

# מאיר מזרחי ושות'י

## משרד עורכי - דין

טלפון : 03-6129797  
פקס : 03-6129796

בית עוז, קומה 16,  
רחוב אבא הלל 14, רמת גן 52506  
[office@maslaw.co.il](mailto:office@maslaw.co.il)

מאיר מזרחי, עו"ד  
ירון שידלו, עו"ד (רו"ח)  
אפרת רוסינסקי, עו"ד  
חנוך וינדרבוים, עו"ד  
יוני כהן, עו"ד  
אופיר סעדון, עו"ד

בס"ד

03 ספטמבר 2006  
י"אלול/תשס"ו

לכבוד  
מר רן וירניק  
יו"ר לשכת השמאים

אנו מתכבדים להעביר לעיונכם עדכוני פסיקה והוראות מקצועיות בסוגיות במיסוי מקרקעין.

צוות מקצועי יעמוד לרשותכם לכל הבהרות נוספות.

בכבוד רב,

מאיר מזרחי, עו"ד

**1. פסיקה****ע"א 2744/05 מנהל מסמ"ק ת"א נ' אוסיף**

חברת אוסיף מכרה דירות לדיור מוגן. ועדת הערר קבעה כי על המכירה חל שיעור מס מכירה בשיעור 0.8% לפי סעי' 72ד(ב). טענת המנהל לפיה דיור מוגן אינו מסווג כדירות מגורים לא התקבלה כיוון שהן מבחינה פיזית והן ע"פ השימוש יש לסווג הנכסים כדירות מגורים.

**ע"א 1002/05 מושב מזור נ' מנהל מסמ"ק רחובות**

אגודה שיתופית רשומה מכרה דירות מגורים וביקשה פטור ממס שבח החל על רשות מקומית מכוח סעיף 72 לחוק. בית המשפט קבע כי המכירות נעשו ע"י האגודה השיתופית בכובעה הכלכלי עסקי ולא ע"י הועד המקומי בכובעו הציבורי אשר לו נתונות סמכויות מוניציפליות וניתן לראותו כרשות מקומית לעניין הפטור, ולפיכך לא הותר השימוש בפטור.

**ע"א 5025/03 מנהל מסמ"ק ת"א נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ**

ברכישת מקרקעין התחייבה חברת אורלי לשלם תמורה בסך של 7.8 מליון ש"ח, וכן לשלם 1.5 מליון ש"ח עבור אגרות והיטלים. מנהל מיסוי מקרקעין הוסיף את התמורה בגין האגרות וההיטלים לשווי המכירה לעניין חישוב מס הרכישה. בית המשפט קבע כי יש לבחון את תוכנה הכלכלי של העסקה. מהותה האמיתית של העסקה היא כי בנוסף לזכות במקרקעין נרכשה גם הזכות לקבלת היתר בנייה מיידית. לפיכך נקבע כי התשלום ששילמה הרוכשת בגין האגרות וההיטלים הינו חלק בלתי נפרד משווי העסקה ויש לשלם בגינו מס רכישה.

**ה"פ 458/06 גבאי יונה נ' בנק המזרחי**

במכירת דירה בכינו העותרים ביקשו למנוע מהבנק שימוש בפטור ובכך, להקטין את הסכום שיוכל הבנק לקבל בגין מימוש הנכס. ביהמ"ש התיר לבנק שימוש בפטור וקבע כי מאחר ואין לעותרים דירה נוספת השימוש בפטור ע"י הבנק לא מסב להם כל נזק מיסויי.

מנגד נבקש לציין את בר"ע 2189/04 עו"ד בויאר נ' עזבון מנוח ומנהל מסמ"ק בו ביקש כונס נכסים לחתום בשם חייב שנפטר על בקשת פטור מתשלום מס שבח. בקשתו נדחתה. על אף שבשטר המשכון הייתה תניה ולפיה ב"כ הבנק יכול לבקש פטור ממס שבח בשם המוכר, בנסיבות המקרה בעת אישור הסכם המכר לא היה החייב בין החיים ולפיכך, א"א לקבל את הטענה שהזכות לקבל את הפטור הינה חלק מהזכויות ששועבדו לבנק.

כן נזכיר את פס"ד בנק המזרחי נ' מזל לוי רע"א 9025/03 בו לא הותר לנושה התופס דירת מגורים להשתמש בפטור ממס שבח השייך לחייב. בפסק הדין ציין השופט רובינשטיין כי דעתו אינה נוחה מכך, אולם קובע כך משום שזהו הדין המצוי, אף אם אינו רצוי, כדבריו.

#### **ו"ע 1013/05 קידן אריה נ' מנהל מס שבח ת"א**

לעורר ולאשתו היו דירות מגורים שנרכשו עובר לנישואיהם. בהסכם ממון בניהם נקבע כי דירת הבעל תישאר שלו במקרה פירוד, וכך אף לגבי דירת האישה. בדירה נוספת נשאו השניים בתשלומי המשכנתא יחדיו. דירתם האחרונה נמכרה, ותחתיה רכש הבעל דירה חדשה על שמו בלבד למגורי המשפחה, בגינה ביקש ליהנות משיעורי מס רכישה לדירה יחידה בכפוף למכירת דירתו שנרכשה לפני הנישואים תוך 24 חודשים. ביהמ"ש קיבל את הערר והחיל את הלכת "פלם" על המקרה (על מחצית הדירה ישולם מס רכישה כעל דירה יחידה).

נציין כי בפסק דין פלם קבע בית המשפט כי יראו את הדירה הנרכשת כדירתו היחידה של בן הזוג לעניין מדרגות מס הרכישה כאשר אין לו כל דירה נוספת אף אם לבת הזוג יש דירה אחרת ואולם לגביה נקבע בהסכם יחסי הממון עליו חתמו הצדדים כי תהיה שייכת לה בלבד.

פסק דין קודם מפי בית המשפט העליון אן מרי עברי ע"א 3489/99 דן בנושא מהיבט מס השבח ובו נקבע כי בני זוג בני אותו תא משפחתי לא יוכלו לנצל את הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת המגורים לגבי שתי דירות אשר יוחדו בהסכם הממון בטענה כי כל אחד מבני הזוג זכאי לפטור באופן עצמאי.

#### **ו"ע 1363/03 בזק נ' מס שבח רחובות**

חברת בזק שכרה נכס לתקופה של 10 שנים פחות חודש בתוספת אופציה להארכת החוזה. בפשרה הוסכם שמס הרכישה ישולם בגין שווי מהוון של שכירות לתקופה של 10 שנים. בסופו של דבר, השכירות הופסקה לפני תום העשור, ובזק ביקשה החזר מס. ו"ע דחתה את הטענה: בזק הייתה ערה לכך שמדובר בעסקה במקרקעין ולכן דיווחה למשיב; יש לבדוק את הזכות במקרקעין במועד חתימת ההסכמים ולא מאוחר יותר. גם הטענה לביטול עסקה לפי סעי' 102 נדחתה.

**ע"א 9539/05 מנחם אב נ' מנהל מסמ"ק חיפה**

הסכם מכר בין 2 חברות. המנהל קבע שווי עסקה לפי שווי שוק ולא כמופיע בחוזה המכר. ביהמ"ש העליון דחה את הערעור. והוסיף כי לעניין הגדרת שווי הזכות בחוק שווי השוק הוא הכלל, ואילו התמורה הנקובה בחוזה היא היוצא מן הכלל. ובמקרה זה אין סיבה לחרוג מהכלל.

**2. הוראות מקצועיות**

**א. הפטור ממס בפירוק חברה לפי סעיף 71 לחוק.**

בקיומם של תנאים מסוימים, פירוק חברה והעברת נכסי המקרקעין לבעלי המניות עשוי להיות פטור ממס. בין יתר התנאים המנויים בחוק (סעיף 71(א) לחוק מיסוי מקרקעין), קיימת דרישה לאי תשלום תמורה כלשהי לחברה על ידי בעלי המניות אגב הפירוק.

ע"פ הפרשנות שהיתה נהוגה במשרדי מיסוי מקרקעין, תשלום חוב החברה על ידי בעלי המניות, ובכלל כך – חובות קיימים וחובות הנוצרים אגב פירוק החברה, אשר אינם נפרעים על ידי החברה עצמה עובר לפירוק – נחשבים לתשלום תמורה על ידי בעלי המניות. תשלום זה, כמו למשל היטל השבחה של חברה, מס רכוש, מונע את קבלת הפטור ממיסי מקרקעין. פרשנות זו גרמה לקושי רב בפירוק חברות, בעיקר כאלה בהן לא קיימת פעילות עסקית, והן נעדרות משאבים עצמאיים לתשלום החוב ('חברות גוש חלקה').

בהנחיה פנימית שהופצה בימים אלה בין משרדי מיסוי מקרקעין, קבע מר גידי בר זכאי סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים ברשות המיסים, כי חבות הקיימת בחברה ואשר עוברת לבעלי המניות אגב פירוק החברה, לא תפגע בפטור על פי סעיף 71(א) לחוק. יצוין, כי הוראה זו הינה מקלה באופן מיוחד, שכן קובעת היא דין אחד לכל סוגי החובות הקיימים בחברה, ללא אבחנה בין סוג החוב, למועד היווצרותו וכיו"ב.

יחד עם זאת, יש לשים לב כי אף הנחייה זו מסויגת במספר תנאים הצריכים להתקיים לצורך קבלת הפטור, להם יש להידרש בכל מקרה לגופו. בין היתר נקבע, כי ההנחיה חלה על איגודים בהם קיימים מקרקעין ו/או זכויות במקרקעין בלבד, וכן כי לא היתה בעבר פעולה באיגוד, לרבות הקצאה, שלא דווחה למנהל מיסוי מקרקעין.

**ב. תיקון 55 – הו"ב 6/06**

בהוראות ביצוע 6/06 פרסמה רשות המיסים את הנחיותיה המקצועיות והמשפטיות ביחס לפרשנות וליישום תיקון מס' 55 לחוק. להלן מספר נושאים אשר קיבלו ביטוי בהוראת הביצוע:

1. תיקון סעיף 4א' לחוק בעניין פטור בהעברה אגב גירושין. עד כה נדרש היה לבצע את החלוקה ע"פ פסק דין לגירושין, פסק דין הניתן ע"י בית הדין בלבד. תיקון זה התיר פטור בהעברת נכסים ע"פ פסק דין שניתן אגב גירושין, כגון החלטת בית המשפט לענייני משפחה בקשר לחלוקת הרכוש וכו'. כן קיימת התייחסות לפירודם של ידועים בציבור ובני זוג בני אותו מין.
2. סעיף 5(ג) – חלוקת עיזבון בין יורשים. החידוש הוא התרת חלוקת עיזבון בין יורשים בפטור ממס גם לגבי חלוקה של יותר מעיזבון אחד, ואף אם ניתן לגבי העיזבון הקודם צו ירושה. ובתנאי שלא נעשתה חלוקת העיזבון בעבר.
3. החלת מדרגות מס הרכישה ברכישת דירת מגורים גם על תושב חוץ.
4. לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים תיחשב דירה כדירתו היחידה של מוכר גם אם היתה לו דירה נוספת והוא מכרה בתוך 18 חודשים לאחר המכירה לגביה ביקש פטור.
5. לעניין תקופת הצינון שיש להמתין כתנאי לקבלת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שהתקבלה במתנה, על הורה יחיד שקיבל דירה במתנה להמתין תקופת צינון בת שנה אחת בלבד.
6. במכירת דירת מגורים עם זכויות בנייה ע"י מספר מוכרים, עמדת הרשויות היתה כי כל אחד מהמוכרים יהיה זכאי לפטור בגובה כפל שווי חלקו בדירת המגורים, ובתנאי שלא יעלה על תקרת הפטור. גובה פטור אשר במקרים רבים עלה על שווי תקרת כפל הפטור. תיקון הסעיף הגביל את הפטור לכפל שווי הדירה ובתנאי שלא יעלה על תקרת הפטור לכל המוכרים יחד.
7. הרחבת ההכרה בהוצאות המותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף 39, בכללן שכר טרחת שמאי ומודד, הוצאות פינוי פולש ובתנאי שהחזיק במקרקעין במשך שנה לפחות, וכן התרה מלאה של דמי חכירה מהוונים. התיקון הפך את רשימת ההוצאות לרשימה פתוחה בניגוד לעמדת הרשויות עד לתיקון כי רשימה זו סגורה.

8. תיקון 55 הסדיר עיוות שקם בעקבות תיקון 50 לעניין מס המכירה ששילם בעל זכות במקרקעין אשר העניק אופציה וזו מומשה. לפני התיקון שילם המוכר מס מכירה הן על תמורת המימוש והן על התמורה ששולמה בגין רכישת האופציה. במקרים בהם נסחרה האופציה שילם המוכר מס מכירה גם בגין שווי רכישת האופציה ע"י כל רוכש ורוכש. עיוות זה תוקן ונקבע כי המוכר ישלם מס מכירה רק בגין תמורת מימוש האופציה.
9. בפרק חמישי 3 לחוק הון בחילוף הזכויות במקרקעין נעשו מספר תיקונים במסגרת תיקון 55 בניהם:
- א. החלת הפטור בחילוף מבנה עסקי גם על מבנה שהושכר למדינה, או למוסד ציבורי, שחלות עליו הוראות סעיף 9(2) לפקודה ושימש אותו במישרין.
- ב. הורחבו הטבות למבנה עסקי והן יחולו גם במקרה בו הוצאות הבנייה הן לפחות 70% משווי המבנה שהוחלף.
- ג. נשללו ההטבות במקרה בו הזכות החילופית נרכשה מקרוב.
- ד. הורחבה הגדרת "בית אבות" וכן נקבע כי אין צורך ברישיון.
- ה. נקבעו מספר מקרים בהם יינתן פטור במכירת הזכות החילופית, כגון באיחוד וחלוקה וכו'.
- ו. בוטלה ההגבלה על רכישת הזכות החלופית בתקופה הקובעת ונקבע כי על הרכישה להיות בתקופה של שנה לפני או אחרי המכירה.
10. לעניין פינוי ובינוי נקבע מספר הוראות בכללם:
- א. כי על מנת למנוע את מתן ההטבות למחזיקים ופולשים שנכנסו למתחם סמוך למועד ההכרזה עליו כעל מתחם פינוי בינו נקבע כי הפטור מותנה במגורים של שנתיים רצופות לפחות לפני ההכרזה על המתחם.
- ב. הפטור יינתן בגין נכס אחד בלבד לכל תא משפחתי.
- ג. הוראות הפטור יחולו גם על זכויות של דיירות מוגנת.
- ד. הפטור מותנה במכירת כל זכויות המוכר בנכס.

- ה. קבלת תמורה כספית בנוסף ליחידת הדיור החילופית לא תפסול את הפטור ובתנאי ששווי הזכות החילופית והתמורה הכספית לא עברו את התקרה הבועה בחוק. כמו כן תשלום עבור דמי שכירות לתקופת הפינוי יוספו לשווי התקרה.
- ו. הופחת מספר היחידות המינימאלי הנדרש לצורך הכרזה על מתחם כמתחם פינוי בינוי והוא הועמד על 24 במקום 50.
11. לעניין סעיף 67 הדין בפטור באיחוד וחלוקה נקבע כי יינתן פטור בגין איחוד חלקות הגובלות ללא צורך בקבלת אישור רשויות התכנון.
12. לעניין שיעורי המס נקבע כי מס השבח החל על יחיד יהיה בהתאם לשיעור המס החלים עליו מכוח סעיף 121 לפקודה, ולא בשיעור של 50% כפי שהיה עד כה.
13. לגבי חברה אשר רכשה מקרקעין לפני 1.4.1961 ואשר במכירתם תהיה זכאית לשיעורי מס מוגבלים, נקבע בעבר ע"פ תיקון 50 כי במכירתם יוסף לשיעור המס אחוז אחד לכל שנת מס משנת 2005 ועד ליום המכירה. בתיקון 55 נקבע כי שיעור מס זה לא יעלה על 25% בגין השבח הריאלי.

#### ג. טיוטת הוראת ביצוע לעניין התרת הניכויים במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים

בימים אלו הופצה טיוטת הוראת ביצוע הדנה בהתרת ניכוי הוצאות ופחת במכירת דירה אשר הושכרה למגורים שלא בפטור ממס שבח. בהוראת הביצוע נבחנים שלושה מסלולים בהם בחר הנישום לדווח על הכנסותיו מדמי השכירות.

לגבי המסלול הרגיל בו בחר הנישום לדווח על הכנסותיו לפקיד השומה ושילם מס הכנסה מלא על הכנסותיו, רשאי היה נישום לנכות הוצאות ששימשו לו בייצור הכנסתו, וכן רשאי היה לנכות פחת בגין דירת המגורים. במכירת הדירה בחבות במס שבח ינוכה הפחת משווי הרכישה, ולא יותרו ההוצאות השוטפות בניכוי, שכן היו אלו מותרים בניכוי שוטף ע"פ בפקודה.

לגבי המסלול המופחת בו בחר הנישום לשלם על הכנסותיו מדמי השכירות מס בשיעור של 10% בלבד ולא היה זכאי לנכות פחת או הוצאות כלשהן. במכירת הדירה בחבות במס שבח יוסף הפחת המקסימאלי אותו היה ניתן לדרוש לשווי המכירה ולא יותרו כל הוצאות בניכוי, וזאת על אף שנשללה מהמשכיר הזכות לנכות פחת או הוצאות כלשהן.

לגבי המסלול הפטור, בו בחר הנישום שלא לשלם מס בגין הכנסותיו מדמי השכירות עד לתקרה הקבועה (אגב, הכנסותיו מדמי שכירות שמעבר לתקרה ימוסו במס מלא בהתאם למסלול הרגיל). עמדת האגף היא כי אין להתיר ניכוי הוצאות שוטפות ויש לנכות את הפחת הניתן לניכוי משווי הרכישה.

הרציונל שעומד מאחור החלטה זו הוא כי שיעור המס המיוחד שקבע המחוקק להכנסות מדמי השכירות, או הפטור המלא שניתן מגלם בתוכו הכרה של הוצאות שוטפות וניכוי הוצאות הפחת, ולפיכך יראו את המוכר כאילו ניכה הוצאות אלו.