

השתלמות לשכת עורכי דין בישראל
11 במאי 2021



עריכת שומה עצמית
זיהוי הניכויים המוכרים בחישוב השבח



מיסים ועסקים בע"מ
אתר אינטרנט - www.ralc.co.il



רמי אריה עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il



חישוב השבח במקרקעין

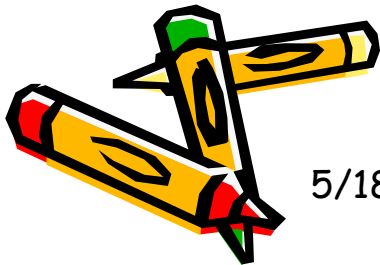


- **רווח** = הכנסות פחות הוצאות
- **השבח** = הכנסות פחות הוצאות מוכרות למס
- **מס השבח** - משולם על השבח
- **הוצאות מוכרות למס**

1. פרק רביעי לחוק מיסוי מקרקעין

בעיקר: סעיפים 39 - 39א

2. פרק חמישי לחוק - חישוב המס

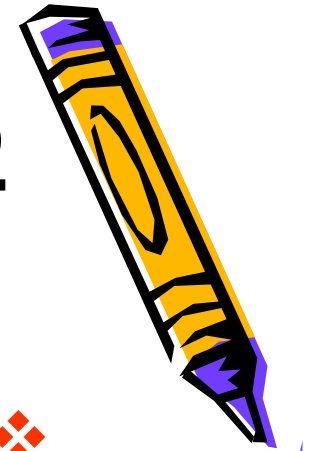


5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

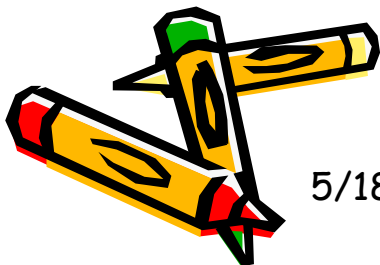
2

כדאיות בדיקת ההוצאות המוכרות בחישוב שבח מקרקעין



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

❖ **ייתכן הפסד שבח !!!**
אשר יוכר לקיזוז מרווחי הון ושבח מקרקעין
באותה שנת מס, או בשנות המס הבאות

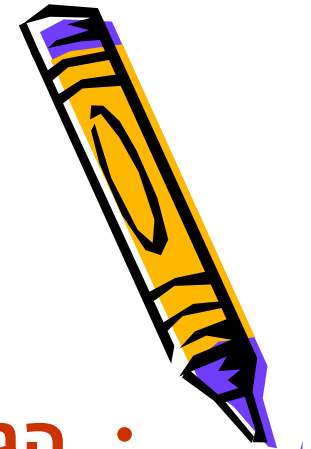


5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

3

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 ויינברג (דעת מיעוט של א. רובינשטיין)



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

4

סוגי ההוצאות שיותר

בחישוב השבח

סעיפים 39 ו-39א לחוק מיסוי מקרקעין

- ❖ 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 הוצאות

ובלבד שהוצאות אלו 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)



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

5



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 .

• מפס"ד 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.
לרבות = < הרחבה



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

6

הרחבת ההכרה 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

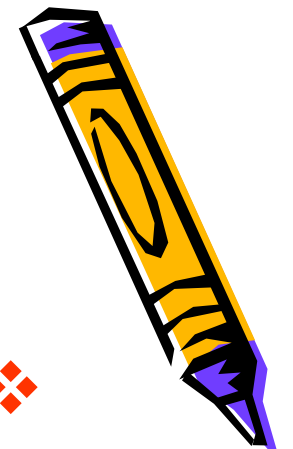


5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

7

לא ניתן לתבוע הוצאות מוכרות למס הכנסה



❖ הוצאות לשמירה על הקיים

❖ הוצאות פחת

❖ דמי פינוי

❖ הוצאות החזקה

❖ פחת דירה שהושכרה - במסלול פטור ממס או

במסלול 10% בנכס שהושכר למגורים **הוראת ביצוע**
5/2007 מיום 27.2.2007 אינה תואמת את לשון החוק ולא את תכלית
חוק הפטור - אושרה תביעה ייצוגית בהקשר אליה !!!

אולם, כאשר לא ניתן מעשית לתבוע ממס הכנסה

יוכרו ההוצאות למס שבח

(ע"א 8138/06, סלון מרכזי - מיום 11.2.2008)



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

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



5/18/2021

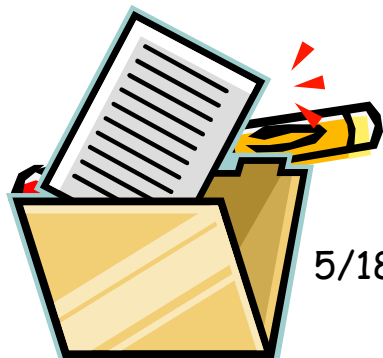
רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

ייחוס הוצאות לנכס הנמכר



- 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 - לייחוס לפי ההשבחה.

הנפקות: ייחוס הוצאות גדולות יותר
לזכות שמכירתה חייבת במס,
לעומת הזכות הפטורה ממס (ולהפך)



5/18/2021

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

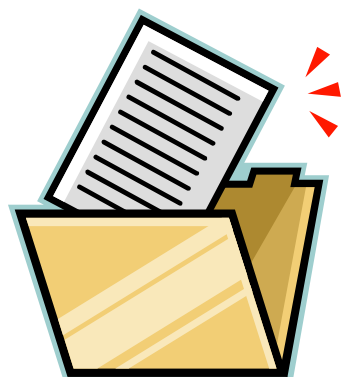
❖ דוחות כספיים - עמ"ש 104/99, עמיחי מאור

❖ 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



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

11

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. ת"צ - עו"ד רשף חן - 4/2021
- פס"ד 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



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

12

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, פס"ד כנפו
- אגרת רישום ירושה - רישום הזכויות במקרקעין
- השבחת המקרקעין הסמוכים
- אגרות ששולמו בגין המקרקעין



5/18/2021

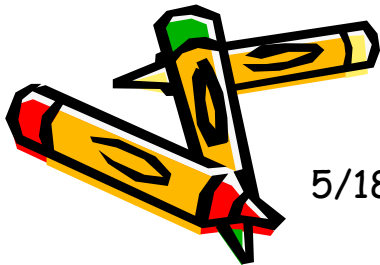
רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

13

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 עירוני וארנונה כללית
- בתיקון 50 - מס מכירה - מיום 7.11.2001.
- דמי הסכמה לרישום שעבוד, בתיקון 55 - כולל דמי היוון למינהל
- 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.



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

14

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 מישכון/שעבוד על המקרקעין
- עמלות בנקאיות, עמלה לגידור סיכוני מט"ח
- עמלת פירעון מוקדם של משכנתא
- שכ"ט בתביעה נגד הממשכן



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

15

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 !?



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

16



הוצאות מיוחדות



- הצמדה וריבית ששולמו בשל מיסים המוכרים בניכוי
- מע"מ ששולם בגין הוצאות ולא נתקבל כהחזר
- ריבית ששולמה בשל דמי הסכמה למינהל
- הפחתת הוצאה בגין החזר מהמינהל
- הוצאות שנעשו על ידי בעלים קודמים (נאמן, מפרק, מתנה, הורשה) - **עיקרון הרציפות**

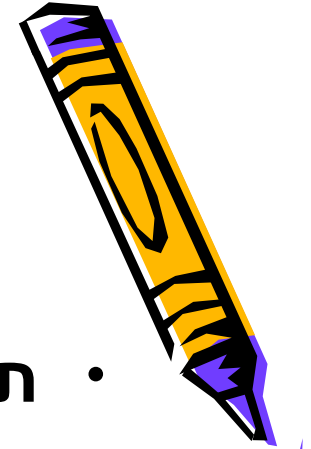


5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

17

הוצאות מיוחדות - המשך



- תשלומי איזון - חליפין ושיחלוף
- הוצאות בשל זכויות לבנייה נוספת - היטל השבחה, שמאות, מודד וכדומה
- הוצאות בנייה מחדש והחלפת תקרה - ?? **במחלוקת**
- פחת במסלול הפטור או מסלול 10% מס הכנסה -
הוראת ביצוע 5/2007 מיום 27.2.2007 אינה תואמת את לשון החוק ולא את תכלית חוק הפטור.
אושרה תביעה ייצוגית בהקשר לה !



3/2021

חישוב מס השבח לגבי זכות שאינה דירת מזכה

(ס' 47+48 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
- עד ליום 6.11.2001 - **שיעור מס מלא:**

יחיד לפי המס השולי - עד 47% + 3% מס יסף
חברה לפי שיעור מס חברות - 23%

+ מס דיבידנד בשיעור 30% + מס יסף

=< סה"כ 50% מהשבח הריאלי

- **מיום 7.11.2001 ואילך - שיעור מס מופחת:**

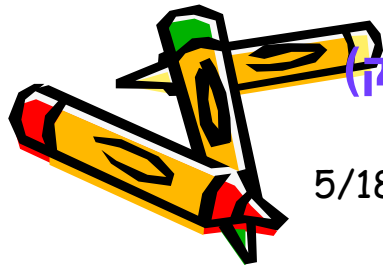
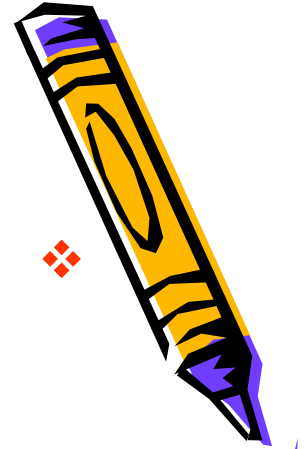
יחיד - 20% עד 31.12.2011, 25% מיום 1.1.2012

חברה - 23% + 30% מס דיבידנד =< 50% מהשבח הריאלי

ע"א 8569/06, פוליטי - חישוב ליניארי לפי תקופות בלבד - ליחיד בלבד.

שיעורי מס היסטוריים לנכסים שנרכשו

עד ליום 31.3.1960 עולים בהדרגה (ס' 48(ד) לחוק)



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

19

תאומי הוצאות למדד (ס' 47)



הוצאות פחת (תיקון 12) - מיום 1.4.1982 - שערך עלות מופחתת

• ברכישה עד התיקון - שערך 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 לאחור ליום
המכירה.



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים

www.ralc.co.il

20

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 - כגון: הוצאות החזקה שוטפות או דמי מפתח



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

21

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



5/18/2021

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים
www.ralc.co.il

22

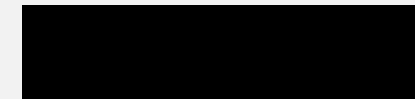


משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

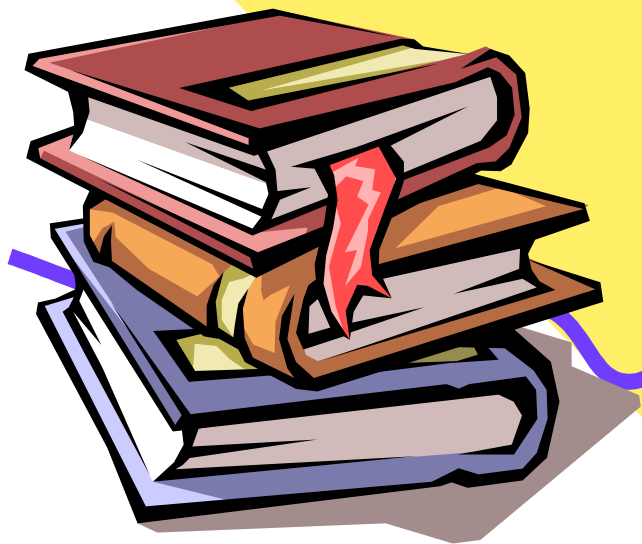
מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 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
- חבר 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 באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – www.ralc.co.il
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות 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

הוצאת מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il