

מיסוי מקרקעין- שיעור 5/עו"ד חיים בן ציון

על פי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין, הורשה אינה מכירה ולכן לא נוצר בגינה אירוע מס. אך על אף סעיף זה, סעיף 5 לחוק העוסק בפעולות נוספות שהנן "מכירה", עוסק בין היתר בפעולות הנוגעות להורשה.

לדוגמא, על פי סעיף 5(ג)(1), מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון (נכסי המת העוברים בירושה אל היורש), או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותם כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים.

כלומר, החוק קובע שאם יורשים מוכרים זכות שהם קיבלו בירושה, הפעולה כן תיחשב כמכירת זכות במקרקעין, ותיווצר בגינה אירוע מס (אף על פי שבעבר היה פסק דין שקבע אחרת). במקרה זה יום הרכישה יהיה בהתאם לכניסה לנעלי המוריש.

בסעיף 5(ג)(4) לחוק ישנה התייחסות לחלוקה ראשונה בין יורשים. למעשה, הסעיף דן במקרים בהם היורשים רוצים לחלק ביניהם את הירושה, לדוגמא באופן שבו אחד יקבל את נכס העזבון והיורשים האחרים יקבלו כסף/חשבונות בנק/נכסים אחרים במקום נכס העזבון. הסעיף קובע שחלוקה ראשונה של נכסי עזבון בין יורשים לא תיחשב כאירוע מכירה, פרט לכספים שבאו מחוץ לנכסי העזבון.

במידה ותהיה חלוקה נוספת, היא כן תיחשב כאירוע מס. יתרה מזו, הסעיף קובע שבמקרה ששני מורשים נפטרו באותה המשפחה, נתייחס לשני העזבונות כעזבון אחד, במידה ויתקיימו שני התנאים המצטברים הבאים:

1. מדובר בשני מורשים שהם ילד והורה או בני זוג.
2. טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

כזכור, סעיף 5(א) קובע שהפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה, יראו בה מכירת זכות במקרקעין. נשאלת השאלה מה קורה כאשר נלקח מאדם נכס נדל"ן וניתן לו בתמורה נכס נדל"ן אחר (מקרה של הפקעה לא רצונית)? לכאורה, היתה מכירה ואמור להיות אירוע מס. אך למעשה סעיף 64 לחוק קובע שהפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה ממס.

סעיף 32 לחוק קובע ששווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64, או בחליפין הפטורים ממס לפי סעיפים 65, 67 או 68, יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה או שנתן בחליפין ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 ששולם עמיהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

סעיף דומה לעניין יום הרכישה הוא סעיף 37(1)(ג) הקובע שיום הרכישה יהיה היום בו נרכשה הזכות שהופקעה. לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה.

כשמדובר בפטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין, סעיף 64 קובע את הפטור, סעיף 32 קובע את שווי הרכישה וסעיף 37 קובע את יום הרכישה.

פסק דין פוליטי- בפסק דין זה עלתה השאלה האם לינאריות המס היא חזקה שניתנת לסתירה. פסק דין זה עסק באדם שקנה קרקע בשנת 1992 ובשנת 2002 הוא בנה 2 דירות על קרקע זו ומכר אותן. אם נתייחס לחישוב הלינאריות:

משנת 1992 ועד יום 07/11/2011 - חיוב המס יהיה לפי שיעור מס שולי.

מיום 07/11/2001 ועד שנת 2012 - חיוב המס יהיה לפי שיעור מס של 20%.

משנת 2012 ואילך - חיוב המס יהיה לפי שיעור מס של 25%.

למעשה, ניתן להגיד כי עליית הערך המרבית נעשתה בשנת 2002, כיוון שבשנה הזו נמכרו הדירות.

בית המשפט קבע שנצמדים ללשון החוק, וחישוב המס יעשה לפי תקופת ההחזקה, באופן לינארי.

יובל לגזיאל

לעניין מס שבח, על פי סעיף 1 לחוק, דירת מגורים מוגדרת כדירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.

סעיף 50 לחוק קובע כי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס. כלומר, מכירת זכות במקרקעין שהרווח שלה חייב במס הכנסה הפטור הוא פטור מוחלט (לא מדובר בכניסה לנעליים). הפטור אינו מונע את חובת הדיווח למיסוי מקרקעין.

לעניין מס רכישה, על פי סעיף 9 לחוק, דירת מגורים היא כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

דירת מגורים מזכה לעניין מס שבח- סעיף 49 לחוק קובע דירת מגורים מזכה (בהקלות מס). "דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח (80% מהתקופה).

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה.

חזקת דירת מגורים יחידה:

סעיף 49ג' קובע חזקה לדירה יחידה. הסעיף קובע שאם בבעלות המוכר דירה נוספת שהתקיים בה אחד מן הבאים, יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר:

(1) הדירה נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה;

(2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997).

(3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש ולגבי דירה שהתקבלה בירושה- אינו עולה על מחצית.

(4) היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב).

סעיף 49ב'5 קובע שאם אדם מוכר דירת מגורים מזכה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה התנאים המצטברים הבאים, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש.

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד.

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.