

חישוב השבח - סעיף 47 לחוק מס שבח מקרקעין

סעיף 6 קובע: השבח הוא הסכום בו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה עפ"י סעיף 47.

סעיף 47 מגדיר:

מדד: מדד המחירים לצרכן (מדד בגין), לגבי תושב חוץ – רשאי לבקש שיראו את שער המט"ח כמדד.

ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה: הוצאות המותרות בניכוי לפי 39.0 ששולמו לאחר יום המכירה כשהן מתואמות ליום המכירה.

יתרת שווי הרכישה: שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו- 39א, שהוצאו עד יום המכירה, בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, ולאחר ניכוי פחת.

יתרת שווי רכישה מתואמת: יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים לפי סעיפים 39 ו- 39א, ולמעט ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, מתואמת מיום רכישה ועד ליום מכירה, בתוספת סכומים המותרים לפי סעיפים 39 ו- 39א (ריבית ריאלית) מתואמים, וערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, הכל לאחר ניכוי פחת הניתן לניכוי לפי סעיף 21 לפקודה.

סכום אינפלציוני חייב: יתרת שווי רכישה מתואמת פחות יתרת שווי רכישה.

עד ליום 1.1.94 - חייב בשיעור מס של 10% לפי סעיף

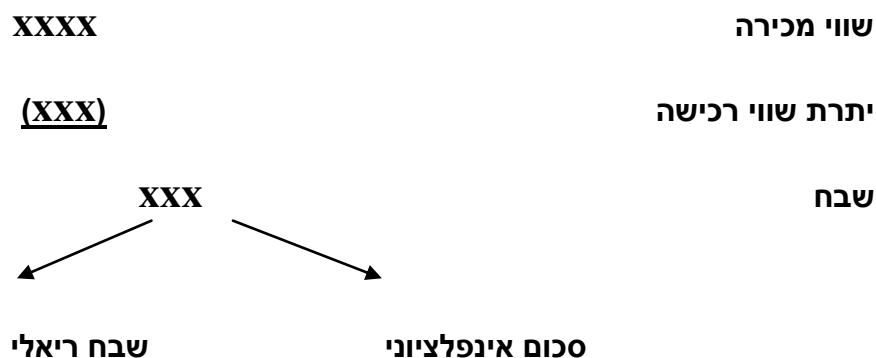
48א(ג) לחוק.

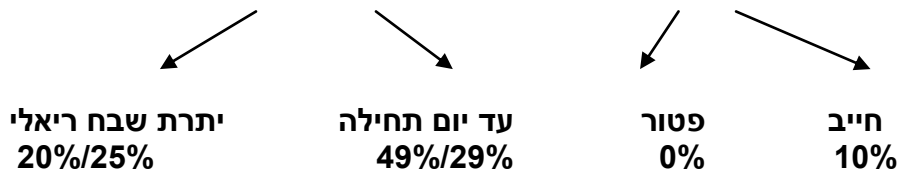
החל מיום 1.1.94 - פטור ממס.

יום התחילה: 7.11.2001

שבח ריאלי עד יום התחילה: חלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

יתרת השבח הריאלי: ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום התחילה.





ו"ע 5002/05 + ו"ע 5027/05, אלברט אברהם פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

העורר: אלברט אברהם פוליטי
המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ניתן ביום: 14.09.2006

העובדות:

1. ביום 9.1.92 רכשו העורר ומר לוי בחלקים שווים זכויות בחלקת קרקע מסוימת.
2. ביום 29.8.02 (אחרי יום התחילה) רכש העורר ממר לוי חלק מהזכויות בחלקה, ובמקביל הסכימו על הקמת בניין ובו 7 דירות - 5 לעורר ו-2 למר לוי. העורר מכר 2 מדירותיו.
3. לפי תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הופחת שיעור המס על השבח הריאלי לשיעור של 25%. שיעור זה מתייחס לשבח הריאלי שהופק בעסקת מקרקעין מיום 7.11.01 ואילך.
4. העורר טען, כי השבח הריאלי נוצר עם בניית הבניין, ולכן יש לחשב את כל השבח לפי שיעור של 25%. עמדת המשיב היא, כי יש לפצל את השבח פיצול ליניארי בין השבח ששייך לתקופה שקדמה ליום 7.11.01, שעליו חל שיעור המס הקודם, לבין השבח שנצמח לאחר יום זה, שעליו חל שיעור המס החדש, לפי משך הזמן היחסי של כל תקופה.

נפסק:

1. במקרים בהם ברור, כי החלוקה הקבועה בחוק בין שבח ריאלי עד ליום 7.11.01 לבין שבח ריאלי שנצבר לאחר מועד זה, יוצרת עיוותי מס משמעותיים, ניתן יהיה לשקול סטייה מהחזקה הקבועה בחוק בדבר אופן חישוב השבח (הפיצול הליניארי).
2. כדי להגשים את מטרת החוק, יש לאפשר למוכר מקרקעין להוכיח עובדתית את מועד היווצרות השבח הריאלי. במקרה זה אין מחלוקת, כי השבח נצמח בעקבות הבנייה אחרי ה-7.11.01. לכן החליטה הוועדה לסטות מהחזקה הליניארית ולקבוע,

כי חישוב השבח הריאלי שנוצר כולו לאחר ה-7.11.01 ייערך על פי שיעור מס של
25%.

הערר התקבל.

ע"א 8569/06, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי

ניתן ביום: 28.05.2008

בית המשפט העליון דחה את עמדת הנישום וקיבל את עמדתו של המנהל, לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הליניארי. השיטה כאמור תגשים תכליות חקיקה של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל.

כמו כן, על אף שלעתים פועלה של הנוסחה הליניארית, כפי שפורט, נוגד את מטרת החקיקה, דעת בית המשפט היא, כאמור, שאין לסטות מנוסחה זו. אכן, ככל שיחלפו השנים ממילא יגדל חלקן של שנות ההחזקה שלאחר המועד הקובע ושנות ההחזקה שלפני כן יהפכו זניחות במסגרת הנוסחה. וזה עיקר: דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירה, של פשרה ושל איזון. בענייננו בחר המחוקק, בעקבות המלצותיה של ועדה מקצועית, ליתן עדיפות לתכלית הפשטות והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. בכך יש להתחשב בהבנת התכלית.

ערעור המדינה התקבל.

הניכויים המותרים – סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין

לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות¹ כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה²:

נוסח הרישא עד תיקון מס' 55 (12.4.2005)
אלה ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח במכירת זכות במקרקעין, אם אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

1. הוצאות השבחה.
2. הוצאות רכישת זכות חזקה ייחודית.
- (א2) סכום ששולם למי שהחזיק במקרקעין שנה או יותר בעד פינויים, ובלבד שאינו קרובו של המוכר; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 105א לפקודה³
3. עלה שוויים של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת עקב הוצאות שהוציא המוכר להשבחתם של מקרקעין שלו הסמוכים להם, יותר בניכוי חלק יחסי, ובלבד שסכום הניכוי בשל כל המקרקעין לא יעלה על סכום הוצאות השבחה כאמור.

סכום עליית שווי מקרקעין שנמכרו
הוצאות השבחה של מקרקעין סמוכים * סכום עליית שוויים של כל המקרקעין יחד

4. אגרות ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות, מס רכישה.
5. דמי תיווך ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות- עד 2% מהתמורה שנתן בעדם.
6. דמי תיווך ששילם המוכר למכירת הזכות- עד 2% מהתמורה שקיבל בעדם, אלא אם שוכנע המנהל אחרת.
7. שכר טרחת עו"ד ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות ולמכירתה.
- (א7) שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבחתה ומכירתה; (ראה הערה 3)
- (ב7) הוצאות שהוציא החוכר או בעל הזכות במקרקעין, לפי הענין, לשם הוכחת זכותו במקרקעין (ראה הערה 3)
8. מס רכוש, ארנונה המשתלמת לרשות מקומית.

¹ המילה לרבות מרחיבה את סוג ההוצאות בדומה לסעיף 17 לפקודה

² תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 50); תשס"ה-2005 (55)

³ הוסף: תשס"ה-2005 (55)

9. במכירת חכירה - כל סכום ששילם המוכר (רוכש החכירה בעבר), לבעל המקרקעין, בעד הסכמתו לרשום שיעבוד על זכות החכירה או בעד הסכמתו למכירה, ולרבות בעד דמי חכירה מהוונים או דמי היוון, ששולמו בשלה למינהל מקרקעי ישראל (לגבי הסיפה ראה הערה 3)
10. היתה משכנתה על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת – דמי עמילות ששילם המוכר לבעל המשכנתה בעד הסכמתו לאותה מכירה, אך לא יותר משיעור של 2% מסכום המשכנתה שטרם נפרע.
11. מס השבחה או תשלום חובה דומה.
- (א11) הוצאות כאמור בסעיף 17(11) לפקודה, לרבות בשל הליכי השגה, ערר וערעור (ראה הערה 3)
12. במכירת זכות במקרקעין ששווי הרכישה שלה נקבע לפי סעיפים 26(א)(2), 28, 29 סיפה, 29ב, 30 עד 34 ו-49 כג -
- (א) אם נתקבלה הזכות ללא תמורה או שנתקבלה אגב הליכי גירושין וחלו עליה הוצאות סעיף 4א - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א שהוציא האדם שממנו נתקבלה הזכות; במילים אחרות, נתקבלה הזכות ללא תמורה – הוצאות שהוציא נותן הזכות ("כניסה לנעליו"). (ראה הערה 3)
- (ב) אם נתקבלה הזכות בחליפין פטורים ממס כאמור בסעיף 32 או 34 - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א שהוציא המוכר בקשר לזכות שהוא נתן בחליפין ואם נתקבלה הזכות בחליפין ששולם עמהם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף כאמור בסעיף 32 - חלק יחסי מהוצאות כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה. במילים אחרות, נתקבלה הזכות בחליפין פטורים – הוצאות שהוציא נותן החליפין ("כניסה לנעליו"). (ראה הערה 3)

נקודות למחשבה

- יש לציין כי אם ההוצאות הותרו ע"פ הפקודה, לא יותרו ע"פ סעיף 39 לחוק (אין כפל הוצאה)
- עד לתיקון מספר 55 דובר ברשימה סגורה ללא סעיפי סל, כלומר, הוצאה שלא הותרה ע"פ הפקודה ולא מותרת לפי סעיף 39 לחוק לא הותרה לעולם.
- אם רשאי היה הנישום לדרוש את ההוצאה ע"פ הפקודה ולא דרש, לא תותר ההוצאה ע"פ סעיף 39 לחוק, כיוון שנקבע, רק ההוצאות שאינן ניתנות לניכוי לפי הפקודה "יכנסו" לסעיף 39 לחוק.
- סעיף 39(12) מכניס את מוכר הזכות לנעליו של נותן הזכות ללא תמורה, הפטור ממס, גם לעניין ההוצאות ולא רק לעניין שווי הרכישה כפי שנקבע בסעיפים 21-36 לחוק.

- עד לתיקון 50 לחוק הוצאות מימון לאחר יום הרכישה לא הותרו בניכוי, זאת כיוון שלא נכללו ברשימה הסגורה האמורה לעיל. במסגרת תיקון 50 לחוק הוסף סעיף 39א המתיר הוצאות מימון ריאליות על הלוואה שנלקחה (לא מקרוב) סמוך לרכישה או השבחה של זכות במקרקעין בהתאם לתנאי הסעיף ובמגבלותיו. ההוצאות כאמור יותרו רק לגבי נכסים שנרכשו לאחר היום הקובע, זאת החל ביום הרכישה ועד 90 ימים לאחר יום המכירה.
- חשוב לציין כי בע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופתוח קבע בית המשפט כי גם לפני תיקון 50 לחוק הוצאות מימון ריאליות מותרות בניכוי