

דוגמא 26: יום הרכישה במכירת זכות במקרקעין בידי מי שהיה דייר מוגן ולימים רכש את הבעלות בנכס

משה, חתם ביום 1.2.54 על חוזה שכירות של חנות. לאור התקופה הממושכת של שכירות החנות (מעל 14 שנה) התגבשה למשה זכות של דייר מוגן לפי חוק הגנת הדייר, מבלי ששילם דמי מפתח.

ביום 26.2.86 רכש משה את זכות הבעלות המלאה בחנות במחיר 60,000 ₪. מחיר זה היה נמוך מהמחיר המלא של הנכס מאחר שהוא שיקף את העובדה שהחנות תפוסה על ידו. ביום 1.10.2014 מכר משה את כל הזכויות בחנות לצד ג'.

נדרש:

- א. כיצד יש לחשב את חבות מס השבח של משה בעת מכירת החנות?
- ב. הניחו שמשה שילם דמי מפתח בסך 100 ₪ בעת כניסתו למושכר, אשר לא נוכו לענין פקודת מס הכנסה. כיצד תשתנה התשובה?

פתרון

א. חישוב מס שבח מקרקעין שהדייר לא שילם דמי מפתח

בהתאם לפסק דין **מנחם**¹, יום הרכישה ייחשב יום רכישת זכות הבעלות המלאה בנכס ולא יום שכירת הנכס. כמו כן, זכות הדיירות המוגנת לא תקבל כל ביטוי בחישוב השבח. בפסק דין **מנחם** העורר ביקש גם ניכוי רעיוני של שווי זכות הדיירות המוגנת, אך וועדת הערר דחתה בקשתו.

ב. חישוב מס שבח מקרקעין במקרה שהדייר שילם דמי מפתח

בהתאם להוראת ביצוע 8/2009², בחישוב השבח במכירת זכות במקרקעין על ידי מי שהיה דייר מוגן ורכש את זכות הבעלות, יותרו בניכוי דמי המפתח ששילם בשעתו לצורך רכישת זכות הדיירות המוגנת. הוצאת דמי המפתח לתואם מיום הוצאה ועד ליום רכישת הבעלות בנכס, ותותר בניכוי ליום רכישת זכות הבעלות. אף שהדבר לא נאמר במפורש בהוראת הביצוע, יש לומר, שסכום זה יתואם יחד עם יתר הניכויים ליום המכירה.

רשות המיסים קיבלה בהוראת ביצוע זו את עמדתה של דעת המיעוט בפסק דין **פרוכטר**³, לפיה יש לקחת בחשבון גם את תשלום דמי הפינוי בחישוב השבח.

ציוין, כי הוראת הביצוע דנה גם בדמי מפתח ששולמו עד ליום 31.3.64, אשר ניתן היה לנכותם על פי הפקודה בהתאם לתקנות מס הכנסה (התרת הפחתות בעד הוצאות),

¹ ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, האתר המשפטי מסטקס.

² ה"ב מיסוי מקרקעין 8/2009 - 17.6.2009: "דמי מפתח" - התרתם בניכוי בחישוב השבח, האתר המשפטי מסטקס.

³ ו"ע 1328/04 + ו"ע 1336/04 פרוכטר ואח' נ' מנהל מס שבח (19.4.07), האתר המשפטי מסטקס.

התשלי"ט-1978. דמי מפתח אלו כבר נוכו לענין מס הכנסה ולא יותר לנכותם שוב כנגד השבח.

מאחר שדמי המפתח ששילם משה לא נוכו על פי הפקודה, יותר לו בניכוי סכום דמי המפתח ששילם אשר יתואם מיום 1.2.54 (יום ההוצאה) ועד ליום 26.2.86 (יום רכישת הבעלות). סכום זה יתואם יחד עם שאר הניכויים ליום המכירה.

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©