

מס שבח במכירת דירת מגורים בישראל – ניכוי פחת רעיוני?

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
כידוע, במכירת דירת מגורים שאינה דירתו היחידה של יחיד תושב ישראל, יחול מס שבח של 25% על השבח הראלי, ואם נרכשה לפני 1.1.2014, יחול ה-"פטור הליניארי".
בעת חישוב השבח ממכירת דירה כאמור, ובמידה והדירה הושכרה למגורים בתקופת הבעלות בדירה, רשויות המס יבחנו אילו מסלולי מס בחר הנישום לדווח על ההכנסות מדמי השכירות, ובהתאם לכך יחשבו את "יתרת שווי הרכישה" של הדירה, בעיקר ביחס לפחת שיש להפחית משווי רכישה (דבר שיביא כמובן לשבח גבוה יותר, ולחבות במס שבח גבוהה יותר).
במידה ודיווח על שכר דירה במסלול מס שולי ודרש הוצאות לרבות הוצאות פחת, הרי שסכומי פחת אלו יופחתו כעת (בעת חישוב השבח ממכירת הדירה) משווי הרכישה.
נזכיר כי בשונה מעמדתה המסורתית של רשות המיסים, שנהגה עד לא מכבר לנכות פחת מירבי משווי הרכישה לפי תקופת השכירות, בין אם נוכה פחת מהכנסות השכירות או שלא, הרי שבהלכת PIV נקבע שלא כך הוא הדבר (וראה בהרחבה הלכה זו במבזקנו מספר 809).
במידה ודיווח הנישום על שכר דירה במסלול מס לפי סעיף 122 לפקודה (קרי, 10% ממחזור שכר דירה ללא זכות לנכות הוצאות) הרי שבסעיף זה נקבע במפורש, כי בעת מכירתה תבוצע התחשבות בפחת התאורטי, אף שלא נתבע בפועל כמובן.
הסוגיה המעניינת צצה במצב בו הנישום בחר לדווח על הכנסות שכר דירה בגין דירה זו במסלול חוק הפטור (המעניק פטור ממס על שכר דירה למגורים בישראל ככל שהכנסה החודשית לא חרגה מסכום תקרה מסוימת, להלן - מסלול הפטור).
במקרה זה, ואף שאין לכך כל עיגון בסעיפי חיקוק - עמדת רשות המיסים (כפי שבאה לידי ביטוי בהו"ב 5/2007, אשר חלה על מכירת דירה שנעשתה החל מיום 27.2.2007 ואילך ורק ביחס לפחת הנצבר על הדירה עבור התקופות החל מיום 27.2.2007) הינה כי יש להפחית משווי הרכישה את הפחת הרעיוני הנצבר גם בגין שנות ההשכרה במסלול הפטור לעניין חישוב השבח במכירתה !! וכך נרשם בהו"ב הנ"ל: "הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 תקף גם כאשר ניתן פטור מלא. הפטור מגלם את התרת הוצאות".
כאמור, שנים רבות ועד ימים אלו עמדה זו שרירה וקיימת ורשות המיסים פועלת על פיה בעת חישוב השבח במקרים כאמור.
בתחילת שנת 2020 הוגשה בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים בסוגיית החוקיות של ניכוי הפחת הרעיוני בעת חישוב השבח ממכירת דירת מגורים אשר הושכרה במסלול הפטור כפי שתואר לעיל. בבקשה נטען כי הו"ב 5/2007 קובעת למעשה דין חדש ביחס לניכוי פחת רעיוני במכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור שאין לו אחיזה בלשון החוק, ולהיקש שנעשה מסעיף 122 לחוק הפטור אין כל בסיס כלכלי או חוקי.
בחודש אפריל 2021 בית המשפט המחוזי אישר את הבקשה (בעניין רשף חן) לתובענה הייצוגית האמורה בעילות תביעה של עשיית עושר שלא במשפט, גביית מס שלא כדין ובחוסר סמכות. בית המשפט קבע גם כי קבוצת הנישומים שבשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא כל מי שבבעלותו של דירות מגורים המקיימים את כל התנאים הבאים:

דירות המגורים הושכרו במסלול הפטור לפי חוק הפטור.
מכרו את דירות המגורים בתקופה שמתחילה שנתיים שקדמו להגשת הבקשה (קרי, 20.1.2018) וסיימה
במועד מתן החלטה זו (קרי, 28.4.2021).
מנהל מסמ"ק ניכה פחת רעיוני משווי הרכישה של הדירות, ובניגוד לשומה העצמית.
שולם בפועל מס שבח בגין מכירת הדירות, לרבות לגבי אותו חלק המיוחס לפחת הרעיוני.
רשות המיסים הגישה בר"מ 4519/21 (בקשת רשות ערעור מנהלי) לבית המשפט העליון על החלטת
המחוזי כאמור לעיל.
ביום 14.7.2022 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין רשף חן ובו נקבע כי בקשת רשות הערעור
נדחית (וזאת לאחר שבא כוחה של רשות המיסים קיבל את המלצת בית המשפט העליון ולמשוך את
בקשתו).
לפיכך, עלינו לצפות לדיון בבית המשפט בנושא התובענה הייצוגית ומה ייפסק בה. לעת עתה, ומעבר
להמתנה לפסיקת בית המשפט בתובענה זו, על מוכרי דירות מגורים שדיווחו על הכנסות שכר דירה במסלול
הפטור להיות ערניים ביחס לחישוב שומות השבח ביחס לניכוי הפחת הרעיוני לאחר קליטת השומות
העצמיות על ידי הרשות.