

אוקטובר 2017

הכנת "שומה עצמית" למס שבח

הכרה בניכויים להפחתה מהשבח

מיסים ועסקים בע"מ

אתר אינטרנט - www.ralc.co.il



רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

תוכן הנושאים:

1. חישוב שומה עצמית.
2. היחס בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין.
3. הפחתת פחת.
4. הניכויים המותרים לפי סעיף 39 לחוק.
5. הכרה בריבית לפי סעיף 39א לחוק.
6. ניכויים מותרים אחרים.
7. סוגי אסמכתאות לניכויים.
8. ייחוס ניכויים לנכסים שונים.
9. חישוב הסכום האינפלציוני של ההוצאות.
10. חובת דיווח מקוון על עסקאות במקרקעין.
11. פרופיל משרדנו.



חישוב שומה עצמית

טופס 2990



חישוב השבח במקרקעין

• רווח = הכנסות פחות הוצאות

• שבח = שווי המכירה פחות הוצאות מוכרות למס

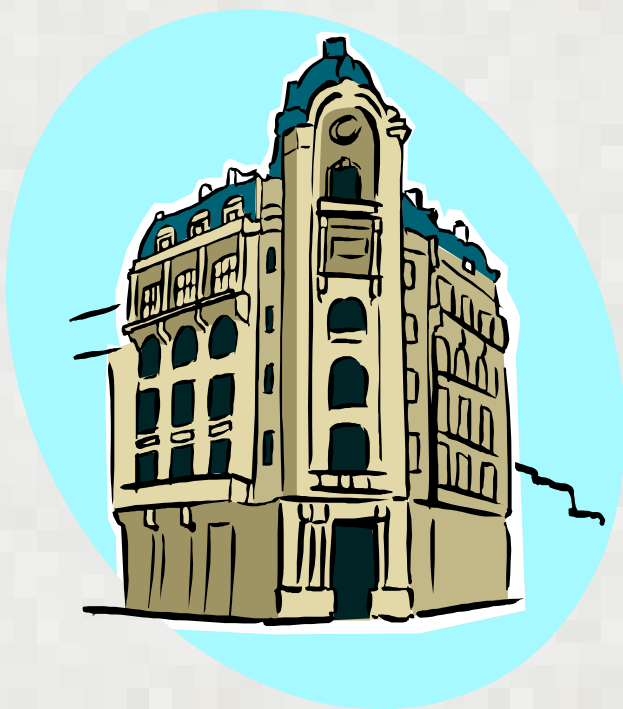
• מס שבח - משולם על השבח

• הוצאות מוכרות למס

1. פרק רביעי לחוק מיסוי מקרקעין

בעיקר: סעיפים 39 - 39א

2. פרק חמישי לחוק – חישוב המס



כדאיות בדיקת ההוצאות המוכרות

בחישוב שבח מקרקעין

❖ ככל שיידרשו יותר הוצאות מוכרות – <
יקטן השבח ו- < ויפחת מס השבח

❖ ייתכן הפסד – אשר יוכר לקיזוז מרווחי הון ושבח מקרקעין
אחרים.

❖ ניתן לוותר על ניצול פטור במכירת "דירת מגורים מזכה"
ולשמור אותו לדירה הבאה
(כדי להימנע מניצול שני פטורים לינאריים בתקופת המעבר)

היחס בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין



**סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963**

**"לשם קביעת סכום השבח
יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת
הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל
אחד מאלה,
אם אינן כלולות בשווי הרכישה
ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:.."**



לא ניתן לתבוע הוצאות מוכרות למס הכנסה

❖ הוצאות לשמירה על הקיים

❖ הוצאות פחת

❖ דמי פינוי

❖ הוצאות החזקה

סוגי ההוצאות שיתרו בחישוב השבח

- ❖ הוצאות רכישת הנכס
- ❖ הוצאות השבחת הנכס
- ❖ הוצאות החזקת הנכס (שלא נתבעו למס הכנסה)
- ❖ הוצאות מכירת הנכס – לרבות לאחר יום המכירה
- ❖ הוצאות מימון - ברכישה או השבחת הנכס

ובלבד שהן לא נדרשו או יכלו להידרש - כהוצאות מוכרות לצורכי מס הכנסה

(ע"א 8138/06, סלון מרכזי אל על)

גובה ההוצאות המוכרות חייב להיות סביר ביחס לנסיבות העסקה

(ע"א 8763/06 גבריאלי מרדכי – גבולות הכרה בשכ"ט עו"ד)

היחס בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין בעסקאות במקרקעין

ע"א 9412/03, עמי חזן (2.2.2005)

עסקה פירותית – תחול פקודת מס הכנסה

(ס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין)

עסקה הונית – יחול חוק מיסוי מקרקעין

(הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה)

עסקה הונית שעליה לא חל החוק, כגון: במקרקעין

מחוץ לישראל – תחול פקודת מס הכנסה

לא יוכרו הוצאות בחישוב השבח באם ניתן היה להכיר

בהם לפי הוראות פקודת מס הכנסה (האומנם?)

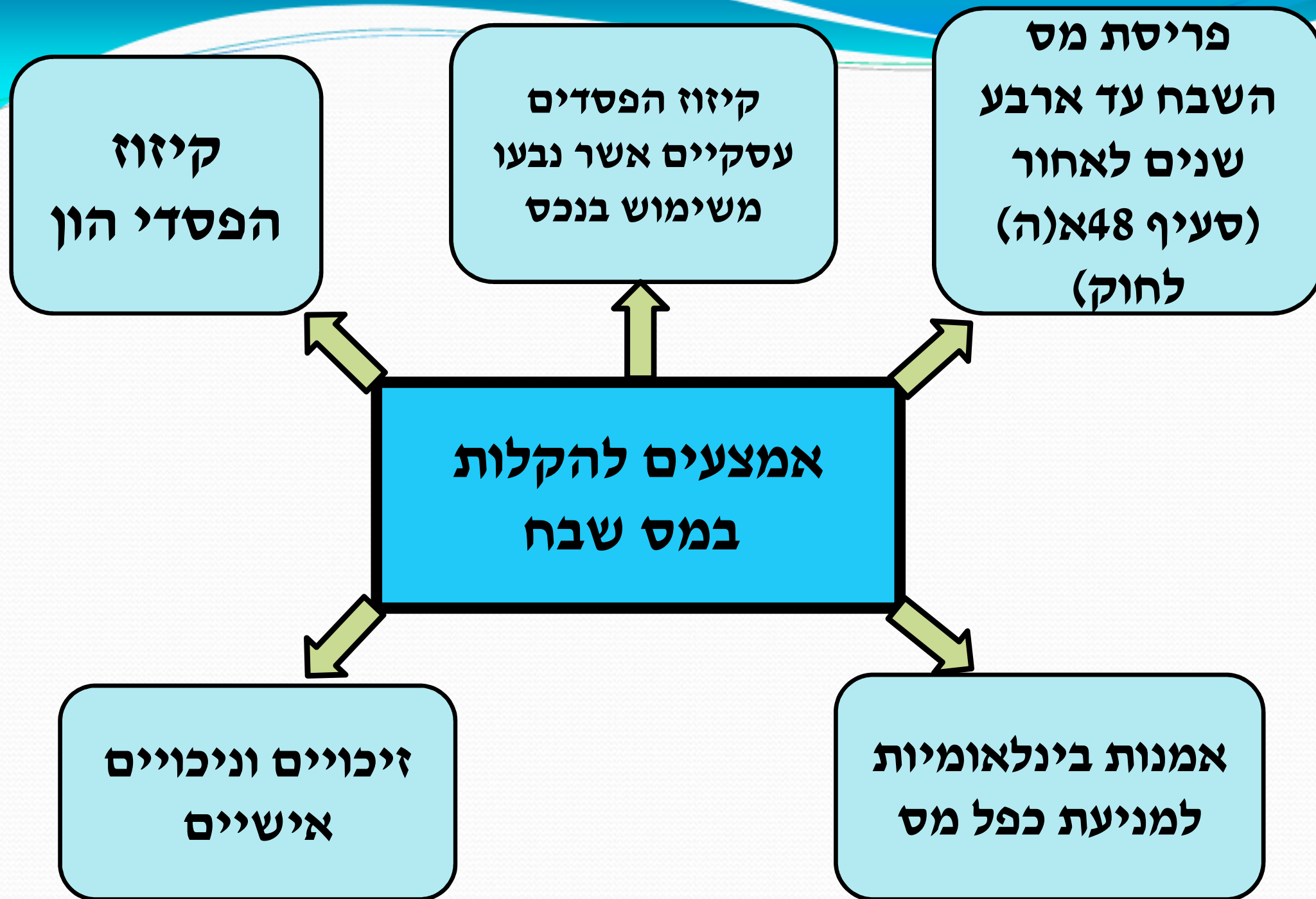
כגון: הוצאות החזקה שוטפות או דמי מפתח

המבחנים לזיהוי עסקה מסחרית שעליה תחול הפקודה או הונית שעליה יחול החוק

- ❖ מבחן טיב או אופי הנכס
- ❖ מבחן תדירות העסקאות
- ❖ מבחן היקף העסקאות
- ❖ מבחן מקורות המימון והיקפם
- ❖ מבחן ההשבחה
- ❖ מבחן הידע, המיומנות והבקיאות (ע"א 264/64, בן ציון)
- ❖ מבחן תקופת ההחזקה
- ❖ מבחן הנסיבות

ע"מ 11-01-20435 אורן ואח' (ניתן ביום 23.8.2015):

מכירת דירות מגורים עלולה להיות חייבת במס הכנסה מלא ואף בחבות בביטוח לאומי, ולא יינתן בגין מכירתן פטור ממס שבח. זאת כאשר, מדובר במכר דירות שנקנו על ידי מי שעוסק ביזמות במקרקעין, אף אם רכש את הדירות על שם בני משפחתו.



הפחתת פחת

חוק מיסוי מקרקעין - פחת

- השפעת פחת על חישוב מס השבח:
- הכלל - הוצאות הניתנות לניכוי ע"י מס הכנסה (כולל הוצאות פחת) לא יותרו בניכוי לעניין מס שבח (ס' 39).
- לכן, יש להקטין את שווי הרכישה בסכום הפחת האמור, פעולה שתגדיל את השבח. ככל ששיעור פחת נמוך יותר, יופחת ערך נמוך משווי רכישה, ויקטן השבח.
- ע"א 535/01 שופרסל - כאשר אין קבלות המעידות על רכישה ושוויה, טופס הפחת הוא בר אסמכתא ובעל מעמד מחייב לעניין מיסוי מקרקעין
- חוזר 16/2003 – הכרה בפחת לעסקים הפועלים מהבית?
- פחת מותאם – לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.4.73

(דנ"א 339/06, שופרסל (3.10.2006))

חריגים לכלל זה:

ע"א 8138/06, סלון מרכזי (ניתן ביום 11.2.2008):

ביהמ"ש התיר הוצאות ששולמו למס רכוש בשל זכות במקרקעין, למרות שמדובר בהוצאות מוכרות לפי פקודת מס הכנסה, זה מהטעם שהחברה הפסיקה לפעול ולא יהיה באפשרותה המעשית לנכות את ההוצאות הללו ובכך ייגרם לה מס עודף שיוטל עליה מעל הרווח הכלכלי שהיה לה בפועל.

ע"ש 1005/09 לילי שמשון (ניתן ביום 11.4.2010):

ככל שנישום לא ניכה את הוצאות הפחת בדוחות למס הכנסה, יש להכיר בהם בחישוב השבח.

ו"ע 11-05-18232 ברמן (ניתן ביום 6.8.2012):

אם הוכח שלא נדרש הפחת לצורכי מס אזי אין מקום להפחיתו משווי הרכישה לצורך חישוב השבח

פחת במסלול הפטור או מסלול 10% מס

הכנסה

במכר דירות שהושכרו למגורים

הוראת ביצוע 5/2007 מיום 27.2.2007

**אינה תואמת את לשון החוק
ולא את תכלית חוק הפטור.**



הניכויים המותרים לפי סעיף 39 לחוק



מיני רפורמה בהכרה בהוצאות מוכרות

מתיקון 50 לתיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין

- עד תיקון 50 (עד 6.11.2001) – רשימה סגורה של הוצאות לפי סעי' 39.
- בתיקון 50 (מיום 7.11.2001) – הוכרו הוצאות מימון לגבי עסקאות שמועד רכישתן מתיקון 50, סעי' 39א.
- **בע"א 4271/00 מ. ל. השקעות (מיום 17.3.2003)** – הוכרו הוצאות מימון לגבי עסקאות רכישה שלפני תיקון 55 ונפתחה רשימת ההוצאות המוכרות, הגישה הכלכלית !
- מתיקון 55 ואילך (מיום 12.4.2005) – רשימה פתוחה של הוצאות מוכרות, השוואה לסעי' 17 רישא לפקודת מס הכנסה.

רווח לשוני ? או רווח כלכלי ?

● הגישה הלשונית

ע"א 8569/06, פוליטי מיום 28.5.2008

ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג (דעת רוב) מיום 22.9.2008

● הגישה הכלכלית

ע"א 8138/06, סלון מרכזי אל על מיום 11.2.2008

ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג (דעת מיעוט של א. רובינשטיין)

הרפורמה הדו-שלבית בהכרה בהוצאות

בחישוב השבח

❖ **מתיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין (מיום 12.4.2005)**

❖ **רשימה פתוחה "לרבות"**

ע"א 406/72, קולנוע רינה, עמ"ה 316/88, אפ-שר

הוראת ביצוע 6/2006 מיום 17.7.2006

ע"ש 3774/98, רוטקופף (מיום 7.2.2006)

הכרה בהוצאות פיצוי להסרת התנגדות לצוואה

תיקון 55 - הוצאות מוכרות לפי סעיף 39 לחוק, לרבות:

- הוצאות רכישה בניכוי פחת
- הוצאות השבחה – אחזקה תיקונים והשבחה עצמית
- השבחה משפטית – זכויות בנייה, שינוי ייעוד
- רכישת זכות ייחודית – דמי פינוי ודמי היוון
- בתיקון 55 - דמי פינוי למחזיק זכות שנה ויותר אך אינו קרוב – ע"א 3966/02 דוד כנפי (במסגרת סעיף 39(2) תותרנה בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת זכות חזקה ייחודית שקבל אדם על פי דין בהבחנה מתשלום לפינוי פולש).
- אגרת רישום ירושה - רישום הזכויות במקרקעין
- השבחת המקרקעין הסמוכים
- אגרות ששולמו בגין המקרקעין

הוצאות מוכרות לפי סעיף 39 לחוק – המשך

- דמי תיווך ברכישה – 2% ?
- דמי תיווך במכירה – 2% או לשכנע ביותר.
- שכ"ט עו"ד ברכישה או במכירה
- בתיקון 55 - שכ"ט שמאות ומודד
- בתיקון 55 – הוצאות הוכחת הזכות במקרקעין
- מס רכוש וארנונה כללית
- בתיקון 50 - מס מכירה – מיום 7.11.2001.
- דמי הסכמה לרישום שעבוד, בתיקון 55 – כולל דמי היוון למנהל
- דמי רישום ועמלות הסכמה לבעל המשכנתא
- היטל השבחה ודמי היתר
- בתיקון 55 – הוצאות בשל דיווחים, השגה, ערר וערעור (ס' 17 (11) לפק')
- הוצאות שהוצאו על ידי מעביר הזכות שנתקבלה ללא תמורה, או בפטור, או בחליפין.

הכרה בריבית

לפי סעיף 39א לחוק

הוצאות מימון



הוצאות המימון – ריבית ריאלית

התנאים להכרה לפי סעיף 39א לחוק

- **רכישה מיום 7.11.2001 – בוטל בתיקון 55 .**
- **ההלוואה התקבלה לרכישה או להשבחת המקרקעין, בסמוך להם, או - הלוואה המחליפה הלוואה כזו.**
- **ההלוואה אינה מ-"קרוב" – בן משפחה, בעל שליטה**
- **ההלוואה רשומה בפנקסי חשבונאות כפולה - אן – ההלוואה מובטחת במשכנתא או יש בגינה הערת אזהרה.**

בתיקון 55 – מיום הרכישה עד 90 יום לאחר יום המכירה !?

הוצאות מימון מוכרות לפי סעיף 39א

מתיקון 55 (12.4.2005) – מוכר ללא מגבלת מועד הרכישה .
תיקון לאחר (סע' 85) – עד 4 שנים מיום שנעשתה השומה.
אישור מראש להוצאות המימון שיוכרו במכירה .

חוזר אגף מיסוי מקרקעין 16/2003



ניכויים אחרים

מותרים



הוצאות נוספות שאינן מפורטות

בסעיף 39 לחוק

- הוצאות מכירה – שכ"ט, מיפוי,
- פרסום והוצאות מכרזים
- דמי יזמות וקישור
- דמי ניהול לאפוטרופוס הכללי עבור ניהול המקרקעין
- מס בולים עבור חוזה הרכישה ועבור המימון.
- אגרת רישום משכון/שעבוד על המקרקעין
- עמלות בנקאיות, עמלה לגידור סיכוני מט"ח
- עמלת פירעון מוקדם של משכנתא
- שכ"ט בתביעה נגד הממשכן



הוצאות מיוחדות

- הצמדה, ריבית וקנסות ששולמו בשל מיסים המוכרים בניכוי
- מע"מ ששולם בגין הוצאות ולא נתקבל כהחזר
- ריבית ששולמה בשל דמי הסכמה למנהל
- הפחתת ההוצאה בגין החזר מהמנהל
- הוצאות שנעשו על ידי בעלים קודמים (נאמן, מפרק, מתנה, הורשה)

הוצאות מיוחדות - המשך

- תשלומי איזון – חליפין ושיחלוף
- הוצאות בשל זכויות לבנייה נוספת – היטל השבחה, מס מכירה וכדומה
- הוצאות בנייה מחדש והחלפת תקרה



סוגי אסמכתאות לניכויים

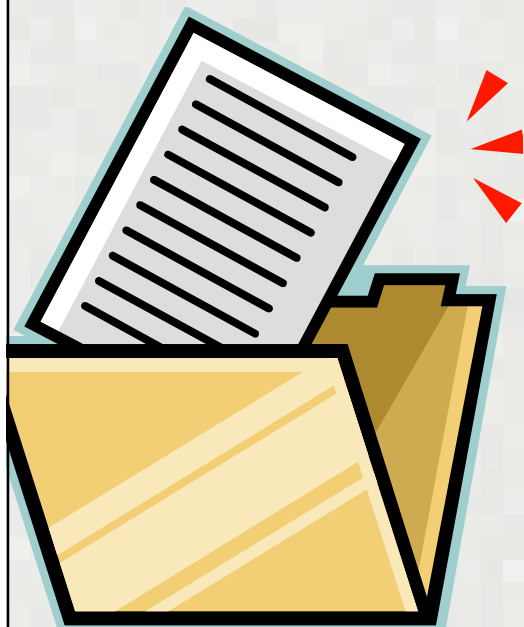


נטל ההוכחה בדבר קיומן של הוצאות

מספיק מסמך נאות ומפורט לאימות ההוצאה

- ❖ חשבוניות מס
- ❖ חוזה רכישה
- ❖ חיוב מפורט
- ❖ טופס פחת – ע"א 535/01 שופרסל
- ❖ הצהרת הון – חב"ק מיסוי מקרקעין
- ❖ דוחות כספיים – עמ"ש 104/99, עמיחי מאור
- ❖ הסכמי שומות סופיות למס הכנסה
- ❖ שווי הרכישה לעניין מס רכישה
- ❖ הערכת שמאות לעלות רכישה/השבחה

ע"א 9734/05 ק.א. מטסדורף
עמ"ש 128/91, בית התור





ייחוס ניכויים לנכסים שונים

ייחוס הוצאות לחלק הנמכר

במיוחד כשחלק פטור ממס שבח וחלק חייב במס

❖ הכלל ייחוס יחסי – ס' 40 לחוק
(ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג)

❖ ייחוס ספציפי: - דירת מגורים עם זכויות בנייה
נוספות (עמ"ש 3015/02, הלביץ בועז)
- מס מכירה (ו"ע 1077/02, שביט)
- דמי הסכמה (ו"ע 1038/00, אביב דבורה)

הוראת ביצוע 8/2004 מיום 6.6.2004

ייחוס הוצאות לנכס הנמכר

תיקון 76 ביחס לדירת יוקרה ששווייה מעל 4.443 מיליון ש"ח

- **הכלל:** במכירת חלק מזכות במקרקעין, יוכר רק החלק היחסי מכלל ההוצאות (סעי' 40).
- הייחוס היחסי יחול גם במכירת דירת מגורים מזכה עם זכויות בנייה נוספות (סעי' 49(א)(4)).
- **הגישה הכלכלית** – ככל האפשר, הייחוס ייעשה באופן ספציפי, כגון:
 - # מס מכירה – ששולם בשל זכויות הבניה (ו"ע 1077/02 שביט)
 - # דמי הסכמה – ששולמו בשל זכויות הבניה (ו"ע 1048/99 אביב)
 - # היטל השבחה – לייחס לפי ההשבחה.
- **הנפקות:** ייחוס הוצאות גדולות יותר לזכות שמכירתה חייבת במס, לעומת הזכות הפטורה ממס (ולהפך)

חישוב הסכום האינפלציוני של ההוצאות

חישוב השבח במקרקעין

(ס' 48+47 לחוק)

- ❖ **סכום אינפלציוני** – הצמדת עלויות הרכישה וההשבחה לעליית מדד המחירים לצרכן עד ליום 31.12.1993 – 10% מס, מיום 1.1.1994 ואילך – פטור ממס
- ❖ **שבח ריאלי** – הרווח שמעל הסכום האינפלציוני (**זכות שאינה דירה**) - יחיד : עד ליום 6.11.2001 – שיעור מס מלא:
לפי המס השולי – עד 48% + 2% מס יסף משנת 2013 מיום 7.11.2001 ואילך – שיעור מס מופחת:
20% עד 31.12.2011, - < 25% מיום 1.1.2012
- חברה : לפי שיעור מס חברות – 25% (**משנת 2016**)
+ מס דיבידנד בשיעור 30% (**לבעל שליטה**)
=< סה"כ 47.5% מהשבח הריאלי + 2% מס יסף לדיבידנד.
- ע"א 8569/06, פוליטי – חלוקה ליניארית לפי תקופות בלבד
- ❖ **שיעורי מס היסטוריים לנכסים שנרכשו**
עד ליום 31.3.1960 עולים בהדרגה (ס' 48(ד) לחוק)

תאומי הוצאות למדד (ס' 47)

- הוצאות פחת (תיקון 12) – מיום 1.4.1982 – שערוד עלות מופחתת ,
- ברכישה עד התיקון – שערוד עלות מלאה ופחת ממחצית תקופה
(דנ"א 339/06, שופרסל (3.10.2006))
- מיסי רכוש – לפי מועדי תשלומם:
עד 31.3.1972, עד 31.12.1985, מיום 1.1.1986.
- הוצאות אחרות (לפני יום המכירה) – יחולקו במדד יום ההוצאה או במדד גמר ההשבחה ויוכפלו במדד יום המכירה.
(גמר ההשבחה - 2/3 מתחילת הבניה או ספציפי
ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר, ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל)
- הוצאות ריבית ריאלית – יוכפלו במדד מאמצע השנה שבה שולמו ועד ליום המכירה.
- הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה – יתואמו לאחר ליום המכירה.

חובת דווח מקוון על עסקאות במקרקעין

חובת דווח מקוון

- **דיווח מקוון – החל מיום 1.12.2017, ניתן יהיה להגיש הצהרות ומסמכים לפי חוק מיסוי מקרקעין באופן מקוון בלבד.**
חריגים: עו"ד מייצג מעל גיל 66 שנים או באישור מנהל מיסוי מקרקעין.
(תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ח-2017,
כללי מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ח-2017)
- **אופן ההגשה – עו"ד מייצג באמצעות מערכת מייצגים,**
או עצמאית באמצעות עמדות מחשוב במשרדי מיסוי מקרקעין האזוריים.
- **צרופות במסר אלקטרוני – יש לצרף את כלל המסמכים אשר קיימת חובה על פי דין לצרפם, לרבות הצהרת אימות פרטים מקוונת.**
דווח שאינו מקוון – לא ייקלט – ויראו את המסמך כלא הוגש!



משרד רמי אריה ושות' עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי של **34 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **יושב ראש צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים במיסוי, הגדול מסוגו בישראל – **www.ralc.co.il**
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- ניסיון רב בניהול בורריות וגישורים בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- מומחה להערכות שווי חברות, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

הוצאות מוכרות למס שבח תם ולא נשלם...



מאת:

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il