

פרק 10

מס מכירה

ד"ר אברהם אלתר וניר הורנשטיין

| | | |
|-----|---|--------|
| 205 | כללי | 10.1 |
| 205 | ביטול מס המכירה לגבי נכסים שיום רכישתם לאחר יום 7.11.01 | 10.2 |
| 207 | ביטול מס המכירה לגבי דירות מגורים | 10.3 |
| 207 | ניכוי מס מכירה כהוצאה | 10.4 |
| 209 | מס מכירה בגין פעולות באיגוד | 10.5 |
| 209 | תיחום השאלה - מכירת מניות שנרכשו קודם ליום הקובע | 10.5.1 |
| 210 | אפשרות א' - מס המכירה בוטל כליל לעניין פעולות באיגודי מקרקעין | 10.5.2 |
| 210 | אפשרות ב' - מס המכירה יחושב על פי הדין שחל קודם לתיקון 50 (שווי יחסי במקרקעין) | 10.5.3 |
| 211 | אפשרות ג' - מס המכירה יוטל על שווי מניות האיגוד הנמכר שיקבע על-פי חלק ה' לפקודה | 10.5.4 |
| 211 | סיכום | 10.5.5 |

10.1 כללי

מס המכירה, הוסף לחוק מיסוי מקרקעין במסגרת תיקון מס' 45 לחוק, שתחולתו ביחס למכירת זכות או פעולה באיגוד שנעשו החל מיום 1.1.2000¹. המס הוסף במקביל לביטולו של מס הרכוש, ובמהלך פרק הזמן הקצר מאז חקיקתו, עורר ביקורת לא מעטה בקרב גורמים שונים.

במסגרת ועדת הרפורמה למס התגבשה בתחילה המלצה על ביטולו של מס המכירה, ואולם עקב אילוצים תקציביים, והחשש מאובדן הכנסות ממיסים, צויין בסופו של דבר בדו"ח הועדה כי:

"במידה ובשל מגבלות תקציב לא ניתן לבטל את המס לחלוטין, ממליצה הועדה כדלקמן:

- ביטול מס המכירה החל על דירות מגורים.
- ביטול מס מכירה החל על מכירת נכס מקרקעין שמועד רכישתו לאחר היום הקובע.
- ניכוי מס המכירה כנגד השבח, רווח ההון או ההכנסה, לפי העניין, במכירת מקרקעין החל מהיום הקובע."

המלצות הועדה אכן מצאו ביטויין בנוסח החוק, כפי שהתקבל ולהלן יפורטו עיקרי התיקונים.

10.2 ביטול מס המכירה לגבי נכסים שיום רכישתם לאחר יום 7.11.01

בעקבות תיקון מספר 50, תוקן סעיף 72 לחוק, שכותרתו "הטלת מס רכישה ושיעורו". ביחס לנכסים שנרכשו לאחר יום 7.11.01 נקבע בתיקון:

"(1) בסעיף קטן (1), אחרי "מקרקעין" יבוא "אשר יום רכישתם קדם ליום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001)".

נוסח החוק המתקן לוקה בטעות, שכן לסעיף 72, כלל אין סעיף קטן (1) אלא סעיף קטן (א), ואולם בהתעלם מטעות זו, נוסח החוק לאחר התיקון ("נוסח משולב") הינו כדלהלן:

1 פרק זה הוסף לחוק פרק שישי 1 שכותרתו "מס מכירה", כמפורט בסעיפים 72 עד 72יא לחוק.

”72ד. (א) על מכירת מקרקעין, אשר יום רכישתם קדם ליום כ”א בחשון התשס”ב (7 בנובמבר 2001), יוטל מס מכירה בשיעור של 2.5% משווי המכירה.”

לפי הנוסח החדש בוטל איפוא מס המכירה ביחס למקרקעין שנרכשו לאחר יום 7.11.01, ולעומת זאת המס יוסיף ויחול ביחס לנכסים שיום רכישתם קדם ליום זה.

שאלה מעניינת היא האם ניתן יהיה להימנע מתחולת מס המכירה בדרך של שינוי יעוד של הנכס קודם למכירתו, ובדרך זו יצירת יום רכישה חדש ומאוחר, המונע הטלה של מס מכירה. נבחין בין שתי סיטואציות עיקריות בהקשר זה: שינוי יעוד מנכס קבוע למלאי, ושינוי ממלאי לנכס קבוע.

בכל הנוגע לשינוי יעוד של מקרקעין מנכס קבוע למלאי, תוקן סעיף 5(ב), והוסף לו סעיף קטן בו נקבע:

”(ב1) על אף הוראות פסקאות (1) ו-1א), לא יראו את ההעברה כמכירה לעניין מתן הקלות, פטור ממס או שיעורי מס מופחתים לפי חוק זה.”

ומכאן שהאפשרות שהוצגה לעיל של שינוי יעוד מנכס קבוע למלאי נשללה.

בכל הנוגע לשינוי יעוד של מקרקעין מנכס קבוע למלאי, הרי שביחס לנקודה זו תוקן סעיף 5, ונקבע בו (בסעיף קטן (ד)) כי במקרה של שינוי יעוד כאמור שבוצע בתקופה שאינה עולה על 18 חודשים שלפני יום המכירה, יחול על האף האמור בחוק זה **”שיעור המס שהיה חל אילו נמכרה הזכות סמוך לפני שינוי היעוד”**. משמעות ההוראה ביחס לתחולת מס מכירה אינה פשוטה. מחד גיסא, אפשרית טענה ולפיה לאור תכלית החקיקה ולאור הקביעה כי דין מס המכירה כדין מס לכל דבר ועניין² - הרי שיש בהוראה האמורה גם לשלול את הזכות ליהנות מביטול מס המכירה. מאידך גיסא, בהחלט אפשרית טענה מנוגדת ולפיה הסעיף אינו שולל את הזכאות ליהנות מהיעדר החיוב במס מכירה, שכן אין המדובר בנושא הקשור ל-”שיעור המס” אלא לשאלת עצם החבות במס ומועד יום הרכישה. על פי טענה זו איפוא שינוי יעוד מנכס קבוע למלאי עשוי להוביל להימנעות ממס מכירה, אם כי עשויות להיות לו השלכות אחרות במישור שיעורי המס.

10.3 ביטול מס המכירה לגבי דירות מגורים

בהתאם להמלצות הועדה בוטל מס המכירה ביחס למכירת דירות מגורים, שעמד על שיעור של 0.8% משווי המכירה. הביטול חל ביחס לכל מכירה שבוצעה לאחר היום הקובע (7.11.01). הנוסח המתוקן המשולב של סעיף 72 לחוק בעקבות התיקון הוא כדלהלן:

”(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), על מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי וכן על מכירת דירת מגורים מזכה בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי”ט-1959, יוטל מס בשיעור של 0% משווי המכירה.”

התיקון נוהג בדרך של הקטנת שיעור המס ל-0% במקום ביטולו לחלוטין, תוך יצירת גמישות ביחס להחלטות עתידיות העשויות לשנות מצב זה, וזאת בדומה לדרך בה נהג המחוקק ביחס לביטולו של מס רכוש³.

שיעור המס של 0% יחול איפוא בסיטואציות הבאות:

א. מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי לאחר 7.11.01 - המונח **”דירת מגורים”** מוגדר כמשמעו בסעיף 9(ג) לחוק, דהיינו גם דירה שטרם הושלמה ובלבד שיש התחייבות מצד המוכר להשלים בנייתה. סעיף זה עשוי לחול בייחוד על מכירה מקבלנים, ולאור התחולה הרטרואקטיבית של הוראות הסעיף במקרים בהם שולם המס (על ידי המוכר או שהמס גולגל על הרוכש) ניתן לפנות ולקבל החזר מס המכירה ששולם.

ב. מכירת **”דירת מגורים מזכה”** ביחס לדירות להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון לאחר יום 7.11.01. אף כאן, ניתן לפנות ולקבל החזר.

ביחס ל-**”דירת מגורים מזכה”**, כהגדרתה בסעיף 49 לחוק, דהיינו דירה ששימשה למגורים לפחות 4 שנים קודם למכירה או לפחות ארבע חמישיות מתקופת השבח (שזהו מצב הדברים ביחס לרב דירות המגורים), מצב הדברים נותר בעינו: הן קודם לתיקון מס' 50 והן לאחריו, מכירת דירות כאמור פטורה ממש בהתאם לסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

10.4 ניכוי מס מכירה כהוצאה

קודם לתיקון סעיף 50, ניכוי מס המכירה לא הותר בניכוי כהוצאה בידי הנושא בו, וזאת למעט במקרה של דירות מגורים שמכירתן מוסתה על פי פקודת מס הכנסה (כלומר דירות

3 במסגרת תיקון מס' 45 לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתו הועמד שיעור מס הרכוש על 0%.

מגורים שהינן בגדר מלאי), ולמעט מכירת דירת מגורים מזכה בידי מי שזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון (הטבות במס לגבי בניינים להשכרה).⁴

בעקבות תיקון 50, שונה הדין, ונקבע כי המס יותר כהוצאה בין במכירות המתחייבות על פי פקודת מס הכנסה (במס הכנסה או במס רווח הון) ובין במכירות המתמסות על פי חוק מיסוי מקרקעין (במס שבח).

סעיף 172 לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו המתוקן קובע כדלהלן:

”172. מס מכירה יותר בניכוי, בחישוב ההכנסה החייבת לפי הפקודה, ממכירת אותם מקרקעין.”

כוונת הסעיף לאפשר ניכוי מס מכירה בעת מכירה המתחייבת במס בהתאם לפקודת מס הכנסה, כגון מכירת דירות בידי קבלן, הוצאת טופס על פי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין או מיסויין של אופציות במקרקעין המתחייבת במס רווח הון.⁵

בנוסף, הוסף סעיף קטן (א8) לסעיף 39 חוק מיסוי מקרקעין (הסעיף העוסק בניכויים), כדלהלן:

”(א8) מס מכירה לפי פרק שישי 1 ששילם המוכר בקשר למכירת הזכות במקרקעין.”

סעיף זה נועד להתיר כניכוי את מס המכירה ששולם, כאשר המכירה מתחייבת במס שבח (על פי חוק מיסוי מקרקעין).

יש לציין כי גם תחולת ההוראות המתירות את ניכוי המס כהוצאה הינה ביחס למכירות שבוצעו החל מיום 7.11.01. האפשרות לנכות את המס כהוצאה יש בה כדי להקטין את מס המכירה בנסיבות בהן הוא חל (בשיעור של 2.5% או 0.8%), לכדי שיעור אפקטיבי נמוך באופן משמעותי, ששיעורו נגזר משיעור המס החל על הכנסתו של המוכר (דהיינו - ביחס ליחיד שיעור המס האפקטיבי עשוי להגיע ל-50% מן השיעורים האמורים לעיל, וביחס לחברה - עד 64% משיעורים אלה).⁶

4 חוק לעידוד השקעות הון, התשי”ט-1959.

5 סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין כפי שתוקן במסגרת תיקון מס’ 50. וראה לעניין זה גם הפרק בספר זה העוסק בנושא האופציה.

6 בהנחת שיעור מס שולי 50% ליחיד ו-36% לחברה. כמובן ששיעורים אלה עשויים להיות שונים על פי הנסיבות, כגון זכאות לשיעור מס מופחת, אי ניצול מדרגות מס נמוכות יותר, שיעורי מס נמוכים לפי חוק עידוד השקעות הון וכו’.

10.5 מס מכירה בגין פעולות באיגוד⁷

10.5.1 תיחום השאלה - מכירת מניות שנרכשו קודם ליום הקובע

המונח "מכירת זכות במקרקעין" לעניין תחולת מס מכירה כולל בחובו גם "פעולה באיגוד מקרקעין"⁸. ממילא, גם ההוראות שתוארו לעיל ביחס לביטולו של מס המכירה ביחס למקרים בהם יום הרכישה מאוחר ליום 7.11.01, יחולו אף ביחס לפעולה באיגוד מקרקעין. כמו כן, שונתה הגדרת המונח "איגוד מקרקעין", מועטה מתחולתו הקצאת מניות, וביחס למקרים אחרים (מכירת מניות) הוחלו הוראות פרק ה' לפקודת מס הכנסה (מיסוי במס רווחי הון)⁹.

כתוצאה משילוב של כלל האמור לעיל, השאלה הספציפית שנותרה לבחינה מהותית הינה מה דינה של מכירת מניות באיגוד מקרקעין במקרים בהם יום רכישת המניות קדם ליום הקובע (קודם ליום 7.11.01).

לכאורה, דינה של פעולה מעין זו חבות במס מכירה, שכן אין היא חוסה במסגרת התיקון לסעיף 72 שהוצג לעיל. מאידך גיסא, בחינת הוראות החקיקה הרלוונטיות עשויה להצביע על חוסר בהירות וסתירות ביחס לשאלה זו.

כך למשל, סעיף 72 לחוק, שהינו סעיף ההגדרות החל ביחס להטלת מס מכירה, לא תוקן במסגרת תיקון 50. הגדרת "שווי המכירה" שבו, הרלוונטית להטלת מס מכירה, קובעת כי ביחס לפעולה באיגוד ייגזר השווי בהתאם להוראות סעיף 14 לחוק מיסוי מקרקעין. דא עקא - סעיף 14 האמור בוטל במסגרת תיקון 50.

עוד נציין כי המחוקק תיקן סעיפי חוק אחרים שהפנו לסעיף 14 שבוטל, וזאת בניגוד לחוסר התיקון לסעיף 72 האמור¹⁰.

לאור זאת, נשאלת השאלה, כיצד יחושב "שווי המכירה" של האיגוד, לשם הטלת מס מכירה בשל הפעולה בו, והאם לאור תיקון החקיקה, ניתן לטעון כי מס זה אף בוטל לגבי פעולות באיגוד, על אף שיום הרכישה לגביהן קודם ליום הקובע.

ניתן להצביע ביחס לכך על מספר גישות עיוניות.

7 סעיף זה נכתב בשיתוף רונן ארויו, עו"ד.

8 סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

9 וראה לעניין זה פרק 3 לספר זה, ביחס לפעולה באיגוד.

10 ראה סעיף 4 לתיקון 50, בו תוקן סעיף 9(ב1) לחוק העיקרי, וההפניה בו לסעיף 14 שבוטל, הוחלפה.

10.5.2 אפשרות א' - מס המכירה בוטל כליל לעניין פעולות באיגודי מקרקעין

גישה אפשרית אחת הינה כי מס המכירה בוטל כליל ביחס לפעולות באיגוד מקרקעין, וזאת בלא תלות במועד רכישת הזכות הנמכרת - לפני או אחרי יום 7.11.01.

ביסוס לגישה זו ניתן למצוא בהוראות סעיף 7א(א) ו-7(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שתוקנו במסגרת תיקון 50. סעיפים אלה, קובעים הוראות בדבר "שווי הזכות" לעניין מס שבח ומס רכישה, ומאידך גיסא שותקים ביחס למס המכירה. לכאורה, ניתן למצוא בשתיקה זו של המחוקק תימוכין לקיומו של הסדר שלילי, ועדות לכוונת המחוקק לבטל את מס המכירה כליל לגבי כל פעולה באיגוד מקרקעין (ובפרט - מכירת מניות, שהיא הרלוונטית).

זאת ועוד, לפי סעיף 72 דין מס מכירה כדין מס שבח. מאחר וסעיף 7א "פטר" דה פקטו את המכירה של מניות באיגוד מקרקעין ממס שבח (בהחילו עליהן את הוראות פקודת מס הכנסה), הרי שניתן לטעון כי הפטור הינו גם ממס המכירה.

10.5.3 אפשרות ב' - מס המכירה יחושב על פי הדין שחל קודם לתיקון 50 (שווי יחסי במקרקעין)

על-פי גישה זאת, מס המכירה לא בוטל במפורש ביחס לפעולות באיגוד מקרקעין, ועל אף קיומן של טעויות חקיקתיות בלבד, אין לשלול את החלתו של המס במקרים בהם המדובר במניות שנרכשו קודם ליום 7.11.01.

על פי טענה זו, בנסיבות אלה (רכישה קודם ליום הקובע) הטלת מס המכירה לא נשללה במפורש בסעיף 72 לחוק ואף לא במסגרת התיקון לסעיף 7א לחוק. גם ביטול סעיפים בחוק כגון 12, 14, 57 ואחרים מתייחס לחישוב השבח, אך אינו נוגע לחישוב מס מכירה. והראיה - הגדרת "מכירה" ו"שווי המכירה" בסעיף 72 ביחס לאיגוד מקרקעין לא בוטלה.

לפי גישה אפשרית נוספת, המובילה לאותה תוצאה מעשית, הפנייה הכלולה בסעיף 72 לסעיף 14, הפנייה שלא תוקנה על אף ביטול הסעיף, היא אמנם טעות. עם זאת, יש לתקן טעות זאת בדרך פרשנית תוך קריאת הסעיף כאילו מפנה הוא לסעיף 9(ב) (א) לחוק.

סעיף 9(ב) (א), כפי שתוקן במסגרת תיקון 50, הוא הסעיף המסדיר את שווי הרכישה של זכויות באיגוד מקרקעין, במקום סעיף 14. לצורך כך הסעיף קובע כי יילקח בחשבון חלק יחסי מנכסי המקרקעין של האיגוד, מבלי להתחשב בשווי התחייבויותיו או נכסיו האחרים שאינם בגדר מקרקעין.

תוצאותיו המעשיות של אימוץ גישה זו, זהות למעשה לאלו שהוצגו בגישה ב' לדעיל, דהיינו שמס המכירה יחושב כפי הדין החל עובר לתיקון 50, וזאת לאור הדמיון המהותי

בהוראות בין סעיף 14 טרום ביטולו לסעיף 9(ב)(א), ולאור העובדה שמש המכירה, בדומה למס הרכישה, הינו מס המוטל על שווי ולא על רווח (ומכאן הדימיון במהות).

10.5.4 אפשרות ג' - מס המכירה יוטל על שווי מניות האיגוד הנמכר שיקבע על-פי חלק ה' לפקודה

כאמור סעיף 7א לחוק, הסדיר את סוגיית השווי שיילקח בחשבון עת יחושב מס השבח ומס הרכישה בעת פעולה באיגוד מקרקעין. המחוקק אמנם שתק ביחס לשווי שיילקח בחשבון לצרכי חישוב מס המכירה, ואולם על-אף שתיקה זו, ניתן למצוא לנושא פיתרונים בסעיף 72 ובהגדרת "מס" או "מס שבח" שבסעיף 1 לחוק.

לאור מכלול סעיפים אלה מוחל דין זהה למס שבח ולמס מכירה (בשינויים המחוייבים), למעט לעניין פרק הפטורים שבחוק. צא ולמד, משהתקין המחוקק הוראות בדבר שווי הזכות הנמכרת לעניין מס שבח, פרשנות סבירה ביותר היא להקיש מאותם הוראות גם לגבי חישוב מס המכירה. זאת ועוד, סעיף 72 המפנה לסעיף 14, שבוטל בתיקון 50, בטל אמנם ביחס להפניה זו, ואולם לאור הוראות החוק האחרות השווי שיילקח בחשבון הוא השווי לפי חלק ה' לפקודה.

מכאן, שלפי גישה אפשרית זו, יוטל מס מכירה על הפעולה באיגוד, כך ששווי המכירה יחושב על-פי העקרונות שבחלק ה' או ה'2 לפקודת מס הכנסה, קרי שווי המכירה יהא חלק יחסי משווי כלל נכסיו של האיגוד, בניכוי כלל התחבובותיו, ולא משווי מקרקעיו בלבד, כבעבר.

10.5.5 סיכום

הצגנו לעיל 3 אפשרויות פרשניות ביחס לדין לאחר תיקון מס' 50 בכל הנוגע למס מכירה על מכירת זכויות באיגוד מקרקעין שנרכשו קודם ליום 7.11.01. לכל אחת מהפרשנויות תימוכין משלה וחולשות משלה.

לדעתנו, לאור לשון החוק כיום, ספק רב אם ניתן להטיל מס מכירה על "פעולה באיגוד מקרקעין", כאשר רכישת הזכויות נעשתה קודם ליום 7.11.01. עם זאת, להערכתנו יתוקן החוק בהקדם בנקודה זו, והמחוקק יבהיר כוונתו בנקודה.

