



אם אינך רואה מייל זה לתפץ כאן.



CLIENT UPDATE



עדכונים בתחום מיסוי מקרקעין

29 ביוני, 2023

לקוחות יקרים,
לאחרונה פורסמו מספר פסקי דין חשובים בתחום מיסוי מקרקעין שיש בהם כדי להשפיע על סוגיות רחביות של מיסוי סוגים שונים של עסקאות נדל"ן, והכל כמפורט להלן.

מס רכישה בקניית מגרש עם מבנה שאין כוונה לגור בו

חוק מיסוי מקרקעין קובע שיעורים שונים של מס רכישה לדירת מגורים ולמקרקעין אחרים. בנוסף, כידוע, חוק מיסוי מקרקעין מזכה במדרגות של מס רכישה מופחת לרוכשי דירת מגורים יחידה. מה יהא עם כך הדין ביחס לרכישת מקרקעין, כשבמועד הרכישה קיים בית מגורים על הקרקע אך הקונה לא מתכוון לגור בו (אלא להרוס אותו)? או שכעניין שבעובדה כך נהג הקונה? בסוגיה זו (אשר מלווה את הפסיקה לא מעט) עסקו ועדות הערר באחרונה, כשהמחלוקת מול רשות המיסים נסובה על הסוגיה האם הנכס הנרכש מהווה דירת מגורים?

במהלך השנים נקבעו בהלכה הפסוקה שני מבחנים משפטיים שתכליתם לבדוק את ייעוד הנכס למגורים: (1) בחינה אובייקטיבית האם מדובר בנכס בו מצויים כל המתקנים החיוניים לצורך מגורים, (2) בחינת כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש לשימוש שיעשה בנכס. מקום שהשימוש איננו למגורים, תמוסה העסקה במס רכישה בשיעור הרלוונטי לנכס שאינו דירת מגורים (ככלל, בשיעור של 6%). לאחרונה, נדונו בפני ועדות הערר, שני מקרים שונים בהם החליט מנהל מיסוי מקרקעין לתקן את השומה רטרואקטיבית ולקבוע כי סיווג הנכס הנרכש אינו דירת מגורים אלא קרקע (שאינה דירת מגורים).

בעניין ו"ע 6584-05-21 מוטי דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, נקבע כי רכישת בית מגורים ישן, פיצולו לשני מגרשים, מכירת המגרש המפוצל לצד ג', והריסת המבנה כעבור שנתיים ממועד הרכישה לצורך בניית בית מגורים

מהווה רכישת קרקע ולפיכך תוקנה השומה מ-"דירת מגורים" ל-"קרקע".

בעניין ו"ע 32808-02-21 יוסף אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, תוקנה שומה באופן רטרואקטיבי, בחלוף 3.5 שנים ממועד הרכישה, והוטל קנס גרעון. זאת, בגין מקרה בו נרכש בית מגורים מוזנח שעמד שומם טרם רכישתו, לאחר הרכישה הוצא היתר להריסת הבית הישן ולבניית בניין מגורים חדש הכולל 5 דירות.

ניתן ללמוד משני פסקי הדין אלו, כי לצורך סיווג הנכס הנרכש כקרקע או כדירת מגורים, ועדות הערר אינן מסתפקות אך בבחינת מצב הנכס במועד רכישתו, אלא בוחנות את מכלול הנסיבות בחלוף מספר שנים ובהסתכלות רטרואקטיבית ובין היתר בוחנות האם הוצא היתר להריסת המבנה הקיים בשנים העוקבות למועד הרכישה.

מכירת דירה שהושכרה למגורים בפטור ממס – הגדלת השבח בגין פחת שלא נדרש?

ככלל, בחישוב שבח או רווח הון יש להפחית מהעלות, קרי להגדיל את הרווח, בגובה הפחת שנדרש כהוצאה. זאת, על מנת שלא לאפשר הנאה כפולה מאותו בסיס עלות.

אם כך, מה יהא הדין לגבי דירות שהושכרו למגורים במסלול של מיסוי על בסיס מחזור (ללא התרת הוצאות לרבות פחת) בשיעור של 10% או דירות שנהנו מפטור ממס על ההכנסה מדמי שכירות עד לגובה התקרה (בשנת 2023 – 5,470 ₪)? האם יש להפחית את הפחת התיאורטי שניתן היה לדרוש כהוצאה אלמלא היו בוחרים במסלול הפטור או במסלול מס המחזור?

בפקודת מס הכנסה נקבע במפורש שביחס לדירות שהשכרתן חויבה במס מחזור של 10% (ללא התרת הוצאות) יש להתייחס בחישוב השבח, לפחת שניתן היה לנכות (אף שלא נדרש כהוצאה בפועל). עם זאת, הדין לגבי דירות שהושכרו בפטור ממס טרם הוברר עד תומו והוא נושא המעסיק את רשות המסים ובתי המשפט.

בשנת 1990 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע לפיה בחישוב השבח של דירת מגורים שהושכרה בפטור ממס, אין להפחית מעלות הרכישה את הפחת (שלא נוכה) אך בשנת 2007 פורסמה הוראות ביצוע שביטלה את ההוראה הקודמת וקבעה כי, החל מיום פרסום ההנחיה, יש להגדיל את השבח בגין הפחת הרעיוני שלא נתבע כהוצאה.

לאחרונה, פורסם פסק הדין בעניין ו"ע 8935-09-22 בצלאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, בו נקבע ביחס לדירה שהושכרה למגורים החל משנת 2012 כי יש לנהוג בהתאם להוראת הביצוע האחרונה שפירסמה רשות המסים. כלומר, נקבע שיש להגדיל את השבח בגין הפחת התיאורטי שלא נתבע כהוצאה.

עם זאת, בית המשפט המחוזי בת"א אישר לאחרונה ניהול תובענה ייצוגית נגד רשות המסים, בטענה כי הוראת הביצוע האחרונה שפורסמה אינה חוקית כך שנדמה שטרם נאמרה המילה האחרונה.

לאור האמור לעיל, כדאי להמתין לפסיקת העליון בנושא. אך לעת עתה, ידע כל מוכר דירה שהושכרה במסלול הפטור כי, לעמדת רשות המסים, בחישוב השבח יש לנכות מעלות הנכס את הפחת הרעיוני (אף אם לא נלקח כהוצאה בפועל), החל מיום 27.02.2007.

הוראות הביצוע עצמן קובעות כי תחולתן היא מיום 27.02.2007 דהיינו זוהי עמדת רשות המיסים, התובענה הייצוגית עוד בשלבים מקדמיים.

שלילת חישוב ליניארי מוטב במכירת דירת מגורים שהתקבלה אגב פירוק חברה?

כידוע, בתנאים מסוימים, ניתן להעביר נכס מקרקעין מחברה שהתפרקה לבעלי מניותיה ללא חיוב במס שבח (אשר ישולם ע"י בעל המניות בעת מכירת הנכס לצד ג').

עם זאת, על מנת למנוע תכנון מס בו תועבר דירת מגורים לבעל מניות, שהוא יחיד, בפטור ממס ולאחר מכן בעל המניות ימכור את הדירה בפטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (פטור לדירה יחידה, דירה שהתקבלה בירושה), נקבעה בסעיף 72ב לחוק הוראה אנטי תכנונית לפיה, על אף הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1, יחול חיוב במס לפי מנגנון המתחקה אחר המס שאמור היה לחול במסגרת הפירוק כקבוע בסעיף. זאת, למעט במקרה שבו איגוד המקרקעין נחשב לכזה מיום הקמתו או מיום 1.1.1985 לפי המאוחר.

בעבר (עד ראשית שנת 2014), היה פטור ממס במכירת דירת מגורים אחת ל-4 שנים. עם ביטולו של פטור זה (שהיה חלק מפרק חמישי 1 לחוק) נקבע במסגרת סעיף 48א(ב2) לחוק (שאינו חלק מפרק חמישי 1) פטור חלקי ממס שבח ("חישוב ליניארי מוטב") במסגרתו מחולק השבח הריאלי (הרווח) בסך הימים שמיום רכישת המקרקעין ועד ליום המכירה. השבח שנצבר מיום הרכישה ועד ליום 31.12.2013 פטור ממס שבח ואילו יתרת השבח הריאלי שמיום 1.1.2014 ועד ליום המכירה יחויבו במס בשיעור 25%.

לאחרונה, פורסם פסק הדין בעניין ו"ע 19-08-56572 מיכאל ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין י-ם, במסגרתו נדונה זכאות המוכר לחישוב ליניארי מוטב בעת מכירת מספר דירות מגורים שהתקבלו בפטור ממס במסגרת פירוק חברה שהיה בעל מניותיה. המוכר טען כי סעיף 48א(ב2) לחוק המעניק את הזכאות לחישוב ליניארי מוטב אינו מצוי בתוך פרק חמישי 1 כלשון סעיף 72 ולפיכך יש לתת הפטור בנסיבות העניין.

וועדת הערר קבעה כי תכלית החקיקה של סעיף 72 לחוק הינה למנוע "כפל פטור" – מצב שבו המוכר דירת מגורים, יזכה בפטור ממס, למרות שקיבל את הזכות בפטור ממס בעת פירוק חברה בבעלותו. בנוסף, תכליתו של החישוב הליניארי בסעיף 48א(ב2) לחוק הייתה להחליף באופן הדרגתי את הפטור על מכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים. לפיכך, למרות שסעיף 48א(ב2) לחוק אינו מופיע בפרק חמישי 1, וככל הנראה מדובר בתקלה של המחוקק, הרי שעל פי לשונו ומהותו של סעיף 72 לחוק, תכליתו לשלול כפל פטור.

על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון ולדעתנו, קיימת סבירות לא מבוטלת כי החלטה תתהפך.

גבולות הפטור ממס שבח בתמ"א 38/1 - דמי שכירות, שיפוץ פנים

פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין מעניק פטור ממס שבח במסגרת מיזמי תמ"א 38. על מנת לזכות בפטור, נדרש שהתמורה לבעלי הקרקע תינתן בשירותי בנייה לפי תכנית החיזוק וכן "תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי הבניה" כפי שקבע מנהל מיסוי מקרקעין. במסגרת הנחיות פנימיות של רשות המיסים (הוראות ביצוע 10/2009) נקבע כי "הוצאות כרוכות" כוללות בין היתר **שכר דירה לכל תקופת השיפוץ היה ועפ"י התכנית נדרש פינוי זמני של הדייר.**

לאחרונה, נדונה לראשונה, סוגיית היקף הפטור במסגרת ו"ע 19-04-15379

מיכאל קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א. במקרה זה התקשרו בעלי דירות בהסכם תמ"א 38 חיזוק ועיבוי שערכו עם חברה יזמית **בבעלותם**, לפיו תקבל החברה היזמית 13 יחידות דיור בתמורה לתשלום שכ"ד לדיירים בגין פינויים מהבניין כמו גם שירותי שיפוץ וחיזוק הבניין הקיים וכן שיפוץ פנים של הדירות הקיימות.

רשות המיסים טענה כי לא הוכח שפינוי הדיירים נדרש לצורך ביצוע העבודות ולא שולם לקבלן הביצוע עבור שיפוצי הפנים ולפיכך יש לחייב את שווי השיפוצים במס שבח.

וועדת הערר החליטה לקבל חלקית את הערר: לגבי נחיצות הפינוי השתכנעה הוועדה כי הפינוי היה נחוץ. יחד עם זאת, מאחר והעוררים לא הצליחו להראות מהו פרק הזמן הנדרש לפינוי, נקבע כי שווי דמי השכירות למשך 18 חודשים בלבד (מתוך 27) חוסה תחת הפטור הייעודי לתמ"א 38 וכל יתרת התמורה (הן בגין דמי השכירות והן בגין שווי שיפוץ הפנים) תחויב במס שבח בשיעור מלא.

מקרה זה שב ומוכיח את הצורך להיוועץ במומחים בתחום המס עובר לכריתת הסכמים בתחום ההתחדשות העירונית. למחלקת המסים במשרדנו ניסיון רב בתחום ותשמח לעמוד לימינכם בעניין זה.

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.

למשרדנו ניסיון רב בגיבוש מתווי פעילות בעלי יעילות מיסויית גבוהה ביחס לנכסי מקרקעין ובכלל.

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

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 הלביא, עו"ד
מחלקת מסים
03-6145882
omerh@meitar.com



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

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

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.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי-דין
אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100
הסר | דווח כספאם