

מבוא כללי למיסוי מקרקעין



שקל ושות' עו"ד

1. כללי

בפרק זה, שומה עלינו לעשות תחילה את האבחנה בין הכנסת פירות להכנסה מהון, שהיא אחת היסודות שבדיני מיסים. הפרק יעסוק במיסוי של העברת זכויות במקרקעין שאינה חייבת במס לפי פקודות מס הכנסה. חברות בנייה וחברות אחרות העוסקות במסחר במקרקעין, ואשר מקרקעין משמשים אצלן מלאי-עסקי, מדווחות על רווחיהן לשלטונות מס הכנסה משום שהרווחים הצומחים להן מפעילות של בנייה, קנייה ומכירה של נדל"ן, מוגדרים כהכנסת פירות ולא כרווח הוני. יצוין, כי חברות אלו נדרשות בכל מקרה לדווח על מכירות נכסי המקרקעין לרשויות מס שבח, ולצרף לדיווחיהן טופס 50 הפוטר אותן ממס השבח. על טופס 50 חותם פקיד השומה, אשר מאשר למעשה, כי שומת מכירת הנכס כפופה למס הכנסה ולא למס שבח. היחס מבחינת דיני המס, לסוחר קרקעות או לקבלן הוא אפוא, זהה לזה של כל נישום אחר - יהא עיסוקו אשר יהא. דיני מיסוי מקרקעין הם ספציפיים אם כן, למי שאין עיסוקו במסחר בהם. במסגרת הפרק נדון בשלוש מערכות מיסוי: הראשונה והעיקרית זו המטילה מס על השבח שנבע ממכירה של זכות במקרקעין, השנייה - זו המטילה מס מכירה על מכירת המקרקעין, והשלישית - המטילה מס על רכישת המקרקעין. כל מערכת מכוונת להשיג מטרה חקיקתית משלה ואולם, מבחינה חקיקתית, השוני בין סוגי המס אינו כה רב. המס המוטל על השבח במקרקעין - מטרתו להשליש פלח מן הרווחים שצמחו לנישום בין רכישת המקרקעין ומכירתם, המס המוטל על מכירת המקרקעין - הינו מס הבא לכסות על מקור מימון חלופי למס הרכוש שבוטל ואילו אופיו של מס הרכישה, דומה יותר לאגרה (ובמקור אף נקרא אגרת העברת מקרקעין). על דיני מיסוי מקרקעין חלים העקרונות הכלליים של דיני המיסים. כך למשל, העיקרון, לפיו, לא יוטל מס על הכנסה רעיונית אלא רק על זו שמומשה בפועל, חל גם כאשר מדובר במיסוי מקרקעין¹.

היוצא מן הכלל, שנקבע בסעיף 5 (ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג - 1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") והמטיל מס, לפי תנאיו, גם על העברה של נכס הוני ומלאי עסקי בעיסוקו של הנישום - רק מחזק את הכלל ואינו גורע ממנו. עיקרון חשוב אחר, הנלמד מהדין הכללי הוא שאין להטיל מס באופן רטרואקטיבי, אלא אם כן זו היתה כוונתו המפורשת של המחוקק.²

2. מס שבח במקרקעין - מהותו

עקרונית, המס מוטל על עיסקאות שנעשו במקרקעין אשר נמצאים בתחום מדינת ישראל. זהו חיוב המבוסס על עיקרון טריטוריאלי - להבדיל מחיוב פרסונלי עליו מושתת מס ההכנסה. לפי העיקרון, גם תושב חוץ העושה עיסקאות במקרקעין בישראל מחוייב במס שבח, ולעומתו - תושב ישראל שיעשה עיסקה במקרקעין מחוצה לה - לא יחוייב במס שבח אך יחוייב במס רווח הון בגין המכירה. עם קבלת תיקון מס' 15 לחוק (ס"ח תשמ"ד 179) חייב במס גם כל אזרח ישראלי המבצע עיסקת מקרקעין הנמצאים ביהודה שומרון וחבל עזה. זהו למעשה

¹ ע"א 188/82 הוטל קורפריישן נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 197.
² ע"א 730-732/83 אלקוני נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(3) 169.

שילוב של הגישה הטריטוריאלית עם הגישה הפרסונלית, שמטרתה הרחבת תחום החלתו של חוק מיסוי מקרקעין גם על עיסקאות בקרקעות שבאיזורים אלה - ובלבד שמבצע העיסקה הינו אזרח ישראלי. בעת שנחקק החוק עמדו לנגד עיני המחוקק מטרות כלכליות ולא משפטיות. אי לכך, נבחנות העיסקאות על פי היתרון הכלכלי שהן מעניקות למבצעהן, ולא-דוקא אם מבחינה משפטית, רכש צד לעיסקה זכויות קנייניות או מכר אותן. כך למשל, נקבע בענין **בן עמי**³ כי מכירה של דירת מגורים בעיסקת קומבינציה פטורה ממס אעפ"י שמבחינה משפטית לא נמכרו בעיסקה כל הזכויות בדירה. עיקרון חשוב שנקבע בחוק הוא יכולתו של מנהל מס שבח להתעלם מעיסקה אם הוא סבור שנערכה באופן המכוון להשתמט מתשלום מס. המינוח המקובל בהתייחסות לעיסקה כזו הוא "עיסקה מלאכותית". במסגרת תיקון 50 לחוק הורחבה סמכותו של המנהל להתעלם מעסקאות מסוימות, שחלה עד התיקון על עסקאות מלאכותיות או בדויות, גם לעסקאות שאחת ממטרותיהן העיקריות הינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, וזאת אף אם ההימנעות ממס או הפחתת המס אינן נוגדות את החוק. עפ"י סעיף 84 לחוק רשאי המנהל להתעלם מהעיסקה כפי שהוצגה בפניו ולהטיל מס לפי מיטב שיפוטו.

3. זכות במקרקעין

עפ"י נוסח החוק, מוטל המס על מכירה של זכות במקרקעין או על פעולה באיגוד מקרקעין. כבר אמרנו, כי החוק קבע את העיקרון הטריטוריאלי לפיו יוטל מס על עיסקאות שבתחום ישראל, למעט החרג של עיסקאות הנעשות ע"י אזרחים ישראליים במקרקעין שמיקומם ביהודה שומרון וחבל עזה. עוד עלינו לציין את הגדרת החוק למונח "מקרקעין": "קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע". הגדרה זו חסרה את הסיפא שבהגדרת המונח בחוק המקרקעין והיא: "זולת מחוברים הניתנים להפרדה".

ניכר איפוא, כי תחולת חוק מיסוי מקרקעין רחבה יותר מתחולת חוק המקרקעין, והוא חל אף על מחוברים הצמודים לקרקע כאשר המבחן הוא הקושי היחסי הכרוך בהפרדת המחברים מהקרקע.⁴

3.1 זכות הבעלות

זוהי הזכות הקניינית המלאה ביותר. החוק אינו עושה הבחנה כלשהי בין זכות בעלות שבדין לבין זו שביושר (כדי שהאחרונה תתעלה לדרגת הראשונה יש בד"כ צורך בהכרה נוספת בה ע"י ביהמ"ש או בהסמכת הצדדים). בענין **השקעות מארש**⁵ נקבע, כי חוק מיסוי מקרקעין יחול גם על הסכם לרכישת מקרקעין הגם שהזכות המועברת על פיו, עדיין לא עלתה למעמד של זכות שבדין ע"י רישומה בפנקסי רישום מקרקעין. חוק מיסוי מקרקעין רחב אפוא, מחוק המקרקעין, וגם מי שהינו הבעלים שביושר בלבד, ואשר העביר זכותו לאחר - חייב במס.

3.2 "הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות"

זוהי תוספת שהוכנסה לחוק עפ"י תיקון מס' 15 והיא מרחיבה את תחום הזכויות שהעברתן חייבת במס. מובן שעל ההרשאה לשימוש במקרקעין להיות רחבה ביותר, הן מבחינת אופן השימוש שניתן לעשות במקרקעין והן מבחינת משך הזמן. לנוכח ההרחבה המשמעותית שבהגדרה זו היתה נטיית בית המשפט לפשרה בצימצום

³ ע"א 265-329/79 **מנהל מס שבח נ' בן עמי**, פ"ד לד(4) 701.

⁴ ע"א 381/80 **מנהל מס שבח נ' סטלה שירותי מכוניות בע"מ**, פ"ד לט(3) 413.

⁵ ע"א 442/71 **השקעות מארש בע"מ נ' מנהל מס שבח**, פד"א ה 141.

ובעמ"ש **עזבון ויסבורט**⁶ נקבע כי הזכות שהועברה בירושה להשתמש בדירה לכל החיים אינה חייבת במס שכן אינה, מבחינת תוכנה, בעלות.

3.3. חכירה

הגדרת "זכות במקרקעין" שונתה בתיקון מספר 40 לחוק מיום 25.11.97 כך שכעת היא כוללת חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. עד לתיקון זה חכירה אשר עלתה על עשר שנים נחשבה כזכות במקרקעין ומוסתה על ידי חוק מיסוי מקרקעין ולא מכוח פקודת מס הכנסה. עסקאות חכירה לתקופה של עד 25 שנה כפופות להוראות פקודת מס הכנסה. סעיף 8'ב לפקודת מס הכנסה קובע, כי הכנסה מדמי שכירות שהיא הכנסה לפי סעיף 6)2 לפקודה, ותחוייב במס על בסיס מזומן. חכירות שאורכן עולה על 25 שנים יהיו חייבות במס שבה. בחכירה כולל החוק גם חכירת משנה, שכירות ושכירות משנה וכן כל זכות חזקה יחודית. לפיכך, כל הענקת זכות חזקה יחודית בנכס היא חכירה, ואין זה משנה מהי כותרת ההסכם. לעניין פרשנות המונח "זכות חזקה יחודית" נקבע בעניין **סונול**⁷, כי עלינו לבחון את מידת חופש הפעולה ושיקול הדעת המסורים למחזיק המקרקעין, באשר הוא מחזיק, ובכפוף לתנאים המוסכמים על ידי הצדדים. לפיכך, נקבע באותו עניין, כי זכות חזקה יחודית שניתנה לחברה על מנת להרוס מוסך, וזאת כדי לאפשר סלילת כביש בשטח המוסך, לא עולה כדי זכות חזקה יחודית החייבת במס שבה.

3.4. תקופת מינימום של החכירה או הרשאה

כאמור, על מנת שחכירה או הרשאה להשתמש, שיש לראות בה מבחינת תוכנה חכירה, תיחשבה לזכות במקרקעין הכפופה לחוק מיסוי מקרקעין, צריכות הן להיות מוענקות לתקופה של עשרים וחמש שנים. על מנת להימנע מהשתמשויות, קבע החוק, כי לצורך קביעת אורך תקופת החכירה יש למנות את תקופות האופציות שהוענקו לקונה. בלשון החוק:

"התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם, או מכח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם".

מנוסח ההגדרה עולה כי לצורך חישוב התקופה המקסימלית תחושב תקופת האופציה המוענקת לחוכר כחלק מתקופת החכירה. כלומר האופציה הנכללת בהגדרה הינה אופציות CALL.

ברם, הסכם שבמקורו היה לתקופת זמן הקצרה מעשרים וחמש שנים ורק לאחר מכן הוארך כך שהתקופה הכוללת ארוכה יותר מעשרים וחמש שנים לא יחוייב במס⁸. אם החוזה הוא לחמש שנים ולמשכיר הזכות להאריך לתקופות נוספות של מעל לעשרים וחמש שנים, אין זו "זכות במקרקעין" שכן האופציה מוענקת למשכיר קרי אופצית PUT.

אופציה הניתנת לקרובו של החוכר נחשבת אף היא, כאמור, לצורך אורך תקופת החכירה. המונח "קרוב" מוגדר בחוק ככולל: בן זוג, הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובן זוגה של כל אחד מאלה, אח או אחות ובני זוגם, איגוד שהוא בשליטתו. אפילו מפוצלות החכירות בין קרובים, ניתן לראות בהן במקרים מסויימים כחכירה אחת החייבת במס על פי חוק מיסוי מקרקעין. סעיף 11 לחוק קובע, כי בחכירת אותם מקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שהן רצופות בזו אחר זו, או חופפות זו על זו בחלקן, או שתקופות החכירה אינן רצופות אך ההפסקה ביניהן עולה על שישה חודשים, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד ואת החכירות שנעשו על ידם

⁶ עמ"ש 390/81 **עזבון ויסבורט נ' מנהל מס שבח מקרקעין** חיימובסקי 18.

⁷ עמ"ש 536/96 **סונול ישראל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, מסים יב/5 ה-269.

⁸ ע"א 313/69 **מנהל מס שבח נ' וולף**, פד"א ג 98.

כחכירה אחת שתקופתה מתחילה במועד תחילת החכירה המוקדמת ביותר ומסתיימת בתום החכירה שסיימה המאוחר ביותר.

4. המכירה

המונח הוגדר באופן רחב ביותר בסעיף 1 לחוק. כוונת המחוקק היתה לחייב עיסקאות בעלות משמעות כלכלית, בין אם עיסקאות אלה יוכרו בסופו של דבר כפעולה משפטית לפי חוק המקרקעין ובין אם לאו. כך למשל, לא מוזכרת בחוק כל דרישת כתב כתנאי להטלת המס, ואכן, בבית המשפט העליון נפסק, כי אין צורך בהסכם כתוב כדי שהמכירה תהיה חייבת במס לצורך חוק מיסוי מקרקעין⁹. על כן, הסכם בעל-פה למכירת מקרקעין, או להשכרתם לתקופה של מעל לעשרים וחמש שנים, הוא עיסקה מחייבת לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

בנוסף, מכירה במס שבח תיחשב כזו אפילו שלא ניתנה כל תמורה. הגדרת המונח מכירה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין הינה רחבה במיוחד.

הגדרה זו מתייחסת הן לזכויות קנייניות במקרקעין והן לזכויות חוזיות בהן, כדלקמן:

4.1. הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה – ס"ק 1.

המדובר בהקנייה של זכויות קנייניות במקרקעין.

4.2. הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין – ס"ק 2.

המדובר בזכות חוזית. בגדר חלופה זו נופלת אופציה (בין אם לרכישת בעלות במקרקעין, ובין אם לקבלת חכירה). מכאן, שהענקתה של אופציה דורשת דיווח לרשויות מס שבח. עם זאת, בשלב זה, וכל עוד לא שולמה התמורה בגין האופציה, לא יהיה מקום לשלם את המס בגין העסקה. סעיף 51 לחוק מחייב המס המגיע רק כאשר התקיים אחד מן המקרים הבאים: המוכר נתן לקונה יפוי כוח בלתי חוזר לקבל את הקרקע על שמו, או אם הקונה שילם למוכר יותר מ-50% מן התמורה עבור הקרקע, או אם החזקה בקרקע נמסרה לקונה. הואיל ובדרך כלל כשניתנת אופציה לא מתקיים אחד מן התנאים הנ"ל, באותו שלב לא צומחת חבות התשלום.

במסגרת הוראות השעה של תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבעו הקלות במס במכירת אופציית מקרקעין בתקופה המתחילה ביום 7.11.01 וכלה ביום 31.12.03, אם האופציה הנמכרת תעמוד בתנאים המצטברים כדלהלן:

- א. האופציה היא זכות לרכישת זכות במקרקעין, למעט זכות לרכישת זכות באיגוד;
- ב. האופציה ניתנה בכתב;
- ג. האופציה ניתנת להעברה או למימוש בתנאים הקבועים בהסכם;
- ד. התחייבות המוכר בהסכם האופציה הינה בלתי חוזרת;
- ה. התקופה בה האופציה ניתנת למימוש לא תעלה על שנתיים;
- ו. התמורה ששולמה בגין האופציה לא תעלה על 5% משווי הזכות במקרקעין נשוא האופציה או ממחיר מימוש האופציה – הגובה ביניהם;
- ז. למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין נשוא האופציה;
- ח. הודעה ניתנה למנהל בתוך 30 יום מיום מכירת האופציה.

מכירת אופציה, שעמדה בתנאים שלעיל, המתבצעת במהלך התקופה מיום 7.11.01 עד ליום 31.12.03, תהא פטורה ממס שבח, ממס מכירה וממס רכישה, ותהא חייבת במס רווח הון או במס הכנסה. עם זאת, במימוש האופציה, תתווסף התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין נשוא האופציה, לשווי המכירה לצורך חישוב השבח

⁹ ע"א 80/83 מנהל מס שבח נ' רוזנברג, פ"ד לט(2) 40.

(במידה שהתמורה לא התחייבה במס רווח הון או במס הכנסה). בדומה, הסכומים ששילם רוכש הזכות במקרקעין עבור האופציה ייוספו לשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה ומס המכירה. במסגרת תיקון 50 לחוק, נוספה ההוראה, לפיה במימוש אופציה (מכל סוג) לא יחולו פטור או הקלה במס, אם במועד מתן האופציה לראשונה לא הייתה מכירת הזכות נשוא האופציה זכאית לאותו פטור או הקלה.

4.3 הענקה של זכות להורות על הענקת זכות - ס"ק 3

נוסח החלופה - "הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או ויתור על זכות במקרקעין וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה". זהו בד"כ המקרה כאשר קבלן רוכש זכות לבנות על קרקע ובנוסף לכך מקבל את הזכות להורות לבעל הקרקע מיהם רוכשי הדירות, שהוא עתיד לבנות, המתאימים לו.

4.4 פעולה באיגוד שאינו איגוד מקרקעין - ס"ק 4

מכירה זו הוגדרה כ"פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה כוח יכולת או זכות לתפוס מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות, או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסורלתפיסתו מקרקעין מסויימים". זוהי בד"כ העברת מניות בחברה, המקנה לבעליהן זכות לתפוס מקרקעין מסויימים, להבדיל ממנייה המקנה זכות לתפוס רכוש בלתי מסויים בחברה עם פירוקה - שכן האחרונה, הינה זכות חלשה יותר, (הנסוגה מפני זכויות נושים בפירוק למשל), שלא כמו הזכות לתפוס מקרקעין מסויימים.

4.5 מכירה שלא על ידי הבעלים - סעיף 5 (א)

סעיף 5(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא ע"י בעליה, על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון משכנתא, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהם כמכירה.

4.6 שינויי יעוד במקרקעין - ס' 5(ב), 5(ד)

ס' 5(ב') לחוק מיסוי מקרקעין, כניסוחו קובע, כי שינוי יעוד של זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין למלאי עיסקי תיחשב למכירה, כדלקמן:

"שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין לעסקי, כמלאי עיסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע מעסקו, למלאי עיסקי בעיסוקו (ובסעיף זה - העברה) יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה, אלא בעת מכירת המלאי העיסקי, כולו או מקצתו, ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה.

...

(1ב) על אף הוראות פסקה (1) ו-1(א), לא יראו את ההעברה כמכירה לענין מתן הקלות, פטור ממס או שיעור מס מופחתים לפי חוק זה;

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העיסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות."

כלומר, במידה שחלפו ארבע שנים מיום רכישת הזכות יחשב מועד שינוי היעוד כמכירה החייבת במס (אשר יידחה למועד מימוש המלאי), ובמידה שלא חלפו ארבע שנים, לא יראו את שינוי היעוד כמכירה, ויראו את שווי הרכישה של הנכס כאילו נרכש כמלאי עסקי מאז ומעולם.

לפי הוראות תיקון 50 לחוק הובהר, כי לעניין מתן הקלות, פטורים ממס או שיעורי מס מופחתים לא יראו שינוי ייעוד מקרקעין ל"מלאי עסקי" כמכירה.

שינוי ייעוד הפוך – ממלאי עסקי לנכס קבוע, עליו חל החוק, מטופל בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961, וחייב במס על פיה. עם זאת, במסגרת תיקון 50 לחוק, ועל מנת למנוע ניצול לרעה של שיעורי המס המופחתים שבחוק, תוך שינוי ייעוד מלאי עסקי לנכס קבוע (עליו יחולו שיעורי המס המופחתים שבחוק), הוסף סעיף 5(ד) לחוק ובו נקבע, כי במידה ששונה ייעוד מקרקעין ממלאי עסקי לנכס קבוע בתקופה שאינה עולה על 18 חודשים לפני מכירתם, יחול על המכירה שיעור המס שהיה חל אילו נמכרו סמוך לפני שינוי הייעוד. יצוין, כי הגבלה זו לא תחול על מכירת זכות במקרקעין בה בוצע שינוי ייעוד, שבגינה נמסרה הודעה לפני יום ה-7.11.01.

4.7. מכירת זכות הנמנית על נכסי עזבון – ס' 5(ג)

סעיף זה מכניס לתוך הגדרת המכירה גם מצב של "מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי העיזבון או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עיזבון".

מטרת הסעיף היא להבהיר שמכירה כזו אינה נכנסת למסגרת סעיף 4 שלפיו "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה", ובכך לבטל את תוצאות הלכת **אדלה שפייר**¹⁰ שקבעה כי מכירת נכסי עיזבון לא תהיה חייבת במס. הוספתו המקורית של סעיף זה, שבוצעה בתיקון מס' 24 סתמה את הגולל על האפשרות לזכות בפטור ממס ליורשים, ע"י הורשת הנכס ומכירתו כנכסי עיזבון, ותיחמה את הפטור להורשה עצמה ולחלוקת נכסי העזבון בין היורשים לבין עצמם, כשמכירות מ"העיזבון החוצה" אינן זוכות לפטור.

בתיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין הורחב הפטור לחלוקת נכסי עיזבון בין היורשים, אף למקרה בו חלוקת נכסי העיזבון נעשתה לאחר רישום צו הירושה או צו קיום הצוואה, ולא רק למקרה שנעשתה היא לפני רישום הצו, ובלבד שמדובר בחלוקה הראשונה של נכסי העיזבון.

5. פעולה באיגוד מקרקעין

עסקנו עד עתה במיסוי השבח הנובע ממכירה של זכות במקרקעין. סעיף 7 לחוק, מטיל את המס גם על פעולה באיגוד מקרקעין. בחוק מצויות הגדרות לכל אחד מהמונחים המרכיבים את ההגדרה הנ"ל: "איגוד", "איגוד מקרקעין", ו"פעולה".

5.1 איגוד

מונח זה כולל מספר גופים משפטיים:

1. חברה וחברה נוכרית כמשמעותה בפקודת החברות. חברה נוכרית היא חברה מחו"ל שמקיימת עסקים בישראל. חברה כזו חייבת להירשם אצל רשם החברות בישראל כחברה נוכרית.
2. אגודה לפי פקודת האגודות השיתופיות.
3. שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות (כיום פקודת השותפויות (נוסח חדש) תשל"ה - 1975).
4. אגודה עותומנית כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1927 (כיום עמותה - לפי חוק העמותות תש"ם-1980)

¹⁰ ע"א 499/85 שפייר נ' מנהל מס שבח, פ"ד מד(3) 256.

5.2 איגוד מקרקעין

נוסח ההגדרה: "איגוד שכל נכסיו במישרין או בעקיפין הם מקרקעין, ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם, לדעת המנהל, הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד, המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

זוהי הגדרה גורפת ורחבה ותכלול אף חברות אחזקה שנכסיהן הם בעיקר מניות בחברות מקרקעין, שכן, עפ"י נוסח ההגדרה, מדובר באיגוד שכל נכסיו בעקיפין הם במקרקעין. לפי הגדרה זו, חברה שיש לה נכסים מגוונים, כולל נדל"ן, אינה בגדר איגוד מקרקעין. חברה קבלנית עשויה שלא להיכלל בהגדרת איגוד מקרקעין, הואיל ובעלותה, בנוסף לנדל"ן, נכסים נוספים שמשמשים בייצור הכנסתה. אולם, חברה קבלנית שנותרת רק עם נדל"ן ומזומנים בבנק עשויה להיחשב כאיגוד מקרקעין. לאחרונה נפסק בעניין **בן איס**¹¹, כי חברה קבלנית הינה איגוד מקרקעין, וכי מכירת מניותיה מהווה פעולה באיגוד מקרקעין. ואילו בענין **ברנוביץ**¹² נפסק, כי חברה קבלנית איננה איגוד מקרקעין.

5.3 פעולה באיגוד מקרקעין

לנוכח הפרצות בחוק הקודם, אשר נוצלו ע"י נישומים באורח מסיבי, הוגדרה פעולה באיגוד מקרקעין עובר לתיקון מספר 50 לחוק בצורה רחבה ביותר. לשון ההגדרה לפני תיקון מספר 50 לחוק היתה: "הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל, בין בתמורה ובין ללא תמורה". הגדרה זו מילאה את החלל שהיה קיים בחוק הקודם אשר על-פיו הקצאת מניות חדשות והפיכתן של הישנות למניות נידחות היתה פעולה שלא ניתן היה לחייבה במס. למעשה, בביטוי "שינוי בזכויות", גלומות כמעט כל האפשרויות של העברות כלשהן של זכויות.

בתיקון מספר 50 לחוק, נקבע כי הקצאת מניות באיגוד מקרקעין, כאשר מניות אלה לא נרכשו על ידי האיגוד (היינו – אינן מניות רדומות), וכאשר תמורת ההקצאה לא מתקבלת, במישרין או בעקיפין, על ידי חברי האיגוד - אינה בגדר פעולה באיגוד ואינה מוגדרת כמכירה החייבת במס על פי החוק. תיקון זה, בא בעקבות שינוי שיטת חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, כפי שתפורט להלן בפרק "השבח".

אשר לזכויות באיגוד שפעולה בהן תחוייב במס, אלה הוגדרו גם כן בהגדרה נפרדת והן כוללות מספר קטגוריות:

1. הזכות לחברות באיגוד.
2. זכות לנכסים בפירוק. בעמ"ש **כרמליה**¹³ קבע ביהמ"ש, לאחר שפירש את המילים "זכות לנכסי איגוד בשעת פרוק" ככוללות נכסים הנותרים לאחר תשלום חובות האיגוד, כי לאור פירוש זה - נושיו של איגוד אינם יכולים להיחשב כבעלי זכות באיגוד בפירוקו.
3. זכות לקבלת רווחים באיגוד.
4. זכות לניהול והצבעה.
5. זכות לתפוס נכסי האיגוד מכוח אחת הזכויות שלעיל.
6. זכות לדרוש מהאיגוד זכות - הכוונה בקטגוריה זו היא לאופציה למנייה באיגוד.

¹¹ ע"ש 5017/97 **אריה בן איס ואח' נ' מנהל מס שבח חיפה**, מסים יג/4 ה-369.

¹² ע"פ 4355/98 **א.צ. ברנוביץ ואח' נ' מדינת ישראל**.

¹³ עמ"ש 27/74 **כרמליה חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח**, פד"א ח 14.

7. זכות להורות למחזיק בזכויות שבסעיפים 1-4 לעיל על הדרך ל הפעלת זכותו – הכוונה הינה בראש בראשונה לזכותו של נהנה כלפי נאמן המחזיק עבורו בזכויות.

6. השבח

סעיפים 6 (א) ו-7- לחוק מטילים מס על השבח הנובע ממכירת זכות במקרקעין או מפעולה באיגוד מקרקעין. תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין שינה את חישוב השבח בפעולה באיגוד, שהיה עובר לתיקון זהה לחישוב השבח במכירת זכות במקרקעין. בעניין חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין – ראה להלן. לצורך חישוב השבח במכירת זכות במקרקעין, למעט פעולה באיגוד כאמור, דרושים נתונים שהגדרותיהם מצריכות עיון מסוים. בבסיסו של החישוב - השבח הינו הפרש שבין "שווי המכירה" לבין "יתרת שווי הרכישה". בשתי הגדרות אלה שלובות גם ההגדרות של "יום הרכישה" ו-"יום המכירה". עוד נותר לבצע התאמות בגין השינויים האינפלציוניים ולנכות את ההוצאות המותרות בניכוי.

"שווי" של זכות נקבע עקרונית עפ"י מחיר השוק, לפיכך, באופן תיאורטי משווה לשלטונות מס שבח אודות עיסקה שבוצעה במקרקעין מסוימים, רשאים אלה לשום את העיסקה בהתאם לאינפורמציה שבידיהם אודות עיסקאות דומות שנערכו במקרקעין סמוכים ובעלי ערך דומה למקרקעין שבעיסקה שלפניהם. ברם, לעיקרון זה חריג מרכזי והוא שכאשר מונח בפני מנהל מס שבח הסכם למכירת המקרקעין - ייקבע מחיר העיסקה עפ"י המחיר בהסכם אולם זאת אך ורק בהתקיים מס' תנאים:

א. כאשר קיימת לפני המנהל ראייה בכתב על עריכת ההסכם, כלומר: ההסכם עצמו או שטר-מכר. בעניין **פרוטיץ'**¹⁴ נקבע, כי פסק בורר אשר קבע מחיר של עיסקה במקרקעין די בו לצורך הדרישה למסמך בכתב.

ב. המנהל שוכנע כי התמורה בעד הזכות נקבעה בתום לב. מדובר בדרישה רחבה ונוקשה אשר עיקר מטרתה יצירת כלי בידי המנהל שלא להכיר בהסכם שבפניו אם לדעתו נחתם למשל, מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס אמת.

ג. מחיר החוזה לא הושפע מיחסים מיוחדים הקיימים בין המוכר לקונה. למרות הדמיון בין דרישה זו לקודמתה, היא נפרדת ממנה ומטרתה למנוע אפשרות של מכירת מקרקעין במחיר נמוך ממחירם הריאלי. בפסיקה נימנו מס' סוגים של יחסים בין מוכר לקונה אשר ביהמ"ש ראה בהם כיחסים מיוחדים, המאפשרים למנהל מס שבח לאמץ את מחיר השוק כמחיר העיסקה. יחסי חברה ובעל מניות, הוגדרו בעניין **לביא**¹⁵ כיחסים מיוחדים וכך אף יחסי שותפים בשותפות.¹⁶ ברם, כאשר המחיר של העברת הזכות במקרקעין בין שותפים בשותפות נקבע ע"י בורר, לא ראה בכך ביהמ"ש יחסים מיוחדים¹⁷: באופן עקרוני, נקבע אף בביהמ"ש כי, כאשר בין המוכר לקונה קיימים קשרים עסקיים אשר אינם מטילים על המוכר הגבלה כלשהי במכירת המקרקעין לאחר - לא ייחשבו קשרים אלה כיחסים מיוחדים הפוגמים במחיר החוזה.¹⁸

עתה, לאחר שיוחלט אם שווי הזכות ייקבע לפי מחיר החוזה או לפי מחיר השוק, מוגדר "שווי המכירה" בהוראת סעיף 17 (א) לחוק לפיה: "שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקייה מכל שיעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתא או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום". החוק מתעלם

¹⁴ עמ"ש 76,77/76 **פרוטיץ' נ' מנהל מס שבח**, פד"א ט 128.

¹⁵ ע"א 36/82 **לביא נ' מנהל מס שבח**, פ"ד כד 392.

¹⁶ עמ"ש 19/82 **שטיל נ' מנהל מס שבח**, פד"א ט 128.

¹⁷ עמ"ש 76,77/76 **פרוטיץ' נ' מנהל מס שבח**, פד"א ט 128.

¹⁸ עמ"ש 273/84 **פולסצקי נ' מנהל מס שבח**, חיימובסקי 328; ע"א 186/77 **ספוקייני נ' מנהל מס שבח**, פד"א ט 229;

אם כן, מכל זכויות צד ג' הבאות להבטיח תשלום כלשהוא. היוצא מן הכלל הוא זכויות שוכר בנכס המפחיתות מערך הנכס עצמו בשעת המכירה.¹⁹

סעיף 21(א) לחוק מגדיר שווי רכישה: "בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לעניין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר".

במונחים "יום המכירה" ו"יום הרכישה" שהינם חיוניים לצורך קביעת שווי המכירה ושווי הרכישה ולשם חישוב המס – נדון בהמשך הדברים.

6.1 . חכירה

אעפ"י ששוויה של מכירת חכירה נקבע ע"פ אותם כללים וקריטריונים כמו במכירת בעלות, יש להפנות את תשומת הלב לכך שהתשלום במכירה של חכירה עשוי להתפרס לאורך זמן, ולעיתים - למשך כל תקופת החכירה. במקרה כזה, נותר אך להוון את התשלומים התקופתיים שמשלם הקונה למוכר ולהופכם לסכום חד פעמי כאילו שולם מראש. התוצאה היא שווי המכירה לצורך השומה. יצוין אגב, כי במקרה זה תתעורר שאלה קשה בדבר שיעור הריבית שימש להיוון.

סעיפים 24(א) קובע את שווי הרכישה במכירת חכירה, כדלקמן:

"שווי הרכישה במכירת חכירה יהיה חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות במקרקעין שרכש המוכר שיחס לכלל אותו שווי כיחס שווי המכירה של החכירה לשווי שהיה נקבע לפי סעיף 17 או 18 אילו מכר המוכר ביום מכירת החכירה את כל הזכות במקרקעין שרכש".

כלומר, יש ליחס לחכירה חלק משווי הרכישה המקורי של הזכות במקרקעין שהוא כיחס שבין שווי המכירה של החכירה לשווי זכות הבעלות במקרקעין אילו זו היתה נמכרת ביום מכירת החכירה.

יצוין, כי סעיף 25 לחוק קובע, כי במכירת זכות במקרקעין, שבהם נמכרה חכירה בעבר, תיחשב כשווי הרכישה של המקרקעין יתרת שווי הרכישה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כשווי הרכישה במכירות חכירה קודמת באותם מקרקעין. כלומר, סעיף זה בא למנוע למעשה, ניכוי "כפל רכישה" בחישוב השבח.

כמו כן קובע סעיף 42(ב) לחוק, כי יש למנוע "כפל ניכויים". כלומר, כאשר מוכרים זכות במקרקעין יש להפחית מסך הניכויים המותרים את הסכום שהותר בניכוי במכירות חכירה קודמות.

7 . שבח בפעולה באיגוד מקרקעין

תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין שינה את שיטת חישוב השבח מפעולה באיגוד, שהיה עובר לתיקון זהה לחישוב השבח במכירה אחרת של מקרקעין. ובכך בא לידי סיום חישוב המס המעוות במכירת או בהקצאת מניות ב"איגוד מקרקעין" שהתקיים עובר לתיקון - חישוב מס שהיה מבוסס לא על השווי האמיתי של החברה ומניוניתה, אלא על שווי נכסי הנדל"ן של החברה, שאינו משקף בהכרח את שווי החברה ומניוניתה.

תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין קבע כי השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחושב בהתאם לפרקים ה' (רווח הון) ו-ה'2 (שינוי מבנה ומיזוג) לפקודת מס הכנסה, בשינויים מספר, שרובם יקבעו על ידי שר האוצר בתקנות.

¹⁹ עמ"ש 473/81 הינדס נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי 120.

באשר לשיעורי המס החלים על השבח האמור, אלה יהיו על פי חוק מיסוי מקרקעין במקרה של איגוד שהיה איגוד מקרקעין משך חמש שנים לפחות לפני הפעולה, ואילו במקרה שהאיגוד הפך לאיגוד מקרקעין פחות מחמש שנים לפני הפעולה, אזי שיעורי המס יהיו לפי הקבוע בפרק ה' לפקודה.

יצוין כי חישוב מס רכישה ומס מכירה נותרו על פי החוק.

7.1 רכישת זכויות בחברת גוש חלקה

עד לפני זמן לא רב לא הקפידו שלטונות המס על ההיבטים הפורמליים של בעלות קבלנים במגרשים ישנים שנרכשו על-ידם, והם נהגו להראות כמגרשים גם כאשר הם היו רשומים על "חברות גוש חלקה". אם בשטח זה עדיין יש הנוהגים לפי מנהג בית הלל, מסובך יותר המצב כאשר מדובר כיום ברכישה של זכויות כאלה, מתוך כוונה לבנות את הקרקע ולמכור בה יחידות. קבלן הרוכש כיום מניות ב"חברת גוש חלקה" עלול למצוא את עצמו במצב שבו ייכפה עליו דוח על פי המצב הפורמלי.

במקרה כזה, החברה המדווחת על הרווח תהיה "חברת גוש חלקה" שהיא הבעלים הרשום במשרד ספרי האחוזה של הקרקע עליה נבנה המבנה. מאחר ויש להניח שערכו ההסטורי של המגרש הוא אפסי, הרי שהחברה תצטרך לשלם מס מלא על כל הרווחים, ואילו תמורת המגרש ששלם הקבלן בדרך של תשלום עבור המניות לא תובא בחשבון בעת חישוב רווחי הבניה (אם כי תקטין את חבות מס רווח ההון בפירוק החברה - אך זו נחמה חלקית ביותר).

לפיכך במקרים כאלה, עדיף לעמוד על כך שמוכר הקרקע, יפרק את החברה על פי הוראת סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין המעניקות פטור בהעברת זכות במקרקעין אגב פירוק בהתמלא תנאי הסעיף, יעביר על עצמו את הקרקע, ואז ימכור אותה לקבלן. יחד עם זאת, יש לציין, כי על פי תיקון מספר 50 לחוק פירוק איגוד שהפך לכה ביום ה- 7.11.01 או לאחריו, ואף פירוקים אחרים כפי שיקבע שר האוצר בתקנות, אם יקבע, ימוסה לפי הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, הדין בחבר בני אדם שנתפרק, ואשר להבדיל מסעיף 71 לחוק, אינו מעניק פטור בהעברת זכויות אגב פירוק, אלא רק מספר הקלות.

אפשרות אחרת היא כמובן לנכות משווי המניות את הערך הנוכחי של המס המיותר שעלול להשתלם באם העסקה תתבצע בדרך של מכירת מניות. ואולם כאן קיימת סכנה, ששלטונות מס השבח יתעלמו בהערכת שווי המניות הנמכרות מההקטנה הלגיטימית באופן כלכלי, וישומו את המניות על פי השווי המלא של הקרקע ללא כל נכיון, ושאי יצאו הצדדים קרחים מכאן ומכאן.

7.2 מכירה לפני או אחרי פירוק חברת גוש חלקה

כאשר מתכננים את היבטי המס של המוכר מקרקעין השייכים ל"חברת גוש חלקה", צריך להביא בחשבון כי לפעמים יהיה כדאי לו לגרום למכירת המקרקעין שלא אגב פירוק החברה, אלא על ידי החברה עצמה וזאת מהסיבות הבאות:

א. לא ברורה עד תום מידת הפטור, של מי שקיבל מקרקעין בפירוק הפטור ממס שבח על פי סעיף 71 - מחובת תשלום מס רווח הון על "מכירת" המניות שהיו בידו. (וראה מאמרם של גבאי וצוקרמן במיסים א' מס' 3 "משמעותו של נכס לצורך סעיף 93 לפקודת מס הכנסה"). עם זאת, כאמור, בעקבות תיקון 50 לחוק, פירוק איגוד מקרקעין שהפך לכה ביום 7.11.01 או לאחריו, ימוסה בהתאם להוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה.

ב. לעיתים, נחות מצבו של המוכר מבחינת יום הרכישה ושווי הרכישה של המניות שבידו, בהשוואה ליום הרכישה ושווי רכישה של המקרקעין המצויים בידי התאגיד המתפרק. מאחר ויום הרכישה למקרקעין שקיבל

בפירוק האיגוד נקבע על פי המאוחר מהשניים, יכול הוא לצאת מקופח באופן משמעותי במכירה עתידית של הנכס. מאידך, יכול להיות שיהיה למוכר כדאי לגרום לכך ש"חברת גוש חלקה" היא תהיה זו שתמכור את המגרש, ומיד לאחר מכן תכנס לפירוק כאשר על עודפי הפירוק ישולם מס בידי המקבל בשיעור 10% בלבד, וזאת על פי הוראת סעיף 94 ב' לפקודה. יתרה מכך, אם החברה בעלת הקרקע, הוכרזה מבעוד מועד כ"חברה משפחתית" הרי שיתכן שיהיה ניתן להוציא גם את שבח המכירה מהחברה כדיבידנד "לנישום" הפטור מכל מס נוסף.

את החישובים יש לערוך איפוא לפני עשיית החוזה, ובהתאם לכך להגדיר את אופי המכירה וזהות הצדדים למכירה.

7.3 שינוי מבנה באיגוד מקרקעין

במסגרת תיקון 50 לחוק, בתיקון עקיף לפקודת מס הכנסה, הוחל פרק ה'2 לפקודת מס הכנסה ("חוק המיזוגים והפיצולים") אף על שינויי מבנה בהם מעורבים איגודי מקרקעין.

הורחבה סמכותו של הנציב לאשר את תחולת ההטבות במיזוג, גם למיזוג בין חברות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין, ושאינן חברות אחיות או חברות אם ובת.

הוחל הפטור בהעברת נכסים לחברה תמורת מניותיה גם לחברה שהיא איגוד מקרקעין, ובלבד שאם הנכס המועבר הוא קרקע, תושלם בניית בניין על הקרקע בתוך 4 שנים מיום ההעברה, לפי תנאים שיקבע הנציב.

נקבעה מגבלה בפיצול חברה, שלפיה אם החברה המתפצלת או החדשה הינה איגוד מקרקעין והועברה קרקע לחברה החדשה, תחול אי החבות במס בעקבות הפיצול רק אם תושלם בניית בניין על הקרקע שהועברה בתוך 4 שנים מיום ההעברה, לפי תנאים שיקבע הנציב.

בהתאם - הוגבל הפטור ממס במכירת דירת מגורים, עת הועברה הדירה ליחיד בפטור ממס בפירוק איגוד, שקיבל הדירה כחלק מ"שינוי מבנה".

8. מהו "יום המכירה"

הואיל ושווי המכירה נקבע ע"פ "יום המכירה" - הרי למועד זה משמעות כלכלית מיוחדת. עד לתיקון חוק מיסוי מקרקעין אשר קבע בסעיף 19 קריטריונים ברורים לקביעת "יום המכירה" היה הנושא בגדר פולמוס. בית המשפט, בפרשו את העיקרון שבתיקון לחוק, קבע כי "יום המכירה" הוא היום בו נקשר הסכם מחייב בין הצדדים (אף אם אינו בכתב), לרבות זכרון דברים. כך נקבע למשל בענין **פינקלשטיין**.²⁰ עתה, יש לבחון את העיסקה ולבדוק מהו המועד בו היא מקימה זכויות וחובות משפטיות בין הצדדים. לעיתים, כפופה העיסקה לאישורו של ביהמ"ש (כמו למשל, כאשר המכירה מתבצעת ע"י מנהל עיזבון, קטין או פסול דין) ולעיתים, הסכם המכר עצמו כולל תנאי שבקימו מותנה תוקף ההסכם. בית המשפט קבע כי במקרים מעין אלה, כאשר עדיין לא קמו זכויות וחובות הצדדים, יהא מועד המכירה - המועד בו יתקיים התנאי שהעיסקה כפופה לו (ענין **חברת גן** - לעניין תנאי המתנה כניסתו של הסכם לתוקף בקבלת היתרי בנייה²¹, ענין **כ.א.ן** - הסכם עם פסול דין הכפוף לאישור ביהמ"ש)²². יצויין, כי לשיטת שלטונות מס שבח מקרקעין יש להבחין בין תנאי לעיסקה מסוג של אישור בית משפט (קטין, פסול דין, מנהל עיזבון) לבין תנאי מתלה לעיסקה שנקבע בהסכם בין הצדדים

²⁰ עמ"ש 4/67 **פינקלשטיין נ' מנהל מס שבח**, פד"א ד 25.

²¹ ע"א 81/79 **מנהל מס שבח נ' גן, חברה להשקעות בע"מ**, פ"ד לו(1) 20.

²² עמ"ש 1623/84 **כ.א.ן חברה להנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח**, חיימובסקי 20.

(כגון: קבלת היתרי בנייה). לפי גישה זו, רק במקרים הראשונים "יום המכירה" נדחה ואינו ביום חתימת החוזה אלא, ביום אישור החוזה על ידי בית המשפט. אולם, במקרים האחרים, "יום המכירה" הוא יום חתימת החוזה, אף אם התנאי יתקיים (או לא יתקיים) מאוחר יותר. כך נקבע בעניין **אלדר שרון**²³ שיום העסקה בחוזה עם תנאי מתלה הינו יום חתימת ההסכם.

אשר לעיסקת מכירה או מכירה עם המדינה - נקבע בסעיף 19 (3) לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15) תשמ"ד - 1984, כי במכירת זכות במקרקעין בידי המדינה, רשות הפיתוח או הקרן הקיימת לישראל, יהא יום המכירה יום אישור העסקה ע"י מינהל מקרקעי ישראל.

בהקשר זה, תיקון מספר 50 לחוק קבע הטבה באשר ל"יום המכירה" שתחולתה בעסקאות קומבינציה (עסקה בה נמכרת חלק מזכות במקרקעין, לרבות חלק ממקרקעין גובלים, תמורת בניה על יתרת המקרקעין) המבוצעות בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03, כך שהמוכר רשאי לדחות את "יום המכירה", שהוא יום אירוע המס, עד למועד סיום הבניה או עד למועד בו ימכור את יתרת הזכות במקרקעין, כולה או מקצתה - לפי המוקדם. דחייה זו של "יום המכירה" מותנה בהיות חלק הזכות במקרקעין הנמכר במסגרת עסקת הקומבינציה - מלאי עסקי אצל הרוכש. כן מותנה דחיית אירוע המס בכך שהמוכר אינו קרוב של הרוכש, ובכך שהמוכר מסר הודעה למנהל על בחירתו בהחלת דחייה זו. מסלול זה נועד לעודד מכירת קרקעות באמצעות עסקאות קומבינציה, כאשר הוא מקל על אחד הקשיים העיקריים בעסקה - העובדה שאירוע המס נוצר כבר ביום קשירת הסכם הקומבינציה, למרות שהמדובר רק בשלב במימוש המקרקעין, וטרם הועברה תמורה כספית לבעל הקרקע.

9. יום הרכישה

"יום הרכישה" נקבע לפי החוק כדלקמן:

לגבי קרקע שנרכשה לאחר תחולת החוק (קרי, לאחר יום 22.8.1963), יהיה "יום הרכישה" יום המכירה של מי שממנו נקנתה הקרקע.

אם הקרקע התקבלה ללא תמורה - כשהעברה זו היתה פטורה ממס שבח (לפי סעיפים 62, 63, 66, 67 ו-69 לחוק) - כי אז, "יום הרכישה" יהיה היום שבו רכש את הקרקע מי שהעניק אותה ללא תמורה למוכר; היינו, הולכים לאחור ל"נעלי המעביר", ויום הרכישה ההיסטורי שלו הוא "יום הרכישה" של המוכר הנוכחי. אם הקרקע התקבלה ללא תמורה אך העברה זו לא היתה פטורה ממס (כגון: העברה ללא תמורה מיחיד למי שאינו קרובו) - כי אז, "יום הרכישה" יהיה "יום המכירה" של מי שנתן את הקרקע במתנה (שחוייב במס).

אם הקרקע התקבלה בירושה ממוריש שנפטר בטרם יום 1.4.81 (בעת שחל חוק מס עיזבון), יקבע "יום הרכישה" לפי יום פטירת המוריש. אם התקבלה הקרקע בירושה לאחר אותו מועד - יקבע "יום הרכישה" בהתאם ליום שהיה נקבע אם היה המוריש מוכר את הקרקע.

לגבי קרקע שנרכשה לפני יום 22.8.63 ואשר בעת רכישתה שילם המוכר מס שבח לפי החוק הישן, "יום הרכישה" במכירתה יהיה היום שנקבע כ"יום המכירה" בעת רכישתה. ואולם אם לא שולם מס שבח בעת רכישת הקרקע, כי אז, "יום הרכישה" הוא היום שבו נרכשה הקרקע בפועל, אלא אם התקבלה במתנה בין השנים 1949 ל-1963 - כי אז "יום הרכישה" במכירתה יהיה "יום הרכישה" של נותן המתנה.

אם המקרקעין נתקבלו במסגרת חילוף זכויות במקרקעין או במסגרת פרויקט פינני ובינוי, בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03 (לפי פרק חמישי 3 ו- פרק חמישי 4 לחוק, בהתאמה) - אז, "יום הרכישה" יהיה היום שבו נרכשו המקרקעין שהוחלפו (במסגרת חילוף הזכויות או במסגרת פרויקט הפינוי והבינוי) במקרקעין הנמכרים.

10. תשלום מס השבח על ידי הקונה

²³ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מסים 41/76 -.

תיקון מספר 38 לחוק מיסוי מקרקעין שנתקבל ביום 03.07.97 הוסיף את סעיף 17(ד) לחוק אשר לשונו היא :

"נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום מלא; לעניין זה, "גילום מלא" – התמורה בהסכם המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו התמורה האמורה, אילו לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס".

כזכור, סעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בשווי המכירה. בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מוגדר "שווי של זכות פלונית". ככלל שוויה של הזכות הוא שווי השוק, אולם לכלל זה יש חריג אשר מתקיים כאשר ישנה תמורה חוזית שנקבעה בתום לב וללא יחסים מיוחדים בין הצדדים (יחסי קרבה, תלות וכד'). בהתקיים החריג יהיה שוויה של הזכות זהה לתמורה החוזית.

לענייננו רלוונטית גם העובדה כי החיוב במס שבח, לפי החוק, מוטל על המוכר מכח סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין. ה"יתקלה" שאותה בא סעיף 17(ד) לתקן באה לידי ביטוי בהלכת בית המשפט שנקבעה בפרשת **זנזורי**²⁴.

ההלכה פסקה בשאלה מהו שווי הזכות הנמכרת ומהו סכום המס שיש להטיל על העסקה, כאשר בחוזה למכירת מקרקעין מכניסים הצדדים סעיף המטיל את תשלום המס על הקונה או לחילופין כי הקונה מחוייב להחזיר למוכר את סכום המס שזה יחוייב בו, וזאת בנוסף לקביעת הצדדים כי התמורה החוזית בעבור המקרקעין היא X ש"ח. בית המשפט ראה לנגד עיניו שלל אפשרויות. האחת היא כי חישוב המס ייעשה על פי סכום התמורה הנקוב בחוזה ועל פיו בלבד. סכום זה יהא סכום השווי. השנייה הנקראת **"גילום חלקי"** ולפיה התמורה הכוללת מורכבת מהמחיר הקבוע בחוזה בצירוף מס שבח על מחיר זה. ולשם המחשה: אם נקבעה תמורה חוזית על סך 100, ואם נחשב את המס על פי אותה התמורה מגיעים לכך שסכום המס הוא 40 הרי ששיטת הגילום החלקי רואה את התמורה כדלקמן: $100+40=140$. האפשרות השלישית – שבה תמך מנהל מס שבח – נקראת **"גילום מלא"** ולפיה רואים בסכום הנקוב בחוזה משום תמורה נטו, ויש לחלץ את התמורה מתוך החוזה כתמורה שהיה הקונה צריך לשלם, אילו לא היה בחוזה סעיף המעביר את תשלום המס על כתפי הקונה, על מנת שתישאר בידי המוכר התמורה נטו כפי שנקבעה בחוזה.

פסיקת בית המשפט בפרשת **זנזורי** היתה כי יש לבחור בשיטת הגילום החלקי. תוצאה זו הינה תוצאה אשר מיטיבה הנישום וזאת ניתן ללמוד מהדוגמה הבאה: מוכר הרוצה להשאר עם 100 ש"ח בסופו של יום (בהנחה ששווי הרכישה 0 ושיעור מס של 50%), ומאחר שלפי הוראות החוק הוא מחוייב בתשלום המס, צריך לדרוש מחיר מכירה של 200 ש"ח. לאחר שישלם 100 ש"ח מס שבח הוא ישאר עם 100 ש"ח. תחת אותן הנחות אם יקבעו, המוכר והקונה, מחיר של 100 ש"ח וכן כי הקונה מחוייב בתשלום המס (או בהחזר המס למוכר) הרי שלאור הלכת **זנזורי** יש לחשב מס על 100 ש"ח (50 ש"ח) ואותו יש להוסיף למחיר החוזי. זה יהיה השווי לשם חישוב המס על פי ההלכה אשר קבע בית המשפט. כלומר לפי גישת הגילום החלקי רוצה בית המשפט למסות שווי של $150 = 100 + 50$, הקונה ישלם במצב זה 75 ש"ח. עניינו הרואות כי על אותה עיסקה ואותם תנאים נקבע שווי שונה רק משום שהצדדים הסכימו שהמס יחול על הקונה. לשם השלמת התמונה נציין, כי השווי שנקבע לעניין מס שבח, ייחשב כשווי לעניין מס רכישה בהתאם לסעיף 21(ב) לחוק. תיקון 38 מתקן הלכה זו על ידי הוספת סעיף 17(ד) לחוק מיסוי מקרקעין בו נקבע כי אם קובעים שהמס בעסקת מכירה ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את השווי בשיטת הגילום המלא.

²⁴ע"א 296,295/88 מנהל מס שבח נ' זנזורי פרדי ובואניס אלברט, מיסים ה'4/ עמ' 59-.

11. "עיסקת קומבינציה"

עסקת קומבינציה היא במהותה עיסקת חליפין, אשר במסגרתה נמכרת קרקע בתמורה לדירות או יחידות אחרות (משרדים, חנויות וכד') בבניין שיבנה על ידי רוכש הקרקע (בד"כ קבלן), על חלק הקרקע אשר יותר בידי בעל הקרקע.

בעבר, העסיקה את בתי המשפט השאלה, האם יש למסות עסקה זו כמכר מלא של הקרקע או כמכר חלקי²⁵. מכר חלקי נחשב כמכירה של חלק מהקרקע בלבד. הכוונה היא שבעל הקרקע מוכר לקבלן רק חלק מהקרקע בתמורה ליחידות שהמוכר זכאי להן על חלק הקרקע אשר נותר בידיו. במכר מלא הכוונה היא, כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות: האחת – מכירת כל הקרקע לרוכש; השניה – מכירת יחידות הדיור שהמוכר זכאי להן מרוכש הקרקע למוכרה. בענין **ברקאי** נקבע, כי יש להשקיף על עיסקת קומבינציה כעל מכר חלקי.

לאחר "שהוכשרה" עיסקת הקומבינציה כמכר חלקי, היו נסיונות לבצע עסקה של מכירת מקרקעין באופן של עיסקת מימון, או עסקה משותפת וזאת במטרה להימנע ממכירה כמשמעותה בחוק.

בענין **אביבית**²⁶ התחייב בעל קרקע להעמיד מגרש לרשות "אביבית" שהתחייבה לבנות עליו בנין, לקבל היתר בניה ולממן בעצמה את כל הוצאות ההקמה. עוד נקבע, כי אביבית תהא אחראית למכירת הדירות, אשר תעשה בשמה ועל פי שיקול דעתה. נקבע, שלאחר מכירת הדירות יתבצע חשבון וכל צד יקבל בחזרה את השקעתו וכל רווח או הפסד שיוותר יחולק בין הצדדים. כן קבעו הצדדים, כי ההסכם הוא הסכם לפעולה משותפת ואינו יוצר שותפות בין הצדדים. הצדדים פתחו חשבון בנק משותף לתשלום ההוצאות ולהפקדת התקבולים ממכירת הדירות.

בית המשפט בחן את המהות הכלכלית של העיסקה, על אף הכינוי בו כינו אותה הצדדים, והגיע למסקנה כי המדובר "בהענקה של זכות להורות על הענקה" המהווה מכירה והחייבת במס שבח.

בענין **גפני**²⁷ נקבע, כי בין בעל הקרקע לבין הקבלן התקיימה שותפות, וכי עצם העברת הקרקע לשותפות מהווה מכירה של חלק מהקרקע שהועבר לשותף האחר.

בענין **ש.א.פ.**²⁸ ביקשו הצדדים לא ליצור שותפות אלא לתת לעיסקה ביניהם אופי של עסקה קבלנית, על פיה הקבלן הוא קבלן ביצוע בלבד, המשמש גם כסוכן מכירות של הבעלים. הקבלן קיבל על עצמו את הטיפול בהכנה של תוכניות בניה, בקבלת היתר בניה, בניהול מו"מ עם רוכשי הדירות ובמכירת כל הדירות שיבנו. הקבלן יקבע את מחירי הדירות ואת תנאי התשלום, ובלבד שמחיר הדירה לא יפחת מסכום מינימום שנקבע עם הבעלים. כל המיסים והאגרות חלו על הקבלן והוא קיבל יפוי כח בלתי חוזר. בית המשפט בחן את התוכן הכלכלי ואת המהות האמיתית של העיסקה וקבע, כי טיבה של העיסקה היא עסקה משותפת בין בעל הקרקע לקבלן בכל הנוגע לבניית הדירות ומכירתן.

בית המשפט קבע את ההלכה, לפיה אחת מאמות המידה לבדיקת המשמעות האמיתית של עסקה כגון זו היא בחינת היקפו ושיעורו של הכח המסור לקבלן על פי החוזה בכל הנוגע לבניה עצמה ולמכירת הדירות. ככל שחופש פעולתו, מידת מעורבותו ומתחם שיקול דעתו בעניינים אלה גדולים יותר, כן תטה הכף להכרעה כי

²⁵ ע"א 487/77 **מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי**, פ"ד לב(2) 121.

²⁶ ע"א 175/79 **מנהל מס שבח נ' אביבית**, פ"ד לד(1) 802.

²⁷ ע"א 328/79 **מנהל מס שבח נ' גפני**, פ"ד לד(4) 115.

²⁸ ע"א 614/82 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ**, פד"א י"ד.

הקבלן רכש זכויות בקרקע. עוד נתן בית המשפט את דעתו לסוגיה מי נוטל בסיכון של העיסקה. אם בעל המגרש, המוכר, אינו נושא בסיכון מסחרי, העיסקה מתיישבת יותר עם מכר.

בענין **חבס**²⁹ הוכרה עסקת מימון כמכירה. העוררת התחייבה להעמיד לרשות חברה קבלנית שהיתה הבעלים של קרקע שירותים בתחומי המימון, הניהול והשיווק של הפרוייקט שהחברה הקבלנית בונה. ההסכם בין הצדדים נבנה כהסכם ליצירת עסקה משותפת אשר במסגרתו נטלה על עצמה העוררת אחריות למחצית מהחובות בפרוייקט; העמדת ערבויות; התחייבויות כלפי רוכשי הדירות והרשויות, פיקוח על הפרוייקט, הכנת חוזי מכר, מפרטים ועלויות זולת חתימה על חוזי המכר; השתתפות בהנהלת הפרוייקט ובהחלטות; ניהול מו"מ עם רוכשים. במסגרת זו נפתח חשבון בנק משותף עם החברה הקבלנית. בין הצדדים הוסכם, כי כל צד יהא זכאי למחצית מהרווחים או ההפסדים. בית המשפט קבע, כי המדובר במכירה של מחצית מהקרקע.

רשויות המס קבעו קריטריונים מפורטים לאבחנה בין עסקת הזמנת שירותי בניה לבין עסקת קומבינציה וכן התייחסה מפורשות לאבחנה בין עסקת מימון לעסקת קומבינציה כבמקרה **חבס**. להלן הוראות הביצוע הרלוונטיות:

חוזר מס הכנסה 46/92 – מכירה המוצגת כהזמנת בניה

1. כללי

ביום 24/8/92 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין בענין "**דרעד**". בענין זה נדונה השאלה מהי מהותה של ההתקשרות בין בעל קרקע לקבלן? האם בהזמנת בניה עסקינן או שמא מכירה יש בפנינו - מכירה בה רוכש הקבלן חלק מהקרקע?

בית המשפט העליון (בהמשך לגישה שהציג בענין ש.א.פ.) אימץ את עמדת המנהל וחזר על הקביעה לפיה המבחן לסיווג של עסקת קומבינציה כעסקה בה רוכש הקבלן "הבונה" זכות במקרקעין הוא בחינת היקפו ושיעורו של הכח המסור לקבלן על פי החוזה בינו לבין בעל הקרקע בכל הנוגע לבניה עצמה ולמכירת הדירות.

2. העובדות

ואלה הנסיבות בהן נראה "עסקת מכר" -

- א. על פי המוסכם ביצוע המכירות לדיירים יעשה על ידי הקבלן ובעל הקרקע במשותף.
- ב. הוצאות המכירה כולל הוצאות פרסום ישאו בהם הקבלן ובעל הקרקע שווה בשווה.
- ג. הבעלים התחייבו לתת לקבלן יפוי כח בלתי חוזר לבצוע התחייבויות הבעלים על פי החוזה.
- ד. הקבלן ובעל הקרקע קבעו ביניהם מנגנון בדבר חלוקה בעין של דירות בבנין שלא תמכרנה. (אם יקרה מצב כזה).

²⁹ עמ"ש 1835/95 **חבס ח.צ קרדיט (1994) בע"מ**, פד"א כה 488.

ה. על הקבלן הוטל להכין תכניות לצורך הגשתן לועדת בנין ערים - התכניות יוגשו לבעל הקרקע וניתן יהיה להכניס בהן שינוי רק בהסכמת בעל הקרקע והקבלן.

ו. הקבלן קבל על עצמו אחריות בלעדית כלפי בעל הקרקע וכלפי כל צד ג' באשר לעבודות הבניה והפיתוח.

ז. הוראות ההסכם באשר לתשלום מסים מעורפלות. החוזה שותק בכל הנוגע לתשלום מס רכוש בין המקרקעין ואינו מטיל החבות לשאת בו לא על הקבלן ולא על בעל הקרקע.

ח. על פי המוסכם בין בעל הקרקע לקבלן, הקבלן הוא זה שימציא ערבות על פי חוק המכר דירות, לרוכשי הדירות.

ט. ההוצאות וההלוואות שיתקבלו מהבנקים בגין משכנתאות יתחלקו בין הצדדים.

י. בעל הקרקע יקבל מהקבלן מקדמה על חשבון המכירות בסך \$100,000.

בנסיבות אלה קבע בית המשפט כי מעמדו של הקבלן חרג מעבר לזה המוקנה לקבלן מבצע. הכח והסמכויות שנמסרו לו מחד גיסא והסיכונים והאחריות שנטל על עצמו מאידך גיסא מובילים לכלל מסקנה כי מעמדו ביחס למקרקעין ולעסקה כולה היה כשל בעלים.

מצרופ הנתונים המפורט להלן למד בית המשפט כי הקבלן הפך בעל זכויות בקרקע לא פחות מבעליה: הקבלן נוטל על עצמו את הסיכון הכלכלי שבפרויקט בענין דירות שלא תמכרנה (לו היה מדובר ביחסים של הזמנת ביצוע עבודות בניה בלבד, לא היה זה מעניינו של הקבלן מה ייעשה בדירות שתבנינה, שכן שכרו היה משתלם לו ממילא - שם בעמי' 6, 5); לוקח את האחריות באשר לטיב הבניה ובכל הקשור והנובע מפיתוח ובנית הקרקע - כלפי כולי עלמא; נוטל עליו את הדאגה למתן ערבויות לרוכשי הדירות; משלם מקדמה לבעל הקרקע על חשבון רכישת הדירות - מקדמה שנועדה כנראה לאפשר רישום משכנתא אל הקרקע לטובת הקבלן ובכך להגן על זכויותיו בקרקע, זכויות שלכאורה לא רכש.

3. דגשים:

א. בית המשפט חזר ואישר את גישתו כי לענין חוק מס שבח יש לבחון את המהות הכלכלית של פעולת הצדדים.

ב. על אף שהחבות בתשלום מסים, בעיקר מסים על הרכוש שיש בהם אינדיקציה באשר לעצם העברת הזכות במקרקעין - לא היתה ברורה, או נשארה חבותו של בעל הקרקע - נוטה בית

המשפט להתעלם מכך מקום שבפועל הוא למד שהעסקה עם הקבלן הינה עסקת קומבינציה ולא הזמנת בניה.

ג. פעם נוספת התקבלה העמדה לפיה יש לבחון מה היקפו ושיעורו של הכח המסור לקבלן על פי החוזה בינו לבין בעל הקרקע בכל הקשור לבניה ולמכירת הדירות. ככל שזה רב יותר, כך נוכל לאמר בודאות שלא במבצע בניה ובבר רשות גרידא המדובר אלא ברוכש זכות במקרקעין.

ד. קביעת בית המשפט היתה נחרצת וזאת על אף שבשום מקום בחוזה לא מצוין כי הבעלים מעבירים לקבלן את הזכות במקרקעין או חלק ממנה, ונראה כי עמדת המנהל תאומץ גם אם לא תתקיים כל המערכת העובדתית שפורטה בענין זה. כך לדוגמא - די בעובדה ששוכם בין בעל הקרקע לבין הקבלן, שלכאורה הוזמן לבצע עבודה, מנגנון בדבר חלוקה בעין של דירות בבנין שלא תימכרנה - כדי להצביע שלא בהזמנת עבודה מדובר.

בהתאם להוראות מקצועיות אלה, נראה כי ניתן לנסח הסכמים בשיטת האחוזים אשר לא ייחשבו כמכירת זכות במקרקעין לצרכי מיסוי, אם במסגרת ההסכם, ייקבעו בין הצדדים תנאים כאלה אשר אינם מקנים לקבלן שליטה כה גורפת כבענין **דרעד** הנזכר.

ה"ב 9/99 – עסקת מכר חלקי המוצגת כעסקת מימון

1. כללי

1.1. בפסה"ד בענין חבס (עמ"ש 1835/95 חבס נ' מנהל מס שבח, פד"א כה 488) נדונה התקשרות ב"עיסקת מימון" בין בעל קרקע למממן, בה הוסכם כי בעל קרקע יקבל מהמממן שרותי מימון, ניהול ושיווק לצורך הקמת פרויקט בניה.

1.2. בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מס שבח וקבע כי למרות שהעסקה הוצגה כ"עיסקת מימון" הרי שתוכנה הכלכלי וטיבה האמיתי מעידים כי מדובר למעשה במכירת זכות במקרקעין החייבת במס שבח.

1.3. ככלל, קבע בית המשפט את מבחן העל לסיווג ההתקשרות כ"מכירה" בהתאם "להיקף הכח והסמכות שנתן בעל הקרקע לקבלן" כך שככל שהיקף הכח נרחב יותר תגדל הנטיה לראות בהתקשרות כ"מכירה". בנוסף, יש לציין מבחן מכריע נוסף הבוחן את ה"סיכון" שלוקח המתקשר על עצמו כך שככל שהסיכון גדול יותר תגדל הנטיה לראות בהתקשרות כ"מכירה".

1.4. מטרת חוזר זה להבהיר את המקרים בהם נראה "עסקת מימון" כעסקת מכירת זכויות במקרקעין.

2. הוראות לפעולה

2.1. בנוסף למאפיינים שפורטו בה"ב 36/88 יש לשים לב במיוחד למאפיינים שיפורטו להן, אשר עשויה להצביע כי בעיסקת מכר מקרקעין עסקינן. יודגש, כי אין מדובר ברשימה סגורה, ויתכנו מאפיינים נוספים.

קריטריונים המאפיינים "עיסקת מימון" כעסקה לרכישת זכויות במקרקעין:

- ◆ ככלל, למממן חלק (שיעור) ברווחים ו/או בהפסדים הנובעים מהפרוייקט.
- ◆ המממן מעורב ו/או בעל סמכות לפקח על הפעולות הנדרשות לביצוע הפרוייקט (לרבות סמכות לניסוח הסכמי מכר, לקבוע מדיניות מחירים או לסרב לאשר הסכמי מכר).
- ◆ המממן הוא צד להסכם שנחתם בין בעל הקרקע לבין הקבלן המבצע את הבניה.
- ◆ המממן נושא בהוצאות הפרוייקט (לרבות הוצאות הנובעות מהיטלים או ממסים).

- ◆ למממן זכויות (מכח הסכם או מכל סיבה אחרת) במקרקעין שלא ימכרו בתום הפרוייקט.
- ◆ למממן זכות בתנאים מסויימים לקבל יחידות גמורות בפרוייקט (דירות מגורים מסחר וכד').

2.2 יש לשים לב לכך שעסקאות המימון עשויות להיות עסקאות מרובות משתתפים ו/או "עסקאות סיבוביות", בהן שירותי המימון והשיווק לא ינתנו ישירות לבעל הקרקע, אלא לאחר לטובתו (לדוגמא: לקבלן המבצע, לשותף וכו'), ואין בכך כדי להשפיע על סוג העיסקה כעיסקת מכר כאמור לעיל.

2.3 יובהר כי הוראות חוזר מ"ה 88/36 ממשיכות לחול גם על עסקאות המימון המתוארות לעיל, ועדיין יש לבחור את המבחן העקרוני הבוחן את מידת הכח והסמכות שנתן בעל הקרקע למתקשר איתו.

12. מיסוי החלטות מנהל מקרקעי ישראל

רצ"ב להלן הוראות ביצוע של נציבות מס הכנסה בנוגע למיסוי החלטות מנהל מקרקעי ישראל מספר 717, 727 ו- 737. הוראות הביצוע להלן פורסמו של תיקון מספר 50 לחוק לתוקף, כך שהן יושפעו וישונו, ככל הנראה, בעקבות תיקון מספר 50 לחוק, אשר הוראותיו נסקרו לעיל ותיסקרנה להלן.

12.1 הוראת ביצוע 17/98 - החלטת מינהל מקרקעי ישראל מספר 717 – החכרת קרקע לצרכי הקמת מפעל

1. משמעות ההחלטה 717.

1.1 ההחלטה 717 מתייחסת לקיבוץ או למספר קיבוצים יחד, למושב שיתופי, למושב עובדים ולכפר שיתופי והכל כמוגדר ומפורט בהחלטה הנ"ל (להלן החוכר).

1.2 קרקע שתוכר לאחד מן הגופים המפורטים בפסקה 1.1 דלעיל, המשמשת או תשמש למפעל בהתאם ליעוד כחוק, תוצא ממסגרת המשבצת הקבועה של אותו גוף. ולעניין שומת מס שבה, מס רכישה ומס רכוש ייקבע השטח כאמור כיחידת מיסוי נפרדת.

1.3 ייחתם חוזה חכירה עם החוכר או עם תאגיד שלחוכר יש בו לפחות 26% מהון המניות הנפרע ושהחוכר זכאי לקבל לפחות 26% מרווחי אותו תאגיד.

1.4 לענין קביעת גובה דמי חכירה מהוונים שידרשו מן החוכרים, נקבעו 3 איזורים:

במרכז הארץ – 51% מערך הקרקע.

באיזור עדיפות א' – 16% מערך הקרקע.

באיזור עדיפות ב' – 26% מערך הקרקע.

האבחנה בין האיזורים מתייחסת לקרקע שתשמש לתעשייה ולתיירות בלבד. בכל שימוש אחר גובה דמי החכירה יהיה 51% מערך הקרקע.

בישובי קווי העימות נקבע שיעור דמי חכירה מהוונים של 16% לכל שימוש.

ערך הקרקע בכל מקרה ייקבע ע"י ממ"י או ע"י השמאי הממשלתי מטעמו.

1.5 ההחלטה מגבילה את גודל השטח שיוכר להקמת מפעל: - במרכז הארץ ל- 250 דונם, באיזור עדיפות לאומית א' ל- 350 דונם ובאיזור עדיפות לאומית ב' ל- 300 דונם.

1.6 ממ"י תמנה ועדת חריגים למקרים מיוחדים, והמלצותיה טעונות אישור מועצת ממ"י.

הוראות לפעולה:

1. הובהר כי ישנן אפשרויות שונות לסדר הפעולות המשפטיות בהפעלת החלטה 717, ובהתאם לקביעת אופן המיסוי של שינוי היעוד, הקמת התאגיד וצירוף היזם.

עמדתנו כמפורט נקבעה בהתאם לפרשנות המקילה והיא מתייחסת לסדר הפעולות המשפטיות כדלקמן: העברת הקרקע במצבה כקרקע חקלאית לתאגיד, הקצאת חלקו של היזם בתאגיד כאשר הקרקע מיועדת עדיין לחקלאות, וחכירת הקרקע לתעשייה ע"י התאגיד שבבעלות החוכר והיזם מן המנהל. אופן המיסוי בסדר הפעולות המשפטיות שפורטו לעיל יהיה כדלקמן:

2. העברת הקרקע החקלאית מן החוכר (או בר הרשות) לתאגיד שיוקם בבעלות החוכר

העברה זו עולה בגדר מכירת זכות במקרקעין המתחייבת במס שבח ומס רכישה בהתאם לאפשרויות הבאות:

חיוב במס שבח

א. העברה זו פטורה ממס שבח בהתאם לסעיף 70 לחוק, אם העברה זו עומדת בכל התנאים המפורטים בסעיף.

ב. אם לא מתקיימים תנאי סעיף 70, החוכר (קרי המוכר) חייב במס שבח, כאשר שווי המכירה יקבע כשווי הקרקע החקלאית, (בהתאם לשווי הקרקע בפועל ומחירה בעיני היזם המצטרף, המשלם לעיתים בגין הקרקע החקלאית לפי שווי של 51% משווי קרקע ביעוד החדש). שווי הרכישה ויום הרכישה של החוכר (קרי המוכר) לצורך תשלום מס השבח יקבע עפ"י המועד בו עלה לראשונה על הקרקע או במועד שרכש אותה מגוף אחר (לפי המאוחר).

חיוב במס רכישה של התאגיד:

החיוב במס רכישה של התאגיד המקבל את הקרקע, יהיה בשיעור 4.5% (5% במכירות לפני 1.3.1998) (כיום בשיעור 5%) ושוויה ייקבע בהתאם לשווי שנקבע לעניין מס השבח (כמוסבר בפיסקה 2.1 לעיל).

3. חיוב המס עם הצטרפות היזם

הקצאת המניות (בתאגיד אליו הועברה הקרקע) ליזם הינה פעולה באיגוד החברה במס שבח ובמס רכישה, שכן התאגיד הינו בגדר "איגוד מקרקעין", במקרה זה יקבע שווי המכירה והרכישה לצורך תשלום מס השבח ומס הרכישה, בהתאם לשווי הקרקע החקלאית כמפורט בפיסקה 2.1(ב). בעל המניות (החקלאי) שזכויותיו מידלדלות הוא עושה הפעולה.

4. שינוי היעוד על ידי התאגיד עפ"י החלטה 717

שינוי היעוד על ידי התאגיד מהווה רכישת זכות במקרקעין ועל התאגיד לשלם מס רכישה בגין תוספת הזכויות שקיבל. "השווי" לצורך תשלום מס הרכישה יקבע בהתאם לגובה התשלום למינהל מקרקעי ישראל.

5. יובהר כי נציבות מס הכנסה מאפשרת הפעלת הסדר המיסוי המוצע גם על ביצוע בעבר של החלטה 717 שנעשה בסדר ובאופן משפטי שונה.

יובהר כי אם הצדדים לביצוע ההחלטה, החוכר והיזם, ביצעו את החלטה 717 באופן משפטי שונה מהסדר המפורט בחוזר זה, יש לקבוע את אופן המיסוי לאחר התייעצות עם מחלקת שומת מקרקעין.

6. חוזר זה מוצע כפשרה למוכרים במסגרת החלטה 717.

נציבות מס הכנסה שומרת לעצמה הזכות לטעון טענות נוספות ואחרות במסגרת דיון משפטי, מקום בו לא הושגה פשרה.

12.2. הוראת ביצוע מס שבח 4/98 - חליפין בעקבות שנוי יעוד של קרקע חקלאית לקרקע לבניה - החלטת מינהל מקרקעי ישראל מס' 727.

א. כללי:

מצ"ב צלום מהחלטת מינהל מקרקעי ישראל (להלן מ.מ.י) מס' 727 מיום 3.7.95. מטרת הוראת הביצוע היא לפרסם הנחייה למשרדים באשר לאופן עריכת השומה בקרקעות שיעודן שונה והוחזרו למ.מ.י עפ"י החלטת 727.

יצוין כי להחלטה 727 קדמו החלטות מ.מ.י 533, 611, 666 אשר בוטלו. מכירות שנעשו עפ"י החלטות אלה יחויבו במס עקרונית בצורה דומה. יש לקבל הנחיות על אופן עריכת השומות לגבי אותן מכירות ממחלקת שומת מקרקעין.

הוראות לפעולה

ב. משמעות החלטה 727

קרקע בבעלות מ.מ.י המוכרת לחוכרים שונים למטרות חקלאיות, כמוגדר בהחלטה 727, אשר יעודה שונה לבניה על פי חוק התכנון והבניה, יש להחזירה למ.מ.י והחוכרים יקבלו פיצוי תמורתה, בהתחשב בסוג החוכר ובהתאם לאיזור בו נמצאת הקרקע כמפורט בהחלטה, לפי שקול דעת מ.מ.י, באחת משתי האפשרויות, כפי שיובהר להלן:

1. קבלת פיצוי כספי.

2. קבלת חלק מסויים מהקרקע המיועדת לבניה באותו שטח המהווה קרקע חליפית.

בנסיבות מסויימות, יתכן כי החוכר יקבל בתמורה, עבור הקרקע המוחזרת, חלק בפיצוי כספי וחלק בקרקע

מיועדת לבניה.

ג. חובת הצהרה

החזרת קרקע למ.מ.י מהווה "מכירה" לענין חוק מס שבח מקרקעין. חוכר שהחזיר את הקרקע עפ"י החלטה 727 וקיבל פיצוי עפ"י הסכם עם מ.מ.י, חייב להגיש הצהרה על מכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 73 לחוק מס שבח מקרקעין. מ.מ.י, כצד לעיסקה, מודיע על כך למנהל מס שבח כמקובל.

ד. חיוב במס

1. מס שבח

1.1 יום ושווי רכישה

לענין חישוב מס השבח, יום הרכישה ייקבעו ביום שהחוכר עלה על הקרקע לראשונה או ביום שרכש את החכירה מחוכר אחר (ולא במישרין מ.מ.י), לפי המאוחר. כזכור, הגדרת "זכות במקרקעין" תוקנה בשנת 1996 ו"בר רשות" נחשב כבעל זכות במקרקעין לענין חוק מס שבח. (וראה גם הוראות המעבר).

1.2 שווי מכירה

1.2.1 כאשר הפיצוי יינתן בכסף, הסכום ששולם על ידי מ.מ.י יהווה שווי המכירה.

1.2.2 כאשר הפיצוי יינתן בקרקע המיועדת לבניה, יקבע שווי המכירה בהתאם לשווי הקרקע שהתקבלה כפיצוי. שווי זה יקבע בהתאם לשווי שהמינהל שיווק הקרקע המיועדת לבניה באותו שטח ליזמים או לקבלנים. אם מ.מ.י לא מכר קרקע באותו שטח יקבע מס שבח את השווי.

1.3 יום המכירה

יום המכירה הינו יום אישור הבקשה על ידי מ.מ.י בהתאם לס' 19 (3) לחוק מס שבח מקרקעין. בקשה לדחיית תשלום המס תידון בהתאם להוראות הכלליות בחוק מס שבח מקרקעין ובכללן סעיף 91א לחוק.

1.4 הכרה בהוצאות

בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק מס שבח יוכרו ההוצאות שלא ניתן ליחס אותן ישירות לקרקע החקלאית או לקרקע החלופית, כדלקמן:

א. בשלב החליפין, לענין קביעת השבח במכירת הקרקע החקלאית יוכר כהוצאה מרכיב יחסי של ההוצאות כיחס שבין שווי הזכות כקרקע חקלאית לשווי הזכות החלופית ביעודה החדש.

ב. יתרת סכום ההוצאה תוכר כניכוי בעת מכירת הקרקע שהתקבלה בחליפין.

הוראה זו יפה לגבי כל עיסקת חליפין ולא רק לגבי חליפין על פי החלטה 727.

2. מס רכישה

2.1. מ.מ.י פטור ממס רכישה.

2.2. כאשר הפיצוי, תמורת הקרקע החקלאית המוחזרת, ניתן בקרקע המיועדת לבניה, רואים בכך כאמור עיסקת חליפין ולכן עבור הקרקע החליפית שקיבל החוכר יש לחייבו במס רכישה בשווי זהה לשווי שהוא חוייב במס שבח, עבור הקרקע המוחזרת.

3. מס רכוש

יראו את המועד בו אישר מ.מ.י את עיסקת החליפין עפ"י החלטה 727, כמועד לחיוב במס רכוש על פי הגדרת "בעל" כאמור בסעיף 1 (ג) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים. את הקרקע החלופית יראו כיחידת מיסוי נפרדת ויקבע לה מספר זיהוי נפרד.

4. חבות היזם

לאור העובדה כי החלטת המנהל מתייחסת רק לחוכר החקלאי. הרי כל הצטרפות יזם לזכויותיו של החוכר החקלאי לצורך החלטת החלטה 727 תיבחן באופן שהיזם הצטרף למעשה רק לאחר ביצוע שינוי היעוד והחליפין על ידי החוכר החקלאי.

12.3. הוראת ביצוע 24/96 הרחבות במושבים וקיבוצים – החלטת מינהל מקרקעי ישראל מספר 737.

1. רכישת זכות במקרקעין

חוכרי מגרשים בהרחבות בהתאם להחלטת מ.מ.י מס' 737 הם רוכשי "זכות במקרקעין" וחלים עליהם כל הכללים של מכירה לפי חוק מס שבח מקרקעין, דהיינו חובת מסירת הצהרה על פי סעיף 73 ותשלום מס שבח ומס רכישה. מינהל מקרקעי ישראל התבקש והסכים להמציא הודעה ממוחשבת על החכרות כאמור, לרבות כל הפרטים, כמקובל בהחכרות רגילות.

להלן ההנחיות לטיפול שמאי ואיתור רוכשים ומוכרים שלא הצהירו כדין:

2. חובת הצהרה

החוכר מגרש ב"הרחבה", ישירות ממינהל מקרקעי ישראל או מחוכר אחר, רוכש זכות במקרקעין וחייב להצהיר על הרכישה.

יודגש במפורש כי על החוכר למסור הצהרה על גבי טופס מש"ח/7002 למרות שהמינהל, כמחכיר, ימסור תדפיס ממוחשב על ההחכרה כמקובל. בהצהרה ידווח החוכר על כל התשלומים ששילם בגין הזכות במקרקעין (במישרין או בעקיפין) הן למינהל והן לאחרים.

להצהרה יצרף החוכר טופס, שדוגמתו מצורפת כנספח, בו יפרט החוכר הסכומים ששילם עבור המגרש ויציין

כי לא שילם תמורה נוספת לגורם נוסף כלשהו (לאגודה, לחבר באגודה או לכל אדם אחר) בגין הזכות במקרקעין או בגין הסכמה, הפנייה וכדומה לרכישת הזכות. סוכם עם תנועת המושבים, לבקשתכם, כי בן ממשך שקיבל הזכות במתנה מאביו וידווח וישלם את מס הרכישה כדין עד ליום 31.3.1997 – יבוטלו לו הקנסות.

3. שווי החכירה

3.1. בהחלטת 737 של המינהל נקבע כדלקמן:

"דמי חכירה"

א. חוכרי המגרשים ישלמו למינהל דמי חכירה מהוונים מופחתים, שיוכרו במלוא דמי החכירה המהוונים בשיעור 91% לתקופה של 49 שנים בשעורים כדלקמן:

- (1) בישובים במרכז הארץ – 66% מערך הקרקע.
- (2) בישובי עדיפות לאומית ב' – 36% מערך הקרקע.
- (3) בישובי עדיפות לאומית א' – 22% מערך הקרקע.

ב. דמי החכירה בשיעורים הנ"ל ישולמו גם בעד תוספת בניה למגורים בנחלות ובמשקי עזר, אשר חלה בגינם חובת תשלום דמי חכירה בהתאם להחלטת המועצה 479 מיום 31.12.90, ובהתאם לשיעורים הנקובים בה.

ג. שומת הקרקע תהיה למ"ר מבונה, ללא פיתוח, ותקבע על ידי השמאי הממשלתי.

ד. בישובים במרכז הארץ, שאינם מוגדרים כישובים באזורי עדיפות לאומית ואינם בטיפול נקודתי, יהיה התשלום לפי הבניה בפועל, ולא פחות מ-140 מ"ר, ובכל מקרה לא יותר ממלוא קיבולת הבניה המותרת לפי תקנון הת.ב.ע..

ה. בישובים שבאזורי עדיפות לאומית או שהינם בטיפול נקודתי יהיה התשלום כאמור בס"ק (ד) לעיל, ולא פחות מ-100 מ"ר.

3.2. "שווי המכירה" לענין חוק מס שבח ייקבע על פי התמורה, שנקבעה לתשלום ע"י מינהל מקרקעי ישראל (כמפורט בתדפיס הממוחשב שיומצא ע"י המינהל), בתוספת כל סכום שהרוכש שילם לכל גורם אחר. אם הרוכש הוא קרוב של בעל נחלה במושב יש לשום את השווי (יחסים מיוחדים). לשם כך ניתן להעזר, בין היתר, בהערכת המינהל (שווי מלא לפני ההנחה).

3.3. יודגש שאין לקבל טענה כי השווי הינו בגובה התשלום לממ"י בלבד. לפיכך, כאשר הדיווח איננו מצוין תשלום נוסף, יש לשום את הקרקע במלוא השווי (ניתן להעזר כאמור בהערכת המינהל).

4. חיוב במס

ישנן מספר פרשנויות אפשריות למהות החלטות 612 ו- 737. נציבות מס הכנסה החליטה בענין זה לאמץ פרשנות מקילה באשר לנישומים (מוכרים ורוכשים) שדיווחו על המכירה. מקום בו יתגלה אי דיווח, הנציבות שומרת לעצמה הזכות לפעול בדרך של פרשנות מחמירה.

4.1. מס רכישה

חוכר מגרש ב"הרחבה" ממ.מ.י חייב לשלם מס רכישה על בסיס שווי כמפורט בפיסקה 3.2 לעיל, לפי השיעורים הקבועים בתקנות.

בהסדר עם התאחדות המושבים סוכם, כי בגין הזכות החקלאית שהועברה מאב לבן, ללא תמורה, ישולם מס רכישה בגובה 1/3 ממס הרכישה המלא, זאת כמובן מבלי לפגוע בחובה לשלם את מלוא מס הרכישה בגין תשלומים למינהל. הסדר זה חל רק על בנים שדיווחו על המכירה ללא תמורה לא יאוחר מיום 31.3.97 (או עד יום המכירה, לפי המאוחר).

4.2. מס שבח

4.2.1. כל תוספת תמורה ששולמה על ידי החוכר עבור חכירת הזכות במגרש, הינה חלק "משווי המכירה" של הזכות במקרקעין ויש לחייב את מקבל התמורה במס שבח (מלבד מינהל מקרקעי ישראל). (אין המדובר כאן במכירת זכות החייבת ברווח הון לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה, שכן אין כאן מכירת זכות ברשות, אלא מכירה של זכות במקרקעין – "הענקתה של זכות להורות על הענקה").

4.2.2. כדי לפשט, ניתן לראות ב"שווי הרכישה" של הזכות הנמכרת ו"יום הרכישה" כשווי יום רכישת הזכות במקרקעין ביעודה החקלאי (יום עליה לקרקע או יום רכישת הנחלה לפי המאוחר).

4.2.3. מובן מאליו, כי בעת חישוב מס השבח זכאי "מוכר" לקיזוזים, זיכויים אישיים ופריסה כמקובל לגבי כל מוכר.

4.2.4. שווי המכירה בגינו ישולם מס הרכישה כאמור, יהווה שווי רכישה של הרוכש בעת המכירה בעתיד של המקרקעין שנרכשו.

5. תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, הליכים לפי סעיפים 82 ו- 96 לחוק מס שבח

מקום שלא הוצהר על מכירה כמפורט לעיל יש לנהוג כדלקמן:

5.1. אם לאור האמור בהוראת ביצוע זו, יתברר כי בזמנו נקבעה שומה לגבי מכירת זכות במקרקעין במסגרת "הרחבה" והעובדות מצדיקות תיקון שומה, יש לבחון אפשרות לשימוש בסעיף 85 למטרה זו.

5.2. אם המכירה דווחה למס הכנסה, ושולם מלוא המס, יש לדרוש הצהרה לצורך מס הרכישה.

5.3. סעיף 4(א) להחלטה 737 קובע: מגרשי המגורים יוחכרו על ידי המינהל למועמדים שיומלצו על ידי האגודה. וכן בסעיף קטן (ג): רשימת המועמדים בציון מספר המגרש המומלץ להחכרה לכל אחד מהם, תומצא למינהל כשהיא חתומה על ידי מורשי החתימה של האגודה (ור' לענין זה גם ס"ק ד' להחלטה). לפיכך מתן

המלצה מהווה "מכירה" לענין חוק מס שבח, המחוייבת בהצהרה. בהעדר הצהרות יש לדרוש, לפי הענין, מהמוכר הממליץ (לרבות המושב), הצהרות על פי סעיף 82 לחוק ולזמן אותם על פי סעיף 96 לחוק, למשרד האזורי. במסגרת זו יש לדרוש כל מסמך הקשור במכירת הזכות במקרקעין ולגבות ממנו עדות לגבי הסכומים ששילם רוכש לאחרים. אם אין תגובה לדרישה להצהרות יש לערוך שומות על פי סעיף 82 לחוק מס שבח על מכירת זכות במקרקעין מהממליץ לרוכש, כששווי המכירה יקבע כהפרש שבין הסכום ששולם למינהל מקרקעי ישראל לבין שווי המקרקעין המיועדים לבניה בשוק. בהעדר זהות מוכר יש לראות את המושב/קיבוץ כמוכר.

13. ניכויים

פעולה אריתמטית פשוטה בה יוטל המס על ההפרש שבין שווי המכירה לשווי הרכישה של המקרקעין תהא כמובן בלתי צודקת. העיקרון שבהטלת המס הוא מיסוי הרווחים הצומחים לבעל המקרקעין בין רכישתם למכירתם. ברם, ישנם גורמים נוספים אשר יש להתחשב בהם וכך אכן נעשה בעת חקיקת החוק. המחוקק מתיר לנישום ניכוי הוצאות שהוציא לצורך השבחת הנכס, מיסים ואגרות שונות. השיטה בה נקט המחוקק בהתירו ניכויים אלה ראויה אף היא להתייחסות. במקום לאשר את ניכוי ההוצאות והניכויים שהותרו בניכוי משווי המכירה או מההפרש שבינו לבין שווי הרכישה, קבע המחוקק, כי אלה יתוספו לשווי הרכישה וכך, עם חישוב השבח ע"י הפחתת שווי הרכישה משווי המכירה באים לידי ביטוי הניכויים שהותרו.

בדרך כלל יותר ניכוי של הוצאות שהוצאו לצורך השבחת המקרקעין נשוא העיסקה. ברם, סעיף 39 (3) לחוק, מתיר אף ניכוי הוצאות שהוצאו לצורך השבחת מקרקעין סמוכים השייכים אף הם לבעל המקרקעין המוכר. בסעיף הגבלות מסויימות, שעיקרן התרת הניכוי בשיעור יחסי, תוך התחשבות בעליית ערכם של המקרקעין הסמוכים (ראה נוסחו של סעיף 39 (3) המתיר הוצאות אלה).

החוק מתיר בניכוי הוצאות שהוצאו לאחר יום הרכישה, הן לפני יום המכירה והן אלו שהוצאו לאחר יום המכירה.

נסקור עתה את יתר ההוצאות המותרות לפי סעיף 39 לחוק וסעיף 39א לחוק שהוסף במסגרת תיקון מספר 50 לחוק - הם סעיפי הניכויים. נציין עוד, כי הסעיפים קובעים שהוצאות המותרות לניכוי לפי פקודת מס הכנסה לא יותרו בניכוי בחישוב השבח, וזאת בין אם המוכר תבע את ניכוי במועדן ובין אם לא ניצל זכותו לנכותן.

סעיף 39(1)

זהו הניכוי החשוב ביותר, על-פיו, מותרות בניכוי הוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד יום המכירה ושגרמו להשבחת המקרקעין. לתוך קטגוריה זו תיכנס כמובן כל הוצאה שהוצאה לצורך בנייה על מקרקעין לצורך השבחתם בכל אופן אחר.

במסגרת סעיף זה מותרת בניכוי גם הוצאות השבחה שהביאו להשבחת הזכות במקרקעין, ושאינן השבחות פיזיות, הכוונה היא להשבחות תכנוניות כגון: רכישת זכויות בנייה נוספות; השגת הקלה בבניה; שינוי יעוד המקרקעין; איחוד וחלוקה מחדש של חלקות. יצוין, כי על פי הוראת ביצוע 16/98 ההוצאות הר"מ לא תיחשבנה כהוצאות השבחה:

- שכר טרחה ליועצים מקצועיים והוצאות לחוות דעת מקצועיות בקשר למכירה;
- הוצאות מיפוי ומדידה לצורך המכירה;
- הוצאות משפטיות לצורך אכיפת הסכם המכר או לצורך גביית תמורת המכירה;
- תשלום פיצויים בגין ביטול מכירה קודמת.

סעיף 39(2)

הסעיף דן בהוצאות שהוציא הנישום לצורך קבלת חזקה יחודית בנכס המקרקעין. המדובר הוא בפינוי של הדיירים המחזיקים בנכס. הוצאה שהוציא הנישום לקבלת החזקה בנכס לפני תאריך הרכישה לא תותר בניכוי. באותו מקרה שילם הבנק דמי-מפתח והפך לדייר מוגן בנכס ורק לאחר מכן רכש אותו ומכרו. על פי הוראה מקצועית מיום 12.1.66, במקרה בו שילמו דמי פינוי יותר מפעם אחת, יותרו בניכוי רק דמי הפינוי ששולמו בפעם האחרונה.

סעיף 39(4)

סעיף זה מתיר ניכוי אגרות ותוספות מס ששילם המוכר בקשר עם רכישת המקרקעין.

סעיפים 39 (5) (6) ו-(7)

סעיפים אלה מתירים בניכוי דמי תיווך ששילם המוכר, הן עבור רכישת הקרקע, הן עבור מכירתה, וכן שכר טירחת עורך דין ששילם המוכר, הן עבור רכישות הקרקע והן עבור מכירתה. מדובר בתשלומים סבירים בנסיבות העניין ונראה כי תשלומים מופרזים לא יוכרו, ואף קיימת מגבלה לדמי תיווך בשיעור 2% לכל היותר.

סעיף 39 (8)

סעיף זה קובע כי תשלומים למס רכוש וארנונה עירונית מותרים בניכוי כהוצאה. יש לשים לב כי סעיף זה מתיר למעשה הוצאה שאין לה כל קשר להשבחת הנכס, אולם, המחוקק מצא לנכון להתיר אף אותה לניכוי. תשלומים אלה מותרים בניכוי כאמור, אף אם שולמו לאחר יום המכירה³⁰.

סעיף 39 (א8)

סעיף זה הוסף במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, וקובע כי מס המכירה ששולם במסגרת המכירה נשוא החישוב (לגבי מקרקעין שנרכשו לפני יום ה- 7.11.01, שכן, על פי תיקון מספר 50 לחוק ניסוי מקרקעין, לא יוטל מס מכירה במכירת מקרקעין שנרכשו מיום ה- 7.11.01) – יותר כהוצאה בחישוב השבח.

סעיף 39 (9) ו-(10)

סעיף 39(9) מתייחס למכירת זכויות בחכירה. הסעיף מתיר ניכוי הסכום ששילם החוכר - מוכר החכירה בעיסקה הנוכחית - לבעל המקרקעין, תמורת הסכמתו למכירה. גם הוצאה זו ניתן לנכות אף אם תשלומה בוצע לאחר יום המכירה³¹. בדומה, סעיף 39(10) מתיר בניכוי דמי עמילות ששולמו לבעל משכנתא על הקרקע תמורת הסכמתו למכירה (אך לא יותר מ- 2% מסכום המשכנתא שטרם נפרע).

סעיף 39 (11)

סעיף זה מתיר בניכוי כל סכום ששילם המוכר בגין המקרקעין הנמכרים כמס השבחה לפי פקודת בני ערים,

³⁰ עמ"ש 493/81 אלסון נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי 49.

³¹ עמ"ש 7/79 שלף נ' מנהל מס שבח, פסי"מ תשמ"א(א) 524.

1936 (כיום - היטל השבחה לפי חוק התיכנון והבנייה, תשכ"ה-1965) או, לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצורך ציבור) 1943, או, כל מס השבחה או תשלום חובה דומה (כגון: היטל ביוב, תיעול, מדרכות, כבישים).

סעיף 39א.

סעיף זה הוסף, כאמור, בתיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין, והוא קובע, כי הוצאות ריבית ריאלית ששולמו על ידי מוכר זכות במקרקעין שנרכשה על ידו ביום ה- 7.11.01 או לאחריו, ושאינן מותרות על פי הפקודה, תותרנה כניכוי בחישוב השבח. ניכוי זה יותר בכפוף למספר תנאים:

א. ההלוואה נועדה לרכישת או השבחת הזכות במקרקעין והתקבלה בסמוך לרכישה או להשבחה או נועדה לפירעון יתרת הלוואה ששימשה כאמור;

ב. ההלוואה התקבלה ביום ה- 7.11.01 או לאחריו;

ג. ההלוואה לא התקבלה מקרוב.

באשר לזכות במקרקעין שאינה רשומה בפנקסי החשבונות המנוהלים לפי השיטה הכפולה, תנאי נוסף הוא שההלוואה מובטחת במשכנתא, התחייבות לרישום משכנתא או הערת אזהרה לרישום משכנתא על אותה זכות, ושהבטוחה נרשמה בסמוך לקבלת ההלוואה.

14. פטורים

בחוק מיסוי מקרקעין קיימת מערכת פטורים המכוונת להשיג מטרות שונות. נסקור בקצרה את הפטורים העיקריים והחשובים תוך הדגשה, כי סקירה זו אינה ממצה את כל סוגי הפטורים. הפטורים אותם נסקור מתחלקים לשני סוגים: הסוג הראשון, כולל פטורים מלאים ממס, שבהם כלל לא משולם מס שבח על השבח שנוצר מיום הרכישה ועד ליום המכירה. לסוג זה של פטורים נכנס פטור עפ"י סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, הפטור ממס שבח מכירה או פעולה באיגוד הנתונים לשומת מס הכנסה, ומטרתו היא מניעת תשלום כפל מס, וכן פטורים למכירת דירת מגורים שבהם נדון בפרק נפרד. הסוג השני, כולל פטורים שאינם מבטלים את החיוב במס, אלא דוחים אותו. סוג זה של פטורים כולל את הפטורים האחרים בהם נעסק, והם פטורים לפי סעיפים 62, 63, 64, 65, 67, 70 ו-71 לחוק. תוצאת פטורים אלו (בשילוב עם ההוראות שנקבעו לגבי קביעת יום הרכישה ושווי הרכישה של המקרקעין) הינה שכאשר ימכור הרוכש את הנכס במכירה לא פטורה, הוא יחוייב במס גם עבור השבח שנצמח בעת שהנכס היה בידי מי שהעבירו לידיו בפטור, כך שהחיוב במס החל על השבח שבידי המוכר, נדחה ומוטל על הרוכש בעת שימכור הוא את הנכס.

במסגרת תיקון 50 לחוק, הוספו אף פטורים נוספים, במסגרת הוראת שעה, הפטורים ממס חילוף זכויות במקרקעין, ורכישה ומכירה של זכויות במסגרת פרויקטים של פינוי ובינוי.

עקרונית, הפטור ניתן באופן חריג והכלל הוא תשלום מס. מתוך כלל זה, נגזרה גם ההלכה בעמ"ש (נצ') 3283/81 לפיה נטל הראייה לקיומו של הפטור הוא על הטוען לפטור ולא על שלטונות המס.

14.1 מכירה החייבת במס הכנסה - סעיף 50.

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בנישומים שעל מכירת קרקעותיהם תחול פקודת מס ההכנסה (כקבלנים שקרקעותיהם נחשבות כמלאי עסקי), הסעיף קובע:

(א) "מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהרווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.

³² עמ"ש (נצ') 83/81 חורי נ' מנהל מס שבח, פ"מ תשמ"ג (2) 10.

(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הרווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה. המנהל רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס הכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס הכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד".

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין פוטר, אם כן, ממס שבח מכירה של זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, שהרווח ממנה נתון לשומה עפ"י פקודת מס הכנסה. הפטור איננו פוטר לחלוטין ממס, אלא "מחליף" את מס השבח ההוני, במס הכנסה כאשר מדובר במכירה פירונית של זכויות במקרקעין או על פעולות באיגוד הנושאות אופי פירוני, ובכך מונע תשלום כפל מס על אותה מכירה או פעולה.

סעיף 50 (ב) לפקודה קובע את התנאים לעמידה בפטור, כשהחשוב מביניהם הוא הצגת אישור, המתקבל מפקיד השומה, שהרווח ממכירת הזכות או מהפעולה באיגוד נתון לשומת מס הכנסה.

14.2. מתנות לקרובים - סעיף 62.

סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין דן במקרים של העברת זכויות במקרקעין או באיגוד לקרובי משפחה, כאשר העברה נעשית ללא תמורה, וקובע:

(א) "מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – שאינו איגוד בשליטתו – יהיו פטורים ממס.

(ב) מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד איתו בדירה, פטורה ממס; לענין זה: "בן זוג המתגורר יחד איתו בדירה" – מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה".

סעיף 62 (א) מעניק פטור כאשר נעשית העברה ללא תמורה מיחיד לקרובו. יש לציין כי תמורה סמלית לא תשלול את הפטור ותיכלל בגדר העברה ללא תמורה (ראה עמ"ש (חיי) 334/64 לקביעת היותה או אי היותה של התמורה "סמלית" יש חשיבות גדולה מכיוון שהעברה, אפילו בתמורה מסוימת שהיא נמוכה מהשווי הריאלי של המקרקעין, עשויה להיות חייבת במס מלא בהתאם לשווי השוק, שכן המנהל יהא רשאי לראות ביחסי הקירבה המשפחתית "יחסים מיוחדים". הסעיף מגביל את הפטור למכירה שמבצע "יחיד". בע"א 34527/69 פסק בית המשפט העליון כי יש לפרש את המונח "יחיד" על פי מובנו ושימושו היומיומי בפי הבריות, בניגוד למונח "אדם" הכולל גם תאגיד. מכאן שמכירה ע"י איגוד איננה נכנסת למסגרת הפטור שבסעיף 62.

הפטור בסעיף 62 (א) מוענק למכירה ל"קרוב", בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מוגדר "קרוב" לאדם פלוני.

(1) בן זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני זוגם;

(4) איגוד שהוא בשליטתו.

³³ עמ"ש (חיי) 14/64 גולדנברג נ' מנהל מס שבח, פ"מ מו 134.
³⁴ ע"א 527/69 הטכניון נ' מנהל מס שבח, פ"ד כד (1) 554.

סעיף 62(א) מוציא מגדר הגדרת קרוב, איגוד הנמצא בשליטת המוכר, ובכך מצמצם את תחולת הפטור, כשאינו מאפשר העברה פטורה של זכות במקרקעין או באיגוד, מאדם לאיגוד שבשליטתו.

סעיף 62(ב) מרחיב את הפטור ומוסיף פטור בהעברה ללא תמורה של דירת מגורים, גם כשהעברה היא לידועה או לידוע בציבור, שאינם נחשבים כקרוב על פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. הפטור מותנה בכך שהמעביר והידועה בציבור חיו חיי משפחה בדירת המגורים המועברת שנה לפחות לפני ההעברה.

14.3. ויתור ללא תמורה - סעיף 63.

סעיף 63 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"ויתור על זכות ללא תמורה - פטורה ממס"

הסעיף מעניק פטור ממס לויתור על זכות. ויתור כזה הנכלל בהגדרת מכירה שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, היה חייב לכאורה במס-שבח. הסעיף מרחיב את הפטור שנקבע בסעיף 62 וקובע כי כל ויתור על זכויות ללא תמורה יהיה פטור ממס, בין אם ע"י איגוד ובין אם ע"י יחיד. גם היקף הזכאים מורחב וכולל גם איגודים ויחידים שאינם קרובי משפחה.

למרות שנראה שהסעיף מאפשר להעניק מתנה לכל אדם או איגוד, בעקבות הרחבת רשימת הזכאים, פרש בית המשפט בענין **חברת אפריים**³⁵ את המונח "ויתור" כמדגיש את יסוד ההסתלקות ללא תנאי של בעל הזכות, לעומת "העברה" הנעשית לטובת אדם אחר. כלומר, הסעיף אינו פוטר מצבים שבהם מעביר האדם נכס לאדם אחר, אלא רק מצבים שבו הוא מסתלק מן הזכות ללא תנאי. כתוצאה מהויתור יכול האדם האחר לזכות בנכס, אך אין הדבר תלוי ברצונו של המזכה להעביר לו את הנכס, כפי שהדבר בהעברה.

14.4. הפקעה שתמורתה זכות במקרקעין – סעיף 64

סעיף 64 לחוק מיסוי מקרקעין דן במצבים של הפקעת זכות במקרקעין המוחלפת בזכות אחרת כפיצוי וקובע:

"הפקעה של זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - פטורה ממס"

הסעיף פוטר ממס הפקעה, הנחשבת כמכירה לפי סעיף 5(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר ניתנת כפיצוי על ההפקעה, תמורה בצורת זכות אחרת במקרקעין.

גם כאשר לא מתמלאים תנאי סעיף הפטור וניתנת גם תמורה כספית, חייבת תמורת ההפקעה במס הקטן ב-50% מן המס הרגיל על פי סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין. הזיכוי בסעיף 48 הוא מדורג וכולל מדרגות מס נמוכות עוד יותר, אך הן הפכו לחסרות ערך בשל אי התאמתן למדד.

בגדר הסעיף נכנסות רק הפקעות שנעשו מכוח חוק, כגון הפקעות מכוח חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה - 1965, הפקעות מכוח חוק העתיקות, התשל"א - 1978, הפקעות מכוח פקודת הקרקעות (רכישה לצורכי ציבור) - 1943 והפקעות מכוח חיקוקים אחרים. מצב שבו החליף הבעלים את הקרקע עקב נסיבות שהיו מובילות להפקעה (כגון איום הרשות להפקיע את הקרקע אם לא תימכר), לא יזכה לפטור שבסעיף, מכיוון שלא מדובר בהפקעה מכוח חוק, אלא באיום בהפקעה בלבד.

³⁵ ע"א 546/65 חברת אפריים בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד כ(2) 176

יש לציין כי הסעיף פוטר אך ורק מצבים שבהם ניתנה בתמורה רק זכות במקרקעין. מצב שבו שולמו גם פיצויים כספיים אינו נכנס לגדר הסעיף ומבטל את הפטור לחלוטין. המחוקק איננו מאפשר קבלת פטור חלקי עבור החלק במקרקעין שהוחלף במקרקעין אחרים, וחייב יתרת התמורה, כפי שנעשה בסעיף 65 לחוק מיסוי מקרקעין.

14.5. פטור בהחלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת - סעיף 65.

סעיף 65 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במצבים בהם מחליפה רשות מוסמכת מקרקעין עקב צו (ולא חיקוק), וקובע:

”החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה, כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף – תהיה פטורה ממס; שולם סכום הפרש כאמור – יראו את המוכר לענין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום הפרש האמור לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן”.

סעיף 65 פוטר ממס שבח, חליפין של מקרקעין שבוצעו כתוצאה מצו של רשות מוסמכת, ובלבד שלא חלות על החליפין הוראות סעיף 67 לחוק בדבר הפטור לאיחוד וחלוקת מקרקעין. הסעיף, איננו עוסק במצבים של הפקעה מכוח חיקוקים (בהם עוסק סעיף 64) אלא בחליפין מכוח צו רשות בלבד, הפטור לא יינתן לחליפין שבוצעו עקב איום להוצאת צו החלפה, או לחליפין שבוצעו מיוזמת הבעלים, אלא לחליפין כפויים בלבד, כשהוצאת צו הרשות היא תנאי הכרחי לנתינת הפטור.

להבדיל מסעיף 64 לחוק מיסוי מקרקעין, מאפשר סעיף 65 להחיל את הפטור, גם כשניתנת תמורה נוספת מלבד הקרקע החליפית. במקרה כזה יהיה הפטור על חלק יחסי מהקרקע בלבד, ועל החלק שניתן עבור התמורה הנוספת ישולם מס שבח.

החלק מהקרקע שיחויב במס שבח מחושב באמצעות הנוסחה הבאה:

$$\frac{\text{שווי המכירה של החלק החייב}}{\text{במס מן הקרקע שהוחלפה}} = \text{שווי קרקע} \times \frac{\text{תמורה נוספת שנתקבלה}}{\text{תמורה נוספת + שווי קרקע חלופית שהוחלפה}}$$

משווי המכירה של החלק החייב במס ינוכה חלק יחסי זהה משווי הרכישה וחלק יחסי זהה מהניכויים (כאמור בסעיפים 22 ו-40). כששאר שווי הרכישה והניכויים של הקרקע המקורית יישארו עד למכירת הקרקע החליפית (כאמור בסעיפים 32 ו-39 (12) (ב)).

יש לציין כי התמורה הכספית, הממוסה לפי סעיף זה, זוכה לשיעור מס מוקטן ב- 50% לפי סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין (בדומה להפקעה שבצידה פיצוי כספי).

14.6. פטור בחלוקת קרקעות שבבעלות משותפת - סעיף 67.

סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במצב שבו שותפים לבעלות בקרקע מחליטים לחלק אותה ביניהם ובמצב של איחוד מגרשים.

הפטור בסעיף הורחב משמעותית במסגרת תיקונים 49 ו-50 לחוק מיסוי מקרקעין, שבקשר לסעיף דגן יכנס

לתוקף ביום 1.1.02. כך, למשל, עובר לתיקונים לא התאפשרה קבלת פטור חלקי במקרה בו תמורה כספית היתה נלווית לחלוקה. כמו כן, לא התאפשרה קבלת פטור באיחוד מגרשים, וזאת בעקבות ההלכה שנפסקה בפרשת **שטיינברג**³⁶ לפיה סעיף 67 אינו מקנה פטור לאיחוד מקרקעין. יצויין, כי למרות הלכה זו, החליטו רשויות מיסוי מקרקעין לפרסם את הוראת ביצוע 14/97 – פטור באיחוד חלקות. לשון הוראה זו מקלה על הנישום בניגוד להלכה אשר נקבעה בפרשת שטיינברג ואין לה כל עיגון במילות החוק עובר לתיקונים 49 ו-50 לחוק. הוראה זו קובעת שבהתקיים תנאים מסוימים יינתן פטור גם באיחוד חלקות.

הסעיף לאחר תיקונים 49 ו-50 לחוק קובע כי פעולה של חלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים בהתאם לחלקיהם בזכות, או פעולה של איחוד מקרקעין לפי חוק התכנון והבניה כך שלבעלים תהא זכות במקרקעין לאחר האיחוד בהתאם לזכויותיהם עובר לאיחוד, או פעולה של איחוד מקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה במקרקעין הגובלים זה בזה של אותו מוכר, תהינה פטורות ממס במידה ולא משולם סכום הפרש כלשהו. כשמשולם סכום הפרש בכסף, הפטור ממס יהיה לחלק יחסי מן המכירה שהוא כיחס שבין שווי הזכות שהתקבלה בידי המוכר בעקבות האיחוד או החלוקה, לבין הסכום הכולל של התמורה שקיבל המוכר, קרי שווי הזכות שקיבל המוכר כאמור בתוספת סכום ההפרש.

לפי סעיף 27 לחוק המקרקעין: **"מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסויים בהם"**. מכאן, שאם קרקע מוחזקת במשותף על ידי כמה בעלים, והם בוחרים לפרק את השותפות, ולהפריד את הקרקע לחלקות שינתנו לכל אחד מהם, מדובר בעסקת חליפין, הנכללת בהגדרת "מכירה" שבסעיף 1 לחוק. על מנת שיתאפשר לבעלים משותפים בקרקע לחלק אותה ביניהם ללא חיוב במס או לבעלי מגרשים לאחד אותם (לפי חוק התכנון והבניה), חוקק סעיף 67 לחוק.

עובר לתיקון, פורש הסעיף בבית המשפט כפטר ממס רק במקרה שבו נכס מקרקעין אחד מחולק בין בעלי המשותפים, אך איננו פטר ממס מצב שבו מחזיקים הבעלים במשותף מספר נכסי מקרקעין, שאינם גובלים, ומחלקים אותם ביניהם כך שכל אחד מהבעלים מקבל נכס שלם נפרד (ראה ע"א 799/77³⁷ וד"נ 22/80³⁸). נדמה כי תיקונים מספר 49 ו-50 לחוק, לא שינו את ההלכה הנ"ל, ואולם עת עסקינן במקרקעין גובלים, המוחזקים במשותף, ניתן יהיה לנקוט בפעילויות של איחוד וחלוקה על מנת להקצות נכס נפרד לכל אחד מהבעלים. יש לציין, כי הסעיף אינו חל על חלוקת מקרקעין בין בעלי זכויות באיגוד, כך שכדי לבצע חלוקה כזאת בפטור יש לפרק ראשית את האיגוד בפטור לפי סעיף 71 (פטור כזה אינו מתאפשר באיגוד שהפך לכזה ביום 7.11.01 או לאחריו), כך שבעלי הזכויות באיגוד יהפכו לבעלים משותפים במקרקעין ולאחר מכן לחלק את הקרקע בין הבעלים המשותפים, בפטור לפי סעיף 67.

14.7 פטור מותנה למכירות מסוימות לאיגודים

סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בהעברת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי הזכויות באותו איגוד וקובע:

"מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה לאיגוד על ידי בעלי הזכויות באותו איגוד תהיה פטורה ממס אם –

- (1) **אותו איגוד הוא איגוד מקרקעין או מיד לאחר שרכש את המקרקעין הפך להיות איגוד מקרקעין;**
- (2) **הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;**

³⁶ עמ"ש 954/94 **אברהם שטיינברג ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, מיסים י'3, עמ' 36-.

³⁷ ע"א 799/77 **מנהל מס שבח נ' סחייק**, פ"ד לב (3) 156.

³⁸ ד"נ 22/80 **שרייבר נ' מנהל מס שבח**, פ"ד לד (4) 589.

- (3) הזכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד נרשמו על שם האיגוד תוך ששה חודשים מיום המכירה אם הן ניתנו לרישום, או אם היתה מניעה לרישום כזה – תוך ששה חודשים מהיום שהוסרה המניעה.
- (4) יעדה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עיסקי בעת המכירה לאיגוד".

סעיף 70 מעניק אם כן פטור בהעברות מסוימות של זכויות במקרקעין מבעלי הזכויות לאיגודים שבבעלותם וזאת כפוף לתנאים מספר. ראשית יש להבין, כי מטרת הסעיף היא מתן פטור לעסקאות אשר מאחוריהן אין שום שינוי כלכלי משום סוג שהוא בזכויות הבעלים. ומטרה זו מנסה הסעיף להשיג על ידי התנאים הללו:

1. המכירה תהא ללא תמורה ולענין זה אין רואים את המניות המוקצות מהאיגוד לבעליו כתמורה;
 2. הזכות נמכרה לאיגוד במקרקעין או לאיגוד שמיד לאחר המכירה הפך להיות איגוד מקרקעין. איגוד שלא היה איגוד מקרקעין בעת ההעברה משום שהיו לו נכסים שאינם זכויות במקרקעין יכול למכרם מיד לאחר ההעברה ולהפוך לאיגוד מקרקעין.
 3. למוכרים יהיו אותם זכויות באיגוד כשם שהיו להם במקרקעין המועברים. תנאי זה מחייב כי כל הזכויות הכלכליות (זכות לנכסים בפירוק, זכות לדיבידנד וכד') באיגוד המקרקעין יחולקו ביחס בו היו מצויות הזכויות במקרקעין אשר עברו לאיגוד. כמו כן תנאי זה אינו מאפשר כי כמה אנשים יעבירו כל אחד נכס המצוי בבעלותו הבלעדית לאיגוד בפטור ממס לפי סעיף זה. התנאי מחייב כי כל אחד מהאנשים יחזיק בכל אחד מהנכסים המועברים באותו יחס (למשל אדם א' יחזיק 20% בכל הנכסים ואדם ב' יחזיק 80% בכל הנכסים). תנאי זה מבטיח שהעסקה אכן לא תשנה דבר מהבחינה הכלכלית. בנוסף לא מאפשר תנאי זה העברת נכס הונני ביחד עם הזכויות במקרקעין משום שנכס זה לא יקנה שום זכות באיגוד (בהנחה שהוא לא יוציא את האיגוד מהגדרת איגוד מקרקעין).
 4. יש לרשום את הזכויות במקרקעין על שם האיגוד תוך ששה חודשים מיום שהדבר אפשרי.
 5. אין לשנות את יעודה של הקרקע מנכס הונני למלאי עיסקי בעת ההעברה. תנאי זה התווסף בתיקון 39 לחוק ועוד ידון בהמשך.
- בעקבות תיקון מספר 50, הוחל הפטור בהעברת נכסים לחברה תמורת מניותיה בהתאם לסעיף 104 לפקודת מס הכנסה, גם לחברה שהיא איגוד מקרקעין, ובלבד שאם הנכס המועבר הוא קרקע, תושלם בניית בניין על הקרקע בתוך 4 שנים מיום ההעברה, לפי תנאים שיקבע הנציב. תוצאת החלתו של סעיף 104 לפקודה במקביל לסעיף 70 לחוק, נותנת אפשרויות נוספות בידי החפץ להעביר נכס מקרקעין לאיגוד מקרקעין, שכן תנאי סעיף 104 לפקודה שונים מתנאי סעיף 70 לחוק.

14.8. פטור בהעברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד - סעיף 71.

בעקבות תיקון מספר 50 לחוק, אשר החיל את הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה על פירוק איגוד שהפך לכזה ביום ה- 7.11.01 או לאחריו, תחולתו של סעיף 71 לחוק מצטמצמת לאיגודים שהיו כאלה לפני יום ה- 7.11.01.

סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בהעברת זכות מאיגוד מתפרק לחבריו וקובע:

"מכירת זכות במקרקעין של איגוד(בסעיף זה האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה:

- (1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;
- (2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות;
- (3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;

- (4) הזכויות במקרקעין שנמכרו על ידי האיגוד המתפרק נרשמו על שם בעליהם תוך ששה חודשים מיום המכירה – אם הן ניתנות לרישום, או אם היתה מניעה לרישום כזה – תוך ששה חודשים מיום שהוסרה המניעה;
- (5) ייעדה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עיסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי הענין".

סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין מעניק אם כן פטור להעברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מאיגוד לחבריו, בתנאי שההעברה נעשתה בזמן פירוק האיגוד וללא תמורה, הזכויות לחברים הוקנו באותו יחס שהיה קיים בזכויות באיגוד ונרשמו על שם בעליהם החדשים בתוך ששה חודשים מיום המכירה.

נדון בתנאי תחולת הסעיף אחד לאחד:

14.8.1. העברה אגב פירוק האיגוד

לשם עמידה בתנאי, על האיגוד להתחיל בפרוק לפני העברת הזכויות במקרקעין לידי בעלי המניות. יום תחילת הפרוק שלאחריו ניתן להתחיל להעביר זכויות בפטור הינו יום קבלת ההחלטה להתפרק (בפרוק מרצון) או יום ההגשה של בקשת הפירוק לבית המשפט (בפרוק ע"י בית משפט). יום המכירה יהיה היום בו החליט המפרק על העברת הזכויות במקרקעין לבעלי האיגוד.

14.8.2. העברה ללא תמורה

לשם עמידה בתנאי זה, חייבת העברת הזכויות במקרקעין לבעלי המניות להיות ללא שום תמורה. תשלום בכסף או בשווה כסף, יוציא את המכירה מגדר הפטור והיא תחויב במס.

14.8.3. יחס זהה של הזכויות

העברת הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד לבעלי המניות באיגוד המתפרק, צריכה להיעשות על פי אותו שיעור יחסי של ההחזקה בזכויות האיגוד המתפרק. הדבר מוביל לכך שכל אחד מנכסי האיגוד מועבר לבעלי הזכויות בבעלות משותפת. כדי להפריד את הבעלות ולפצל את הנכסים לבעלים נפרדים בפטור ממס, חייבים בעלי הזכויות לעמוד בתנאי סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין.

14.8.4. רישום הזכויות על שם בעליהן

על מקבלי הזכויות במקרקעין מוטלת חובה לרשום את העברת הזכויות בלשכת רישום המקרקעין בתוך שישה חודשים מיום המכירה. אם קיימת מניעה לרישום זה, שאינה תלויה בבעל הזכות, קיימת החובה לרשום את ההעברה תוך שישה חודשים ממועד הסרת המניעה. מניעה יכולה לנבוע מאי קבלת אישור ממנהל מס שבח להעברה בשל אי הוצאת שומה סופית לעסקה. מניעה זו נעלמת כאשר מוציא מנהל מס שבח שומה סופית (במקרה של השגה או ערר על השומה, מאפשר מנהל מס שבח למערער להפקיד ערובה לשם קבלת האישור הנדון, כך שהמניעה מוסרת גם במקרה כזה).³⁹

14.8.5. שלילת הפטור לדירת מגורים שנתקבלה אגב פירוק איגוד

³⁹ שאלה נכבדת היא שאלת היחס שבין הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין ובין הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, בשל קוצר היריעה אנו לא נעסוק בשאלה רחבה זו הטעונה כשלעצמה דיון רחב ביותר.

בשנת 1997 נתקבל תיקון למס שבח, שבמסגרתו הוסף סעיף 72ב לחוק, השולל פטור ממס לגבי העברת דירת מגורים בפירוק איגוד, כאשר הדירה נמכרה מאוחר יותר בפטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק, העוסק בפטור ממס במכירת דירת מגורים.

מטרת תיקון זה היא למנוע תכנון מס נפוץ בו מסבים אנשים חברות והופכים אותם לאיגודי מקרקעין. לאחר מכן מתפרק האיגוד ונכסיו מועברים בפטור ממס לחברי האיגוד. בעת מכירה עתידית של דירות מגורים מזכה שקיבלו מהאיגוד הריו חברי האיגוד שהתפרק זוכים לפטור מוחלט ממס, וזאת למרות כוונתו של סעיף 71 לחוק להביא לדחיית מס בלבד. משום כך שולל התיקון את הפטור המוחלט שניתן במכירת דירת מגורים, וקובע כי בעת מכירת דירת המגורים, לא ינתן פטור על השבח שנוצר עד ליום הפירוק, אלא שהמוכר יחוייב במס על פי הגבוה מבין השניים –

1. מס השבח שהיה חל במועד מכירת הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה הייתה חייבת במס.

2. המס שהיה חל על פי הפקודה, אילו הועברה הזכות כדיבידנד מיד לפני תחילת הפירוק. סכום המס הוא בתוספת הפרשי הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל.

בצורה זו ניתן הפטור רק לשבח שנוצר מיום הפירוק, ואילו לגבי השבח שנוצר קודם לכן ניתנת דחית מס בלבד, בהתאם לתכלית סעיף 71 לחוק.

יחד עם זאת, כדי למנוע פגיעה באנשים שבחרו להחזיק במקרקעין באמצעות איגוד מקרקעין, ולא ביקשו להפעיל תכנון מס כאמור, קובע התיקון כי שלילת הפטור לא תחול לגבי איגודים שהיו איגוד מקרקעין מיום תחילת פעילותם ועד ליום הפירוק, או שהיו איגודי מקרקעין החל מיום 1/1/85 ועד לפירוק. במסגרת תיקון 50 לחוק (והחלת פרק ה'2 לפקודה, העוסק בשינויי מבנה, אף על איגודי מקרקעין) הוספה לסעיף 72ב לחוק אף הוראה השוללת את הפטור במכירת דירת מגורים במקרה שהזכות הגיעה לאיגוד המתפרק בפטור ממס לפי חלק ה'2 לפקודה, וזאת אף אם היה האיגוד "איגוד מקרקעין" משך כל התקופה שמתחילת פעילותו.

14.8.6. איסור שינוי יעוד למלאי עסקי

תנאי זה הוסף במסגרת תיקון מספר 39 לחוק, אשר תיקן את סעיף 5(ב) והוסיף את סעיפים 70(4) ו-71(5). תיקון זה בא, בין השאר, בעקבות פסק דין **שבח את בר**⁴⁰ וזאת משום התוצאות שהיו עלולות לנבוע מהלכה זו, אשר לא נרחיב בדיון בהן.

14.9 פטור בשחלוף נכסי מקרקעין

במסגרת תיקון מספר 50 לחוק שולבה בפרק חמשי 3, האפשרות ליהנות מפטור ממס, שמשמעותו המעשית – דחיית מס, על מכירת זכות במקרקעין, הנעשית בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03, כחלק ממהלך של שחלוף הזכות בזכות חלופית (בדומה להוראות הקיימות בסעיף 96 לפקודה לגבי נכסים ברי פחת).

14.9.1. הליכי השחלוף שיזכו להטבות המס הינם:

- חילוף מבנה עסקי (המשמש או המיועד לשמש לייצור הכנסה מעסק או משלח יד) במבנה עסקי אחר או בקרקע שעליה ייבנה מבנה עסקי (בתנאים מסוימים);
- חילוף קרקע חקלאית בקרקע חקלאית חלופית;

⁴⁰עמ"ה 23/91 **שבח את בר נ' פקיד שומה עפולה**, מיסים ח2/, עמ' 12-.

- חילוף דירת מגורים בדירת מגורים חלופית ;
 - חילוף דירת מגורים ביחידת מגורים בבית אבות ;
 - חילוף בניין להשכרה בבנין חלופי להשכרה.
- חילוף הנכסים יזכה להטבות מס בהתקיים כל התנאים שיפורטו להלן.

14.9.2. התנאים לקבלת הטבות המס :

- המוכר רכש את הזכות החלופית בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03.
 - המוכר רכש את הזכות החלופית בתוך שנים עשר החודשים שלפני מכירת הזכות המוחלפת או שנים עשר החודשים שלאחריה.
 - שווי הזכות החלופית (המתואם למדד יום המכירה), לא פחת משווי המכירה של הזכות הנמכרת. במידה שתנאי זה אינו מתקיים, יינתן הפטור במכירה רק לחלק היחסי ממכירת הזכות הנמכרת, שהוא היחס בין שווי הזכות החלופית (המתואם ליום המכירה) לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת.
 - המכירה אינה לקרוב ואינה שינוי ייעוד.
- כמו-כן, קיימים תנאים ספציפיים נוספים לכל אחד ממסלולי השחלוף, וכן קיימות מגבלות על אפשרויות התרת ניכויים והוצאות מימון.

14.9.3. הטבות המס בחילוף נכסים :

- מכירת הזכות המוחלפת תהא פטורה ממס שבח וממס מכירה. יחד עם זאת, שווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות החלופית ייקבעו לפי שווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות הנמכרת, ועל כן מדובר למעשה בדחיית מס בלבד, כאשר השבח שנוצר על הזכות הנמכרת יחויב במס בעת מכירת הזכות החלופית (או בעת פקיעתה - בחכירה למשל).
- בהתאם - במכירת הזכות החלופית לא יחולו פטורים ממס, שיעורי מס מופחתים או דחיית מס (אלא אם המדובר בדירת מגורים באזור עדיפות לאומית ששימשה דרך קבע למגורי בעליה).
- תינתן הנחה של 50% ממס הרכישה על רכישת זכות חלופית בתקופה הקובעת לגבי חלק הזכות החלופית ששווי זהה לשווי הזכות הנמכרת.
- המוכר זכות במקרקעין בטרם התקיימו כל התנאים להטבות המס בחילוף יחויב במס כרגיל, אך יהא זכאי להחזר המס ששילם עם התקיימות התנאים להטבות.

14.10 הקלות בייזום פרויקטים של פינוי-בינוי

פרויקט המכונה "פינוי-בינוי" הוא פרויקט בניה, שבמסגרתו מתבצע פינוי דיירים הגרים במתחם לשם בנייתו מחדש בהיקף בניה גבוה יותר. התמורה הניתנת לדייר המפונה עבור פינוי הדירה, הינה יחידת דיור חלופית בפרויקט הגמור.

במסגרת תיקון מספר 50 לחוק נקבעו הקלות במסי מקרקעין ובמס ערך מוסף ומס בולים על רכישות ומכירות מקרקעין במתחמים שהוכרזו כמתחמי פינוי ובינוי או כמתחמי התחדשות עירונית. מטרת ההקלות הינה הסרת חסמי מיסוי המקשים על ביצוע פרויקטים של פינוי ובינוי. במהלך התקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03, רשאים היזמים לפנות בבקשה, כי שטח מסוים יוכרז כ"מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי", שעליו

יחולו ההקלות המתוארות להלן. כמו-כן יחולו ההקלות על מתחמי פינוי ובינוי שהוכרזו על פי חוק התכנון והבניה, שאז לא מוגבלת הבקשה לתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03 (וספק על כן מדוע הוגדר פרק זה בתיקון מספר 50 כ"הוראת שעה").

הקלות המס ותנאיהן הן כדלהלן:

- חתימת דיירים במתחם פינוי ובינוי (או בשטח שהוגשה בגינו בקשה להיחשב כמתחם) על הסכמה מותנית או על אופציה למכירת זכויותיהם ביחידה לא תיחשב כאירוע מס. יום המכירה (יום אירוע המס) לצורך החוק והפקודה, יהא המוקדם מבין אלה: יום התקיימות התנאי המתלה בחוזה מכירת היחידה ליזם, יום מימוש האופציה כאמור, או יום תחילת הבניה במתחם. דחיית יום המכירה מותנית בהודעה למנהל על כל הסכם מכירה בתוך 30 יום מיום ההסכם.
- מכירה מהדייר ליזם של זכויות ביחידת מגורים אחת במתחם תמורת יחידת מגורים חלופית אחת ללא תוספת בכסף או בשווה כסף, תהיה פטורה ממס שבת, ממס מכירה וממס רווח הון (בתנאי שהיחידה הנמכרת לא התקבלה במתנה מקרוב בשנתיים שלפני הסכם המכירה).
- במידה ששווי יחידת המגורים החלופית עולה על הגבוה שבין 150% משווי היחידה הנמכרת לבין שווי דירת מגורים ששטחה 120 מ"ר במתחם, או במידה ששולמה תמורה נוספת מלבד יחידת המגורים החלופית – יחויב חלק יחסי מן המכירה במס.
- שווי הרכישה ויום הרכישה של יחידת המגורים החלופית שהתקבלה אצל הדייר יקבעו בהתאם לאלו שהיו ליחידת המגורים שנמכרה ליזם.
- רכישת היחידה החלופית על ידי הדייר תהא פטורה ממס רכישה.
- היזם לא יחויב במס רכישה בגין רכיב הקרקע המתייחס לדירות החלופיות הניתנות לדיירים.
- הפטור למוכר דירה על פי פרק זה יהיה בנוסף לכל פטור אחר ממס שהוא זכאי לו ולא יפגע בזכאות לפטור אחר ממס (לרבות הפטור במכירת דירות מגורים מזכה).
- הפטורים החלים על פי פרק זה יחולו אף על מכירת יחידה במתחם שאיננה יחידת מגורים (ובלבד שאיננה מהווה מלאי עסקי). עם זאת, על מכירה עתידית של הזכות החלופית שקיבל בעל היחידה כאמור לא יחול פטור ממס, שיעור מס מופחת או דחיית מס.
- בתיקונים העקיפים נקבע גם פטור ליזם ממס ערך מוסף על מכירת הדירה החלופית ועל מתן שירותי בניה במתחם, וכן פטור ממס בולים על הסכם מכירת הזכות ביחידה ליזם.

15. פטור במכירת דירת מגורים

המחוקק הבחין בחוק מיסוי מקרקעין בין דירת מגורים לבין זכות אחרת במקרקעין, בנותנו פטור ממס שבת במכירת דירת מגורים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. הדבר נובע מההנחה שדירת מגורים הינה נכס פרטי, המשמש את בעליה ואינו נקנה למטרות השקעה, ומשום כך אין למסות את מכירתו.

ב- 13.1.1992 חוקק חוק מס שבת מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"ב - 1992 (להלן - "הוראת השעה"), שנועד להרחיב לתקופה קצובה את הפטור בשל ביקושים גדולים שנבעו מהעלייה. הוראת השעה היוותה מסלול מקביל של פטור ממס, והמוכר יכול היה לבחור אם להשתמש בפטור על פי חוק מיסוי מקרקעין או על פי הוראת השעה. ב- 31.12.96 פג תוקפה של הוראת השעה והיא אינה חלה עוד.

בפרק זה נבחן את מסלולי הפטור השונים העומדים בפני מוכר דירת מגורים, אך ראשית נברר מהי "דירת מגורים" לפי הגדרת חוק מיסוי מקרקעין.

15.1 הגדרת "דירת מגורים"

"דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כ:
"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה".

ההגדרה כוללת חמישה יסודות בהם נדון אחד לאחד להלן:

- (1) דירה או חלק מדירה;
- (2) שבנייתה הסתיימה;
- (3) בבעלותו או בחכירתו של יחיד;
- (4) משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה;
- (5) למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה.

15.1.1. דירה או חלק מדירה

המונח "דירה" אינו מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין, אך חוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות) תשנ"ג - 1992, מגדיר דירה כ: **"חדר או מערכת חדרים שנועדו לשמש יחידה שלמה ונפרדת למגורים"**. ניתן להשתמש בהגדרה זו גם לצורך חוק מיסוי מקרקעין, אך יש להבחין ש"דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין קיבלה הגדרה רחבה יותר הכוללת גם יחידה המשמשת למגורים מבלי שנועדה לעשות כן לפי טיבה.

לשם קביעת מהי "דירה", בדק בית המשפט האם היחידה משמשת או נועדה לשמש למגורים לפי טיבה. לדוגמא: כאשר מוסף חדר אחד לדירה קיימת, אין התוספת מהווה דירה חדשה, אך כאשר מוספת מערכת חדרים הכוללת שירותים ומטבח, אזי מדובר בתוספת של דירה חדשה, מכיון שמערכת כזו נועדה לשמש למגורים לפי טיבה (ענין **סעדי**⁴¹). בענין **כורש**⁴² השתמש בית המשפט העליון במונח "לפי טיבה" לשם הגדרת דירה בפוסקו:

"לפי טיבה' מלמד כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת או עשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית. דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים מטבח וכיוצא באלה... שינוי הייעוד על פי ההגדרה הנדונה יכול להיעשות רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה, כגון שיהרסו חדרי השירות או המטבח כך שלא תהא עוד יאה למגורים".

הגדרת דירת מגורים כוללת גם "חלק מדירה", הכוונה היא לחלק בזכות, ולא לחלק פיזי מהדירה. מכאן, שמכירת חלק בזכות המהווה "דירת מגורים" תיחשב למכירת "דירת מגורים".

15.1.2. שבנייתה הסתיימה.

לשם קבלת הפטורים שבחוק חייבת הדירה להיות בנויה, דירה שבנייתה טרם הסתיימה, אינה נחשבת כדירת מגורים ולכן לא תזכה לפטורים שבחוק (אך גם לא תחשב כדירת מגורים נוספות למי שיש לו כבר דירת מגורים אחת).

המבחן לקביעת מועד סיום הבנייה הינו, המבחן הפונקציונלי - בדיקת המועד שבו יכלה הדירה למלא את ייעודה ולשמש למגורים. בעמ"ש (ת"א) 43425/81 קבע השופט אשר את המבחן הפונקציונלי ופסק כי לפי מבחן זה:

"חל סיום הבנייה של דירה ביום בו היא הגיעה למצב שלמות כזה, שאין עוד צורך בתוספת חומרים או עבודה, כדי שתוכל למלא את תפקידה המיועד כדירה למגורי אדם".

בעניין זה היה מדובר בדירה שלא חוברת לרשת החשמל, ולכן נפסק כי טרם נסתיימה בנייתה.

⁴¹ עמ"ש (ת"א) 114/84 **סעדי נ' מנהל מס שבח**, חיימובסקי 270.

⁴² ע"א 668/82 **כורש נ' מנהל מס שבח**, פ"ד 62 (2) 375, 387-388.

⁴³ עמ"ש (ת"א) 426/81 **כהן בנימין נ' מנהל מס שבח**, פד"א יב 51, 53.

15.1.3. בבעלותו או בחכירתו של יחיד.

תנאי זה מגביל את דירת המגורים לדירה הנמצאת בבעלותו של יחיד. בענין **הטכניון**⁴⁴ פסק בית המשפט העליון כי יש לפרש את המונח יחיד על פי מובנו ושימושו היום יומי בפי הבריות, בניגוד למונח "אדם" הכולל גם תאגיד, מכאן שדירה המוחזקת בבעלות תאגיד לא תחשב כדירת מגורים. גם כאשר יחיד מחזיק בחלק מהזכות בדירה, ותאגיד מחזיק בחלקה האחר, יחשב לאותו יחיד (אך לא לתאגיד) החלק בדירה, בו הוא מחזיק, כדירת מגורים (הרי דירת מגורים כוללת גם חלק מדירה). כאשר איגוד מחזיק בדירה, על מנת שהדירה תחשב כדירת מגורים, על האיגוד להתפרק, כך שהדירה תתחלק בין בעלי המניות באיגוד ותחשב לדירת מגורים לכל אחד מבעלי המניות.

15.1.4. משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה.

ליסוד זה שתי חלופות: הראשונה - הדירה משמשת בפועל למגורים והשניה - הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה, למרות שאין היא משמשת בפועל למגורים.

החלופה הראשונה, דורשת את היות הדירה משמשת בפועל למגורים (ולאו דווקא למגורי בעליה) סמוך למועד מכירתה. מבחן זה משמש במקרים מיוחדים שבהם הדירה לא יועדה לפי טיבה למגורים, ונהפכה לדירת מגורים כתוצאה מהשימוש בה, כגון מקרים של מגורים במחסן או בבית מלאכה, שהיו ראויים למגורים (ראה לדוגמא: עמ"ש 60/82 ועמ"ש (חי) 46/82⁴⁵).

החלופה השניה מתייחסת ליעודו האובייקטיבי של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים, ללא רלוונטיות לשימוש שנעשה בפועל בנכס. המבחן ליעודו של הנכס הוא כפול (ראה עמ"ש (ת"א) 832/87⁴⁶):

(1) מבחן "טכני" - לפיו נבדק מצב הדירה. יש לציין כי שינויים שנעשו בדירה, על מנת להכשירה למטרה אחרת, יכולים לשנות את יעודה, אך שימוש בפועל למטרה שונה ממגורים מבלי לערוך שינויים לא יוציא את הדירה ממסגרת הגדרת "דירת מגורים".

(3) מבחן "משפטי" - יש לבדוק כיצד מוגדרת הדירה לפי היתר הבנייה. יחידה שהוגדרה בהיתר הבנייה כי "דירת מגורים" איננה משנה את טיבה, כל עוד לא שונתה הגדרת השימוש בה (אך גם יחידה שהוגדרה כ"משרד" ונערכו בה שינויים המתאימים אותה למגורים, או שהיא משמשת למגורים, תוגדר כ"דירת מגורים" כאשר ישנה סבירות גבוהה שתשמש למגורים בעתיד).

15.1.5. למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה.

הגדרת "דירת מגורים" קובעת שדירה הנמכרת כמלאי עסקי, לא תהווה דירת מגורים. אין הדבר אוסר על קבלן יחיד להחזיק בדירה למטרת מגורים ולמכור אותה כ"דירת מגורים" כל עוד לא נכללה הדירה כמלאי עסקי אצל אותו קבלן. אם עברה הדירה שינוי יעוד ממלאי עסקי לנכס פרטי או לנכס קבוע בעסק של יחיד, כך שהיא חדלה מלשמש כמלאי, תחזור הדירה להיות דירת מגורים.

כאשר הנכס הינו מעורב - חלקו מהווה "דירת מגורים" וחלקו אינו מהווה "דירת מגורים" כדירה שבצידה עסק, ניתן לפצל את הנכס - כך שינתן פטור על החלק המהווה את דירת המגורים, והחלק שאינו מהווה "דירת מגורים" יחויב במס. יש לציין כי במסגרת "דירת מגורים" נכללת גם חצר המשמשת את הדירה, חניה המיוחדת לדירה, וחלק ברכוש המשותף במקרה של בית משותף. פיצול כזה יעשה גם כאשר הדירה נמצאת בבעלות משותפת של יחיד ואיגוד, ואז יינתן הפטור רק על חלקו של היחיד בדירה ולא על חלקו של האיגוד. כאשר נעשה פיצול כאמור, מפוצלים בהתאם גם שווי הרכישה והניכויים. אלא אם ברור שהניכויים שייכים רק לאחד מהחלקים המפוצלים, כניכויים שנועדו להשבחת דירת המגורים בלבד.

⁴⁴ ע"א 527/69 הטכניון נ' מנהל מס שבח, פ"ד כד (1) 554.

⁴⁵ עמ"ש 60/82 בני כרים נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי 186.

⁴⁶ עמ"ש (חי) 46/82 דיבולסקי נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי 187.

⁴⁷ עמ"ש (ת"א) 832/87 קאופר נ' מנהל מס שבח, פד"א יז 89.

15.2. הגדרת "דירת מגורים מזכה"

סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר:

"דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) - לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) - לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר".

בשל האפשרות שהיתה קיימת עד אז, למתן פטור גם במכירת דירות שלפי טיבן יכלו אמנם לשמש למגורים, ולכן נכנסו להגדרת "דירת מגורים", אולם בפועל שימשו למטרות אחרות, כגון משרד או מחסן, תוקן ביום 28.2.1997 חוק מיסוי מקרקעין כך שהפטור ניתן רק למכירת "דירת מגורים מזכה".

הגדרת דירת מגורים מזכה מגבילה את מתן הפטור רק לדירת מגורים ששימשו בפועל למגורים, לפחות באחת משתי התקופות המפורטות בהגדרה ארבע חמישיות מהתקופה שבה היתה בבעלות המוכר (ובבעלות אחרים שהעבירו את הדירה למוכר בפטור, כך שלא הופסק חישוב השבח), בהתאם לפסקה (1) להגדרה, או במשך ארבע השנים שקדמו למכירת הדירה בהתאם לפסקה (2) להגדרה.

לאחר חקיקת תיקון מספר 34 נוצר לחץ ציבורי לכלול במסגרת הפטור גם דירות מושכרות ששימשו כגני ילדים, פעוטונים ובתי כנסת, היענות לחץ זה באה לידי ביטוי בחקיקת תיקון 36 לחוק מיסוי מקרקעין ביום 03.07.97. התיקון הוסיף כי יראו שימוש למטרות חינוך לרבות פעוטון או דת כפי שקבע שר האוצר כאילו שימשה הדירה למגורים ובכך למעשה מכניסים גם דירות המשמשות לפעילויות אלו לגדר "דירת מגורים מזכה".

בכדי למנוע פגיעה בנישומים, שעלולה להוצר מהחלה של התיקון בצורה רטרואקטיבית ללא אפשרות הכנה מראש, נקבע כי לענין התקופות בהן היתה צריכה הדירה לשמש למגורים בפועל, לא יובאו בחשבון תקופות שקדמו ליום הקובע. בסעיף 49(א) מוגדר היום הקובע כ"יום ג' בטבת התשנ"ח (1 בינואר 1998)".

בנוסף, נקבעו הוראות מעבר המאפשרות לדחות את היום הקובע כאשר הדירה מושכרת כבר למטרות שאינן מגורים, וזאת לכל היותר עד ליום 31.12.99. כך למשל, מאחר שחווה שכירות מעצם טיבו הוא דבר מתמשך נקבע בהוראות המעבר כי אם נחתם חוזה שכירות לפני תחילת שנת 1997 אשר מסתיים לאחר תום שנת 1997 יש לצרפו, ביחד עם החוזה שקדם לו, לדין וחשבון לשנת 1996 אשר הוגש לפקיד השומה. במקרה זה נדחה היום הקובע לסיום תקופת חוזה השכירות או ליום 31.12.99 כמוקדם מביניהם. במקרה והייתה הדירה מושכרת לאותו דייר לפחות מיום 01.01.90 ועד ליום 01.01.97 הרי שיש לצרף על כך הודעה כאמור לעיל ואז ידחה היום הקובע לתאריך 01.01.99.

הוראות מעבר אלו באו על מנת שאפשר יהיה להחיל את החוק באופן הדרגתי מבלי שהדבר יביא לפינוי המוני של משרדים מדירות מגורים.

יצוין עוד כי בהגדרת "דירות מגורים מזכה" נקבע כי גם תקופה בה לא נעשה שימוש כלשהו בדירה תראה כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים. עולה מכאן, שאדם המתכנן למכור דירת מגורים בקרוב, והפסיק כבר להתגורר בה, כדאי לו להשכיר דירתו לצרכי מגורים עד למועד המכירה או לא לעשות בה שימוש כלל, על פני השכרתה לצרכי עסקים, שעלולה למנוע ממנו את הפטור במכירתה.

15.3. פטור במכירת דירת מגורים לפי חוק מיסוי מקרקעין

חוק מיסוי מקרקעין מאפשר מכירת דירת מגורים בפטור בכמה תנאים: ראשית, הדירה צריכה להתאים להגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק ולהגדרת דירת מגורים מזכה שבסעיף 49(א) לחוק. שנית, על כל

הזכויות בדירה להימכר על פי סעיף 49א(א). שלישית, לאחר העמידה בתנאים הקודמים מציע החוק מספר מסלולי פטור שלכל אחד תנאים ספציפיים משלו. מסלולים אלו כוללים פטור למוכר דירה שלא מכר דירה נוספת בפטור במשך ארבע שנים, פטור למוכר דירתו היחידה, פטור חד פעמי במכירת שתי דירות וכן פטורים אחרים. לבסוף קיימות הוראות נוספות העוסקות במקרים שבהם התקבלה הדירה במתנה, במקרים שבהם מחירה של הדירה הושפע מתוספות לבניה, ובמקרים אחרים. בפרק זה נדון במסלולי הפטור השונים, בתנאים לקיומם ובהוראות המיוחדות שבחוק.

15.3.1. הגדרת "מוכר"

סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"לענין פרק זה יראו מוכר וכן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18

שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד."

לפי הגדרה זו נחשבים בני משפחה למוכר אחד לצורך הפטור לדירת מגורים מזכה. משמע שבעת קביעת מספר הדירות שבעלות המוכר, יש להוסיף את כל הדירות הנמצאות בבעלות בן זוגו וילדיהם הקטינים. ההגדרה נוצרה כדי למנוע מצבים בהם מועברות דירות לבני משפחה שונים כדי שניתן יהיה למוכר דירה בפטור על ידי כל אחד מבני המשפחה ולהתעלם מההגבלות על המכירה בפטור שידונו להלן (הגבלת דירה יחידה והגבלת מכירה כל ארבע שנים) בעניין **דינה מור**⁴⁸ נקבע, כי יש להכיר בבעלות נפרדת של בני זוג, במקרה של דירה שהייתה ברשות המוכר עוד מלפני נישואיו. לפיכך, נקבע באותו עניין, כי הרצון הלגיטימי למנוע התחמקות ממס, שהביא ליצירת הפיקציה, שהמוכר כולל את בן זוגו ואת ילדיו הקטנים, אינו צריך להביא לתוצאה שאישה, שהייתה לה דירה בתקופת רווקותה, תחוייב בתשלום מס על מכירת אותה דירה, רק משום שבעלה מכר את הדירה שהייתה לו, בתקופת רווקותו, לפני פחות מארבע שנים.

15.3.2. תנאי מכירת כל הזכויות במקרקעין - סעיף 49א(א).

סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"מוכר המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לפטור ממס במכירתה."

הסעיף מתנה את הפטור לדירת מגורים בכך שהמוכר מכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירה (נדרש גם קיום תנאי 49 בהם נדון להלן). יש לציין כי בשל הפיכת התא המשפחתי כולו ל"מוכר אחד" (שבוצעה בסעיף 49(ב)) יהיו חייבים כל בני המשפחה למוכר את חלקם בדירה לשם קיום תנאי הפטור.

במקרים של עסקת קומבינציה, בהם נמכר רק חלק מהקרקע שעליה דירת מגורים העומדת להיחרס, בתמורה לחלק מהדירות שיבנו על הקרקע, לא חל סעיף זה מכיון שאין מכירה של "כל הזכויות במקרקעין" הנדרשת בסעיף (במקרים כאלה יש לפעול לפי סעיף 49א(ב) בו נדון בהמשך).

כאשר מפוצל נכס פיצול אופקי, בין חלק הנחשב כ"דירת מגורים" לחלק שאינו נחשב כזה, הדרישה למכירת "כל הזכויות במקרקעין" מתייחסות לחלק המהווה "דירת מגורים" בלבד ללא קשר למכירת הזכויות בחלק שאינו מהווה דירת מגורים ואינו זוכה לפטור.

15.3.3. פטור אחת לארבע שנים - סעיף 49 ב(1) :

סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את המסלול הראשון לקבלת פטור במכירת דירת מגורים מזכה לפי

⁴⁸ע"ש 2979/97 דינה מור נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע.

חוק מיסוי מקרקעין. הסעיף קובע כי מוכר דירת מגורים מזכה יהיה פטור ממס אם :

"המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס; לענין זה

מכירה בפטור ממס – לרבות מכירה בפטור חלקי, אך למעט –

(א) **מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה;**

(ב) **מתנה פטורה על פי סעיפים 60 או 61;**

(ג) **מכירה פטורה לפי סעיפים 64,65,67,69 או 70;**

(ד) **מכירה פטורה לפי פסקה (5)".**

פטור זה מוענק במכירת דירת מגורים מזכה פעם אחת בכל ארבע שנים. הפטור אינו חל במקרים שבהם ניתן פטורים אחרים במשך אותן ארבע שנים.

תקופת ארבע שנים נמדדת מיום מכירה קודמת בפטור, בתקופה זו לא ניתן למכור דירה נוספת בפטור לפי מסלול זה. יש להזכיר כי בשל הרחבת הגדרת "מוכר" לכל חברי המשפחה (בסעיף 49(ב)), נמדדות ארבע השנים מיום המכירה בפטור האחרונה של אחד מחברי המשפחה. לדוגמא: כאשר בת זוגו של המוכר, מכרה דירה שנתיים קודם ליום המכירה הנוכחי, לא יינתן פטור למוכר לפי מסלול זה, מכיון שבת זוגו והוא נחשבים ל"מוכר אחד" לפי סעיף 49(ב). הסיפא של סעיף 49(1) כולל רשימה של פטורים שאינם מבטלים את הפטור לפי סעיף 49(1) אפילו ניתנו בתוך ארבע שנים מיום המכירה. יש לציין כי גם העברות שאינן מהוות מכירה כהעברה לנאמן, אפוטרופוס, מפרק או כונס נכסים ולפי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין), אינן נחשבות כ"מכירה בפטור ממס" לענין סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

15.3.4. פטור למוכר דירתו היחידה - סעיף 49(2):

סעיף 49(2) לחוק מיסוי מקרקעין קובע מסלול שני לקבלת פטור במכירת דירת מגורים מזכה לפי חוק מיסוי מקרקעין. הסעיף קובע כי מוכר דירת מגורים מזכה יהיה פטור ממס אם :

"הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר לא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו, ובארבע השנים שקדמו למכירה לא היתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת כאמור; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא פחות מ – 25% ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997)".

מכאן שבעלים של דירה יחידה, שבמשך ארבע השנים שקדמו למכירה, לא הייתה בבעלותו יותר מדירת מגורים אחת בעת ובעונה אחת, יכול למכור את דירתו בפטור ממס שבה. כדי למנוע מצב שבו אדם ימכור את דירתו בפטור ויקנה אחרת במקומה מדי יום ביומו (הרי בגלל המכירה של הדירה הקודמת עם קניית הדירה החדשה לא נוצר מצב שיש לאדם יותר מדירה אחת בו זמנית), מוסיף הסעיף הגבלה על השימוש בו כאשר ניתן פטור על פיו במשך שמונה-עשר החודשים שקדמו למכירה. הסיפא של סעיף 49(2) קובע שמוכר שהוא בעלים של חלק קטן מ-25% בזכויות הדירה לא יוכל ליהנות מהפטור לפי מסלול זה, וכך גם מוכר דירה המושכרת בשכירות מוגנת מלפני ה-1.1.1997 (אך מוכרים אלה יוכלו ליהנות מפטור לפי מסלול מכירה אחת לארבע שנים, כאמור בסעיף 49(1) לחוק).

בהמשך החוק בחר המחוקק להתייחס למצבים בהם יש לראות שתי דירות כדירה יחידה לשם כניסה למסגרת הפטור, ודירה יחידה כשתי דירות לשם יציאה מגדר הפטור :

15.3.4.1. חזקת דירת מגורים יחידה - סעיף 49ג:

סעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין מטפל במצבים שבהם יש להתייחס למוכר באל בעל דירה יחידה כשיש לו יותר מדירה אחת, וקובע :

"לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:

- (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בשנה שקדמה למכירה;
- (2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת תשנ"ז (1 בינואר 1997);
- (3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ-25%.

במקרים המפורטים בסעיף יראו את המוכר כבעל דירה יחידה בלבד, למרות שברשותו יותר מדירה אחת לפי הגדרות החוק, המוכר יוכל להיכנס למסגרת הפטור למוכר דירתו היחידה שבסעיף 49ב(2). המקרה הראשי בו דן הסעיף הינו בקניית דירה תחליפית לדירה הנמכרת, אותה קנה המוכר בשנה שעד ליום מכירת הדירה, וזאת כדי לענות על מצבים שבהם קונה האדם דירה חלופית לפני שמכר את דירתו הנוכחית. יש להזכיר כי דירת מגורים הינה רק דירה שנסתיימה בנייתה, ולכן כאשר נקנית דירה שבנייתה לא נסתיימה, יתחיל מנין השנה ממועד סיום הבנייה, וההפיכה לדירה שיכולה לשמש למגורי אדם (ראה ע"א 5517/90⁴⁹).

בנוסף בפסקה (3) לסעיף נקבע כי דירה שחלקו של המוכר בה הוא פחות מ-25% לא תחשב כדירה נוספת, כפי שהיא אינה מותרת בפטור במסגרת 49ב(2), וכך הוא המצב גם לגבי דירה המושכרת בשכירות מוגנת מלפני 1.1.1997.

15.3.4.2 חזקת דירת מגורים נוספת - סעיף 49ד

סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין דן במקרים בהן מוחזקת דירת מגורים באמצעות איגוד הנמצא בבעלות המוכר, וקובע:

"לענין סעיף 49ב(2) יראו כדירת מגורים נוספת גם דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה שהיא בבעלותו של איגוד, למעט דירה המהווה מלאי עיסקי לענין מס הכנסה, אך למוכר יש באמצעות זכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין, 25% לפחות בבעלות בה והיא לא הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב טבת התשנ"ז (1 בינואר 1997); לענין זה, "זכויות" – כל אחת מאלה: הזכות לקבלת נכסי האיגוד בעת פירוקו, הזכות לקבל רווחים והזכות למנות מנהלים".

הסעיף בא לטפל במצבים בהם אדם יוכל לקבל פטור ממס ע"י החזקת דירות מגורים נוספות באמצעות תאגידים. במקרה שישנה דירה, שהייתה מוגדרת כדירת מגורים אם הייתה בבעלות יחיד, איגוד (ולאו דווקא איגוד מקרקעין) שלמוכר דירת מגורים בעלות על 25% ויותר מהזכויות בו, תחשב אותה דירה כדירה נוספת מעבר לזו הנמכרת, ותמנע את השימוש בפטור למוכר דירתו היחידה לפי סעיף 49ב(2).

יש לציין כי הסעיף בעייתי מכיון שהוא רחב בהיקפו וגורף גם מצבים בהם אדם שולט על דירות נוספות שלא ביוזמתו. לדוגמה, בעל חברה המחזיקה, בין היתר, בדירות לשיכון עובדיה, אותו אדם יחשב כבעל מספר דירות ולא יוכל ליהנות מהפטור שבסעיף 49ב(2) למרות שברשותו דירה יחידה.

15.3.5 פטור במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה - סעיף 49ב(5)

סעיף 49ב(5) עוסק במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה וקובע שמכירת דירת מגורים תהיה פטורה אם:

"המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

⁴⁹ ע"א 5517/90 חיים שורץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(4) 732.

- (א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;
- (ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
- (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה".
- סעיף זה הוסף בתיקון 24 לחוק, שחייב במס מכירה של דירה שהתקבלה בירושה ע"י הוספת סעיף 5(ג) לחוק. על מנת לאפשר פטור במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה הוסף גם סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין הפוטר ממס שבח מכירת דירה מגורים מזכה, שהתקבלה בירושה מהורה, בן-זוג או הורה של בן זוג, כשהדירה הייתה דירתו היחידה של המוריש, ואם היה מוכר המוריש את הדירה היה פטור ממס בשל המכירה.

15.3.6. מכירת דירת מגורים מזכה שקיבל בירושה מוכר שהוא מוסד ציבורי – סעיף 49ב(6)

סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין פטור ממס שבח מוסד ציבורי המוכר דירת מגורים מזכה שהתקבלה על ידו בירושה. מוסד ציבורי לענין זה הוא מוסד ציבורי שהגדרתו בסעיף 61(ד) או כמשמעותו בסעיף 61(ה). לגבי דירת המגורים – המוסד הציבורי יהיה זכאי לפטור ממס בין אם המדובר בדירת מגורים בבעלותו ובין אם בחכירתו. סעיף 49ב(6)(ב) קובע ת התנאים לפטור ממס, כדלקמן:

"המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל בירושה מוכר שהוא מוסד ציבורי ובלבד שנתקיימו כל אלה:

- (1) המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 9(2) לפקודה (להלן – דין וחשבון שנתי) והגיש דין וחשבון כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה;
- (2) המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים (להלן – סכום התמורה) למטרותיו הציבוריות ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש האמור בדין וחשבון השנתי;
- (3) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
- (4) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה;
- (5) המוריש קבע בצוואתו שימוש מוגדר למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי כל סכום התמורה ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש כאמור בדין וחשבון השנתי".

15.3.7. פטור חד פעמי - הוראה מיוחדת - סעיף 49ה

סעיף 49ה לחוק מיסוי מקרקעין, נותן פטור חד פעמי לאנשים החפצים להחליף שתי דירות שברשותם בדירה אחת גדולה יותר. הסעיף קובע:

"(א) על אף הוראות סעיף 49ב, תושב ישראל המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה, אם נתקיימו כל אלה:

- (1) המוכר מכר בפטור ממס דירה אחרת לפי פרק זה בתוך שנים עשר החודשים שקדמו למכירה נושא הפטור (להלן - הדירה הראשונה);
- (2) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנמכרת (להלן - הדירה השנייה), ביחד, לא עלה על מליון חמש מאות אלף שקלים חדשים;
- (3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירה אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (2);
- (א) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו לגבי תושב ישראל, המוכר דירה שנייה, הוראות סעיף קטן (א)(1) ו-3), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה השנייה, יחד, לא עלה על שני מליון וחמש מאות אלף

שקלים חדשים, יהא המוכר זכאי לפטור ממס במכירה של הדירה השניה, על סכום השווה להפרש שבין מליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הראשונה; את יתרת סכום השווי של הדירה השניה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות...

(ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת."

הסעיף מקנה, אם כן, פטור לאדם שמכר עד שנה קודם לכן דירה אחרת בפטור לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין ומבקש למכור גם את דירתו השניה, על מנת לקנות בתמורה שהתקבלה ממכירת הדירות, דירת מגורים גדולה יותר. הסעיף נועד כדי לפטור ממס את המכירה השניה ובכך לאפשר עשייתה של עסקה כזו בפטור ממס שבת. פטור זה הינו חד פעמי לפי סעיף 49(ב). לשם תחולת הסעיף חייב המוכר לעמוד במספר תנאים הנקובים בסעיף.

15.3.7.1 תושב ישראל

על המוכר להיות תושב ישראל לשם קבלת הפטור. חוק מיסוי מקרקעין איננו מגדיר "תושב ישראל" אך ניתן להיעזר בהגדרה המופיעה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה: "תושב ישראל" לגבי יחיד - יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדרי-ארעי שהם לדעת פקיד השומה סבירים ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב ישראל".

15.3.7.2 מגבלת שווי לשתי הדירות הנמכרות

הפטור ניתן רק כאשר שווי שתי הדירות הנמכרות אינו עולה על מליון חמש מאות אלף שקלים חדשים. סכום זה מעודכן אחת לשנה בהתאם לשיעור עליית המדד. עם זאת, בתיקון שהוכנס בסעיף אשר תחולתו לגבי מכירות שנעשו מיום 31.1.99 נקבעה אפשרות למתן פטור חלקי: אם סכום שווי הדירה הראשונה והשניה עולה על 1,500,000 ש"ח ונמוך מ-2,500,000 ש"ח ינתן פטור ממס שבח על הדירה השניה בגובה ההפרש שבין 1,500,000 לבין שווי הדירה הראשונה לדוגמא:

שווי דירה ראשונה 1,000,000 ש"ח

שווי דירה שניה 1,400,000 ש"ח

הפטור ממס שינתן על הדירה השניה:

$$1,500,000 - 1,000,000 = 500,000$$

תמורת הדירה השניה שאינה פטורה ממס:

$$1,400,000 - 500,000 = 900,000$$

אם סכום השווי של הדירה הראשונה עולה על 2,500,000 ש"ח לא יהא המוכר זכאי כלל לפטור ממס במכירת הדירה השניה ואף לא לפטור חלקי.

15.3.7.3 רכישת דירה חדשה.

הפטור ניתן רק אם המוכר רכש דירה חדשה בשנה שלפני המכירה נשוא הפטור או בשנה שלאחריה. שווי

הדירה הנרכשת חייב להיות לפחות שלושה רבעים מהתמורה שהתקבלה עבור מכירת שתי הדירות. על הדירה הנרכשת להיות בישראל או באזור ועליה לענות להגדרת דירת מגורים שבסעיף 9(ג) לחוק, הקובעת: **"דירות מגורים" - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.**" שילוב ההגדרה "דירת מגורים" המופיעה בסעיף 9(ג) לחוק בסעיף 49 - מטרתו היא להחיל את מתן הפטור החד פעמי גם על מקרה שבו הדירה הנקנית היא דירת מגורים שבנייתה טרם נסתיימה (ולכן אינה עונה על תנאי הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק).

15.3.8. סייג לדירה שנתקבלה במתנה - סעיף 149.

כאשר הדירה הנמכרת התקבלה במתנה על ידי המוכר, חל סייג לאפשרות קבלת הפטורים לדירות מגורים לפי חוק מיסוי מקרקעין. הסייג נמצא בסעיף 149(א) הקובע:

"על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה -

(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו ארבע שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה - שלוש שנים, מיום שנעשה בעלה;

(2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר - עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה - שלוש שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה, אם איננו נשוי - שנתיים, ואם הוא נשוי - שנה אחת."

מכאן, שלאחר בדיקת זכאות המוכר לאחד מהפטורים, שנידונו לעיל, יש לבדוק האם הסייג שבסעיף 149 חל עליו. הסייג קובע כי פטור במכירת דירת מגורים שהתקבלה במתנה יינתן רק לאחר חלוף תקופה מסוימת מיום קבלת המתנה. אורך התקופה תלוי בשימוש שנעשה בדירה, בסוג הקרבה המשפחתית בין נותן המתנה למקבלה ובמצב המשפחתי של המוכר, כפי שידון להלן.

מטרת ההוראה היא למנוע מצבים בהם יועברו נכסים בעסקות מתנה פטורות ממס, על מנת שיימכרו בפטור, אשר נותן המתנה לא היה זכאי לו. לדוגמה, ללא סעיף זה יכול אדם שמכר דירת מגורים מזכה בפטור לפי סעיף 149(ב1), להעביר דירות נוספות בפטור לפי סעיף 62 לקרוביו על מנת שאלה יוכלו למכור את הדירות בפטור נוסף, אשר לו לא היה המעביר זכאי עד לחלוף ארבע שנים מיום המכירה. סעיף 149, הקובע תקופה בה לא יוכלו מקבלי המתנה למכור את הנכס בפטור, שולל את האפשרות לתכנון מס כזה. כאשר מקבל המתנה שייך לתא המשפחתי של נותן המתנה, והם נחשבים ל"מוכר אחד", לא יופעל הסעיף מכיון שההעברה אינה מאפשרת קבלת פטורים נוספים (הרי הנותן והמקבל נחשבים כ"מוכר אחד").

תקופת הזמן בה לא זכאי המוכר לפטור נקבעת בראש ובראשונה על פי השימוש שעשה בדירה. כאשר הדירה לא שימשה למגורי קבע של המוכר. לא ינתן הפטור עד שיחלפו ארבע שנים מיום שנעשה המוכר לבעלי הדירה, ואם ניתנה הדירה ע"י הוריו של המוכר לא ינתן הפטור עד שיחלפו שלוש שנים מיום שנעשה המוכר לבעלי הדירה. כאשר שימשה הדירה למגורי קבע של המוכר מקוצרים הזמנים: הפטור לא ינתן עד שיחלפו שלוש שנים מיום תחילת המגורים בדירה (לאחר שהמוכר היה כבר בעלה), ואם נותן המתנה הוא הורה, לא ינתן הפטור עד שיחלפו שנתיים מיום תחילת המגורים - כשהמוכר איננו נשוי, ושנה אחת מיום תחילת המגורים - כשהמוכר נשוי.

בסעיף 49 חוסמך שר האוצר לקבוע כללים בדבר מהותם של מגורי קבע, אך הדבר לא נעשה נותר לנו להשתמש בפסיקה שפרשה "מגורי קבע" כמגורים רציפים בדירה, שלא נפסקו ע"י השכרה לאחר "אלא רק ע"י חופשות שגרתיות, מילואים וכו' (ראה לדוגמה עמ"ש (ת"א) 888/85⁵⁰).

יש לציין כי במקרה של מגורי קבע נמדדת התקופה מהיום בו התחיל המוכר לגור בדירה בהיותו בעלה, ולא מהיום שבו נעשה לבעלים, כבמקרה שהמוכר לא גר מגורי קבע בדירה.

⁵⁰ עמ"ש (ת"א) 888/85 שפ"ר נ' מנהל מס שבח, מיסים ד(6) 151-

15.3.8.1 הוראה מיוחדת כאשר מקבל המתנה הינו קטין

סעיף 149(ב) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במקרים בהם מקבל המתנה הינו קטין וקובע כי: **"מוכר כאמור בסעיף קטן (א) שקיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18 שנים, יתחילו לגביו מנין השנים האמורות מיום שמלאו לו 18 שנים"**.
 הסעיף קובע כי במקרה של מקבל מתנה הצעיר מגיל 18, יתחיל מנין השנים, בהן לא יוכל למכור את הדירה בפטור, מיום שהגיע לגיל 18.
 להוראה זו מצטרפת הוראת סעיף 149(ג)(2) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי: **"אם הבעלות בדירה הנמכרת משותפת לבני זוג, יביאו בחשבון לענין התקופות האמורות בסעיף קטן (א) את גילו של המבוגר שבהם"**.
 משמע שכאשר נתנה המתנה בבעלות משותפת לשני בני זוג, ושניהם קטינים אזי מנין השנים שבהם לא תימכר הדירה יתחיל מהיותו של המבוגר בהם בן 18 שנים (ואם אחד קטין והשני בגיר, יתחיל מנין השנים מיד מיום קבלת הבעלות או התחלת המגורים).

15.3.8.2 קבלת מימון לרכישת הדירה.

סעיף 149(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין מתייחס למקרים בהם התקבל במתנה סכום כסף שנועד לרכישת הדירה, וקובע: **"לענין סעיף זה -**
(1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתה כקבלתה במתנה;"
 הסעיף קובע, אם כן, שקבלת מחצית לפחות של מחיר הדירה במתנה, תחשב גם היא לקבלת הדירה במתנה. הסעיף מונע את האפשרות להתחמק מהסייג שבסעיף 149 ע"י נתינת מימון לרכישת הדירה, במקום לתת את הדירה עצמה. יש לציין כי לא נדרשת הוכחה שהכסף שניתן שימש בפועל לרכישת הדירה, אלא רק הוכחה שניתן כסף במתנה.

15.3.9. ויתור על פטור ממס

סעיף 149א(א) אינו מחיל מיידית את הפטור במכירת דירת מגורים מזכה, אלא קובע: **"... יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה"**.
 משמע שכאשר מבקש המוכר למכור מספר דירות מגורים, בתדירות העולה על אחת לארבע שנים, הוא יכול לבחור אלו מהן לא יהיה פטורות ואיזו דירה תזכה לפטור על פי סעיף 149ב(1). בצורה זו מתאפשר תכנון מס, שבעזרתו יוכל המוכר לקבל את הפטור על הדירה שמכירתה הייתה עולה לו במס הגבוה ביותר, ולמנוע מצב שהפטור "בוזבז" על דירה שהמס עליה נמוך. עם זאת, על המוכר להקפיד לבקש את הפטור בעת הגשת ההצהרה למס שבח.

15.3.10 מכירת דירת מגורים כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה – סעיף 149

תיקון 36 לחוק מיסוי מקרקעין אשר התקבל ביום 03.07.97 שינה את נוסח סעיף 149' כדלקמן:

"(1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבניה נוספות, יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 149א' ו-149ב', בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספות כאמור (להלן – "סכום שווי הדירה")."

- (2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ-1,200,000 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,200,000 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך.
- (3) סכום הפטור הכולל לפי פסקאות (1) ו-(2) בשל מכירת דירה כאמור, שבנייתה הסתיימה לפני יום כ"ג באדר ב' התשנ"ז (1 באפריל 1997) ואשר יום רכישתה על ידי המוכר קדם למועד האמור, לא יפחת מ-300,000 שקלים חדשים.
- (4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלקי יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות".

עד לשינוי הסעיף ניתן כפטור במכירת דירת מגורים מזכה, אשר נמכרת יחד עם זכויות בניה נוספות, ככל הסכום שניתן לצפות לו ממכירת הדירה ללא זכויות הבנייה הנלוות, ממוכר מרצון לקונה מרצון. משמעות הדבר הייתה שככל שהדירה הנמכרת יקרה יותר כך היה הפטור על זכויות הבנייה הנלוות גבוה יותר. סעיף 49' החדש קובע שמוכר הדירה יקבל פטור בגובה המחיר שהיה נקבע על מכירת הדירה ללא זכויות הבנייה הנוספות בין מוכר מרצון לקונה מרצון. אם מחיר זה היה נמוך מ-1,200,000 ש"ח יקבל המוכר פטור נוסף על זכויות הבנייה הנלוות אשר יהיה בגובה מחיר הדירה או ההפרש בין מחיר הדירה ל-1,200,000 ש"ח כנמוך מבין השניים. בדירה אשר נרכשה לפני 1.4.97 שבנייתה נסתיימה לפני המועד האמור לא יפחת הפטור 300,000- ש"ח. יש לציין, כי הסכומים האמורים מתעדכנים בהתאם לשיעור עליית המדד.

ההפרש בין מחיר המכירה לבין סך הפטור הינו שווי הזכות הנוספת במקרקעין שנמכרה, את שווי הרכישה יחשבו כחלק יחסי מכלל שווי הרכישה שהוא כיחס שווי המכירה לכלל מחיר המכירה ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

משמעות תיקון זה היא כי צומצמה תקרת הפטור לזכויות הבנייה הנלוות לדירת מגורים, בצורה משמעותית. לא ניתן יהיה עוד לזכות בכפל שווי הדירה כפטור, אם סכום זה יעבור את התקרה הנמוכה המוצעת. במובן זה השינוי הינו מהותי באשר הוא שולל פטור נוסף על דירות יוקרה ומעניק כפל פטור לדירות זולות.

15.3.11 פטור ממס בעסקת קומבינציה - סעיף 49א(ב)

סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במקרים בהם נמכרה דירת המגורים המזכה בעסקת קומבינציה. הסעיף דן במקרים בהם נמכרת חלק מהקרקע תמורת דירות בבניין שיבנה עליה וקובע:

"על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה היא זכויות במקרקעין בבנין שיבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר לבחור באחת מאלה:

- (1) קבלת פטור לגבי חלק משווי התמורה, כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות הבניה, בסכום שווי הדירה הנמכרת, וכאשר התמורה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן - זכויות לבניה נוספת) - בסכום כאמור בסעיף 49; את יתרת סכום שווי התמורה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;
- (2) תשלום מלוא המס בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות".

הסעיף דן, בעסקאות קומבינציה, בהן התמורה על דירת המגורים המזכה הנמכרת ועל הזכויות בקרקע השייכת לה, ניתנת בצורת דירות במבנה החדש שיוקם על הקרקע. כאשר נמכרת כל הקרקע תמורת הדירות, ניתן להשתמש בכללים הרגילים לפטור לדירת מגורים, אך כאשר רק חלק מהקרקע תמורת דירות

שיקומו על החלק שנותר בידי המוכר, לא עומדת העסקה בתנאי של מכירת כל הזכויות במקרקעין שבסעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין, ולכן חייבים להשתמש בדין המיוחד שבסעיף, החל על אף האמור בסעיף 49א(א), לשם קבלת פטור במקרה כזה. הסעיף מחייב עדיין עמידה בתנאי 49ב לשם קבלת הפטור.

הסעיף קובע כי בחישוב שווי התמורה שהתקבלה, ייכלל גם שווי הקרקע, שעליה בנויות הדירות שקיבל המוכר, וזאת בניגוד לדין הכללי בעסקאות קומבינציה מסוג זה, לפיו לא נכללת הקרקע כחלק מהתמורה, מכיוון שהיא נשארה בבעלות המוכר. הדבר מגדיל את שווי התמורה בעסקאות קומבינציה של מכירת חלק מהקרקע, ומשווה אותה לשווי התמורה בעסקאות קומבינציה בהן נמכרת כל הקרקע, ובהן גם לפי הדין הכללי, נכלל בתמורה שווי הקרקע הצמוד לדירות. השוואה זו חלה אך ורק לגבי קביעת שווי התמורה לגבי המוכר. לאחר קביעת שווי התמורה, פוטר הסעיף ממס את התמורה עד לשווי הדירה הנמכרת, במקרה שלא הייתה השפעת זכויות בניה נוספות במקרקעין, ועד לסכום הקבוע בסעיף 49ז, במקרה שהייתה השפעת זכויות בניה נוספות. מכאן, שראשית מופעל סעיף 49ב' לשם קביעת הזכאות לפטור ושווי התמורה, ולאחר מכן מופעל סעיף 49ז לשם מציאת סכום הפטור. יתרת התמורה שלא זכתה לפטור תחויב במס שבח, לשם כך יחושבו גם חלקים יחסיים תואמים משווי הרכישה והניכויים, כפי שנעשה בסעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין.

15.3.12 פטור ממס על תשלומי איזון - סעיף 149

סעיף 71ב(א) לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, מאפשר ל-75% מדיירי בית משותף למכור חלקים מהרכוש המשותף לאחד הדיירים, כדי שהוא יוכל לבצע הרחבה של דירתו. דייר שכזה, הרוכש חלקים מהרכוש המשותף, חייב לשלם לפי סעיף 71ב(ד) לחוק תשלומי איזון לשאר הדיירים בעבור החלקים הנרכשים מהם. היות והמדובר ברכישת חלקים מדירת מגורים, סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין מעניק לדיירים המוכרים פטור ספציפי ממס על תשלומי האיזון שהם מקבלים, כך שהם לא יזדקקו לנצל פטור "כללי" כדי להנות מהפטור ממס במקרה כזה. הפטור חל כל עוד סכום התשלומים אינו עולה על מחצית התמורה שיש לצפות לה ממכירת הדירה ללא זכויות הרחבה ממוכר מרצון לקונה מרצון.

16. מיסוי פעולות באיגוד מקרקעין

סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי:

"המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין".

כוונת סעיף זה היא להטיל מס על השבח הנוצר בפעולה באיגוד מקרקעין. לשם הפעלת הסעיף יש לבדוק תחילה האם אכן מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין, עפ"י הגדרות סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. לאחר מכן יש לקבוע מהו השבח עליו מטילים את המס.

סעיף 7א(א) לחוק מיסוי מקרקעין, שחוקק במסגרת תיקון מספר 50 לחוק, קובע:

"לעניין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות הוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה, בשינויים המחויבים לפי העניין ובכללם שווי הרכישה של זכות באיגוד מקרקעין יהיה המחיר המקורי לפי הוראות חלק ה' וחלק ה'2 האמורים."

שינוי שיטת חישוב השבח מהשיטה שהיתה נהוגה עובר לתיקון 50 לחוק, ובה חושב השבח בהתאם למכירה של חלק יחסי מהמקרקעין שבבעלות האיגוד, לא שינתה לעניין שיעורי המס, אשר נותרו בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ובלבד שמדובר באיגוד שהיה איגוד מקרקעין במשך חמש שנים לפחות לפני הפעולה. כמו כן, המסים הנוספים המוטלים על פי חוק מיסוי מקרקעין, קרי – מס רכישה ומס מכירה, עדיין מוטלים על פעולה באיגוד מקרקעין, בהתאם לשוויים של המקרקעין המצויים בבעלותו, וללא התייחסות לחובותיו. במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, הוסמך שר האוצר להתקין תקנות לביצוע סעיף 7א הנ"ל, שטרם פורסמו במועד עדכון

זה, על כן, אנו מביאים את שיטת חישוב השבח על פי פרק ה' לפקודת מס הכנסה בקווים כלליים, שאם לא יקבע אחרת על ידי שר האוצר, ואם לא מדובר באיגוד שעבר שינוי מבנה בהתאם לפרק ה' לפקודת מס הכנסה, הם שיחולו:

- א. יש לקבוע את "המחיר המקורי" של המניות הנמכרות באיגוד בתוספת הוצאות השבחה והחזקה, כמשמעותם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה;
- ב. יש לקבוע את "יתרת המחיר המקורי" שהוא "המחיר המקורי" בניכוי סכומי פחת שנדרשו (ומאחר שמדובר במניות, שאינן נושאות פחת, זהה "יתרת המחיר המקורי" ל"מחיר המקורי");
- ג. יש לקבוע את "התמורה" ממכירת המניות באיגוד המקרקעין, כמשמעותה בסעיף 88 לפקודה;
- ד. בשלב זה לאחר קביעת הנתונים לעיל, יש לנו את השבח הנומינלי שנבע ממכירת המניות באיגוד, שהינו: "התמורה" בניכוי "יתרת המחיר המקורי";
- ה. כעת יש לחשב איזה חלק מתוך השבח הנומינלי הוא שבח ריאלי ואיזה חלק מתוכו אינפלציוני חייב ואינפלציוני פטור, כאשר שלושת רכיבים אלו מרכיבים יחדיו את השבח הנומינלי, וזאת כלהלן:
- ו. יש לקבוע את "יום הרכישה" של המניות הנמכרות באיגוד כמשמעותו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה;
- ז. חישוב הסכום האינפלציוני מורכב מארבעה שלבים:

1. קביעת ה"סכום אינפלציוני" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, המחושב כדלקמן: "יתרת מחיר מקורי מתואם" בניכוי "יתרת מחיר מקורי", כאשר "יתרת המחיר המקורי המתואם" שווה ל"מחיר המקורי" כפול המדד ביום המכירה מחולק במדד ביום הרכישה, בתוספת מחצית הוצאות ההחזקה מוכפלות במדד ביום המכירה ומחולקות במדד ביום הרכישה, ובתוספת הוצאות השבחה, מוכפלות במדד ביום המכירה מחולקות במדד ביום גמר ההשבחה.
2. קביעת ה"סכום אינפלציוני חייב" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, שהינו חלק הסכום האינפלציוני שנצמח עד דצמבר 1993.
3. באם המוכר מוכר הלוואה עם המניות, התמורה מפוצלת כך שהתמורה בעד הלוואה תחשב כגובה הלוואה, ובאם הלוואה עונה לתנאי סעיף 94א. לפקודה, קרי – היא הלוואה ללא רבית, בלתי צמודה, ונמכרת שלוש שנים לפחות לאחר נתינתה, אזי מתווסף לסכום האינפלציוני הפטור ההפרש בין הלוואה המתואמת לסכום הלוואה, כאשר הלוואה המתואמת מחושבת על ידי הכפלת קרן הלוואה במדד יום המכירה ומחולקת במדד יום העמדת הלוואה.
4. לשבח האינפלציוני החייב יתווספו, סכום ה"רווחים ראויים לחלוקה" של איגוד המקרקעין, כמשמעותם בסעיף 394.
5. השבח הריאלי שווה לסכום השבח הנומינלי בניכוי הסכומים בסעיפים 1, 3 ו-4 לעיל.

17. שינויים בשיעורי מס השבח

17.1 הפחתת שיעור המס על השבח

בעקבות תיקון מספר 50 לחוק, שיעור מס השבח יופחת ל – 25%, וזאת לגבי כל שבח מקרקעין שנצבר החל מיום הקובע (7.11.01).

כאשר מדובר במכירת זכות במקרקעין שנרכשה בטרם יום 7.11.01 – לצורך חישוב המס יפוצל השבח הריאלי (השבח בניכוי הסכום האינפלציוני) באופן לינארי, בהתאם ליחס בין התקופה מיום הרכישה ועד ליום הקובע לבין התקופה מהיום הקובע ועד ליום המכירה.

השבח הריאלי שנצבר עד היום הקובע ימוסה בשיעור מס השבח "הישן" (עד 50% ליחיד, ו- 36% לחברה), ואילו השבח הריאלי שנצבר מהיום הקובע והלאה, ימוסה בשיעור של 25% בלבד ליחיד ולחברה.

הפחתת שיעור המס תחול רק על שבח על פי החוק ולא על הכנסה הנישומה על פי הפקודה, כגון מכירת מלאי עסקי של קבלנים.

17.2. ביטול הדרגתי של שיעורי המס המופחתים

בסעיף 48א(ד) לחוק קבועה הטבה במכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין בשיעורי המס. כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה. במסגרת תיקון 50 לחוק, נקבע כי שיעור מס השבח המופחתים על מכירת זכות במקרקעין שנרכשה, כאמור, עד לשנת המס 1960 (12%-24%), יבוטלו הדרגתית לגבי מכירת זכות במקרקעין בידי חברה שהכנסתה מעסק או בידי יחיד שקיבל את הזכות במקרקעין בפירוק חברה. ביטול שיעור המס המופחת יתבצע באופן שבו החל משנת המס 2005, יתווסף לאותם שיעורים מופחתים – 1% בכל שנת מס, עד לתקרת שיעור מס השבח החדש שנקבע אף הוא במסגרת תיקון מספר 50 לחוק, קרי – 25%. עד לשנת המס 2004 – יישארו שיעורי המס המופחתים בעינם.

17.3. הנחה במס שבח במכירת זכות במקרקעין שנרכשה בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03

בתיקון מספר 50 לחוק, נקבע כי מכירה עתידית של זכות במקרקעין, אשר נרכשה מיום ה- 7.11.01 ועד ליום 31.12.2002, תזכה להנחה של 20% ממס השבח שיחול על המכירה, ומכירה עתידית של זכות במקרקעין אשר נרכשה במשך שנת 2003, תזכה בהנחה של 10% ממס השבח שיחול על המכירה. ההנחה לא תינתן במקרה שמדובר בזכות במקרקעין שהיא קרקע, אלא אם נבנה על הקרקע בניין ששטחו 70% מהשטח הכולל הניתן לבנייה, בתוך 5 שנים מיום הרכישה. כן לא תינתן ההנחה לגבי זכות במקרקעין שהתקבלה מקרוב, כחלק ממהלך שינוי מבנה, ללא תמורה, במסגרת "חילוף זכויות" או במסגרת שינוי ייעוד של מלאי עסקי. הנחה זו, למרות שתחול בכל מועד שבו יימכרו המקרקעין, נועדה לעודד רכישת מקרקעין בתקופה שעד ליום 31.12.03.

17.4. הנחה ממס שבח במכירת זכות במקרקעין בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03

במסגרת תיקון 50 לחוק נקבע, כי מכירה של זכות במקרקעין שנרכשה עובר ליום 7.11.01, תהנה מהנחה של 20% ממס השבח החל עליה, אם נעשתה בתקופה שמיום ה- 7.11.01 ועד ליום 31.12.2002, או להנחה בשיעור 10%, אם נעשתה במהלך שנת 2003. הנחה זו לא תינתן לגבי מכירת זכות במקרקעין שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים. כן לא תינתן ההנחה כאשר חל על המכירה פטור ממס, מלא או חלקי, או שיעור מס מופחת. יש לציין, כי הנחה זו תחול אף על שבח שנוצר בתקופה שקדמה ליום ה- 7.11.01. כן יש לתת את הדעת לכך שהנחה זו לא תחול על מכירת זכות במקרקעין המוחזקת כמלאי עסקי, והחייבת במס על פי הפקודה. הוראת שעה זו משלימה את ההנחה הקבועה, שנידונה לעיל, ממס השבח שיוטל במכירת מקרקעין שנרכשו בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03.

17.5. הפחתת שיעורי מס במכירת "נכס מוגן" וזכות דיירות מוגנת

בהתאם לתיקון מספר 50 לחוק, שיעור מס השבח יופחת במכירה של נכס מוגן (קרי - שחוק הגנת הדייר חל עליו) בידי בעליו לדייר מוגן בנכס, המתבצעת במהלך התקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03. במכירה שתעשה בין יום ה- 7.11.01 לבין יום 31.12.2002, יופחת שיעור המס על השבח הריאלי ל- 15%, ואילו במכירה שתעשה במהלך שנת 2003, יופחת שיעור המס על השבח הריאלי ל- 20%. התנאי להפחתת מס זו הוא שהדייר הרוכש החזיק בנכס בשכירות מוגנת ביום ה- 7.11.01, ולאחר המכירה הפסיק חוק הגנת הדייר לחול על הנכס. תנאי נוסף הינו שהמכירה תעשה בתמורה, שלא בין קרובים, ושלא

תזכה לפטור ממס או לשיעור מס מופחת.

במקביל, יופחת שיעור מס הרכישה שישלם הדייר המוגן ברכישת הנכס המוגן בתנאים דומים לשיעור של 0.5%. במידה ורוכש הנכס המוגן הוא זכאי משרד השיכון הרוכש דירה יחידה - יחול שיעור המס הנמוך מבין שיעור מס זה לשיעור המופחת לזכאים שהוא 0%.

בנוסף להקלה במסי המקרקעין שתוארה לעיל, ומן "הצד השני של המטבע", במסגרת התיקונים העקיפים שנעשו במסגרת תיקון מספר 50 לחוק, נקבעו שיעורי מס מופחתים בתקופה הקובעת על רווח הון הנוצר לדייר מוגן, המוכר את זכות הדיירות המוגנת לבעל הנכס המוגן. יש לזכור כי זכות הדיירות המוגנת של דייר מוגן איננה "זכות במקרקעין" והיא חייבת, אם בכלל, במס רווחי הון.

על מנת לזכות בשיעורי המס המופחתים צריך הדייר המוגן, שהחזיק בנכס המוגן ביום ה- 7.11.01, למכור את מלוא זכויותיו בנכס המוגן לבעליו, באופן שעל הנכס יחדל לחול חוק הגנת הדייר.

בתנאים אלו יחויב רווח ההון הריאלי בשיעור מס מירבי של 15% אם בוצעה המכירה מיום ה- 7.11.01 ועד ליום 31.12.2002, ובשיעור מס מירבי של 20% אם בוצעה המכירה במהלך שנת המס 2003.

ברי, כי הקלות אלו במס השבת, מס הרכישה ומס רווחי הון נועדו לצמצם את כמות הנכסים המושכרים בשכירות מוגנת.

18. אופן חישוב המס

18.1 חישוב השבח (הנומינלי)

סעיף 6 (ב) לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר:

"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47".

בסעיף 47 מוגדרת "יתרת שווי הרכישה" כ:

"שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו- 39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת".

מכאן שהשבח (הנומינלי) הוא ההפרש בין שווי המכירה לבין יתרת שווי הרכישה, המורכבת משווי הרכישה בתוספת כל ההוצאות המותרות בניכוי בין שהוצאו לפני יום המכירה ובין לאחריו (ואז הן יתואמו ליום המכירה), ובניכוי הפחת המצטבר בגין הזכות במקרקעין.

18.1.1 ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה.

כאשר משולמות הוצאות המתואמות בניכוי לאחר יום המכירה, יש להוסיף לשווי הרכישה את ההוצאות האלה כשהן מתואמות ליום המכירה. סעיף 47 מגדיר "ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה" כ:

"סכום השווה להוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 ששולמו לאחר יום המכירה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה אם שולמו עליהן, בשל התקופה שמיום המכירה ועד יום תשלום ההוצאה, כשהוא מוכפל במדד יום המכירה ומחולק במדד ביום תשלום ההוצאה".

מכאן, שההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה יתואמו למדד יום המכירה ויהפכו ל"ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה". ערך זה יתווסף לשווי הרכישה בעת חישוב השבח.

הנוסחה היא:

הוצאה מתואמת = סכום ההוצאה X מדד יום המכירה

מדד יום תשלום ההוצאה

הוצאה מתואמת א'	+	הוצאה מתואמת ב'	=	ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה
--------------------	---	--------------------	---	--

18.1.2. פחת

כאמור, מ"יתרת שווי רכישה", מופחת הפחת, הפחת הוא ניכוי ממחיר הרכישה המותר לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה. ניכוי זה מותר רק למי שהוא בעלים של נכס או לחוכר ל- 49 שנה ומעלה. הפחת מותר בניכוי רק לגבי המבנים ולא לגבי עלות הקרקע ורק לגבי מי שהבניין משמש לו בייצור הכנסה (מניב שכר דירה, משמש לאכלוס משרדי העסק או מכונות העסק וכו'). מכיוון שהפחת מותר כהוצאה לצורך מס הכנסה והוא מקטין את ההכנסה החייבת לפי פקודת מס הכנסה, דרש המחוקק לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה, על מנת להגדיל את השבח ולמנוע ניכוי כפול של הפחת.

נציין, כי ישנה הוראת חישוב מס מיוחדת בתיקון מספר 12 לחוק מיסוי מקרקעין, שם נקבע, כי לגבי מכירת מקרקעין שנרכשו לפני יום 1.4.1973, ואשר יש עליהם מבנים והמוכר זכאי לנכות פחת בגינם, הרי שחישוב השבח שלהם לא יעשה לפי הדרך שתוארה לעיל, אלא לפי נוסח החוק לפני שתוקן ב- 1982. לא נרחיב את הדיבור על חישוב זה (שאינו רלבנטי כמעט היום) אך נציין כי ההבדל העיקרי בינו לבין החישוב הרגיל, הינו בניכוי פחת מתואם לאמצע תקופת ניכוי הפחת, משווי רכישה מתואם לשם חישוב הסכום האינפלציוני, להבדיל מתואם יתרת שווי הרכישה שממנה נוכה כבר כל הפחת (במקרה הרגיל).

דוגמה לחישוב יתרת שווי הרכישה:

בתאריך 1.3.1990 נמכר מגרש תמורת 250,000 ש"ח.

שווי הרכישה: 100,000 ש"ח.

הפחת שנוכה: 10,000 ש"ח.

הוצאות שנוכו לפי סעיפים 39 ו-39א ששולמו לפני יום המכירה: 50,000 ש"ח.

ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה: 20,000 ש"ח.

מהו השבח?

השבח הינו 90,000 ש"ח.

החישוב:

שווי רכישה 100,000 ש"ח

+

הוצאות ששולמו לפני

יום המכירה 50,000 ש"ח

+

ערך הוצאות ששולמו

אחרי יום המכירה 20,000 ש"ח

-

פחת 10,000 ש"ח

יתרת שווי הרכישה 160,000 ש"ח

שווי המכירה 250,000 ש"ח

160,000 ש"ח	יתרת שווי הרכישה

90,000 ש"ח	השבח:

18.2. חישוב השבח הריאלי.

השבח (הנומינלי) שחושב לעיל מופרד לשני מרכיבים: השבח הריאלי, הממוסה בשיעורי מס רגילים לפי פקודת מס הכנסה לגבי חלקו שנצמח עד ליום ה- 7.11.01 ובשיעור מס של 25% לגבי חלקו שנצמח לאחר יום זה, ו"הסכום האינפלציוני" אשר חלקו (שנצמח עד ליום 31.12.93) ממוסה בשיעור של 10% וחלקו איננו ממוסה כלל.

"שבח ריאלי" מוגדר בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין כ- "השבח פחות הסכום האינפלציוני". לפיכך, כדי לגלות מהו השבח הריאלי יש להפחית מן השבח (הנומינלי) את הסכום האינפלציוני, אם נותר הפרש, יהיה זה השבח הריאלי. השבח הריאלי יחולק לינארית (בהתאם לאורך כל תקופה) על פני שתי תקופות, האחת – התקופה שעד ליום 7.11.01, או אז יחוייב השבח הריאלי במס בשיעור שנקבע למוכר על פי פקודת מס הכנסה, והשניה – התקופה מיום 7.11.01 ועד יום המכירה, שבה יחוייב השבח הריאלי בשיעור מס של 25% בלבד.

הסכום האינפלציוני מוגדר בסעיף 47 כ"חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה".

הסכום האינפלציוני מחושב, אם כן, על ידי הפחתת יתרת שווי הרכישה מיתרת שווי הרכישה מתואמת (שתדון להלן) המהווה תיאום של שווי הרכישה לאינפלציה. תוצאת ההפחתה תהווה את העלייה במחיר הנכס שנבעה מהאינפלציה ולכן לא ראוי שתמוסה כשבח ריאלי.

18.2.1. יתרת שווי רכישה מתואמת.

לשם מציאת הסכום האינפלציוני יש למצוא תחילה את יתרת שווי הרכישה המתואמת. סעיף 47 מגדיר את "יתרת שווי רכישה מתואמת כ:

"יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה:

(1) המיסים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(8) כשהם מתואמים כד:

(א) מחצית המיסים ששולמו מיום הרכישה ועד יום 31 במרס 1972, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה;

(ב) המיסים ששולמו מיום 1 באפריל 1972 ועד היום שלפני שלוש שנים שקדמו ליום המכירה (להלן - "היום הקובע") כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד הממוצע;

לענין זה, 'מדד ממוצע' - סיכום המדדים של החודש שבו חל היום הקובע בכל אחת מהשנים החל מ- 1 באפריל 1972 ועד היום הקובע, מחולק במספר השנים שהובא בחשבון לענין הסיכום האמור;

(ג) המיסים ששולמו בשלוש השנים שקדמו ליום המכירה כפול המדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום התשלום;

(2) הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבחה, לפי הענין;

ולענין זה יראו כגמר השבחה בבניין חדש על קרקע פנויה את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבנייה ומסתיימת ביום גמר הבנייה;

(2א) הוצאות ריבית ריאלית המותרות בניכוי לפי סעיף 39א, שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד יום

המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב- 15 בחודש יולי בשנת המס בה שולמו;
 (3) ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה".
 הנוסחה מתחלקת לחמישה שלבים:

18.2.1.1. שלב ראשון - תיאום שווי רכישה בניכוי פחת

יש להפחית מיתרת שווי הרכישה את הניכויים השונים שהוצאו לפני ואחרי יום המכירה לשם קבלת שווי הרכישה בניכוי פחת, שווי זה יש לתאם ליום המכירה ע"י הכפלה במדד יום המכירה וחלוקה במדד יום הרכישה. נוסחת התיאום:

$$\frac{\text{מדד יום המכירה}}{\text{מדד יום הרכישה}} \times \text{שווי רכישה בניכוי פחת} = \text{שווי רכישה מתואם}$$

18.2.1.2. שלב שני - ניכויי מיסים מתואמים.

עד לתיקון 35 לחוק מיסוי מקרקעין לא זכו ניכויי המיסים לתיאום הולם וכתוצאה מכך השבח המחושב היה גדול יתר על המידה. בהתאם גדל גם סכום המס ששולם.
 צריך לזכור שהמיסים המשולמים מהווים סכומים משמעותיים לאורך השנים ולכן הטיפול בחוק הישן דרש תיקון שישקף טוב יותר את סכומי הכסף שהוציאו הנישומים במהלך השנים.
 סעיף 47 במתקנתו הנוכחית יוצר נוסחה לתיאום המבוססת על חלוקה שונה של השנים ושל ההצמדות הנדרשות. הטיפול מעתה יהיה באופן בו יוספו המיסים שניכויים הותר לפי סעיף 39(8), כשהם מתואמים ליום המכירה. התיאום יעשה תוך התייחסות לשלוש תקופות:

1. המיסים ששולמו מיום הרכישה ועד יום 31.3.1972, יתואמו ע"י תיאום מחצית הסכום מיום הרכישה ועד ליום המכירה. בגלל האינפלציה המתונה ששררה באותם ימים, ניתן להשתמש בדרך זו, במקום לתאם כל סכום ממועד תשלומו, ולהגיע לתוצאה מדוייקת למדי.

2. המיסים ששולמו מיום 01.04.72 ועד ליום 31.12.85 יתואמו על פי המדד הממוצע. המדד הממוצע יהא סיכום המדדים שפורסמו ב-15 ליוולי בכל שנה, החל מהשנה בה שולם מס רכוש או מיום 15.07.72- לפי המאוחר ועד למדד שפורסם ביום 15.07.85 (כולל) ומחולק במספר השנים שהובאו בחשבון. התיאום יעשה על ידי הכפלת סכום המיסים במדד יום המכירה וחלוקתו במדד הממוצע.

3. המיסים ששולמו מיום 01.01.86 יתואמו לפי שנות המס בהן שולמו. סכום כל המס ששולם בשנת מס מסויימת יוכפל במדד יום המכירה וחולק במדד שפורסם ביום 15.07- באותה שנת מס.
 החוק אמנם לא מביא למצב שבו זוכה כל תשלום לתיאום מלא, אולם נוסחה זו מהווה קירוב נכון יותר של השפעת האינפלציה על התשלומים ששולמו לעומת המצב שהיה קיים בעבר.

18.2.1.3. שלב שלישי - הוספת הוצאות והשבחות שהוצאו לפני יום המכירה.

כל הוצאה שהוכרה כניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר הוצאה לפני יום המכירה, תתואם מיום הוצאתה עד ליום המכירה, ע"י הכפלתה במדד יום המכירה וחלוקתה במדד יום ההוצאה.
 נוסחת התיאום:

$$\frac{\text{מדד יום המכירה}}{\text{מדד יום ההוצאה}} \times \frac{\text{הוצאה}}{\text{ה}} = \frac{\text{הוצאה}}{\text{מתואמת}}$$

כאשר מדובר בהוצאה למטרת השבחה, קבע המחוקק כי התיאום יעשה לפי יום גמר ההשבחה, ולא לפי יום תשלום ההוצאה. כך שהנוסחה תהיה:

$$\frac{\text{מדד יום המכירה}}{\text{מדד יום גמר ההשבחה}} \times \frac{\text{הוצאה}}{\text{ה}} = \frac{\text{הוצאה}}{\text{מתואמת}}$$

במקרה של בניית בנין חדש על קרקע פנויה, נקבע דין מיוחד לפיו יראו, לענין זה, את יום גמר ההשבחה כיום שבו תמו שני שלישים מתקופת הבנייה, ולא את יום סיום הבנייה.

18.2.1.4. שלב רביעי - הוספת הוצאות ריבית ריאלית שהוצאו עד יום המכירה.

הוצאות ריבית ריאלית שהוכרו כניכוי לפי סעיף 39 לחוק, אשר הוצאו עד ליום המכירה, יתואמו מיום הוצאתן עד ליום המכירה, ע"י הכפלת ההוצאה במדד יום המכירה וחלוקתה במדד המתפרסם ב-15.7 בשנת המס שבה שולמה, קרי – מדד חודש יוני. נוסחת התיאום לשנה:

$$\frac{\text{מדד יום המכירה}}{\text{מדד חודש יוני}} \times \frac{\text{הוצאה}}{\text{ה}} = \frac{\text{הוצאה}}{\text{מתואמת לשנה}}$$

ד
השנה

ראוי להזכיר כי ניכוי זה מותר רק לגבי מכירת נכסים שנרכשו לאחר יום ה-7.11.01, בתנאי שההוצאות עונות לתנאי סעיף 39 לחוק.

18.2.1.5. שלב חמישי - הוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה

לבסוף יש להוסיף את ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה. ערך זה מורכב מהוצאות שהוצאו לאחר יום המכירה, כשכל הוצאה מתואמת לאחור ליום המכירה. מכיון שההוצאות ב"ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה" מתואמות כבר ליום המכירה, אין מתאמים את הערך שנית אלא מוסיפים אותו בשלמותו.

דוגמא:

בתאריך 11.9.02 נמכר מגרש, שאינו בר פחת ב-1,000,000 (הנחה: מדד ספטמבר 02: 8,905,846) המגרש נרכש בתאריך ה-12.2.68, שווי הרכישה - 20 ש"ח (הנחה: מדד פברואר 68: 444.6). מיסים: ב-1.3 של כל שנה שולמו המיסים הבאים:

בשנים מ-1.4.1970 עד ה-31.3.1972	2 ש"ח
בשנים מ-1.4.1972 עד ה-31.3.1987	200 ש"ח
בשנים מ-1.4.1987 עד ה-31.3.1989	2000 ש"ח

הוצאות:

ב- 11.9.71 הוצאה בסך 3 ש"ח.

ב- 14.11.87 הוצאה בסך 4,000 ש"ח על השבחה שנסתיימה ב- 3.12.88 (נתעלם בדוגמא מפחת בגין ההשבחה).

ב- 1.10.02 הוצאה בסך 10,000 ש"ח.

מס המכירה שמשולם ביום המכירה (הואיל והנכס נרכש לפני יום ה- 11.7.01, יום ביטול מס המכירה), הינו בסך 2.5% מ"שווי המכירה", קרי – 25,000 ש"ח.

מהו השבח הריאלי? (המדדים הינם לצורך הדוגמא בלבד)

פתרון: ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה:

$$9,847 \text{ ש"ח} = 10,000 * 8,905,846 - \text{מדד ספט' 02}$$

$$9,044,214 - \text{מדד אוקי' 02}$$

הוצאות מיסים (לא מתואמות):

$$7,007 \text{ ש"ח} = 2 * 2,000 + 15 * 200 + 2 * 2 + 1 * 3$$

מס מכירה ביום התשלום בסך 25,000 ש"ח.

יתרת שווי הרכישה:

שווי רכישה	20 ש"ח
הוצאות מיסים (לא מתואמות)	7,007 ש"ח
הוצאות ששולמו לפני יום המכירה	4,003 ש"ח
מס מכירה	25,000 ש"ח

ערך הוצ' ששולמו לאחר יום המכירה 9,847 ש"ח

יתרת שווי רכישה: 45,877 ש"ח

שבח (נומינלי)

שווי מכירה 1,000,000

פחות -

יתרת שווי רכישה 45,877

954,123

שבח

חישוב יתרת שווי הרכישה המתואמת:

8,905,846

שווי רכישה מתואם: 400,623 ש"ח = $20 * \text{-----}$

444.6

תיאום סכומי המס:

(1) תקופה ראשונה - עד 31.3.1972 (5 תשלומי מס)

$$8,905,848/444.6 * (3*1 + 2*2) / 2 = 70,109$$

(2) תקופה שנייה מ - 1.4.1972 עד 31.12.85 (13 תשלומי מס ב- 1.3 בכל שנה)

סיכום המדדים לחודש יוני של השנים 1972 - 1985 הוא: 4,309,276.

המדד הממוצע הוא: 307,805

מס מתואם לתקופה:

8,905,846

$$\text{-----} * (13 * 200) = 75,227 \text{ ש"ח}$$

307,805

(3) תקופה שלישית מ- 1.1.86 עד 31.3.89 (4 תשלומי מס)

02 מדד ספטמבר 8,905,846

$$\text{-----} * 200 = 339 \text{ ש"ח}$$

86 מדד יוני 5,247,695.78

+

02 מדד ספטמבר 8,905,846

$$\text{-----} * 200 = 284 \text{ ש"ח}$$

87 מדד יוני 6,271,722.84

+

02 מדד ספטמבר 8,905,846

$$\text{-----} * 2,000 = 2,446 \text{ ש"ח}$$

88 מדד יוני 7,283,171.03

+

02 מדד ספטמבר 8,905,846

$$\text{-----} * 2,000 = 2,036 \text{ ש"ח}$$

89 מדד יוני 8,748,610.45

סה"כ: 5,105 ש"ח

סה"כ מיסים מתואמים:

$$70,109 + 75,227 + 5,105 = 150,441 \text{ ש"ח}$$

תיאום הוצאות ששולמו לפני יום המכירה:

02 מדד ספטמבר 8,905,846

$$\text{-----} * 3 = 48,140 \text{ ש"ח}$$

71 מדד ספטמבר 555

+
 8,905,846 מדד ספטמבר 02
 ----- * 4,000 = ש"ח 4,560
 7,811,484 מדד דצמבר 88

 סה"כ הוצאות 52,700 ש"ח

מתואמות

יתרת שווי רכישה מתואמת:

שווי רכישה מתואם 400,623 ש"ח

+

מיסים מתואמים 150,441 ש"ח

+

הוצאות ששולמו לפני יום המכירה 52,700 ש"ח

+

מס מכירה 25,000

+

ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה 9,847 ש"ח

638,611 יתרת שווי רכישה מתואמת

חישוב הסכום האינפלציוני:

יתרת שווי רכישה מתואמת 638,611 ש"ח

-

פחות

יתרת שווי רכישה 45,877 ש"ח

592,734 סכום אינפלציוני

השבח הריאלי:

שבח 954,123 ש"ח

-

סכום אינפלציוני 592,734 ש"ח

361,389 שבח ריאלי

חישוב שיעור המס על השבח הריאלי:

התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה:

12,630 ימים

התקופה שמיום הרכישה ועד ליום 7.11.01 (יום שינוי שיעורי מס השבח):

12,322 ימים

התקופה שמיום 7.11.01 ועד ליום המכירה:

308 ימים

חלק השבח הריאלי שיחוייב בשיעור המס עובר לשינוי (עד 50% יחיד, 36% חברה):

$$12,322/12,630 * 361,389 = 352,575 \text{ ש"ח}$$

שבח בשיעור מס של 25% :

$$308/12,630 * 361,389 = 8,814 \text{ ש"ח}$$

הואיל ומדובר במכירה בתקופה מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.02 (ובכפוף לעמידה בתנאי ההנחה), המוכר זכאי להנחה נוספת במס השבח בשיעור של 20%.

18.2.2. חישוב סכום אינפלציוני חייב.

לאחר חישוב הסכום האינפלציוני יש לחשב איזה חלק מתוכו הינו הסכום האינפלציוני החייב הממוסה במס בשיעור של 10%, ואיזה חלק אינו ממוסה כלל. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר סכום אינפלציוני חייב כ: **"הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס אילו נמכרה זכות במקרקעין או נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, לפי הענין, ביום י"ז בטבת תשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כששווי המכירה הוא יתרת שווי רכישה מתואמת"**.

מכאן, שכדי לחשב את הסכום אינפלציוני יש ליצור שווי מכירה רעיוני ליום 31.12.1993. שווי מכירה זה יהיה שווה ליתרת שווי רכישה מתואמת לאותו תאריך, ולכן יהיה כל השבח סכום אינפלציוני.

כדי למצוא מהו הסכום אינפלציוני החייב יש לחשב את הסכום אינפלציוני (השווה לשבח) המתקבל במקרה זה. סכום זה יהיה החלק מהסכום האינפלציוני שיהיה חייב במס של 10%. יש לציין כי לא קיימת הוראה לתיאום המס על הסכום האינפלציוני החייב, ולכן המס, בשיעור של 10% מהסכום האינפלציוני החייב, מאבד מערכו עם מעבר השנים.

דוגמה לחישוב סכום אינפלציוני חייב:

ביום 1.6.91 נרכש מגרש שאין בו פחת בסכום של 200,000 ש"ח (מדד יוני 91-12,144,908).

המגרש נמכר ב-450,000 ש"ח ביום 30.4.95 (מדד אפריל 95 הינו 18,439,574) לא קיימים ניכויים. מדד דצמבר 93 הינו: 15,924,861. הנחה: שיעור המס על כל השבח הריאלי הינו 35%. מה יהיה המס שישולם?

חישוב השבח (הנומינלי):

450,000	שווי המכירה
200,000	יתרת שווי רכישה

<u>250,000</u>	שבח:

יתרת שווי רכישה מתואמת (ליום 30.4.95):

$$18,439,574 - 200,000 * \text{ש"ח} = 303,659$$

$$12,144,908$$

סכום אינפלציוני:

303,659	יתרת שווי רכישה מתואמת
-	
200,000	יתרת שווי רכישה

<u>103,659</u> ש"ח	סכום אינפלציוני

שבח ריאלי:

250,000

שבח

-		
103,659	סכום אינפלציוני	

146,341 ש"ח	שבח ריאלי	
$146,341 * 35\% = 51,219$	מס על השבח הריאלי:	
	יתרת שווי רכישה מתואמת (ליום 31.12.93):	
15,924,861		
12,144,908		$200,000 * \text{-----}$
	סכום אינפלציוני חייב:	
	יתרת שווי רכישה	
-	262,248 (מתואמת ל- 31.12.93)	
-----	200,000	יתרת שווי רכישה
62,248 ש"ח	סכום אינפלציוני חייב	

מס בשיעור 10% על סכום אינפלציוני חייב:

$$62,248 * 10\% = 6,225 \text{ ש"ח}$$

חישוב סכום המס הכולל:

51,219 ש"ח	מס על שבח ריאלי
+	
6,225 ש"ח	מס על סכום אינפלציוני חייב

57,444 ש"ח	סה"כ מס על המכירה

18.3. סיכום אופן חישוב המס.

לסיכום נחזור בקצרה על שלביו העיקריים של חישוב המס:

- (1) הוספת כל ההוצאות לשווי הרכישה וניכוי הפחת לשם קבלת "יתרת שווי רכישה".
- (2) חישוב השבח (הנומינלי) ע"י הפחתת "יתרת שווי הרכישה" משווי המכירה.
- (3) תיאום "יתרת שווי רכישה" ליום המכירה (לרבות תיאום ניכויים), לקבלת "יתרת שווי רכישה מתואמת".
- (4) הפחתת "יתרת שווי רכישה" מ"יתרת שווי רכישה מתואמת" לשם קבלת סכום אינפלציוני.
- (5) הפחתת הסכום האינפלציוני מהשבח לקבלת "שבח ריאלי" החייב במס בשיעור רגיל של מס רווחי הון על חלקו הנצמח עד ליום 7.11.01, ושיעור של 25% על חלקו שנצמח לאחר יום ה- 7.11.01.
- (6) תיאום "יתרת שווי רכישה" ל-31.12.1993, והפחתת יתרת שווי הרכישה מהערך המתקבל, לשם קבלת "סכום אינפלציוני חייב" החייב במס בשיעור של 10%.
- (7) חיבור המס על "השבח הריאלי" והמס על ה"סכום האינפלציוני החייב" לשם קבלת סך כל המס.

יש לציין כי קיימים מספר חריגים לדרך חישוב זו:

- (1) בסעיף 48 א (3) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע, כי על מכירת קרקע שנרכשה בעבר הרחוק יוגבל שיעור

המס המשולם. בסעיף נקבעה תקרה של 12% מהשבח (הנומינלי) במכירת נכס שהתקבל עד שנת המס 1948. על נכס שהתקבל בין שנת המס 1949 לשנת המס 1960, יחול מס בשיעור שלא יעלה על 12% בתוספת 1% לכל שנה משנת 1948 ועד שנת רכישת הקרקע (בשנת המס 1960 יהיה השיעור המקסימלי 24% מהשבח (הנומינלי)), מכאן שלאחר חישוב סכום המס הכולל יש לראות אם הוא אינו עולה על השיעור המתאים מהשבח הנומינלי. במידה שהמס עולה על שיעור זה המס יופחת ויהיה הסכום המתקבל מהכפלת שיעור המס המקסימלי בשבח (הנומינלי). ראוי להזכיר כי בתיקון 50 לחוק, נקבע כי שיעורי המס המופחתים במכירת זכות במקרקעין שנרכשה בתקופה עד שנת 1960, יבוטלו הדרגתית במכירת זכות בידי חברה שהכנסתה מעסק או בידי יחיד שקיבל את הזכות הנמכרת בפירוק איגוד.

(2) כאשר הנכס הנמכר נרכש במועדים שונים, יש לבצע את שווי המכירה בהתאם לחלק מהנכס שנרכש בכל מועד, ולחשב לכל חלק בנפרד את המס בו הוא חייב (ראה ע"א 208/78⁵¹).

19. מס רכישה

מלבד הטלת מס על מכירת זכויות במקרקעין ובאיגוד מקרקעין, מטיל חוק מיסוי מקרקעין מס על רכישת זכויות אלו. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין דן במס הרכישה וקובע:

"(א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - "מס רכישה"); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) (1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהייתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששווייה הוא החלק היחסי - כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד;

(א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה - זכויות בפירוק) - כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוהה מביניהם;

(2) פעולה באיגוד מקרקעין לא תהא חייבת במס בולים החל עליה לפי חוק מס בבולים על מסמכים התשכ"א 1961-".

סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין מחייב את הרוכש זכות ממקרקעין במס רכישה, סעיף 9(ב)(1) מרחיב את החיוב במס גם לרוכש זכות באיגוד מקרקעין וקובע שיש לראות את הפעולה באיגוד כמכירת חלק מהמקרקעין שבבעלות האיגוד. חישוב מס הרכישה נעשה עפ"י שיעור משווי המכירה.

למרות זאת, בא סעיף 9(ה) לחוק מיסוי מקרקעין וקובע שדין מס הרכישה כדין מס שבח, למעט לעניין הפטורים. מטרת סעיף זה היא להקל על הליכי השומה ולהגבירה ולמנוע הליך שומה נפרד לכל אחד מהמסים. בית המשפט עשה שימוש בסעיף כדי לקבוע שעסקה שאיננה נחשבת כמכירה, לצורך חוק מיסוי מקרקעין, איננה חייבת במס רכישה (להבדיל מעסקה הנחשבת כמכירה, אך פטורה ממס שבח, שחייבת במס רכישה). כמו כן נעשה שימוש בסעיף לשם ייבוא מושגים ופרשנות מחוק מיסוי מקרקעין לתקנות מס רכישה, ולפיכך, בפסקי דין שעסקו במס רכישה נקבעו הלכות גם לענין מס השבח. יש לציין, שהסעיף מסויג ואינו מחיל את הפטורים ממס שבחוק מיסוי מקרקעין על החבות במס רכישה (פטורים ממס רכישה נקבעו בתקנות מכוח סעיף 9(ד) לחוק מיסוי מקרקעין - תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה - 1974 (להלן - "תקנות מס רכישה"),

⁵¹ ע"א 208/78 מנהל מס שבח נ' סבן, פ"ד לב (3) 613.

19.1. שיעורי מס הרכישה.

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס הרכישה מבדילים בין רכישת "דירת מגורים", לבין רכישת מקרקעין אחרים. להלן נבחן את הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין ונציג את שיעורי המס בהם מחויבות הרכישות השונות. נציין, כי בעבר נהגו שיעורי מס רכישה שונים בין בניין לבין מקרקעין אחרים. השוני בשיעורים הנ"ל בוטל ב-18 בינואר 1998 ולמעשה קבועים היום 2 סוגים של שיעורי מס רכישה: לדירות מגורים ולזכויות במקרקעין לרבות פעולות באיגוד מקרקעין, שאינן דירות מגורים.

19.1.1. דירת מגורים

סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "דירת מגורים" כ:

"דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה - למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה".

להבדיל מהגדרת דירת מגורים בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לא דורשת ההגדרה לענין מס הרכישה, את סיום בניית הדירה או את היותה בבעלות יחיד, כך שההגדרה מאפשרת להכליל גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה ודירה הנרכשת על ידי איגוד. התנאי אותו דורשת ההגדרה הוא שהדירה משמשת או מיועדת לשמש למגורים. תנאי זה מעמיד שתי חלופות: חלופה אובייקטיבית, הבודקת אם הדירה משמשת בפועל למגורים או שקיים בדירה פוטנציאל למגורים, וחלופה סובייקטיבית הבודקת אם רוכש הדירה מייעד אותה לשימוש למגורים (לא דרוש שהיעוד למגורים יהיה לאלתר - ראה ע"א 278/84⁵²) כוונת רוכש הדירה לייעד אותה למגורים נלמדת מהצהרה, המתחייבת עפ"י תקנה 2(ד) לתקנות מס רכישה.

סעיף 9(א1) קובע שיעורי מס רכישה שונים לדירת מגורים שהיא "דירת מגורים יחידה" ולדירת מגורים שאיננה נחשבת כ"דירת מגורים יחידה". שיעורי מס אלו נקבעו במסגרת השינויים במיסוי המקרקעין עקב ביטולו של מס רכוש:

19.1.1.1. מס רכישה על "דירת מגורים יחידה"

שיעורי מס הרכישה החלים על "דירת מגורים יחידה" הם כדלקמן:

על חלק השווי שעד 452,285 ש"ח – 0.5% ;

על חלק השווי העולה על 452,285 ש"ח ועד 701,975 ש"ח – 3.5% ;

על חלק השווי העולה על 701,975 ש"ח – 5% .

(יש לציין, כי מדרגות אלו מתעדכנות מדי רבעון).

הזכאי לשיעורי מס אלו הוא יחיד תושב ישראל. לענין זה מוגדר יחיד תושב ישראל בסעיף 9(א1)(2)(ב) לחוק כדלקמן:

"יחיד הוא תושב ישראל שהגדרתו בפקודה וכן אזרח ישראלי כאמור בפסקה (1) להגדרה "אזרח ישראלי" שבסעיף 16א(א)".

דירה יחידה מוגדרת אף היא באותו סעיף כדלקמן:

⁵² ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבת, פ"ד מא(3) 386.

"דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לענין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא פחות מ- 25%".

בהתאם לרישא לסעיף 9(א1א)(2)א לחוק גם מי שבשנים עשר החודשים שלאחר הרכישה מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה, ישלם מס רכישה בשיעורים האמורים.

19.1.1.2. מס על דירת מגורים שאיננה "דירת מגורים יחידה"

שיעורי מס הרכישה הקבועים לדירת מגורים כזו הם כדלקמן:

על חלק השווי שעד 701,975 ש"ח – 3.5% ;

על חלק השווי העולה על 701,975 ש"ח – 5%.

19.1.1.3. הוראת שעה - הפחתת שיעורי מס רכישה ברכישת דירת מגורים

על אף האמור לעיל, נקבעה בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הוראת שעה בדבר הפחתת מס הרכישה המירבי:

א. שיעור מס הרכישה המירבי ברכישת דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9 לחוק (הן דירת מגורים יחידה והן דירת מגורים שאינה דירת מגורים יחידה), יופחת מ- 5% ל- 4.5%, לגבי רכישות אשר בוצעו או יבוצעו בתקופה מיום ה- 7.11.01 ועד ליום 31.12.2002, ול- 4.75% לגבי רכישות שיבוצעו במהלך שנת 2003.

ב. מדרגת מס הרכישה הנמוכה ברכישה של דירת מגורים יחידה, כהגדרתה בסעיף 9 לחוק, תופחת בתקופה מיום ה- 11.7.01 ועד ליום 31.12.03 מ- 0.5% ל- 0%, לרוכש שזכאי לסיוע בדיוור לפי כללי משרד הבינוי והשיכון לעניין הזכאות לסיוע בדיוור.

ההפחתות במס רכישה המתוארות לעיל, לא תחולנה במכירה בלא תמורה או במכירה לקרוב.

19.1.2. שיעור מס הרכישה למכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין

עת עסקינן בזכות במקרקעין שאיננה דירת מגורים, תקנה (1)2 לתקנות מס רכישה קובעת את שיעור מס הרכישה ל- 5%.

19.2. מס רכישה על דירות מגורים – מקרים מיוחדים⁵³

19.2.1. מס רכישה על תשלומי איזון לפי סעיף 71ב(ד) לחוק המקרקעין

סעיף 71ב(א) לחוק המקרקעין, תשכ"ט1969-, מאפשר ל-75% מדיירי בית משותף למכור חלקים מהרכוש המשותף לאחד הדיירים, כדי שהוא יוכל לבצע הרחבה של דירתו. דייר שכזה, הרוכש חלקים מהרכוש המשותף, חייב לשלם לפי סעיף 71ב(ד) לחוק תשלומי איזון לשאר הדיירים בעבור החלקים הנרכשים מהם. היות והמדובר ברכישת חלקים מדירת מגורים, סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין מעניק לדיירים המוכרים פטור ספציפי ממס על תשלומי האיזון שהם מקבלים, כך שהם לא יזדקקו לנצל פטור "כללי" כדי להנות מהפטור ממס במקרה כזה. הפטור חל כל עוד סכום התשלומים אינו עולה על מחצית התמורה שיש לצפות לה ממכירת הדירה ללא זכויות הרחבה ממוכר מצד לקונה מרצון.

⁵³ מתוך מאמרו של ד"ר א. נמדר, עו"ד מס רכישה על דירות מגורים, רואה החשבון, כרך מ"ו 398, 396.

סעיף 149 לחוק מדבר בפטור ממס שבח אך לא על מס רכישה. גם סעיף 9(ה) לחוק המשווה בין מס שבח לבין מס רכישה אינו יכול לעזור בעניין, שכן "ההשוואה" אינה חלה לגבי הפטורים ממס – עליהן חלות הוראות שונות. היוצא הוא כי במכירה כאמור של מכירת רכוש משותף הדיירים המוכרים יהיו פטורים ממס שבח, אך הדייר הרוכש יחוייב במס רכישה בדומה למכירה רגילה.⁵⁴

19.2.2. המס על דירת מגורים שהיא מלאי עסקי

לפי סעיף 50 לחוק, מכירה של דירת מגורים החייבת במס הכנסה תהיה נישומה רק לפי הפקודה ולא תחוייב במס שבח. לפיכך, קבלן המוכר דירות ששימשו אותו כמלאי עסקי יהיה חייב אך ורק במס הכנסה, אך הוא יהיה פטור ממס שבח⁵⁵. ואולם, היות והפטורים האמורים לגבי מס שבח אינם חלים על מס רכישה, תעלה השאלה מה דינו של קבלן הרוכש דירות מגורים מ"יד שניה" כדי שישמשו אצלו כמלאי עסקי. מצד אחד, ברור הוא כי דירת המגורים לא תיחשב ל"בניין", שכן סעיף 9(ג) מוציא במפורש מכלל ההגדרה "בניין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לעניין מס הכנסה". אך, מצד שני, לא ברור האם דירות שכאלה ייכללו בגדר "דירת מגורים" הזוכות כאמור להקלת מס, או שיהוו מקרקעין אחרים, החייבים במס מלא בשיעור של 5%.

בשאלה זו התחבטו בתי המשפט והגיעו למסקנות שונות זו מזו. במקרה אחד, בית המשפט החליט⁵⁶ כי גם דירת מגורים המהווה מלאי תיחשב לדירת מגורים לכל דבר. בית המשפט דחה את הטענה האומרת כי כשם שמלאי עסקי אינו נחשב ל"בניין" כך הוא לא יכול להיחשב ל"דירת מגורים". לדעת בית המשפט אם מחוקק התקנות היה רוצה להוציא דירת מגורים שהינה מלאי עסקי מכלל "דירת מגורים" הוא היה עושה זאת במפורש, כשם שעשה לגבי הגדרת "בניין".

ואולם, במקרים אחרים הגיעו בתי המשפט למסקנה הפוכה, וקבעו כי רכישת דירת מגורים כמלאי עסקי תחוייב במס רכישה בדומה לרכישת מקרקעין אחרים, בשיעור של 5% משווייה של הדירה⁵⁷. בית המשפט נימק את החלטתו בכך כי לפי תקנה 2 "דירת מגורים" כוללת כאחד מיסודותיה את הדרישה שהנכס יהיה "בניין, והיות ודירה המשמשת כמלאי עסקי "הוצאה" מהגדרת "בניין" היא גם לא תיכלל בגדר "דירת מגורים".

לנו נראית יותר הגישה האחרונה הגורסת שדירה המהווה מלאי עסקי אינה נחשבת לדירת מגורים. אנו סבורים כי כוונת מחוקק המשנה להעניק שיעור מס מיוחד לרכישת דירת מגורים נועדה לדירות הנרכשות לשימוש אישי ולא לדירות הנרכשות כמלאי עסקי⁵⁸. דירות הנרכשות על ידי קבלן כדי לשוב ולמוכרן לצורכי עסקו אינן בגדר הנכס שאליו התכוון מחוקק התקנות להקנות הטבת מס⁵⁹.

19.2.3. המס על דירה הנרכשת כנכס קבוע בעסק

כפי שצויין לעיל, דירה הנרכשת כמלאי עסקי לא תיהנה מהמס המיוחד שנקבע לדירת מגורים, אלא תחוייב במס רכישה של 5%, בשיעור דומה למס המוטל על רכישת מקרקעין אחרים. ואולם, נשאלת השאלה האם דין דומה יחול גם כאשר הקונה רוכש את הדירה כנכס קבוע לצורכי העסק, אם לצורך עסקו – שימוש בה למשרדים או כמחסנים, ואם לצורך מגורים – שימוש בה למגורים של עובדי העסק.

מהבחינה העקרונית ניתן לאמר כי מחוקק התקנה לא חש לדבר, והוא היה מוכן להעניק את שיעור המס

⁵⁴ לעמדה דומה של שלטונות המס ראה קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, א' פישר – עורך, 1988) (חבק מס שבח), בעמ' 398/2.

⁵⁵ לפטור ממס לפי סעיף 50 ראה א' נמדר, דיני מסים [מיסוי מקרקעין] (חושן למשפט, תשנ"ב-1992) פסקה [1302].

⁵⁶ ראה עמ"ש 539/85 מרלז לבנייה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, קובץ חיימובסקי 407. ראה גם עמ"ש 415/84 אדלר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, קובץ חיימובסקי 322.

⁵⁷ עמ"ש 12/87 אוטו חן בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 4/185. ראה גם עמ"ש 16+23/84 כ.א.ן חברה להנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, קובץ חיימובסקי 320. ראה גם עמ"ש 364/90 אילנות הקריה חולון בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 2/197. ראה גם עמ"ש 6/90 טרה אינווסטמנט אנד דיולופמנט בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א כ"א 427.

⁵⁸ לעמדה דומה של שלטונות המס ראה קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, א' פישר – עורך, 1988) (חבק מס שבח), בעמ' 89. כן ראה י. הדרי, מס שבח מקרקעין (הוצאת יונתן, 1993) חלק ג' בעמ' 392.

⁵⁹ ראה עמ"ש 1310/96 סייג נ' מס שבח מקרקעין, מיסים יא/2, 321-.

המיוחד לדירת מגורים גם כאשר היא נרכשת על ידי תאגיד או עסק פרטי, ובלבד שהיא לא תשמש אצלו כמלאי עסקי. ואולם, מצד שני, ניתן לטעון כי מטרת מחוקק התקנות הייתה להעניק שיעור מס מיוחד רק לדירה המשמשת למגורים של הרוכש, אך לא כאשר הדירה משמשת לשימוש מסחרי ואפילו אם היא אינה מהווה מלאי עסקי.

בית המשפט שדן בבעיה זו קבע לאחרונה⁶⁰, כי דירת מגורים שבמועד רכישתה היא מושכרת ומשמשת בשימוש עסקי, היא תיחנה מהמס הפרוגרסיבי לפי תקנה 2(2) לתקנות רק אם הרוכש הצהיר מפורשות שהוא מייעד אותה למגורים וישתמש בה בשימוש שכזה עם פינוייה על ידי השוכר. אם הרוכש של דירות מגורים הינו עסק או תאגיד, הוא יחוייב במס על רכישתה כמס המוטל על "בניין" גם אם הוא משתמש בה למגורים של עובדי העסק⁶¹. לדעתנו שימוש שכזה הינו שימוש עסקי ואינו נחשב לשימוש למגורים אליו מתכוון מחוקק המשנה בתקנות.

19.2.4. מס רכישה על דירת נופש

אחת הבעיות שעלו לאחרונה לפני בתי המשפט בקשר למס רכישה הינה חובת תשלום המס לגבי דירות נופש. דירת נופש הינה דירה המצוידת במתקנים הרגילים של דירה רגילה, בשירותים ובמטבחון, והיא מהווה חלק ממבנה המשמש כבית מלון. לפי הסכמי הרכישה המצויים בשוק, דירת הנופש נמכרת לרוכש בתנאים כאלה שהדירה עומדת לשימוש האישי במדך 60 ימים בשנה, ובשאר ימות השנה היא מושכרת לחברת הניהול של המלון תמורת שכירות מוסכמים. השאלה הנשאלת אם יש לחייב דירה שכזו במס רכישה מוקטן המוטל על דירת מגורים או במס רכישה רגיל המוטל על מקרקעין אחרים.

בית המשפט שדן בשאלה זו לראשונה, החליט כי דירת נופש כאמור לעיל תיחשב לדירת מגורים רגילה⁶². לדעת בית המשפט אין להבדיל בין מגורים רגילים למגורים למטרות נופש. בשני המקרים הכוונה הסובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים מתקיימת, לאחר שגם המבחן האובייקטיבי מתמלא לגבי דירה שכזו⁶³.

ואולם בפסק דין מאוחר יותר בית המשפט שדן בשאלה זו הגיע למסקנה שונה⁶⁴. בית המשפט החליט כי אמנם דירת נופש עונה על המבחן האובייקטיבי המתייחס לאלמנטים המצויים בדרך כלל בדירת מגורים, אך אינו עונה על המבחן הסובייקטיבי. לפי מבחן אחרון זה יש להוכיח כוונה להשתמש בדירה ל"מגורים" לצורכי השתמש המסויים לאורך תקופת השנה. לדעת בית המשפט, אין המגורים לתקופה קצרה של 60 ימים בשנה ואין ההשכרה למלון לצורכי עסק במשך רוב ימות השנה מתיישבים עם מבחן זה. בית המשפט הגיע למסקנה, לכן, כי מס רכישה על דירת נופש תהיה כמס רכישה המוטל על מקרקעין אחרים.

לדעתנו, יש לאמץ גישה אחרונה זו כגישה הנכונה. דבר זה מתבקש באופן הגיוני מהחלטת בית המשפט העליון לאמץ את המבחן הסובייקטיבי לצורכי מס רכישה⁶⁵. לא יהיה זה "מאולץ" לאמור כי כוונה סובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים הינה הכוונה להשתמש בדירה לצורכי הבעלים בחיי היום יום הרגילים⁶⁶, ואין השימוש לנופש מהווה שימוש למגורים, בייחוד כאשר לרוכש יש דירה אחרת שהוא מתגורר בה כל ימות השנה. יתר על כן, אין לומר כי הכוונה להשתמש בחלק קטן של השנה בדירה לצורך עצמי, כאשר ברוב השנה משמשת הדירה להשכרה לצורכי עסק, מהווה כוונה להשתמש בדירה למגורים לפי החוק⁶⁷.

⁶⁰ עמ"ש 40/92 לוריג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ה'1, 254-254. וכן עמ"ש 28/82 בנק דיסקונט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, קובץ חיימובסקי 217.

⁶¹ לדעה שונה האומרת כי במקרה כזה יש להטיל מס בדומה לדירת מגורים ראה יי הדרי, מס שבח מקרקעין (הוצאת יונתן, 1993) חלק ג' בעמ' 392 והלאה.

⁶² עמ"ש 90/87 אברבך נ' מנהל מס שבח מקרקעין, קובץ חיימובסקי 484. וכן גם עמ"ש 1/94 זוטא נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ז'50, 216-216.

⁶³ למבחן הסובייקטיבי בהגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה ראה ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ד 339; פ"ד מ"א (3) 386.

⁶⁴ עמ"ש 22/89 מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ט 52; פ"מ תשנ"א (ב) 70 עמ"ש 10/92 ויזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ז'6, 258-258.

⁶⁵ ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ד 339; פ"ד מ"א (3) 386.

⁶⁶ לעמדה דומה של שלטונות המס ראה הוראות ביצוע מס שבח (מיום 7.4.92), מיסים ז'31, 161-161.

⁶⁷ לגישה שונה הטוענת כי דירת נופש עשויה בתנאים מסוימים, לשמש כדירת מגורים ראה יי הדרי, מס שבח מקרקעין (הוצאת יונתן,

לגישה רשויות המס, רוכש דירה במלון דירות המשמשת או מיועדת שלמש למגורים, ויש בה את כל האלמנטים בדירת מגורים רגילה והדירה עוברת לבעלותו או לחכירתו של הרוכש והוא יוכל להשתמש בה למגורים בכל עת וללא תנאי, תיחשב כדירת מגורים לענין מס רכישה. לעומת זאת, כאשר מוגלת זכותו של הרוכש להשתמש בדירה רק בחלק מן התקופה ואילו בתקופה הנותרת תשמש הדירה למטרות מלון, לא תיחשב הדירה לדירת מגורים לענין מס רכישה.⁶⁸

19.3. פטורים, הנחות והקלות ממס רכישה

סעיף 9(ד) לחוק מיסוי מקרקעין מסמך את שר האוצר לקבוע כללים למתן פטורים והקלות מתשלום מס הרכישה. הפטורים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין אינם חלים לצורך מס רכישה, אלא רק הפטורים שנקבעו בתקנות מס רכישה. יש לציין כי חלקם הגדול של הפטורים ממס רכישה אינו מעניק פטור מלא ממס הרכישה, אלא רק מפחית את שיעור המס, בו יחויב הרוכש ל-0.5%.

להלן נדון בחלק מן הפטורים החשובים שבתקנות מס רכישה:

19.3.1. פטור ברכישה מקרוב ובן זוג תקנות 20 ו-21

תקנה 20 לתקנות מס רכישה עוסקת בפטור ממס רכישה הניתן לאדם שרכש קרקע מקרובו וקובעת:

"במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל".

התקנה מעניקה אם כן הקלה ממס רכישה במקרה של העברה קרקע ללא תמורה מיחיד לקרובו. הקלה זו, של הקטנת שיעור מס הרכישה לשליש הינה ייחודית לתקנות מס רכישה, ושונה מהפטורים האחרים, הפוטרים ממס מלא או קובעים מס בשיעור 0.5%.

תקנה 1 לתקנות מס רכישה מגדירה קרוב כ:

"בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוג של צאצא, אח ואחות";

ההגדרה הינה מצומצמת יותר מזו של חוק מיסוי מקרקעין, ולא ברור מדוע קיים ההבדל זה בדין. תקנה 20א לתקנות מס רכישה, שהוספה לא מכבר, מוסיפה לזוכים בהקלה זו גם ידוע בציבור שחי עם נותן המתנה חיי משפחה משותפים, שנה לפחות לפני הרכישה, וקובעת:

"במכירת זכות במקרקעין שחל עליה סעיף 62(ב) לחוק, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל".

תקנה 21 לתקנות מס רכישה, מרחיבה את ההקלה במקרה של העברת דירת מגורים בין בני זוג שהתגוררו באותה דירה וקובעת:

"על אף האמור בתקנה 20 מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן-זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס רכישה".

התקנה קובעת כי כאשר אדם העביר דירת מגורים לבן זוגו שהתגורר עמו באותה דירה, יהיה בן הזוג פטור ממס רכישה (המונח בן-זוג אינו כולל ידוע בציבור, שזוכה להקלה בלבד, ולא לפטור מלא - ראה לעיל).

19.3.2. פטור בחלוקת קרקע בין בעליה המשותפים

תקנה 23 לתקנות מס רכישה דנה בחלוקת קרקע בין בעליה המשותפים וקובעת:

"במכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת חלקת קרקע אחת בין בעליה המשותפים שלא בהתאם לחלקיהם בזכות לפני החלוקה, ישולם מס הרכישה רק על שווי הזכות הנרכשת שהיא עודפת על שווי הזכות בחלקה

1993 (1993) חלק ג' בעמ' 390.

⁶⁸ הי"ב מ"ש 15/92.

לפני החלוקה."

התקנה דנה, אם כן, בחלוקת קרקע אחת המוחזקת בידי כמה בעלים במשותף, ליחידות נפרדות לכל אחד מהבעלים. כאשר החלוקה מתבצעת בהתאם לחלקים בזכות, אזי החלוקה פטורה ממס שבח לפי סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין, וממס רכישה לפי תקנה 27(א) אך כאשר החלוקה אינה מתבצעת לפי החלקים בזכות, יחויבו מקבלי החלקים העודפים אך ורק במס רכישה על שווי הזכויות העודפות שקיבלו (ולא על כל שווי הזכות). התקנה חלה רק על חלוקת זכויות בחלקת קרקע אחת, בהתאם לפירוש שפירשו בתי המשפט את סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין.

19.3.3. פטורים במכירות הפטורות ממס שבח - תקנה 27(א).

תקנה 27(א) לתקנות מס רכישה קובעת:

"(א) מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיפים 54, 55, 57, 64, 65, 66, 67, 68 או 63 לחוק, פטורה ממס רכישה."

התקנה מעניקה פטור מלא ממס רכישה, למכירות הפטורות ממס שבח.

הסעיפים בחוק מיסוי מקרקעין המקנים פטור ממס רכישה לפי התקנה הינם:

(1) העברת שליטה הפטורה ממס - סעיף 54 ;

(2) מניעת מס כפל - סעיף 55 ;

(3) פעולה במניית נסחרות בבורסה - סעיף 57 ;

(4) פטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין - סעיף 64 ;

(5) פטור בהחלפות מסוימות - סעיף 65 ;

(6) פטור בחלוקת קרקע למתיישבים - סעיף 66 ;

(7) פטור בחלוקת קרקעות שבבעלות משותפת - סעיף 67.

(8) פטור בהחלפת מקרקעין בין חברי אגודה להתיישבות חקלאית - סעיף 68 ;

(9) העברה מסויימת של זכות לנאמן - סעיף 69 ;

המשך התקנה פוטר גם מכירה בפירוק איגוד מקרקעין, הפטורה ממס עפ"י סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת בתנאי שהזכות במקרקעין הייתה בבעלות האיגוד, ביום ה-27.7.1983.

20. מס מכירה**20.1 כללי**

מס המכירה הוסף לחוק מיסוי מקרקעין במסגרת תיקון 45 לחוק זה. מס המכירה נולד בשל הצורך למצוא מקור מימון חלופי להפסד הכנסות המדינה כתוצאה מביטול מס רכוש. במסגרת ביטול מס הרכוש עלו מספר הצעות למימון הפסד הכנסות המדינה. הצעה אחת הייתה לבטל את שיעורי המס המופחתים במכירת מקרקעין ונכסי הון שנרכשו עד לשנת 1960. בשל לחץ ציבורי, הוחלט שלא לקבל הצעה זו, ותחתיה נבחרה ההצעה המטילה מס מכירה. במקביל להטלת מס מכירה הועלו שיעורי מס הרכישה. מס המכירה מהווה פרק שלם בתוך החוק, הוא פרק שישי 1 לחוק. תחולת פרק זה הינה מיום 1 בינואר 2000.

בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, בוטל מס המכירה לגבי זכויות במקרקעין שנרכשו לאחר יום ה-7.11.01, כמו כן, בוטל מס המכירה לגבי מכירת דירות מגורים שהן מלאי עסקי ולגבי דירת מגורים מזכה בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון – גם אם נרכשו לפני יום ה-7.11.01.

בנוסף, מס המכירה (לגבי מקרקעין שנרכשו לפני יום ה-7.11.01) – הותר כהוצאה בחישוב השבח.

20.2. שיעורי מס המכירה**20.2.1. מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין**

סעיף 72ד(א) לחוק קובע, כדלקמן:

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

מכירת מקרקעין מוגדרת בסעיף 72ג כ –

"מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב)".

כלומר, מכירה של זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שנרכשו לפני יום ה- 7.11.01 תתחייב במס מכירה בשיעור 2.5% משווי המכירה.

עם זאת, במכירות שחל עליהן סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, קרי שינוי יעוד, לא יחול מס מכירה. פעולות שאינן מוגדרות כ"מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין לא יחוייבו במס מכירה. לפיכך, הורשה או העברת זכויות במקרקעין אגב פסק דין לגירושים לא יתחייבו במס מכירה.

20.2.2. דירות מגורים שהם מלאי עסקי או דירות מגורים הזכאיות במכירתן להטבות על פי חוק עידוד השקעות הון

לגבי דירות מגורים שהן מלאי עסקי ודירת מגורים שהיא דירת מגורים מזכה בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון, תשי"ט 1959-, בוטל, כאמור, מס המכירה במסגרת תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין. קודם לתיקון זה הוטל על מכירה דל דירת מגורים כאמור מס מכירה בשיעור 0.8% משווי המכירה.

20.2.3. מכירת דירת מגורים מזכה

סעיף 72ה לחוק קובע, כי מכירת דירת מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 49א) לחוק פטורה ממס מכירה. כלומר, יחיד המוכר דירת מגורים אשר שימשה בעיקרה למגורים במשך ארבע חמישיות מהתקופה בשלה מחושב השבח או במשך ארבע השנים שקדמו למכירתה, יא פטור ממס מכירה במכירתה.

לענין זה יודגש, כי הפטור ממס הוא בגין מכירה של דירת מגורים מזכה ולא דווקא בגין דירת מגורים הפטורה ממס שבח. הווה אומר, שאפילו לא פטורה דירת המגורים ממס שבח, מחמת אי עמידה באחד ממסלולי הפטור הקבועים בסעיף 49ב לחוק, יהא היחיד זכאי לפטור ממס מכירה ובתנאי שדירת המגורים עומדת בהגדרת "דירת מגורים מזכה".

20.2.4. ניכוי מס המכירה כהוצאה במסגרת חישוב המס

כאמור, תיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין, התיר בניכוי את מס המכירה שהוטל לפי הוראות סעיף 72 ד'א). הניכוי נעשה בין מהשבח במכירת המקרקעין, כפי שפורט לעיל, ובין מההכנסה החייבת ממכירת המקרקעין כאשר מדובר במלאי עסקי שמכירתו חייבת במס על פי הפקודה.

עובר לתיקון מספר 50 לחוק מיסוי מקרקעין, מס המכירה המוטל על מכירת מקרקעין החייבת במס בשיעור 2.5% לא הותר בניכוי. ורק מס מכירה המוטל על מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי או על דירת מגורים מזכה בידי מי שזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון (שהיה בשיעור 0.8% ובוטל במסגרת תיקון מספר 50) הותר בניכוי.

20.2.5. החייב בתשלום מס מכירה

סעיף 72' לחוק קובע לעניין זה –

”החייב בתשלום מס מכירה הוא המוכר”

מוכר מוגדר בסעיף 72ג' כדלקמן –

”מי שמוכר זכות במקרקעין או עושה פעולה באיגוד מקרקעין”.

במקרים בהם הקונה נוטל על עצמו את תשלום מס המכירה, יחושב שווי המכירה בדרך של גילום מלא.

20.2.6. פטורים ממס מכירה

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס2000- קובעות את מכירות הזכויות במקרקעין אשר יהיו פטורות ממס מכירה, בתנאים ובמגבלות החלים על הפטור ממס שבח, כדלקמן:

20.2.6.1. מכירות הפטורה ממס שבח

מכירות הפטורות ממס שבח לפי הסעיפים הבאים, יהיו פטורות ממס מכירה:

- סעיף 49 – מכירת דירת מגורים מזכה כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה;
- סעיף 149 – תשלומי איזון;
- סעיף 53 – יפוי כח לביצוע מכירה;
- סעיף 54 – העברת שליטה הפטורה ממס;
- סעיף 55 – מניעת מיסי כפל;
- סעיף 57 – פעולה במניות נסחרות בבורסה;
- סעיף 60 – מכירה למדינה, לרשויות מקומיות ולמוסדות לאומיים;
- סעיף 61 – מוסדות ציבור;
- סעיף 62(ב) – מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים מיחיד לבן זוג המתגורר עימו;
- סעיף 64 – הפקעה שתמורתה זכות במקרקעין;
- סעיף 65 – החלפת קרקע בשל צו רשות מוסמכת;
- סעיף 66 – חלוקת קרקע למתיישבים;
- סעיף 67 – חלוקת קרקעות בבעלות משותפת;
- סעיף 68 – החלפת מקרקעין בין חברי אגודה להתיישבות חקלאית;
- סעיף 69 – העברת זכויות במקרקעין מנאמן לנהנה;
- סעיף 70 – מכירת מקרקעין לאיגוד ללא תמורה;
- סעיף 71 – העברת זכויות במקרקעין אגב פירוק איגוד.

20.2.6.2. מכירת מקרקעין הנעשית בלא תמורה מיחיד לקרובו

קרוב לענין זה :

- (1) בן זוג ;
 (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה ;
 (3) אח או אחות, לגבי זכות שקיבל פלוני מהורה או מהורי הורה בלא תמורה כולה או מקצתה, או בירושה.

20.2.6.3. איחוד מקרקעין

מכירה המהווה איחוד מקרקעין כשלא שולם הפרש בכסף או בשווה כסף תהיה פטורה ממס מכירה. אם שולם הפרש, יראו כל אחד מהמוכרים לענין חישוב מס מכירה, כמוכר את החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנתן או חלק המקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין ההפרש האמור לבין שווי הזכות במקרקעין שמכר.
 לענין זה – איחוד מקרקעין הוא איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות, לשם חלוקתן או תכנון מחדש.

21. ארנונה כללית

מאת: ברוך סלפטר*

המיסוי העירוני, ובעיקר הארנונה הכללית, הפכו בשנים האחרונות לנטל משמעותי והוצאה מהותית המשפיעה על רווחיות המגזר העסקי-יצרני. המערכת נתפסת כמורכבת, מסובכת ושרירותית. המגזר העסקי מתקשה להתמודד עם מגוון ההגדרות, הסיווגים והתעריפים המשתנים מרשות לרשות ומעת לעת.
 מנכ"ל התאחדות התעשיינים ממליץ ביוני 1991 למפעלי התעשייה "כדאי למפעלי התעשייה לפעול באופן פרטני-כל מפעל מול הרשות המקומית שבתחומה הוא ממוקם (1)".
 מטרת מאמר זה הוא לשמש לך כ"מורה נבוכים" בהבנת נושאי הארנונה הכללית המוטלת על מפעלך/נכסיך ולאפשר לך לרכוש כלים בסיסיים בהבנת הנושא וההתמודדות עמו.

ארנונה כללית מהי ?

ארנונה כללית היא מס. מס פירושו "תשלום המוטל דרך כפיה על ידי רשות ציבורית, באין כנגדו שום תמורה ישירה מידי הרשות למשלם המס" (2). בהיות הארנונה הכללית מס אין זיקה ישירה בינה לבין שרותים מסוימים, אשר הרשות חייבת לספקם כתמורה לתשלום. המס משולם תמורת מכלול השרותים הציבוריים שהרשות חייבת, או רשאית לספקם. זאת להבדיל מאגרות והיטלים המשולמים כתמורה לביצוע עבודה, שרות או מוצר ספציפיים.

מתוך כך עולה כי לא ניתן לתקוף את נושא חיובי הארנונה על בסיס העדרם של שרותים מסויימים או אי שביעות רצון מטיבם. כלומר: לא תוכל לטעון לאי תשלום ארנונה בשל כביש משובש המוביל למפעלך, או לשרותי פינוי אשפה בלתי מספיקים.

(1) חוזר המנהל הכללי 34/91, מ - 24 ביוני 1991.

(2) ויתקון א. נאמן י., דיני מיסים, שוקן תשכ"ט, מהדורה רביעית (עמ' 4).

הטלת ארנונה-פעולת חקיקה

נושא הארנונה הכללית נדון בפרק 14: ארנונה, לפקודת העיריות נוסח חדש (להלן הפקודה) (1). מעיון בפקודה ועל-סמך פרשנות בתי המשפט ניתן לקבוע כי ההחלטה בדבר הטלת ארנונה היא פעולת חקיקה של הרשות המקומית.

אין ההחלטה בדבר הטלת הארנונה ושיעוריה זקוקה לאישור שר הפנים או הממונה על המחוז ואף לא לפרסום ברשויות. בכך הוענקו למועצת הרשות סמכויות נרחבות ביותר אף מעבר לסמכותן לחוקק חוקי עזר. מתוך כך עולה כי, ישנו קושי לתקוף את נושא הארנונה ושיעוריה בצד חוקיותם או תקיפות השיקולים של המועצה בקובעה את שיעורי הארנונה, סבירותם וצדקתם.

על איזה נכסים מוטלת ארנונה?

מאיזה סוגי נכסים רשאית העיריה לגבות ארנונה ומה הם אמות המידה לדרוגם? הפקודה קובעת כי, המועצה רשאית, מדי שנה, להטיל ארנונה כללית "על נכסים, שאינם אדמת בנין, אשר תשולם על ידי המחזיקים". נכסים הם "בנינים וקרקעות שבתחום העיריה, תפוסים או פנויים, ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב".

"בנין" - כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה, למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או חלקו".

בהעדר הגדרה למושג "בנין" או "מבנה" מתעורר מעת לעת הקושי האם "מתקן" מסוים הוא בחזקת "בנין". מתקן אשר אין אדם יכול להכנס אליו ולהמצא בו ושהוא בבחינת אביזר למתקנים או מבנים אחרים ואין לראותו כבנין בזכות עצמו לא יחשב "בנין".

(1) אף שההתייחסות במאמר זה הינה לגבי עיריות, אותם סעיפים עצמם, בשינויי נוסח קלים, חלים גם לגבי מועצות מקומיות ומועצות אזוריות.

על פי דעה אחרת מבחנו של בנין הוא במידת ההנאה והשימוש שניתן להפיק מן הבנין. כך נקבע על ידי בית המשפט כי "קונסטרוקציה ברזל הנושאת עליה תילי חשמל ופסקי זרם" ... וכן וסתי זרם אינם בגדר "בנין" על פי הגדרת פקודת העיריות.

"שטח קרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה" ..

הפקודה הסמיכה את העיריה לחלק את יתרת שטח החלקה עליה עומד המבנה לשני סוגי "קרקעות". אותו חלק מן הקרקע שנקבע על ידי המועצה יהיה "בנין" ואילו יתרת השטח תהיה "קרקע". לאבחנה זו משמעות בשיעורי המס שרשאית העיריה להטיל.

עיריות רבות אכן קבעו כי שטחי קרקע שעיקר שימושם עם הבנין יחויבו בתעריפי "בנין", דהיינו, במלוא הארנונה החלה על כל מ"ר שלשמו משמש הבנין.

שיעור קרקע שניתן לקבוע לו תעריף "בנין" חייב להקבע על ידי המועצה.

כך נפסק בבית המשפט כי "אין זה מספיק שעיקר שימושו של שטח הקרקע יהיה עם המבנה, אלא יש צורך גם בכך שהשימוש בקרקע יהיה טפל לשימוש במבנה. שהמבנה יהיה העיקר ושהקרקע תהיה הטפל (3). (ההדגשה שלי ב.ס.)

לפיכך קרקע שיש לה שימוש עצמאי ועיקרי אין לראותה כחלק מן המבנה אלא כ"קרקע תפוסה".

"אדמה חקלאית" - כל קרקע שבתחום העיריה, שאינה בנין, המשמשת מטע, משתלה או משק בעלי חיים או לגידול תוצרת חקלאית או לגידול יער או פרחים; אלא שקרקע כזאת, אם היא נמצאת באיזור מגורים או באיזור מסחרי ואינה עולה בשטחה על 5 דונם, רשאית המועצה לראותה שלא כאדמה חקלאית, בשים לב לדרגת התפתחותו של אותו איזור.

(2) ע"ש י-ם 56/66 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית ירושלים ואחרים' פס: "מ ס"ג, עמ' 28.

(3) ע"ש י-ם 56/66 שם, עמ' 28.

סמכותה של העיריה לא לסווג קרקע המשמשת לחקלאות כקרקע חקלאית אם השטח אינו עולה על 5 דונם. זוהי רשות הניתנת למועצה.

בית המשפט קבע כי אין להצמיד שתי חלקות ששטחן יחד עולה על 5 דונם לצורך הגדרתן, כ"קרקע חקלאית" אלא יש לשים כל חלקה בנפרד

(1). "קרקע תפוסה" - "כל קרקע שבתחום העיריה שאינה אדמה חקלאית, שמשמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם הבנין".

מבחנה של קרקע תפוסה הוא פונקציונלי והוא מתבסס על אופן השימוש בפועל שנעשה בה. שני פסקי דין עיקריים קבעו את המבחנים להיותה של קרקע תפוסה

(2). קרקע תפוסה לא יכולה להיות אדמה חקלאית.

כדי שקרקע תחושב תפוסה וניתן יהיה לחייבה בארנונה ככזו חייבים להתקיים בה שני המבחנים שהובאו בהגדרה "החזקה" ו-"שימוש". דהיינו לא די שלמחזיק יהיו זכויות בקרקע אלא חייב להעשות בה שימוש בפועל הצריך להתבטא בפעולה המעידה על ניצול.

השימוש והחזקה בקרקע הם שלא ביחד עם הבנין. כלומר שהשימוש בה אינו טפל לבנין אלא זהו שימוש עיקרי ועצמאי.

שיעורי הארנונה

על פי סעיפים 274ב' ו-275 לפקודה רשאית העיריה לדרג את שיעורי הארנונה בהתחשב במדדים הבאים:

- סוג הנכס.

- המקום בו הוא נמצא.

- יחידת שטח או מספר חדרים.

סעיף 275 חוזר אמנם על המבחנים הללו אך קובע "שיעורי הארנונה יכולים להיות שונים לגבי סוגים שונים של נכסים או חלקים שונים של תחום העיריה ומדורגים לפי "שימושם של הנכסים" (הגדרה שלי ב.ס.).

(1) המר' 271/63 וינברג נ' ועדת השומה כפר סבא, פד"י י"ז, 2232

(2) ע.ש. ירושלים 46,33/85 תעשיות אבן וסיד בע"מ נ' מנהל הארנונה של המועצה האזורית מטה יהודה פס"מ תשמ"ז (א)14.

- בג"צ 129/84 פרופיל חן ואחרים נ' המועצה המקומית יבנה ואח' (מאוחדים) פד"י ל"ח (4), 413.

השימוש במבחנים השונים מסור לשיקול דעתה של הרשות המקומית ובידי הרשות להחליט על-פי איזה מבחן לדרג את שיעורי הארנונה.

בהיות הארנונה מס, רשאית המועצה להחיל את מגוון השיקולים בהטלתו, כמו הצורך במימון תקציב הרשות בצד שיקולים של שוויון וצדק בחלוקת הנטל או המצב הכלכלי של משלמי המס (1).

ניתן לראות כי הוכרה סמכותה של הרשות לקבוע ולדרג את שיעורי הארנונה לא רק על-פי שימושם של הנכסים אלא על-פי אופי המשתמשים.

במספר פסקי דין עקרוניים בתחום זה קבעו בתי המשפט כי "ייחוד שיעורי מס מוגדלים בשל שיקולים כלכליים של רווחיות עסקי נישומים המסוגלים לשאת בנטל רב יותר מנישומים אחרים הינו לגיטימי". השיקול

של איזה ענף כלכלי מסוגל לשאת נטל כבד יותר של ארנונה מאחרים הינו לגיטימי ואין לראות בו אפליה אלא דרוג מוצדק על-מנת להשיג את המטרה הסוציאלית של חלוקת הנטל לפי מידת היכולת (2).

השופט שמגר קובע כי: "אין חובה לקיים זהות בארנונה ברשויות השונות, ואין חובה לקיים זהות בארנונה, בין בנקים לבין עסקים אחרים. אך בית המשפט יראה מקום להתערב, מבחינת המידה (הדגשה במקור), באם מגיעה החלטה של רשות מקומית לידי אי-סבירות קיצונית, אשר נושאת עמה תכונה של אי-צדק בולט הגורם עוול בולט(3)".

בהחלטתו זו פסל בג"צ את עתירתם המשותפת של הבנקים נגד עיריית גבעתיים אשר בקשה לחייב שיעורי ארנונה הגבוהים במאות אחוזים מאלה שהיו נהוגים לעסקים אחרים.

(1) בג"צ 192/56 מדר שלום נ' המועצה המקומית בת-ים פד"י יא, עמ' 717. בפס"ד קבע השופט ויתקון מסגרת לשיקולי הרשות בהטלת המס.

(2) בג"צ 345/78, ירדניה חב' לביטוח בע"מ ואחרים נגד עיריית תל אביב יפו ואת' פד"י לג (1) 113. וכן בג"צ 547/89 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת ישי ואח'. פד"י מ' (1) 113.

(3) בג"צ 397/84 בנק דיסקונט בע"מ ואח' נ' עיריית גבעתיים (מאוחדים) פד"י לט (2) 13.

ערר על קביעת ארנונה

ניתן מן הבחינה החוקית לתקוף את נושא הארנונה הכללית בדרכים שונות בהן פניה בעתירה לבג"צ, או בנסיבות מסוימות אף בפניה לבית המשפט המחוזי, זאת לגבי נושאים עקרוניים של חוקיות ופרשנות. הדרך הנבונה והמקובלת לערער על גובה הארנונה שהוטלה על נכס הינה על-פי ההליכים שקבעו לכך בחוק הרשויות המקומיות (ערך של קביעת ארנונה כללית) תשל"ו - 1976.

להלן באור המונחים הקשורים בערעור:

רשות מקומית - עירייה או מועצה מקומית.

מנהל הארנונה - אחד מעובדי העירייה שהתמנה לתפקיד על-פי החלטת המועצה.

ועדת ערער - המועצה תמנה ועדת ערר בהרכב שלושה חברים מבין בעלי הזכות להבחר כתברי המועצה.

מועד להגשת השגה

"מי שחוייב בארנונה כללית רשאי תוך תשעים יום מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:..."

כלומר רשאי להגיש השגה מי שחוייב בארנונה כללית וזאת, תוך 90 יום מיום קבלת הודעת התשלום. דהיינו, ישנה חשיבות רבה להגשת ההשגה במועד שנקבע לכך בחוק. עיריות רבות אינן נענות כלל להשגות המגיעות אליהן בתום המועד.

על יסוד סעיף זה אין העיריות נענות לתיקונים רטרו-אקטיביים בחיובי הארנונה ולכל היותר נעשה התיקון לגבי שנת הכספים השוטפת.

על יסוד מה ניתן להגיש השגה?

כאמור קובע החוק מפורשות את הטענות אותן ניתן לטעון בהשגה ואלו הן:

1. "הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באיזור כפי שנקבע בהודעת התשלום". כזכור רשאית העיריה לדרג את שיעורי הארנונה על בסיס מיקומו של הנכס. המערער רשאי להשיג כי נכסו אינו מצוי באיזור על-פי חוב אלא באיזור אחר ששיעורי המס שהוטלו עליו הם נמוכים יותר.

2. "נפלה טעות בציון סוג הנכס". עיריות רבות נוהגות לסווג את סוג הבנין על פי מדדים של גיל המבנה, סוג החומרים ממנו הוא בנוי או לעיתים הסוג נקבע גם על פי הגודל. כלומר מבנה העשוי מעץ או פח מחויב במחיר נמוך יותר או אם המבנה ישן נקבע לו תעריף נמוך יותר. רשויות מסוימות נוהגות לקבוע את "סוג המבנה" על פי גודלו דהיינו דירה ששטחה מעל 180 מ"ר לדוגמא תחויב בתעריף גבוה יותר מדירה ששטחה 90 מ"ר. ניתן אזי להשיג על יסוד הטענה שנפלה טעות בסוג המבנה.

3. "נפלה טעות בציון גודלו" - בהחלטת העיריה להטיל ארנונה, מפורטות דרכי חישוב שטח המבנה הן לגבי דירות מגורים והן לגבי שימושים אחרים. ההשגה פה היא טעות בגודל השטח שחויב בהשוואה לזה שקיים בפועל. יש לזכור עם זאת, שלעיתים שינוי הגודל עשוי להעביר הנכס גם לקטגוריה שונה מבחינת הסוג.

4. "נפלה טעות בציון השימוש בנכס" - העיריות מדרגות את תעריפי הארנונה ובעיקר זו שלא למגורים על פי השימוש שנעשה בנכס. דהיינו, נקבעים תעריפים לתעשייה, למלאכה, לתעשיות מסוימות או למחסנים, סככות, משרדים שונים, בנקים, חברות ביטוח, תעשיות מתוחכמות ומחשבים. אין גבול לסוגי השימוש שנקבעו על ידי הרשויות השונות. אחד האפיקים הפוריים בהפחתת הארנונה הוא בבדיקה יסודית של סוגי השימוש המוטלים על הנכס בהשוואה לשימוש בפועל.

5. "הוא אינו מחזיק כשמשמעותו בסעיף 274ב (ב) לפקודת העיריות או בסעיף 153 לצו המועצות המקומיות (א), התשמ"א 1951- לפי העניין". או במילים אחרות מי שחויב בארנונה מחזיק בנכס ריק או בנין חדש.

זה המקום לדון בסוגיה של נכס ריק.

החוק קובע כדלקמן:

"מחזיק - למעט מחזיק של בנין ריק שאין משתמשים בו במשך תקופה רצופה שאינה עולה על ששה חודשים והמתחילה ביום שחדלו להשתמש בו, ובבנין חדש - במשך תקופה של ששת החודשים הראשונים מיום שבנייתו נגמרה והוא ראוי לשימוש".

כלומר, החוק קובע במפורש כי נכס העומד ריק ואין משתמשים בו רשאי לקבל פטור מארנונה כללית לתקופה של ששה חודשים.

יש לזכור כי על הנכס להיות ריק וכי לא נעשה בו שימוש וכן להקפיד על מסירת הודעה במועד.

לגבי בנין חדש, מעבר לשאלה המסורתית של ממתני יש לראות הבנין כגמור, זכאי בנין חדש שבנייתו הסתיימה והוא ריק ואין משתמשים בו לפטור לתקופה של חצי שנה. עם זאת, נפסק על ידי בתי המשפט אם אין לטעון לגבי בנין שנתפס ומשתמשים בו שהוא בלתי גמור.

לפיכך, ניתן להגיש השגה על יסוד הטענה שבנין ריק ואין משתמשים בו. כיוון שנקבעו בחוק במפורש מהן הנסיבות בהן רשאי נישום להגיש השגה על חיוב בארנונה כללית מכלל הן אתה שומע לאו. דהיינו לא ניתן להגיש השגה על יסוד טענות אחרות.

תשובת מנהל הארנונה

"מנהל הארנונה ישיב למשיג תוך שישים יום מיום קבלת ההשגה".

"לא השיב מנהל הארנונה תוך 60 יום - ייחשב הדבר כאילו החליט לקבל את ההשגה".
עם זאת, רשאית ועדת הערר, בנסיבות מיוחדות ותוך מתן נימוקים מפורטים להאריך מועד מתן התשובה בשלושים יום נוספים.

ועדת הערר ונוהלי עבודתה

כאמור, תמנה המועצה ועדת ערר. כחבר בוועדה ניתן למנות את מי שרשאי להבחר למועצת הרשות. פקודת העיריות מפרטת את מי שפסול לכהן כחבר מועצה כגון: מי שאינו תושב העיר, חולי רוח, שוטר, עובדי מדינה מסויימים, עובדים בשכר של הרשות המקומית וכו'.

"מי שרואה עצמו מקופח בתשובת המנהל על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה התשובה, לערער עליה לפני ועדת ערר".

פרטים טכניים של הגשת הערר, פרטים שיש לפרט בו, אופן המסירה וכו' וכן סדרי הדיון בפני הוועדה נקבעו בתקנות שהתקין שר הפנים באשר לביצוע החוק.

פניה לוועדת ערר חייבת להעשות במסגרת הזמן שנקבע לכך בחוק. לא ניתן לפנות לוועדת ערר אלא שהוגשה השגה וכן רק לגבי אותם טענות שלגביהן ניתן להגיש השגה.

תשובת ועדת הערר תהיה בכתב, מנומקת וחתומה בידי חברי הוועדה.

על החלטת ועדת הערר ניתן לערער בפני ביהמ"ש המחוזי, תוך 30 יום. בית המשפט ידון בערר בשופט אחד והחלטתו היא סופית ואין לערער עליה בפני בית המשפט העליון.

סיכום

במאמר זה הצגנו בפניך מושגי יסוד הקשורים לנושא הארנונה הכללית, באמצעותם יקל עליך להבין ולהתמודד עם הנושא. עם זאת היעד העיקרי בכתיבת מאמר זה היה לעורר את המודעות בקרב העוסקים בנושא והקרובים אליו לכך שתשלומי הארנונה הדו-חודשיים אינם גזרה משמים. דוקא משום שהמערכת נראית מורכבת ומסובכת ובשל מגוון ההגדרות והסיווגים המשתנים מעת לעת ומרשות לרשות, אין לקבל את החיוב כמובן מאליו. הטיפול מחייב התמחות מקצועית. בעזרת בדיקות מעמיקות ושיטתיות וטיפול עקשני מול הרשות ניתן להשיג חסכון משמעותי. תחילתו של חסכון זה נמשכת למשך שנים רבות לעתיד.
ביבליוגרפיה מומלצת:

ספר חובה לכל המתעניין בנושא הוא ספרו של עו"ד הנריק רוסטוביץ, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן שרותי ניהול בע"מ, תל אביב 1989. כן מומלצים לקט החוקים בהוצאת משרד הפנים: דיני עיריות דיני מועצות מקומיות דיני מועצות אזוריות. בעריכת עו"ד צבי פרייזלר, משרד הפנים - המינהל לשלטון מקומי, לשכת היועץ המשפטי. הוצאת כתובים ירושלים 1990. מחבר המאמר הוא יועץ לענייני מיסוי עירוני ומטפל בהשגת החיוב המינימלי האפשרי על-פי החוק של סכומי הארנונה המוטלים על חברות ומפעלים.

* יועץ לענייני מיסוי עירוני.

22. מס רכוש:

חוק מס רכוש עניינו, בין היתר, בהטלת מס רכוש על קרקעות פנויות. תכלית החקיקה היתה לעודד בעלי קרקעות לבנות על הקרקעות שבבעלותם. על אף התכלית האמורה נוצר מצב שבפועל הוטל מס רכוש אף על קרקעות אשר לא ניתן היה לנצלן מפאת מגבלות תכנוניות. מס רכוש זכה לביקורות רבות ברבות השנים, ובעקבות ביקורות אלו הוחלט בסופו של דבר לבטל את מס הרכוש. החל מינואר 2000 נקבע, כי שיעור מס הרכוש הוא 0%. עד למועד זה חלה חבות במס רכוש על פי השיעורים שהיו קיימים בחוק, קרי – 2.5% על

קרקע ו - 1.2% על קרקע המהווה מלאי עיסקי. למען הנוחות רצ"ב להלן מאמרו של השמאי אליעזר פישר הסוקר על קצה המזלג את אופן הטלת מס רכוש על פי חוק מס רכוש.

"הגדרת יחידת שומה לענין מס רכוש"

מאת: אליעזר פישר, שמאי מקרקעין

חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן - "חוק מס רכוש") עניינו בהטלת מס רכוש על קרקעות. תכלית החקיקה הייתה לעודד בעלי קרקעות לבנות על הקרקעות שבבעלותם. על אף התכלית האמורה, נוצר מצב שבפועל הוטל מס רכוש אף על קרקעות אשר לא ניתן היה לנצלן מפאת מגבלות תכנוניות. מס רכוש זכה לביקורות רבות ברבות השנים, ובעקבות ביקורת זו, הוחלט בסופו של דבר לבטל את מס הרכוש. במסגרת תיקון מספר 45 לחוק מיסוי מקרקעין נקבע כי שיעור מס הרכוש על קרקעות יהיה אפס. הוזה אומר, שחוק מס רכוש עצמו לא בוטל, אלא ששיעור מס הרכוש הוא אפס. שיעור זה יחול מיום 1 בינואר 2000. עד למועד זה תחול חבות במס רכוש על פי השיעורים שהיו קיימים בחוק, קרי - 2.5% על קרקע ו-1.2% על קרקע המהווה מלאי עיסקי. למען הנוחות רצ"ב להלן מאמרו של השמאי מר אליעזר פישר הסוקר על קצה המזלג את אופן הטלת מס הרכוש על פי חוק מס רכוש.

22.1 מבוא

החוק משנת המס 1981 חל חוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א - 1961 על -

(א) קרקע פנויה

(ב) קרקע שנבנו עליה פחות מ-30% (ובבנין שנבנה לפני 14 במאי 1948 - פחות מ-20%) מהשטח הכולל שהיה מותר לבנות, כמפורט בהגדרת "קרקע" שבסעיף 1 לחוק (להלן - "קרקע מבונה חלקית").

חשיבות רבה יש לייחס להגדרת גבולותיה של הקרקע הפנויה ולהבדילה מהקרקע הבנויה חלקית, בשל החיובים השונים במס. כן יש להגדיר את הגבול שבין שני אלה לבין קרקע הפטורה ממס רכוש. במסגרת מאמר זה אתיחס לכללים שלפיהם יש לקבוע את גבולותיה של "יחידת השומה". לכאורה לא צריכה להתעורר בעיה, שכן - "הכל יודעים" היכן עובר הגבול בין המקרקעין הפטורים ממס לבין אלה החייבים במס. אולם, כפי שנראה להלן, המציאות מורכבת יותר. להלן יובאו מספר ארועים שלגביהם ניתנה פסיקה ע"י הערכאות השונות. הארועים יובאו עפ"י סדר כרונולוגי, מהם נדלה את הכללים שנקבעו להגדרת יחידת השומה.

22.2 יחידת רישום היא יחידת שומה - בהסתייגות

הבעיה עלתה לראשונה לדיון מעמיק בע.ש. 32.71 על חלקה אחת עמד בית מלון, ונישום למס רכוש כבנין.

בצמוד למלון היו עוד ארבע חלקות (להלן - החלקות הנוספות) שנישומו כקרקע פנויה. הבעלים טענו שהחלקות הנוספות הן חלק מהמלון, וכי יש לרשום את המלון כיחידה אחת הכוללת בתוכה את הבנינים, הבריכה, השבילים, ואת החלקות הנוספות הנותנות למלון את אופיו המיוחד.

ביהמ"ש מציין כי במהלך הרגיל מתיחסים לכל חלקה כאילו היא נכס נפרד. כדי לסטות מן ההנחה הזאת על הבעלים להראות כי החלקות הנוספות אמנם משמשות מטרה אחידה יש להתייחס אליהן כאל נכס אחד. לא די להצהיר על "דבק" מלאכותי בין החלקות בגלל קירבתן האחת לשניה אלא יש להוכיח שהחלקות כולן אמנם משרתות את אותה מטרה אחידה.

במקרה דנן לא הוכחה המטרה האחידה, וביהמ"ש קבע שני כללים שלפיהם יש להגדיר את "יחידת השומה"

(א) נקודת המוצא שממנה ניתן לשאוב את ההנחות היסודיות להכרעה נמצאת בהגדרת "חלקה" בסעיף 1 לחוק מס רכוש.

(ב) המחוקק לקח בחשבון את האפשרות שבעל מקרקעין ינצל יותר מחלק אחת למטרה אחת באופן שחלקות רישום אחות מהוות למעשה יחידה אחת להקמת מפעל גדול. (ובמקרה כזה תהיינה מספר חלקות רישומות ליחידות שומה אחת).

22.3 עקרון השימוש גובר על עקרון הרישום

בעיה דומה התעוררה בע"ש. 18/71 והפעם במלוא חריפותה. בית מגורים בן 6 חדרים נרשם עפ"י בקשת הבעלים, כבית משותף הכולל חמש יחידות רישום נפרדות. הבעלים ביקשו (מטעמים שלא כאן המקום לפרט) לערוך שומות נפרדות לכל אחת מחמשת היחידות.

ביהמ"ש קבע כי הנכס מהווה למעשה יחידה אחת מבחינת ניצולו הכלכלי. החלוקה שנעשתה כאן (לחמש יחידות רישום) עומדת בסתירה לניצול הכלכלי בפועל, הואיל והבית מנוצל למעשה כדירת מגורים אחת למשפחה אחת.

העניין הובא גם בפני ביהמ"ש העליון ע.א. 734/74 (פדא ח' 6, פ"ד ל(1) 271) אשר הוסיף -

1. חוק המקרקעין אינו קובע כללים בשטח דיני המיסים ולא נועד להסדיר את עניני המיסוי, ולפיכך - נכס המשמש יחידת רישום נפרדת לנושא לבעלות, אינה מחייבת את שומתו כיחידה נפרדת לצרכי מס רכוש.
2. בדרך כלל לגבי מקרקעין הרישום מהווה מודד נכון, מעשי ונוח לקביעת מהותו והיקפו של הנכס לצורך שומת המס, אולם זהו מבחן עזר בלבד שאינו מכריע.

אמנם הנכס נשוא הדיון בע"ש. 1/71 ו-ע.א. 734/74 הוא בית מגורים, וכיום אין חוק מס רכוש חל עליו, ואולם הכללים הנ"ל, כפי שנקבעו, כוחם יפה לכל סוגי המקרקעין.

22.4 יחידת רישום נמסה ונעלמת - מפאת השימוש

מקרה מעניין במיוחד - עפ"י תוצאות הדיון - התברר בע.א. 76/67 בנין בן שלוש קומות העומד על חלק בשטח של כ-1200 מ"ר נרשם כבית משותף ובו:

(א) חלקות משנה 1-6, דירות שונות.

(ב) חלקת משנה 7 היא צריף עץ קטן שאליו צמוד שטח קרקע של כ-880 מ"ר שאינם כלולים ברכוש המשותף.

חלקת משנה 7 הנ"ל היא נשוא הדין בע"א. 67/76. מנהל מס רכוש הגדיר את חלקת המשנה האמורה כקרקע פנויה (בראותו את הצריף כבנין ארעי) ולפי זה חייב את הבעלים במס רכוש.

ביהמ"ש העליון נשאר צמוד לכלל הידוע, יחידת רישום נפרדת אינה מחייבת גם יחידת שומה נפרדת. ואולם מה שהכריע כאן היתה העובדה (שהועלתה ע"י הבעלים) כי חלקת המשנה 7 משמשת למעשה חצר לדירות האחרות שבבנין, ולפיכך - מהבחינה הכלכלית - אינה יחידה משקית נפרדת ועצמאית אלא נספחת לדירות האחרות שבבנין. ביהמ"ש פסק כטענת הבעלים.

התוצאה היא שיחידת הרישום הנפרדת נמסה ונמוגה עד שנעלמה לחלוטין לענין מס רכוש, אך כמובן שקיומה הפיסי משפיע על שווי הדירות האחרות.

22.5 הגדרה מתחלפת עם חילופי הבעלים

הגדרת "יחידת שומה" יכולה להיות מושפעת מגורמים חיצוניים שאינם תלויים במקרקעין גופא. עקרון זה הופעל בתיק בר"ע 203/81 בביהמ"ש העליון.

להלן תמצית העובדות:

חלקה המיועדת להקמת בית דו משפחתי רשומה בבעלות שני אנשים. מחצית החלק מבונה, מוחזקת ע"י מר גורי, והוגדרה למס רכוש כבנין ומחציתה האחרת פנויה, בבעלות פלוני, והוגדרה למס-רכוש כקרקע. כל עוד היתה החלקה בבעלות שני השותפים, לא היו עוררין על כך שיש לראות את החלקה כשתי יחידות שומה. לימים רכש בנו של מר גורי את מחצית הקרקע הפנויה. עתה - כאשר הבעלות בידי אב ובנו - טענו השניים כי יש לראות את החלקה כיחידת שומה אחת שתוגדר כבנין ותהה פטורה ממס. ועדת הערר שדנה בענין אימצה את הכלל שנקבע בע"ש. 32/71 וקבעה כי יחידת השומה תוגדר לפי הרישום הקיים בפנקסי המקרקעין, כל עוד לא הוכח היפוכו של דבר על פי החריגים שנקבעו. במקרה דנן לא הוכח היפוכו של דבר, ולפיכך הוגדרה החלקה בשלמותה כיחידת שומה אחת. כאן ראינו כיצד נכס "הופך את עורו" משתי יחידות שומה ליחידה אחת, וכל זאת כתוצאה משינוי בבעלות, וללא כל שינוי בנכס גופא.

22.6 יחידה תכנונית משולבת באופן השימוש

הכלל שלפיו ניתן להגדיר יחידת שומה עפ"י יחידה תכנונית (מגרש) בתכנית בנין עיר, וגם חריג לכלל זה, נקבעו באותו יום, בשני עררים שונים, ע"י כב' נשיא ביהמ"ש המחוזי בת"א ד"ר א. וינוגרד, כלהלן:

(א) על חלקה גדולה, המהווה יחידת רישום אחת, חלה תכנית בנין ערים מאושרת על-פיה תפוצל החלקה בעתיד לחלקות נפרדות, בהתאם למגרשים שבתכנית לכל מגרש נקבעו בת.ב.ע. אחוזי בניה שונים, וכל מגרש מוחזק ע"י בעלים שונים.

מערכת העובדות הנ"ל נידונה בע.ש. 869/82 מפרק ע"י כ"ב סגן הנשיא כי כל מגרש עפ"י ת.ב.ע. מהווה יחידת שומה נפרדת לענין מס רכוש.

(ב) ענין דומה נידון בפני כב' סגן הנשיא בתיק ע.ש. 270/84 (לא פורסם). במקרה זה חלה ת.ב.ע. מאושרת על שחלקות קרקע במרכז העסקים והמסחר בת"א, בשטח כולל 4-300 מ"ר, ולפיה נועדה חטיבת הקרקע לאיחוד

החלקות למגרש בניה אחד. הבניה התבצעה בשני שלבים: בשלב א' הוקם בנין משרדים על חלק מהמגרש (ארבע חלקות ששטחן כ-2330 מ"ר) כעבור ארבע שנים הושלמה הבניה על החלק האחר של המגרש (דהיינו – על שתי החלקות הנותרות, ששטחן כ-1970 מ"ר).

מערכת העובדות הנ"ל נידונה בע.ש. 270/84 (לא פורסם). ביהמ"ש אישר את החלטת ועד הערר, אשר קבעה ששתי החלקות הנותרות מהוות יחידת שומה נפרדת וחייבות במס רכוש בתקופת ארבע השנים הנ"ל, הואיל ולא שוכנעה שהן מהוות חלק אורגני של התכנית כולה.

22.7 מבחן הניצול בפועל גובר על הרישום והיעוד

בע.ש. 209-259/87 התעוררה הבעיה כיצד להגדיר לענין מס רכוש שתי חלקות, שכל אחת מהן מהווה יחידת רישום נפרדת, יחידה תכנונית נפרדת עפ"י תב.ע. ומטבע הדברים גם יכולה להיות יחידה כלכלית נפרדת עפ"י השימוש האפשרי. ואולם - השימוש בפועל ע"י הבעלים הוא שימוש אחד לשתי החלקות.

ביהמ"ש המחוזי הגיע למסקנה כי שתי החלקות אינן שתי יחידות שומה (שאחת מהן מבונה ופטורה ממס והשניה חייבת במס) אלא שתיהן יחדיו מהוות יחידת שומה אחת (הפטורה ממס).

במקרה זה גבר מבחן השימוש והניצול בפועל, על פני מבחן היעוד בת.ב.ע. ועל הרישום. בע"ש 350/86 (לא פורסם) נידון מבחן השימוש לצורך הגדרת יחידת שומה, כאשר לנכס יש יותר משימוש אחד. נפסק כי "המבחן שיש לאמצו הוא המבחן של השימוש הדומיננטי בבחינת הולך הטפל אחר העיקר".

22.8 סיכום

הכללים המנחים מתחלקים לשלוש קבוצות עיקריות המצב המשפטי, המצב התכנוני, ואופן השימוש בנכס.

א. המצב המשפטי

1. יחידת הרישום היא יחידת שומה אלא אם כן הוכח אחרת.
2. חוק המקרקעין אינו קובע כללים בשטח דיני המיסים אלא מהווה מבחן עזר בלבד. לפיכך יש לפנות אל ההגדרות שבחוק מס רכוש.

3. בעלות נפרדת - כמשמעותה בחוק מס רכוש - תשמש בסיס להגדרת יחידת השומה.

ב. המצב התכנוני

1. מגרש עפ"י ת.ב.ע. מאושרת - הוא יחידת שומה.
2. חלק ממגרש, אם אינו אורגני לתכנית - יכול גם הוא להיות יחידת שומה.

ג. השימוש והניצול הכלכלי

1. יחידת השומה תוגדר עפ"י השימוש והניצול הכלכלי.
2. במבחן השימוש הולך הטפל אחר העיקר.
3. במבחן השימוש יש להביא בחשבון חיובים עפ"י חוזה.

מעל כל הכללים הנ"ל עומד מבחן ההגיון, אשר ינחה אותנו לקבוע סדר עדיפויות לכללים השונים, ואשר יתאים למקרה המיוחד המבקש פתרון נכון והוגן.

ואידך זיל גמור

קצרה היריעה מלהכיל את כל הדקויות ומגוון האפשרויות לקורא המתעניין מוצע לעיין ב -

ערר 322-324/74, פד"א ז' 230

ע"ש 60/86 ו-ר"ע 21/86, פד"א ט"ז 211

ע"ש 58/75 פד"א ח' 92

ע"ש 359/77 פד"א + 262

ע"ש 13/84 פס"מ תשמ"ה (א) 485

ע"ש 171/84 פס"מ תשמ"ה (ג) 341

מס רכוש/אברמזון ובורנשטיין, בהוצאת המחברים 1989 (עמ', 161-178)

דיני מסים/ד"ר אהרון נמדר, חושן למשפט 1992 (עמ' 343-346)

23. סיכום

המס העיקרי במקרקעין הוא זה המוטל על השבח שנבע מהם, הווה אומר: על ההפרש בין מחיר המכירה למחיר הרכישה. המס הוטל תחילה על עיסקאות שנעשו במקרקעין בתחום מדינת ישראל. לאחר מכן, הורחבה תחולת חוק מיסוי מקרקעין גם לתחומי יהודה, שומרון וחבל עזה.

המונח מכירה הוגדר בחוק בצורה רחבה ביותר על-מנת לסתום פרצות שהיו קיימות בו בעבר, ושהיו פתח להימנעות ממס. כוונת המחוקק היתה, לחייב במס כל עיסקה שיש לה משמעות כלכלית כלשהי, אף אם העיסקאות לא יוכרו בסופו של דבר כפעולה משפטית. רשימת הפעולות שהוכרו כמכירה היא רחבה, וכוללת, בין השאר, גם פעולה באיגוד מקרקעין. פעולה זו זכתה אף היא, לנוכח נסיון העבר, להגדרה רחבה, והיא כוללת כיום כל הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה, או ויתור עליה וכיו"ב.

בחישוב השבח עצמו, נודעת חשיבות מרובה למושג שווי המכירה. העיקרון הוא, כי שווי המכירה אינו המחיר שנקבע בין הצדדים כי אם המחיר הריאלי של הנכס בשוק החופשי, אלא אם כן, הוכיח המוכר למנהל מס שבח, כי העיסקה נערכה בכתב, נקבע מחיר וכי מחיר זה, נקבע בתום לב ולא היו כל יחסים מיוחדים בין הצדדים העשויים להשפיע עליו.

שני משתנים נוספים שהגדרתם נקבעה בדין הם: יום המכירה ויום הרכישה. לגבי הראשון - נקבע, כי יהא זה אותו יום בו ביצעו הצדדים פעולה משפטית מחייבת. הגדרת יום הרכישה היא מעט מורכבת יותר, והיא משתנה בהתאם למועד רכישת הזכות - אם לפני תחילת החוק, או אם בשעה שהחוק כבר היה בתוקף, ובהתאם לדרך בה הגיע הזכות לרשות המוכר.

לעיתים, מסכימים הצדדים, כי מס השבח ישולם ע"י הרוכש דווקא. יש לשים לב כי במקרה כזה, מחיר המכירה עשוי להיות גבוה יותר מזה שקבעו הצדדים בהסכם, כי יש להוסיף לו את סכום מס השבח החל לפי ההסכם על הקונה, ולפיכך, סכום המס עצמו עשוי לעלות.

עיסקאות קומבינציה זכו להתייחסות נרחבת בפסיקה. מטרת העיסקה היא הימנעות מכפל-מס. הנוסחה שנמצאה מתאימה ביותר לצורך העניין היא, עיסקה בה רוכש הקבלן חלק מזכויותיו של בעל המקרקעין, ובתמורה, בונה הקבלן דירות על החלק במקרקעין שלא נמכרו. עיסקה זו הוכרה ע"י שלטונות המס כעיסקה אחת, ונמנע תשלום כפל-מס.

אשר לניכויים - החוק מונה שורה של הוצאות המותרות בניכוי אשר כתוצאה מהוספתן למחיר הרכישה, גורמות בעקיפין להפחתה בשיעור המס. כך למשל הוצאות הרכישה, תשלום למתווכים, עורכי דין, תשלומי מס רכוש, השבחה וכיו"ב. שיטת חישוב המס היא באופן כללי הפחתת שווי הרכישה משווי המכירה, ושומת היתרה. לשווי הרכישה, נוספות ההוצאות וכל אלה משוערכים בהתאם לעליית המדד. השבח בשיעור עליית המדד, זכה להתייחסות מיוחדת, ונקבע, כי המס בגין סכום אינפלציוני זה יהא בשיעור קבוע של 10% ושהחל מיום 1.1.94 לא יהיה סכום זה חייב במס.

קיימת בחוק אף מערכת המעניקה פטורים ליחידים ומוסדות, אשר המחוקק מצא לנכון להקל בעיסקאות המבוצעות על ידם. כך, פטור בעל דירה, המוכר דירתו - בתנאים הקבועים בחוק. קיימים פטורים נוספים לסוגים של העברות ללא תמורה, העברות, עקב פירוק של איגוד מקרקעין ועוד. תשומת לב מיוחדת מופנית לסעיף 50 לחוק, הפוטר ממס שבח נישום, שעוסק בעסקי בנייה ומשלם בגינם מס הכנסה.

החל מיום 1 בינואר 2000 חלה על מכירת זכויות במקרקעין ועל עשיית פעולה באיגוד מקרקעין מס מכירה. מכירת זכויות במקרקעין, למעט מכירה לפי סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ועשיית פעולות באיגוד מקרקעין תתחייבנה במס מכירה בשיעור 2.5%. מס מכירה זה לא יחול כאשר עסקינן בזכויות שנרכשו לאחר יום 7.11.01. מכירת דירת מגורים מזכה תהיה פטורה ממס מכירה. מכירת דירת מגורים מהווה מלאי עסקי או דירת המגורים בידי מי שזכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון לא תתחייב במס מכירה.

מס נוסף המשולם בעת ההעברה הוא מס רכישה המשולם ע"י רוכש הזכות. כאשר עסקינן במס רכישה על דירת מגורים קיים מס מדורג - בחריגים מסוימים. גם לעניין מס זה קיימת מערכת פטורים רחבה. לעיתים, פטור הרוכש ממלוא התשלום ולעיתים, ניתן הפטור בחלקו.