

כאשר קרקע היא מלאי

בית המשפט המחוזי נדרש לסוגיית החיוב במע"מ במכירת מניות איגוד מקרקעין וקבע, כי במקרה שלפניו מדובר למעשה במכירת מלאי החייב במס < אלכסנדר שפירא

כידוע, חוק מע"מ הוציא מכלל תחולתו מכירה של מניות פרטיות, באמצעות החרגת "זכות בתא" גיד" ו"ניירות ערך" מהגדרת המונח "טובין". הקביעה לפיה מניה אינה נחשבת ל"טובין", יפה גם ביחס למניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין.

עם זאת, מניות חברה שהיא "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין נחשבות ל"נכס", בהיותן "מקרקעין" (נכס) מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כטובין או מקרקעין; ו"מקרקעין" מוגדרים בסעיף 1 לחוק מע"מ כלרבות זכות במקרקעין ולרבות זכות כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין. ואילו המונח "מכר" אשר בסעיף 1 לחוק מע"מ כולל, בין היתר, פעולה באיגוד מקרקעין, כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

כלומר: בניגוד למניות חברה פרטית שאינה מהווה "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין שמכירתן אינה חייבת ככלל במע"מ, מכירת מניות חברה פרטית הנחשבת ל"איגוד מקרקעין" כאמור מהווה "מכר" (בהיותה פעולה באיגוד) ועשויה אפוא להתחייב במע"מ.

ואולם, בכך לא סגי, שכן על מנת שמכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין תחויב במע"מ, עליה להיכלל במסגרת אחת החלופות המנויות בהגדרת המונח "עיסקה", לאמר: מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו, מכירת ציוד (מכירת נכס ששימש, משמש או נועד לשמש לעוסק בעסקו ואין מכירתו מעיסוק העוסק) או עיסקת אקראי (וליתר דיוק, ועל פי רוב, החלופה שעניינה במכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין).

אלכסנדר שפירא, רואה חשבון ועורך דין

**כשם שעוסק הסוחר ברגיל
בנכסי מקרקעין כמלאי עשוי
להחזיק נכס מסוים וקרקע או
מבנה) כהשקעה (הונית) ולא
לשימוש בעסק, כך הוא
עשוי להחזיק מניות באיגוד
מקרקעין מסוים כהשקעה,
ולא כחלק מעסקו השוטפים.
או אז, המכירה לא תיחשב
"עיסקה" לפי החלופה
הראשונה, וגם לא "מכירת
ציוד" בהעדר שימוש בעסק**

האם מכירת המניות חייבת במע"מ

שאלת החבות במע"מ במכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין נדונה לאחרונה בעניין א' סגמן ייזום והשקעות. המערער, חברה פרטית העוסקת במקרקעין והרשומה כעוסק, החזיקה במחצית ממניות חברת פינת פלורנטין. המערער לא שילמה כספים כלשהם תמורת מחצית מניות החברה והעברת מחצית המניות לידיה (שנעשתה בשנת 2005) לא דווחה למשרדי מע"מ, לא שולם מע"מ בגינה וממילא גם לא נוכה מס תשומות בקשר לכך.

ימים ספורים לאחר רכישת מחצית מניותיה על ידי המערער, חתמה החברה על הסכם קומבינציה עם בעלי נכס בשכונת פלורנטין בתל אביב, לפיו הם ימכרו לה חלק מזכויותיהם בנכס בתמורה לקבלת שירותי בנייה ממנה. בחודש מארס 2009

העניקה המערערת אופציה לבעלים הנוסף של החברה לרכוש את מניותיה בה. האופציה אכן מומשה, בדצמבר 2009.

בין המערערת לבין המשיב, מנהל מע"מ ת"א 2, התעוררה מחלוקת באשר לשאלה, האם מכירת המניות (בעקבות מימוש האופציה) חייבת במע"מ, כאשר הצדדים הסכימו על כך שבמועד המכירה החברה נחשבה לאיגוד מקרקעין.

לטענת המשיב, מכירת המניות אירעה "במהלך עיסקה" של המערערת ועל כן מדובר ב"עיסקה" החייבת במע"מ לפי החלופה הראשונה להגדרת "עיסקה". לחלופין, טען המשיב לתחולת החלופה של "מכירת ציוד", כמו גם לכך שמדובר ב"עיסקת אקראי", דהיינו "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין".

המערערת טענה לעומת זאת, כי היא לא נהגה למכור מניות כחלק מעסקיה ולכן המכירה אינה באה בגדר "עיסקה" לפי החלופה הראשונה. כלומר: לשיטת המערער, מניה באיגוד מקרקעין אינה "שקופה" לכל דבר ועניין, ואם בעל המניות אינו סוחר ברגיל במניות כחלק מעיסוקו, אזי מכירת מניות באיגוד מקרקעין לא תיחשב כעיסקה הנערכת ב"מהלך עסקו". עוד טענה המערער, כי החזקת המניות בחברה היתה מבחינתה השקעה גרידא, במישור ההוני, ולא חלק מעיסוקה.

באשר לטענת המשיב לפיה מדובר ב"עיסקת אקראי", טענה המערערת, כי המשיב אינו רשאי לטעון דבר והיפוכו, דהיינו לומר לעניין החלופה הראשונה בהגדרת "עיסקה" שהמכירה היתה "בידי עוסק במהלך עסקו", ובמקביל לומר לעניין עיסקת אקראי שהמכירה היתה "בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין" (דהיינו, מדובר בטענות עובדתיות סותרות).



על מנת שמכירת מניות חברה פרטית שהיא איגוד מקרקעין תחויב במע"מ, עליה להיכלל במסגרת אחת החלופות המנויות בהגדרת המונח "עיסקה", לאמר: מכירת נכס בידי עוסק במהלך עסקו, מכירת ציוד או עיסקת אקראי ועל פי רוב, החלופה שעניינה במכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו

לבסוף טענה המערערת, כי אפילו התקיימה "עיסקה" החייבת במס, אזי בנסיבות המקרה יחול הפטור הקבוע בסעיף 431(4) לחוק מע"מ, לפיו פטורה עיסקה שהיא "מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה... לנכות את מס התשומות בשל רכישתו".

זכות באיגוד מקרקעין דינה כמקרקעין

שופט בית המשפט המחוזי בתל אביב, הרי קירש, דחה את הערעור. השופט קירש קבע, כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה מכירת מניות איגוד מקרקעין בידי מי שאינו סוחר ברגיל במניות כחלק מעיסוקו, לא תיחשב לעיסקה הנערכת במהלך עסקו. טענה זו סותרת את כוונת המחוקק – לראות זכות באיגוד מקרקעין כדין מקרק-

בתחום המקרקעין, ותוך שהמערערת היתה מעורבת באופן פעיל בפרויקט של החברה. למעלה מן הצורך, המשיך השופט קירש וקבע שאין מדובר במכירת "ציוד" (כטענתו החלופית של המשיב). הוא אף התייחס לבעייתיות הגלומה בטענתו החלופית הנורספת של המשיב, לפיה מדובר ב"מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין" כאמור בהגדרת המונח "עיסקת אקראי".

השופט קירש הוסיף ונדרש לטענתה החלופית של המערערת לפיה המכירה פטורה ממע"מ מכוח סעיף 431(4) לחוק מע"מ. השופט קירש דחה טענה זו בקובעו, כי במצב הנתון של העדר מיסוי בשלב הרכישה, אין תחולה להוראות הפטור שבסעיף 431(4) לחוק מע"מ, לא במישור המילולי ("את מס התשומות בשל רכישתו") ולא במישור התכליתי.

עין. השופט קירש הבהיר, כי אם העוסק נוהג למכור מניות באיגודי מקרקעין באופן תכוף ושוטף כחלק מעיסוקו, אזי מכירה כזו – שהיא למעשה מכירה של מלאי – תהווה "עיסקה" על פי החלופה הראשונה.

עוד אומר השופט קירש, כי גם במקרים אחרים, מכירת מניות באיגוד מקרקעין – שאינן כשלעצמן בחזקת "מלאי" במובן הנ"ל – עשויה, ולא בהכרח, להיחשב "עיסקה" לאור מהות יתר עיסוקיו ועסקאותיו של המוכר. דהיינו, כשם שעוסק הסוחר ברגיל בנכסי מקרקעין כמלאי עשוי להחזיק נכס מסוים (קרקע או מבנה) כהשקעה (הונית) ולא לשימוש בעסק, כך הוא עשוי להחזיק מניות באיגוד מקרקעין מסוים כהשקעה, ולא כחלק מעסקיו השוטפים. או אז, המכירה לא תיחשב "עיסקה" לפי החלופה הראשונה, וגם לא "מכירת ציוד" בהעדר שימוש בעסק.

השופט קירש המשיך ובחן לגופו של עניין את נסיבות המקרה וקבע, כי מכלול הנסיבות מוביל למסקנה, כי מכירת המניות בחברה בוצעה במהלך עסקיה של המערערת