



מיסוי מקרקעין- עדכוני פסיקה וחקיקה

יוני, 2017

פסיקה

[חזקת התא המשפחתי- יישום הלכת שלמי לעניין מס שבח](#)

[ו"ע 721-09-15, אליעזר טויסטר נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה \(מחוזי נצרת, 9.4.2017\)](#)

העורר מבקש פטור ממס שבח לפי סעיף 49(ב)(1) (פטור שבוטל, וניתן בעבר במכירת דירה אחת ל 4 שנים), במכירת דירה שאת מחציתה קיבל בירושה ואת המחצית הנוספת רכש מאחיו, זאת לאחר שאשתו מכרה בפטור, מעט מוקדם יותר, דירה שהייתה בבעלותה לפני הנישואים.

ביהמ"ש סוקר את הפסיקה הרלוונטית לעניין התא המשפחתי, עד להלכת שלמי הקובעת שני תנאים מצטברים לסתירת חזקת התא המשפחתי – הסכם ממון והוכחה בפועל של הפרדה רכושית. לעניין הסכם הממון- אכן קיים, אך ביהמ"ש מצוין שההתייחסות לדירה המדוברת בהסכם נעשתה לאחר שניתן פס"ד שלמי, וקובע שאינו מקיים את התנאי הרצוי. גם ההפרדה הרכושית לא הוכחה וביהמ"ש מונה רשימת הוצאות המשולמות ע"י בני הזוג במשותף.

נקבע כי העורר אינו זכאי לפטור ממס שבח שכן לא מתקיימים התנאים המצטברים לסתירת חזקת התא המשפחתי כפי שנקבעו בפס"ד שלמי.

[תשומת לב: לשם סתירת חזקת התא המשפחתי נקבעו שני תנאים - דרוש הסכם ממון, שכל שנחתם סמוך לעסקה מתרחק מקיום התנאי, ובנוסף הוכחת הפרדה רכושית מלאה.](#)

[האם חזקת התא המשפחתי חלה ברכישת דירות על ידי ועבור ילדים קטינים בתא משפחתי?](#)

ו"ע 62431-06-15, עדן מזל חג'ג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי ת"א, 27.4.2017)

במסגרת קבוצת רכישה בשנת 2010, רכשו העוררים, שהיו קטינים (הרכישה בוצעה באמצעות הוריהם), את המקרקעין הידועים כפרוייקט "מגדלי הצעירים" בת"א. עסקה זו מוסתה במסגרת הסכם פשרה לאחר שעל השמות המקוריות הוגשו השגות ועררים. אישורי מיסים הונפקו. לאחר שנה וחצי ממתן תוקף פסק דין להסכם הפשרה (בו נקבע שמדובר ברכישת דירות), הוציא המנהל תיקוני שומה ודרישות לתשלום מס רכישה נוספות בטענה שמדובר בדירות נוספות ולא יחידות.

נקבע כי רכישת הדירות על ידי הקטינים החברים בתא משפחתי, כמו רכישה על ידי בגירים (ההורים) תימנה במניין הדירות של התא המשפחתי. דעת מיעוט (מרגליות) לפיה ה"בדיקה" היא כלפי מטה בלבד, כלומר ברכישה של ההורים בלבד.

בערר נדונה גם סוגיה לפיה המנהל מנוע מלבחון ולתקן לפי ס' 85 את זכאות הרוכשים להקלה במס לאחר החתימה על הסכם הפשרה, כאשר דעת הרוב קבעה כי אין מניעה. לעניין זה מעיר השופט קירש הערת אגב, לפיה קיים קושי לסטות מהסכם הפשרה בעניין זה.

תשומת לב: גם כאשר נחתם הסכם פשרה, יכול המנהל לתקן את השומה מבלי לפתוח את ההסכם. בנוסף, ישנה מגמה של הרשות לצמצום תכנוני המס באמצעות ילדים קטינים בתא משפחתי, גם אם בפועל, הנכס נרכש עבורם.

[ניכוי הוצאת היטל השבחה שאינו סופי מהשבח](#)

ו"ע 3056-09-14, יורם וינוגרד נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה (מחוזי חיפה, 21.4.2017)

עו"ד וינוגרד מכר את זכויותיו בבניין הכולל דירות וחנויות, לאחר שהתגלגלו לידי בירושה שמקורה מסבו וסבתו שרכשו את הבניין בשנת 1960. לאחר הליך של השגה, הנושאים בהם הכריע ביהמ"ש היו- 1. פגמים בהליך ההשגה שם טען וינוגרד כי ההחלטה בהשגה יצאה טרם הסתיימו הדיונים, לאחר סקירת הליך ההשגה נקבע כי לא נפל בו פגם, בין היתר מאחר ולאחר הדיון הראשון בהשגה לא נקבע דיון נוסף; 2. שווי התמורה במכירה- בנוסף להסכם המכר נחתם בין וינוגרד לרוכש הסכם נוסף לפיו משיב הרוכש הוצאות בגין שיפוץ הנכס, על פי עקרון צירוף התמורות יש לראות בסכום זה חלק מהתמורה; 3. קיזוז הפסדים במס הכנסה- מותר רק בהצגת אישור פ"ש; 4. ניכוי הוצאות ההשבחה, ביהמ"ש סוקר את ההוצאות המותרות לניכוי כאשר החידוש הוא לעניין היטל השבחה שנוי במחלוקת-

נקבע כי יש להכיר בכל סכום היטל השבחה ששולם על פי הקבלות שהוגשו, גם אם שומת היטל השבחה אינה סופית.

תשומת לב: החידוש הוא שניתן לנכות היטל השבחה גם אם הוא שנוי במחלוקת, כל עוד יש אסמכתא לתשלום. לעיתים תתכן כדאיות לתשלום היטל השבחה, גם אם אינו סופי ויש סיכוי שיוקטן, בכדי להבטיח את ניכוי ההוצאה לעניין מס השבח.

[מכירה של בית מגורים וחלק מזכויות הבניה במגרש בו הוא מצוי לא תוכר כמכירה של כל דירת המגורים לעניין מס שבח \(ולכן לא תזכה בפטור\)](#)

ו"ע 18942-06-15, איריס הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (מחוזי חיפה, 4.5.2017)

לזוג הרצברון זכויות חכירה בבית מגורים בשטח 130 מ"ר הבנוי על מגרש בשטח 590 מ"ר. הם חתמו על הסכם מכר לפיו הממכר הוא בית המגורים ו 30% מזכויות הבניה בלבד וביקשו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק (פטור שבוטל מאז).

ביהמ"ש סוקר את מושגי "דירת מגורים" ו"פיצול" וקובע כי לא מדובר במכירה של כל הזכויות בדירת המגורים ולכן אין זכאות לפטור.

כלל הזכויות בדירת המגורים כוללים את הדירה ואת הקרקע המיועדת לשימושה הסביר, בניגוד לאמור בהסכם בין הצדדים (המחלק ביניהם את זכויות הבנייה), ואין מקום לביצוע פיצול פיזי.

תשומת לב: ברוב המקרים מנהל מסמ"ק הוא זה שמבקש לבצע פיצול פיזי, כאן מדובר במקרה הפוך בו הנישום ביקש זאת ונענה בשלילה. יש להניח שעל פסק הדין יוגש ערעור.

דחיית בקשת מנהל מסמ"ק לדחיית ערר על הסף מחמת התיישנות (מסגרת 4 השנים לתיקון שומה לפי ס' 85 ותחולת סעיף 107)

ו"ע 9451-10-16, מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח' (מחוזי ת"א, 9.4.2017)

בשנת 2009 רכשה מיטל דירת מגורים במודיעין. בשנת 2010 התחתנה. במאי 2012 רכש הזוג דירת מגורים "על הנייר" וביוני 2012 דיווחו על הרכישה וביקשו דחיית תשלום מס הרכישה עד למכירת הדירה במודיעין. באותו חודש, המנהל קיבל את ההצהרה, מס הרכישה חושב כדירה "לא יחידה" והוקפא עד לינואר 2016. אז, תיקן המנהל את השומה ודחה את המועד למכירת הדירה במודיעין עד לאוקטובר 2016, בעקבות הודעה של הזוג על קבלת הדירה החדשה בפועל רק באוקטובר 2015. ביולי 2016 חתם הזוג על הסכם ממון שקיבל תוקף של פסק דין ובאוגוסט 2016 הגישו בקשה לתיקון שומה לפיה זכאי הבעל לשיעורי מס רכישה של "דירה יחידה" בהתאם להלכת פלם.

מנהל מיסוי מקרקעין סרב לתקן את השומה בנימוק שהזכאות לבקש תיקון שומה חלה רק עד יוני 2016, 4 שנים מיום שקיבל את הצהרת הזוג וכן טען כי לא ניתן להחיל את סעיף 107 לחוק (הארכת מועד ע"י המנהל).
הוגש ערר, והמנהל הגיש בקשה לדחייה על הסף מחמת התיישנות.

בקשת המנהל נדחתה, מנימוקים שונים-

רו"ח צבי פרידמן (אליו הצטרף רו"ח בילצקי) קבע כי תחילת מניין 4 השנים אכן נמנית מיוני 2012, זאת מאחר ובתיקון השומה מינואר 2016 לא השתנתה שומת מס הרכישה ושיעורי המס (אלא רק מועד המכירה), יחד עם זאת, מגיע רו"ח פרידמן למסקנה שסעיף 107 מאפשר להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85, כאשר אין ספק שהזוג טעה בתום לב כשלא ביקשו להחיל את הלכת פלם בשומה המקורית שהגישו (ב 2012).

השופט מגן אלטוביה הצטרף לתוצאה אולם מהטעם שלשיטתו מניין 4 השנים מתחיל להיספר מתיקון השומה שנעשה על ידי המנהל בינואר 2016.

בפסק הדין גם הערת אגב של דו"ח פרידמן לפיה יש לשמור על מערכת יחסים הוגנת בין רשויות המס לבין האזרח הנישום, ופסיקת הוצאות לטובת העוררים.

תשומת לב: ניתן להפעיל את סעיף 107 ולהאריך את המועד לתיקון שומה על פי סעיף 85, יש לבחון מה המועד ממנו יספרו 4 השנים לתיקון.

סיווג זכות במקרקעין- קרקע או דירת מגורים?

ו"ע 48493-05-15, מאיר אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (מחוזי תל אביב, 21.5.2017)

ביוני 2014 רכשו העוררים זכויות במקרקעין במתחם אסותא משני מוכרים שונים. המוכרים רכשו את הזכויות שמכרו, יחד עם קבוצה של רוכשים, בשנת 2010 (לפני תיקון 69 לחוק מסמ"ק שהסדיר מיסוי קבוצות רכישה כרוכשי דירות) מחברת בי קפיטל 1, ובזמנו חתמו על הסכם שיתוף לתכנון והקמה של מגדל מגורים, עוד נחתם חוזה עם "קבלן מפתח". הזכויות שרכשו העוררים היוו שתי "יחידות רעיוניות" במגדל המתוכנן, תוך שהוסכם שהם יכנסו לנעלי המוכרים בכל הנוגע לממכר ולהסכמים הנוגעים לקבוצה.

ביהמ"ש בוחן האם העוררים רכשו "דירת מגורים" לפי אחת החלופות המוגדרות בסעיף 9(ג) לחוק, תוך שפסק הדין סוקר בצורה מעמיקה את שתי החלופות – דירה "על הנייר" מקבלן ודירה במסגרת "קבוצת רכישה".

נקבע, כי העוררים שרכשו את הזכויות במקרקעין לאחר תיקון 69 לחוק עשו זאת במסגרת רכישת זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לבנית נכס האמור לשמש כדירת מגורים, ויש להחיל עליהן את שיעורי מס הרכישה של דירת מגורים.

[שווי בעסקת קומבינציה, בחינת עסקה לרכישת שירותי בניה וקנס גרעון](#)

[ו"ע 38114-03-15 + ו"ע 63431-01-14, חיים חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה \(מחוזי חיפה, 4.5.2017\)](#)

ארבעת העוררים הם זוג הורים (חנין), בתם ובעלה (פוליטי) שהתקשרו בהסכם עם חברה קבלנית לגבי קרקע שבבעלותם, לפיו זוג ההורים מתקשר בעסקת קומבינציה ובתם ובעלה מתקשרים בעסקה לרכישת שירותי בנייה על המקרקעין המיוחסים להם (לא עסקה במקרקעין). לגבי חנין- המנהל לא קיבל את השווי שהוצהר שנגזר מעלויות הבנייה וקבע שווי שוק לזכויות המקרקעין, לגבי פוליטי- קבע המנהל שיש עסקה במקרקעין שכן יש שוני בין חלקם היחסי בקרקע לבין החלק היחסי בדירות שהחברה בנתה עבורם. יתרה מכך, הטיל המשיב קנס גרעון על כל העוררים.

ביהמ"ש דחה את ערר חנין וקיבל את ערר פוליטי. נקבע, כי בעסקת קומבינציה, שווי המכירה ייקבע לפי נסיבות המקרה. בעניין חנין, הפער הגדול בין שווי זכויות הבניה המוסכם לשווי השוק מעיד על יחסים מיוחדים עם הקבלן (שכן הוא מעניק שירותי בנייה לבתם). לעניין פוליטי נקבע כי אין די ראיות לקבוע שעלות שירותי הבניה גבוהה מסכום התמורה הכספית ששילמו, בנוסף, השקילות לחלקים במקרקעין אינה נמדדת לפי שטח הרצפה של הדירות אלא לפי השווי כאשר ברור ששווי הדירות שונה.

בשל הפערים הגדולים בין השומה העצמית של חנין לשומה הסופית, ביהמ"ש לא התערב בשיקול דעת המנהל שהטיל קנס גרעון לפי סעיף 95, הקובע קנס במכירה ששולם עליה מס ונקבע לגביו גרעון של מעל 50% מהמס המגיע.

[תשומת לב: יש לזכור כי בתכנוני מס כדאי לבדוק שהחשיפה לא עולה על 50% מהמס המגיע שכן מדובר בקנס כבד משקל בשיעורים של 15%-30%.](#)

[מס רכישה בהעברת זכויות באיגוד מקרקעין אגב פירוק איגוד אחר \(תקנה 27\(ב\)\)](#)

[ו"ע 55435-02-15, מרגוט אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב \(מחוזי תל אביב, 15.5.2017\)](#)

העוררת, אזרחית זרה, החזיקה בכל מניותיה של חברה זרה שהתאגדה ב 1968. ב 1979 התאגדה בישראל חברה נוספת שחלק ממניותיה בבעלות החברה הזרה, ובאותה שנה רכשה בניין משרדים שנמכר ב 2005. ברבות הימים, ולאחר שנת 1983, רכשה החברה המקומית ארבעה נכסי מקרקעין ואין חולק על כך שהיא "איגוד מקרקעין". בשנת 2010 התקבלה החלטה על פירוק החברה הזרה וכחלק מהליך זה, עברו בשנת 2013 מניות החברה המקומית

לידי העוררת.

האם העוררת זכאית לפטור ממס רכישה בגין קבלת המניות בחברה המקומית מכח תקנה 27(ב)?

ביהמ"ש עונה על שאלה זו בשלילה. לאחר סקירה מרחיבה ומעמיקה של סעיף 71 לחוק ושל תקנה 27(א) המסקנה היא כי הפטור ממס רכישה בהעברת זכויות במקרקעין שהיו בידי האיגוד ביום 27.2.1983, לבעל המניות אגב סעיף 71- אינו חל בהעברת זכויות באיגוד מקרקעין לבעל המניות באיגוד מתפרק.

השופט קירש מצויין כי אף אם תאומץ גישה מרחיבה ומקלה לפיה תקנה 27(א) חלה על העברת זכות באיגוד מקרקעין אגב פירוק איגוד עליון, יש לבחון את יום רכישת הזכויות במקרקעין בידי האיגוד התחתון (שבמקרה הנדון נרכשו כולן אחרי שנת '83).

תשומת לב: נציין, כי במצב בו קיימת "שרשרת איגודים", ניתן להעביר את הזכויות במקרקעין לבעלי הזכויות באיגוד בעליון בפטור ממס רכישה עם עמידה בתנאי תקנה 27א.

חוזרים והחלטות רשות המיסים

תחולת פרק חמישי 4 לחוק מסמ"ק בעסקת קומבינציה במתחם פינוי בינוי

החלטת מיסוי 5586/17

יזם התקשר בהסכם קומבינציה במתחם שהוכרז כמתחם פינוי בינוי, ע"פ תב"ע מאושרת- הריסת 24 מבנים מצודי קרקע והקמת שכונת מגורים בת 180 יח"ד. בעלי הזכויות במתחם מכרו חלק מזכויותיהם במקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בניה על החלק שיוותר בידם, מימון דמי שכירות וכיסוי הוצאות נלוות. הממכר- 52% משווי הפרוייקט, בהסכם קיים מנגנון לתוספת תמורה מעל רווח יזמי בשיעור מסויים.

החלטה: הוראות חלק חמישי 4 לחוק מסמ"ק ובכללם הפטור ממס שבח, יחולו על המכר החלקי באופן יחסי כמפורט בהחלטה, כל תמורה נוספת שתשולם מעבר לתקרת הפטור היחסית תחוייב במס שבח כמכר של "זכות אחרת".

החלטת הוראת השעה שנקבעה בתיקון 83 לחוק* על עסקת קומבינציה שניתנה לגביה אופציה

החלטת מיסוי 1167/17

* הוראת השעה שנקבעה בתיקון 83 לחוק מסמ"ק מעניקה הטבת מס ליחידים המוכרים קרקעות לבניית 8 יח"ד לפחות, בעמידה בתנאים הקבועים שם. בעלים של קרקע מעוניינים להתקשר עם קבלן בעסקת קומבינציה, ועל מנת לעמוד בתנאי השלמת הבנייה לפי הוראת השעה, הם מבקשים להתקשר בשני שלבים- אופציה ומימוש האופציה, כך שתקופת הבניה על פי הוראת השעה תימנה מיום מימוש האופציה.

החלטה:

(1) התקופה הנדרשת להשלמת הבניה תימנה מיום מימוש האופציה בתנאים הבאים: א. כל תנאי הוראת השעה מתקיימים בקרקע במועד הענקת האופציה, ב. האופציה מומשה בתקופה הקובעת ע"פ הוראת השעה.

(2) בעלים במושע- מספר הדירות בקרקע הנמכרת יימנה ביחס לכולם, גם אם חלקו היחסי של כל אחד מהם משקף פחות מ 8 יח"ד.

(3) כאשר המכירה היא במסגרת עסקת קומבינציה, יחידות היזם והבעלים יחד ייחשבו למניין הדירות הנדרשות.

החלטת מיסוי 3157/17

החלטה באותו נושא של החלטה מס' 1167/17. כאן מדובר ביחידים המחזיקים במקרקעין דרך חברה כאשר בעלי המניות יעניקו ליזם אופציה לרכישת המקרקעין של החברה, וערב מימוש האופציה החברה תפורק והמימוש יעשה מול בעלי המניות.

החלטה: הוראת השעה תחול במצב בו האופציה הוענקה ע"י בעלי המניות של החברה, גם אם הזכות טרם הגיעה לידיהם (לפני פירוק).

החלפת דירות ברכישה מקבלן ובעסקת תמ"א 38/2

החלטת מיסוי 8293/17 והוראת ביצוע היסטורית 20/97

בעלי זכויות בבניין התקשרו מול יזם בעסקת תמ"א 38/2, כאשר בהסכם המכר נקבע מנגנון תמורה אחיד לפיו דירות התמורה ימוקמו קומה אחת מעל הדירה הנוכחית ויפנו לאותם כיווני אוויר. עם זאת, נקבעה בחוזה אפשרות לשינוי התמורה האחידה בתמורה לתשלום הפרש השווי. חלק מהדיירים מבקשים לשנות את התמורה האחידה, אך מבלי שהרשות תראה בכך עסקת חליפין.

החלטה: ניתן להחיל את ההוראה מהו"ב 20/97 (ותוספת 1 שלה) המאפשרת החלפת דירות, גם על ההסכם הנדון, בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים בהחלטה.

תשומת לב: הו"ב 20/97 (ותוספת 1 שלה) מאפשרת החלפת דירה שנרכשה מקבלן בדירה אחרת באותו בניין או באותו פרויקט, מבלי שיראו בכך עסקת חליפין.

אנשי קשר:

<u>מאיר אקוניס</u>	<u>אלדר בן רובי</u>	<u>שאול גרוסמן</u>	<u>קרן שטרית</u>
שותף, אחראי על תחום מיסוי המקרקעין המס	שותף, מוביל קבוצת המס	שותף	שותפה
03-6103186 E-mail	03-6103615 E-mail	03-6103199 E-mail	03-6103890 E-mail

למידע נוסף אודות קבוצת המסים במיתר, לחץ כאן

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



הצטרפו לעדכוני הלקוחות שלנו

LinkedIn

אודות מיתר / מרכז מדיה / עורכי דין

מיתר ליקוורניק גבע לשם טל ושות', עורכי-דין | אבא הילל סילבר 16 | רמת גן | 5250608 | ישראל | 03-6103100

להסרה מרשימת התפוצה | דווח כספאם

