



מיסוי מקרקעין - לשון החוק או תכליתו - פטור על דירת מגורים שהתקבלה

בפירוק

- 1.1.2014 - שנצבר על למועד תחילת התיקון - בעוד שהשבח שנצבר לאחריו יחוב במס שבח להלן: "חישוב ליניארי מוטב".
4. בכל הנוגע להעברת זכויות במקרקעין שהיו בבעלותו של איגוד מקרקעין לבעלי המניות באיגוד, אגב פירוקו, נקבע פטור ע"פ סעיף 71 לחוק. פטור זה מהווה למעשה דחיית מס, עד למועד מכירת המקרקעין בידי בעלי המניות.
5. כדי להבטיח שמכירת הזכויות במקרקעין שקיבלו בעלי המניות אגב פירוק איגוד אכן תמוסה, נחקק בשנת 1997 - תקופה שבה ניתן פטור למכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים - סעיף 72 בחוק מיסוי מקרקעין, השולל מתן פטור לדירת מגורים מזכה בעת מכירת הדירה שהתקבלה אגב פירוק האיגוד.
6. בהתאם להסדר שנקבע בסעיף 72ב, יחיד המוכר זכות במקרקעין שקיבל בפטור ממס אגב פירוק איגוד שבמניותיו החזיק, אינו זכאי לפטור במכירת דירת מגורים מזכה (לפי פרק חמישי 1).

טענות העורר בתמצית

לשון סעיף 72ב(א) לחוק קובעת במפורש כי רק מוכר שביקש פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, יחויב במס לפי ס"ק (ב). העורר לא ביקש פטור לפי פרק חמישי 1 אלא לפי פרק חמישי לחוק ולכן לא חלות הוראות סעיף 72ב(א)

טענות המשיב בתמצית

1. השבח הריאלי עד יום המעבר הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין מכירת דירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1, אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק.
2. הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר שביקשה להבטיח שבשכח זה ימשיך להיות פטור. לטענת המשיב, הוראת מעבר זו לא נועדה לתת פטור ממס למכירות שלא היו זכאיות לפטור עובר לתיקון מס' 76.

ביום 20.3.2023 פורסם פסק ו"ע 56572-08-19 ברזלי, בעניין זכאותו למכירת דירות בחישוב ליניארי מוטב, שעה שהדירות הגיעו לידי אגב פירוק איגוד. (סוגיה נוספת שעלתה בפסק והינה תחולת איגוד מקרקעין ראו לעניין זה רק הערה חשובה בסיום מבזק זה).

רקע עובדתי

1. מיכאל ברזלי (להלן: "העורר") הקים בשנת 1998 את חברת מומב השקעות בע"מ (להלן: "מומב"). בשנת 1999 ביצעה מומב שלוש עסקאות של רכישת דירות מגורים (להלן: "דירות המגורים").
2. בשנת 2015 הועברו דירות המגורים לעורר, אגב פירוק מומב בפטור ממס לפי סעיף 71 בחוק מיסוי מקרקעין. ובשנים 2018 ו-2019 מכר העורר את דירות המגורים.
3. בהצהרות למסמ"ק חישב העורר את מס השבח תוך יישום הוראתו של סעיף 48א(ב) לחוק, קרי, חישוב ליניארי מוטב.
4. בשומות שהוציא המשיב קבע כי חישוב מס השבח ייעשה על פי סעיף 48 לחוק בשיעור של 25%.

רקע חקיקתי

- במרכז הדיון סעיף 72ב(א) לחוק, אולם יש מקום להציג את הרקע החקיקתי הנוגע למיסוי דירות מגורים והתמורות שחלו בו, הרלבנטיים למחלוקת;
1. עד תיקון 76 לחוק ניתן פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1 למכירת דירת מגורים שהיא "דירת מגורים מזכה" אחת לארבע שנים רק ליחידים.
 2. לימים נחקק תיקון 76 לחוק, ונקבע שהפטור ייוחד ליחיד שהוא בעליה של דירת מגורים יחידה.
 3. נוכח השינוי המהותי ממשטר פטור (המותנה בעבור הזמן, אחת לארבע שנים) למשטר חייב - נקבעו הוראות מעבר למשטר חייב בהדרגה, באמצעות בסעיף 48א(ב)(1)(א) לחוק הוראת מעבר לפיה, לפיו יינתן פטור חלקי על השבח

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 963

נושאי השבוע:

מיסוי מקרקעין

לשון החוק או תכליתו - פטור על דירת מגורים שהתקבלה בפירוק

מיסוי בינלאומי

עדכון טופס 1385 (מחירי העברה) וטופס 1585 (קבוצה רב לאומית)

ביטוח לאומי

מובטל השווה בחו"ל עלול לאבד זכאותו לדמי אבטלה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



שקיבל בעל מניות אגב פירוקו של איגוד נשללה הזכאות לפטור לפי פרק חמישי 1 בשל מכירת דירת מגורים מזכה. כאשר הוסף סעיף 48א(ב) לחוק כהוראת מעבר, אין לפרשו כמעניק פטור ממס שלא היה קיים.

4. הפרשנות בה דוגל העורר תאפשר למוכרי דירות, אשר הזכויות בהן הגיעו לידיהם אגב פירוק של איגוד ליהנות לא רק מדחיית המס בעת שקיבלו את הזכויות בדירות, אלא גם מפטור חלקי ממס שבח בעת מכירתן, בניגוד לתכלית לפיה שבח של איגוד חייב במס.

לסיכום ועל אף הלשון לכאורה הפשוטה של סעיף 72 אשר שוללת פטור רק ביחס לפטורים מכח פרק חמישי 1 הרי שכאן לעמדת ועדת הערר אין להיצמד ללשון החוק אלא לתכליתו ולעובדה שניתן ליחס את הפטור הלינארי מכוחו של פרק חמישי 1 על אף שהוא מצוי בפרק חמישי.

לטעמנו פסק זה אומנם ראוי תכליתית, אולם חורג במשהו מלשון החוק, מה שלמעשה עומד בלב סוגיות המרעידות את המדינה בימים אלו - עד כמה בתי המשפט יכולים למצוא להם חופש לנוע מלשון החוק אל פרשנויות כלכליות.

לעניין הגדרת איגוד מקרקעין ועל אף שלא נרחיב בעניין זה במבזק זה, ראוי להתייחס לכך שגם עמדת רשות המיסים וגם עמדת ועדת הערר מתייחסות לתיק ניירות ערך משמעותי אשר מפיק הכנסות מניירות ערך, כנכס אשר "מלכלך" איגוד מקרקעין!!! אמירות מעניינות מאוד שיש לתת עליהם את הדעת!!!

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני

מיסוי בינלאומי - עדכון טופס 1385 (מחירי העברה) וטופס 1585 (קבוצה רב

לאומית)

בחובת המצאת התייעוד הנדרש - לרבות תיעוד הנדרש לפי תקנות מחירי העברה, אזי חובת הראיה תחול על פקיד השומה.

כיום, חובת הדיווח על עסקאות בינלאומיות מתבצעת על גבי טופס ייעודי - ט' 1385. (להלן: **הטופס**) להרחבה ראו **מבזקנו מס' 791**.

3. נטען, כי משסעיף 48א(ב) הוסף לחוק כהוראת מעבר, אין הוא יכול להתפרש כמעניק פטור שכלל לא היה קיים ולכן לא היה צורך לשמרו. **לדעת המשיב, לא ייתכן כי הוראת המעבר תשמש את העורר לעקוף את כוונת המחוקק, לפיה בעל מניות שקיבל לידיו זכות במקרקעין אגב פירוקו של איגוד, לא יזכה בעת מכירתו לפטור נוסף.**

דיון והכרעה

1. בעת שנחקק סעיף 72 לחוק, הפרק היחיד שענין פטור למכירת דירת מגורים היה פרק חמישי 1 ומכאן ברור מדוע שלל המחוקק במסגרתו של סעיף 72 פטור ממס לפי פרק זה.

2. ועדת הערר מקבלת את עמדת המשיב, לפיה המגבלה החקיקתית המונעת מן העורר ליהנות מהחשוב הלינארי אינה נובעת מסעיף 72 לחוק, אלא מסעיף 48א(ב)1(א) לחוק, שאותו יש לקרוא עם יתר ההוראות הרלבנטיות לדינונו על רקע מטרת חקיקתו של תיקון 76. הפטור שניתן במסגרת החשוב הלינארי לפי סעיף 48א(ב) הוא מסוג הפטור לפי פרק חמישי 1 שסעיף 72 ביקש לשלול את הזכאות לו. העורר לא היה זכאי לפטור מכוח פרק חמישי 1 ולפיכך, לא היה צורך לתקן את הוראת סעיף 72. השבח הריאלי עד יום המעבר הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין דירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1 אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק. הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר, שביקשה להבטיח ששבח זה ימשיך להיות פטור. פטור זה נשען על הפטור שהיה קיים לפני כן בפרק חמישי 1 בחוק.

3. אופיו של הסעיף כהוראת מעבר ומטרתו קובעים את גבולותיו הלשוניים. במכירת זכות במקרקעין

כידוע, בשנים האחרונות קיימת עלייה בדרישות התייעוד בעסקה בינלאומית עם צדדים קשורים כחלק מהכנת דוחות המס.

סעיף 85א(ג)1) לפקודה קובע את חובת המצאת המסמכים והתייעוד לעסקה בינלאומית, ובהמשך - סעיף 85א(ג)2) לפקודה קובע, כי אם הנישום עמד

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



כל מי שעדיין לא מחזיק חקר שוק, חייב כעת לסמן זאת בטופס ומידע זה עשוי לשמש את רשות המיסים ולהביא להשלכות שיש להיערך אליהן.

בהקשר זה, בימים אלה פורסם טופס 1585 הצהרה על היותו של נישום חלק מקבוצה רב-לאומית. טופס זה יוגש מידי שנה במסגרת דו"ח המס של כל נישום ישראלי שהינו חלק מקבוצה רב לאומית, כולל קבוצות בהן חברת האם היא ישראלית. הטופס מחייב למסור פרטים מזהים אודות הקבוצה, כולל מי היא חברת האם של הקבוצה. להרחבה בעניין זה ראו מבזקנו מספר 940.

לסיכום, השינוי בטופס 1385 הינו שינוי מהותי שאף עשוי "להזמין" ביקורת לנישום, ולפיכך יש להיערך בהתאם
לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - מובטל השוהה בחו"ל עלול לאבד זכאותו לדמי אבטלה

אחרת המתאימה לו... ולשכת שירות התעסוקה לא הציעה לו עבודה כאמור."

תמצית עובדתית

- המבוטח עלה לישראל מרומניה בשנת 1995, עבד בארץ כמנהל עבודה בתחום הבניין, נישא ונולדו לו 8 ילדים בישראל. ב-2018 נסעה כל המשפחה לרומניה, והוא חזר לישראל.
- בתחילת 2020 פוטר, והתייצב בשירות התעסוקה ב-5.1.2020.
- ב-13.3.2020 קיבל הודעה כי לאור נגיף הקורונה אינו נדרש להתייצב בשירות התעסוקה.
- ב-15.3.2020 נסע לרומניה ושהה שם 252 ימים ברצף, ומיום 23.12.2020 שהה בחו"ל בשתי תקופות רצופות העולות יחד 272 ימים.
- הביטוח הלאומי (להלן: ב"ל) שלל זכאותו לדמי אבטלה מאחר ששהה בחו"ל בתקופה בה היה מובטל וקיבל דמי אבטלה. לטענת הב"ל לא היה פנוי לעבודה, ולכן נוצר למבוטח חוב בגין כספים שקיבל. פניית המבוטח לוועדה לביטול חובות בב"ל נדחתה.

הטופס מוגש מידי שנה במסגרת דוח המס השנתי של נישום ישראלי המעורב בעסקה בינלאומית שהיא בין חברתית. **כזכור, קיימת חובה לפעול על פי מחירי שוק בעסקאות רב לאומיות, אך לא הייתה קיימת חובה לערוך חקר מחירי העברה מבעוד מועד.**

בתאריך 23.12.2022 עדכנה רשות המיסים את הטופס. אם עד לעדכנונו עוד הייתה עשויה לעלות שאלה פרשנית האם כאשר הנישום מצהיר כי הוא פועל בהתאם לתנאי שוק, הוא גם חייב להחזיק חקר שוק בפועל, הרי שכעת, שונה הטופס, כך שהנישום צריך לדווח כיצד קבע את מחירי העברה. על הנישום לציין בטופס שמוגש יחד עם דו"ח המס שנתי האם ברשותו חקר שוק (STUDY) או פעל לפי הוראות חוזר 11/2018 או הוראות חוזר 12/2018 הקובעים מסלול ירוק לעומדים בטווח הרווחיות שנקבע ע"י רשות המיסים.

ביה"ד האזורי (ב"ל 11412-09-21) דחה ביום 23/3/2023 את תביעתו של ויאורל איצקוש (להלן: המבוטח) לתשלום דמי אבטלה, עקב שהיה ממושכת בחו"ל בזמן קבלת דמי האבטלה, מהטעם שלא היה פנוי לעבודה בעת שהותו בחו"ל ולא הודיע על הנסיעה לחו"ל כנדרש בחוק.

רקע חוקי

- סעיף 324(א) לחוק הביטוח הלאומי קובע: "הנמצא בחוץ לארץ למעלה משלושה חודשים, לא תשולם לו קצבה בעד הזמן שלמעלה משלושת החודשים הראשונים, אלא בהסכמת המוסד".
- סעיף 324(א) לחוק קובע: "שהה אדם מחוץ לישראל 183 ימים לפחות במהלך שנה והוא זכאי לגמלה בתנאי שהוא מתגורר בישראל, לא תשולם לו או בעדו גמלה כאמור... אלא אם כן הודיע למוסד במועד... על תקופת היעדרותו המשוערת ממנה ועל חזרתו אליה".
- סעיף 163(א) קובע: "רואים אדם כמובטל אם הוא רשום בלשכת שירות התעסוקה כמחוסר עבודה..., והוא מוכן ומסוגל לעבודה במקצועו או בכל עבודה

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



עבודה שלא חזרו מיד עם פתיחת השמיים, לא קיבלו דמי אבטלה מאחר ולא עמדו בתנאי סעיף 163 לחוק.

דיון והחלטה

• התובע טען כי היה בקשר רציף עם שירות התעסוקה למציאת עבודה וכן כי הודיע להם כי הוא יוצא לחו"ל. שני הדברים לא הוכחו.

• מטענתו השניה לעיל נובע כי ידע שעליו לדווח על יציאתו לחו"ל.

• שרות התעסוקה מבקש ממובטל שנוסע לחו"ל, להצהיר שהוא לא נמצא בארץ אך הוא זמין לעבודה. המבטח לא הגיש ולא חתם על הצהרה זו.

• זאת ועוד, על המבטח היה להודיע לבי"ל שהוא שוהה בחו"ל תקופה ממושכת מהסיבה שהוא דורש גמלה כמתחייב מסעיף 324א(א) לחוק (לגבי מי ששוהה בחו"ל 183 ויותר בשנה מסויימת והוא זכאי לגמלה).

• סיבה נוספת לשלילת דמי האבטלה היא סעיף 324א(א) הקובע כי תישלל גמלה המשולמת למבטח בחלופ 3 חודשים בהם נעדר מישראל.

נקבע כי המבטח אינו עונה להגדרת מובטל לפי סעיף 163 לחוק הביטוח הלאומי: רישום בשירות התעסוקה כמחוסר עבודה, ומוכן ומסוגל לבצע עבודה במקצועו או בכל עבודה אחרת המתאימה לו.

המבטח שהה בחו"ל ולא היה מוכן ומסוגל לעבוד ולא היה זמין לעבודה כלשהי, גם לפי גרסת המבטח.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח - גלרט, מר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

• לטענת המבטח, היה בקשר כל הזמן עם שרות התעסוקה ובהיעדר דרישת התייצבות בעת משבר הקורונה היה זכאי לדמי אבטלה.

• לטענתו, התקיימו בו כל תנאי הזכאות לאבטלה וכי לא הייתה חובה שישהה בארץ, ואם שרות התעסוקה היה מוצא עבודה בשבילו היה מגיע מיד לישראל. שהותו בחו"ל, לטענתו, לא צריכה לשלול זכאותו לדמי אבטלה.

• בהתאם לתעודת ציבור של שירות התעסוקה, אכן מ- 15.3.2020 לא נדרשו דורשי עבודה להתייצב פיזית בשירות התעסוקה בשל משבר הקורונה. על התובע היה למלא הצהרה שהוא לא נמצא בארץ אך זמין לעבודה.

• המבטח טען כי לא התבקש לדווח לשירות התעסוקה על יציאתו לחו"ל.

• עמדת הבי"ל, יש לדחות התביעה מאחר ולמבטח היו מספר גרסאות שונות לגבי נסיבות נסיעתו לחו"ל: באחת - הוריו גרו לבדם בחו"ל ואביו עבר ניתוח לב, בשניה - כי אימו היתה חולה ואביו נפטר, ובשלישית - כי אשתו והילדים היו שם.

• בכל אופן טוען הבי"ל כי בשהותו בחו"ל לא עמד המבטח בדרישות החוק, ולא היה זמין לעבודה.

• לטענת הבי"ל, בזמן הקורונה ובאופן חריג, שירות התעסוקה איפשר שירות מקוון לדורשי העבודה ואף איפשר לבצע "התייצבות" במרשתת לאור הנחיות הקורונה שלא איפשרו לקבל קהל בסניפים, אך אין בהקלה זו כדי לאפשר לדורש עבודה הנמצא בחו"ל לקבל דמי אבטלה.

• זאת ועוד, בתקופת הקורונה "השמים נסגרו" בתקופות מסוימות, ועל מנת שלא לפגוע בשוהים בחו"ל שלא יכלו לחזור עקב כך לישראל, דורשי עבודה שחזרו לישראל סמוך לפתיחת השמיים קיבלו זכאותם לדמי אבטלה כרגיל, לעומתם דורשי

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ