

16.4.2019

טיפים ודגשים לבניית
"שומה עצמית" נכונה למס שבח
תוך ניצול כל הטבות והקלות המס

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



רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

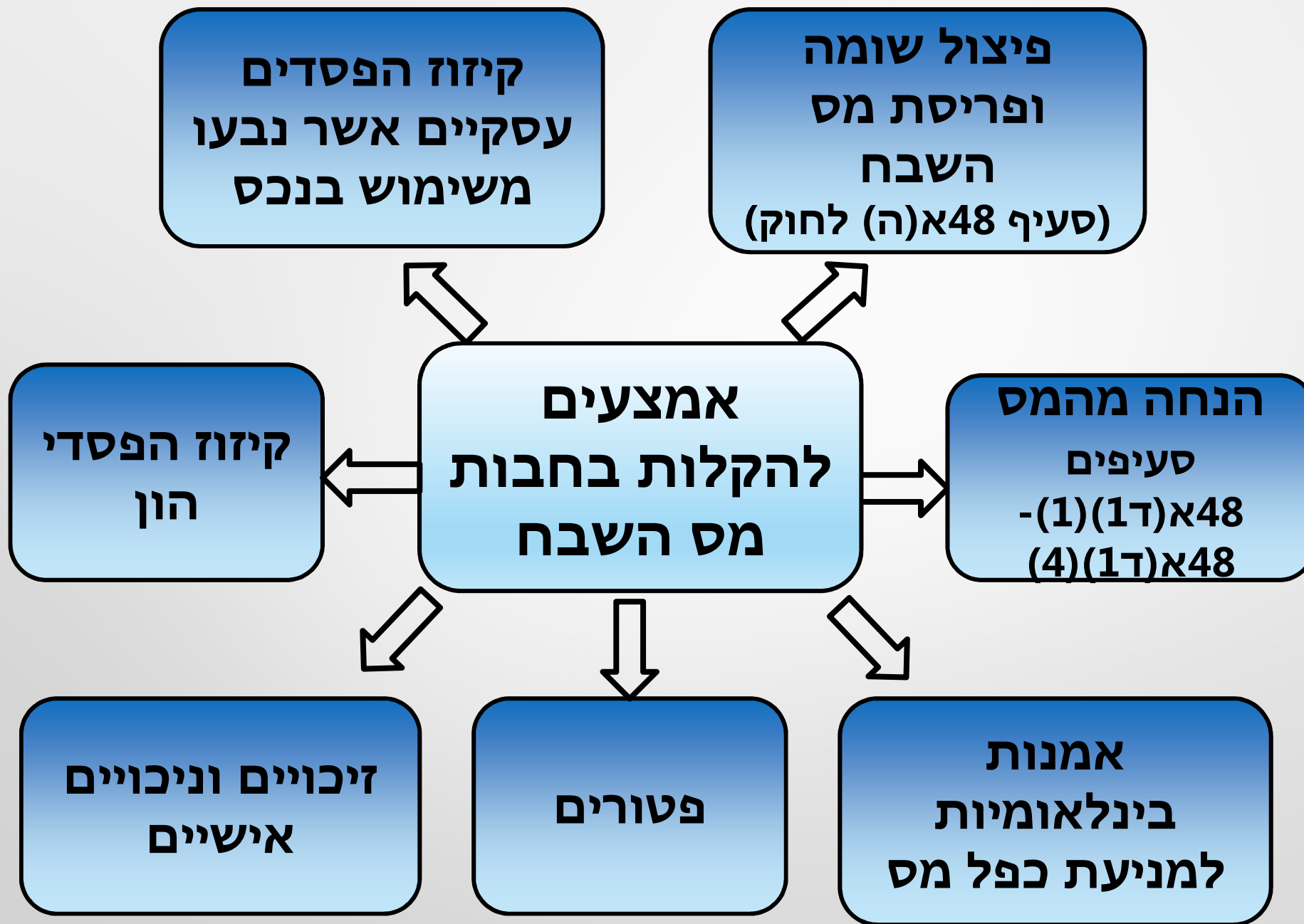
תוכן עניינים:

1. היערכות לדיווח טרם העסקה
2. אמצעים להקלות במס שבח
3. שומות בריבוי נכסים
4. שווי המכירה
5. שווי הרכישה
6. פחת
7. הוצאות וניכויים
8. חישוב השבח ושיעורי המס

היערכות לדיווח טרם העסקה

- תיקון סעיף 73 לחוק – מיום 1.1.2017
הגשת "שומה עצמית" **תוך 30 ימים**.
- היערכות ותחשיבי המס טרם סגירת העסקה
 - וודאות המס (מניעת טעויות)
 - איסוף אסמכתאות
 - שמאויות נדרשות ואומדנים

אמצעים להקלות במס שבח



אמצעים להקלות במס שבח

פטורים

- פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים יחידה (ס' 49ב(2) לחוק)
- פטור ממס שבח בגין דירה שהתקבלה בירושה (ס' 49ב(5) לחוק)
- מכירת דירה שהתקבלה במתנה (ס' 62 לחוק) תקופת צינון (ס' 149 לחוק)
- מכירה שתי דירות לשם רכישת דירה (חילוף דירות) – פטור חד פעמי (עד לסך של 3,332,000 ₪) (ס' 49 לחוק)
- העברת דירת מגורים אגב גירושין (ס' 4א לחוק)
- זכויות בניה (ס' 149 לחוק)

אמצעים להקלות במס שבח

פיצול שומה

חישוב נפרד על השבח / רכישה לכל אחד מבני הזוג :

(1) **לפי הלכות שלמי ופלם:**

הסכם ממון + הפרדה רכושית בפועל

(2) **לפי הלכת ניר יוסף:**

ייחוס השבח בנכס משותף, לכל אחד מבני הזוג

- **הזכות במקרקעין הוחזקה בחלקים שווים בין בני הזוג** – בהתאם להנחיה של רשות המסים מיום 4.6.2018 – ניתן להגיש בקשה לפיצול השומה ישירות לפקיד שומה ללא פניה קודמת למיסוי מקרקעין.
- **הזכות במקרקעין הוחזקה שלא בחלקים שווים בין בני הזוג** – יש להגיש בקשה לפיצול השומה למיסוי מקרקעין תחילה ורק לאחר מכן לפקיד שומה.

אמצעים להקלות במס שבח

• פריסת מס השבח (ס' 48א(ה) לחוק)

- עד ארבע שנים המסתיימות בשנת המכירה.
- חישוב המס ייעשה **בהתחשב בשעורי המס** החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה (גיל 60 ומעלה, מדרגות מס של הכנסה מיגיעה אישית)
- ניצול **יתרת נקודות הזיכוי**, בכל אחת משנות הפריסה.
- **הגשת דוחות שנתיים** למ"ה לכל אחת משנות הפריסה.

**במידת וישנה זכאות לפיצול שומת מס השבח, מומלץ
לבצע את הפריסה לאחר הפיצול!**

אמצעים להקלות במס שבח

הנחה מהמס

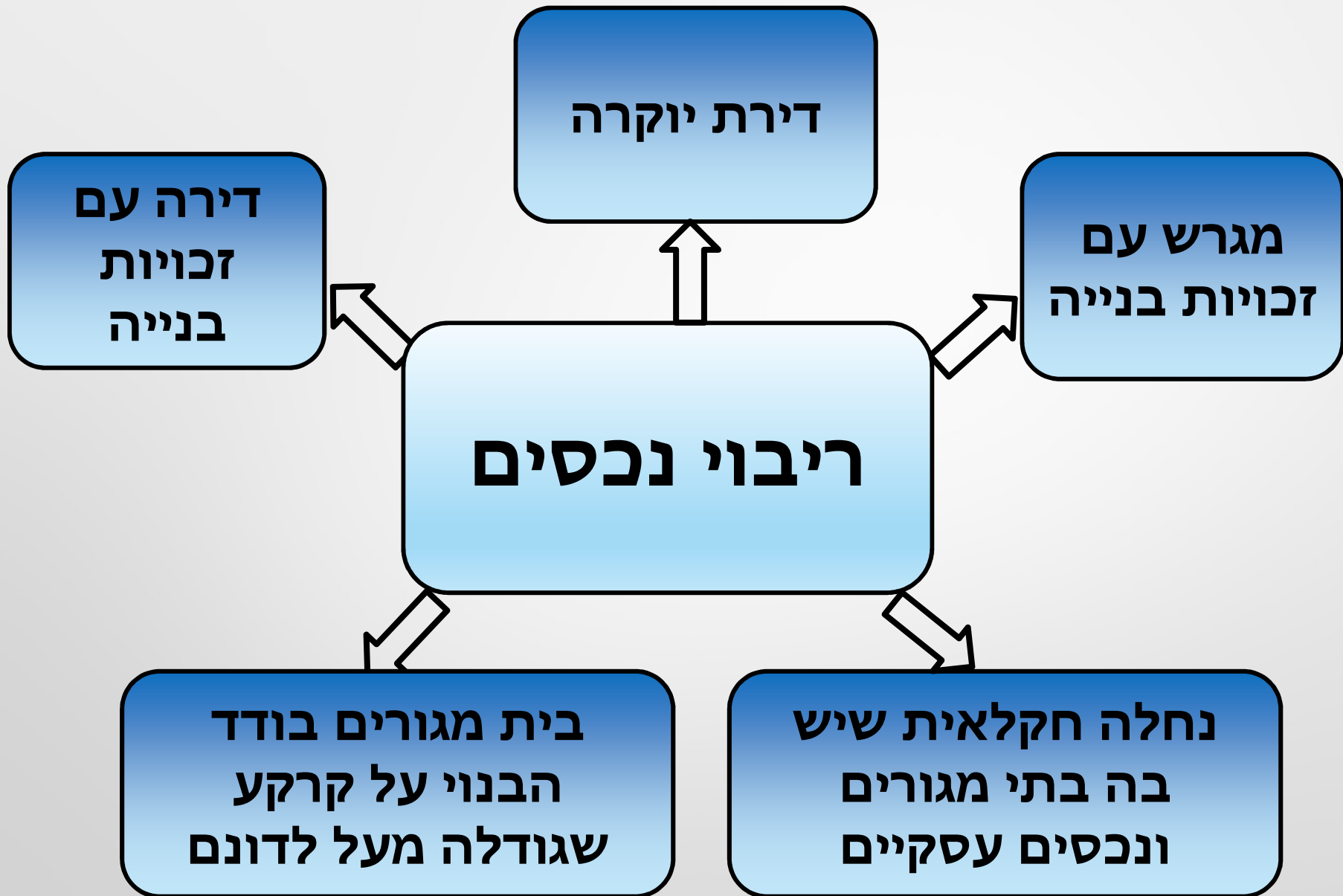
- סעיף 48א(ד1)(1) - הנחה בשיעור 20% מהמס - במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בין התאריכים **7.11.2001-31.12.2002**.
- סעיף 48א(ד1)(2) - הנחה בשיעור 10% מהמס - במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בין התאריכים **1.11.2003-31.12.2003**.
- בכפוף לסייגים בסעיפים 48א(ד1)(3) ו-48א(ד1)(4).

אמצעים להקלות במס שבח

קיצוז הפסדים

- הפסד עסקי שוטף – ס' 28(א) לפמ"ה
- הפסד עסקי מועבר – מול שבח בעסק – ס' 28(ב) לפמ"ה
- הפסד מועבר מהשכרת בניין – ס' 28(ח) לפמ"ה רק כנגד רווח מאותו בניין
- הפסד הון שוטף – ס' 92(א) לפמ"ה
- הפסד הון מועבר – ס' 92(ב) לפמ"ה

שומות בריבוי נכסים



שומות בריבוי נכסים

דירה עם זכויות בנייה

- כאשר התמורה הושפעה מזכויות בנייה קיימות או צפויות
- שווי דירה נמוך מ- 2,042,500 ₪ (נכון ל-2018).
- פטור ממס (ס'49' לחוק) או חיוב בחישוב ליניארי מוטב (ס'48א(ב) לחוק).
- הו"ב 8/2004 - ייחוס הוצאות – ככלל לפי יחס התמורות, אלא אם ניתן לייחס ישירות לדירה (לדוג' הוצ' בנייה) או לזכויות הבנייה (לדוג' מס מכירה). היטל השבחה – תלוי.

מגרש עם זכויות בנייה

- ו"ע 44804-11-11 צחי שחם נ' מנהל מסמ"ק מרכז (24.3.2013) – אישור תב"ע עם זכויות בנייה חדשות אינו יוצר יום רכישה חדש. יום רכישת זכויות הבנייה יהיה יום רכישה מקורי של המקרקעין.

שומות בריבוי נכסים

- נחלה חקלאית שיש בה בתי מגורים ונכסים עסקיים במשולב – יש להפריד את התמורה הכוללת בין שווי בית המגורים (פטור ממס או חישוב לינארי מוטב) לבין שווי החלק העסקי (מס רגיל)
- בית מגורים בודד הבנוי על קרקע שגודלה מעל לדונם
 - ככלל, אם גודל חלקת הקרקע עולה על דונם יש לבצע פיצול אופקי/פיזי.
 - ו"ע 61281-01-12 אביחי בושרי נ' מנהל מסמ"ק מרכז (26.7.2012) –נטל ההוכחה על צד המעוניין לסטות מהכלל, להוכיח כי מהעובדות הקונקרטיות מדובר בגודל חריג באזור

שומות בריבוי נכסים

• דירת יוקרה יחידה - ס'49ב(2) לחוק

- תקרת פטור ממס שבח עד לסך של 4,455,000 ש"ח (לשנת 2018), כאשר החלק שמעל התקרה הנ"ל יחויב במס שבח מלא (לפי החלק היחסי מסה"כ שווי התמורה).
- ו"ע 44028-01-16 מירה אריאל נ' מנהל מסמ"ק ת"א (מיום 27.9.2017) – ככלל התקרה מתייחסת ל**יחיד** המוכר ולא לדירה הנמכרת. אולם, לגבי **דירת ירושה** תקרת הפטור מתייחסת ל**דירה** ולא ליחיד.

ייחוס הוצאות לחלק הנמכר

הכלל ייחוס יחסי – ס' 40 לחוק

- במכירת חלק מזכות במקרקעין, יוכר רק החלק היחסי מכלל ההוצאות.
- הייחוס יחול גם במכירת דירת מגורים מזכה עם זכויות בנייה נוספות (סע' 49(א)(4)).
- ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג

ייחוס ספציפי – הגישה הכלכלית:

- 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 (הו"ב 8/2004)
- דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות (עמ"ש 3015/02, הלביץ בועז)

שווי המכירה

שווי המכירה

- הגדרת "שווי" של זכות - ס'1 לחוק
- הכלל: "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..."
- חריג: "בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין..."
- ע"א 3632/01, חדיג'יה נ' מסמ"ק חיפה (11.3.2003)
- כשקיים פער גדול בין המחיר החוזי לבין שווי השוק, על הנישום להביא הוכחות משכנעות וכבדות משקל כדי לשכנע בתום לבו ובהעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים.
- יש לשום את הנכס לפי מצבו בעת המכירה, כוונת הרוכש אינה רלוונטית.

שווי המכירה

ו"ע 41819-11-17, נירים נ' מיסוי מקרקעין נצרת (5.3.2019)

- כאשר נישום מצהיר על עסקה אשר נעשתה בכתב והחוזה אינו נחזה להיות פגום הרי שדרך המלך היא אימוץ התמורה הקבועה בהסכם.
- ככל שהמנהל טוען לפער משמעותי בין מחיר העסקה המוצהר ע"י הנישום לבין שווי השוק של העסקה, לא די בטענת המנהל באשר לקיומו של פער, אלא מוטל על המנהל הנטל להוכיח את טענתו כי אכן קיים פער, ע"י הוכחת מחיר השוק הנכון.
- "עסקת השוואה" אחת שנערכה ע"י שמאי מטעם המנהל, אינה מהווה אינדיקציה ראויה ממנה ניתן ללמוד על מחיר השוק של הנכס.
- רק לאחר הוכחת הפער ומחיר השוק הנכון, עובר נטל ההוכחה לצדדים להוכיח כי פעלו בתום לב, כי אין קשר מיוחד בין הצדדים להסכם וכי יש לאמץ את השווי המוצהר, המוצדק לעומת הפער המשמעותי בינו לבין שווי השוק.

שווי המכירה – סעיף 17 לחוק

- **ס'17(א) לחוק** – "שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת **כשהיא נקיה מכל שעבוד** הבא להבטיח חוב, **משכנתה** או **זכות אחרת** הבאה להבטיח תשלום".
- **ס'17(ב) לחוק** – שווי המכירה **בהפקעה**.
- **ס'17(ג) לחוק** – שווי המכירה במכירת זכות במקרקעין או פעולה **באיגוד**.
- **ס'17(א) לחוק** – "נקבע בהסכם המכירה **כי המס ישולם על ידי הקונה**, רשאי המנהל לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום **מלא...**"

שווי המכירה

- ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל בע"מ (ניתן ביום 3.4.2006) – התמורה שולמה בפריסה לשנה וחצי כשההסכם קבע מפורשות כי לקונה זכות להקדים תשלומים ואם יעשה כן יופחת מכל תשלום מרכיב ריבית מוסכם.
- נקבע: לצורך קביעת מחיר העסקה בנוגע להיוון תשלומים עתידיים, לא די בכך שנקבע בהסכם כי תשלום כלשהו הינו תשלום עתידי, אלא **יש לבחון את אומד דעת הצדדים** ולברר האם התכוונו **לפצל את העסקה לעסקת רכישה ולעסקת אשראי**.
- הצדדים נתנו ביטוי בהסכם למרכיב המימון ו-"גילו את דעתם" כי התמורה הכוללת מגלמת בתוכה את מרכיב המימון.
- ערעור לעליון (ע"א 9616/06). ניתן תוקף של פס"ד להסדר פשרה לפיו הערעור התקבל. אולם, פסה"ד של ועדת הערר נותר בתוקף, כיוון שאין מדובר בביטול מהותי ממשי של פסה"ד.

שווי המכירה

- ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מסמ"ק ת"א (31.5.2015) - ברירת המחדל היא, כי סכומים ששולמו למוכר ייחשבו כחלק מ-"שווי המכירה" לצורך חישוב מס הרכישה. לכן, אין לפצל מהן את "עלות המימון", אלא אם נרשם בחוזה המכר אחרת, או בהתאם לנסיבות המקרה.
- השאלה אם קיים רכיב מימוני בעסקה (הפרשי הצמדה וריבית), היא בראש ובראשונה שאלה עובדתית הנגזרת מהסכמת הצדדים במקרה הקונקרטי.
- לא הייתה אינדיקציה כי הצדדים התכוונו לכרוך את עסקת הקומבינציה בעסקת אשראי (להבדיל מעניין המכון הגיאופיסי). לרבות יתר נסיבות המקרה – החלק המימוני כביכול לא דווח למ"ה כהכנסת מימון, לא מדובר בתשלומים אשר נדחו מעבר למקובל בעסקאות מסוג זה.

שווי המכירה

- ע"א 6914/15, דוד אהרוני נ' פ"ש כפר סבא (22.4.2018) - האם תשלומי ריבית ששולמו בנוסף לתמורה שדווחה בגין העסקה למיסוי מקרקעין, חייבים במס הכנסה?
- **נקבע: תשלומי ריבית הגלומים בדמי החכירה, בנוסף למס שבח אשר שולם בעת כריתת הסכם חכירה פטורים ממס.**
- הפיקציה אשר יצר המחוקק, הקובעת כי יש להשקיף על עסקת החכירה כעל עסקת מכר, מובילה להקדמת מועד תשלום המס. לכן, על מנת להבטיח כי **המחכיר לא ישלם מס שבח ביתר, יש להוון את דמי החכירה, כך שהמס ישולם בהתאם ל-"שווי המכירה" ב-"מועד המכירה"**. התוצאה היא הקדמת מועד תשלום המס, במקביל לשמירת עקרון גביית מס אמת.

שווי הרכישה

שווי הרכישה – סעיפים 21-36 לחוק

- ס'21(א) לחוק – "בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא **שוויה ביום הרכישה** על ידי המוכר".
- סעיפים 22-36 שווי רכישה לפי עיקרון הרציפות:
 - סעיף 26 – הורשה – במידה ונפטר אחרי 31.3.1981 (מס עיזבון)
 - סעיף 27 – מתנה
 - סעיף 28 – מכירה ע"י אפוטרופוס/נאמן מפרק/כונס נכסים
 - סעיף 29 – זכות שהתקבלה כ"י המוכר ללא תמורה
 - סעיף 29ב – חילוף זכויות במקרקעין
 - סעיפים 30-31 – איגוד מקרקעין, ונכס שהתקבל אגב פירוק איגוד
 - סעיף 32 – הפקעה

שווי הרכישה

- ו"ע 57111-05-16 PIV BV, נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (23.5.2018) – שווי הרכישה לגבי "עוסק" הזכאי לנכות את מס התשומות ששולם ממס העסקאות החל עליו, יהיה בהתאם לשווי בלי רכיב המע"מ.
- ו"ע 40091-12-09, אליאב חברה לפיתוח וקבלנות בע"מ נגד מנהל מס שבח מקרקעין (29.5.2013) - במכירת נכס פרטי או נכס קבוע, שהיה במקורו מלאי עסקי, שווי הרכישה של הזכות יהיה כשוויה ביום הפיכת הנכס ממלאי עסקי לנכס קבוע או לנכס פרטי, ומועד זה ישמש גם כיום הרכישה ולפיו ייקבע שווי הרכישה לפי החוק.

נטל ההוכחה לקיומן 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

27



הפחתת פחת

השפעת הפחת

על חישוב מס השבח:

- **ס' 39 לחוק מסמ"ק** – ככלל הוצאות **הניתנות לניכוי במס הכנסה** (לרבות פחת) לא יותרו בניכוי לעניין מס שבח.
- לפיכך, יש להקטין את הפחת **משווי הרכישה**, פעולה אשר תגדיל את 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
- **שערוך עלות מלאה ופחת ממחצית תקופה (דנ"א 339/06, שופרסל (3.10.2006)).**

ניכוי פחת משווי רכישה:

- ע"ש 1005/09 לילי שמשון (ניתן ביום 11.4.2010) - נישום שלא ניכה הוצאות הפחת בדוחות למ"ה, יש להכיר בהם בחישוב השבח.

- ו"ע 18232-05-11 ברמן (ניתן ביום 6.8.2012) - אם הוכח שלא נדרש הפחת לצורכי מס אזי אין מקום להפחיתו משווי הרכישה לצורך חישוב השבח.

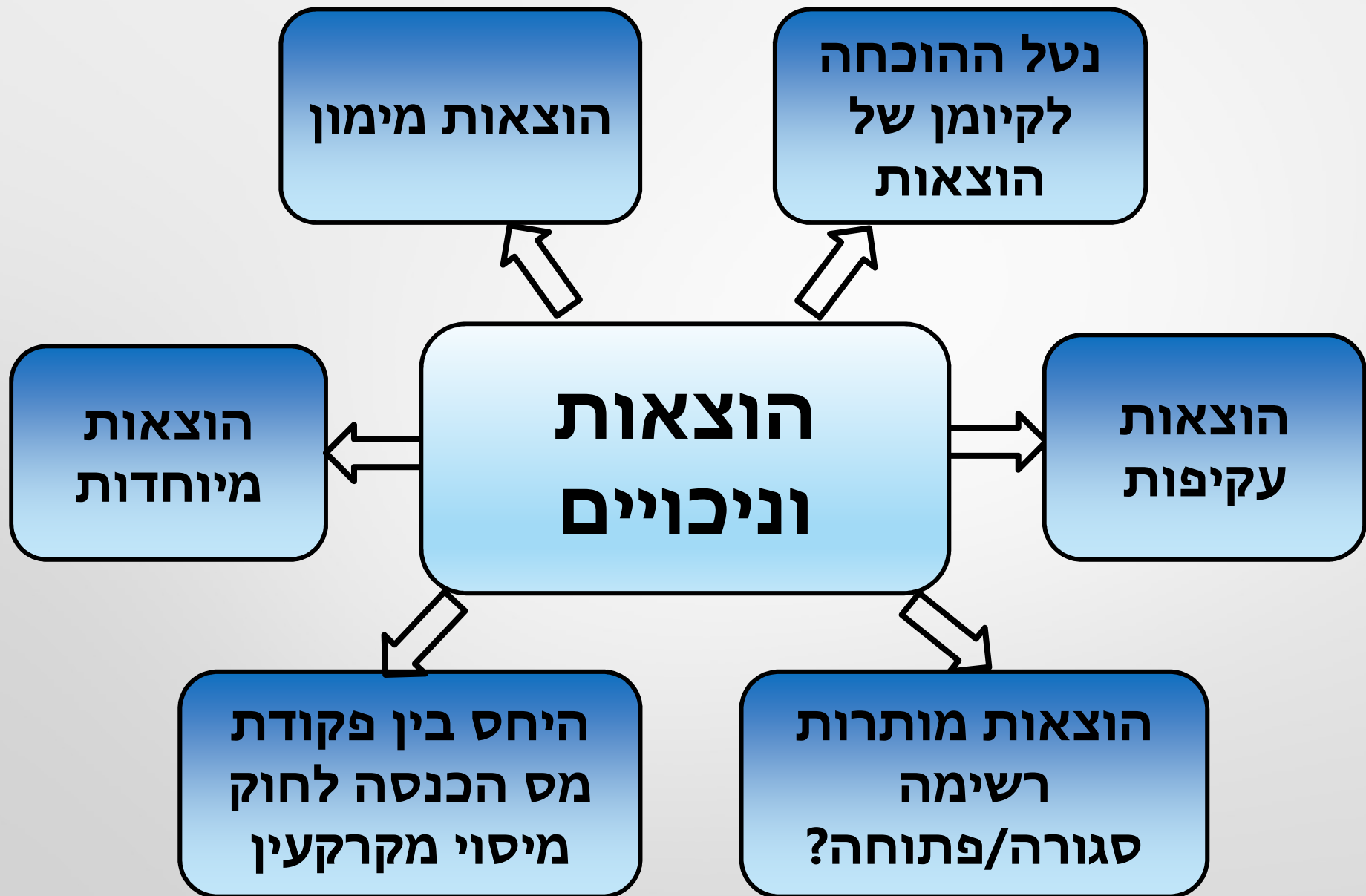
- ו"ע PIV BV 57111-05-16 נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (23.5.2018) - מוכר שלא דיווח כלל על הכנסותיו, אף שחייב לדווח עליהן, כל עוד לא ניכה פחת מהכנסותיו, אין לנכות מיתרת שווי הרכישה את הפחת שהיה יכול לנכות.

פחת במסלול הפטור או מסלול
10% מס הכנסה
במכר דירות שהושכרו למגורים

הו"ב 5/2007 מיום 27.2.2007
אינה תואמת את לשון החוק
ולא את תכלית חוק הפטור.



הוצאות וניכויים



היחס בין פמ"ה לחוק מסמ"ק

- סעיף 39 לחוק - "יותר בניכוי הוצאות... אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה..." - **האמנם!?!**

- ככלל לא ניתן לנכות במסמ"ק הוצאות המוכרות למס הכנסה, כגון: הוצאות לשמירה על הקיים, הוצאות פחת, דמי פינוי, הוצאות החזקה

- ע"א 9412/03, עמי חזן (2.2.2005)

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

- ע"א 8138/06, סלון מרכזי (11.2.2008) - **ניכוי הוצאות ששולמו למס רכוש** בשל זכות במקרקעין, למרות שההוצאות מוכרות לפי פמ"ה. מאחר והחברה הפסיקה לפעול ואין אפשרות מעשית לנכות את ההוצאות.

היחס בין פמ"ה לחוק מסמ"ק

סוג עסקאות במקרקעין

- **עסקה פירותית** - תחול פמ"ה (ס' 50 לחוק מסמ"ק). מבחנים לזיהוי: טיב או אופי הנכס, תדירות העסקאות, היקף העסקאות, מקורות המימון והיקפם, השבחה, הידע המיומנות והבקיאות, תקופת ההחזקה, הנסיבות.
- **עסקה הונית** - יחול חוק מסמ"ק (הגדרת "נכס" סעיף 88 לפמ"ה)
- **עסקה הונית שלגביה לא חל חוק מסמ"ק** (מקרקעין מחוץ לישראל) – תחול פמ"ה (הגדרת "מקרקעין" סעיף 1 לחוק מסמ"ק)

הוצאות המותרות בחישוב השבח (מתיקון 50 לתיקון 55 לחוק מסמ"ק)

- **לפני תיקון 50 (עד 6.11.2001)** – הכרה בהוצאות לפי רשימה סגורה שבסעיף 39 לחוק.
- **תיקון 50 (מ- 7.11.2001)** – הכרה בהוצאות מימון לגבי עסקאות שמועד רכישתן מתיקון 50, סעיף 39א לחוק.
- **ע"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!

הוצאות המותרות בחישוב השבח (מתיקון 50 לתיקון 55 לחוק מסמ"ק)

- **תיקון 55 (מיום 12.4.2005) – רשימה פתוחה של הוצאות מוכרות (השוואה לסעיף 17 רישא בפמ"ה).**
- ע"א 406/72, קולנוע רינה נ' פ"ש ת"א 3 (12.8.1973)
- עמ"ה 316/88, אפ-שר בע"מ נ' פ"ש ת"א (אוגוסט 1991)
- הו"ב 6/2006 מיום 17.7.2006
- ע"ש 3774/98, רוטקופף נ' מנהל מס שבח מרכז (7.2.2006)
- הכרה בהוצאות פיצוי להסרת התנגדות לצוואה

רווח לשוני ? או רווח כלכלי ?

הגישה הלשונית

- ע"א 8569/06, פוליטי (28.5.2008)
- ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג (דעת רוב) (22.9.2008)

הגישה הכלכלית

- ע"א 8138/06, סלון מרכזי אל על (11.2.2008)
- ע"א 345/04, ד"ר משה וינברג (דעת מיעוט א. רובינשטיין)

הוצאות המותרות בחישוב השבח

סעיף 39 לחוק

- שכ"ט עו"ד ברכישה או במכירה

- ע"א 8763/06, גבריאלי נ' מסמ"ק ירושלים (22.10.2009)
כשנישום הרים את הנטל והוכיח ברמה הנדרשת כי הוציא בפועל הוצאות המותרות בניכוי, **אין למנהל שיקול דעת** למנוע את ניכויים המלא של הסכומים ששולמו, גם אם מדובר בהוצאה חריגה אשר מבחינה כלכלית ובאמות מידה אובייקטיביות אינה סבירה. נקבע כי יש להכיר במלוא שכ"ט עו"ד (50% משווי העסקה) ששולם בקשר לטיפול ברכישת הנכס, השבחתו ומכירתו.

- שכ"ט כונס נכסים – זכויות במקרקעין.

- ע"א 7765/04, מסמ"ק רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (5.8.2010)
המנהל סירב להכיר בהוצאות שכ"ט לכונס נכסים לצורך מכירת זכויות במקרקעין, אשר עלו על 2% משווי העסקה.
ביהמ"ש העליון הכיר במלוא שכה"ט ששולם לכונס.

הוצאות המותרות בחישוב השבח

סעיף 39 לחוק

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

40

הוצאות המותרות בחישוב השבח

סעיף 39 לחוק

- שכ"ט שמאות ומודד (תיקון 55)
- הוצאות הוכחת הזכות במקרקעין (תיקון 55)
- מס רכוש וארנונה כללית
- מס מכירה – מיום 7.11.2001 (תיקון 50)
- דמי הסכמה לרישום שעבוד
- דמי היוון למנהל (תיקון 55)
- דמי רישום ועמלות הסכמה לבעל המשכנתא
- היטל השבחה ודמי היתר
- הוצאות בשל דיווחים, השגה, ערר וערעור (ס'17(11) לפק') (תיקון 55)
- הוצאות שהוצאו ע"י מעביר זכות שנתקבלה ללא תמורה, או בפטור, או בחליפין

הוצאות מותרות בחישוב השבח

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
- הוצ' ע"י בעלים קודמים (נאמן, מפרק, מתנה, הורשה)
- תשלומי איזון – חליפין ושיחלוף
- הוצאות בשל זכויות לבנייה נוספת – היטל השבחה, מס מכירה וכדומה
- הוצאות בנייה מחדש והחלפת תקרה

הוצאות המותרות בחישוב השבח סעיף 39 א' לחוק – הוצאות ריבית ריאלית

תנאים:

- 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.
- הוצאות מימון החל מיום הרכישה ועד 90 ימים לאחר המכירה (תיקון 55).

[התנאי לרכישה מיום 7.11.2001 – בוטל בתיקון 55]

ראו הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 16/2003

חישוב השבח ושיעורי המס



תיאום הוצאות למדד

סעיף 47 לחוק

- הוצאות פחת
 - רכישה עד 1.4.1973 – שערורך עלות מלאה ופחת ממחצית תקופה (דנ"א 339/06, שופרסל (3.10.2006)).
 - רכישה מיום 1.4.1973 – שערורך עלות מופחתת.
- מיסי רכוש לפי מועדי תשלומם: (ס' 47 - הגדרת "יתרת שווי רכישה מתואמת")
 - עד 31.3.1972
 - מ- 1.4.1972 עד 31.12.1985
 - מיום 1.1.1986
- הוצאות ריבית ריאלית – יוכפלו במדד מאמצע השנה שבה שולמו ועד ליום המכירה.

תיאום הוצאות למדד

סעיף 47 לחוק

- **הוצאות ששולמו לפני יום המכירה** – יחולקו במדד יום ההוצאה או במדד גמר ההשבחה ויוכפלו במדד יום המכירה. (גמר ההשבחה - 2/3 מתחילת הבניה
- או חישוב ספציפי - (ע"א 5359/92 שכטר, ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל).
- **הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה** – יתואמו לאחור ליום המכירה.

חישוב המס

סעיפים 48א+47 לחוק

- **סכום אינפלציוני** - הצמדת עלויות הרכישה וההשבחה לעליית מדד המחירים לצרכן:
 - עד ליום 31.12.1993 - חייב בשיעור של 10%
 - מיום 1.1.1994 - פטור
- **שבח ריאלי** - השבח שעולה על הסכום האינפלציוני
 - **חברה** : מס חברות - 23% (בשנת 2018)
 - + מס דיבידנד בשיעור 30% (לבעל שליטה)
 - [סה"כ 46.1% מהשבח הריאלי + 3% מס יסף לדיבידנד]
- **יחיד**: יש לבדוק האם מדובר במכירת דירת מגורים מזכה או במכירת זכות אחרת במקרקעין

חישוב המס

סעיפים 48א+47 לחוק

• שעורי המס על השבח הריאלי בידי יחיד במכירת זכות שאינה דירת

מגורים מזכה

- עד יום התחילה (7.11.2001) – מס שולי (עד 47% נכון לשנת 2018)
- מיום התחילה (7.11.2001) ועד מועד השינוי (1.1.2012) – עד 20%
- ממועד השינוי (1.1.2012) ועד ליום המעבר (1.1.2014) – עד 25%
- כל שיעורי המס + 3% מס יסף לפי סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה

• שעורי המס על השבח הריאלי בידי יחיד במכירת דירת מגורים מזכה

- עד ליום המעבר (1.1.2014) – פטור
- מיום המעבר (1.1.2014) ואילך – עד 25%

• ע"א 8569/06, פוליטי – חלוקה ליניארית לפי תקופות בלבד

• שיעורי מס היסטוריים עולים בהדרגה ס'48(ד) לחוק - נכסים שנרכשו עד

31.3.1961



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

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי 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 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 בוררותות וגישורים בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- מומחה להערכות שווי חברות, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.