



מיסוי מקרקעין: מס שבח במכירת דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור- אין

לנכות משווי הרכישה פחת (שלא נוכה) !!!

לפיכך, קבע ביהמ"ש באופן חד משמעי:

"... בחוק הפטור לא קיימת הוראה דומה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, ולא בכדי.

כלומר, חוק הפטור איננו קובע, בשום צורה ואופן, שבעת מכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור המלא, יש להוסיף לשווי המכירה את רכיב הפחת.

נשאלת איפוא השאלה האם בהעדרה של הוראה בחוק הפטור, המקבילה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, דין דומה צריך לחול מכח ההיקש גם לגבי דירה שהושכרה במסלול של חוק הפטור, או שמא בעניינה של דירה כזו יש לפעול לפי הרציונל הכללי שעוגן בפסק הדין בעניין PIV, לפיו לא מנכים פחת משווי הרכישה במסגרת חישוב מס השבח אם בפועל הנישום לא ניכה פחת (כמו במקרה של הדירות הפטורות).

תשובתה של הנתבעת לשאלה זו, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראה 5/2007, הינה שדין מסלול הפטור המלא כדין מסלול מס המחזור, ולפיכך יש לנכות פחת משווי הרכישה בעת שמחשבים את גובה השבח שהתקבל בעת מכירתה של הדירה הפטורה.

דעתי היא שיש לדחות מכל וכל את גישתה של הנתבעת, והדבר גם עולה בקנה אחד עם ההלכה שנפסקה בעניין PIV, לפיה הטעם בניכוי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח הוא מניעת הטבה כפולה בגין אותה הוצאה ממש- פעם אחת הטבה בדמות ניכוי הפחת מההכנסה החייבת במס, ופעם שניה, בעת חישוב השבח שנוצר במכירת המקרקעין.

ואולם, כאשר הנישום כלל לא עשה שימוש באותה הטבה (משום שמלכתחילה הוא קיבל פטור ממס תחת מסלול הפטור המלא), החשש האמור איננו מתקיים."

גם את טענת רשות המיסים לפיה מסלול הפטור מגלם בחובו את ניכוי הפחת, דוחה ביהמ"ש וקובע:

"העקרון הכללי הוא שאין לכרסם בפטור ממס באמצעות קיזוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה", ומפנה להלכת מודול בטון.

ביהמ"ש גם לא התרשם מטענת ההסתמכות של

ביום 23.5.2024 התקבל פס"ד בביהמ"ש לעניינים מנהליים ת"א-יפו במסגרת תובענה ייצוגית (ת"צ 20-01-42666-01 חן נ' רשות המיסים) בו נקבע - בניגוד לעמדתה והתנהלותה רבת השנים של רשות המיסים ואף בניגוד לפסיקות ועדות ערר שהיו לאורך השנים בנושא - כי בעת מכירת דירת מגורים בישראל, אשר ההכנסות מהשכרתה היו פטורות ממס מכוח חוק הפטור ממס על שכ"ד למגורים (להלן - מסלול/חוק הפטור), לא ינוכה מיתרת שווי רכישת הדירה, סכום הפחת שהיה ניתן לנכותו אילו לא נתבקש מסלול הפטור (רעיון הדומה במהותו לנעשה לגבי דירה כאמור שהושכרה במסלול מס 10% לפי סעיף 122 לפקודה, בו בעת מכירת דירה מתווסף לתמורה, הפחת הרעיוני).

מכל מקום פועל יוצא מפסד דין זה הינו כי לא ישולם מס שבח לגבי מרכיב שבח זה, כלל!

במבזקנו מס' 934 ניתן להתרשם מפרטי המקרה, והשתלשלות העניינים עד למתן אישור ביהמ"ש לתובע הייצוגי להגיש תובענה ייצוגית זו.

בקיצור נמרץ, נזכיר כי הוראות סעיף 122(ג) לפקודה מורה כי מי שבחר במסלול דיווח ותשלום מס 10% ממחזור שכ"ד (תוך איסור ניכוי הוצאות כלשהם ממנו) מהשכרת דירת מגורים בישראל, הרי שבבוא היום ותימכר הדירה אזי השבח ממכירתה יוגדל בגובה הפחת רעיוני שניתן היה לדרוש על אותה הדירה לולא האיסור כאמור. לדברי ביהמ"ש:

"מאחורי מנגנון זה מסתתרת העובדה כי שיעור המס של 10% כבר מגלם בחובו את ניכוי הפחת, ולכן אין מקום להטבה נוספת בעת מכירתה של הדירה".

גישת רשות המיסים, כפי שבאה לביטוי עפ"י הוראת ביצוע מסמ"ק 5/2007, הינה כי יש להקיש ולנהוג בדומה לאמור לעיל גם במקרה והדירה הושכרה במסלול הפטור, וזאת למרות שאין הוראת חוק ברורה וחד משמעית המורה על כך (אף כי מעשית הנחיית הוראת הביצוע הייתה - לנכות מיתרת שווי הרכישה את הפחת הרעיוני, ולא להוסיפו לתמורת המכירה). התנהלות זו כינה ביהמ"ש בשם "מנגנון של כרסום בפטור ממס".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 1019

נושאי השבוע:

מיסוי מקרקעין

מס שבח במכירת דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור - אין לנכות משווי הרכישה פחת (שלא נוכה) !!!

מיסוי בינלאומי

חוק עידוד, שותפות זרה מועדפת

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, כהן

פתרונות מיסוי בע"מ



1. טרם מכירתו, דירות המגורים הושכרו במסלול הפטור לפי מסלול הפטור.
2. מכרו את דירות המגורים בתקופה שמתחילה שנתיים שקדמו להגשת הבקשה (קרי, 20.1.2018) וסיומה ביום 28.2.2023 (!!!)
3. מנהל מסמ"ק ניכה פחת רעיוני משווי הרכישה של הדירות, ובניגוד לשומה העצמית.
4. שולם בפועל מס שבח בגין מכירת הדירות, לרבות לגבי אותו חלק המיוחס לפחת הרעיוני.

לפיכך, כל מי שמכר דירת מגורים בתנאים כאמור לעיל במהלך התקופה האמורה ושילם מס שבח, עליו לבחון האם הוא נכלל ברשימת הנישומים ולצפות לקבל החזר מס שבח בחודשים הקרובים. כמוכן, אלא אם תחליט רשות המיסים לערער על פס"ד מנומק זה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

הרשות על פסיקות ועדות הערר שהיו לטובתה במהלך 10 השנים האחרונות (וימן, בצלאל, קליינר ומנדלסון) בנימוק כי מדובר בהליכים פרטניים אשר לגביהם בלבד הגבייה נעשתה כדין (לאחר שזכו בפס"ד), אולם לגבי שאר הנישומים (הקבוצה המיוצגת בתובענה ייצוגית זו כפי שתוגדר להלן) לגביהם גביית מס השבח העודפת נעשתה שלא כדין ובחוסר סמכות - ועל כך יש להשיב את המס לידיהם.

כן מצייין ביהמ"ש דנן כי לטעמו, דווקא עמדות דעת המיעוט בחלק מפסקי וועדות הערר שצוינו לעייל, הן הן המשקפות את הדין הנכון.

ביהמ"ש מצייין כי רשות המיסים בחרה שלא לבצע חדילה (עם הגשת התביעה) של גביית מס השבח על מרכיב השבח (בגובה הפחת הרעיוני) כאמור לעיל. לפיכך, קבע כי הרשות "... תשיב לידי כל אחד מחברי הקבוצה, תוך ארבעה חודשים, את סכום מס השבח ששילם ביתר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום התשלום ועד יום ההחזר".

קבוצת הנישומים עליה חל פס"ד בגין תובענה ייצוגית זו כוללת את כל מי שהיו בבעלותו דירות מגורים בישראל המקיימים את כל התנאים הבאים:

מיסוי בינלאומי: חוק עידוד, שותפות זרה מועדפת

בשנת 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018, אשר במסגרתו תוקן החוק לעידוד השקעות הון, במסגרתו נוספו שני מסלולים חדשים להטבות מס לחברות עתירות טכנולוגיה - מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מיוחד. כזכור, הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת של חברה בעלת מפעל טכנולוגי מועדף, זכאית למס חברות בשיעור מופחת (12%), ואם המפעל נמצא באזור פיתוח א' - (7.5%); על הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת של חברה בעלת מפעל טכנולוגי מיוחד - יחול מס חברות בשיעור של 6%. בנוסף, על רווחי חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי, המחולקים כדיבידנד, יוטל מס בשיעור של 20% בלבד. ברצוננו להזכירכם בנוסף, אם הדיבידנד כאמור מחולק מרווחים של מפעל טכנולוגי מועדף לחבר בני אדם תושב חוץ - יחול מס דיבידנד בשיעור של 4%, בכפוף לכך ש-90% או יותר ממניות החברה מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר,

וששיעור ההחזקה של תושבי ישראל באותו חבר נמוך מ-25%. נדגיש, כי שיעור מס מופחת זה יחול רק על חלוקת רווחים שנוצרו לאחר שחבר בני האדם רכש את המניות המקנות את הזכות לדיבידנד; לעניין זה יחושבו הרווחים שנוצרו בשנת המס לאחר מועד רכישת המניות לפי היחס שבין התקופה שבה החזיק חבר בני האדם במניות באותה שנת מס לבין שנת המס המלאה. מובן כי שיעור המס על חלוקת דיבידנד לבעל מניות תושב חוץ, עשוי להיות אף נמוך יותר ככל שאמנת המס בין ישראל למדינה פלונית קובעת כך, כמו לדוגמא באמנת המס בין ישראל למלטה הקובעת ניכוי מס במקור בשיעור 0% בעת חלוקת דיבידנד.

האם גם חברה אמריקאית מסוג LLC זכאית לשיעור המס המופחת?

אמנם, ה-LLC שקוף לצורכי מס בארה"ב (אלא אם כן בחר אחרת על פי כללי ה-Check the box

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בעמ"ה (ת"א) 589/80, יורשי המנוח גורקביץ הרשל ז"ל נגד פקיד שומה 5, נפסק, כי שותפות נכללת בהגדרת "חבר בני אדם", וכי היא מוכרת לצורכי ניכוי מס במקור.

בעמ"ה 118/90, שותפות לב הגליל נגד פקיד השומה טבריה, הוכרה השותפות כ"חבר בני אדם" לצורכי קביעת הוצאות עודפות.

אם כך, לדעתנו, הן לשון החוק והן הפסיקה, מאפשרות את הפרשנות לפיה גם שותפות זרה תיהנה משיעור המס המופחת.

בדברי ההסבר לתזכיר חוק התוכנית הכלכלית לשנים 2017 ו- 2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו- 2016, נאמר: "מוצע להוסיף לפרק השביעי לחוק עידוד השקעות הון את סימן ב3 לפיו יינתנו הטבות למפעל טכנולוגי מועדף ... כדלקמן: ... ג. מס על דיבידנד בשיעור של 4% על רווחים המיוחסים להכנסה הטכנולוגית.

שיעור מס זה יחול רק על רווחים המחולקים לחברת אם זרה. במידה וקיימת אמנת מס הקובעת שיעור הנמוך מ- 4%, שיעור המס יהיה על פי אמנת המס." דברי ההסבר מגבילים לכאורה את הזכאות לחברה בלבד, אך להבנתנו, לשון החוק מרחיבה את התחולה לכל חבר בני אדם תושב חוץ, לרבות שותפויות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי גליבטר ולרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

האמריקאים), **וחוזר מ"ה 5/04** מאפשר את השקפתו לצורכי מס בישראל, אולם ההשקפה בהתאם לחוזר היא לעניין זיכוי ממס זר בלבד. יתירה מכך, בהתאם להוראות החוזר **ולחוזר מ"ה 3/02** שפורסם קודם לכן, עולה כי: **"מאחר וה- LLC נחשב כחבר בני אדם**, הכנסותיו והפסדיו אינם משויכים למחזיקים בו ולכן מבחינת הדין הישראלי אנו ניצבים בפני גוף משפטי נפרד (**בדומה לחברה זרה**) אשר לו הכנסות, הוצאות וכו'..." לכן, לדעתנו, LLC המוחזק על ידי תושבי חוץ ארה"ב, זכאי לניכוי במקור בשיעור מופחת של 4%, במנותק מסיווגו כשקוף לצורכי מס בארה"ב.

נדגיש, כמובא בחוזר 5/04 ובהחלטות מיסוי של רשות המסים, שלטענת רשות המסים LLC אינו זכאי להטבות האמנה בין ישראל לארה"ב, כך שהכנסה ממפעל מועדף וממפעל מיוחד תתחייב בניכוי במקור בשיעור של 20% (ולא 15% בלבד כמצוות האמנה).

האם גם שותפות זרה זכאית לשיעור המס המופחת? בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, כל חבר בני אדם תושב חוץ זכאי לשיעור המס המופחת, בכפוף לתנאים.

בסעיף 1 לפקודה מוגדרים הנישומים כלהלן:

'אדם' - לרבות חברה וחבר-בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה; ...;

'חבר-בני-אדם' - כל גוף ציבורי מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות.

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ