



## הניכויים והפחת בחישוב מס השבח

מרצה: עו"ד שי ארז  
משרד עמפלי עריכת דין מיסים  
3 באפריל 2019



אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת

- ניכויים – אופן חישוב מס שבח, סעיפים 39 ו- 39א לחוק מיסוי מקרקעין ועקרונות כלליים
- ניכוי פחת משווי הרכישה



## ניכויים בחישוב מס השבח



## חישוב מס שבח - כללי

XXX

שווי מכירה (תמורה/שווי שוק נכון ליום המכירה)

פחות –

(XXX)

1. שווי הרכישה (בניכוי פחת, אם הנכס שימש בייצור הכנסה)

(XXX)

2. ניכויים

XXX

שבח

(XXX)

פחות - סכום אינפלציוני (שווי הרכישה והניכויים מתואמים למדד)

XXX

שבח ריאלי

## סעיף 39 רישא לחוק מיסוי מקרקעין

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

- פס"ד מ.ל. השקעות (ע"א 4271/00) - רשימת ההוצאות אינה רשימה סגורה.
- פס"ד סלון מרכזי (ע"א 8138/06) – אם ניתן היה לנכות הוצאה לצורך מס הכנסה אך היא לא נוכתה, יש להתירה בניכוי לצורך מס שבח. יש להימנע ממצב שבו הוצאה לא תותר בניכוי כלל.
- הגישה הכללית – חתירה למס אמת והטלת מס על מרכיב ההתעשרות האמיתי של הנישום.

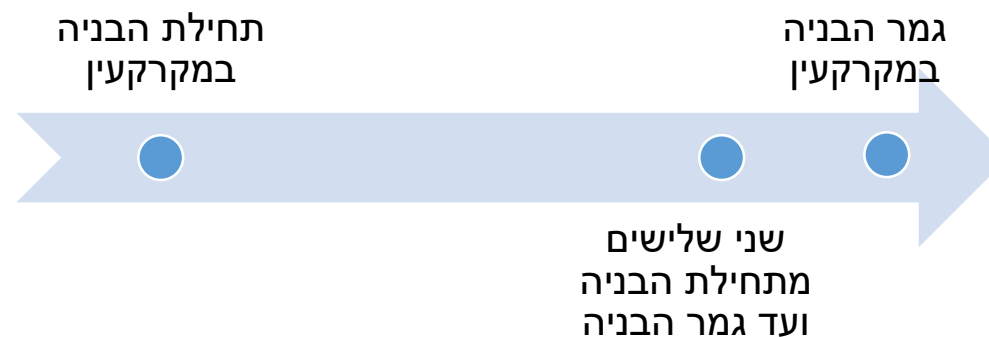
## סעיף 39(1) – הוצאות השבחה

"כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שוויה המוערך של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין, אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;"

- לא מדובר על הוצאות שוטפות, אלא רק על הוצאות שמייצרות עליית ערך – בניה, תשלומים הקשורים בשינוי ייעוד ותוספת אחוזי בניה.

## סעיף 39(1) – המשך

סעיף 47(2) - הוצאות בניה על קרקע פנויה יש להצמיד למדד ממועד "גמר ההשבחה" - היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה.



פס"ד שכטר (ע"א 5359/92) – אם לא ניתן להוכיח את מועד ההוצאה, יחול מועד "גמר ההשבחה", אך אם ניתן להוכיח אותו, המועד הרלוונטי יהיה מועד ההוצאה.

## סעיף 39(2), (א2) – הוצאות פינוי

סעיף 39(2) – הוצאות לפינוי דייר מוגן או שוכר  
"במכירת זכות במקרקעין שיש עמה זכות חזקה ייחודית, הסכום שהוציא המוכר בין היום שבו רכש את הזכות לבין יום מכירתה, לרכישת אותה זכות חזקה ייחודית הנמכרת;"

סעיף 39(2)א – הוצאות לפינוי פולש  
"סכום ששולם למי שהחזיק במקרקעין שנה או יותר בעד פינויים, ובלבד שאינו קרובו של המוכר;"



## סעיף 39(3) – הוצאות השבחה של מקרקעין סמוכים

"עלה שוויים של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת עקב הוצאות שהוציא המוכר להשבחתם של מקרקעין שלו הסמוכים להם, חלק יחסי מהוצאות אלה כיחס סכום שבין עליית השווי של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת, לבין סכום עליית שוויים של מקרקעין אלה ושל הסמוכים להם יחד, ובלבד שסכום הניכוי בשל כל המקרקעין לפי פסקה זו לא יעלה על סכום ההוצאות שהוציא עליהם כאמור;"

נדרש שהמקרקעין הסמוכים יהיו שייכים לבעלים של הזכות הנמכרת.

## סעיף 39(4) – מס רכישה

"אגרות ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין לפי תקנות העברת מקרקעין (אגרות), התשט"ז-1956, או לפי תקנות שהיו בתוקף בעת העברת המקרקעין על שם המוכר, וכן אגרה ששילם המוכר כאמור לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרות העברת מקרקעין), התשי"ט-1959, וכן תוספת מס ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות לפי סעיף 7(א);"

## סעיף 39(5), (6) – דמי תיווך

סעיף 39(5) – דמי תיווך ברכישה

"דמי תיווך ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין, אך לא יותר מ-  
2% מהתמורה שנתן בעדם";

סעיף 39(6) – דמי תיווך במכירה

"דמי תיווך ששילם המוכר בקשר למכירת הזכות במקרקעין, אך לא יותר מ-  
2% מהתמורה שקיבל בעדם, אלא אם שוכנע המנהל שבקשר עם נסיבות  
העסקה המיוחדות שהוסברו לו שולמו דמי תיווך גבוהים יותר";

עמדת רשות המיסים – דמי פרסום ששולמו לצורך רכישת/מכירת המקרקעין  
מותרים גם הם בניכוי.

## סעיף 39(7) – שכר טרחת עורך דין

**"שכר טרחת עורך דין ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה";**

- פס"ד גבריאלי (ע"א 8763/06) – נישומים ערכו עסקת קומבינציה ודרשו בניכוי שכ"ט עו"ד של כמיליון ₪ (55% משווי העסקה). מנהל מיסוי מקרקעין טען שהסכום לא סביר והתיר בניכוי רק חלק קטן ממנו. בית המשפט העליון קבע שיש לחתור למיסוי הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח לנישום, ואם אמנם הוכח שהנישום נשא בהוצאות לצורך השבחת המקרקעין, יש לנכות הוצאות אלה גם אם הן חריגות.

- שכ"ט עו"ד עשוי להיות מותר בניכוי גם אם אינו בגין הרכישה או המכירה, אם הוא נלווה לאחד מסעיפי הניכוי האחרים (השבחה, פינוי, הוכחת זכות במקרקעין וכו').

## סעיף 39(א7), (ב7)

סעיף 39(א7) – שכ"ט שמאי ושכ"ט מודד  
"שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבחה ומכירתה";

סעיף 39(ב7) – הוצאות להוכחת הזכות במקרקעין  
"הוצאות שהוציא החוכר או בעל הזכות במקרקעין, לפי הענין, לשם הוכחת זכותו במקרקעין";

- החלטת מיסוי 27/06 – הוצאות ששולמו לצורך איתור נכס הרשום ע"ש קרוב משפחה ייחשבו להוצאות להוכחת זכות במקרקעין ויותר בניכוי.

## סעיף 39(8) – מס רכוש

"מס רכוש עירוני - לפי פקודת מס רכוש עירוני, 1940, או מס רכוש לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, וכן ארנונת רכוש המשתלמת לרשות מקומית;"

- מס רכוש ששולם בשנים 1986 עד 1999 – יש להצמיד כל תשלום של מס למדד של 15 ביולי בכל שנה בה שולם המס.
- מס רכוש ששולם בשנים 1972 עד 1985 – יש להצמיד את כלל התשלומים לממוצע של כל מדדי 15 ביולי של השנים 1972 (או השנה בה החלו לשלם מס רכוש, לפי המאוחר) עד 1985.

## סעיף 39(9) – תשלומים לרשות מקרקעי ישראל

"במכירת חכירה - כל סכום ששילם המוכר, לבעל המקרקעין, בעד הסכמתו לרשום שעבוד על זכות החכירה או בעד הסכמתו למכירה בעד חכירת הזכות, ולרבות בעד דמי חכירה מהוונים או דמי היוון, ששולמו בשלה לרשות מקרקעי ישראל;"

- דמי היוון – תשלום דמי חכירה מהוונים לרמ"י.
- דמי הסכמה – תשלום עבור הסכמת רמ"י למכירת הזכות במקרקעין.
- דמי היתר – תשלום עבור הסכמת רמ"י להעניק זכויות בניה או לאפשר שימושים נוספים במקרקעין.

## סעיף 39(10) – עמלת העברת משכנתא ע"ש הקונה

"היתה משכנתה של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת - דמי עמילות ששילם המוכר לבעל המשכנתה בעד הסכמתו לאותה מכירה, אך לא יותר מ-2% מסכום המשכנתה שטרם נפרע;"



## סעיף 39(11) – היטל השבחה

"כל סכום ששילם המוכר על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת כמס השבחה לפי פקודת בנין ערים, 1936, או לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, או לפי פקודה שבוטלה על ידי אחת משתי הפקודות האמורות, או מס השבחה אחר או תשלום חובה כיוצא באלה;"

- מועד החיוב בהיטל השבחה הוא אישור התכנית, אך מועד התשלום הוא ב"מימוש" המקרקעין (מכירה, בניה). לכן ניתן לנכות גם ריבית והפרשי הצמדה הנצברים עד למועד המכירה.

**סעיף 39(א11) – שכר טרחה על ייצוג בהליכים מול מיסוי מקרקעין**

**"הוצאות כאמור בסעיף 17(11) לפקודה, לרבות בשל הליכי השגה, ערר וערעור;"**

סעיף 17(11) לפקודה מתיר בניכוי "הוצאות בקשר להכנת הדו"חות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור".

## סעיף 39א – הוצאות ריבית ריאלית

"(א) במכירת זכות במקרקעין יותרו בניכוי לשם קביעת סכום השבח, נוסף על ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, תשלומי ריבית ריאלית, אם אינם מותרים בניכוי לפי הפקודה, ששילם המוכר, החל ביום הרכישה עד 90 ימים לאחר יום המכירה, בשל הלואה שקיבל, ושהתקיימו לגביה כל אלה:

(1) נמחקה;

(2) ההלוואה התקבלה לאחד מאלה:

(א) לרכישה או להשבחה של הזכות במקרקעין סמוך לרכישה או להשבחה;

(ב) לשם פירעון של יתרת ההלוואה כאמור בפסקה (א);

## סעיף 39א – המשך

(3) ההלוואה אינה מקרוב; לענין זה -

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום";

הוראת ביצוע מ"ש 7/2008 – למרות המגבלה על קבלת הלוואה מקרוב, במקרה בו אדם נוטל הלוואה עבור קרוב ומשמש אך ורק כ"צינור", והצד הקשור נושא בעלויות ההלוואה באותם תנאים (Back to back), יותרו בניכוי מהשבח הוצאות הריבית.

## סעיף 39א – המשך

"(4) לגבי זכות במקרקעין שאינה רשומה בפנקסי חשבונות המנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה - ההלוואה מובטחת במשכנתה או במשכון שנרשמו לגבי הזכות במקרקעין או שנרשמה לגבי ההלוואה הערת אזהרה בשל התחייבות לרישום משכנתה כאמור, ובלבד שהרישום הראשון מביניהם נעשה סמוך לקבלת ההלוואה."

- הוצאות ריבית ריאלית ששולמו בשנה מסוימת יוצמדו ליום המכירה לפי המדד שהתפרסם ב-15 בחודש יולי בשנת המס שבה שולמו.
- פס"ד גרינברגר (ו"ע 8974-02-09) – הוצאות ביטוח משכנתא מותרות בניכוי, בהיותה הוצאה הכרוכה במימון רכישת המקרקעין.

## סעיף 39(12)

"במכירת זכות במקרקעין ששווי הרכישה שלה נקבע לפי סעיפים 26(א)(2), 28, 29 סיפה, 29ב, 30 עד 34 ו-49כג –

(א) אם נתקבלה הזכות ללא תמורה או שנתקבלה אגב הליכי גירושין וחלו עליה הוראות סעיף 4א - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א שהוציא האדם שממנו נתקבלה הזכות;"

זכות שהעברתה מהבעלים הקודם לבעלים הנוכחי אינה חייבת במס שבח –

העברה לבעל תפקיד לצורך מכירת זכות (נאמן, כונס נכסים); מתנה לקרוב; העברה מנאמן לנהנה; העברת זכות מבעל מניות לתאגיד ללא תמורה; העברת זכות מתאגיד לבעל מניות פירוק התאגיד; העברה בירושה; העברה אגב הליכי גירושין.

**הוצאות שהוציא הבעלים הקודם יותרו בניכוי לבעלים הנוכחי בעת מכירת הזכות.**

## סעיף 39(12) - המשך

"(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."

זכות במקרקעין שהתקבלה בחליפין הפטורים ממס שבח

- סעיף 64 לחוק מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח על הפקעה שניתנה תמורתה רק זכות במקרקעין.
- סעיף 65 לחוק מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח על החלפת מקרקעין מכוח צו של רשות מוסמכת.

## סעיף 39(12) - המשך

- סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח על חלוקת מקרקעין בין הבעלים המשותפים, או איחוד מקרקעין.
- סעיף 68 לחוק מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח על החלפת מקרקעין המשמשים לחקלאות, בין חברי אגודה שיתופית חקלאית.

**הוצאות שהוצאו בגין הזכות הקודמת יותרו בניכוי בעת מכירת הזכות החדשה.**



## סעיף 39(12) - המשך

"(ג) אם הזכות היא זכות חלופית כהגדרתה בסעיף 49יא - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א, שהוציא המוכר בשל הזכות הנמכרת, כהגדרתה בסעיף 49יא, שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 3; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3."

זכות במקרקעין שנרכשה כתחליף לזכות אחרת

פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה שהייתה בתוקף עד סוף 2010, לפיה במכירת נכסי מקרקעין מסוימים יינתן פטור ממס שבח אם נרכשה במקומם זכות חלופית.

**הוצאות שהוצאו בגין הזכות הקודמת יותרו בניכוי בעת מכירת הזכות החדשה.**

## סעיף 39(12) - המשך

"(ד) אם הזכות היא יחידת מגורים חלופית, כהגדרתה בסעיף 49יט - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או סעיף 39א, שהוציא המוכר בשל יחידת המגורים הנמכרת, כמשמעותה בסעיף 49כב, שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 4; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין יחידת מגורים חלופית או יחידה אחרת, שהתקבלה בתמורה ליחידה אחרת נמכרת, כאמור בסעיף 49כז."

זכות במקרקעין שהתקבלה בפרוייקט פינוי בינוי

פרק חמישי 4 – פטור ממס שבח בגין הריסת דירה וקבלת דירה חדשה במקומה, במסגרת פרוייקט פינוי בינוי.

**הוצאות שהוצאו בגין הזכות הקודמת יותרו בניכוי בעת מכירת הזכות החדשה.**

## עקרונות בניכוי הוצאות

1. כיצד יש להוכיח הוצאה? ככלל, יש להוכיח הוצאה באמצעות חשבוניות. לעתים ניתן לקבל אסמכתאות אחרות להוכחת הוצאה, כגון חוות דעת שמאית שמעידה בדיעבד על שווי הבניה (חוזר מס הכנסה 2/2012).
2. עסקת קומבינציה (מכר חלקי) – סעיף 40(א) לחוק מיסוי מקרקעין:  
"היתה הזכות הנמכרת, חלק מזכות במקרקעין או חלק מסוים במקרקעין, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים לפי סעיפים 39 ו-39א (להלן - הניכויים המותרים), כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה."  
ההוצאות הנוגעות לכלל המקרקעין יותרו בניכוי רק כדי שיעור הקומבינציה. ההוצאות הנוגעות ספציפית לעסקת הקומבינציה יותרו בניכוי במלואן.

## עקרונות בניכוי הוצאות - המשך

XXX	שווי מכירה (שווי שוק של שירותי הבניה/הקרקע) פחות –
(XXX)	1. שווי הרכישה, מוכפל בשיעור הנמכר מהקרקע
(XXX)	2. ניכויים כלליים, מוכפלים בשיעור הנמכר מהקרקע
<u>(XXX)</u>	3. ניכויים ספציפיים לעסקה
XXX	שבח
<u>(XXX)</u>	פחות - סכום אינפלציוני (שווי הרכישה והניכויים מתואמים למדד)
XXX	שבח ריאלי

## עקרונות בניכוי הוצאות

3. מכירת שבה חלק חייב וחלק פטור (למשל, מכירת בית מגורים הכולל זכויות בניה שלא נוצלו) – את ההוצאות הנוגעות לכלל המקרקעין יש לפצל בין החלק החייב לחלק הפטור בהתאם ליחס השווים ביניהם.
- פס"ד **אביב** (ע"א 7937/04) – יש להתיר ניכוי של הוצאה לשם קביעת סכום השבח רק אם ההוצאה הוצאה ביחס לחלק במקרקעין או לחלק בזכות אשר חייבים במס ("גישת היחס בין התמורות").
- פס"ד **וייס** (ו"ע 1254/01) – כאשר נמכר בית מגורים, והחיוב במס שבח נובע מזכויות בניה שלא נוצלו, יש להתיר בניכוי את היטל ההשבחה במלואו, שכן הוא שולם רק בגין זכויות הבניה.
4. מע"מ על הוצאה – האם ניתן לנכות או לא?

## עקרונות בניכוי הוצאות - המשך

נניח שנמכרה דירה, וחלק משווי המכירה מיוחס לזכויות בניה.  
שולם שכ"ט עו"ד של 60,000 ₪.

	3,000,000	שווי מכירה
	2,082,000	שווי מכירה פטור
	918,000	שווי מכירה חייב
	<u>18,360</u>	שכ"ט עו"ד
	899,640	שבח
30.6% מכלל שווי המכירה (30.6% * 60,000)		



## פחת בחישוב מס שבח



## פחת במס הכנסה

סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה:

**"יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה. לענין סעיף זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם..."**



## פחת במס הכנסה - המשך

**תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 – שיעורי הפחת על בניינים:**

- בנייני-אבן איתנים ממדרגה ראשונה – 1.5%
- בנייני בטון מזויין איתנים ממדרגה ראשונה – 2%
- בניינים ממדרגה שניה שבנייתם איתנה פחות – 4%
- בניינים ממדרגה שלישית שבנייתם גרועה, אך אין כוללים מבנים ארעיים בהחלט – 6.5%
- מבנים ארעיים בהחלט, כגון מבני עץ – לא מצויין.

ההנחה היא ששליש מנכס המקרקעין מיוחס לקרקע (ואינו בר פחת) ושני שלישים מיוחסים למבנה (שהינו בר פחת).

**תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט – 1989 - בעל דירה המושכרת למגורים זכאי לנכות פחת שנתי בשיעור 2% משווי הדירה.**

## פחת בחוק מיסוי מקרקעין

סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין:

**"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47."**

סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:

**"יתרת שווי רכישה" - 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 הפחת..."**

**"פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;"**

**"יתרת שווי רכישה מתואמת" - יתרת שווי הרכישה... כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה..."**

## פחת בחוק מיסוי מקרקעין - המשך

עיוות מס מובנה בשיטה – ניכוי הפחת השוטף בחישוב ההכנסה הוא נומינלי (ללא הצמדה למדד), אך ניכוי הפחת משווי הרכישה בחישוב השבח הוא ריאלי (כולל הצמדה למדד).

### דוגמא מספרית

- נכס מקרקעין נרכש ע"י הנישום ב-1/1/2009 ב-1,200,000 ₪, ומאותו מועד שימש כמשרדו של הנישום. ב-1/1/2019 נמכר הנכס.
- מדד המחירים לצרכן ביום הרכישה הוא 100, וביום המכירה הוא 150.

## פחת בחוק מיסוי מקרקעין - המשך

### המשך דוגמא מספרית

$1,200,000 * 2/3 * 4\%$	32,000	סכום הפחת השנתי
$32,000 * 10$	320,000	פחת נצבר
	1,200,000	שווי רכישה
	(320,000)	פחת נצבר
	880,000	יתרת שווי רכישה
$880,000 * 100 / 150$	1,320,000	יתרת שווי רכישה מתואמת

## פחת בחוק מיסוי מקרקעין - המשך

- חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 12), התשמ"ב – 1982 – אם המקרקעין נרכשו לפני 1/4/1973, הפחת ינוכה משווי הרכישה כשהוא מתואם מאמצע תקופת הפחת.
- פס"ד **שופרסל** (ע"א 535/01) – אין די בכך שהנכס נרכש לפני 1/4/1973, נדרש גם שיהיה בר פחת לפני מועד זה.
- פס"ד **נכסי בת שבע** (עמ"ש 887/93) – נכס נרכש לפני 1/4/1973, ובוצעו בו השבחות לאחר מועד זה, הפחת בגין ההשבחות ינוכה ללא הצמדה כלל, כאילו מדובר בנכס חדש.

## פחת בחוק מיסוי מקרקעין - המשך

פס"ד ברמן (ו"ע 18232-05-11), פס"ד שמשון (ו"ע 1005/09) – אם נישום היה יכול לנכות פחת באופן שוטף מנכס מקרקעין, אך לא עשה זאת, אז במכירת הנכס אין לנכות את הפחת משווי הרכישה.

פס"ד פי.אי.וי (ו"ע 57111-05-16) – הכלל שנקבע בעניין ברמן ושמשון נכון גם מקום שבו המוכר לא דיווח כלל על הכנסותיו, אף אם היה חייב לדווח עליהן, כל עוד לא ניכה המוכר את הפחת מהכנסותיו.

מנהל מיסוי מקרקעין טען שיש לסטות מהכלל במצב בו הנישום פעל בניגוד לדין ונמנע מלדווח על הכנסותיו ולשלם מס. ועדת הערר דחתה את הטענה, וקבעה שתכלית חישוב מס השבח אינה עונשית, כי אם הטלת מס אמת. אם היה על הנישומה לדווח על הכנסותיה, הסמכות לנקוט בהליכים נגדה מסורה לפקיד השומה, ואין להטיל עליה סנקציות בעקיפין דרך חישוב השבח.

## ניכוי פחת משווי הרכישה במכירת דירת מגורים

- חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990 – פטור ממס על הכנסה מדמי שכירות למגורים, שאינה עולה על 5,090 ₪.
- סעיף 122 לפקודת מס הכנסה – מס בשיעור 10% על הכנסות מהשכרת דירה למגורים, ללא ניכוי הוצאות (לרבות פחת).
- במכירת הדירה, האם יש לנכות פחת משווי הרכישה?
- פס"ד אליהו אברהם (ו"ע 1123/09) – תשלום שיעור מס מופחת של 10% על דמי שכירות מהשכרת דירה מגלם ניכוי של הוצאות שוטפות, ולכן אין להתיר את ההוצאות בחישוב השבח, כדי למנוע כפל ניכוי.

## ניכוי פחת משווי הרכישה במכירת דירת מגורים - המשך

- הוראת ביצוע מ"ש 5/2007 - כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל, יש לנכות משווי הרכישה את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו.
- תוספת להוראת הביצוע – הוראות תחולה:
- נישום שבחר במסלול הפטור המלא, יוקטן שווי הרכישה בסך השווה לסכום הפחת שנצבר מיום פרסום הוראת הביצוע (27/2/2007) או מיום רכישת הדירה, לפי המאוחר.



## נושאי המצגת

- חישוב מס שבח - כללי
- ניכויים – סעיף 39 רישא, רשימת הניכויים הספציפיים, סעיף 39א, העקרונות הכלליים (מס אמת).
- ניכוי פחת משווי הרכישה – פחת לצורך מס הכנסה, פחת בחוק מיסוי מקרקעין, העיוות האינפלציוני בחישוב הפחת, ניכוי פחת בחישוב מס שבח כאשר הפחת לא נוכה במס הכנסה, ניכוי פחת בחישוב מס שבח במכירת דירת מגורים.

# שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

050-9048585

[shai@ampeli-tax.co.il](mailto:shai@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

# תודה לכולם!

