

נקודות לפתרון מבחן מועד ב' תש"ע סוגיות בדיני מיסוי מקרקעין ובנייה

נתונים כלליים לכל השאלות:

שיעור מס שבח בשנת 2007 בלבד – 15% ובכל מועד אחר : 20%.
שיעור מס רכישה: לדירת מגורים 0.5%. לכל מה שאינו דירת מגורים 3.5%.
שיעור מס מכירה: 2% (תניחו כי המס לא בוטל). קיים פטור לדירות מגורים ממס מכירה.
תקרת הפטור לפי ס' 149 לחוק (פטור כפל שווי): 1.5 מליון ₪.

ארוע 1:

רכישת וחלוקת הדירות בין דניאל ובלצר – ברכישת הקרקע ישלמו 3.5% מהתמורה שני מליון ₪.

בנית הדירות אינה ארוע מס.

חלוקת הדירות מהווה לכאורה ארוע מס – מכירות הדדיות – אך עשוי להנות מפטור לפי סעיף 67 לחוק. התנאי הוא – לפי חלקם וללא תשום תמורה נוספת. הספק נובע מכך שניתן לומר שההשקעה הבלתי שוויונית בבניה היא תמורה נוספת עבור קבלת חלק גדול במקרקעין. בלשצר שילם 600,000 ₪ יותר כדי לקבל חלק גדול יותר – דירות השוות 600,000 ₪ יותר, וניתן לטעון שסכום זה (למעשה מחציתו) הינו תמורה נוספת. אם זה המצב יהיה צורך לשלם מס רק על התמורה הנוספת, כאילו בלשצר שילם לדניאל סך 300,000 ₪ עבור ההפרש בדירות. במקרה כזה צריך לחלץ את הבסיס של אותם 300,000 ₪ (300,000 חלקי 6,600,00 כפול הבסיס – 2 מליון ₪). כמו כן ישולם מס רכישה על 300,000 ₪ וכן מס מכיה (בונוס – האם במכירת חלק מדירת מגורים יש פטור ממס מכירה).

מכירה מס' 1 של בלשצר – השאלה הראשונה העולה היא האם מדובר בדירת מגורים. על פני הדברים לא – מדובר במכירה בשעה שהדירה טרם נבנתה. לכן החישוב צריך להיות לפי מכירת מקרקעין שאינם דירה. (מי שיציג את השאלה אך יגיע למסקנה אחרת, שלמרות זאת מדובר במכירת דירת מגורים, עם נימוקים, ניתן לקבל תשובתו). התוצאה הרגילה היא שאין פטור ממס שבח או מס מכירה וכי מס רכישה יהיה לפי 3.5%.

חישוב מס רכישה – 3.5% X 1.7 מליון ₪. מס מכירה (כיון שאין פטור) 2% X 1.7 מליון ₪.

מס שבח - תמורה 1.7 מליון ₪. לגבי הבסיס הנתונים הם שכל הקרקע נרכשה ב-2 מליון ₪ והוצאות הבניה 2.2 מליון ₪, סה"כ 4.2 מליון ₪ עבור 4 הדירות. יש שתי אפשרויות (השניה עדיפה) שניתן לקבלן, בכפוף לנימוק מתאים:

1. חלוקה שוויונית - ניתן להניח שההוצאה עבור דירה אחת היא רבע כיון שכל הדירות בגודל זהה, היינו 1.05 מליון ₪. השבח על כן $1.05 \times 1.7 = 1.785$ מליון ₪. המס הינו בגובה 15% מהשבח כיון שהמכירה בשנת 2007.
2. חלוקה דיפרנציאלית – לייחס לדירה זו 1/4 מעלות רכישת הקרקע (500,000 ₪) וכן הוצאות בניה של 600,000 ₪ סה"כ – 1.1 מליון ₪. השבח 600,000 ₪ והמס 15% מזה.

צריך גם להתייחס לכך שלא היתה נשיאה שוויונית בהוצאות. יש מספר רב של אפשרויות, וניתן לקבל מספר הסברים, ובין היתר: שהבסיס של בלשצר עבור 2 הדירות שלו גבוה יותר (חצי מרכישת הקרקע + 1.4 מליון ₪, סה"כ 2.4 מליון ₪, ולכן 1.2 מליון ₪ לכל

דירה); שמדובר בחוב או הלוואה לדניאל ולכן הבסיס שווה; שמדובר בתשלום עבור הזכות לקבל דירות טובות יותר (שאז גם יש בסיס גבוה יותר וגם אולי יש כאן עסקה בין שותפים), ועוד. כל עוד יש התייחסות לנושא ונימוקים ענייניים ניתן לקבל התשובה.

מכירה מס' 2 של בלשצר - מדובר עתה בדירה בנויה. אם הגענו לעיל למסקנה שלא מדובר בדירת מגורים הרי שעתה בלשצר זכאי לפטור כיון שלא היתה מכירה קודמת.

במקרה שניצל לפני 19 חודש פטור בגין מכירת דירת מגורים, אין הוא זכאי לפטור נוסף. למרות שהיום יש לו רק דירה אחת, ב-4 השנים שקדמו למכירה היו לו יותר מדירה אחת בעת ובעונה אחת וע"כ אינו זכאי לפטור לפי סעיף 49(ב)(2).

כאן מס המכירה והרכישה יהיו לפי דירת מגורים (פטור ממס מכירה ורק 0.5% מס רכישה). אם חל מס שבח הניתוח יהיה כמו לעיל רק שבמקום תמורה בגובה 1.7 מליון ₪ בוא 1.8 מליון ₪.

האופציה שהעניק דניאל – צריך כאן להסביר את 2 הגישות לאופציה – עסקה נפרדת או חלק מעסקת היסוד. כאן יש תמורה נפרדת לאופציה, במחיר סביר, ונראה שיהיה מיסוי נפרד לאופציה. על האופציה ישולם מס רכישה ומס מכירה לפי השיעור הנוגע למקרקעין שאינם דירת מגורים כי לא מדובר במכירת דירה אלא אופציה.

כדי לחשב את מס השבח יש לחלץ את שווי הרכישה של האופציה. כעקרון מדובר בחלק יחסי 80,000 חלקי 1.8 מליון ₪ (ניתן גם לומר שהמכנה צריך להיות 1,880,000 ₪. 2 התשובות נכונות). את השבר הזה יש להכפיל בבסיס. גם כאן יש אפשרות שהבסיס הינו 1/4 מכל העלויות, או לחילופין שחלקו של דניאל קטן יותר כי השקיע פחות בניה, תוך הפניה לניתוח לעיל. שיעור מס השבח יהיה 15% כי המכירה של האופציה בשנת 2007.

מימוש האופציה - מדובר כאן בדירת מגורים ומס המכירה ורכישה בהתאם. לגבי מס שבח הניתוח יהיה כמו הניתוח שעשינו לבלשצר.

נושא החלפת הדירות - לכאורה נמכרה דירה ספציפית ואח"כ הוחלפה באחרת. ראוי להתייחס למספר אפשרויות ניתוח, ובעיקר: ניתן לראות בכך החלפה, דהיינו מכירה חוזרת מושתת לדניאל, ומכירה נוספת מדניאל לושתת, היינו 3 עסקאות; ניתן לראות זאת כביטול אמיתי ומכירה אחרת, ואז תעלה השאלה אם ניתן לקשור זאת לאופציה כדי לקבל שיעור מס שבח נמוך יותר; ניתן לטעון כי ממילא הדירות לא היו בנויות ולכן מדובר בתיקון שאין לו תוצאות מס; ניתן לטעון שפשוט לא מימשו את האופציה ובמקום זאת מכרו דירה אחרת. במקרה כזה ברור שהמכר ב-2008; ניתן גם לקבל תשובות יותר מפולפלות כאילו מדובר בחלוקה בין שותפים או משהו דומה. כאמור כל אפשרות שבצידה ניתוח והנמקה ענייניים מזכה בנקודות. התייחסות למספר אפשרויות מזכה בבונוסים.

יש גם צורך להתייחס לשאלה אם שיעור המס יהיה 15% או 20%. המימוש אמנם ב-2008 אך האופציה ב-2007 ולפי רוב הפסיקה במקרה של מימוש האופציה רואים את העסקה כאילו נכרתה במועד מתן האופציה.

הדירה השניה של דניאל – המכירה נעשית לאחר הבניה כך ששיעורי מס רכישה ומכירה בהתאם.

לגבי מס שבח – אין כאן פטור כיון שהפטור מותנה במכירת כל הזכויות שיש למוכר בדירה וכאן המוכר שייך לעצמו זכויות. (הנבחנים קיבלו רמז עבה בענין זה תוך כדי הבחינה). חישוב מס השבח יעשה ע"י חילוץ החלק הנמכר 1.2/1.5 מהדירה (80%) וכלן ניתן לנכות 80% מהבסיס של כל הדירה. הניתוח יהיה דומה לניתוח דלעיל, כולל ההתלבטות אם יש לתת לדניאל בסיס נמוך יותר כיון ששילם פחות הוצאות בניה.

ארוע 2 (40 נקודות)

גובה היטל השבחה – ההשבחה שהתרחשה שנתיים לפני הרכישה אינה חלה על פרעה כי הוא לא היה הבעלים בעת ההשבחה. ההשבחה הנוספת חלה על פרעה. מדובר בהשבחה של שני מליון ₪. היטל השבחה הוא בשיעור מחצית. כמובן שפרעה יוכל להביא שמאי מטעמו, ובמקרה סתירה ימונה שמאי מכריע..

עסקת קומביניציה בפטור – כפי שלמדנו למרות שלא נמכרות כל הזכויות בדירה, ניתן לבקש פטור אך במקרה כזה החישוב יעשה כאילו המוכר מכר את כל זכויותיו ולא רק חלק מהם. פס"ד יוניזדה ואזכור הסעיף בחוק. .

תחשיב – מחיר הרכישה 1.8 מליון. אין נתון על הוצאות או על אינפלציה. התמורה – אין לנו נתון לגבי שווי שירותי הבניה לכן צריך להתייחס לשווי הקרקע. לפי הנתון שווי הקרקע 4 מליון ₪ ומדובר בקומביציה של 50%.

פרעה זכאי לפטור רק בגין שווי הדירה ולא בגין מה שאינו דירה – החנות וזכויות בניה.

לכן יש מס מלא על מכר מחצית החנות עם מחצית זכויות הבניה המיוחסות לחנות – 2 מליון ₪ ופרעה זכאי לפטור בגין מלוא שווי הדירה עצמה וכן זכויות הבניה המיוחסות לדירה במגבלות כפל שווי היינו זכאי לפטור בגין 1.5 מליון ₪ מתוך 2 מליון ₪ בסה"כ יהיה מס על 2.5 מליון ₪ ופטור לגבי 1.5 מליון ₪.

הבסיס של ה-2.5 מליון ₪ (מתוך ה-4 מליון ₪) החייבים במס הוא $\frac{5}{8}$ ממחיר הרכישה, דהיינו 1,125,000 ₪. השבח אם כן 1,375,000 ₪. המס 20% - 275,000 ₪ (מי שהתלבט לגבי שיעור המס 15% או 20% יש לתת ניקוד מלא).

עסקת קומביניציה ללא פטור – שווי המגרש 3 מליון ₪. מדובר בעסקת קומביניציה 50%-50% כי כל צד מקבל מחצית מהיחידות. לכן נמכר חצי הנכס למשה תמורת שירותי בניה.

בהעדר נתון על שווי השירותים התמורה תיחשב לפי מחצית מערך הקרקע היינו 2 מליון ₪. הבסיס של מחצית המקרקעין – 1.8 מליון חלקי 2 = 900,000 ₪. השבח 1,100,000 ₪ והמס 220,000 ₪.