



אם אינך רואה מייל זה לחץ כאן



ברצוננו לעדכן אתכם על פסיקה שניתנה בעת האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין, והכל כמפורט להלן.

[ו"ע 61587-07-20 ישבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק י-ם](#)

[העדר התיישנות על הסכם ייזום שנחתם בד בבד עם הסכם למכירת זכויות בנייה ולא דווח והקטנה משמעותית של קנס איחור בהצהרה](#)

השאלות שבמחלוקת: האם חתימת הסכם ייזום שתכליתו הגדלת זכויות בנייה מהווה הסכם למכירת "זכות במקרקעין" או שמא מהווה הסכם מתן שירותים נפרד? האם חלה התיישנות על הסכם או תמורה שלא דווח?

עובדות המקרה: בשנת 2005 נחתמו שני הסכמים במקביל, ההסכם הראשון הינו הסכם מכר "רגיל" במסגרתו נמכרו זכויות בקרקע. הסכם המכר דווח לרשויות המס. בד בבד נחתם הסכם נוסף בין מנהל החברה המוכרת לבין הרוכשת בו התחייב לפעול להגדלת זכויות הבנייה ע"י שינוי תב"ע בתמורה ל-"דמי ניהול". ההסכם הנוסף לא דווח לרשויות המס.

במסגרת הליכים משפטיים שהתנהלו בין הצדדים לעסקה, טען ב"כ המוכרת כי מדובר בעסקה אחת שלמה שפוצלה לשני הסכמים וכי אי תשלום דמי הניהול מקנה למוכרת את הזכות לבטל את ההסכם הראשון (שכאמור דווח לרשויות המס).

הליכי השומה: כאמור הסכם לתשלום דמי הניהול למוכרת לא דווח לרשויות המס. רק בשנת 2019, נתגלה למנהל מסמ"ק י-ם אודות ההסכם ולפיכך הוצאה "שומה בהעדר הצהרה" בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק.

סוגיה משפטית: האם הסכם "דמי הניהול" מהווה חלק מעסקת הקרקע? מהו דינה של תמורה שלא דווחה?

התוצאה: ועדת הערר קבעה שטענות העורר בהליכים המשפטיים אחרים לפיה מדובר בשני הסכמים שלובים המרכיבים למעשה הסכם אחד, מחייבים את המוכרת גם מול רשויות המס.

כן נקבע כי אין התיישנות בגין תמורה בהסכם שלא דווחה ולפיכך החלטתו של המנהל להוציא "שומה בהעדר הצהרה" בדין יסודה.

ו"ע 20951-04-20 – מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות

הגישה הדו-שלבית מול הגישה החד-שלבית

כשמדובר באופציה להארכת חוזי חכירה, קיימות שתי גישות עקרוניות:

על פי הגישה החד-שלבית - קביעת שוויה של העסקה וגביית המס תתבצענה בעת הענקת האופציה במסגרת כריתת חוזה החכירה המקורי. משמע, בעת כריתת חוזה החכירה המקורי, בנסיבות בהן רכש החוכר גם אופציה להארכת החכירה, יחול חיוב מס על בסיס שווי החכירה בגין מלוא התקופה, באופן שבו רואים ברוכש כמי שמימש את האופציה מראש, כך שבמועד המימוש העתידי בפועל, לא יחול עוד חיוב במס, שכן זה שולם זה מכבר.

על פי הגישה השנייה, הגישה הדו-שלבית - יש לראות את הזכות במקרקעין כאילו נמכרה בשני חלקים ולמסותה בהתאם – בשלב הראשון עם כריתת הסכם החכירה המקורי, ובשלב השני עם מימוש האופציה. משמעות הדבר היא שעם כריתת חוזה החכירה המקורי, הכולל גם את האופציה, יוטל מס בגין תקופת החכירה בפועל, (בתוספת מס בגין שוויה של האופציה), ורק בשלב העתידי, בעת מימוש האופציה, ככל שאכן תמומש, יוטל מס על תקופת החכירה על פי האופציה.

בע"א 151/10 **מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' עיריית תל אביב (ניתן ביום 20.06.2012)** נפסק כי **"אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את החוכרים בתשלום מס בגין מלוא השווי המהוון של דמי החכירה בתקופת האופציה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס החכירה המקורית"**.

רקע עובדתי:

בשנת 1967 נחתם הסכם החכירה בין רשות מקרקעי ישראל לבין שתי חברות לחכירת המקרקעין לתקופה של 49 שנים. ההסכם כלל בתוכו אופציה לחכירה לתקופה נוספת של 49 שנים (להלן: **"החוכרות המקוריות"**) ב-1995 חתמו החוכרות המקוריות על הסכם למכירת זכויותיהן לשתי חברות אחרות (להלן: **"המוכרות"**) ובשנים 2005, 2007 רכשה העוררת את הזכויות במקרקעין מכל אחת מהמוכרות בנפרד כך שהיא מהווה "יד שלישית" בהסכם.

בשנת 2019 מימשה העוררת את האופציה שהוענקה לחוכרות המקוריות לחכירה המקרקעין לתקופה נוספת של 49 שנים.

השאלה שבמחלוקת: האם לאור פסק הדין בעניין **עיריית תל אביב הנ"ל** מימוש האופציה פטור ממס רכישה?

נפסק כי "אין בעצם מימוש האופציה לתקופה נוספת כדי לחייב את החוכרים בתשלום מס בגין מלוא השווי המהוון של דמי החכירה בתקופת האופציה, כל עוד החכירה בתקופת האופציה היא על בסיס החכירה המקורית".

בית המשפט מנתח את פסק הדין בעניין **עיריית תל אביב הנ"ל** וקובע כי הוא התייחס למקרים בהם החוכר חתם על הסכם חכירה טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 שכן על פי המצב החוקי אותה עת, לא הייתה עילה חוקית למסות את תקופת האופציה (שכיו חוסה תחת הגדרת "זכות במקרקעין").

יתרה מכך בפרשת ו"ע 19416-10-15 **אירפורט סיטי נ' מנהל מסמ"ק ת"א** (ניתן ביום 21.12.2017), צומצמה הלכת **עיריית תל-אביב הנ"ל** כך שהיא חלה אך ורק על הרוכש המקורי ולא על עסקאות חכירה "יד שניה" ו-"יד שלישית".

התוצאה: מאחר והחברה הרוכשת לא הצליחה להראות כי במועד רכישת הזכויות מהמוכרות שולם מס רכישה גם בקשר עם תקופת האופציה, הערר נדחה.

ו"ע 19084-12-21 מנדלסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ניכוי פחת מעלות הרכישה של דירה שהושכרה למגורים במסלול הפטור

השאלה שבמחלוקת: האם בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה במסלול ה"פטור" (עד התקרה) יש לנכות את הפחת מעלות הרכישה?

רקע משפטי:

בשנת 1990 חוקק **חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990** שנחקק כדי להתמודד עם גלי העלייה מברית המועצות. במסגרת החוק נקבע פטור ממס הכנסה על השכרת דירת מגורים עד לתקרה הקבועה בחוק.

סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי במסגרת חישוב עלות הרכישה של מקרקעין, יש להפחית את הפחת שהיה המוכר רשאי לנכות לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה (פחת רעיוני). בסעיף זה הגיון רב שאחרת ייהנה המוכר פעמיים מהכרה באותה הוצאה (פעם אצל פקיד השומה ופעם נוספת במס שבח).

יחד עם זאת, במסגרת הנחיות פנימיות של רשות המיסים משנת 1990 (**הוראות ביצוע 14/90**) נקבעה הטבה במס לפיה בחישוב השבח של דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור לפי החוק הנ"ל, אין להפחית מעלות הרכישה את הפחת אותו המוכר היה לכאורה רשאי לדרוש בניכוי.

ביום 27.02.2007, כ-17 שנה לאחר פרסום הוראת הביצוע הנ"ל, פרסמה רשות המיסים הנחיה פנימית חדשה (**הוראות ביצוע 5/2007**) אשר מבטלת את ההטבה

בהוראה הנ"ל וקובעת כי החל מיום פרסום ההנחיה יש לנכות פחת רעיוני על דירה שהושכרה במסלול ה-"פטור" וכתוצאה מכך גדל השבח והמס.

העובדות הרלוונטיות: המוכרים מכרו דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור החל מדצמבר 2010 ועד לדצמבר 2020. במסגרת השומה העצמית פעל המוכר בהתאם להוראות הביצוע 14/90 כך שלא הופחת מעלות הרכישה היסטורית רכיב הפחת שהיה ניתן לניכוי ובכך הקטין את מס השבח. המשיב לא קיבל את השומה העצמית וכתוצאה מכך גדל סכום המס בכ-40 אלף ₪!

התוצאה: וועדת הערר החליטה ברוב דעות לדחות את הערר.

הנימוק לדחיית הערר מסתמך בעיקרו על פסיקה קודמת של השופטת אורית ויינשטיין בעניין ו"ע 10216-07-14 על פיה, יש להקיש לעניין זה מהסעיף בפקודה המעניק הטבה של הכנסה מדמי שכירות למגורים בשיעור 10%. בהתאם להוראות הפקודה, מי שמבקש להתמסות במסלול מוטב זה, נדרש להפחית מעלות רכישת דירת המגורים המושכרת, "פחת רעיוני" עבור תקופת ההשכרה בעת חישוב מס השבח במכירתה. כמו כן מסתמך על לשון סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי יופחת מעלות הרכישה הוצאות הפחת "הניתנות לניכוי" להבדיל מהוצאות שנוכו בפועל.

במקביל לפסק הדין הנ"ל מתנהלת תובענה ייצוגית בבית המשפט המחוזי בת"א ת"צ 42666-01-20 **רשף חן נ' רשות המיסים**. במסגרת הליך זה אישור בית המשפט המחוזי בתל אביב ניהול תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים, בטענה כי הוראות ביצוע 5/2007 אינן חוקיות.

לאור האמור לעיל, כדאי להמתין לפסיקת העליון בנושא, אך לעת עתה, ידע כל מוכר דירה שהושכרה במסלול הפטור כי מעלות הנכס ינוכה פחת רעיוני לכל המוקדם מיום 27.02.2007.

[ו"ע 22968-06-21 United Jewish Appeal Federation of Jewish – Philanthropies of New York, Inc נ' מנהל מסמ"ק י-ם – מיהו היורש שנוסד בצוואה לטובת ציבור בלתי מסויים? האם מנהל הקדש זכאי להטבות מס של היורש?](#)

רקע עובדתי:

העוררת הינה תאגיד ללא מטרות רווח המאוגד במדינת ניו יורק בארה"ב והינה אחד מהמוסדות של הסוכנות היהודית. המוריש היה אדם עתיר נכסים אשר עוד בימי חייו הקים קרן. בצוואתו נקבע כי התמורה שתתקבל ממכירת נכסיו תוחזק באמצעות ניירות ערך שפירותיהם ישמשו למתן מלגות לסטודנטים באוניברסיטאות בישראל. בסעיף 12 לחוק מעמדן של ההסתדרות הציונית ושל הסוכנות היהודית לארץ ישראל, תשי"ג – 1952 נקבע כי הסוכנות, קרנותיה ושאר מוסדותיה יהיו פטורים ממסים ותשלומי חובה ממשלתיים אחרים כפי שייקבעו באמנה (להלן: "האמנה")

השאלה שבמחלוקת: מיהו היורש? האם נאמני הקדש היורשים? האם קיימת זכאות לפטור מכח האמנה?

וועדת הערר דחתה את עמדתו של מנהל מיסוי מקרקעין אשר טען כי היורשים הם הסטודנטים הצפויים להנות מקבלת המלגות של הקרן הם היורשים. הנימוק לכך הינו שלפי חוק הירושה, יורש שלא היה בחיים ביום מותו של המוריש, לא יכול לרשת אותו. לאור הנחה שמרבית הסטודנטים הם בשנות ה-20 לחייהם וקרוב לוודאי שחלקם לא נולד במועד פטירת המוריש (1999).

יחד עם זאת, וועדת הערר דחתה גם את עמדתה של העוררת לפיה היא היורשת של המוריש, מאחר ואין לו נכסים בהם רשאי לפעול לפי שיקול דעתו אלא רק ליצירת קרן המעניקה מלגות לסטודנטים.

התוצאה: נקבע כי המנוח הקים בצוואתו הקדש ומינה את העוררת לשמש כנאמן הקדש כאשר הסטודנטים הם הנהנים. למרות שהעוררת קיבלה הזכויות בנכסים, לשם הגשמת תכלית הפטור ממס של האמנה, יש ליתן הפטור המיוחד גם בכובעה כ-"נאמן הקדש".

מובהר, כי האמור לעיל הינו מידע כללי, אין בו התייחסות לנסיבות ועובדות ספציפיות ואין לראות בו משום חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי לעניין קונקרטי.

פרטי קשר



מאיר אקוניס, שותף
אחראי על תחום מיסוי המקרקעין
03-6103186
makunis@meitar.com



אלדר בן רובי, שותף
מוביל מחלקת המסים
03-6103615
eldarb@meitar.com



עומר הלבאי, עו"ד
מחלקת המסים
03-6145882
omerh@meitar.com



עמרי דוידוב, שותף
מחלקת המסים
03-6103777
omrid@meitar.com

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה ונשמח לסייע בכל עניין.

למידע נוסף אודות מחלקת המסים במשרדנו, לחץ כאן.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי דין
דרך אבא הילל סילבר 16, רמת גן, 5250608, ישראל | 03-6103100

[הסר](#) | [דוח כספאם](#)

נשלח באמצעות תוכנת ActiveTrail