

יולי 2016



יחסי גומלין בין מיסוי מקרקעין לפקודת מס הכנסה ומע"מ

הרשמה לדיורר לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
אתר האינטרנט

www.ralc.co.il



רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

פקיד השומה מזהה הכנסות פירותיות (ס' 50)

ע"א 9412/03 הלכת חזן , ו"ע 1006/06 מוסדות אור שמח



הסמכות לקביעה



**הסמכות גוברת גם על שומות סופיות שהוצאו בחוסר סמכות ומבטל
פטור ממס שבח**

זהירות

בהצהרת הון !!!

סמכות פקיד השומה אל מול סמכות מנהל מיסוי מקרקעין



ו"ע 11-03-6292 בית רחוב פיירברג
בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל
אביב (ניתן ביום 27.2.2013):

הדרישה כי פקיד-השומה הוא שיפעיל את סמכותו, כפי שנעשה במקרה זה, היא הדרישה המהותית, בעוד שהדרישה כי הדבר ייעשה בדרך של אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין היא ההוראה הפרוצדורלית.

חזרה על הלכת חזן (ע"א 9412/03), לפיה סמכותו של פקיד השומה גוברת על סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין.

סעיף 88 (4) לפקודת מס הכנסה

העברת מכר "נכסים" שחל עליהם חוק מיסוי מקרקעין



- ❖ חוק מיסוי מקרקעין חל על בעלות, חכירה העולה על 25 שנים, הרשאה במקרקעי ישראל.
- ❖ פקודת מס הכנסה חלה על כל נכסים למעט האמור לעיל.
- ❖ פקודת מס הכנסה חלה על נכסי מקרקעין בחו"ל (כפיפות לאמנות למניעת כפל מס).

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין

פוטר ממס עסקאות מקרקעין פירותיות לפי פקודת מס הכנסה



- ❖ עסק – קבלנים, סוחר מקרקעין
- ❖ הצגת מלאי מקרקעין בדוחות הכספיים
(עמ"ה 170/99, בראקה השקעות).
- ❖ משלח יד – יזמות וניהול, קבוצות רכישה, תמ"א 38,
- ❖ עסקת אקראי שטיבה מסחרי
- ❖ שכירות או חכירה - שיפוצי השוכר כהכנסות המשכיר
- ❖ דמי שכירות מנכס מקרקעי לטווח ארוך

עמ"ה 1067/99 שלמה בר, ע"א 717/85 יצחק וייס, עמ"ה 1065/02 רוני בר-בנין

המבחנים לזיהוי הכנסה "פירותית" או "הונית"

(ע"א 504/65 אסל, ע"א 9412/03 חזן)

- מבחן האינטגרליות
- מבחן המעורבות
- מבחן הסיכון סיכוי – כולל שגדולים יותר מעיד שמדובר בעסק
- מבחן התדירות
- מבחן המומחיות - עו"ד מומחים לנדל"ן (ע"א 264/64 בן ציון)
- מבחן המימון - מימון חיצוני מעיד על עסק.
- מבחן משך זמן ההחזקה
- מבחן סוג הנכס
- מבחן השבחה
- מבחן היקף העסקה - עמ"ה 35/82 מזרחי, עמ"ה 1177/03 רזניק
- מבחן הנסיבות

ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נגד פקיד שומה ת"א

(ניתן ביום 11.5.2016):

מכירת בניין (או דירת מגורים) בתוך תקופה קצרה ממועד הרכישה, עלולה להיחשב כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, שיש למסות את הרווחים ממנה כהכנסה פירותית החייבת במס הכנסה מלא (וחייבת בדמי ביטוח לאומי). זאת, אף אם העסקה דווחה למנהל מיסוי מקרקעין שהפיק בגינה שומת מס שבח סופית.



רכישה ומכירה מהירים של מקרקעין יחויבו במס הכנסה מלא



תכנון בנייה ופיצול דירות במשפחה נקבע כעסקה חייבת במס הכנסה

ע"מ 11-01-20435 אורן ואח' נ' פקיד

שומה כפר סבא (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.



הנפקות המיסויית

- ❖ **הרפורמה -** הבדל ביום הקובע (1.1.2003 / 7.11.2007) בין חוק המיסוי לפקודה במכר נכסים.
- ❖ **במכירות פירותיות לפי הפקודה -** שיעורי מיסוי רגילים (עד 47%)
- ❖ **עסקה פירותית חייבת גם בדמי ביטוח לאומי** ודמי ביטוח בריאות
- ❖ **רווח ריאלי/ סכום אינפלציוני** או על הרווח הכולל לפי הפקודה.
- ❖ **אפשרות לפריסה** במכר הוני בלבד ל-4 שנים לאחור.
- ❖ **שיעורי מיסוי היסטוריים** בחוק המיסוי או בפקודה לגבי מכר נכסים.



ניכוי הוצאות בחישוב שבח מקרקעין

ע"א 8138/06 סלון מרכזי - התרת תשלום מס רכוש ששולם לאחר שהחברה הפסיקה לפעול.

ע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר – זיהוי מועדי הוצאות ההשבחה.

❖ **הסתמכות על דוחות כספיים**

❖ **טופס פחת**

❖ **הצהרת הון**

❖ **הסתמכות על הסכמי שומות סופיות**



קיזוז הפסדים

סעיף 29

לפקודת מס הכנסה



**קיזוז רווחי/הפסדי הון /
שבח/הפסד מקרקעין
כולל משוק ההון (בורסה)**

סעיף 28

לפקודת מס הכנסה



**קיזוז הפסדים עסקיים
באותה שנה ובשנים
הבאות**

מע"מ על עסקאות נדל"ן – חיובות או פטורות??

ע"מ 58730-12-13 שלום חנוך נגד מנהל מע"מ תל אביב 1, ניתן ביום 26.10.2015):

דובר בבית בעיר צפת אשר נרכש על ידי בני זוג, שופץ ולתקופה קצרה שימש כצימר. מנהל מע"מ הדגיש את רשימת נכסי הנדל"ן אשר נרכשו על ידי בני הזוג במהלך השנים והעסקאות אשר נעשו בהם וסבר כי מכירת הבית היא עסקה החייבת במע"מ. נפסק כי למרות ריבוי נכסי הנדל"ן, אופי החזקתם הוא השקעתי ולא מסחרי. על כן אין מקום לקבוע כי הבית נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו".

ע"מ 59149-12-13 יערי נגד מנהל מע"מ ת"א 3 (ניתן ביום 6.1.2016):

רכישת דירת נופש אינה מהווה פעילות ב-"מהלך עסקיו" של הרוכש, ולכן לא ניתן לקבל את החזר המע"מ ששולם בעת רכישתה.



מע"מ על עסקאות נדל"ן – חיובות או פטורות??

ע"מ 1001/09 לשם נגד פקיד שומה תל אביב 4 (ניתן ביום 22.7.2015):

המערערים היו בעלים במשותף ב- 27 נכסי מקרקעין, אשר רובם הגיעו לידיהם בירושה מאביהם המנוח ואילו חלקם הוענק להם במתנה.

בית המשפט שם דגש מיוחד למבחן הנסיבות (מבחן הגג) אשר במסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו הבחנה בין הון לפירות.

נקבע, כי רוב הנכסים, עם פוטנציאל ההכנסות שניתן להפיק מהם, "נפלו" לידיהם של היורשים, כשהם ממלאים בכך תפקיד פאסיבי.
"במות אדם עובר עזבונו ליורשו" ולא לחינם נהוג לכנות מעבר זה מהמוריש ליורש "נפילה".

למרות היקף הנכסים וההכנסות השנתיות אשר הופקו מהם, אין בריבוי נכסים כשלעצמו בכדי להצביע על אופי מסחרי.



הטלת "מס יסף" על שבח מקרקעין

סעיף 121ב (ה) לפקודת מס הכנסה



הוראת ביצוע 9/15 – "מס על הכנסות גבוהות לפי
סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודה)

במכירת דירת מגורים כאשר שווי המכירה עולה על 4 מיליון ₪, סכום השבח הריאלי במלואו (בגין שווי המכירה המלא) ייוסף להכנסה החייבת לצורך קביעת החבות במס הנוסף.
כלומר, כל חריגה של מספר שקלים בשווי המכירה, תחייב במס יסף על כל השבח הריאלי ממנה.



חברה בית



חברה משפחתית

- ❖ מכירה בחברה
- חיוב כשל יחיד המייצג מבעלי המניות
- ❖ חיוב במס מופחת – כבידי יחיד
- ❖ הודעה עד 30.11.2008 – בחברה משפחתית
- ❖ אין חובה להיות איגוד מקרקעין
- ❖ עמ"ה 6/97 הלכת ניר יוסף – שיוך השבח לבן הזוג

ע"א 5169/15 מנהל מיסוי מקרקעין נגד קע"ל בע"מ (ניתן ביום 5.6.2016):
שרשרת המס החלה על השבח ממכירת מקרקעין מתירה לבצע פעולות פטור
על השבח רק בשעה שהוא עודנו "מצוי" בגבולות חוק מיסוי מקרקעין, כאשר
הוא טרם הפך להכנסה החייבת לפי פקודת מס הכנסה.

כך נקבע לגבי קע"ל (חברת בית) מכוח סעיף 48ב(א) לחוק, כאשר ההכנסה
החייבת טרם הפכה להכנסתו של הנישום המייצג מכוח סעיף 64 לפקודה.



העברת נכסי מקרקעין לחברה



פטור מותנה
למכירות
מסוימות
לאיגודים

סעיף 70 לחוק
מיסוי מקרקעין



אי מימוש במשך
שנתיים, רק 0.5%
מס רכישה,
יצירה משותפת,
מכר רגיל רעיוני
(ע"א 8569/06
פוליטי)

סעיף 104
לפקודת מס הכנסה



פירוק חברה / איגוד מקרקעין

**סעיף 71 לחוק
מיסוי מקרקעין**

העברת זכות
במקרקעין אגב פירוק
איגוד

סעיף 94 לפקודה



משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של **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
- **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 באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – **www.ralc.co.il**
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בוררויות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.



תודה על ההקשבה...

מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il