירות "המשמשות או מיועדות לשמש למגורים" כדרישת סעיף 9(ג) לחוק.

ג. נימוקי פסק הדין בעניין אמדר

בקבלה את עמדת המנהל קבעה ועדת הערר כדלקמן:

1. סעיף 72ד(ב) לחוק הקובע הקלה ממס מכירה (בעבר 0.8%, כיום 0%) במכירת דירת מגורים מזכה, מתנה את הזכאות לפטור בשני תנאים:
 - א. המכירה היא של דירת מגורים המהווה מלאי עסקי אצל המוכר.
 - ב. הדירה היא "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק דהיינו, היא משמשת או מיועדת לשמש למגורים.
 2. כידוע, הגדרות "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק ובסעיף 9 לחוק הינן שונות. השוני העיקרי הוא בכך שבהתאם להגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, די בכך שהדירה תהיה "מיועדת למגורים לפי טיבה". (המבחן האובייקטיבי), שעה שבהגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק, הדרישה היא דירה המשמשת בפועל, או המיועדת לשמש בפועל, למגורים (המבחן הסובייקטיבי) - ראה ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס - שבת.
 3. בסעיף 72ד, הקובע את הזכאות להקלה ממס מכירה, בחר המחוקק להפנות דווקא להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק. לבחירה זו של המחוקק, יש לתת משמעות. המשמעות היא שיש ליתן את ההקלה במכירת דירה המיועדת לשמש בפועל למגורים ולא לדירה המיועדת להיכלל במלאי עסקי.
- דירות אלה שנרכשו למלאי לא עומדות בתנאי הסובייקטיבי שבסעיף 9(ג) לחוק ולפיכך, אין המוכרת זכאית להקלה במס המכירה והיא חייבת במס בשיעור מלא של 2.5%.

פסק דין קוורץ

1. פסק דין דומה ניתן לאחרונה גם בעניין קוורץ, בו חזר בית המשפט ואימץ את עמדת המנהל וקבע כי מכירת דירה לחברה, הרוכשת את הדירה למלאי העסקי שלה, חייבת במס מכירה בשיעור 2.5% ולא בשיעור מופחת של 0.8% בלבד (כיום 0%).
2. יש לשים לב איפוא שעפ"י פסה"ד – השימוש העיתי שיעשה הרוכש בדירה, ישפיע על החיוב במס המכירה של המוכר, וזאת, כאמור – בשל ההפניה לסעיף 9(ג) לחוק – הדורש כי בדירה יעשה שימוש למגורים לאחר רכישתה.

ד. הוראות לפעולה:

1. יובהר כי תיקון 50 קבע כי מס המכירה ימשיך ויחול על נכסים שיום רכישתם לפני ה- 7.11.01.
- סעיף 72ד(ב) הוא חריג לכך, באשר נקבע בו כי במכירת דירת מגורים כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק והמהווה בידי המוכר מלאי עסקי, שיעור מס המכירה יהיה 0% גם אם יום רכישתן היה לפני ה- 7.11.01 – אולם הקלה זו חלה רק על מכירות שנעשו לאחר ה- 7.11.01.
- במכירות של דירות כאמור בסעיף 72ד(ב) שנעשו לפני ה- 7.11.01 – כמו במקרה אמדר וקוורץ, ימשיך לחול הדין הקודם הקובע חבות במס מכירה בשיעור של 0.8%.
2. כפי שנקבע בפסקי הדין אמדר וקוורץ – השאלה אם תנתן ההקלה ממס מכירה לפי סעיף 72ד(ב) – בשיעור של 0.8% או 0% לפי העניין (וכמוסבר לעיל), תלויה גם בשאלה האם דירת המגורים הנמכרת כמלאי עסקי היא "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק.

3. לפיכך, בכדי שינתן שיעור מס מכירה מופחת (לפי סעיף 72ד(ב)) צריכים להתקיים שלושת התנאים האמורים להלן:
- דירת המגורים מהווה מלאי עסקי אצל המוכר.
 - דירת המגורים מסווגת אצל הרוכש כרכוש קבוע.
 - לפי הצהרת הרוכש, דירת המגורים הנרכשת מיועדת למגורים. לעניין זה רוכש יכול להיות יחיד או חברה.
4. בכל מקרה בו אחד משלושת התנאים האמורים לעיל אינו חל, יחול מס מכירה של 2.5%.
5. סיווג נכון, כאמור לעיל, מקבל משנה חשיבות לאחר תיקון מס' 50 לחוק, שכן שיעור מס המכירה המשולם בגין מכירת דירת מגורים מהמלאי הופחת מ- 0.8% ל- 0.0%. לפיכך, במצבים אלו לא ינתן פטור ממס מכירה אלא הוא יוטל בשיעור של 2.5%.
6. יובהר כי לשאלת קביעת הנכס כ"דירת מגורים" לעניין סעיף 9(ג) נפקות, גם לצורך הקביעה באם מדובר "בדירה יחידה" לענין סעיף 9(א1א)(2). אם הדירה סווגה כמקרקעין אחרים ולא כ"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) בגלל ששימשה לעסק, הרי שהיא לא תבוא במניין לצורך "דירה יחידה".
- כך, למשל, אם יש לאדם דירה אחת המשמשת לעסק ועתה הוא רוכש דירה נוספת למגורים הרי שדירת מגורים זאת תחשב כדירת מגורים יחידה לצורך שעורי מס הרכישה.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין