

**מיסוי מקרקעין**

**קיץ 2013**

מרצה : דודו מזרחי שמאות מקרקעין טכניון חיפה

## סוגי מיסים:

1. מס שבח – זהו מס מכוח חוק מיסוי מקרקעין המוטל על מי שמוכר מקרקעין והוא מחושב על הרווח – שבח – של המוכר.
2. מס רכישה – מס זה מוטל על הקונה בעסקת מקרקעין, גם הוא מכוח חוק מיסוי מקרקעין (בנוסף קיימים פטורים ותקנות מיסוי מקרקעין – מס רכישה 1974). מס רכישה לא תלוי בקיום רווח בעסקה. המס מחושב על כל תמורת הרכישה.
3. מס הכנסה – מופעל כוח פקודת מס הכנסה. המס מוטל על רווחיהם של אדם מעסק או מעבודתו כשכיר או על חברה בע"מ – מס חברות. גם כאן מוטל המס רק על הרווח. עם אין רווח – אין מס.
4. מס רווח הון – מוטל מכוח פקודת מס הכנסה על אדם או על חברה. המס מוטל על הרווח ממכירת נכס הוני, קרי, נכס ששימש אותנו ליצור הכנסה, כלומר, זהו מס על מכירת העץ שיצר את הפירות (הכנסות שוטפות).
5. מע"מ – מס ערך מוסף – מוטל מכוח חוק מע"מ 1975, המס מחושב על תמורת העסקה ללא קשר אם היה בעסקה רווח. תפקידו של המע"מ הוא לגבות מס על כל הרווחים בכל שרשרת האספקה (יצרן, סיטונאי, קמעונאי, לקוח), כך שבסופו של יום תגבה המדינה 17% על כל הערך המוסף שנוצר בכל שרשרת האספקה.

## מיון סוגי המס:

ניתן לחלק את המיסים לשתי קבוצות עיקריות:

- א. מס עקיף – מס רכישה, מע"מ, בלו – קבוצ מיסים זו אינה מייחסת או דורשת קיומו של רווח והיא מוטלת על כל התמורה.
- ב. מס ישיר – מס הכנסה (מהפקודה) המוטל על אדם, עסק וחברות, מס רווח הון (מהפקודה) ומס שבח – כולם מחושבים על הרווח – אין רווח, אין מס.  
בלו – למס המוטל על מי שקונה מוצרים מסוימים – ללא קשר לקיום רווח.  
מס רכוש – מס זה מוטל על מקרקעין שאינם מנוצלים (כיום עומד על 0%).

## הבחנה בין מס הכנסה למס רווח הון:

כאמור, מס הכנסה מחושב על הכנסה פירותית (הכנסה מעסק, משלח יד וכ"ו) ואילו מס רווח הון מחושב על הרווח שנוצר ממכירת הנכס שיצר את הכנסה הפירותית.

## המבחנים שנקבעו בפסיקה לאבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית:

ישנם מקרים פשוטים וברורים –

שחברה מוכרת מוצרים זו הכנסה פירותית. לדוגמא, חברה שמוכרת מכונות צילום (מייבאת ומוכרת) – זו הכנסה פירותית. אם חברה זו תמכור משאית ששימשה אותה לאספקת מכונות הצילום, נחשב על מכירת המשאית – רווח הון.

משרד למתן שירותי יעוץ ימוסה על הכנסות מיעוץ מס פירותי מהפקודה וכאשר אותו משרד ימכור מכונת צילום שיש לו – יחושב עליה רווח הון.

## הקריטריונים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין הכנסה פירותית להונית

אף קריטריון אינו מכריע לבדו, יש לשקול את כולם ביחד. הבחנה קריטית מבחינת שיעורי מס, פטורים. על הכנסה פירותית נשלם מס הכנסה, מע"מ ולפעמים גם ביטוח לאומי. על רווח הון, לא נשלם.

1. מבחן טיב הנכס – אם הנכס מניב הכנסה – ככל הנראה יסווג כנכס הוני. אם לא, יסווג כפירותי.
2. מבחן טיב המוכר – מבחן המומחיות / בקיאות – ככל שהמוכר מומחה יותר למוצר הנמכר, זה ילך לכיוון פירותי. דוגמא, מגרש מכוניות שמכר מנוף יחשב כפירותי, אך אם מנופי אבי ימכור מנוף, זה יחשב כהוני.
3. מבחן היקף כספי של עסקה והתדירות שלה – ככל שהיקף כספי של עסקה ספציפית גדולה ביחס למחזור החברה – זה ישאף לכיוון הוני. ככל שתדירות מכירת נכסים דומים לנכס הספציפי הנמכר עולה – זה ישאף להכנסה פירותית.
4. תקופת החזקה – אם החזקנו בנכס תקופה קצרה – ישאף לפירותי ואם לתקופה ארוכה – ישאף להוני.
5. מבחן השבחת הנכס – נכס שהושבח על ידינו – פירותי (הושבח לצורך עליית ערכו, אם לא הושבח – הוני).

## חוק מיסוי מקרקעין – מס שבח:

### מיהו הנישום (החייב במס):

האדם או הישות המשפטית שצריך לשלם את המס. סעיף 15 לחוק שבח מטיל את חובת התשלום על המוכר. לדוגמא, אבי מכר לקבלן מגרש. סוכם בחוזה שהקבלן ישלם את מס השבח – עסקה נטו. במידה והקבלן פשט רגל ולא שילם – אבי ישלם את המס מכיוון שחל על המוכר.

### תחולתו הגיאוגרפית של מס השבח:

כשיטה, במיסים בכלל, יכולים להחיל חובה פרסונלית (האדם) או חובה טריטוריאלית (בארץ).

**תחולה טריטוריאלית** – זוהי קבוצת המיסים שחלה במדינה מסוימת, ללא קשר לזהות הצדדים בעסקה. האם הם אזרחים או תושבי חוץ. לדוגמא, מי שרוכש קרקע בארץ – יחויב במס רכישה גם אם תושב חוץ.

**תחולה פרסונלית** – כאן המס משולם בהתאם לזהותו של מבצע העסקה כלומר, על אזרחי ו/או תושבי המדינה, ללא קשר להיכן בוצעה העסקה. דוגמא, עוסק שהוא חנות נעליים בקניון קנה 50,000 זוגות נעליים בסין ומכר אותן ישירות ל סיטונאי בארצות הברית, העסקה לא בוצעה בארץ אך בגלל זהות העוסק – אזרח ותושב הארץ – עסקה תחויב במס.

דוגמא – מס הכנסה משולם בהתאם לסעיף 2 בפקודה על הכנסתו של אדם שוא תושב הארץ – כלומר, זהו מס פרסונלי. שופט כדורגל מהארץ ששופט במשחקים בחו"ל חייב להצהיר בארץ על הכנסות מח"ו ולשלם עליהן מס בקיזוז המס ששילם בחו"ל, בתנאי שיש אמנה בין המדינות.

דוגמא נוספת – מע"מ הור מס טריטוריאלי אך הוא משלב גם פרסונלי. על כל עסקה בארץ יחויב מע"מ. לעומת זאת, תייר לא ישלם מע"מ בבית מלון או השכרת רכב.

## הגדרות בחוק מיסוי מקרקעין

מקרקעין – קרקע וכל הבנוי עליה בחיבור קבע.

### זכות במקרקעין –

1. בעלות – זו הזכות החזקה במקרקעין. זכות בדין – רישום בטאבו, זכות חוזית – הערת אזהרה.
2. חכירה – שכירות לתקופה העולה על 25 שנים. כשבחנים את תקופת השכירות – לוקחים בחשבון את תקופת השכירות כולל כל תקופות האופציות שנקבעו בחוזה. סעיף 11 נועד למנוע תכנוני מס. הסעיף קובע שהשכרת נכס לקרובים – ניקח בחשבון את סך כל התקופות של השכרה לקרובים כדי להחליט אם זה מעל 25 שנים, סעיף ב' קובע שהפסקה ברצף השכירות של עד חצי שנה לא נחשבת כהפסקה בשכירות. במושבים, שבהם ניתנים הרשאה במקרקעי ישראל – החוזה הוא לשנה – שנתיים והוא מתחדש אוטומטית, ולכן בהתאם להגדרת זכות במקרקעין – הסכם כזה יחשב חכירה הונית.

זכויות בניה – זכויות המאפשרות להגדיל נכס במקרקעין, בהתאם לתב"ע ולמגרש. כאשר אנו מוכרים זכויות בניה במקרקעין, נקבע בפסיקה שזוהי מכירת זכות במקרקעין בהתאם לסעיף 1 בחוק.

משכנתא – מוגדרת בחוק המקרקעין כזכות במקרקעין אך היא לא מוגדרת כזכות במקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין. לכן, מכירת משכנתא היא לא עסקת מקרקעין.

זיקת הנאה – גם זו זכות בחוק מקרקעין אך מכירתה לא תחשב לאירוע מס בחוק מיסוי מקרקעין (יחושב עליה מס רווח הון או מס פירותי). זיקת הנאה היא זכות משתמש, בדרך כלל, בחלק ממקרקעין.

דיירות מוגנת – קניה ומכירה של דיירות מגן – תשלום דמי מפתח – לא אירוע מס לעניין מס שבח. נחשב על זה מס שבח הון, על פי פקודה. בפקודה מעניקים פטור לדיירות מוגנת למגורים.

מכירה – מוגדרת בסעיף 1 לחוק כולל בתמורה וללא תמורה. כולל:

1. הענקת זכות במקרקעין – הערה בטאבו.
2. חוזה להענקה, כולל העברה, ויתור והסבה של זכות חוזית. זו זכות שתאפשר בעתיד לקבל זכות במקרקעין.
3. הענקה של זכות המאפשרת לך להורות מי יקבל את הזכות במקרקעין, לדוגמא, מתן יפוי כוח או שימוש בגוף מתווך. פסק דין גד קיבלו קרקעות מהמנהל – חברת גד החליטה מה לבנות, בכמה למכור ולמי למכור למרות שהקרקע נותרה בבעלות המנהל. בית משפט פסק שיש פה שתי עסקאות – מכירה מהמנהל לחברת גד ומכירה מגד לציבור. כלומר בית משפט פסק שהעניקו לחברת גד את הזכות להורות על הענקה. לכן, הענקה מהמנהל לגד היא עסקה.

### דוגמאות לעסקאות מיוחדות – האם אירוע מס או לא:

1. חוזה עם תנאי מתנה – חוזה שהתקוף שלו תלוי בהתקיימות אירוע עתידי. לדוגמא, רכישת קרקע חקלאית והתניית קיום העסקה בשינוי היעוד למגורים. בפסק דין אלדר שרון נפסק שחוזה עם תנאי מתנה, יום המכירה הוא יום חתימת החוזה. כלומר, בפועל, המס משולם רק ביום קיום התנאי אך משלמים אותו כולל ריבית והצמדה מיום חתימת החוזה. אם לא מתקיים התנאי – לא משלמים.

2. הסכם פיתוח עם מנהל מקרקעי ישראל – ממ"י לא מחכיר קרקעות אלא עושה עסקאות דו שלבי – פיתוח ואז חכירה. נשאלת השאלה האם הסכם הפיתוח הוא אירוע מס כי עוברות בדרך כלל 3 שנים עד להסכם החכירה. נקבע בפסיקה שביום החתמה על הסכם הפיתוח התקיימה העסקה. כלומר, על הקונה לשלם מס רכישה.
3. מכירת זכות במקרקעין – הערת אזהרה – גם מכירת הזכות, גם אם אין נכס בנוף היא עסקה ביום מכירתה. לדוגמא, אני מוכר הערת אזהרה שקיבלתי בקבוצת רכישה.
4. מתן יפוי כוח – אירוע זה יכול להיות פטור ממס בהתקיים ארבעת התנאים המפורטים בסעיף 53 לחוק. מדובר במתן יפוי כוח מאלף לבית המתיר לו למכור את הנכס לגימל. מתן יפוי כוח שכזה הוא עסקה אך זו יכולה להיות עסקה פטורה אם יתקיים אחד מארבעת התנאים:
- המרשה רשאי לבטל את יפוי הכוח בכל עת.
  - יפוי כוח עד שישה חודשים.
  - יפוי הכוח הוא לא לרישום הזכויות לטובת צד ג'.
  - מתן יפוי כוח לבורר.
5. איחוד או חלוקת חלקות – יש אירועי מס – מכירת הקרקע היחסית לצורך האיחוד וקניה של חלק יחסי בחלוקה. זהו אירוע מס אך הוא אירוע פטור בהתקיים התנאים בסעיף 67 – שלא שולם בכסף או בשווה כסף תשלומי היזון. אם שולמו, ישולם רק על אותם תשלומים מס שבח.
6. מתן אופציה – זהו הסכם בין בעלי מקרקעין לבין אדם, המוענק לאדם זכות לקנות את המקרקעין בעתיד במחיר מוסכם מראש בחוזה האופציות. זוהי זכות ולא חובה לאותו אדם. כעקרון, מתן האופציה היא אירוע מס כי הענקתי זכות לקבל זכות במקרקעין. כדי לעודד עסקאות במקרקעין, חוקק סעיף 49, סעיף שפוטר את אירוע מתן האופציה ממס שבח וקובע שמס השבח ישולם במימוש האופציה בלבד אך זאת בהתקיים כל שבעת התנאים המפורטים בסעיף:
- האופציה בכתב.
  - האופציה סחירה וניתנת להעברה.
  - התחייבות המוכר היא בלתי חוזרת – לא יכול להתחרט.
  - האופציה היא עד לתקופה של שנתיים.
  - התמורה שקיבל מעניק האופציה בגין האופציה ביום מתן האופציה לא עולה על 5% משווי העסקה.
  - לא ניתנה חזקה בנכס למקבל הנכס.
  - יש לדווח על קיום האופציה למנהל מס שבח תוך 30 ימים.
- התוצאה של סעיף זה – מכירת האופציה פטורה ממס שבח וממס רכישה. מכירת האופציה תחויב במס רווח הון (על סכום של עד 5%) או מס הכנסה (תלוי במוכר). הקונה לא משלם מס רכישה. כל זאת מפורט בסעיף 49 (ב) (1/2).
- ביום המימוש של האופציה: סעיף 49 (ג) – זהו אירוע מס לעניין מס שבח לא לוקחים בחשבון את שווי האופציה כי שולם עליה כבר מס אך לעניין מס רכישה ממסים את שווי האופציה ותוספת מס רכישה.
7. שינוי יעוד תכנוני – שינוי יעוד זו לא עסקה במקרקעין – לא אירוע מס.
8. תשלום דמי היתר לממ"י – בעל דירה הבנויה על קרקע של המנהל המעוניין להרחיב אותה צריך לשלם למנהל דמי היתר. כשיטה, זוהי עסקת מכירה – זהו אירוע מס. המדינה פטורה ממס שבח אך בעל הדירה ישלם מס רכישה.
9. מכירה רעיונית (סעיף 55) – הסעיף מדבר על העברת זכות במקרקעין מרכוש קבוע בעסק למלאי עסקי, הסעיף קובע:

- 5(ב)1 – אם חלפו 4 שנים או יותר מיום הרכישה של הזכות ועד יום העברתה למלאי, יראו את העברת הזכות כמכירה, אך תשלום המס, בפועל, ידחה ליום מכירת המלאי ללקוחות חיצוניים ויתווסף לו ריבית והצמדה.
- 2b5 – אם לא חלפו 4 שנים מיום רכישת הנכס ועד העברתו למלאי, לא יראו את העברת הנכס למלאי כמכירה ובעתיד, כאשר נמכור את המלאי, עלותו תחושב כיתרת שווי הרכישה המקורית של המקרקעין.

## הטלת המס

**סעיף 6 – מס שבח מקרקעין יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.**

**סעיף 7 – המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.**

איגוד מקרקעין הוא איגוד שכל נכסיו הן מקרקעין. גם איגוד שיש לו מטלטלין שאינם משמשים אותו ליצור הכנסה או שכן משמשים אותו אך לדעת המנהל הם תפלים ביחס לגודך האיגוד, יחשב לאיגוד למקרקעין. קוראים לחברה כזו חברת גוש / חלקה. בשנת 1963, חוקק סעיף 7 שמנע תכנון מס – הורמו חברה אשר קנתה מקרקעין ובמקום למכור את המקרקעין מכרו את מניות החברה ואם העסקה היתה פטורה ממס שבח. סעיף 7 בא למנוע את התכנון וקבע שמי שעושה פעולה באיגוד מקרקעין – מכירת או הקצאת – הנפקה של מניות באיגוד מקרקעין יחשב למכירת מקרקעין, עסקה החייבת מס שבח.

## שיעור מספר 2 – 12/04/2013

המשך משיעור קודם (סעיף 7):

ניתן לראות שפעולה באיגוד מקרקעין כוללת כל פעולה שעושה איגוד כדי להעביר זכויות בנכס מקרקעין או במניות של אותו איגוד. הסעיף **מחריג** פעולה אחת – הקצאה של מניות – הנפקת מניות **חדשות** לגורם שלישי (החריג לא כולל הקצאת / הנפקת מניות "רדומות", שהן מניות של החברה שהונפקו בעבר ונרכשו על ידי החברה וכעת מוקצאות שוב).

שים לב, פעולה באיגוד מוגדרת בסעיף 1. כמו כן, ראה בהגדרת מכירה בסעיף 1 אשר כולל בתוכו פעולה באיגוד.

### איך מחושב המס בפעולה באיגוד מקרקעין – סעיף 7 א (א):

לעניין חישוב המס יחולו הוראות חלק ה לפקודה.

לעניין שיעור הפטור יחול חוק זה – סעיף 7 א (ג).

סעיף 7 א קובע שלעניין חישוב המס יש ללכת לפקודת מס הכנסה. לחלק ה בפקודה העוסק במס על רווח הון, בו החישוב מבוצע לפי שווי המניות.

סעיף 7 א (ג) קובע שלצורך פטורים ממס בשיעורי המס יחולו על פעולה באיגוד מקרקעין הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

### סעיף 8 – רישומם בבורסה של ניירות ערך של איגוד מקרקעין:

הסעיף קובע שאיגוד מקרקעין הנסחר בבורסה ומנפיק מניות, לא יראו בזאת פעולה באיגוד מקרקעין, כלומר, אין אירוע מס. הסעיף חוקק בשנת 2007, עד אז, פעולה שכזו כן נחשבה לפעולה באיגוד.

## מכירות לא רצוניות של מקרקעין:

סעיף 5 (א) קובע שמכירת זכות במקרקעין שלא על ידי הבעלים שלה, כלומר, מכירתם עקב תביעת חלוקה או פרעון משכנתא, פרעון שעבוד או חוב פסוק או הוצאה לפועל או הפקעת המקרקעין שקיבלנו תמורה בגינה, יראו הפעולות כמכירה.

### **1. הפקעה – ישנם 3 סוגים של הפקעות:**

- הפקעה עם פיצוי כספי – זו מכירה לכל דבר ועניין.
- הפקעה של עד 40% מהמקרקעין ללא פיצוי כספי – זו לא מכירה מכיוון שאין עימה תמורה (סעיף 5 א מגדיר כמכירה רק הפקעה שיש עימה תמורה)
- הפקעה כנגד קרקע חלופית – סעיף 64 לחוק קובע כי הפקעה של זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין – תהיה פטורה ממס. כלומר, יש כאן מכירה ואירוע מס אך אירוע זה פטור ממס. כלומר, יש כאן דחיית מס ולא פטור אמיתי. אנו עוד נלמד שכשאמכור את הקרקע החלופית יחשבו לי מס שבח על הפרש בין העלות של הקרקע המקורית ביחס לתמורה שקיבלתי ממכירת הקרקע החלופית.

מכירה לא רצונית בהוצאה לפועל או בכינוס נכסים – זהו מצב שהנושה פועל למכירת הנכס. במכירה כזו יראו כאילו בעל הנכס מכר אותו. אנו עוד נלמד שהעברת הנכס לכונס היא לא אירוע מס.

## מכירות שהן לא אירוע מס:

**הורשה (סעיף 4) –** הורשה איננה מכירה או פעולה לעניין חוק זה. הורשה של מקרקעין או הורשה של מניות באיגוד מקרקעין היא לא מכירה (לא עסקה פטורה – אם כי לא עסקה בכלל).

שים לב, הפטור ניתן רק לפעולת הורשה עצמה – מאב לבן, לדוגמא, אך כאשר הבן ימכור את נכסי העזבון, יראו במכירה זו כמכירה רגילה – סעיף 5 (ג) (1).

חלוקת נכסי העזבון בין היורשים – לא יראו אותה כמכירה – סעיף 5 (ג) (4) – הסעיף מסביר שאם חולקו נכסי העזבון בין היורשים ולא שולמה תמורה בכסף או בשווה כסף שמקורה מחוץ לנכסי העזבון, אזי, כל החלוקה הזו פטורה ממס.

דוגמא 1 – אב הוריש לשלושת ילדיו שתי דירות וארבעה מיליון ש"ח – העזבון חולק ביניהם בהסכמה כך:

ילד א – דירה ו- שש מאות אש"ח.

ילד ב – דירה ו- 400 אש"ח,

ילד ג – שלושה מיליון ש"ח.

## לא יראו בחלוקה זו אירוע מס.

דוגמא 2 – אב הוריש לשלושת ילדיו דירה. הוחלט בין האחים שאח א יקבל את הדירה וישלם ל- ב ו-ג 500 אש"ח כל אחד. עסקה זו היא כן מכירה והיא פטורה שכן היו פה תשלום היזון שמקור הכספים הוא מחוץ לעזבון.

שים לב, אם ניתנה תמורה חיצונית, רק החלק היחסי של תמורה זו ימוסה.

#### העברת מקרקעין אגב גירושין – סעיף 4 א:

העברת מקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, מבעל לאישה או להיפך, בגירושין שניתנו בפסק דין, לא יראו בהן כמכירה או פעולה מאיגוד, כמו גם, העברה לילדים.

#### הקניית מכס לנאמן/כונס נכסים/מפרק/אפוטרופוס – מכוח כל החוקים המפורטים בסעיף 3:

לא יראו בהן מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין. העברה מכוח החוקים בסעיף 3 לכונס וכו' היא לא אירוע מס. בעתיד, כשאותו כונס ימכור את הנכס – זהו אירוע מס שבו ישולם מס שבת, כאילו בעל הנכס מכר אותו.

#### חישוב מס השבח:

סעיף 6 (ב) קובע – השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה, כמשמעותה בסעיף 47.

מס שבח יחושב וישולם רק כאשר נוצר רווח – שבח. אם יש הפסד, לא ישולם מס והפסד זה ניתן לקזז מרווחים אחרים (נלמד בעתיד).

+ שווי המכירה

- יתרת שווי רכישה (-----) + שווי רכישה מקורי + ניכויים / הוצאות - הוצאות פחת.

= שבח / הפסד

סכום המס לתשלום ( לפי אחוז שיעור מס שבח)

#### שווי מכירה – סעיפים 17-19:

סעיף 17 קובע ששווי המכירה הוא שווי המקרקעין כשהם נקיים מכל שעבוד, חוב או משכנתא. בסעיף 1 הגדרות – המילה שווי מוגדרת לא בהכרח כתמורה שנתקבלה אלא שווי שוק שניתן לצפות לו בעסקה רגילה. רשות המיסים בודקת עסקאות דומות באזור. אם היא תנוכח שהעסקה בוצעה במחיר רחוק משווי השוק האמיתי – היא תמסה את העסקה גם שבח וגם רכישה לפי שווי שוק.

#### חריגי קביעת שווי שוק –

- המחיר בחוזה – סעיף 1 מגדיר שווי ממוכר מרצון קונה מרצון ובלבד שהחוזה נערך בכתב, בתום לב ואין יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה ובכל זאת שוכנע מנהל מס שבח או עסקאות שנקבעו על ידי חוק. סטייה מקובלת על רשויות המס – 10% לערך.

- סעיף 17 ב – הפקעה – קובע את שווי המכירה – השווי שנקבע על פי תמורתה.

- סעיף 17 ג – שווי של מכירה לא רצונית – התמורה שנתקבלה בפועל במכירת הזכות.

- מכירה בגילום מלא – סעיף 17 ד – כאשר הצדדים קובעים בהסכם שמס השבח ישולם על ידי הקונה במקום המוכר – רשאי (לא חייב) מנהל מס שבח לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום מלא. כלומר, הוא יקבע את שווי המכירה לסכום כזה, גבוה יותר, שאם ננכה ממנה את המס, נגיע למחיר החוזה. מנהל מס שבח רשאי גם לעשות גילום חלקי, והוא עושה זאת כאשר ביצוע גילום מלא יביא את התמורה ליותר משווי השוק של הנכס. עד לחקיקת סעיף 17 ד, היה ויכוח האם צריך לעשות גילום מלא או



חלקי. חקיקת הסעיף קובעת שיש לעשות גילום מלא. רשויות המס מתחשבות ועושות גם גילום חלקי, אם עובר את שווי השוק.

- חוזים מפוצלים – מה קורה כשרכשנו מקבלן מגרש ולאחר מכן יש הסכמה בעל פה בינינו שהוא זה שיבנה על המגרש את הבית. האם בשלב מכירת הקרקע נוסיף לשווי המכירה גם את שווי הבניה וגם את שווי הפיתוח? עמדת רשות המיסים היא, במקרים בהם אין כל קשר בין מכירת המגרש לחוזה הבניה, תמוסה עסקת המגרש לפי שווי מכירה של המגרש בלבד, אך אם חוזה הבניה הצפוי להחתם בעתיד הוא חלק אינטגרלי בעסקת הקרקע, תחויב כבר ביום מכירת הקרקע כל העסקה – כולל עלות הבניה והפיתוח – בתשלום מס.

### הגדרת יום המכירה:

יום המכירה רלוונטי לשלושה פרמטרים:

- מועד הדיווח על העסקה – יש לדווח על העסקה תוך 40 יום.
  - חישוב השומה – שווי השוק של המכירה הוא שווי השוק ביום המכירה.
  - חישוב הפרשי שער במידה והעסקה בוצעה במט"ח.
- יום המכירה נקבע בסעיף 19 והוא מוגדר היום בו נעשאה המכירה או הפעולה באיגוד. כלומר, יום המכירה הוא יום חתימה על הסכם המכירה, אולם, סעיף 19 קובע חמישה חריגים:

- (1) יום המכירה בהוצאה לפועל – במכירה על ידי הוצאה לפועל, יום המכירה הוא יום שבו אושרה המכירה בהליך הוצאה לפועל. כלומר, העסקה אושרה על ידי הרשות.
- (2) יום המכירה בהפקעה - בהפקעה יום המכירה הוא היום בו קיבלנו את הפיצוי בפועל, גם אם זה לאחר שנה. במידה ובעל המקרקעין חולק על הפיצוי ופנה לבית משפט, ובית משפט קבע שווי פיצוי הגבוה ב- 50 אחוז או יותר ממה ששילמה לך המדינה, אז יקבע יום המכירה ליום מתן פסק הדין הסופי ולא יום קבלת הפיצוי הנמוך המקורי. אם נפסק פחות מחמישים אחוז, יום המכירה הוא יום התקבול המקורי. במציאות, משלמים ביום המקורי ואם זכינו במשפט, מקבלים עליו ריבית והצמדה.
- (3) מכירת קרקעות מדינה – מנהל – במכירת קרקע מהמנהל, יום המכירה הוא יום אישור העסקה על ידי המנהל לפעמים עוברים חודשים בין הזכיה במכרז לאישור העסקה על ידי המנהל.
- (3.א) יום המכירה בעסקת קומבינציה – הקלות – בעסקת קומבינציה בעל הקרקע המוכר לא מקבל כלום במועד החתימה על הסכם. סעיף זה מאפשר, בהתקיים תנאים מצטברים, לדחות את יום המכירה -

- מדובר בעסקת קומבינציה טהורה, כלומר, קרקע תמורת דירות.
- בעסקת הקומבינציה יש תנאי מתלה – שהוגשה תביעה להגדלת זכויות הבניה. כלומר, לא כל עסקת קומבינציה זכאית לדחיית יום המכירה אלא רק קומבינציה שהוגשה תוכנית שכזו. בעסקה זו יום המכירה ידחה ליום אישור התוכנית.

- (א.4) קומביניציה שבוצעה בשנים 2002 – 2006 – כל עסקת קומביניציה באותם שנים, ניתן היה לדחות את יום המכירה עד ליום קבלת טופס 4 או יום מכירת אחת הדירות שקיבל בעל הקרקע (לא חייב את כל הדירות – המוקדם מביניהם). הסעיף מתנה זאת ב – 4 תנאים :
- מכירת הקרקע היא לקבלן – כלומר, הקרקע אצלו נחשבת כמלאי.
- המוכר והרוכש אינם קרובים.
- ביקשנו מרשויות המס תוך שלושים ימים את דחיית יום המכירה.
- רק על עסקאות בתקופה האמורה.

### שווי רכישה :

האינטרס של המוכר הוא ששווי הרכישה יהיה כמה שיותר גבוה ואז יתרת גובה הרכישה שתיוותר – תשאר. סעיפים 47 ו-48 מגדירים את שווי הרכישה.

**יתרת שווי רכישה – שווי הרכישה + סכומים מותרים בניכוי (הוצאות) – הפחת.**

**ניכוי הפחת** – כדי לחשב את יתרת שווי הרכישה, יש לנכות מהעלות המקורית של הנכס את הפח שניתן היה לנכות, גם אם לא ניכינו אותו בפועל (גם אם לא דרשנו אותו כהוצאה). הפחת על רוב הנכסים עומד על 2% לשנה כאשר על קרקע אין פחת.

סעיף 39 מפרט את רשימת הוצאות המותרות בניכוי (המתווספות ליתרת שווי הרכישה של הנכס).

- כל הוצאות המוכר כחלק מהשבחת הנכס.
- לפנות דייר מוגן, פולש – תפיסת חזקה בנכס.
- הוצאות להשבחת מקרקעין הסמוכים לו.
- אגרות.
- דמי תיווך לרכישה אך לא יותר מ- 2 אחוז.
- דמי תיווך למכירה – אם שוכנע המנהל – בשיעור גבוה יותר מ- 2 אחוז.
- שכר טרחת שמאי / עורך דין.

סעיף 39 א (א) – במכירת זכות במקרקעין יותרו בניכוי תשלומי ריבית ריאלית. שים לב, שמדובר כאן רק בריבית שמעל המדד.

שים לב, סעיפים 39 ו-39 א, מציינים דוגמאות אך הם לא רשימה סגורה שכן סעיף 39 מכיר בניכוי הוצאות לרכישה או למכירה לרבות, הסעיפים שפורטו לעיל.

### חריגים לכלל חישוב שווי הרכישה :

- מכירת חלק מהנכס – סעיף 22 – כשמוכרים חלק מזכויות שיש במקרקעין, שווי המכירה ברור. שווי הרכישה הינו החלק היחסי מהעלות המקורית.
- חישוב שווי רכישה במכירת חכירה (סעיפים 24 ו-25) – כזכור, חכירה מעל 25 שנים היא מכירה ועסקה כזו, לדוגמא, חכירה ל- 26 שנים, מכרתי את המקרקעין אך לא

מכרתי את הבעלות בהם לעולם. כלומר, הם יוחזרו עוד 26 שנים. נשאלת השאלה מה שווי הרכישה לצורך חישוב השבח של מכיר הזכות הזאת. סעיף 24 (א) קובע נוסחה – שווי שוק של המכירה חלקי שווי שוק של זכות הבעלות במקרקעין כפול שווי רכישה מקורי של המקרקעין שווה לשווי הרכישה של החכירה. לוקחים גם חלק יחסי מכל הוצאות דרושות אלא אם כן מדובר בהוצאות ספציפיות במכירה של החכירה.

- מכירת חכירה חוזרת – סעיף 24 (ב – מפנה לסעיף 25) – כאשר אנו מוכרים זכות במקרקעין היום לאחר שבעבר כבר מכרנו חכירה של 26 שנים, לדוגמא, של אותו מקרקעין, כיצד נחשב את יתרת שווי הרכישה. סעיף 25 קובע, שיש לקחת את שווי הרכישה המקורי והפחית ממנו את כל שווי הרכישה שהכרנו בו במכירת כל החכירות הקודמות.

- מכירת חלק פיזי ממקרקעין שלמים – במקרה כזה יש חוסר התאמה בין החלק הפיזי שנמכר לבין החלק הכלכלי שלו. בפסק דין מירון קבע בית המשפט העליון כי יש לקחת חלק יחסי מבחנה פיזית לצורך חישוב שווי הרכישה. כלומר, אם מכרנו מתוך 10 דונמים שיש לנו, דונם אחד שיש עליו פי 4 זכויות בניה משאר תשעת הדונמים, עדיין ניחס למכירתו 10% משווי המכירה המקורי של עשרת הדונמים.

- קביעת שווי רכישה בהורשה – כזכור, הורדה היא לא אירוע מס (לא מכירה). נשאלת השאלה מה שווי הרכישה כאשר היורש מכר את המקרקעין שקיבל מהמוריש? סעיף 26 קובע שתי אפשרויות לחישוב שווי הרכישה:

אם המוריש נפטר לפני 01/04/1981 – בשנת 1981 בוטל מס עזבון – על כל מקרקעין שנתקבלו בירושה לפני 1981 כבר שולם מס עזבון. לכן, כשהיורש מוכר בשנת 2012, שווי הרכישה שלו יהיה השווי שנקבע לצורך חישוב מס העזבון. בקיצור, מניעת תשלום כפל מס.

אם המוריש נפטר לאחר אפריל 1981, שווי הרכישה שלו יהיה שווי הרכישה של המוריש. כלומר, העלות המקורית של המוריש – שמירה על רצף מס. לסיכום, בדירות ירושה, אם נפטר לפני שנת 1981, שולם מס עזבון, שווי רכישה הוא השווי ששולם בעזבון. אם לאחר 1981, היורש נכנס בנעלי המוריש, כלומר שווי הרכישה הוא שווי הרכישה של המוריש.

### שיעור 3 – 19/04/2013

#### ירושה שנתקבלה בשני מועדים:

דוגמא, בשנת 1950 זוג רכש קרקע ב-100 ש"ח. בשנת 1979 האב נפטר והוא מוריש 50% מהקרקע לבנו. שווי הקרקע באותו יום – 300 ש"ח. בשנת 1992 האם נפטרה ומורישה את חלקה בקרקע (50% הנותרים) לבן, שווי הקרקע באותו יום – 400 ש"ח. בשנת 2013, הבן מוכר את הקרקע ב-600 ש"ח. מהו שווי הרכישה?

האב נפטר לפני 01/04/1981, טרם בוטל מס העזבון, לכן שנת מותו – 1979 – הוא המועד לקביעת שווי הרכישה של האב שעומד על  $300/2 = 150$  ש"ח (כיוון ששולם מס עזבון על חלקו בנכס).

לעומת זאת, בעת פטירתה של האם, אין אירוע מס ולכן שווי הקרקע באותו יום אינו רלוונטי. כאשר הבן רוצה למכור את הנכס בשנת 2013, הוא ישלם 150 ש"ח על חלקו של האב ועוד 50 ש"ח על חלקה של האם.

שווי מכירה – 600 ש"ח

שווי קניה – 200 ש"ח

שווי לצורך שבח – 400 ש"ח (-----) 25% מס שבח = 100 ש"ח.

לסיכום, כדי לחשב את שווי הרכישה אצל היורש:

1. אם הירושה נתקבלה לפני 01/04/1981, שווי הרכישה הוא השווי שנקבע לצרכי מס עזבון.
2. אם המוריש נפטר לאחר 01/04/1981 – בוטל כבר מס העזבון – היורש נכנס בנעלי המוריש – כלומר, שווי הרכישה שלו הוא שווי הרכישה של המוריש.

### המשך לחריגים:

- שווי רכישה כאשר המוכר הוא מפרק / נאמן / כונס נכסים (סעיף 28) – כאשר זכות במקרקעין הוקנתה לנאמן וכו' (סעיף 3) שווי הרכישה בפעולת המכירה של הכונס הוא שווי הרכישה של האדם שנלקחו ממנו הזכויות – כניסה בנעלי.
  - שווי הרכישה של קרקע שנתקבלה במתנה – יש להבחין בין שני סוגים של מתנות: מתנה פטורה ומתנה לא פטורה.
- מתנה פטורה – מתנה **לקרוב** – סעיף 1 מגדיר קרוב כבן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא ובן זוג, אח או אחות ובני זוגם ואיגוד שבשליטה (צאצא – ילד ונכד).
- סעיף 62 קובע שמכירת כל זכות במקרקעין וגם הקניית זכות באיגוד, אם נעשה **ללא כל תמורה**, מיחיד **לקרוב**, תהיה פטורה ממס **(לא כולל להעברה לאיגוד בשליטתו – סעיף 62א)**.
- סעיף 62 קובע שמכירת זכות במקרקעין שהיא **דירת מגורים**, **ללא תמורה**, מיחיד **לבן זוג**, **מתגרר עימו יחד בדירה**, יהיו פטורים ממס, בתנאי שגרו ביחד **שנה לפחות**.
- לעניין ידועים בציבור – סעיף 62 מפנה אותנו לסעיף 55 בחוק הירושה. כלומר, סעיף 62 חל גם על מתנה לידועים בציבור.
- מתנה לא פטורה – כל מתנה אחרת יא מתנה באינה פטורה ממס – כלומר, מתנה זו תחויב במס ביום מתן המתנה ושווי המכירה יקבע לפי שווי השוק של המקרקעין ביום מתן המתנה. דוגמא, אבי נתן למזכירתו דירה במתנה ללא תמורה. ביום מתן המתנה, אבי ישלם מס שבח רגיל, כאילו מכר את הנכס במחיר שווי שוק.

### מהו שווי הרכישה בזכות במקרקעים שנתקבלה במתנה:

- סעיף 29 מסביר מה שווי הרכישה אצל מקבל המתנה בים שימכור את הנכס. הסעיף קובע כלל – שווי הרכישה אצל מקבל המתנה הוא שווי המקרקעין ביום קבלת המתנה (לדוגמא, המזכירה). בהמשך, הסעיף קובע חריגים שאם המתנה נתקבלה בפטור, לפי סעיפים 62 (מתנה לקרוב), 63 (ויתור ללא תמורה), 66 ו-69 (העברה מנאמן לנהנה), אז שווי הרכישה אצל מקבל המתנה כאילו הזכות נמכרה על ידי נותן המתנה. כלומר, העלות המקורית של נותן המתנה – כניסה בנעלי נותן המתנה – שמירה על רצף המס.
- שווי רכישה כאשר נמכר נכס שהתקבל בפטור ממס לפי סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה כזכור, סעיף 29 מציין גם את סעיף 69 לעניין קביעת יום הרכישה.

### סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה:

הסעיף קובע שמכיר מקרקעין או העברת זכות באיגוד מנאמן לנהנה יהיו פטורות ממס.

נאמן הוא אדם המחזיק בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד. נהנה – זהו האדם הספציפי שבשבילו מחזיק הנאמן בנכס.

כדי שהעברה כזו תהיה פטורה, על הנאמן להודיע לרשויות מיהו הנהנה מראש – תוך 30 ימים מיום רכישת הנכס, כמפורט בסעיפים 73 ו-74.

כאשר הנהנה ימכור בעתיד את הנכס, יום הרכישה שלו הוא יום הרכישה של הנאמן את הנכס וכך גם לעניין שווי הרכישה.

שים לב, כאשר מעבירים נכס לנאמן, מרצון (לא מכוח סעיף 3), זו עסקה חייבת במס ואחר כך, שאותו נאמן, ימכור את הנכס לצד ג', או יחזיר את הנכס לנהנה, זו עסקה שניה שחייבת במס. לדוגמא, אדם רוצה להסתיר מחברתו את כל נכסיו ומעביר אותם לידי נאמן – זוהי עסקה שחייבת במס. ג במידה והנכסים חוזרים בחזרה מהנאמן לנהנה או מכירתם לידי צד ג' – עסקה שחייבת במס.

#### **קביעת שווי רכישה של קרקע שנתקבלה כקרקע חלופית בגין הפקעה:**

סעיף 32 קובע כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין, שנתקבלה כפיצוי בעד החלפה או איחוד וחלוקה או בתמורה לקרקע שהופקעה, הוא שווי הרכישה של הזכות במקרקעין המקורית שהופקעה.

לדוגמא, קרקע נקנתה ב- 100 ש"ח, לאחר 4 שנים הופקעה תמורת 2 דונם במקום אחר. לאחר 15 שנים, אני מוכר את 2 הדונמים במיליון ש"ח וכשיבואו לחשב את השבח, שווי המכירה עומד על מיליון ש"ח ושווי הרכישה עומד על 100 ש"ח של הקרקע המקורית שהופקעה.

#### **שווי רכישה במכירת קרקע שהפיקעו רק חלק ממנה בעבר:**

סעיף 36 קובע שכאשר תמכר הקרקע, במידה והפיקעו חלק ממנה (עד 40%) ללא תמורה או פיצוי, יש להתעלם מהשטח שהופקע ולכן שווי הרכישה לטובת חישוב שבח הוא על כל השטח ולא על חלקו.

#### **מכירת מקרקעין באיגוד מקרקעין:**

כזכור, כאשר איגוד מקרקעין מוכר קרקע, מחושב מס השבח לפי שווי מכירה – זהו שווי המניות, נשאלת השאלה מה שווי הרכישה של הקרקע?

יש להתייחס לסעיפים 30 ו-70. סעיף 70 קובע כי מכירת זכות במקרקעין לאיגוד, מבעל המניות בו לאיגוד, אם נעשתה תמורת הנפקת מניות בלבד, היא תהיה פטורה ממס התקיים התנאים המפורטים בסעיף. כלומר, העברה של מקרקעין מבעל מניות לחברה תמורת הנפקת מניות בלבד – פטורה ממס.

סעיף 30 קובע ששווי הרכישה של מקרקעין שנמכרו על ידי איגוד קרקעין ושואתם מקרקעין נתקבלו בחברה בפטור לפי סעיף 70, שווי הרכישה בעצן הוא שווי הרכישה של בעל המניות.

#### **קביעת שווי רכישה כאשר אדם מוכר מקרקעין שקיבל אותו בפטור ממס מחברה בבעלותו**

##### **שהתפרקה – לפי סעיף 71:**

סעיף 71 קובע שהעברת מקרקעין באיגוד מתפרק תהיה פטורה ממס בהתקיים מספר תנאים: המכירה עקב פירוק, לא ניתנה תמורה בעד הזכות, הזכות במקרקעין היא כיחס הזכויות בחברה ועוד תנאים המפורטים בסעיף.

קביעת שווי רכיה כשבעל המניות מוכר את אותה קרקע – סעיף 31 קובע שאם אותו בעל מניות קיבל את הקרקע הזו מחברה שלו שנתפרקה וכל זאת בפטור, לפי סעיף 71, שווי הרכישה לפי שווי הרכישה של החברה.

### **קביעת יתרת שווי הרכישה (ניכויים והוצאות)**

עד כה למדנו לקבוע ברגיל ובעסקאות מיוחדות מהו שווי הרכישה. כאשר אנו באים לחשב את השבח במכירת מקרקעין אנו מפחיתים משווי המכירה את "יתרת שווי הרכישה". יתרת שווי הרכישה: שווי הרכישה המקורי + כל הוצאו מותנות – הוצאות פחת המותרות בניכוי. כלומר, בחוק מיסוי מקרקעין, במקום להפחית הוצאות התמורה, מוסיפים אותם לשווי הרכישה המקורי. בפקודת מס הכנסה, לוקחים את סך הכנסות, מפחיתים מהם את סך הוצאות המותרות בניכוי, לפי סעיף 17.

### **קביעת יתרת שווי הרכישה – סעיף 39 לעניין הוצאות:**

סעיף 39 (מתחילתו) קובע כי לצורך קביעת שבח יותרו כל הוצאו שהוצאו לרכישת המקרקעין ומכירתם ובתנאי שלא נכללו כבר בשווי הרכישה ובתנאי שהם לא הותרו בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. הסעיף מונה 12 דוגמאות אך זוהי לא רשימה סגורה והם:

- 1) הוצאה להשבחת מקרקעין.
- 2) הוצאות להשגת חזקה יחודית במקרקעין – פינוי פולשים / דייר מוגן וכו'.
- 3) הוצאות להשבח מקרקעין צמודים למקרקעין הנמכרים באופן יחסי להוצאה.
- 4) אגרות
- 5) דמי תיווך ששולמו בקניה – לא יותר מ-2%
- 6) דמי תיווך במכירה – גם 2% אך ניתן לדרוש יותר בעקאות מיוחדות, על פי הוכחה.
- 7) שכר טרחת עורך דין.
- 8) שכר טרחת שמאי.
- 9) מס רכוש
- 10) ועוד כמפורט בסעיף 39.

גם מס רכישה ניתן לדרוש כי כלול ברישא.

פסק דין גבריאלי נגד מדינת ישראל הוכרה כהוצאה שכר טרחת עורך דין – 50% מהעסקה. בית המשפט קבע שאם זוהי הוצאה שאינה מופרכת ויש לה מהות, הוא תוכר. במקרה זה עסק העורך דין פינה דיירים ופעל לרישומה בטאבו.

גם דמי היוון (סעיף 9) וגם דמי הסכמה למנהל – נכללים.

כמו כן, סעיף 11/39 א הוצאות על הליכי השגה או ערעור שבאים לתקוף את חבות מס השבח.

### **ניכוי הוצאות ריבית ריאלית – סעיף 39א (א):**

מתיר ניכוי תשלומי ריבית ריאלית ורק את הריאלית וזאת בתנאי שהם לא הותרו בניכוי לפי הפקודה. מדובר הוצאות מיום הרכישה ועד 90 ימים מיום המכירה. פסק דין ח.ל מימון קבע שבניכוי הוצאות ריבית רק אם נלקחה הלוואה מגורם זר ורק בתנאי שאותה הלוואה שימשה לרכישת המקרקעין.

### **ניכוי פחת:**

כזכור, יתרת שווי הרכישה = שווי רכישה מקורי + ניכוי הוצאות מוכרות – פחת (שנוכה או שניתן היה לנכותו). סעיף 47, מגדיר פחת כפי שמוגדר בעיף 21 לפקודת מס הכנסה (בדרך כלל 2% לשנה). בישוב רגיל, מייחסים לקרקע 33% מהשווי ובפריפריה 25%.

פס"ד לילי ועקנין קבע שאם ניתן היה לנכות פחת ולא נעשה כך – נוריד זאת לצורך חישוב השבח מיתרת שווי הרכישה.

### **ניכוי הוצאות פחת משווי הרכישה כשלא ניתן היה לתבוע אותן:**

אנו נלמד בהמשך שקיימים 3 מסלולים בפקודה למיסוי הכנסות משכר דירה למגורים. בשניים מהם, לא ניתן לדרוש הוצאות פחת. אז מה קורה כשמוכרים כס שכזה שהרי לא דרשנו ולא ניתן היה לדרוש. האם לצורך חישוב מס השבח נפחית את הפחת משווי הרכישה – כן, כלומר, יתרת שווי הרכישה תקטן, השבח והמס יגדלו. בית משפט פסק שני המסלולים נותנים לאזרח הטבה ולכן אינו יכול לנצל את העובדה שלא יכל לתבוע פחת.

### **פטורים ממס שבח – סעיף 49א(א) וסעיף 49:**

סעיף 49 קובע שמוכר שמכר את כל הזכויות שיש לו בדירת מגורים מזכה, זכאי, על פי בקשתו, לפטור אותו ממס שבח במכירתה. כלומר, חייב לדרוש את הפטור, חייב למכור את כל זכויותיו בדירה (גם אם מוחזקים רק 40% בדירה). כמו כן, הכוונה במוכר הוא לכל התא המשפחתי – כלומר יראו במוכר כל אחד מבני המשפחה וזאת בכדי למנוע תכנוני מס.

### **הגדרת דירת מגורים מזכה:**

סעיף 1 מגדיר דירת מגורים כדירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה ומשמשת למגורים. סעיף 49א(א) מגדיר דירת מגורים מזכה – זו דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

- 80% מהתקופה שבגינה מחושב השבח.
- 4 שנים שקדם ליום המכירה.

יראו גם בפעולות הבאות כאילו שימשה למגורים – שימשה כפעוטון / פעולות חינוך / דת.

סעיף 49(ב) קובע את הגדרת התא המשפחתי – האיש ואישתו וכל ילדיהם הם תא משפחתי ויחשבו כמוכר אלא אם כן ילדיו מעל גיל 18 או שיתחתנו בגיל צעיר יותר, לא כולל בני זוג שחיים בנפרד. הערה חשובה – הפטורים בסעיפים 49 הם רק לדירה שבנייתה נסתיימה. כלומר, אם מכרנו דירה שנקנתה על הנייר לפני המסירה – לא נוכל לבקש את הפטור.

אם חדר אחד שימש כמשרד – לא פוגע בהגדרת הדירה כדירת מגורים מזכה. שים לב, הפטור הוא לאדם ולא לחברות. כמו כן, הדירה לא מוגדרת כמלאי אצל אותו אדם.

### **מסלולי הפטור –**

#### **סעיף 49ב(1) – פטור לתא משפחתי שיש לו יותר מדירה אחת**

מוכר דירת מגורים מזכה זכאי לפטור ממס שבח אם נתקיים:

- המוכר לא מכר ב- 4 השנים שלפני יום המכירה הנוכחי, דירת מגורים אחרת בפטור ממס. כלומר אם ישנן 10 דירות, ניתן למכור כל 4 שנים, דירה אחת בפטור. שים לב, הפעולות הבאות לא יחשבו = כמכירת דירה בארבע שנים:
- מתנה פטורה לילד או לבן זוג של נותן המתנה, לפי סעיף 62 (רק לילד או בן זוג).
- מתנה פטורה לפי סעיף 60 (למדינה) או סעיף 61 – מתנה למוסד ציבורי.
- מכירה פטורה לפי סעיפים 64, 65, 67, 69 או 70.
- מכירה פטורה של דירה שנתקבלה בירושה, לפי פסקה 5 שמעניק פטור לדירת ירושה שהמוריש שלה זכאי לפטור.

## סעיף 49ב(2) – פטור לתא משפחתי שיש לו דירה אחת בלבד:

הסעיף מעניק פטור ממס שבח לתא משפחתי שיש לה דירה אחת בישראל ובאיזור והתא המשפחתי לא מכר ב- 18 חודשים האחרונים, דירת מגורים אחרת בפטור ממס, לפי פסקה זו. כלומר, תא שכזה יוכל למכור לקנות כל שנה וחצי דירה יחידה בפטור ממס.

- שים לב שהסעיף מתנה שלא נמכרה בשנה וחצי האחרונות דירה בפטור הזה (של כל שנה וחצי). כלומר, אם לפני שנה נמכרה דירה בפטור על פי סעיף 49ב(1), לא ימנע ממני היום למכור דירה נוספת, לפי סעיף 49ב(2).
- שים לב, סעיף 49 קובע שניתן לקבל פטור גם כשיש יותר מדירה אחת וזאת בתנאי שהדירה נרכשה כדירה בהמתנה. כלומר, אם יש דירה שנרכשה כתחליף לדירה שנמכרת ב- 18 חודשים שקדמו למכירה. או אם יש דירה נוספת שמושכרת בשכירות מוגנת או שיש חלק בדירה אחרת באחוז הנמוך מ- 25%. כל הדירות אינן נחשבות כדירה נוספת לצורך קבלת הפטור לפי סעיף 49ב(2).

## מכירת דירה שנתקבלה בירושה – לסעיף 49ב(5):

ניתן למכור דירת מגורים מזכה בפטור ממס אם היא דירת מגורים מזכה שקיבל אותה המוכר בירושה ובתנאי שיתקיימו כל שלושת התנאים הבאים:

- המוכר (היורש) הוא בן זוג / צאצא / או בן זוג של צאצא של המוריש.
- ביום פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד.
- אם המוריש היה היום בחיים ומוכר את הדירה, היה זכאי למוכרה בפטור ממס.

## פטור חד פעמי – סעיף 49:

בני זוג שהתחתנו ולכל אחד מהם היתה דירה לפני הנישואים, במידה ורוצים למכור את שתי הדירות ולקנות דירה אחת גדולה יותר – בלי סעיף זה צריך היה לחכות 4 שנים. סעיף ה מעניק פטור בהתקיים 2 תנאים:

שווי שתי הדירות – 2 מיליון בערך.

הדירה החדשה שמחליפה את 2 הדירות הקטנות נרכשה תוך שנה ממכירת הדירה האחרונה מבין השתיים.

הפטור הזה הוא חד פעמי.

## שיעור 4 – 26/04/2013

### סעיף 49א – שדרוג, שחלוף והחלפה:

זו הוראה זמנית שמוארכת כל הזמן. הזעיף מעניק פטור ב- 4 תנאים בתנאי שהמוכר יקנה בתוך שנה מיום המכירה נכס דומה. בפועל זו דחיית מס ולא פטור אמיתי (הפטור הוא ממס שבח). ארבעת המקרים הם:

- מכירת קרקע חקלאית וקנייה של קרקע חקלאית יקרה יותר.
- מכירת מבנה עסקי / מסחרי והחלפתו ביקר יותר.
- מכירת דירה או נכס עסקי לצורך רכישת זכות בבית אבות או דיור מוגן- סעיף 49ג.
- מכירת דירת מגורים ורכישת דירה חלופית במקומה – סעיף 49ב.



## סעיף 1/א/ט49 וסעיף 1/ב/ט49:

סעיפים שמסבירים כי לא כדאי להשתמש באותם פטורים לעיל, שכן, נכס ששולף, הנכס החלופי החדש, לעולם לא יוכל לקבל פטור מסוג אחר לפי פרק חמישי. שים לב, הפטורים לעיל הם דחיית מס ולא פטור אמיתי שכן סעיף 1/א/ט49 קובע שכשנמכור א הזכות החלופית (הנכס החדש) לא יחול פטור ממס במכירתו וזאת לעוצת סעיף 1/ב/ט49 בו מוצגים פטורים אמיתיים.

## סעיף 149 – התניות לפטור לדירה שנתקבלה במתנה:

הסעיף עוסק בדירה שנתקבלה במתנה וקובע פטור ממס שבח ממכירת הדירה שנתקבלה במתנה אך הוא מתנה את הפטור בכך שמקבל המתנה התגורר בדירה ואז תקופת הצינון מתקצרת. אם מקבל המתנה לא גר בדירה יוכל למכור אותה בפטור רק לאחר תקופת הצינון.

### תקופות הצינון:

- הקצרה ביותר – שנה – מתנה מהורה לילדו – גר בדירה במשך שנה והוא נשוי או חד הורי.
  - שנתיים – מתנה מהורה לילדו הרווק שגר בדירה.
  - 3 שנים – שני מקרים – מתנה מהורה לילדו, הילד לא גר בדירה או מתנה ממי שאינו קרוב והדירה שימשה למגורים.
  - 4 שנים – מתנה שלא על ידי הורה וגם לא שימשה את מקבל המתנה למגורים.
- ספירת השנים לתקופה הצינון מתחילה מגיל 18.
  - גם דירה שנתקבלה לפחות 50% מהשווי שלה במתנה, תחשב דירה שנתקבלה במתנה. יש תקופה של 3 שנים מיום קבלת המתנה ועד רכישתה הסופית.

## סעיף 149 – הגבלת הפטור שמחיר הדירה שנמכרת מושפע מזכויות בניה אפשריות:

הסעיף עוסק בפטור לדירת מגורים מזכה שהתמורה שנתקבלה בעדה הושפעה מזכויות בניה בלתי מנוצלות. לדוגמא, יש דירה פרטית של 54 מ"ר על קרקע של שני דונם. כשקוראי את הסעיף, מגיע פטור מלא כי קיימת רק דירת מגורים אחת אך זה לא נכון מכיוון שסעיף 149 קובע שכאשר הדירה נמכרת מחירה מושפע מסכויות בניה לא מנוצלות, יש לפצל את התמורה שהתקבלה לשני חלקים:

- תמורה בגין דירת המגורים המזכה ללא זכויות בניה – על חלק זה ניתן לקבל פטור מלא ממס שבח בתנאי שעמדנו בתנאים של 149.
- תמורה בגין מכירת זכויות הבניה הבלתי מנוצלות – אין פטור, על חלק זה בתמורה ישלם אבי מס שבח.

## חישוב חלוקת התמורה – פיצול אנכי:

צריך לעבור 4 שלבים:

- בודקים האם התמורה שהתקבלה מהמכירה הושפעה מזכויות הבניה הבלתי מנוצלות.
- בודקים מה שווי הדירה ללא זכויות הבניה הבלתי מנוצלות (בודקים עסקאות של דירה באותו גודל באיזור).
- בגלל שהסעיף "מעניש" את מוכר הדירה מכיוון שמכר דירת מגורים מזכה ולא מקבל על כל התמורה פטור. הסעיף ממתן את העונש בכך שמעניק פטור על סכום שהוא פעמיים שווי הדירה ללא זכויות הבניה ובלבד שסכום זה לא יעל על בערך 2 מיליון ובתנאי שאינו נמוך מחצי מיליון. כלומר, מתוך הסכום הכולל של המכירה, נקבל פטור ממס שבח על פעמיים משווי הדירה.

- חישוב השבח החייב במס: סך התמורה בניכוי עד פעמיים משווי הדירה ללא הזכויות.

#### דוגמאות:

מקרה 1 – שווי דירה 600 אש"ח, שווי הפטור 1200 אש"ח.

מקרה 2 – שווי דירה 600 אש"ח, נמכרה ב- 1100 אש"ח – פטור מלא.

מקרה 3 – שווי דירה 600 אש"ח, נמכר ב- 1900 אש"ח: 600X2 – 1200 אש"ח, היתרה 700 אש"ח – חייבת במס.

מקרה 4 – שווי דירה 600 אש"ח, נמכרה ב- 4 מיליון – במקרה זה סכום הפטור עומד על 1200 אש"ח, הסכום החייב עומד על 2.8 מיליון.

מקרה 5 – שווי דירה 3 מיליון, כל הבית נמכר ב- 4 מיליון, במקרה זה לא כדאי להשתמש בסעיף זה מכיוון שהפטור מוגבל עד 2 מיליון.

#### פיצול פיזי / אופקי – על פי פסיקה:

בי המשפט העליון נדרש לסוגיה מה קורה כאשר מוכרים בית פרטי היושב על קרקע של 10 דונם ואין זכויות בניה נוספות. האם המוכר זכאי פטור מלא? בית המשפט פסק כי על אף שאין זכויות בניה צריך לבדוק מה גודל הקרקע שנמכרה. כמו כן, קבע, שעד דונם אחד בעיר ועד 5 דונם ביישוב כפרי, סביר ולא ימוסה. אם הקרקע בעיר היא 3 דונם – שני הדונם העודפים יחויבו במס שבח. אם ביישוב כפרי נמכרו 20 דונם – 15 מתוכם ימוסו.

#### האם קיים תרחיש שנבצע בו גם פיצול אנכי וגם פיצול אופקי ?

ישנו תרחיש שכזה. אדם מכר בית של 400 מ"ר על חלקה של 4 דונם בעיר. ניתן לבנות על החלקה 700 מ"ר. במקרה זה מחיר הקניה הושפע מזכויות הבניה הלא מנוצלות וגם מכמות הקרקע. לכן, יבוצעו 2 פיצולים.

#### פיצול של נחלה חקלאית:

בנחלה כזו הבנויה מדירת מגורים וממשק חקלאי – לגבי דירת המגורים, יש לבצע פיצול אנכי ואופקי, אם יש, ולגבי הקרקע החקלאית, אין פטור. כלומר, ישנו פיצול שלישי נוסף. המכירה של העסק תחויב לפי מס רווח הון.

#### סעיף 49 – פטור על עסקת אופציה:

כאשר מוכרים זכות לרכישת זכות במקרקעין (לא כולל זכויות באיגוד) ניתן לקבל במכיר האופציה פטור ממס שבח ורכישה בתנאי שעומדים ב- 7 תנאים בסעיף 49. המכירה תחויב במס רווח הון לפי הפקודה.

שים לב, מדובר על מכירת האופציה ולא על מכירת המקרקעין עצמו. מדובר בדחיית מס ולא בפטור אמיתי שכן לפי סעיף 49/ג/2 יש להוסיף למחיר העסקה את הסכומים שנוספו לרכישת האופציה.

סעיף 49/1 קובע שכאשר תבוצע מימוש האופציה – מכירת הנכס עצמו, יש לבדוק האם מדובר בדירת מגורים מזכה. את הבדיקה לזכאות עושים לתאריך מכירת האופציה ולא למימוש שלה. בודקים האם ביום מתן האופציה עברו 4 שנים ממכירת דירה קודמת שלי.

### פטור ממס בעסקת פינוי – בינוי:

בניין שיש בו לפחות 24 דירות והוכרז על ידי הממשלה מתחם פינוי – בינוי / התחדשות עירונית, הקבלן מקבל על כל דירה שלוש דירות. חוק מע"מ מעניק פטור ממע"מ לקבלן על קניית הדירה מהדיירים ובמכירת הדירה החדשה לדיירים.

### סעיף 49כד – הקלה במס רכישה:

הדיירים, לכאורה, בעסקה זו קנו דירה והיה אמור לחול מס רכישה. הסעיף מעניק פטור על רכישת דירת המגורים החדשה, פטור ממס רכישה.

הקלה בעניין מס שבח – הסעיף מעניק פטור ממס שבח למי שיש לו יחידת דיור במתחם וקיבל תמורתה יחידת מגורים אחת וכסף (בדרך כלל שכ"ד) – הפטור עד תקרת שווי שהיא לפי אחד מהגבוהים המפורטים בסעיף:

- 150% משווי הדירה הישנה ללא זכויות הבניה.
- שווי דירת מגורים חדשה במתחם עד 120 מ"ר.
- שווי דירת מגורים במתחם עד 150% משווי הדירה הישנה (מוגבל עד 200 מ"ר) + שכ"ד.

מדובר על פטור לדירה אחת במתחם בלבד.

### סעיף 49כז – הקלה ליזם במס רכישה:

הסעיף קובע שבעת פרויקט פינוי – בינוי, במכירת הדירות לקבלן, יום המכירה ידחה למוקדם מבין השלושה:

- המועד שבו יתקיים התנאי.
- המועד שבו מומשה האופציה.
- המועד שבו התחיל היזם לבנות.

הקבלן משלם בהתאם לאמור בסעיף 49כז מס רכישה על הבניה בלבד ללא מרכיב הקרקע.

### תמ"א 38:

פרק חמישי/5 עוסק בפטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38. הפרק והמדינה מעניקים הקלות נוספות.

- היטל השבחה – פטור מלא.
- הקלה קניינית – לא צריך 100% חתימות דיירים.
- הקלה במע"מ – כעקרון הדיירים מוכרים זכויות בניה לקבלן וקונים ממנו שירותי בניה, חיזוק ושיפוץ המבנה. במקרה כזה, הקבלן אמור היה לגבות מהדיירים מע"מ עבור שירותי הבניה שמכר להם אך סעיף 31/ב לחוק המע"מ מעניק פטור על מכירת השירותים לדיירים.
- הקלה ממס רכישה ומס שבח – סעיף 49לא לחוק מיסוי מקרקעין קובע שמכירת הרכוש המשותף במסגרת תמ"א 38 תהיה פטורה ממס רכישה ומס שבח בתנאי שלא ניתנה תמורה כספית בעד המכירה כאשר כל העסקה במסגרת תמ"א 38. הפטור הוא בעצם לדיירים גם על מכירת הרכוש המשותף וגם על מכירת זכויות הבניה.
- סעיף זה עוסק בעצם על כך שהדיירים מוכרים בינם לבין עצמם את הרכוש המשותף, כך שיתכן שממ"ד שנבנה יוצמד לדירה מסוימת. הסעיף פוטר את העסקה ממס רכישה ומס שבח.
- סעיף 49/לג – הקלה במס מכירה ובמס שבח בעסקה מול הקבלן – סעיף זה מעניק פטור ממס מכירה לדייר וממס מכירה לקבלן בהתקיים מספר תנאים:
  - o הדייר מכר לקבלן זכויות מכוח תמ"א 38.

- תמורת הזכויות שמכר הדייר הוא קיבל שירותי בניה בלבד ולא קיבל כל תמורה אחרת. שירותי בניה מוגדרים ברשימה סגורה בסעיף 49/לב וכוללים: חיזוק מבנה, הרחבת הדירה, מעלית, הוצאות כרוכות וכו'. כלומר, כדי להינות מהפטור אסור להעביר לדייר מזומנים. לסעיף זה הוסף סעיף 49/לב1 המעניק את אותם זכויות לתמ"א 38, תיקון 2 – תיקון / חיזוק בדרך של הריסה בהתקיים 2 תנאים:
  1. הדייר קיבל דירה חלופית אחת או באיזור מוטב – 2 דירות.
  2. נבנה בניין חדש בהתאם לתוכנית החיזוק.
 הסעיף מתנה שהדירה החדשה תהיה גדולה מהקודמת עד 25 מ"ר יותר. שים לב, אם היתה חריגה רק היא תמוסה.

#### **סעיף 49/לב1/פרק חמישי/6 – העברת מפעל לאיזור מותר:**

מפעל תעשייתי גדול כאשר מוכר מפעל בעיר גולה ומעתיק אותו לפריפריה, בהתקיים הרבה תנאים, מקבל פטור מדומה, קרי, דחיית מס.

#### **סעיף 50 – פטור ממס שבח ממי שמחויב במס הכנסה לפי הפקודה – קבלנים:**

קבלנים שמוכרים דירה מציגים טופס שנקרא טופס 50 – טופס שמראה כי מכירת הדירה אצל הקבלן היא מכירת מלאי ולכן הוא משלם על זה מס פירותי לפי הפקודה והוא פטור ממס שבת. מציג את טופס על מנת שהקונה יוכל לרשום את הדירה בטאבו.

#### **סעיף 51:**

סעיף 91 קובע שבהסכם למכירת זכות מקרקעין יש לשלם את המס בתוך 15 ימים מיום קבלת הודעת שומה. סעיף 90 קובע שיש לשלם את המס בתוך 60 ימים מיום המכירה. באם חלה על המכירה סעיף 51, ישונה מועד התשלום למאוחר מבין המועדים הבאים:

- נמסרה החזקה לקונה.
- הקונה שילם למוכר סכום העולה על 40% מהמחיר לעניין מס שבח.
- ניתן יפוי כוח לקונה.

בעצם, סעיף 51 מאפשר לא לשלם את המס תוך 15 ימים כקבוע בסעיף 91 אם לא נמסרה חזקה לקונה או אם לא שולמו 40 – 50 אחוזים או לא ניתן יפוי כוח.

#### **סעיף 55 – פטור מתשלום מס בעת רישום הזכויות בטאבו:**

כל עסקה בארץ מבוצעת בשני שלבים:

- חתימת חוזה ורישום הערת אזהרה. כאן מקבלים זכות חוזית בלבד.
- רישום הזכות הקניינית בטאבו על שם הקונים.

ללא סעיף 55 היה ניתן לראות בזה 2 עסקאות. הסעיף פוטר ממס את שלב רישום הבעלות בטאבו.

#### **סעיף 60 – פטור ממס בהעברת זכות מקרקעין במתנה למדינה:**

כשנותנים מתנה זכות במקרקעין למדינה / רשות מקומית / קק"ל ולקרן היסוד, העסקה פטורה לחלוטין ממס – פטור אמיתי.

#### **סעיף 61/א – פטור ממס בהעברת זכות במקרקעין במתנה למוסד ציבורי:**

כאשר נותנים מתנה לטכניון, לדוגמא, עסקה זו פטורה ממס.

מה קורה כשהמוסד הציבורי מוכר בכלל זכות במקרקעין (ללא קשר אם קיבל במתנה או לא) – חשוב לבחינה.

- אם המוסד החזיק במקרקעין לפחות שנה והמקרקעין שימשו אותו במישרין – 4/5 (80%) מהתקופה שבה החזיק בנכס – אז המכירה תהיה פטורה ממס לחלוטין.
- אם המקרקעים שימשו את המוסד במישרין תקופה קצרה מ- 80% מסך תקופת החזקתם בנכס או שלא שימש בכלל את המוסד יחול:
  - אם החזיק את הנכס בין 1 – 4 שנים – ינתן פטור יחסי ממס שהוא היחס שבין התקופה שהשתמשו במקרקעין לבין התקופה שהחזיקו במקרקעין.
  - כשהזכות במקרקעין הוחזקה מעל 4 שנים, ינתן פטור של 50% מהמס ואם גם שימשו את המוסד, ינתן פטור נוסף שהוא היחס בין השימוש להחזקה במקרקעין כפול 50% מהמס הנוטר.

פסק דין קופת חולים כללית – נמכרה דירה עם זכויות בניה נוספות – מס שבח טען שלא היה שימוש בזכויות הבניה במהלך תקופת החזקתם בנכס. בית משפט קבע שינתן פטור גם על זכויות הבניה מכיוון שהם חלק אינטגרלי מהמבנה.

דוגמא לשימוש במישרין – אם הטכניון משתמש בנכס שקיבל לאירוח מרצים מחו"ל וחוקרים מתחלפים – זהו שימוש במישרין בנכס. אך, אם הדירה ניתנה למרצה בארץ כחלק מתנאי העסקתו, זהו לא שימוש במישרין.

#### **סעיף 62 – מתנות לקרובים:**

גם מתן כות במקרקעין וגם מתן זכויות באיגוד מיחיד לקרובו במתנה יהיו פטורים ממס קרוב מוגדר בהתאם לבית המשפט העליון גם לאחר המוות של הקרוב. כלומר, מתן דירה במתנה לגיסה / אלמנה. גמו כן, הסעיף קובע שמתן דירת מגורים במתנה מיחיד לבן זוג שגר איתו יחד באותה דירה, פטורה ממס. גם לידועים בציבור שגרו שנה אחת לפחות. שים לב, חייבים לגור באותה דירה שרוצים להעניק במתנה.

#### **סעיף 63 – ויתור על זכות ללא תמורה – פטור ממס:**

הבדל בין ויתור למתנה – ויתור נעשה, בדרך כלל, מחשש להפסדים. לדוגמא, החזרת קרקע למדינה במכרז שזכו בו ללא תמורה.

#### **סעיף 64 – הפקעה של זכות במקרקעין:**

הפקעה שקיבלנו כנגדה פיצוי שהוא רק זכות במקרקעין תהיה פטורה ממס. אם התקבלו קרקע וכסף – כל הפטור בטל.

#### **סעיף 65 – החלפת מקרקעין בצו של רשות מוסמכת:**

כאשר רשות מוסמכת מפקיעה לי קרקע ונותנת קרקע חליפית בלבד, תהיה פטורה ממס. אך אם קיבלתי בנוסף תשלום בכסף, ימוסה החלק היחסי, רק של הכסף.

#### **סעיף 66 – חלוקת קרקע חקלאית:**

כאשר מחלקים קרקע במושב, כלומר, בעבר עיבדו 40 דונם ביחד וכעת נתנו דונם לכל תושב. עסקה זו פטורה ממס.

#### **סעיף 67 – איחוד וחלוקה:**

איחוד מקרקעין או חלוקה בין בעליה שלא שולם בה כסף או שווה כסף – פטורה ממס. אם שולם סכום כסף, ימוסה רק החלק שנתקבלה תמורתו כסף או שווה כסף. יש לשים לב שגם

נתקבלה קרקע חליפית באותה פרופורציה. מדובר בפטור יחסי, כלומר, דחיה בתשלום המס – כאשר הקרקע החשה תימכר, שווי הרכישה הוא שווי הקרקע הישנה.

#### **סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה:**

סעיף זה, כזכור, מכניק פטור ממס כאשר נאמן העביר לנהנה את הנכס בתנאים המפורטים בסעיף 69 (אותו אדם מראש, הודעה למנהל תוך 30 ימים).

#### **סעיף 70 – העברת נכס מקרקעין לחברה בבעלות עצמית:**

אדם שמכר זכות במקרקעין לאיגוד בתמורה להנפקת מניות בלבד של אותו איגוד תהיה פטורה ממס, בתנאים הבאים:

- מדובר באיגוד מקרקעין או שהפך לאיגוד מקרקעין.
  - כמות המניות שיחזיק כל בעל מניות בחברה דומה לפרופורציות שהחזיקו בעלי המניות במקרקעין.
  - יעוד המקרקעין לא שונה למלאי עסקי באיגוד.
- אם בעל המניות מקבל גם כסף, ישלם מס – הסעיף לא חל בכלל. מדובר בפטור מדומה מכיוון שכשהחברה תמכור את המקרקעין – היא תשלם את המס של כל בעלי המניות. שים לב, הפטור רק בהעברת מקרקעין באיגוד מקרקעין.

#### **סעיף 71- העברה של מקרקעין מאיגוד לבעל המניות:**

- תהיה פטורה ממס בהתקיים התנאים:
- המכירה נעשתה בגלל פירוק האיגוד.
  - לא ניתנה לחברה תמורה בעד הזכות.
  - המקרקעין חולקו לבעלי המניות בפרופורציה של אחזקתם בחברה.
  - לא שונה יעוד המקרקעין למלאי.

#### **סעיף 72 – פטור לרשות פיתוח:**

כאשר רשות מקומית, רשות הפיתוח, קק"ל מוכרים נכס יהיו פטורים ממס – פטור ממס.

**שיעור 5 – 03/05/2013**

#### **שיעור המס על השבח:**

ישנם מספר גורמים המשפיעים על סכום המס שבו תחויב העסקה:

- יום הרכישה – אנו נראה בהמשך שתאריך הרכישה, במקרים מסוימים, משפיע על שיעור המס שבו תחויב העסקה.
- זהות הנישום – עלינו להבחין בין נישום שהוא יחיד לבין נישום שהוא תאגיד.
- השפעת האינפלציה על שיעור המס – בחישוב השבח, פיצלנו את השבח אינפלציוני ולשבח ריאלי ולאחר מכן פיצלנו את השבח האינפלציוני לשתי קופות – שבח אינפלציוני שנצבר עד דצמבר 1993 אשר יחויב במס ושבח שנצבר לאחר מכן שפטור ממס.

מהו שבח אינפלציוני – זהו הסכום אותו הרווחתי על הנכס בגין עליית המחירים במשק בתקופת החזקת הנכס. לדוגמא, אם מוצר עלה פעם 100 והמדד עלה ב- 400%, מחירו כיום במשק הוא 500. כך שאם נרכש נכס ב- 100 ונמכר לאחר כמה שנים ב- 700, יש רווח כולל

של 600 הכוללים בתוכם רווח אינפלציוני של 400, כך שהרווח הריאלי בעסקה – 200. על אף והרווח האינפלציוני הוא רוח תיאורטי, רווח זה יחויב במס עד דצמבר 1993, וכל רווח אינפלציוני שנצבר מדצמבר 1993 ואילך – פטור ממס. **סעיף 48א(ג)** קובע שהמס על הסכום האינפלציוני החייב יעמוד על 10%, כלומר, על הרווח האינפלציוני עד 1993, נחשב מס בשיעור 10%. אם נרכש נכס אחרי דצמבר 1993, ברור שכל הרווח האינפלציוני פטור ממס.

### מהו יום הרכישה – האם זו קרקע היסטורית?

**סעיף 48א(ד)** קובע כי מי שרכש קרקע עד 31/03/1949, נחשב כמי שמחזיק קרקע היסטורית, ואם יום הרכישה בין השנים 1949 – 1960, גם זו קרקע היסטורית עם הטבה במס שהולכת וקטנה. כשאנו באים היום למכור קרקע היסטורית, אם נרכשה לפני שנת 1948, המס שישולם על השבח לא יעלה על 12%.

אם הקרקע נרכשה בין השנים 1949 – 1960, לא יעלה שיעור המס על השבח על 12% ועוד אחוז לכל שנה עד שנת הקניה. כלומר, אם נרכשה קרקע בשנת 1952, לא יעלה שיעור המס על 16%.

עד כאן התייחסות לשיעור המס בו יחויב השבח בהתאם ליום הרכישה.

בשנת 2011, תיקון מספר 22, הוחלט לבטל הטבה על מכירת נכסים היסטוריים בהדרגה. סעיף 48א(ד)3 קובע שמשנת 2011 ואילך, ככל ששנת מכירה רחוקה יותר כך יש להוסיף אחוז מס על השבח. כלומר, אם הנכס נמכר בשנת 2011, נוסף 1% מס. אם נמכר בשנת 2012, 1% נוספים. כלומר, 2% בעבור שנת 2012, ועל כל שנה מ-2013 ואילך, נוסף 2% נוספים לכל שנה, כלומר, 4% לכל שנה, כאשר בשנת 2015, תמחק הטבה זו לנכסים היסטוריים. נכס שנרכש לפני 1948 ונמכר בשנת 2015 יחויב בשיעור מס כדלקמן: 12% + 1% + 2% + 4% + 4% = 25% (בעקרון 27% אבל תקרת המס הרגילה עומדת על 25%).

לסיכום, גם יום הרכישה וגם יום המכירה (אם אחרי 2011) משפיעים על שיעור המס שבו יחויב השבח בנכסים היסטוריים.

**שים לב: שיעור המס שאנו מחשבים, מחושב על כל השבח, כלומר, לא מפרידים בין שבח ריאלי לבין שבח אינפלציוני.**

כלומר, ביום המכירה נבצע שני חישובים:

- חישוב רגיל – רווח אינפלציוני ורווח ריאלי עם שיעורי מס רגילים.
- נבצע חישוב לפי אחוז מס על קרקע היסטורית

נבחר מבין שני החישובים את סכום המס הנמוך ביותר. אם הנכס נרכש בשנת 1953 ונמכר בשנת 2013, אחוז המס יעמוד על 24% ולכן יש סיכוי כי לא משתלם לבקש הקלה זו אם כי לחשב שיעור מס רגיל.

### חישוב המס על קרקע רגילה:

כאשר אנו מוכרים קרקע לא היסטורית, קרי, נרכשה לאחר שנת 1961, יש לבצע חישוב רגיל. החישוב הרגיל גם הוא מופיע בסעיפים 47 ו-48. עלינו לפעול בסדר הבא:

חישוב השבח האינפלציוני החייב – סעיף 48א(ג) קובע שהמס על הסכום האינפלציוני החייב יעמוד על 10%.

סעיף 47 מגדיר סכום אינפלציוני חייב כסכום האינפלציוני שנצבר עד דצמבר 1993.

חישוב השבח הריאלי – לוקחים את השבח הכולל ומחסרים ממנו את כל הסכום האינפלציוני של כל תקופת החזקת הנכס (גם אינפלציוני חייב וגם אינפלציוני פטור). יתרת השבח שנותרה – השבח הריאלי.

דוגמא: נכס נרכש ב- 100 ש"ח בשנת 1973 ונמכר בשנת 2013 בסכום של 1000 ש"ח.

מדדים –

01/1973 – 104 נקודות.

31/12/1993 – 240 נקודות.

01/05/2013 – 400 נקודות.

חשב את השבח הריאלי, את הסכום האינפלציוני הפטור ואת הסכום האינפלציוני הפטור. חשב את סכום המס.

חישוב שבח כולל –  $1000 - 100 = 900$ .

סכום אינפלציוני חייב (01/1973 – 12/1993) – 130.8 ש"ח (חייב ב- 10% מס – סך הכל מס – 13.08 ש"ח)

סכום אינפלציוני פטור –  $230.8 - 384.6 = 153.8$ .

שבח ריאלי –  $900 - 130.8 - 153.8 = 615.4$  (חייב ב- 25% מס – סך הכל מס – 153.8 ש"ח)

סך הכל מס על שבח העסקה –  $153.8 + 13.08 = 167$  ש"ח.

### שיעור המס על השבח הריאלי:

סעיף 48א(א) וסעיף 48ב(ב) קובעים כי:

- חבר בני אדם (חברה, אגודה וכו') תחויב במס על השבח הריאלי בשיעור כפי שקבוע בסעיף 126 לפקודה – מס חברות.
- ידיד יחויב במס על השבח הריאלי בשיעור הקבוע בסעיף 121 לפקודה (מס על הכנסות יחיד – מדרגות מס) אך לא יותר מ- 25%. חישוב מס על השבח הריאלי אצל יחיד הוא מסובך שכן יש לחלק את השבח הריאלי אצל יחיד לשלוש תקופות שונות שבכל תקופה חל על השבח מס אחר.

שיעור המס על השבח הריאלי אצל יחיד (לא קשור לחברה):

יש לחלק את השבח הריאלי לשלוש תקופות כדלקמן:

מיום 01/04/1961 (סיום קרקע היסטורית) עד ליום הקובע / יום תחילה – 07/11/2001. בהתאם לסעיף 48א(ב1), על השבח הריאלי עד יום התחילה ישלם יחיד את המס הגבוה ביותר בסעיף 121 בפקודה (כיום 48%).

תקופה שניה – מהיום הקובע – 07/11/2001 ועד 01/01/2012 (רפורמת רבינוביץ') – בתקופה זו יחויב השבח הריאלי בשיעור מס של עד 20% מכיוון שרצו לעודד עסקאות בשוק.

תקופה שלישית – מיום 01/01/2012 ואילך – סעיף 48א(ב1), בתקופה זו יחויב יחיד במס בשיעור שלא יעלה על 25%.

סיכום – גם אצל יחיד וגם אצל חברה מחשבים קודם כל את השבח הכולל. לאחר מכן את הסכום האינפלציוני החייב ואת הסכום האינפלציוני הפטור ואז מוצאים את השבח הריאלי.

חברה תשלם 25% מס על כל השבח הריאלי (מס חברות).



אצל יחיד, אנו לקוחים את השבח הריאלי ומחלקים אותו בין שלושת התקופות לפי יחס הימים (כמה ימים החזקתי בנכס באותה תקופה ביחס לכל ימי החזקתי בנכס). כל שבח שנצבר בתקופות – יחויב בשיעור המס לאותה תקופה. פס"ד פוליטי נגד מס שבח – הוא טען שהוא צריך לשלם על השבח הריאלי או לפחות על רובו מס של 20% אפילו שהחיק בנכס משנות השישים. פוליטי טען שעסו שינוי יעוד לקרקע, מחקלאית למגורים, אחרי 2001, לכן, רוב השבח נוצר אחרי 2001. בית המשפט לא הסכים איתו וקבע שהחוק קובע שמחלקים את השבח הריאלי לפי פרופורציות הימים, תמיד.

### **שיעור מס למקרקעין שהופקעו עם תמורה:**

זכור, מקרקעין שהופקעו ללא תמורה – זו אינה עסקה בכלל. מקרקעין שהופקעו תמורת מקרקעין אחרים – יש דחיית מס. **סעיף 48g קובע שמקרקעין שהופקעו בתמורה לקבלת פיצוי כספי, השבח יחויב ב- 50% מהמס לתשלום.** כלומר, מחשבים את חבות המס כאילו נמכר באופן חופשי ומשלמים רק 50% מסכום זה.

### **פריסה וירטואלית של השבח אחורנית:**

סעיף 48א(ה) קובע שמוכר רשאי לבקש לראות בשבח שנוצר ממכירת הנכס כאילו נוצר עד 4 שנים אחורנית או תקופת החזקתו בנכס, הקצר מביניהם. סעיף זה עוזר מאוד ליחיד. לדוגמא, סטודנט שהחזיק בנכס 10 שנים, בשנה העשירית הרוויח באינטל מיליון ש"ח אך בשלוש השנים הקודמות לא עבד. לכן, הוא יוכל לבקש את השבח שנוצר לו כאילו הכנסתו במשך 4 השנים שקדמו. כך ירוויח מזה שבשלושת השנים שלא עבד, ירוויח מדרגת מס נמוכה. אילו לא סעיף זה, נדרש לשלם 25% על כל השבח אך בגלל הפריסה, יתכן שיגיע למדרגת מס של 10% מכיוון שלא עבד.

### **הוראת שעה – חוק מיסוי מקרקעין הגדלת היצע דירות למגורים, תשע"א – 2011):**

הוראת שעה זו העניקה הטבה למוכרי דירות, היתה בתוקף עד 31/12/2012, אך בגלל שהכנסת התפטרה, הוארכה עד ל- 02/05/2013. הוראת השעה קובעת שיחיד שחמכור מקרקעין ויעמוד בארבעה תנאים מצטברים, ישלם מס בשיעור 25% בלבד במקום 48% על השבח שנצבר מ- 01/04/1961 עד 06/11/2001. כמובן שעל התקופה האחרונה ישלם גם 25% ועל השנים 2001 – 2012 ישלם 20%. לסיכום, הטבה זו רלוונטית לתקופה של עד היום הקובע. התנאים הם:

- סעיף 5א(1) להוראת השעה – הקרקע נרכשה בין 01/04/1961 ועד 06/11/2001.
- הזכות למקרקעין נמכרה בין 15/11/2010 – עד 31/12/2012 (והוארך עד 02/05/2013).
- הקרקע שנמכרה מיועדת לבניית שמונה יחידות מגורים ומעלה.
- נבנו לפחות 80% מהדירות או 8 דירות תוך 3 שנים מיום רכישת הקרקע.

כמו כן, הוראת השעה מעניקה זכות למכירת דירת מגורים מזכה נוספת בפטור ממס שבח. כלומר, אם משתמשים בהוראת השעה, אפשר היה למכור באותה שנה 2 דירות בפטור ממס שבח (סעיף 6).

### **הליכי שומה:**

#### **שומה רגילה:**

פעם היו מגישים או שומה רגילה או שומה עצמית. שומה רגילה מדווחים רק את המספרים, עלות הנכס, הוצאות, מחיר מכירה ולא מחשבים את השבח ואת חישוב המס. רשות המיסים היה מחשבת זאת ושולחת לישום שובר תשלום.

### שומה עצמית:

היום, ניתן להגיש רק שומה עצמית. כלומר, הנישום מחויב לצרף טופס הכולל את חישוב השבח שבו מופיעים מחיר המכירה, יתרת שווי הרכישה כולל הוצאות, חישוב השבח הכולל, חישוב שבח אינפלציוני חייב, חישוב השבח הריאלי וחבות המס.

בשנת 2011 נכנס תיקון 70 ששינה את כל נושא הליכי השומה במס שבח. תיקון 70 קבע עקרון חדש – מקדמה על חשבון מס השבח. תיקון זה בוטל בתאריך 01/04/2013. סעיף 15 קובע, במכירת דירת מגורים מזכה שלא נתבקש בגינה פטור, הרוכש חייב להעביר למנהל מס שבח תשלום על חשבון המס. כלומר, הקונה מעביר לרשויות המס מקדמה על חשבון השבח מתוך התמורה אותה התחייב לשלם למוכר.

### גובה המקדמה:

- אם הנכס נרכש לפני 07/11/2001 יש להעביר מקדמה בשיעור 15% מהתמורה.
- אם הנכס נמכר לאחר 07/11/2001, יש להעביר רק 7.5% מהתמורה.

הסעיפים לא מופיעים בחוברת כי, כאמור, בוטלו.

סעיף 15ג קבע שהמקדמה תשולם לרשות המס רק לאחר שהמוכר קיבל לפחות 40% מתמורת המכירה (עשו את כדי שהמוכר יוכל לפרוע את המשכנתא על הנכס).

### סעיף 51 העוסק במועד תשלום המס:

סעיף 90א קובע כי יש לשלם את המס בתוך 60 ימים מיום המכירה.

סעיף 51 קובע שיש לשלם את המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחד מהבאים, לפי המאוחר:

- החזקה במקרקעין נמסרה לקונה
- הקונה שילם סכום העולה על 40% ממחיר הנכס.
- המוכר נתן יפוי כוח לקונה.

סעיף 91 קובע כי יש לשלם את המס תוך 15 ימים מיו שקיבלנו את שומת המס אך אם לא קרה אחד מהסעיפים לעיל, אפשר לדחות את התשלום עד לקרות אחד מהסעיפים.

### סיכום:

ברגיל, יש לשלם את המס לפי סעיף 90א תוך 60 ימים מיום המכירה.

סעיף 91 קובע שיש לשלם את המס תוך 15 ימים מקבלת הודעת השומה ממס שבח.

סעיף 90א מאפשר במקרים בהם חל סעיף 51 לדחות את מועד תשלום המס ליום שבו הודענו לרשויות שהתקיים התנאי.

### מועד הדיווח על העסקה:

סעיף 73(א) קובע שהמוכר זכות במקרקעין ימסור למנהל בתוך 40 ימים הצהרה הכוללת את פרטי הזכות, פרטי העסקה (חוזזה), מחיר מכירה, יום מכירה, יום רכישה, מחיר קניה, הוצאות, סכום המס ודרך חישובו וזכאות לפטור, אם קיימת.

סעיף 73(ב) קובע כי גם מי שעושה פעולה באיגוד מקרקעין ידווח תוך 40 ימים את פרטי הפעולה.

## סדר כרונולוגי של ביצוע פעולות:

- יש לקבוע שהתקיים אירוע מס, קרי, מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין.
- סעיף 73 – חובת הצהרה תוך 40 ימים – המוכר מדווח למס שבח, הרוכש מדווח על מס רכישה, בדרך כלל באותו טופס (7002).
- סעיף 78(א) קובע את שלב השומה העצמית – הסעיף קובע שפקיד השומה שולח למדווח תוך 20 ימים, מיום קבלת השומה, שוברים לתשלום, בהתאם להצהרת התשלום. כאן לא נגמר הסיפור, התשלום נחשבים לזמניים בלבד.
- סעיף 78(ב) – שלב בדיקת השומה העצמית על ידי רשויות המס – הסעיף קובע שיש לרשויות המס זכות לבדוק את השומה העצמית שהוגשה לתקופה של שמונה חודשים שבמהלכן או שיאשרו את השומה העצמית, או, אם למנהל מס שבח יש טעמים סבירים להניח שהצהרה לא מדויקת, הוא יכול קבוע שומה אחרת לפי מיטב השפיטה. מנהל מס שבח מחויב לפי סעיף 79(א) לנמק מדוע דחה את השומה העצמית וחייב גם לתת למוכר את הזכות להשמיע טענותיו.
- סעיף 78(ב)(3) מעניק למנהל השומה לתקן טעויות חשבון, ביוזמתו או לבקשת המוכר.
- סעיף 87 – השגה.

שיעור 6 – 10/05/2013

### סעיף 87 – השגה:

כאשר מנהל מס שבח מוציא שומה לפי מיטב השפיטה, הנישום רשאי להגיש **השגה** לרשות המיסים תוך 30 ימים מיום קבלת שומה לפי מיטב השפיטה. כיום יש הנחיות פנימיות שקובעות שמי שנוציא את השומה, לפי מיטב השפיטה, לא ידון בהשגה (כלומר, פקיד אחר ידון בהשגה). לפקיד מס שבח יש שמונה חודשים מיום הגשת השומה או ממועד קבלת המסמך האחרון כדי לדון בהשגה. אם לאחר שמונה חודשים לא ניתנה החלטה בהשגה, רואים בהשגה כאילו התקבלה. המנהל חייב לנמק את החלטתו בהשגה וכן, יתן לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

### סעיף 88 – ערר:

אם השגה נדחית, יש אפשרות להגיש ערר, תוך 30 ימים מהחלטת דחיית השגה, הערר מוגש לוועדת ערר אשר יושבת בבית משפט מחוזי. הרכב הוועדה: בראשה עומד שופט ואיתו שמאי ועורך דין (בדרך כלל נתיגי ציבור). סעיף 89ב מעניק לוועדה להפחית שומה, להגדיל שומה או להחליט כל החלטה אחרת.

### סעיף 90 – ערעור:

ניתן לערער בזכות על תוצאות הערר, בתוך 45 ימים לבית משפט עליון. ניתן להגיש ערעור רק בסוגיות משפטיות ולא בסוגיות עובדתיות. לדוגמא, מחלוקת בדבר עלויות בניה היא מחלוקת עובדתית ולא משפטית. מחלוקת משפטית תהיה, לדוגמא, התעלמות מעסקה קודמת בין קרובים.

### סעיף 85 – תיקון שומה:

המנהל רשאי, ביוזמתו, או לפי דריש הנישום, לתקן שומה עד 4 שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה, באחד מן המקרים:

- התגלו עובדות חדשות שעשויות לשנות את החיוב במס (לדוגמא, נתגלתה בשוק חברה שהוציאה חשבוניות פיקטיביות והחשבונית שלה כלולה בהוצאות שהוגשו).
- המוכר מסר הצהרה שקרית.
- התגלתה טעות בשומה.

סעיף זה מטפל בתיקון שומה סופית שנסגרה כבר ושגם לנישום יש זכות לבקש תיקון לפי סעיף זה.

#### **קנסות ופיגורים:**

תשלום המס – סעיף 90א

כזכור, יש לשלם את המס בתוך 60 ימים מהמכירה או הפעולה בבאיגוד (יש 40 ימים לדווח ועוד 20 ימים למנהל לשלוח שובר).

תשלום והשגה / ערעור – סעיף 91 קובע שברגע שהוצאה שומה לפי סעיף 86 (אישור שומה עצמית) יש לשלמה בתוך 15 ימים, אך אם הוחלט להגיש השגה לפי סעיף 87, יש לשלם את המס שאינו שנוי במחלוקת, תוך 30 ימים מקבלת הודעת התשלום.

אם קיבלנו החלטה על השגה, יש לשלם את המס תוך 15 ימים מקבלת החלטה, אך אם מוגש ערר, לפי סעיף 88, יש לשלם את המס, שאינו שנוי במחלוקת, תוך 30 ימים מקבלת החלטה בהשגה.

אם נתקבלה החלטה של וועדת ערר, ישולם המס המגיע בתו 45 ימים מקבלת החלטת וועדת הערר, אלא אם בית המשפט העליון אישר אחרת.

ניתן פס"ד בעליון בערעור שהוגש לפי סעיף 90, יש לשלם את המס בתוך 15 ימים ממתן פסק הדין.

#### **סעיף 91א – דחיית תשלום המס:**

המנהל רשאי (לא חייב) לדחות את מועד תשלום המס, כולו או חלקו, אך על תקופת הדחיה יחולו הפרשי ריבית והצמדה.

#### **סעיף 92:**

מחיל את פקודת המיסים / גביה על חובות למס שבח. הסעיף מתיר למנהל מס שבח להטיל עיקולים על חשבונות בנק, מטלטלין, מקרקעין במקרה של פיגור בתשלום המס. סעיף ה יופעל רק לאחר תום תקופת השגה, ערר, ערעור שעומדת לנישום.

#### **סעיף 94 – ריבית:**

סעיף זה קובע כי על סכומי המס שלא שולמו בתוך 60 ימים מהמכירה ושאינם שנויים במחלוקת, יתווספו הפרשי ריבית והצמדה.

סעיף 94 קובע שאם בסופו של דבר חויב הנישום במס בסכום שונה מעל 10 אחוזים מהשומה המקורית, יתווספו לסכום זה ריבית והצמדה.

#### **סעיף 94ב – קנסות:**

הסעיף קובע שסכום מס שלא שולם במועדו, יביא עימו חבות של קנס בגובה חצי אחוז לשבוע. זוהי ריבית שנתית של 80% לערך ובנוסף, על כל 14 ימי איחור, 250 ש"ח קנס בנוסף.

## מס רכישה:

סעיף 9 בחוק זכויות מקרקעין שבמכירת מקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה המחושב כאחוז משווי המכירה. זהו סעיף המקור של מס הרכישה.

סעיף 9 קובע שעל פעולה באיגוד מקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה.

אירוע מס לצורכי מס רכישה הוא אירוע מס לצורכי מס שבת. כלומר, צריכה להתקיים מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין. יש להבחין במס רכישה האם מדובר בדירת מגורים או בנכס מקרקעין אחר (מסחרי / חקלאות וכו') מכיוון שלכל סוג מקרקעין יש אחוז מס אחר.

5 אחוזי מס – כל מה שאינו דירת מגורי חל על אוטומטית 5 אחוזי מס (משרדים / תעשייה / חקלאות / קרקעות).

## דירת מגורים:

עלינו לברר כיצד מגדירים דירת מגורים. סעיף 9 לא מחייב שדירת מגורים תהיה דירת מגורים מזכה. כך, לדוגמא, הדירה תחשב כדירת מגורים גם אם בנייתה טרם הסתיימה (גם אם נקנתה על הנייר). דוגמא נוספת, אם נקנתה דירת מגורים ששימשה בעשור שעבר כמרפאת שיניים. איזה אחוז מס רכישה יחול? תלוי – אם מצהירים בכוונת הקונים להשתמש בדירה כדירת מגורים למגורים יחולו מדרגות המס של דירת מגורים. אך אם בכוונתו להמשיך להשתמש בדירה כמרפאה, תחויב הרכישה ב- 5 אחוזי מס – נקבע בפסי"ד של בית המשפט העליון.

## דירת נופש:

דירת נופש היא לא דירת מגורים. זו החלטה בפסק דין. במקרה כזה ישולם מס בשיעור של 5 אחוזים.

## דירה עם זכויות בניה לא מנוצלות:

על דירת המגורים יחולו שיעורי מס רכישה של דירת מגורים ועל החלק המיוחס מהתמורה לזכויות הבניה יחושב מס רכישה של 5 אחוזים.

## דירת מגורים שהיא מלאי עסקי:

זוהי לא דירת מגורים וישולם מס של 5 אחוזים.

## שיעורי המס:

א. דירת מגורים יחידה – עד מחיר של 1.450 מיליון ש"ח – פטור מלא. תא משפחתי שיש לו דירה אחת יהנה ממדרגת מס של 0 אחוזים. יראו בתא המשפחתי כאילו זו דירתו הראשונה שרכש גם אם מחזיק פחות מ- 25 אחוזים בדירה אחרת וגם אם הוא מחזיק בדירה אחרת המושכר לדייר מוגן וגם במקרה של דירה בהמתנה. זו סיטואציה שיש היום דירה וברצוני לקנות במקומה דירה אחרת – אני מצהיר על כך ואז יש לי 24 חודשים למכור את הדירה הקיימת או 12 חודשים אם קניתי דירה חדשה מקבלן (סופרים את התקוה מרגע קבלת הדירה מהקבלן) – סעיף 9.

ב. דירת מגורים יחידה יקרה יותר – מס הרכישה בנוי משלוש מדרגות מס:

- 0 – 1,450,000 – 0 אחוזים.

- 1,450,000 – 1,690,000 – 3.5 אחוזים.

- מעל 1,690,000 – 5 אחוזים.

כל זאת מתוקף הוראת שעה שפג תוקפה.

בהוראת השעה העלו גם את מס הרכישה על דירת מגורים שניה – 3 אחוזים עד שווי של מיליון, 5 אחוזים על בין מיליון לשלושה מיליון ו-7 אחוזים מעל שלושה מיליון.

מכיוון שהוראת שעה זו פגה חלים מדרגות המס המפורטים בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (צפויים שינויים במס רכישה).

מס רכישה בקבוצות רכישה – תיקון בסעיף 9 (עמוד שני באמצע) קובע שחבר קבוצה שרכש קרקע ישלם מס רכישה על המוצר המוגמר, קרי, על הדירה

### **פטורים והקלות – תקנות מיסוי מקרקעין – שבח ורכישה (רכישה):**

כל הפטורים והקלות במס רכישה לא מופיעים בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין אלא מופיעות בתקנות מס רכישה.

**סעיף 2:** קובע שמכירת זכות במקרקעין ופעולה באיגוד מקרקעין, **למעט** דירת מגורים, יחולו 5 אחוזי מס. במכירת דירת מגורים, יחולו המיסים הקבועים לפי סעיף 9 בחוק מיסוי מקרקעין.

**סעיפים 3 – 7 לתקנות:** גופים אחרים שזכאים לפטורים שונים או אחוזים שונים.

**סעיף 11:** מעניק לנפגעי טרור / משפחות שכולות מס רכישה של 0.5 אחוזים וזאת פעמיים בלבד.

**סעיף 12:** מעניק הטבה לעולים חדשים.

**סעיף 19:** העברה מתאגיד לתאגיד – כאשר עושים מיזוג בין החברות, יש אפשרות לשלם מס רכישה בשיעור 0.5 אחוזים.

**סעיף 19א:** העברת מקרקעין לחברה בבעלותי – כאשר בעל מניות מעביר מקרקעין לחברה בבעלותו תמורת הנפקת מניות החברה בלבד, ישולם מס של 0.5 אחוז.

**סעיף 20:** מתנה מיחיד לקרובו (כולל העברת זכויות באיגוד מקרקעין) – יש לשלם שליש ממס הרכישה הרגיל.

**סעיף 20א:** ידועים בציבור ובני זוג – שליש ממס הרכישה הרגיל. שים לב שהסעיף חל על כל זכות במקרקעין ולא רק על דירת מגורים (כנ"ל לגבי סעיף 20).

**סעיף 21:** מתנה – דירת מגורים לבן זוג **בתנאי שגר איתו בדירה** – פטור ממס רכישה.

**סעיף 22:** ויתור על ירושה לטובת בן הזוג של המוריש פטור ממס רכישה (ויתור של הילדים לאמא).

**סעיף 27:** זו רשימת פעולות הפטורות לחלוטין ממס רכישה. לדוגמא, הפקעת קרקע לטובת קרקע חלופית, העברה מנאמן לנהנה ועוד, כפי שמופיע בסעיף 27א.

**סעיף 27(ב):** העברת זכויות במקרקעין לבעל מניות עקב פירוק החברה יש פטור ממס לפי סעיף 71 לחוק.

**סעיף 27(ה):** רישום של ניירות ערך לטובת מסחר בבורסה של איגוד מקרקעין פטור ממס.

**תקנות מיסוי מקרקעין – פטור ממס במכירת זכות באיגוד מקרקעין:**

העברת מניות של איגוד מקרקעין הנסחר בבורסה פטורים ממס רכישה. התקנות נמצאות לאחר תקנות מס הרכישה הרגילות.

**תקנות מיסוי מקרקעין – חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין:**

בתקנות קבוע שבפעולה באיגוד מקרקעין (רגיל – שאינו נסחר בבורסה) – מס הרכישה ישולם במלואו.

**תקנות מיסוי מקרקעין – פטור למוסד ציבורי:**

מוסד ציבורי שרוכש מקרקעין ממוסד ציבורי אחר או מרשות מקומית – יש פטור מלא.

## פקודת המיסים

המיסים בארץ מתחלקים למיסים ישירים ומיסים עקיפים.

**מס ישיר** : זהו מס המוטל על רווחים מפעילות עסקית או ממכירת נכסים וכן על הכנסות פירותיות כגון: הכנסות מעסק, משלח יד, משכורות כו'. המס הישיר מחושב רק על הרווח, לא על כל התמורה. אם אין רווח, אין מס.

**מס עקיף** : זהו מס באחוז קבוע המוטל על מחזור הפעילות העסקית כגון: מע"מ, מכס, מס קניה, מס רכישה, בלו.

ניתן לחלק את המיסים לשני סוגים נוספים:

- מס אחיד – בשיעור קבוע (מס חברות, מע"מ).
- מס פרוגרסיבי – שיעורו עולה ככל שהכנסה עולה.

## סוגי מיסים:

מס שבח – למדנו.

**היטל השבחה** : מוטל על ידי הרשות המקומית על עליית ערכו של נכס שנוצרה כתוצאה משינוי תב"ע. לדוגמא, אם שינינו יעוד ממגורים למגורים ומסחרי, נשלם לרשות המקומית 50 אחוזים היטל השבחה מעלית ערכו של הנכס.

**דמי השתתפות** : מוטל על ידי הרשות המקומית בגין פעולות שיפור חזות העיר.

**ארנונה** : מכוח פקודת העיריות.

**בלו** : זהו מס עקיף המוטל על דלק ואלכוהול.

**מכס – מוטל על יבוא מוצרים** : רוב רובם של המוצרים מחויבים במכס אך ישנם מוצרים שזוכים לפטור.

**מס קניה** : מוטל על יבוא ועל יצור מוצרים מסוימים – מקררים, מזגנים וכו'.

## פקודת מס הכנסה:

קיים חוק מתקופת השלטון הבריטי – מכוח הפקודה רשאים שר האוצר ויור וועדת הכלכלה של הכנסת להתקין תקנות וצווים.

## חקיקה שיפוטית:

זוהי פסיקת בית המשפט העליון אשר מחייבת. כל לקונה בפקודה נקבע בסופו של דבר בפסיקה של בית המשפט העליון.

## המדרג בין מדרגות החוק:

- פקודת מס הכנסה.
- תקנות וצווים.
- חקיקה שיפוטית.



## **סעיף 1 לפקודה – הגדרות:**

- אדם - לרבות חברה וחבר בני אדם.
- הכנסה – כל הכנסתו של אדם ממקורות הכנסה המפורטים בסעיפים 2 ו-3.
- הכנסה חייבת – הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים שנקבעו בחוק. מילה אחרת לרווח.
- חבר בני אדם – כל התאגדות.
- תושב ישראל או תושב – לגבי יחיד, מי שמרכז חייו בישראל. לצורך כך, בודקים קשרים משפחתיים, קשרים כלכליים, קשרים חברתיים וביו היתר, מיקום ביתו הקבוע, מיקום מגוריו ומגורי משפחתו, מקום עיסוקו, מיקום אינטרסים כלכליים שלו, פעילות בארגונים.

## **שיטות מיסוי בארץ ובעולם:**

קיימות בעולם שתי שיטות. בארץ נוספה שיטה נוספת:

- השיטה הטריטוריאלית – שיטה זו מחייבת במס כל הכנסה שנוצרה בשטח הטריטוריה. קרי, המדינה והאיזור, ללא קשר אם מקבל הכנסה תושב ישראל או לא.
- השיטה הפרסונלית – בשיטה זו אין משמעות אם הכנסה נוצרה בארץ או בחו"ל. הכנסה זו תמוסה בכל מקרה שבו מקבלה הוא תושב ישראל.
- השיטה המעורבת – בארץ אימצו את שתי השיטות – הפקודה חלה על כל מי שגר בישראל (גם תושבי הארץ וגם תושבי חוץ) וחלה גם על הכנסות בחו"ל שקיבלו תושבי הארץ. תושבי ישראל ממוסים על הכנסות בכל העולם ותושבי חוץ ישלמו על הכנסתם בארץ.

## **מניעת כפל מס:**

שחקן ישראלי שמשחק כדורגל באנגליה, ישלם מס על הכנסתו אך מצד שני מחויב במס גם בארץ. לכן, הרבה מדינות חותמות על רמנות למניעת כפל מס. מה שקורה בפועל, מחשבים את המס בארץ – במדיה ושילם באנגליה יותר – בעיה שלו. אך אם שילם פחות – ישלם בארץ הפרש.

הפקודה מחולקת לפרקים / חלקים. חלק ב הוא הפרק שעוסק במס על הכנסות פירותיות – סעיפים 1 – 87.

חלק ה לפקודה – סעיפים 88 – 129, מטיל מב על הכנסות הוניות – רווח הון.

## **סעיף 2 לפקודה – חיוב במס על הכנסות:**

הסעיף קובע כי מס הכנסה ישולם לכל שנת מס (ינואר – דצמבר) על הכנסתו של אדם (יחיד וחברה) אם הוא תושב ישראל על הכנסה בארץ ובחו"ל ואם הוא תושב חו"ל אז על הכנסתו בארץ. הכנסה תחויב במס רק אם נצמחה או הופקה מהמקורות המפורטים בסעיף 2. כלומר, אם קיבלתי הכנסה שאין לה מקום בפקודה היא לא תחויב במס. דוגמאות להכנסות שאין להן מקור – מציאת כסף ברחוב, מתנות לאירוועים,

הערה חשובה – כדי שיחול פרק ב לפקודה צריכים להתקיים שני תנאים:

- יש להכנסה מקור לפי סעיף 2 ו-3.
- מדובר בהכנסה הונית ולא פירותית.

## תושב ישראל:

כדי לקבוע אם יחיד הוא תושב ישראל מבעים שני מבחנים:

- מבחן מהותי – בודקים מקום מגורים, השתייכות לארגונים, בתי ספר
- מבחן טכני – כל עוד אותו אדם נמצא בישראל 183 ימים בשנת המס או לפחות 30 ימים בשנת המס האחרונה ובשנתיים האחרונות מעל 425 ימים, יחשב תושב. המבחן הטכני ניתן לסתירה על ידי היחיד. שני הסעיפים מופיעים בסעיף 1 לפקודה.

## קביעת תושבות לחבר בני אדם:

חבר בני אדם יחשב תושב ישראל אם הוא נרשם בישראל ברשם החברות ואז לא מעניין מי בעל המניות של החברה. כמו כן, יבוצע מבחו השליטה וניהול. כלומר, יתכן שחברה שהוקמה בקפריסין, כן תחשב תושב ישראל אם השליטה והניהול שלה יושבים בארץ (קבלת החלטות מהותיות – כינוס דירקטוריון החברה). אם מתרחש בארץ – החברה תושבת ישראל. לא מעניין הניהול השוטף.

## שיעור 7 – 17/05/2013

פסק דין בית הכנסת הגדול – לבית כנסת באלנבי שבתל אביב יש אולם אירועים. בית הכנסת הוא מוסד ציבורי, כלומר הוא זכאי לפטור על הכנסותיו לפי סעיף 9.2 כל עוד הכנסותיו אינן הכנסות מעסק. בית הכנסת השכיר את האולם לאירועים וגם השכיר חניות בחניון לשנה מראש למתפללים קבועים. על הכנסות מהשכרת אולם האירועים הם הנפיקו קבלה שרשום עליו תרומה לבית הכנסת. בית משפט קבע שהכנסו החניון הם הכנסות משכירות ולכן פטורות לפי סעיף 9.2 מכיוון שלא היה סיכון, ניהול או מנגנון של גביית כספים. לעומת זאת, נקבע שהכנסות משכרת האולם הם הכנסות מעסק ולכן חייבות במס שכן נוהל יומן אירועים, היתה מנקה שניקתה לאחר כל אירוע, התורמים חויבו בתרומה.

פסק דין אגודת יידי אוניברסיטת ירושלים – האוניברסיטה היא גוף ציבורי וקיבלה קרקע חקלאית במתנה. לאחר מכן, לקחה חקלאי, סיכמה עימו שיגדל פירות בקרקע ויעביר לה חלק מהרווחים. האוניברסיטה טענה שמדובר בהכנסות מחקלאות לפי 2.8, מס הכנסה טען שמדובר בהכנסה מעסק לפי 2.1. בית משפט עליון פסק שהאוניברסיטה לקחה סיכון, השתמשה בידע / בקיאות חיצונית שילוחית ולכן מדובר בהכנסה מעסק. כמו כן, הם לקחו סיכון – השתתפות ברווח (שאינו בטוח). אם היו משכירים את הקרקע לחקלאי בסכום שנתי קבוע, הם היו פטורים.

## בסיס הדיווח על הכנסות:

קיימות בארץ שתי שיטות דיווח:

- דיווח על בסיס מזומן: בשיטה זו נכלול השנה רק הכנסות שנתקבלו **בפועל** ורק הוצאות ששולמו **בפועל**.
- דיווח על בסיס מצטבר: בשיטה זו נכיר בהכנסות והוצאות שבוצעו השנה ללא קשר אם שולמו או התקבלו בפועל.

בית משפט עליון עסק בשאלה איזו שיטה נכונה לאיזה נישום. בית משפט קבע את "כלל המלאי". הכלל קבע שכל נישום יכול לבחור לדווח על בסיס מזומן או מצטבר, אך נישום שיש לו מלאי בעסק, מחויב לדווח על בסיס מצטבר. מכך, שמאי / מתווך / עורך דין / רואה חשבון כו' יכולים לדווח מזומן או מצטבר. חנות נעליים וכל עסק מסחרי או יצרני אחר צריכים לדווח מצטבר מכיוון שיש לו מלאי.

פסק דין קבוצת השומרים קבע שהחוק לא יצר הבדלה בין חברה בע"מ לעוסק ולכן גם חברה בע"מ, אם אין לה מלאי, יכולה לדווח על בסיס מזומן.

### **הכנסה ממשלח יד:**

משלח יד מוגדר בסעיף 1 כד:

מקצוע וכל משלח יד שאיננו עסק.

בפסיקה נקבע שמשלח יד הוא שדורש מיומנות אישית או מומחיות. עוד נקבע שקביעת משלח יד, בשונה מעסק, תלוי באי קיום מלאי. משלח יד יכול להיות רק אצל יחיד, לעומת זאת, בעל מקצוע, לדוגמא, רואה חשבון, המעסיק שכירים, הכנסתו תחשב כהכנסה מעסק.

### **הכנסות שהם אינו במהלך העסקים הרגיל ובכל זאת יחשבו להכנסה מעסק:**

- הכנסות מפרסים – סעיף 2א ממסה הכנסות מפרסים והגרלות מעל 50,000 ש"ח אך עדיין יתכן שפרס שנתקבל ימוסה לפי סעיף 2.1. יש חשיבות לסיווג הכנסה לעניין קיזוז הפסדים ושיעור המס.
- פסק דין ברוך משולם – אדריכל שניגש להרבה תחרויות וזכה בפרסים. בשנת 1970 – לא מיסו פרסים והתחילו עם כך רק בשנת 2003. בית משפט קבע שהפרסים שזכה הם הכנסות מעסק, לפי 2.1.
- פסק דין נרגילה – טיפ למלצר הינו הכנסה אצל המלצר.
- פיצויים שנתקבלו בעסק – נקבע בפסיקה שדין הפיצוי כדין הנזק אותו בא לכסות. כלומר, אם התקבל פיצוי על אובדן הכנסה פירותית, יראו בפיצוי כהכנסה לפי סעיף 2.1, ואם הפיצוי דהתקבל מכסה נזק הוני – יראו בפיצוי הכנסה הונית.
- הכנסות לא חוקיות / אסורות – פסק דין ווסרמן – טענה שהכנסה לא חוקית ולכן היא לא חייבת במיסוי. בית משפט קבע שמדובר במשלח יד. נקבע שמדובר בפעילות שיטתית ומתמשכת. כמו כן, נקבע שאם הכנסות אינם חוקיות היא תמוסה לפי סעיף 2.1.
- פסק דין פרומקין – פסיכיאטר שנתן אישורים כוזבים לחיילים לצורך הורדת פרופיל בכסף שחור. בית משפט קבע שהכנסותיו חייבות במס לפי סעיף 2.1.
- הכנסות מימון – כשיטה, הכנסות ממימון ימוסו לפי סעיף 2.4, אך נקבע בפסיקה שאם הכנסות המימון הם אינטגרליות לפעילות העסקית וקיים קשר הדוק בין הכנסות המימון להכנסות מעסק, הם יחויבו לפי 2.1 ולא לפי 2.4. קוראים למבחן "מבחן הניתוק" – כריכה מהכנסה מעסק". דוגמא, פסק דין קבוצת בוני ערים. זו חברה שבנתה רבות באשדוד וקיבלה מהעיריה מיליוני שקלים לפרויקטים שנפרסים על פני 20 שנים. היא השקיעה אותם באג"ח מדינה כדי לשמור על הצמדה למדד בית משפט קבע שהכספים לא נותקו מהמעגל העסקי שכן הכנסות הריבית והצמדה היו אמורים להכנסות התייקרות תשומות הבניה.
- ברור שחברה שעוסקת במתן הלוואות – הכנסות החברה מכוח סעיף 2.1.

### **עסקת אקראי:**

זו עסקה שמטרתה להפיק רווח ויש לה סמנים מסחריים. מספר עקאות אקראי יצביעו כבר על הכנסה מעסק אקראי. פסק דין בן ציון – רוב פסקי הדין מתעסקים במריבה האם זו עסקת אקראי שאז ימוסה לפי סעיף 2.1 או שזו הכנסה אחרות (רווח הון, שבח וכו'). בפסק דין זה 2 עורכי דין רכשו קרקע חקלאית, במהלך שמונה שנים עשו לה שינוי יעוד ומכרו ברווח של מיליונים. רשויות המס טענו שמדובר בהכנסה מעסק לפי סעיף 2.1, עורכי הדין טענו שמדובר בהכנסה משבח. בית משפט עליון קבע 7 מבחנים לבירור מהי עסקת אקראי:

- **מבחן הזמן:** ככל שהזמן בין הקניה למכירה קצר יותר, מצביע על עסקת אקראי.
- **אופי הנכס:** אם מדובר בנכס שנהוג להחזיקו זמן ארוך ונמכר תוך זמן קצר – יצביע על זמן קצר.

- **ידע ובקיאות :** אם יש ידע בענף או השתמשו באנשי מקצוע שיש להם ידע – יצביע על עסקת אקראי.
- **התארגנות :** עסקת שיש לה כמה שותפים – תצביע על עסקת אקראי.
- **השבחה :** השבחת נכס יכולה להעיד על עסקת אקראי.
- **מימון :** מימון העסקה בהלוואה חיצונית יצביע על עסקת אקראי.
- **מבחן מכריע – מבחן הנסיבות :** הפסיקה קבעה ששום מבחן לבדו לא יכריע – יש לבדוק את מכלול הנסיבות.

פסק דין איתן הראל – קבלן קנה ומכר במהלך 10 שנים 5 דירות, מס הכנסה טען שמדובר בהכנסות מעסק, הוא טען כי מדובר בשבח. בית משפט קבע שהדירה האחרונה שמכר וגם כל הקודמות נמכרו עקב הדרדרות במצבו הכלכלי ולכן זו לא הכנסה מעסק ולא עסקת אקראי, אם כי שבח. מעל 3-4 עסקאות בשנה יש סיכוי שמש הכנסה יחייב בעסקת אקראי.

### **סעיף 85 לפקודה – שינוי יעוד של מלאי לרכוש קבוע:**

סעיף 85 לפקודה מתקשר לסעיף 2.1 בכך שאם בוצע שינוי יעוד למלאי והפכנו אותו לרכוש קבוע, הפעולה תחשב כמכירת מלאי עצמית, כלומר, הכנסה מעסק לפי סעיף 2.1.

עיתוי שינוי היעוד ממלאי לרכוש קבוע יהיה במועבדים המבאים:

- מלאי שעזב את העסק ללא תמורה.
- מלאי שעזב את העסק בתמורה חלקית.
- מלאי שהפך לרכוש קבוע בעסק.
- ברגע שהעסק הפסיק את פעילותו.

בקרות אחד המקרים, נראה בפעולה זו הכנסה לפי סעיף 2.1 – הכנסה בגובה שווי השוק של המלאי אלא אם פקיד השומה ישתכנע שערך המלאי הוא אחר.

פסק דין ידידיה – חברה קבלנית בנתה בנין, מכרה את רובו אך נותרו 3 דירות. היא החליטה להשאירן על מנת להשכירן. הויכוח נסוב סביב מועד שינוי היעוד ממלאי לרכוש קבוע מכיוון שהיה שינוי של עשרות אחוזים בשווי הנכסים. החברה הציגה פרוטוקול משיבת דירקטוריון מתאריך מסוים, מס הכנסה הצליח להוכיח שכבר נה לפני כן החברה פנתה למתווכים בכדי שישכירו את הדירות. לכן, יום שינוי היעוד הוא לפני שנה. עוד נקבע בפסק הדיו מונח חדש – שינוי יעוד זמני שקבע כי חברה קבלנית שלא הצליחה למכור את כל הדירות, גם אם משכירה את חלקה, לא יראו בזאת שינוי יעוד אם כי שינוי יעוד זמני בלבד אך זאת בתנאי שהיא עושה מאמצים למכור את אותן דירות. בשינוי יעוד זמני לא יחול סעיף 85, כלומר, לא יראו בכך מכירת מלאי.

### **סעיף 2.2 – השתכרות או רווח מעבודה:**

סעיף 1 אינו מגדיר מהי הכנסה מעבודה. הפסיקה קבעה שמדובר בהכנסה שנוצה כתוצאה מקיום יחסי עובד – מעביד. חשוב מאוד להבדיל בין הכנסות מעבודה (סעיף 2.2) לבין הכנסה ממשלח יד מהטעמים הבאים:

- ניהול ספרים – שכיר לא מנהל ספרים, עצמאי שמקבל הכנסה מעבודה – מחויב לנהל ספרים.
- קיזוז הפסדים – שכיר לא יכול קיזוז הפסדים, עצמאי כן.
- התרת הוצאות – שכיר לא רשאי לנכות הוצאות, עצמאי כן.

## מבחנים לבחינת קיום יחסי עובד – מעביד:

בית משפט עליון קבע 6 מבחנים. מבחנים 1 ו-2 מכריעים, מבחנים 3 עד 6 – עזר

- **מבחן הפיקוח:** אם קיימת למעביד יכולת פיקוח על העובד – זו הכנסה מעבודה לפי סעיף 2.2 – לא חשוב אם מפקח בפועל אם כי היכולת לפקח.
- **מבחן השתלבות:** בודקים את השתלבות העובד אם מערכות אחרות בארגון
- **תשלומים סוציאליים:** אם המעביד מפיש לפנסיה, השתלמות וכו' – מצביע על יחסי עובד – מעביד. אם לא מפריש – לא אומר שזה לא עובד שכיר.
- **מבחן הכלים:** אם המעביד מספק לעובדים כלי עבודה – זה מצביע על הכנסה לפי סעיף 2.2 – כולל ביגוד וכו'.
- **מבחן הסיכון הכלכלי:** עובד שכיר לא אמ לקחת על עצמו סיכונים כלכליים כך שאם העובד יכול הרוויח או להפסיד – יראה שלא מדובר בסעיף 2.2 אם כי 2.1.
- **מבחן המחויבות האישית:** אם בהסכם העובד בעצמו מחויב לבצע את העבודה – ילך לכיוון שכיר (2.2) ואם ניתן לבצע את העבודה על ידי אנשים נוספים – יצביע על 2.1. מבחני העזר לא עובדים לשלילה אם כי רק לחיוב.

פסק דין חיפה – הקבוצה מאוגדת כאגודה והשחקנים היו חברי האגודה (בדומה לאגד). בית משפט קבע שעל אף שלא היו הפרשות לתנאים סוציאליים כן היו יחסי עובד – מעביד, זאת בהתאם למבחני הפיקוח והשתלבות בקבוצה. התקיימו גם מבחן המחויבות האישית ומבחן הכלים.

פסק דין מחגי'אנה יוסף – יוסף ניקה מדרגות לוועדי בתים, מס הכנסה תפסו אותו אחרי כמה שנים. יוסף טען שהוא שכיר ושעל וועדי הבתים לשלם מיסים בעבורו. בית משפט קבע שעל אף שכן מתקיימים יחסי עובד – מעביד (פיקוח, כלים וכו') זו גזירה שהציבור לא יכול לעמוד ועל כן אין לראות בו כשכיר. יוסף שילם מס הכנסה ומע"מ כשכיר.

## סוגי תשלומים שחישבו כהכנסה אצל העובד:

### סעיף 2.2 מפרט 4 תשלומים שיחשבו הכנסה אצל העובד:

- השתכרות או רווח מעבודה – הכוונה למשכורת או כל רווח אחר, כולל טיפים.
- טובות הנאה / קצובה – לדוגמא, קצובת ביגוד, הבראה בפועל או הבראה בכסף, טובות הנאה כחשמל חינם וכן כל הכנסה רעיונית שהעבוד הוא הנהנה העיקרי ממנה. דוגמאות:
- פסק דין עיריית בת ים – העירייה מקנה לעובדיה הנחה של 50% בגני הילדים. העירייה טענה שהטבה זו אינה לעובדים אם כי לילדיהם כמו כן, טענו שלא ניצנה הטבה מכיוון שזה לא עלה לעירייה כי גם ככה הגנים עובדים. בית המשפט דחה את הטענות וראה בכך הטבה לעובדים.
- הטבות ומתנות – הטבות לעובד חייבות במס מתנות לשמחות של עובד – עד 230 ש"ח פטורות. גם נסיעות למקום העבודה ושווי דיור, טלפון, רכב וכל הכנסה רעיונית יחשבו כהטבות.
- כיסוי הוצאות כגון נסיעות במונית, ארוחות, השתלמויות וכו' יצורפו להכנסות העובד – אם השתלמות – כל מטרתה שמירת הידע של העובד – לא חייב להכנס למשכורתו של העובד.
- שווי רכב וטלפון.

## סעיף 2.4 – הכנסות מריבית והפרשי הצמדה ודיבידנדים:

סעיף זה ממסח את הכנסה פסיבית מריבית, הפרשי הצמדה ודיבידנדים שלא הגיעו לכדי הכנסה מעסק או משלח יד. כך, לדוגמה, חברה שנתנה הלוואה חד פעמית, יראו בהכנסות הריבית שלה הכנסה לפי סעיף 2.4. לעומת זאת, חברה הנותנת יעוץ מימון ומתן הלוואות, יראו את הכנסות הריבית שלה כהכנסות לפי סעיף 2.1.

## הכרה בהכנסות ריבית – שיטת הדיווח:

הכנסות מריבית והפרשי הצמדה יכול הנישום לבחור בין דיווח על בסיס מצטבר לדיווח על בסיס מזומן. לעומת זאת, הכנסות מהפרשי שער – הצמדה למט"ח יש לדווח רק על בסיס מצטבר.

## הכנסות מדיבידנדים:

דיבידנדים הוא חלוקת רווחים מהחברה לבעלי מניותיה. סעיף 126ב לפקודה קובע שחלוקת דיבידנדים מחברה ישראלית לחברה ישראלית שהיא בעלת המניות, פטורה ממש.

## סעיף 2.5 – גמלאות:

הסעיף ממסח 3 סוגי הכנסות:

- קצבאות
- מלוג – סכומים שנפקדו בערכאה משפטית.
- אנונה – תקבולים סדירים, לדוגמה, נתתי למוסד ציבורי דירה שבעלותי במתנה אך התנתי זאת בכך שישלמו לי 600 ש"ח לחודש.

איך נדע אם לא מדובר כאן במכירת הנכס בתשלומים שאז כל התקבולים יחויבו במס שבח ולא כאנונה לפי סעיף 2.5. החשיבות שהבדל ביניהם נעוצה בכך שאם מדובר בשבח יש לשלם היום את המס על כל התקבולים העתידיים. לעומת זאת, במקרה של אנונה, מדובר על תשלומים חודשיים. אם זו מכירה, יש הגנה אינפלציונית, אם זו אנונה – אין הגנה. אם מדובר על מכירה – רק השבח – הרווח – ימוסה. אם זו אנונה – כל התקבול יחויב במס.

איך מחליטים אם מדובר במכירה או אנונה – מהוונים את כל תקבולי האנונה הצפויים – אם הערך הנוכחי מעל 80% מערכו של הנכס – מדובר במכירה. אם נמוך מכך – מדובר באנונה.

## הכנסות משכירות – סעיף 2.6:

הסעיף קובע שהכנסות שכירות ממקרקעים בלבד יראו בהם להכנסה לפי סעיף 2.6 (השכרת ציוד תמוסה לפי סעיף 2.7). הכנסה ששווה כהכנסה משכירות מקרקעין אך הוכחנו במבחנים שתקדם לעבר הכרה בהכנסה לפי 2.1. אם השכרתי מבנה של 20 קומות לגוף אחד – זוהי הכנסה משכירות אך אם השכרתי את אותו מבנה למאה משרדים – זוהי הכנסה מעסק.

פסק דין שבתאי מנחם – היה לו מבנה בעל קומה אחת בתל אביב, עשה עסרה עם קבלן שיבנה שתי קומות מעל ובתמורה ישתמש באותן קומות לעשר שנים. בית משפט קבע שיש לשבתאי הכנסות משכירות לפי 2.6 כגובה שווי שירותי הבניה שקיבל.

פסק דין שמרלינג – נקבע שגם הכנסה בשווה כסף בגין שכירות נסווכ אותה כהכנסה לפי 2.6. באותו מקרה, בעל פרדס נתן לחקלאי לשתול עגבניות בשבילי הפרדס בתמורה לטיפולו גם בעצים. בית המשפט קבע שמדובר בהכנסה מעסק.

פסק דין אבי פרידמן – היו לו 19 דירות, בית משפט קבע שהכנסותיו משכירות הן הכנסות מעסק לפי 2.1 ולא לפי 2.6.

### חוק מס הכנסה (פטור ממס על השכרת דירות מגורים, תשנ"א 1990):

סעיף 2 קובע שיחיד שהיתה לו בשנת מס הכנסות מדמי שכירות מדירת מגורים עד סכום של 4900 ש"ח לחודש, פטור מתשלום מס. מדובר בהוראת שעה שהפכה לחוק המעניק פטור בהתקיים התנאים הבאים:

- הדירה בישראל.
- הדירה משמשת למגורים לפי טיבה.
- גם המשכיר וגם השוכר הם יחידים (לא חברה).
- הדירה לא משמשת למלאי אצל המשכיר – אינו עסק.
- הפטור רק עד לסכום של 4900 ש"ח.
- חייב לציין בחוזה שהדירה תשמש למגורים ולא לעסק – מותר להשתמש בחדר אחד למשרד.
- הפטור מתייחס להכנסות משכירות של כל התא המשפחתי – אם הכנסות עולות על סכום הפטור אז החריגה תרד מגובה התקרה ונקבל פטור מהסכום הנותר. דוגמא, השכרתי דירה על סכום 8000 ש"ח, התקרה היא 4900 ש"ח, מכאן שהחריגה היא 3900 ש"ח, הכנסות הפטורות יהיו 4900 ש"ח פחות 3100 ש"ח, כלומר 1800 ש"ח. מכאן שמתוך הסכום רק 1800 ש"ח יהיו פטורים. הערה חשובה – הפטור אומנם לא חל על דירות שהושכרו לעסקים – כלומר הכנסות שיחויבו במס, אבל, כשבאים לחשב כמה הכנסות משכירות כדי לקבל פטור על דירה אחרת – כן סופרים את הכנסות הדירה שהושכרה לעסק.

### סעיף 122 לפקודה – הכנסות משכירות:

סעיף זה הינו חלופה לחוק שלמדנו הפוטר הכנסות משכירות. הסעיף ממסה בצורה שונה הכנסות מכירות דירת מגורים בישראל. הסעיף קובע תשלום של 10% מס על כל הכנסה משכירות. כלומר, לא ניתן לדרוש הוצאות. כדי להשתמש בסעיף עלינו לעמוד ב – 4 תנאים:

- המשכיר הוא יחיד.
- הדירה מושכרת למגורים.
- הכנסות השכירות לא מגיעות לכדי ניהול עסק
- על מנת להנות משיעור נמוך של 10%, יש לשלם מקדמה תוך 30 ימים מתחיל שנת המס או מקדמות שוטפות מידי חודש.

### סעיף 122א – הכנסות שכירות מנכס בחו"ל:

הסעיף קובע מס בשיעור 15% על הכנסות שכירות בחו"ל בניכוי הוצאות פחת שלהן (שים לב שבסעיף 22 – שכירות בארץ – אסור לנכות מס).

התנאים לתשלום מס מופחת:

- הנכס בחו"ל.
- הכנסות לא לכדי עסק.
- המשכיר יחיד.
- לא נדרשו הוצאות למעט פחת.

שים לב, מדובר על כל הכנסות שכירות מקרקעין בחו"ל – לא רק על דירת מגורים.

### מסלול נוסף לחישוב המס:

יחיד יכול לבחור גם לשלם מס על רווחיו משכירות לפי הפקודה ולפי מדרגות המס שלו ואז יהיה רשאי לנכות הוצאות פחת וגם הוצאות אחרות. לדוגמא, ריבית.

כל המסלולים הם חלופיים – נבחר את מה שכדי לנו.

## סעיף 2.6 – הכנסות מדמי מפתח:

בהתאם לחוק הגנת הדייר, מקבל בעל הנכס דמי מפתח זניחים כל חודש מהדייר שמתגורר בנכס. כמו כן, אם מוכרים את הנכס, בעל הנכס מקבל שליש והדייר – שני שלישים. כל מה שמקבל בעל הדירה (גם שכירות וגם שליש במכירה) יחויבו אצלו כהכנסות לפי 2.6.

הדייר מקבל פטור על התקבול מהמכירה אם הנכס הנמכר הוא דירת מגורים, אם הנכס עסקי – הדייר המוגן יחויב במס רווח הון.

שיעור 8- 24/05/2013

סעיף 17 לפקודה קובע שלצורך חישוב הכנסתו החייבת (רווח פירותי) של אדם ינוכו יציאות והוצאות שיצאו ביצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד.

סעיף 17: עוסק בשאלה איזה הוצאות ניתן לנכות מהכנסה כדי לקבל את ההכנה החייבת במס. הסעיף קובע שגם אם עמדנו בתנאיו האם יש מניעה להכיר בהוצאה או בחלק ממנה גם לפי סעיף 31 ו 32.

תנאים להכרה בהוצאה:

1. ההוצאה הוצאה לצורך יצור ההכנסה: יש להוכיח שהוצאה סייעה ליצור ההכנסה כך לדוגמה הוצאת נסיעה מהבית לעבודה וחזרה **לא** יותר בניכוי שכן הם לא סייעו ביצור ההכנסה כך גם לא יותר בניכוי הוצאות הקמת חברה (עו"ד וכדומה), ביביסיטר, ופחת בגין מכונה שלא עבדה במהלך השנה (רק על מה שעבד ינוכה פחת).

2. ההוצאה חייבת להיות בשנת המס: הוצאות ששילמנו ראש בעבור השנים הבאות לא יותר בניכוי השנה. כך לדוגמה אם שילמנו הוצאות שכר דירה ב 1.1 בסך K 400 לתקופה של 4 שנים יותר בניכוי השנה רק  $100 K \left(\frac{400}{4}\right)$ .

• יותר בניכוי רק הוצאות פירתיות ולא הוניות, על הוצאות הוניות (רכישת מכונה) ניתן לנכות רק פחת שנתי בהתאם לטבלת מס הכנסה.

• איך נוזה אם מדובר בהכנסה פירותית או הונית?  
הפסיקה קבעה שאם ההוצאה לצורך **שמירה על הקיים** אז זה פירותי המותרת בניכוי אך אם ההוצאה יצרה לנו **יתרון מתמיד** נראה בה כהשקעה הונית ונדרוש עלייה פחת. לדוגמה: עו"ד שהלך להשתלמות בדיני חוזים תוכר לו ההוצאה בניכוי כי זה שמירה על הקיים. לעומת זאת אם הוא נרשם לקורס גישור וקיבל תעודת מגשר יראו בזה יתרון מתמיד, נכס הוני שלא יוכר בניכוי כהוצאה לעולם.

**פס"ד שתדלן** – היה לו בית ספר לבנות דתיות, ורצו לפתוח לידו בית ספר לבנים. שתדלן לקח עו"ד שיוציא צו מניעה לפתיחת בית הספר של הבנים וגם הוציא לבית הספר של שתדלן אישור עסק להפעלת בית ספר. ביהמ"ש קבע שמרכיב שכי"ע של העו"ד שקשור לצו המניעה יוכר כהוצאה כי זה שמירה על הקיים כי אם יהיו בנים אזי הבנות יעזבו את בית הספר. לעומת זאת שכר הטרחה בגין הוצאות הרישיון לניהול בית הספר זה יתרון מתמיד ולכן הוצאות אלו לא יותר בניכוי.

3. ההוצאה חייבת להיות "כורכה"/קשורה לפעילות העסקית של העסק היא חייבת להיות חלק מהסיכונים של העסק כלומר חלק אינטגרלי מהפעילות.

## ההוצאות הבאות יש להם התייחסות אחרת:

(א) **הוצאה טרום עסקית** – לדוגמה הוצאות הקמה של חברה, בדיקת כדאיות הקמה וכו'. כל אלה לא יותר לעולם בניכוי כהוצאה.

(ב) **הוצאה מעורבת** – אלו כן הוצאות שחלקן עסקיות וחלקן פרטיות הפסיקה קבעה שהוצאה מעורבת לא תותר בניכוי אלא אם כן ניתן להפריד בין חלקיה.



ג) **פיצוי ששולם בגין נזקים** - אם העסק אולץ לשלם פיצוי על נזק שהוא גרם יש לבדוק האם הנזק הוא תוצאה של פעילות פירותית או הונית. דוגמאות:

**פס"ד אלמולי השקעות** - יבואן רהיטים בנה גלריה בחנות, מהריתוחים נשרפו כמה עסקים סמוכים. בהמ"ש קבע שהפיצוי שהוא שילם לא יוכרו בנכוי אלא הוצאות אלה יתווספו לעלות בניית הגלריה. ויוכרו כפחת.

**פסק דין שחר זרעים** - שם נשרף מלאי עצים של זרעים ונגרם נזק במיליונים בית המשפט קבע שהסיכוי שזרעים ידלקו זה סיכון אינטגרלי לכן הפיצוי והנזק הותרו כהוצאה בניכוי הנזק הוכר כהוצאה מוכרת.

**דוגמא נוספת:** אם אני סוכנות רכב והורדתי עם מנוף מכונית ממשאית והיא נפלה על מכונית אחרת כול הנזקים יוכרו בניכוי כי המכונית שנפלה היא פריקת מלאי אבל אם המנוף פרק בלוקים לבנית קיר ונפל על הרכב הנזק יחשב כתוספת לעלות בניית הקיר.

ד) **גנבות בעסק** - הפסיקה קבעה שגנבה של עובדים זוטרים תוכר בניכוי כהוצאה לעומת זאת גנבה של עובדים בכירים לא תוכר כהוצאה. בית המשפט קבע שגנבה של עובד זוטר הוא סיכון אינטגרלי לאומת זאת גנבה ע"י עובד בכיר זה לא סיכון שאנחנו מוכנים לקחת על עצמנו.

**פסק דין אקספרס טורס** - היה להם כספת בעסק פרצו לעסק גנבו את הכספת בית המשפט פסק שגנבה על ידי זרים, לקחות, עובדים זוטרים תותר בניכוי. זה סביר להחזיק כספת בעסק. לעומת זאת פסק דין פינסקר 42 שניהל את הנכס, הזוג הישראלי גנב את רוב הכסף, בית המשפט קבע שהזוג בארץ הם עובדים בכירים לכן ההוצאה לא מותרת בניכוי.

- לעניין תקבולים מחברות הביטוח דין פיצוי שהתקבל הוא כדין הפרצה שאותה הוא בא לכסות כלומר אם קיבלנו פיצוי מלא אז הפיצוי הוא פירותי לעומת זאת אם הפיצוי הוא על מכונית צילום שנגנבה זה בהכנסה הונית.

ה) **הפרשות - פסק דין ארקיע** - העניין הזה רלוונטי רק לחברות המדווחות על בסיס מצטבר לדוגמא יבואן של מוצרי חשמל יכיר כול שנה בהוצאה של נגיד 0.5% מהמחזור כהפרשה לתיקונים כלומר רשמנו השנה הכנסות ממכירת מיליון מוצרים אך ברור לנו כבר עכשיו שנצטרך לתקן חלק מהם ולהחליף חלק לכן רושמים בהנהלת חשבונות הוצאות הפרשה לתיקונים. כדי שמש הכנסה יכיר בהוצאה זו (שטרם שולמה) נקבע בפסק דין הרקיע את התנאים הבאים:

א) הסיכוי שההפרשה תמומש (ההוצאה תקרה) צריך להיות גבוה לפי ניסיון העבר.

ב) יש לברך להעריך את סכום ההפרשה

ג) קיימת התחייבות לצד ג' שאינו קשור אלינו.

ד) אומדן הסכום שנקבע או ע"י מומחה או ע"י ניסיון העבר.

חברת ארקיע רשמה הפרשה להוצאות תיקונים אך התחייבות הייתה לחברה שקשורה אליה בית המשפט קבע שאין בה התחייבות אמיתית לצד ג' לכן לא יכירו בהפרשה כהוצאה. לעומת זאת קבלני בניין רשאים להכיר בשנת המכירה של הדירה בהוצאות שנת בדק אפילו שלא שילמו אותם עדיין.

הוצאות חובות מסופקים הם בהפרשה שלא מותרת בניכוי מס הכנסה מכיר רק בחובות אבודים.

ו) **הוצאות השתלמות** - אם ההוצאה היא שמירה על הקיים היא תותר בניכוי אם יוצרת יתרון מתמיד לא תותר בניכוי הדבר נקבע בפסק דין לילי וולף (רופאת שניים) השתלמה בחול בשיטות ריפוי חדשות בית המשפט קבע שמירה על הקיים.

ז) **הוצאות אסורות** - קנסות ועונשים כספיים הקבועים בחוק תשלום שוחד בארץ ובחול אינם מותרים בניכוי פסק דין אפריקה ישראל הם שילמו בחול במדינות עולם שלישי שוחד הם הוכיחו שבמכרזים שם שוחד זה דבר נהוג בית המשפט קבע שגם שוחד בחול לא יהיה מותר בניכוי.

ח) **הוצאות מימון** - (ריבית) יותר בניכוי רק אם הם ישלמו על כסף ששימש את הפעילות השוטפת. לעומת זאת הוצאות על מימון שהוצאו לטובת רכישת מכונית יתווספו לעלות מכונית.

- **ס' 17 (1):** הס' עוסק במצב שבו יש לנו הוצאות מימון ובמקביל יש לי הכנסות ריבית הפטרות ממס הכנסה.

ס' 9 (24) מעניק פשוט על ריבית שקיבלנו ממס הכנסה (כי שילמנו מקדמות גבוהות מידלי) אך ס' 17 (1) "מעניש" אותי הס' קובע שאם היו לי הכנסות ריבית פשוטות יורידו לי מהוצאות המימון שלי בגובה הפטור שקיבלתי כלומר יכירו לי רק בחלק מהוצאות מהוצאות המימון שלי.

- **ס' 17 (2):** מדבר על הוצאות שכירות סעיף מיותר הוא כלול ב ס' 17.
- **ס' 17 (3):** הוצאות תיקון וחידוש של מלאי בסיסי- שמוסף רוכש מלאי כלים פעם ראשונה זה הוצאה הונית רכוש קבוע נדרש עליה פחת כול שנה. אך הוצאות שאנו מוציאים כול שנה לחידוש אלה יחשבו כהוצאה.
- **ס' 17 (5):** יותר בניכוי תשלומים נלווים לשכר- קופות גמל וכדומה.
- **ס' 17 (6-7):** יותר כהוצאות לבניית מקלט ומניעת הצפות כלומר מוסך שנה ממד יכירו לו בכול הסכום כהוצאה ולא כרכוש.
- **ס' 17(11):** מותר בניכוי הוצאות זניחות של תשלום לעורך דין ורואה חשבון.
- **ס' 17 (13):** יותר בניכוי הוצאות לינה או שכר דירה לעובד באזור פיתוח שאזור הפיתוח או לא מקום מיגורו.
- **ס' 32:** ניכויים שאין להתירם (הוצאות לא מוכרות) ס' זה מגביל ומצמצם את ס' 17.
- **ס' 32 (1):** קובע שהוצאות פרטיות לא ניתנות לניכוי פסק דין ורד פרי הוצאות ביבי סיטר לא מותרות בניכוי.
- **ס' 32 (2):** הוצאות מעורבות לא יותר בניכוי וגם הוצאות רעיונות לא יותר בניכוי. מס הכנסה לא מכיר בהוצאה רעיונית לדוגמא אם בר רפאלי שיש לה אובדן הכנסה כי היא לא יכולה להופיע ביותר מ 2 פרסומות בשנה אז הוצאות אלו לא מכרת.
- **ס' 32 (3):** הוצאות הוניות לא מותרות בניכוי (נדרש פחת)
- **ס' 32 (4):** השבחה של נכס לא תותר בניכוי בהוצאה אלא תתוסף לעלות הנכס. אם אני צבוע את בית המלומן זה יותר בניכוי אך החלפת השטחים כול 5 שנים לא יותר.
- **ס' 32 (5):** כול הוצאה שהנזק שלה מוכר בביטוח לא תותר בניכוי, השתתפות עצמית על פיצוי פירתי תוכר כהוצאה ובפיצוי הוני תיתוסף לעלות הכנס.
- **ס' 32 (6):** שכירות ששלימנו ותיקונים על נכסים שלא שימשו אותנו ביצור הכנסה לא יותר בניכוי. לדוגמא תנובה בנתה מרכז הפצה אך טרם השתמשה בו בפועל כול הוצאות אחזקה של המבנה טרם הפעלתו יתוסף לעלות המבנה.
- **ס' 32 (7):** הוצאות מס הם לא הוצאה לכן לא יותר בניכוי.
- **ס' 32 (15):** הוצאות להשכלה אקדמית או מקצוע לא יותר בניכוי.
- **ס' 18 (ב):** קובע שתשלומים שחברה שילמה לבעל שליטה בחברה כגון דמי ניהול ויעוץ יוכרו כהוצאות בחברה רק אם ההוצאה שולמה בפועל אפילו אם החברה מדווחת ע"ב מצטבר זה לא בא למנוע תכנון מס שבו החברה תקבל חשבונית מבעל המניו היא תכיר השנה כי הוא.... למנוע דחיית מס.
- **ס' 31:** סמכויות שר אוצר תקינות האסורות ניכוי הוצאות ס' זה מעניק חשר את המסכות להתקין תקנות האסורות הוצאות מסוימות כך למשל אסורות הוצאות אשל וכדומה בית מלון וכו'.
- **ס' 30:** ס' חשוב מותר לפקיד השומא לא לאשר ניכוי הוצאה או חלקה אם הסכום נראה לו מוגזם. השימוש ב ס' זה הוא נדיר מאוד.

פסק דין פולני- היו לי הכנסות K 100 בשנה והוצאות פחת רכב K 80 בשנה בית המשפט קבע שמותר לו לנסוע על איזה רכב שרוצה והכיר לו בהוצאה.

- **ס' 21:** ניכוי פחת פ' ס' קובע יותר ניכוי פחת של בניין מכונות ונכסים אחרים שבבעלות הנישום ושימשו אותו ליצור הכנסתו לרבות חיות וחקלאות במבנים יש לנכות את מרכיב הקרקע שעליו לא משלמים פחת בעיר 1/3 בפריפריה 1/4 (25%) גם על עצים בפרדס יש פחת. גם מבנה שנרכש בחכירה מעל 40 שנה ניתן לנכות עליו פחת.

**פסק דין נצבא-** החברה שללה כבישים מאספלט התחנה מרכזית ודרשה עליו פחת בית המשפט קבע שין אספלט בתקנות מס הכנסה כלומר התקנות של מס הכנסה הם רשימת נכסים סגורה של נכסים שניתן לנקות בגינה פחת אם הנכס לא מופיע בתקנות אין עליו פחת.

- **ס' 21 הסבת נכנס:** אדם שהסב לאחור נכנס שבבעלותו אך הותיר בידוי את הזכות לקבל הפירות מנכס זה יהיה זכאי לנקות הוצאות פחת. לדוגמא: חברה העבירה לאמותה בעלות על מבנה שמושכר לבית מרקחת וקבע שב 10 שנים הקרובות הכנסות השכירות ישארו בחרבה, החברה תוכל לנקות את הפחת.

**פסק דין צמר פלדה-** חברת צמר פלדה שילמה לחברה חדשה בשוק סכום שנתי קבוע על מנת שלא תעבוד החברה החדשה היו לה הכנסות היא דרשה הוצאות פחת על מכונות שלא עבדו הם טענו שבזכות רכישת המכונות הם מקבלות את הסכום בית המשפט דחה את הטענות. לא עבד אין פחת.

- פסק דין קולנוע רינה היה ויכוח האם הבמה וציפוי העץ בקירות הם ריהוט או מבנה נקבע שהם חלק מהמבנה (מבחן הבורג) כלומר ציוד שניתן לנתק מהמבנה יחשב כריהוט על פני 5 שנים לעומת מבנה שנפשיים לעומת מבנה שנפחת על 25 שנה (בערך)
- כול עלות שיש על נכס עד לרגע הפלתו תתוסף לעלות הנכס ופחת יחושב על הסכום הכולל. דוגמא אם קניתי מכונה בסין עלות המכונה תהיה עלות המכונה + הובלה + המכס + התקנה על עבודתו.
- נכס שנרכש באמצע השנה נדרש עליו פחת יחסי
- אחוזי הפחת שנקבעו בתקנות הם תקפות גם לעסקים עונתיים וגם לעסקים שעובדים 24/7 גם רכוש קבוע משומש נחשב פחת לפי כמה שהוא עלה לנו ותקופת הפחת מתחילה מחדש
- שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים: יש מסלול לחישוב מס רגיל על הכנסות משכירות לוקחים את כול ההכנסות בניכוי אחזקה ופחת ומצטרף להכנסות לפי מדרגות מס הפחת המותר הוא 2% בשנה נשים לב אם בחרנו במסלול הפטור או 10% מס בשנה לא ניתן לנקות מס.

## פטורים

### **ס' 9 הוא הסעיף העוסק בפטורים:**

- 9 (1): פטור לנשיר
- 9 (2): פטור לרשות מקומית מפעל הפיס מוסדות ציבור בתנאי שאין להם הכנסה מעסק.
- 9 (5): פטור לנכה ועיוור 100% הפטור מחולק ל 2 חלקים:
  - (א) אם נקבע לנכה תקופת נכות שמעל שנה הוא מקבל פטור גדול 600 K אבל רק על יגיע אישית כלומר 2.1 או 2.2 כך לדוגמא הכנסות משכירות לא יכללו בפטור זה. הכנסות מיגיעה אישית כן כלולים הכנסות ממעסיק וכו'
  - (ב) נכה שנקבע לו נכות בין חצי שנה לשנה יקבל פטור קטן עד 80 K אבל על כול הכנסה גם לא מיגיעה אישית
- נכות של עד חצי שנה לא זכאי לפטור בכלל.
- 9 (5) (ב): בס' קובע שנכה שיש לו הכנסה מגיע אישית הנמוכה מהפטור הקטן (80 K) ובנוסף יש לו הכנסה מריבית שמקורן פיצויים שקיבל בגין נזקי גוף אז הכנסה מריבית זו תהיה פטורה עד לגובה 250 K

9 (25): דמי שכירות שקיבל קשיש על דירה שגר בה בעבר וכעת עבר לבית אבות הקשיש יוכל לקבל פטור ממס על הכנסות השכירות אך עד לסכום שגובהו עד 50% ממה שמשלם בבית אבות.

## קיזוז והפסדים

### **סימן ג' לפקודה עוסק בקיזוז הפסדים.**

ס' 28: זהו הסעיף העיקרי העוסק בקיזוז הפסדים.

כל 28 (א) עוסק בקיזוז הפסדים בשנה השוטפת ה' ס' קובע שניתן לקזז הפסד עיסקי שנוצר מעסק או משלחת יד בשנת המס השוטפת כנגד כול הכנסה חייבת אחרת מאותו מקור שהוא **באותה שנת מס** כלומר הפסד עיסקי שוטף הוא הפסד חזק. ניתן לקזז אותו מכול הכנסה שוטפת לרבות: ריבית דיבידנד שכירות רווח הון ועוד... עוד קובע הסעיף שהנישום רשאי לבקש שלא לקזז לא את ההפסד מרווח אינפלציוני או מהכנסות מריבית או דיבידנד שיש בגינם אחוזי מס נמוכים.

### **ס' 28 מותיר את הקיזוזים של 4 הפסדים פירותים:**

- 1) הפסד מעסק \ משלחת יד שנוצר השנה- קיזוז חזק כולל גם הכנסות מחו"ל.
  - 2) הפסד מעסק \ משלחת יד המועבר משנים קודמות- ס' 28 (ב) הפסד מועבר (הפסד שוטף שלא קוזז בשנים הבאות רק כנגד הכנסה מעסק או משלח יד או רווח הון אך רק כאלה שנוצרו בעסק שבו נוצר הפסד-קיזוז חלש מוגבל. ההפסד המועבר הוא **לחברות בע"מ** \* משנת 2008 במידה וחיסלנו את פעילות העסק ניתן יהיה לקזז הפסד שוטף מועבר כנגד הכנסה ממשכורת בהתקיים לתנאים:
    - א) אין לשכיר הכנסה או משלח יד בעודו שכיר (רק שכיר)
    - ב) אותו אדם חיסל לחלוטין את פעילות העסק
  - 3) הפסד ממטע הדרים
  - 4) הפסד מהשכרת בניין 28 (ח)
- פסק דין גולשטיין בפסק דין זה נקבע שניתן לקזז הפסד שוטף מעסק א' מרווח שוטף בעסק ב' כלומר בית המשפט קבע שאין דרישה שיהיה מאותו עסק. עורך דין החליט לפתוח מספרה יוכל לקזז הפסדים מהרווחים של העסק השני (עוסקים לא חברות)
  - הפסד שוטף מועבר ישמר לצורכי קיזוז לעד אין התיישנות
  - בנוסף קבע פסק דין שהפסד שוטף מעבר ניתן לקיזוז גם מהכנסות שוטפות מעסק מעסק אקראי פסק דין לא התייחס לעסקת אקראי אין פסיקה.
  - פסק דין מודל ביטון- בפסק דין זה נקבע שחברה לא חייבת לקזז הפסדים מפעילות רגילה כנגד הכנסה פטורה ממס לפי חוק לעידוד השקעות הון. דוגמא: הקמתי מפעל ביים המלח לפי חוק עידוד השקעות הון יש לי פטור ממס ל 10 שנים, 7 שנים ראשונות הפסדנו וב 3 הבאות הרווחנו זכותו ב 3 שנים של הרווח לנצל את הפטור של תיק עידוד השקעות ורק בשנה ה 11 ואילך להתחיל לקזז הפסדים.
  - **רכישת חברה בעלות הפסדים ציבוריים:**

ס' 86 לפקודה מאפשר לפקיד השומה להתעלם מעסקה אם לטעמו זו עסקה מלאכותית שכול מטרתה תכנון מס. מס הכנסה והפסקה בודקים את מבחן הטעם המסחרי כלומר אם פרט לחסכון במס (לדוגמא רכישת חברה עם הפסד נצבר) לא הכוחנו טעם מסחרי לרכישה יראו בעסקה מלאכותית ולא ניתן יהיה לקזז את ההפסדים הציבוריים. דוגמא: אם נעלי שושנה קונה את חברת דחפורים בע"מ שהיא חברה עם הפסדים ציבוריים לא יאשרו לשושנה לקזז רווחים ממכירת נעליים בחברת דחפורים. דוגמא נוספת לטעם מסחרי זה רכישת שלד בורסאי (חברה ציבורית שלא פעילה).

- אם מיזוג של חברה א' לחברה ב' יש להוכיח טעם כלכלי אם רוצים לנצל הפסד נצבר של אחת מהם.
  - אם יש לנו הפסד שוטף מועבר ויש לי השנה הכנסה שוטפת מעסק או משלח יד אני חייבת לקזז את ההפסד המועבר מהכנסה השופטת
  - **דיבידנד זה לא הוצאה זה אחרי הרווח**
- ס' 28 (ח) זה סעיף ספציפי מאוד להזהיר לא לפעול " הפסד שהיה לאדם **מהשכרת בניין** ניתן לקזז כנגד הכנסתו **מאותו בניין** בשנים הבאות".
- הס' קובע שאם יש לי הפסד משכירות ג (ט) ניתן יהיה לקזז אותם מההכנסות מאותו בניין לרבות רווח הון ממכירתו.
- ס' 29 הפסדים שמקורם בחו"ל-
    - ס' 29 (1) (א) קובע שהפסד פסיבי (ריבית, הפרשי הצמדה, שיכרות) יקוזז רק כנגד הכנסה פאסיבית עוד קובע ה ס' שהפסד שנוצר לי מהשכרת בניין שהמקור להפסד הוא הפחת ניתן יהיה לקזזו בשנים הבאות רק כנגד רווח הון שיווצר ממכירת אותו בניין.
    - ס' 29 (1) (ב) קובע שהפסד פסיבי מועבר חייב לקזז כנגד הכנסה פאסיבית עתידית שתיווצר בהזדמנות ראשונה כלומר אין דחייה.

### שיעור 9 – 31/05/2013

#### סעיף 29/2 ג:

הסעיף קובע שיתרת הפסד שוטף מחו"ל ניתן לקזז אותה כנגד הכנסה בישראל וזאת בתנאי שהעסק נמצא מחוץ לישראל אך השליטה והניהול בו הם בישראל.

הפסד שוטף מחו"ל ניתן לקיזוז רק מהכנסות מחו"ל. הסעיף מאפשר לקזז הכנסות מחו"ל מהכנסות שנצמחו בארץ על עסק שנמצא בחו"ל אך מרכז השליטה שלו הוא בארץ.

#### סיכום :

סעיף 29/1 עוסק בהפסד פסיבי. הסעיף קובע שהפסד פסיבי בחו"ל יקוזז מהכנסה פסיבית בחו"ל. כנ"ל גם לגבי הפסד פסיבי מועבר.

לעומתו, סעיף 29/2 עוסק בהפסד אקטיבי בחו"ל, קרי, הפסד מעסק או משלח יד בחו"ל. הפסד שכזה יקוזז תחילה כנגד הכנסה אקטיבית בחו"ל, מעסק או ממשלח יד, ואם נותרה יתר הפסד לקיזוז, היא תקוזז תחילה כנגד הכנסו פסיביות בחו"ל ואם תותר יתרת הפסד, ניתן לקזז אותה מהכנסה בישראל של עסק בחו"ל שמרכז השליטה שלו הוא בישראל.

#### סעיף 22 – פחת מועבר :

סעיף זה קובע שאם נוצר הפסד מהשכרת נכס מטלטלין שמקורו בהוצאות פחת, ניתן יהיה להעביר הפסד זה לשנים הבאות ולקזז אותו מהכנסות שכירות של אותו מטלטלין, כלומר, הכנסות לפי 2.7 – הכנסות מטלטלין.

שים לב, הפסד שניתן להעברה הוא בגובה הפחת בלבד. כלומר, אם השכרתי מכונה, והיה הפסד של 100 השנה שמתוכו 40 הם פחת, ניתן להעביר רק 40 לשנה הבאה. אם נצליח לשכנע את מס הכנסה שנפסדים מהשכרת המטלטלין הם הפסדים מעסק ולא מסעיף 2.7, נוכל להעביר את כולו.

## חלק ה לפקודה – רווח הון (סעיפים 88 – 105) :

חלק זה עוסק בעיקר ברווח הון שנוצר לנו ממכירת נכס לרבות מקרה של קבלת פיצוי בגין אובדן נכס כזה. כדי להכנס לחיוב במס רווח הון לפי פרק זה צריכים להתקיים 4 תנאים מצטברים :

### - מדובר במכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88:

נכס – כל רכוש כולל מקרקעין, מטלטלין וכל זכות או טובת הנאה בין אם בישראל או בחו"ל, אך **למעט:**

1. מטלטלין של יחיד מוחזקים לשימוש אישי של בני משפחתו.
2. מלאי עסקי – מלאי מחויב במס לפי פרק ב (הכנסה פירותית – סעיף 2).
3. זכות חזקה במקרקעין שמשמים למגורים – מדובר על דמי מפתח. כאשר דייר מוגן מוכר את זכויותיו בדירת מגורים, הוא מקבל שני שלישי מתמורת המכירה ובעל המקרקעין מקבל שלישי. אם הדירה שימשה את הדייר למגורים אזי לא מדובר בנכס, לפי הפרק, ולכן תמורה זו לא תחויב במס רווח הון. הכנסה זו פטורה גם משבח. שים לב אם הדיירות המוגנת היא חנות או משרד – אין פטור.
4. זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד – זכויות שמחויבות במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין ואינם חייבים מס רווח הון.

הסעיף מגדיר נכס ככל זכות או טובת הנאה – הכוונה בזה מכירת נכס שהוא חוזה או זיכיון או קו חלוקה.

### - חייבת להתקיים מכירה כהגדרתה בסעיף 88:

מכירה כולל חליפין, ויתור, הסבה, הענקה, העברה, מתנה וכל פעולה שבעקבותיה הנכס עזב את רשותו של אדם אך למעט הורשה.

### - המכירה חייבת להיות הונית ולא פירותית – סעיף 89ג:

סעיף זה קובע שאם חלים על המכירה גם פרק ב לפקודה – מכירה פירותית וגם פרק ה לפקודה – מכירה הונית, אזי, פרק ב יגבר ויראה בזה הכנסה פירותית.

### - רווח הון הופק בישראל:

הכוונה היא שמי שמכר את הנכס חי בישראל. ברור שתושב צרפת שמכר נכס בצרפת לא ישלם מס בישראל. הסעיף המטפל בכך הוא סעיף 89ב.

**לסיכום**, תושב זר ישלם מס רווח הון על נכס בישראל ותושב ישראל ישלם מס רווח הון גם על נכסים בארץ וגם על נכסים שהוא מכר בחו"ל. הכל בכפוף לאמנות לביטול כפל מס.

**סעיף 189א:** תושב ישראל כולל גם אזרח ישראלי – כלומר, כל מי שמחזיק תעודת זהות – כולל חברות בישראל, כולל חברות שהוקמו באיזור, בתנאי שהחברה באיזור יש לה בעל מניות ישראלי המזיק לפחות 10 אחוזים מהמניות.

**סעיף 289א:** קובע שתושב חוץ יחויב במס רווח הון שניצמח או הופק בישראל בלבד.

**סעיף 33ב89:** הסעיף קובע שמכירת נכס בחו"ל הכולל זכויות ברכוש הנמצא בישראל, במצב זה לא תחויב במס כל התמורה אלא חלק יחסי המיוחס לנכס בישראל. לדוגמא, ימכרו את רשת סטארבקס ולרשת יש שני סניפים בארץ – ישולם בארץ מס רווח הון על החלק היחסי.

## חישוב רווח הון:

**סעיף 88 מגדיר רווח הון :** הסכום שבו עולה תמורה על יתרת המחיר המקורי.

**יתרת מחיר מקורי :** זו העלות המקורית של הנכס בניכוי הוצאות פחת.

אם יתרת המחיר המקורי עולה על התמורה, ייוצר לנו הפסד הון. אם הנכס הופחת במלואו, כל התמורה היא רווח הון. במקרה כזה כל רווח הון הוא רווח הון ריאלי, אין רווח הון אינפלציוני מכיוון שיתרת המחיר המקורי שווה לאפס.

**הגדרת תמורה :** המחיר שנקבע בין הצדדים, שאין ביניהם יחסים מיוחדים (הכוונה למחיר שוק) שהנכס נקי מכל חוב, שעבוד, משכון וכו' והכל בניכוי הוצאות הנישום לצורך המכירה (עו"ד, תיווך, פרסום וכו'). אם פקיד השומה שוכנע שהמחיר נקבע בתום לב, בלי שהושפע מקיום יחסים מיוחדים, הוא רשאי לאשר את המחיר שנקבע. כלומר, המחיר תמיד יהיה מחיר השוק אלא אם כן פקיד השומה שוכנע אחרת.

**הגדרת מחיר מקורי :** מחיר מקורי הוא הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס כולל כל העלויות עד להפעלתו התקינה, קרי, עו"ד, מתווך, התקנה, הובלה וכו' וכן כל הוצאה שהוצאה להשבת הנכס או להחזקתו שהוציא הנישום מיום הרכישה עד יום המכירה ובתנאי שהוצאות אלו לא הותרו לא בניכוי מהכנסתו החייבת. כלומר, אם יכולת לנכות הוצאה זו מהכנסותיך מעסק ולא ניכית אותם – זו בעיה שלך (לא תוכל לנכותם עכשיו).

**שים לב,** כשמחשבים מס רווח הון, הוצאו מצטרפות לעלות שווי הנכס, כלומר, ליתרת המחיר המקורי ולא מפחיתים אותם מהכנסות. זו סתם דרך חישוב מתמטית.

יש לנכות מהעלות המקורית הוצאות פחת בין אם תבעתי אותם ובין אם לאו. אם לא תבעתי, זו בעיה שלי.

**יתרת מחיר מקורי מתואם :** זו יתרת המחיר המקורי לאחר ניכוי פחת כשהוא מתואם למדד יום המכירה ביחס למדד יום הרכישה. נקבע כי שלצורך חישוב רווח הון אינפלציוני לא נחשב הצמדה על הוצאות השבחה והוצאות אחרות.

**סיכום :** גם ברווח הון מחשבים תמורה בניכוי יתרת המחיר המקורי ומקבלים סך הכול רווח הון שאותו מחלקים לסכום אינפלציוני ולרווח הון ריאלי. את הסכום האינפלציוני מחלקים כמו בשבח – סכום אינפלציוני חייב (עד 31/12/93) וסכום אינפלציוני פטור (החל משנת 1994).

## חישוב מחיר מקורי של נכס שנתקבל במתנה:

עד מרץ 1968 – מתנה לא נחשבה מכירה ולכן אם קיבלנו נכס במתנה, לדוגמא, בשנת 1960, אנו נפעיל את כלל רצף המס, כלומר, יום הרכישה ושווי הרכישה יהיו היום והשווי של נותן המתנה – כניסה בנעלי נותן המתנה. כל זאת בהגדרת מחיר מקורי.

## אם הנכס נתקבל במתנה אחרי 03/68 :

1. אם הנכס התקבל לא מקרוב – מתנה לא פטורה, נותן המתנה שילם מס ביום המכירה, לכן המחיר המקורי ויום הרכישה – יום קבלת המתנה.
2. אם הנכס התקבל כמתנה פטורה – כאשר המקבל ימכור את הנכס, הוא יכנס בנעלי הנותן. כלומר המחיר המקורי ויום הרכישה יהיו של נותן המתנה.

## **נכס שהתקבל בירושה :**

כמו במס שבה, אם המוריש נפטר לפני 1981, שולם מס עזבון, לכן כשמקבל הירושה ימכור את הנכס, יום ושווי הרכיה הוא יום קבלת הירושה. לעומת זאת, אם המוריש נפטר אחרי 1981, לא שולם מס עזבון, היורש יכנס בנעלי המוריש – יום ושווי הרכישה יהיו של המוריש.

## **אחוז המס על רווח הון :**

על הסכום האינפלציוני החייב עד 1993 – ישולם מס 10 אחוזים (ג91).

על הסכום לאחר 1994 – לא ישולם מס.

## **המס על הרווח הריאלי :**

סעיף 91א : חבר בני אדם יחויב במס לפי סעיף 126א לפקודה – מס חברות

סעיף 91ב : יחיד יחויב במס רווח הון לפי סעיף 121 – מדרגות מס אך בשיעור שלא יעלה על 25 אחוזים. כלומר. מצרפים את רווח הון להכנסתו של היחיד. אם הוא במדרגת מס נמוכה ישלם מס נמוך ואם הוא במדרגת מס גבוהה הוא לא ישלם אותה אלא ישלם 25 אחוזים.

על רווח הון על מכירת ניירות ערך המס הוא 30 אחוזים. על הכנסות מאגרות חוב המס עומד על 15 – 20 אחוזים, תלוי אם הוא בעל מניות מהותי בחברה (סעיף 91א).

## **פריסת רווח הון ריאלי אחורנית :**

סעיף 191ה1 סעיף מאפשר לנישום לבקש לפרוס את רווח הון ריאלי עד 4 שנים אחורנית (כמו שבה).

- על רווח הון בהפקעה מקבלים 50 אחוזים הנחה במס.
- לגבי נכס היבטורי – כמו במיסוי מקרקעין, נכס שנרכש בין השנים 1948 – 1960, אז משלמים 12 אחוזים מס ואחוז לכל שנה המס משולם על כל רווח הון (אינפלציוני וריאלי), מבצעים שני חישובים – רגיל והיסטורי ומבקשים את הנמוך מביניהם.

## **קיזוז הפסד הון – סעיף 92 לפקודה:**

הסעיף עוסק במצב בו יתרת המחיר המקורי עולה על התמורה, כלומר, נוצר הפסד הון. הסעיף קובע שהפסד הון יקוזז תחילת כנגד רווח הון ריאלי ואם נותרה יתרה יקוזז כל שקל הפסד הון כנגד 3.5 שקלים של סכום אינפלציוני חייב. הפסד הון שלא קוזז השנה יועבר לשנים הבאות ויקוזז בהם כנגד רווח הון בלבד. ראה סעיף 192א.

## **הפסד שבה שווה להפסד הון:**

סעיף 192א – הסעיף קובע שיש לראות בהפסד שבה כהפסד הון, או בשבח כרווח הון. כלומר, רווח / הפסד הון = שבה. ניתן לקזז ביניהם.

סעיף 92ב – קיזוז הפסד הון מחו"ל – הפסד הון שנוצר ממכירת נכס בחו"ל יקוזז תחילה כנגד רווח הון בחו"ל ואם נותרה יתרת הפסד לקיזוז, ניתן לקזז אותה מרווחי הון שנוצרו בארץ.

## **סעיף 97 – פטור ממס רווח הון:**

סעיף 97 קובע פטור ממס הון במקרים הבאים :

1. במתנה למדינה.
2. במתנה לקרוב.
3. במתנה ליחיד שהוא לא קרוב ואינו תושב חוץ, אם ניתנה בתום לב. כלומר, לא תכנון מס.



4. תושב חוזר פטור ממס על מכירת נכסים שהביא מחו"ל אם מכר אותם בתוך 10 שנים.

#### **העברת נכס למלאי עסקי – סעיף 100:**

חברה שמוכרת מכוונות צילום ויש לה מכוונה שמשמשת את משרדיה – ברגע מעבירה אותה למלאי ומציעה אותה למכירה, אם חלפו 4 שנים מיום רכישת המכוונה עד יום העברתה למלאי – יראו בכך העברה למלאי אך תשלום המס ידחה עד ליום מכירת המכוונה בפועל. אם לא חלפו 4 שנים, לא נראה בהעברה כמכירה ורק ביום בו תימכר המכוונה כמלאי, התמורה תיכלל בהכנסות החברה ויתרת המחיר המקורי תכלל בהוצאות החברה.

#### **העברת מלאי עסקי במקרים מסוימים – סעיף 85:**

יראו במלאי עסקי כאילו הוא נמכר במקרים הבאים:

- מלאי עסקי של עסק שהפסיק את פעולתו.
- מלאי עסקי שהועבר מהעסק שלא בתמורה או מלאי עסקי שהפכו אותו לנכס קבוע. יראו במלאי כזה שהפך לרכוש קבוע שהמחיר המקורי שלו הוא שווי המלאי ביום העברתו.

#### **דיווח לרשויות על ידי קבלנים:**

סעיף 8א(ב)(ג) עוסק בהסדר מיוחד שקבע המחוקק לגבי אופן חלוקתה של הכנסה מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה. הסעיף פונה בעיקר לקבלנים ויזמים שהרווח שלהם מכל פרויקט נבנה במשך מספר שנים. סעיף 8א קובע את:

1. מועד חישוב הכנסה.
2. מועד חיוב במס.

**עבודה ממושכת:** עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, כולל אצל קבלני משנה.

**הכנסה מעבודה ממושכת:** הכנסות לפי 2.1, כולל הכנסות מביצוע (קבלני משנה) וכן הכנסות ממכירה (הכנסות של היזם).

**סעיף 8א(ב):** עוסק בקבלן מבצע, לדוגמא, קבלן שלד או קבלן טיח שמבצע את העבודה בעבור הקבלן הבונה – היזם. אצל הקבלן המבצע, הכנסותיו מהעסקה ידועות מראש.

**סעיף 8ג עוסק בקבלו בונה:** היזם בעל הקרקע. הכנסותיו של היזם אינן ידועות מראש.

**בניין – סעיף 8א(ג)(1):** קובע שבניין הוא מבנה שבנה בעליו ושזמן בנייתו עלה על שנה. כלומר, פרויקט שארך 11 חודשים ילך במסלול הרגיל לפי 2.1

**הכנסה מבניין:** הכנסות ממכירת הבניין – בפועל, הכנסות ממכירת הבניין אצל הקבלן הן הכנסות לפי 2.1 אך הסעיף מסביר כמה מתוכן נכיר בכל שנה ושנה.

**הערה לגבי הגדרת בניין:** החוק לא נתן דעתו מה קורה בפרויקטים המכילים מספר מבנים – האם נתייחס לכל מבנה כבניין או לכל הפרויקט כבניין אחד. בפרקטיקה מנתחים כל יחידה תכנונית שהוצא בגינה היתר בנייה.

**עולה על שנה:** הכוונה לפרויקט שלוקח יותר מ-12 חודשים ולא על פרויקט שהתחיל בשנת 2013 והסתיים בשנת 2014 ולקח רק 8 חודשים.

**משך בנייתו:** קופת הבניה תיחשב מרגע ישור המגרש או חפירת היסודות ועד סיום הבניה. פסק דין עקיבא לומניץ – פסק הדין עסק בהגדרה מהי בניה – פסק הדין קבע את המונח עקרון הלכלוך – רק עבודות שיש בהן אבק ולכלוך. כלומר, רק ברגע שמתחילה העבודה המלוכלכת – מתחילה הבניה. קרי, עבודת האדריכל, הוצאת היתרים וכו' לא תוכר לצורך חישוב משך הבניה.

**סיום הבניה :** יראו בבניין כפרויקט שנסתיימה בנייתו ברגע שיהיה ראוי לשימוש – קבלת טופס 4 או עם מועד הזכאות לטופס 4 – קרי, או חיבור הבניין לחשמל או קבלת תעודת גמר בניה.

#### **סעיף 8א(ב) – קבלן מבצע:**

נישום שהוא קבלן מבצע שמבצע עבודות ממושכות – מעל שנה – ידווח על הכנסותיו כך :

1. הכנסה / רווח מעבודה ממושכת : הדיווח התחילתי לרשויות יהיה בשנת המס שבה גמר לבצע לפחות 25 אחוזים מהיקף הכספי של העבודה או מהיקף הכמותי של העבודה. לדוגמא, קבלן שלד שסיים בשנת המס לבנות 2 קומות מתוך 10, לא ידווח על הכנסה השנה, אך אם סיים 3 קומות, ידווח השנה על הכנסה. כני"ל גם לגבי שווי העבודה שסיים. מרגע זה ואילך, עליו להמשיך באותה שיטת דיווח – אחוז בניה או היקף כספי. בשנים הבאות ימשיך לדווח על סך העבודה שסיים באותה שנה בניכוי האחוזים שדווחו בשנים קודמות. בסיום העבודה, בתום אותה שנת מס ידווחו כלל הכנסות הפרויקט בניכוי מה שדווח בשנים קודמות. שים לב, לא ניתן לשנות את שיטת הדיווח (היקף בניה או היקף כספי).

שיטת החישוב של הכנסה מדווחת – בודקים את העלויות שהיו בפועל ועלויות צפויות לסיום הפרויקט ומקבלים סך הכול עלות. מורידים את זה מהכנסות שנקבעו בחוזה ומתקבל סך הרווח הצפוי מהפרויקט – אותו כופלים באחוז התקדמות הביצוע. בשנה הבאה נעשה את החישוב מחדש עם העלויות בפועל של כל השנים אחורנית ועלויות צפויות כפול אחוז הביצוע, נקבל את סך הרווח המדווח וממנו נחסיר את הרווח שדווח בשנים קודמות.

2. הפסד מעבודה ממושכת : ניתן להכיר **בהפסד** מעבודה ממושכת רק מהרגע שבו סיימנו לפחות 50 אחוזים מהיקף כספי או כמותי של העבודה. לדוגמא, קבלן מבצע של כביש אספלט, העסקה היא על 10 קילומטרים – השנה נבנה 3 ק"מ וקיבלתי בתמורה 6 מש"ח אך העלויות עומדות על 8 מש"ח – לא ניתן להכיר בהפסד כי לא הסתיימו 50 אחוזים מהיקף כמותי.

שים לב, להכיר ברווח – חייבים אחרי 25 אחוזים, אך להכיר בהפסד – רק אחרי 50 אחוזים.

סעיף 8א נכתב לקבלנים אך גם חברות אחרות משתמשות בו – לדוגמא, חברה לבניית מטוסים, מהנדס בניין שמלווה פרויקט וכו'.

סעיף 8א(ג) : קבלן בונה / יזם ידווח על הכנסה בשנת הס הראשונה שבה הבניין ראוי לשימוש ולא לפני כן. **שים לב**, כל השנים עד לסיום הבניה – הוא לא ידווח על הכנסות, בכל שנת מס לאחר מכן, נכיר בהכנסות החדשות שנוצרו. שיטת החישוב – אם לקח לי 3 שנים לבנות בניין – בשנה השלישית שבה הבניין ראוי לשימוש אני אבצע את החישוב הבא – הכנסות צפויות מכל הפרויקט בניכוי הוצאות שהיו עד סיום הפרויקט כפול יחס השטחים שנמכרו ליחס שטח הבנוי. שים לב, גם אם הקבלן מכר את כל הדירות בחודש הראשון של השנה הראשונה, הוא ידווח על הכנסות רק בשנה השלישית שבה נסתיימה הבניה. גם הפסד יוכר אצל קבלן בונה רק בשנה שבה הבניין יהיה ראוי לשימוש.

הכנסות ריבית על מקדמות שקיבלנו – פסק דין ק.ב.ע קבע שהכנסות מריבית הם לא הכנסות מבניין – כלומר, יש להכיר בהן באופן רגיל – כשהן קרו.

#### **סעיף 18ד – הוצאות מימון, הנהלה וכלליות לפרויקט מתמשך:**

לקבלן / יזם יש משרדים והוצאות נוספות – נשאלת השאלה איך ליחס עלויות לכל פרויקט שיש לו. הסעיף קובע שנעמיס את הוצאות המימון, הנהלה וכלליות כלהלן :

- **יחידות עבודה :** את הוצאות הנהלה וכלליות נחלק בין הפרויקטים ביחס לעלויות שלהם לא כולל קרקעות. לעומת זאת, הוצאות מימון יוחסו לכל הפרויקטים שיש כולל קרקעות ריקות, זאת מכיוון שאין הוצאות הנהלה וכלליות על קרקע אך הוצאות מימון יש. פסק דין אינטר בילדינגס – בפסק דין זה רצתה החברה ליחס הוצאות מימון שהיו לה לפרויקט ספציפי. בית המשפט קבע שאם אתה מסוגל להוכיח שהוצאות המימון שירתו פרויקט ספציפי לבדו אז ניתן לסטות מהוראות וליחס לפרויקט ספציפי.
- **הוצאות כלליות של פרויקט ספציפי :** הוצאות כלליות ברור שיש ליחס אותם לפרויקט הספציפי כי משויכות מתחילתן עד סופן לפרויקט.
- **הכנסות משכירות מראש :** סעיף 88 – הכנסות שכירות מבניין, מכונות וכו' שקיבלנו במזומן בעבור כמה שנים מראש, יחויבו במס בשנה בהם הם נתקבלו. שים לב, לא מאפשרים לך לנכות את הפחת והוצאות צפויות שיהיו בשנים הקרובות.

**שיעור 10 – 07/06/2013**

### **קבוצות רכישה :**

**קבוצת רכישה :** התארגנות של רוכשי מקרקעין אשר במקום לרכוש מוצר סופי-דירה הם מחלקים את הרכישה לשתיים :

א. רכישת המגרש

ב. רכישת שירותי בנייה-קבלן

עד לפני 3 שנים היה בדרך זו חסכון של כ 17% בין המחיר הרגיל לסך העלויות של קבוצת הרכישה. היום הצטמצם יתרון זה ל 5%-6% הפרש העלויות זאת עקב החמרה בחוקי המיסוי.

### **החמרה 1 – מע"מ :**

במקרה של מכירה מקבלן, המדינה קיבלה 17 אחוזי מע"מ על כל השירותים – שירותי בנייה, שיווק, רווח יזמי. לעומת זאת, בקבוצות רכישה, עד לתיקון חוק מע"מ, שילמה הקבוצה רק על שירותי הבניה ולא שילמה מע"מ על הקרקע כי עד התיקון נחשבה הקבוצה כאדם פרטי שרכש את הקרקע מאדם פרטי.

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר בין היתר עסקת אקראי – מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. תיקון זה הפך את העסקה לחייבת במע"מ. המע"מ כמובן חל על המוכר לכן על המוכר לשאול מיהם רוכשי הקרקע שכן אם מדובר בקבוצת רכישה ולא בקניה פרטית של קרקע, העסקה למכירת הקרקע תחויב במע"מ. הערה – כשעורך דין עורך הסכם מכירה לקרקע רצוי להוסיף לחוזה המכירה סעיף שאם יקבע על ידי הרשויות שהרוכש מייצג קבוצת רכישה – יתווסף מע"מ על סכום הרכישה.

### **החמרה 2 – מס רכישה :**

אדם שרוכש דירה מיזם / קבלן משלם מס רכישה על המוצר המוגמר – דירה שמחירה הכולל קרקע, בניה, רווח יזמי, הוצאות מימון וכו'. עד התיקון לחוק פוצלה רכישה בקבוצת רכישה לשניים

א. בניית הקרקע – על מחיר זה שולם מס רכישה.

ב. הזמנת שירותי בנייה – זו לא עסקה במקרקעין, לכן לא שולם מס רכישה על מחיר שירותי הבניה.

לאחר התיקון לחוק מיסוי מקרקעין, הוגדרה קבוצת רכישה כקבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבניה עליה באמצעות גורם מארגן ושהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית ובהגדרה החילו את זה גם על דירות וגם מסחרי. כמו כן בסעיף 9, בהגדרת דירת

מגורים, כללו גם זכות מקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה. סעיף 9 עוסק במס רכישה – הוספת הגדרה בסעיף 9 מטילה מס רכישה על קבוצות רכישה על כל העסקה.

סעיף 9(ג)3 קובע ששווי הזכות הנמכרת לקבוצת רכישה (אפילו שנמכרה רק קרקע) הוא שווי המכירה של דירת מגורים. כלומר, אפילו שנרכשה רק קרקע, כל חבר קבוצה ישלם מס רכישה על שווי שוק של דירה שלמה על אותו מקרקעין.

### **החמרה 3 – מס הכנסה:**

בקבוצות רכישה יש 2 קבוצות:

1. המארגנים – קבוצת המארגנים חוששים שיקבעו לגבם שהם יזמים / קבלנים שמוכרים מוצר מוגמר. העניין הגיע לבית המשפט העליון – פב"ד גינדי קווי נדל"ן – היו מגרשים ברשל"צ – גינדי לא קנו את הקרקעות כקבלן אם כי פנו לעובדים שלהם לרכוש את הקרקע. בית משפט קבע שהם המארגן שהוא יזם / קבלן ועליו לשלם מס הכנסה. רשות המיסים חייבה אותם כאילו מכרו את המוצר המוגמר ולא רק חיוב במס על הרווח הארגוני. כלומר, בית משפט קבע שגינדי אירגנה קבוצת רכישה ועל כן חייב אותה במס רכישה כעל מחיר מוצר מוגמר ולא רק על רכיב הקרקע.

2. חברי הקבוצה עצמה – רשות המיסים מצאה במחצית מחברי קבוצות הרכישה בארץ הם משקיעים שנוודדים בין פרויקט לפרויקט – כלומר, קונים בהתחלה ומכורים את הנכסים לפני תום בנייתם. מס הכנסה יחייב אותם במס כאילו מכרו מלאי עסקי והם לא יוכלו לקבל עליהם פטורים של דירת מגורים מזכה.

### **עסקאות קומבינציה:**

עסקת קומבינציה היא עסקה בין בעל הקרקע לבין יזם / קבלן שבמסגרתה בעלי הקרקע לא מקבלים מזומן תמורתה אם כי הקבלן, לדוגמא, בונה מבנה של 10 דירות, ונותן מתוכן 4 דירות לבעל הקרקע.

### **תוצאות המס של עסקת קומבינציה:**

יש שתי אפשרויות לסח את הסכם העסקה ולכל סוג כזה יש תוצאות מס אחרות:

1. הסכם מכר מלא – כאן מוכר הבעלים את הקרקע במלואה ומקבל בתמורה 40 אחוזים מהדירות שיבנו. בעסקה זו, בעל הקרקע ישלם מס שבח על מכירת הקרקע, הקבלן ישלם מס רכישה על הקרקע. לאחר מכן, בעל הקרקע ישלם שוב מס רכישה על הדירות שקיבל וכמובן שהקבלן ישלם מס הכנסה. כלומר, תכנון לקוי ביותר. לכן קיים הסוג השני של עסקת מכר חלקית.

2. עסקת מכר חלקי – בית המפט העליון קבע בפס"ד בן עמי שניתן לעשות מכר חלקי. יש לכתוב בחוזה שהבעלים מוכר לקבלן רק 60 אחוזים מהקרקע ונשאר הבעלים של 40 אחוזים. בתמורה, הקבלן ישלם לבעל הקרקע על 40 האחוזים שלו. במקרה כזה אין מס רכישה על הדירות שקיבלתי מכיוון שהתקבלה תמורה בצורת שירותי בניה. בעל הקרקע ישלם שבח רק על 60 אחוזים מהקרקע. בעל הקרקע חוסך 49 אחוזים ממס השבח ומס רכישה על הדירות הקבלן ישלם מס רכישה על 69 אחוזים משווי הקרקע וכמובן מס הכנסה ממכירת הדירות. הערה – יו אנשי שניסו לעשות חוזה מרמה שבו הם לא מוכרים כלום לקבלן אלא רק רוכשים ממנו שירותי בניה ובסוף הקבלן מקבל 60 אחוזים מהדירות – תכנון שכזה עובר על החוק שכן לא דווחה מכירה.

### **מע"מ בעסקאות קומבינציה:**

בעל הקרקע – כשבעל הקרקע מוכר את הקרקע לקבלן הוא צריך לגבות מע"מ מהקבלן אך בעל הקרקע הוא אדם פרטי, אין לו חשבונית מס, לכן קבעו את תקנה 6(ב) לתקנות מע"מ שבמקרה כזה הקונה (הקבלן) מוציא חשבונית עצמית ומזדכה עליה.

היזם / הקבלן – כמובן ישלם מע"מ על מכירת הדירות שבעלותו כולל העברת הדירות לבעל הקרקע.

### **מס רכישה בעסקאות קומבינציה:**

בעל מקרקעין – במכר מלא נשלם מס רכישה בקבלת הדירות. במכר חלקי, בעל הקרקע לא ישלם מס רכישה.

היזם – במכר מלא ישלם מס רכישה על כל הקרקע, במכר חלקי ישלם מס רכישה על 60 אחוזים מהקרקע.

### **מס שבח בעסקאות קומבינציה:**

רשות המיסים הוציאה הוראת ביצוע המסבירה איך לחשב את שווי המכירה בעסקת קומבינציה שהרי מכרתי 60 אחוזים מהקרקע תמורת 4 דירות, לדוגמא. לכן, צריך לחשב מה שווי הדירות ליום המכירה, קרי, יום חתימת הסכם הקומבינציה. הוראת הביצוע קובעת שבשווי הדירות יכללו:

1. עלות בניה של 4 דירות.
2. יחוס חלקי – 40 אחוזים – של עלויות התכנון והפיקוח.
3. 40 אחוזים מאגרות והיטלים.
4. מרכיב המע"מ.
5. רווח יזמי צפוי על 4 דירות.

כל המרכיבים ביחד הם שווי התמורה – שווי המכירה. כלומר, הסכום התיאורטי שהתקבל ממכירת 60 אחוזים מהקרקע.

### **יום המכירה בעסקת קומבינציה:**

אם חותמים בהסכם הקומבינציה תנאי מתלא עתידי שלפיו רק אם יוגדלו זכויות הבניה לפי תוכנית כמשמעותה בחוק תכנון ובניה אז ניתן לראות ביום המכירה את יום אישור התוכנית. כלומר, יש דחיה של יום המכירה עד להשלמת התב"ע – וזאת בתנאי שיש תנאי מתלא.

### **סעיף 49א(ב) – עסקת קומבינציה:**

הסעיף מעניק 2 אפשרויות:

בעלים של קרקע שבנויה עליה דירת מגורים מעוניין לעשות עסקת קומבינציה יטען שיש לו פטור ממס שבח במכירה מכיוון שמגיע לו פטור על דירת מגורים מזכה. נניח שארבעת הדירות שיקבל שוות 8 מיליון ש"ח – בעל הקרקע יבקש שיפחיתו לו מזה, לדוגמא, 1.2 מיליון ש"ח שזו הדירה המזכה שיש לו היום. לכן יבקש לשלם שבח רק על 6.8 מיליון ש"ח. סעיף 49א(ב)(1) מעניק לבעל הקרקע את הזכות הזאת לבקש פטור בגובה שווי דירת המגורים הישנה המזכה שלו. הסעיף נראה לכאורה טוב לבעל הקרקע אך בית המשפט העליון קבע בפס"ד יוניבזה קבע עמדה שאם ביקשו פטור מדירת מגורים מזכה, כשיחשבו את שווי הדירות שקיבלנו, יכללו בשווי שלהם גם את מרכיב הקרקע. נבהיר, בפני בעל הקרקע 2 אפשרויות:

- לקבוע את שווי המכירה – 8 מיליון ש"ח – פיקוח, בניה ורווח יזמי (ללא קרקע) – באפשרות זו לא רשאי לדרוש פטור על דירת מגורים מזכה.
- דורשים פטור ממס על דירת מגורים מזכה אך יש עונש כבד שכן יש להוסיף לשווי המכירה את מרכיב הקרקע ואז זה יכול לעלות מעבר ל- 8 מיליון ש"ח.

לבעל הקרקע כדאי לבקש פטור על דירת מגורים מזכה אם בונים רק 3 דירות בכל פרויקט. זאת מכיוון שמקבל פטור על דירת מגורים שלמה ומתווסף לו לתמורה שווי קרקע על דירה נוספת שקיבל. לעומת זאת, אם קיבל 10 דירות מתוך 30 דירות, כאן לא כדאי לבקש פטור כי נקבל פטור על דירת מגורים אך יוסיפו לי 9 פעמים מרכיב קרקע.

## **חוק מע"מ:**

### **הגדרות:**

מכר – לעניין נכס לרבות השכרתו, שכירות, הקניית רשות לשימוש בו, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, לרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו בתמורה וכן נתינתו במתנה, ולעניין מקרקעין גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמוגדר בחוק מיסוי מקרקעין, ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה.

נכס – טובין או מקרקעין.

החוק מכיר בשני סוגי מע"מ:

- א. מע"מ עסקאות – זהו מע"מ שגובה העסק מלקוחותיו.
- ב. מע"מ תשומות – זהו המע"מ שמשלם העסק לספקיו על קניות או על קבלת שירות.

בהתאם לחוק מע"מ, עוסק רשאי לקזז את מע"מ העסקאות שאותו הוא אמור להעביר למדינה, ממע"מ התשומות אותו הוא זכאי לקבל חזרה מהמדינה. הדיווח נעשה אחת לחודש או אחת לחודשיים, תלוי במחזור המכירות או מצב משפטי.

**עוסק מורשה :** עוסק שהוא לא עוסק פטור.

**עוסק פטור :** עוסק שמחזור הכנסותיו על בערך 70 אלף ש"ח בשנה.

**הערה :** לא על כל התשומות של העסק יש מע"מ. מע"מ לא חל על משכורות, הוצאות ביטוח, מיסים, ארנונה ותשלומים לבנקים או על תשלום לעוסק פטור. כלומר, לרשויות המדינה ולמוסדות כספיים, אין חבות במע"מ.

עוסק פטור לא מחויב להעביר מע"מ למדינה בגין הכנסותיו אך הוא גם לא זכאי לקבל החזר מע"מ ששילם על תשומותיו.

**איגוד מקרקעין :** חוק מע"מ מפנה אותנו להגדרה בחוק מס שבת, קרי, איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם מקרקעין.

חברה שכל נכסיה הם מקרקעין, מזומנים וניירות ערך היא איגוד מקרקעין.

חברה שנכסיה הם מקרקעין ומטלטלין שלא משתתפים ביצור הכנסה היא איגוד מקרקעין. חברה שנכסי המטלטלין שלה כן משמשים ליצור הכנסה אך הם תפלים לסך הרכוש – גם היא איגוד מקרקעין. אך חברה שנכסי המטלטלין שלה כן משמשים ליצור הכנסה והם לא תפלים – היא לא איגוד מקרקעין.

## מי חייב בתשלום המע"מ:

הכלל אומר שהמוכר או נותן השירות הם החייבים במע"מ. החריג – במידה ולמוכר או נותן השירות אין חשבוניות מכיוון שאינו עוסק מורשה אז הרוכש ינפיק חשבונית עצמית והרוכש ישלם את שני סוגי המע"מ לרשויות וישלם למוכר הנכס רק את הסכום לני המע"מ.

אדם מבצע עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. עסקה כזו מחויבת במע"מ אך לאותו שכיר אין פנקס חשבוניות ולכן מי שקונה ממנו את השירות או הנכס ידווח בחשבונית עצמית על קיום העסקה.

**עסקה :** מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק. מכאן, שעוסק כספי לא מבצעות עסקאות החייבות במע"מ. הגדרת עסקה מופיעה בסעיף 1 לחוק המע"מ:

1. מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.
  2. עסקת אקראי –
- מכירת טובין או מתן שירות באקראי שהם בעלי אופי מסחרי.
  - מכירת מקרקעין לעוסק מידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין וכן מכירת מקרקעין בידי אדם למעט מכירת דירת מגורים למלכ"ר או למוסד כספי.
  - מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם.
  - מקרקעין כוללים גם זכות במקרקעין וגם זכות באיגוד מקרקעין.

## הטלת המע"מ ושיעורו:

**סעיף 2:** קובע כי על עסקה בארץ ועל יבוא טובין יוטל מע"מ על כל מחיר העסקה.

**סעיף 7:** קובע שמחיר העסקה הוא המחיר שהוסכם עליו, לרבות מיסים, היטלים אגרות וכדומה.

**סעיף 14 :** קובע את מיקום העסקה – יראו נכס כנמכר בארץ אם הנכס היה בארץ בעת מכירתו לקונה או אם יוצא מהארץ או בנכס בלתי מוחשי – אם המוכר תושב הארץ. נכס בלתי מוחשי – מוניטין, נסיון וכו'.

**סעיף 15 :** קובע מתי השירות ניתן בארץ ועל כן חייב במע"מ. יראו בשירות כניתן בארץ כאשר מי שנתן אותו מהארץ, מי שיש לו סוכן בארץ או ניתן לגבי נכסים הנמצאים בארץ. עוד קובע סעיף 15 שגם על פעילות שנערכה כולה או מרביתה בארץ יחול מע"מ וגם על פעילות שניהל אותה מי שעיקר פעילותו בארץ גם אם היא בחו"ל וגם על החלק שנוהל בארץ בפעילות שמרביתה מנוהלת בחו"ל.

## מועד חיוב המע"מ:

**סעיף 22:** במכר טובין מועד החיוב במע"מ – עם העברתם לקונה. אם הועבר בחלקים – חל חיוב על כל חלק שהועבר.

**סעיף 24:** קובע שבשירות חל החיוב במע"מ ברגע קבלת התמורה.

**סעיף 25:** קובע שבשימוש לצורך עצמי:

- לעניין טובין – עם נטילתם לשימוש.
- לעניין מקרקעין – עם קבלת החזקה במקרקעין או עם תחילת השימוש בהם או מועד הרישום בפנקס המקרקעין, לפי המוקדם.

## הפקעה:

**סעיף 27 :** במקרה של הפקעה, חילוט וכדומה יחול המע"מ עם תשלום הפיצוי או התמורה.

## מועד החיוב בעסקת מקרקעין:

**סעיף 28 :** בעסקת מקרקעין חל החיוב במע"מ עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש או עם רישום המקרקעין על הקונה בפנקסים, לפי המוקדם.

**סעיף 28ב:** קובע שבעבודות בניה חל החיוב במע"מ עם השלמת הבניה או העמדת המקרקעין לרשות הקונה, לפי המוקדם. אם הועמדו חלק מהמקרקעין, יחול המע"מ על חלקו.

**סעיף 29 :** בעסקה שסעיף 28 חל עליה, אם שילמו סכומים כלשהם על חשבון התמורה, לפני מועד החיוב בסעיף (שימוש, חזקה ורישום בפנקסים) יחול החיוב לגבי הסכום ששולם ברגע תשלומו. כל עסקה במקרקעין או בעסקת בניה, אם המוכר או נותן השירות קיבל כסף לפני ביצוע פעולות העברה לקונה, הכסף שנתקבל יחויב במע"מ בעת תקבולו.

## עסקאות החייבות במע"מ 0 אחוז:

### סעיף 30 – עסקאות החייבות במע"מ אך בשיעור 0:

- מכירת טובין מסוימים המיועדים ליצוא.
- מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ.
- מתן שירות לתושב חוץ.
- מתן שירות בחו"ל בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי בארץ.
- מכירת פירות וירקות לא מעובדים.
- מכירת נכסים מעוסק לחברה תמורת מניות באותה חברה.
- מכירת מקרקעין ממוסד כספי או ממלכ"ר למוסד כספי או למלכ"ר במסגרת שינוי מבנה.

## עסקאות פטורות ממע"מ:

שים לב להבדל בין עסקאות החייבות במע"מ בשיעור 0 לעסקאות הפטורות ממע"מ לגמרי. חשוב מאוד לעניין קיזוז המע"מ בעסקאות.

- השכרה למגורים עד 25 שנים.
  - מסירת מקרקעין בדמי מפתח.
  - מכירת נכס שלא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא שלו לנכות את מע"מ התשומות שלו.
- לסיכום, בגין עסקאות החייבות במע"מ בשיעור 0 – ניתן לקזז את מע"מ התשומות. לעומת זאת, עסקאות הפטורות ממע"מ – לא ניתן לקזז כנגדם מע"מ תשומות.

## סעיף 31ב(ב) – תמ"א 38:

מתן שירותי בניה בהתאם לתוכנית חיזוק מבנה תהיה פטורה ממע"מ.

## סעיף 38 – ניכוי מע"מ תשומות:

סעיף זה מתיר לעוסק לנכות את מע"מ התשומות שחייב למדינה ושגבה מלקוחותיו ממע"מ התשומות שעמד בהם.

**סעיף 41:** קובע כי אין לנכות מע"מ תשומות אלא אם כן התשומות שימשו בעסקה החייבת במע"מ. כלומר, עסקאות רגילות ועסקאות החייבות במע"מ בשיעור 0.



**סעיף 43א:** במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או בעסקת אקראי, זכאי החייב במע"מ לנכות את מע"מ התשומות ששילם ברכישתן אם יש לו הוכחה לכך והמע"מ לא נוכה. כלומר, בעסקת אקראי שהיא מכירת מקרקעין – זכאי להתקזז על המע"מ אם שולם קודם לכן ולא קוזז.

### **הפסקת פעילות:**

**סעיף 137א :** עוסק שהפסיק את פעילות עסקו או שהעביר לאחר את עסקו ונותר נכס ברשותו, יראו בנכס, רק לאחר שנתיים, כשימש לשימוש עצמי.

**סעיף 137ג :** אותו סעיף קובע שעוסק שהפסיק פעילותו ונותרו בידיו מקרקעין, רשאי מנהל מע"מ לדחות את החיוב במע"מ מעבר לשנתיים. החיוב במע"מ יחול בכל מקרה גם אם בעתיד המוכר לא יהיה חייב במע"מ

### **תקנות מע"מ:**

**סעיף ב(א) :** במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המע"מ.

**סעיף 6ב(ב) :** הסעיף קובע שהקונה יוציא חשבונית עצמית. אם הוא מלכ"ר או מוסד כספי, ידווח המלכ"ר או הבנק על טופס עסקת אקראי.

**דגש לחוק מע"מ – במבחן שמים דגש האם זו עסקה חייבת במע"מ או לא. צריך לגשת להגדרה של עסקה – מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק.**

**עסקת אקראי – שים לב שכוללת בהגדרה מכירת מקרקעין לידי עוסק בידי אדם וכן מכירת מקרקעין למלכ"ר או מוסד כספי על ידי אדם.**