

דוגמא 24.3: תמ"א 38/2 (חיזוק בדרך של הריסה) - שאלות בסיסיות מכוונות

1. פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה
[סעיף 149לג1]

לא ניתן לקבל פטור על קבלת דירה חדשה משודרגת כנגד הריסת הדירה הישנה לפי פרק חמישי⁵, אלא רק בדרך של פינוי בינוי לפי פרק חמישי 4. נכון/לא נכון. נמקו.

תשובה

החל מיום 1.1.13 ניתן לקבל הקלה לפי פרק חמישי 4 גם על "תכנית חיזוק בדרך של הריסה" בהתאם לסעיף 149לג1, שהוסף בתיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין¹, אשר חל על תמ"א 38/2. חלק התמורה התמא"י פטור אפוא ממס שבח מקרקעין אולם חלק התמורה התבע"י חייב במס שבח מקרקעין.

2. מס רכישה על הדירה החדשה המתקבלת בתמ"א 38/2

על הדירה החדשה שקיבל בעל הדירה בתמ"א 38/2 חל חיוב במס רכישה, שכן אין כל הוראת פטור בפרק חמישי⁵ ממס רכישה. נכון/לא נכון. נמקו.

תשובה

לא נכון. יש לראות את עסקת תמ"א 38 כעסקת קומבינציה. בעסקת קומבינציה ניתן לבצע מכר מלא ומכר חלקי. מכר מלא הוא מכירת הדירה הישנה תמורת קבלת דירה חדשה, כלומר מכירת כל הזכויות תמורת קבלת מלוא הזכויות (כולל הקרקע). ניתן לבצע גם מכר חלקי. מכר חלקי הוא מכירת רק חלק מהזכויות הקיימות ותמורת קבלת שירותי בניה על החלק הנוותר של הזכויות הקיימות.

בדרך כלל, נהוג לערוך את עסקת הקומבינציה כמכר חלקי כדי להזיל את עלויות המיסוי, שכן בדרך זאת, לא חל מע"מ על הקרקע וגם יש חסכון במס רכישה.

אם כך, בעסקת תמ"א 38/2, אשר נעשית בצורה של מכר חלקי, אירוע המס אינו כולל רכישה מקרקעין על ידי בעלי הדירה הישנה, אלא הוא מקבל שירותי בניה בלבד על קרקע שנתרת אצלו ועל כך אין מס רכישה. לפיכך, לא תמצאו הוראת פטור מפורשת בנוגע למס רכישה בפרק חמישי⁵ לגבי קבלת הדירה החדשה.

3. שווי הפטור לפי תמ"א 38/2 [סעיף 149לג1(א)]

דירת המגורים החלופית המתקבלת בתמ"א 38/2 תהיה פטורה ממס שבח ככל שיהיה שוויה. נכון/לא נכון. נמקו.

תשובה

לא נכון. הפטור שניתן על התמורה המתקבלת של דירת מגורים חלופית הוא בגובה שווי זכויות הבניה הנוספות בכפוף לשני אלו:

ניתנה למוכר, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית, ובאזור מוטב – שתי דירות מגורים חלופיות, לכל היותר, שמתקיים בהן אחד מאלה:

א. שטח הדירה או השטח המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על שטח דירת המגורים הנמכרת בתוספת 25 מ"ר;

ב. שווי הדירה או השווי המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על סכום הפטור הקבוע בסעיף 149(א)2 או על שווייה של דירת המגורים הנמכרת, בלא הזכויות לבנייה נוספת, לפי הגבוה.

¹ תיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין – ס"ח 2379 התשע"ב 7.8.12, 672.

לאלה יש להוסיף תשלום דמי שכירות לתקופת הריסת המבנה ובנייתו מחדש ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל.

סכום תקרת הפטור לפי סעיף 149(א)(2) לתקופה 15.1.15-16.1.14 הוא 1,996,700 ₪. כלומר, אם תתקבל דירה חלופית בשווי של 2.5 מליון ₪ ששטחה 27 מ"ר, יותר גדולה מהדירה שנהרסה, כאשר שווי הדירה שנהרסה, ללא זכויות לבניה נוספת הוא 2 מליון ₪, המשמעות היא שהמוכר לא עמד בתנאי הפטור וחלק מהתמורה יתחייב במס שבח מקרקעין.

4. דירות מגורים שנתקבלו באזור מוטב [סעיף 149(א)(1) לחוק]

לפי הסכם תמ"א 38/2 נותן הזים בעיר דימונה לכל בעל דירה בשטח 100 מ"ר שתי דירות חלופיות בשטח כולל של 125 מ"ר. האם הדבר עונה לתנאי החוק. מה התוצאה אם שתי הדירות החלופיות היו בשטח כולל של 145 מ"ר?

תשובה

ב"אזור מוטב" כמשמעותו בסעיף 149, אשר כולל בין השאר אזור שנמצא בנגב ולכן גם דימונה נכללת בו, החוק מתיר לתת שתי דירות חלופיות בתמורה לדירה האחת שנמסרת להריסה. אולם גם במקרה זה אינו לחרוג מתוספת שטח של 25 מ"ר לעומת השטח של הדירה הקודמת. אם שטח הדירה הקודמת היה 100 מ"ר, ניתן לקבל בתמורה, בהתאם לחוק, שטח של שתי דירות ששתייהן יחד לא יעלה על 125 מ"ר. לפיכך, אם שתי הדירות החלופיות היו בשטח 145 מ"ר, ולא היה מתקיים תנאי השווי שבסעיף 149(א)(2), לא היו מתקיימים תנאי הפטור. בסעיף 149(א)(1) קיימים שני תנאים חלופיים שזהו רק אחד מהם ולכן יש לבדוק גם את חלופת השווי שבסעיף 149(א)(1)(ב) לחוק.

5. שיעור הזכות בדירה הנמכרת ובדירה החלופית הוא אותו שיעור [סעיף 149(ג) סיפא]

2 אחים הם בעלי 2 דירות שכל אחת מהן בשטח 60 מ"ר בבנין שעליו תחבצע "תכנית החיזוק בדרך של הריסה". לפי הסכם תמ"א 38/2 יקבלו שני האחים דירה אחת בשטח 140 מ"ר בבנין במקום 2 הדירות הקטנות עליו ויתרו. האם יינתן להם פטור לפי סעיף 149?

תשובה

אף אם עמדו המוכרים והקבלן בכל התנאים האחרים שנדרשים ב"תכנית החיזוק בדרך של הריסה" לא עמדו האחים בתנאי המפורט בסעיף 149(ג) ולפיו "שיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת". זאת, מאחר ששיעור זכותו של כל אחד ירד מ-100% ל-50%.

6. החלת תמ"א 38/2 על דירה שהועברה בפטור [סעיף 149(ד)]

ביום 1.2.13 קיבל יצחק דירה בפטור מאחוי¹. ביום 31.12.14 נחתם הסכם תמ"א 38/2 ולפיו הוא מבקש ליישם את הוראות הפטור במסגרת תמ"א 38/2. האם יחול עליו פטור על קבלת הדירה החדשה? כיצד היתה משתנה התשובה אם ההסכם היה נחתם ביום 1.3.15?

תשובה

סעיף 149(ד) שולל את הפטור שניתן לפי החוק בהתאם לסעיף 149(א) לדירת מגורים שהועברה לקרוב בפטור בתקופה של 24 חודשים שלפני ההסכם למכירת הזכות הנמכרת. כזכור, הריסתה של הדירה וקבלת דירה משודרגת וחדשה תחתינה מהווה "מכירת הזכות הנמכרת". מאחר שעד יום הסכם תמ"א 38/2 ב-31.12.14 טרם חלפו שנתיים, לא יחולו הוראות הפטור של תמ"א 38/2 לפי פרק חמישי 5 (וגם לא הוראות פטור אחרות בשל סעיף 149 שיוצר תקופת הקפאה לדירה שנתקבלה במתנה). לעומת זאת, אם יום ההסכם היה ב-1.3.15, היו חלות הוראות הפטור.

¹ החל מיום 1.8.13 העברת דירה במתנה לאח תהיה פטורה רק אם האח, נותן המתנה, קיבל את הדירה בירושה או במתנה מהורה.

הרחבה

כידוע, על דירת מגורים שנתקבלה במתנה חלה תקופת הקפאה בהתאם לסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שעל אף הוראות פרק חמישי 1 לא יינתן פטור ממכירתה עד תום תקופת הקפאת הפטור.

המחוקק חשש שמי שיש לו מספר דירות מגורים ינסה לפזרן ולהעבירן לבני משפחתו כך שכל אחד ימצה את זכויותיו. המחסום הרגיל העומד בפניו הוא סעיף 149 אשר יוצר תקופת הקפאה. מטרת המחוקק במקרה זה הייתה לסכל העברה לאח כדי שהוא יוכל לקבל דירה משודרגת ועל ידי כך לשבור את תקופת ההקפאה ולמוכרה בפטור מאחר שסעיף 149 לא חל על הדירה המשודרגת אלא על הדירה המקורית.

7. התמורה הניתנת לבעל הדירה בתמ"א 38/2 [סעיף 149לג(ו)(1) לחוק]

האם יש הפרה של הכללים אם מוכר הדירה קיבל תמורת הזכות הנמכרת נכס עסקי בבנין שנבנה? ומה לגבי נכס המהווה מלאי אצל המוכר?

תשובה

בעל הדירה הנמכרת רשאי לקבל בתמורה במקום דירה חלופית נכס עסקי חלופי בבנין בתנאי שלא יהווה מלאי עסקי בידי המוכר, בהתאם לסעיף 149לג(ו)(1) לחוק.