

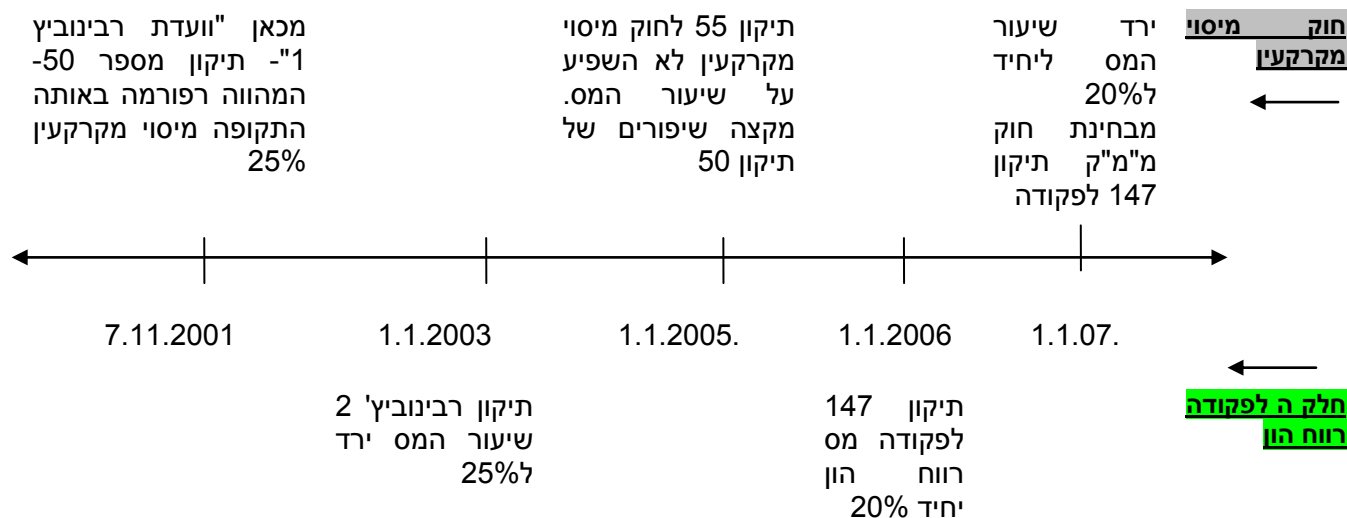
הקורס בחוק מיסוי מקרקעין בנוי עם הרבה פס"ד כמו בקורס מיסים א' ואינו בנוי מחישובים רבים כמו בקורס מיסים ב'. אורך הקורס כ- 4 שיעורים.

חוק מיסוי מקרקעין מבוא:

חוק זה, היה החוק הראשון אשר הטיל חיוב במס על רווחים הונים. פקודת המס שלנו – חלק ב' – בנוי על פקודת המס המנדטורית אשר התייחסה בעיקר להכנסות פירותיות. לאחר מכן, משנת 1965 נוסף חלק ה' לפקודה. לאמר: חוק מיסוי מקרקעין הוסיף מיסוי רווחים הונים משנת 49 וקדם הרבה לפני חלק ה' לפקודה.

החוק הראשון מס שבח מקרקעין הטיל חיוב במס על רווחים שקשורים לנכסי נדל"ן. יחד עם זאת החוק היה בלתי מתוחכם ובקלות היה אפשר להתחמק מתשלום מס שבח. לדוגמא אם א' היה בעלים של מקרקעים ורצה למוכרם ל- ב' הוא היה עורך הסכם שכירות עם ב' / מחכיר ל-ב' ואז בצורה מעין זו הסביר שמדובר בפעילות פרותית ולא הונית. וחמק מתשלום מס שבח מקרקעין.

היו תכנוני מס עם איגודי מקרקעין – (איגוד אשר כמעט כל נכסיו הם זכויות במקרקעין), חברות "גוש חלקה" בטב"ע. בשנת 1963 חוקק חוק מס שבח מקרקעין החדש שבו תוקנו מרבית הפגמים והפרצות, וההגדרות בחוק שונו כאשר כמעט כל פעולה הקשורה למקרקעין מוטל עליה חיוב במס שבח. לרבות השכרה מעל 25 שנה. (מי שהשכיר ל- 25 שנה ויותר רואים אותו כאילו מכר את הנכס מהיום). בגלל כל תכנוני המס שהיו, תיקוני ההגדרות, הם כוללות ורחבות אף יתר על המידה. כי עד שינוי החוק היו פרצות רבות וכמעט לא שילמו מס. במרוצת השנים היו תיקונים רבים בחוק. היו 2 וועדות "רבינוביץ'". תיקון 50 בא ועיגן את מסקנות "וועדת רבינוביץ' 1". במסגרת תיקון זה, תוקן החוק החל מהמועד הקובע 7.11.2001, כאשר המטרה של התיקון הייתה להוציא את משק הנדל"ן מהקיפאון ששרר באותה התקופה. (באותה התקופה אנשים לא מכרו) בדרך של הורדת שיעור המס משיעור מס של 50% לשיעור מס של 25%. זו הייתה רפורמה מקדימה לתיקון 132 לפקודה העוסק בשינויי מבנה, שלמדנו בקורס הקודם.



בקורס זה תמיד כשנשתמש בטרמינולוגיה של "חוק" כוונתנו לחוק- חוק מיסוי מקרקעין, וכשנשתמש בטרמינולוגיה של פקודה כוונתנו בפקודה – לפקודת מס הכנסה הרגילה

הירידה בשיעורי המס : לא על כל רווח ההון, אלא ליניארי- לפי התקופות.

הקשר והיחס בין חוק מ"מק - חלק ה' לפקודה -פקודת מס הכנסה:

כאשר יש התנגשויות בין הקבוצות הנ"ל, מה גובר על מה ולפי מה נלך?

התשובה:

רווח הון חלק ה' לפקודה >	חוק מיסוי מקרקעין >	חלק ב' לפקודה פירתי
--------------------------	---------------------	---------------------

בסעיף 88 ה"למעט " מס' 4 קובע שלעניין קרקעות בישראל הולכים לפי חוק מ"מ"ק.

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, **למעט** -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) **זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;**

בפס"ד אבשלום בירגר למדנו שחלק ב' גובר על חלק ה', כמו שלמדנו בסעיף 89 (ג') לפקודה ובא לידי ביטוי בסוגי' כמו 2(9).

(ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה'1, **יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד**. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו כהכנסה לפי הפרק הראשון לחלק ב, והכל בתנאים שקבע.

פטנט וזכות יוצרים

2(9) תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר;

סתירה יכולה להיות בין חוק מ"מ"ק לחלק ב' לפקודה בסוגיות קבלנים. טופס 50 - כשקבלן מוכר דירות, מבקש שלא להתמסות לפי חלק ג לפקודה של חוק מ"מ"ק, היות ולא היו לו מספיק הכנסות ביחס להוצאות (קבלן בניין, סוחרי נדל"ן, ע.אקראי).

לסיכום: חלק ב' לפקודה גובר על חוק מ"מ"ק כאשר יש התנגשות וגם על רווח הון.

עיקרון הטלת המס:

עיקרון זה- חוק מס שבח/מ"מ"ק מטיל חיוב במס ב2 מקרים עקריים:

א. סעיף 6 לחוק הקובע כי המס יוטל במכירת זכות במקרקעין על השבח. השבח למעשה הוא הרווח, כמו רווח הון, ומוגדר כסכום שבו עולה שווי המכירה- כמו תמורה על ייתרת שווי הרכישה- כמו עלות מופחתת.

הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין

6. (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

[תוקן:תשל"ה1975- (מס' 6)]

ב. סעיף 7 לחוק אשר קובע כי המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין. יתבאר בהמשך בשיעור בפנ"ע. איגוד - זה איגוד שכל נכסיו זכויות במקרקעין, ופעולה באיגוד מקרקעין יכולה להיות מכירת מניות השייכות לאיגוד מקרקעין.

הטלת המס על פעולות באיגוד מקרקעין

7. המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין. [תוקן:תשכ"ה-1965 (מס' 1)]

אלו 2 המקריים העיקריים שיש בהם הטל חיוב מס במקרקעין.

יש לציין שמס שבח מהווה מקדמה ע"ח מס הכנסה. במילים אחרות, עסקת שבח היא עסקה בדרך כלל חד פעמית ספציפית ולכן ע"פ החוק צריכים לשלם מקדמת מס על השבח ולדווח לשלטונות המס. יחד עם זאת מכיון שהשבח הוא חלק מההכנסה החייבת (כמו רווח הון) אזי בסוף השנה כשמגישים את הדוח השנתי חייבים לכלול בתוך כל הכנסות הנישום את השבח. כמובן שאם שילמתי מקדמת מס אקבל זיכוי כנגד מקדמה זו. (הכול מופיע בטופס 1031)

פנקס המקדמות לפי 91(ד) חל רק על הכנסות פירותיות ולא מס שבח שלכך מגיע החוק שלנו.

(ד) (1) נמכר נכס, יגיש המוכר לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה.

הסעיף שקובע זאת הוא סעיף 48ב הקובע כי לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו יראו את השבח כפי שנקבע ע"פ חוק זה כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, בשנת המס שנעשתה המכירה. במילים אחרות תשלום המס לפי חוק זה מהווה מקדמה ע"ח מס הכנסה בו חייב הנישום. בשלב ראשון מתבצע חישוב השבח לצורך תשלום מקדמה לשלטונות מס שבח. (בדומה לסעיף 91ד לפקודה על רווח הון)

השבח - חלק מההכנסה החייבת

48ב. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)(א3), (ה) ו-(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% לענין חבר-בני-אדם, ו- 20% לענין יחיד (עד תיקון 56 נאמר: "25%"); על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם -

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לענין פקודת מס הכנסה.

ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

48ב קובע כי השבח = הינו הכנסה חייבת, וכל זאת רק לצורך הזיכויים וההכנסה החייבת, אך לא לצורך הפטורים. נכה שמוכר את הנדל"ן שלו אין לו פטור של 9(5). לענין רווח הון בחלק רווח הון פטור זה כן חל, אך לא אצלנו בחוק ממ"ק.

שבח = הינו הנכסה חייבת גם ב:

1. 28 בהפסדים וכן ב94ג לענין רר"לים,
2. בחברה שקופה

משא"כ בחברה משפחתית שבו שבח אינו שווה להכנסה חייבת = הכנסה חייבת.

הכלל הינו: שכל עוד לא כתוב במפורש ששבח נכלל בהכנסה חייבת א"א לאמר שכל הדינים החלים על ההכנסה החייבת חל גם על השבח.

דוגמא לכך: מוסד ציבורי בסעיף 61 לחוק.

מוסדות ציבור

61. (א) מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס.

(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ-80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי;

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השניה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי.

(ג) מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם היתה פטורה ממס לפי סעיף קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור.

(ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" - מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד).

בשלב שני עם הגשת הדוח השנתי מכוח סעיף 131 לפקודה מתווסף השבח להכנסה החייבת לצורך שיעורי המס והזיכוי. (הנישום מקבל זיכוי בגין מס השבח שכבר שילם). שיעור המס על מקדמה עומד היום על 25% לחבר בני אדם וליחיד 20%. הנישום יכול לבוא ולומר, שיש לו הפסדים, ולבקש לקזז מראש על מנת שלא ישלם מקדמה, ואכן יאשרו לו זאת, אך צריך הוא לבקש. לתאגיד אין ליניאריות.

תכולה טריטוריאלית - חוק מיסוי מקרקעין מבוסס על העיקרון הטריטוריאלי לפיו המס מוטל על מכירת מקרקעין הנמצאים בישראל. מקרקעין הנמצאים בחול יחויבו בידי תושב ישראל לפי חלק ה' סעיף 88.

מקרקעין הנמצאים באזור - יו"ש. אינם זכות במקרקעין מהסיבה שהגדרת מקרקעין כוללים רק מקרקעין ששייכם למדינת ישראל, אולם כמופיע בסעיף 3א, אם מדובר באזרחי המוכר מקרקעין באזור, הוא כן יחוייב במס, והוא הדין בחמ"מק, לפי סעיף 16א (המקביל ל3א בפקודה בחלק ב). בד"כ אמנות המס נותנות עדיפות למדינת המקור - בה נמצאים המקרקעין ולא מדינת התושבות של בעלי המקרקעין.

הטלת מס שבח ומס רכישה באזור

16א.

(א) בסעיף זה -

"אזרחי ישראל" - כל אחד מאלה:

(1) מי שרשום במרשם האוכלוסין בישראל או חייב להירשם בו;

(א1) יחיד שהוא תושב ישראל; [נוסף: תשס"ה-2005 (55)]

(ב1) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"י-1950, והוא תושב אזור; [נוסף: תשס"ה-2005 (55)]

(2) חבר-בני-אדם שהוא תושב ישראל;

"חבר-בני-אדם" ו"תושב ישראל" - כהגדרתם בסעיף 1 לפקודה;

"תושב אזור" - כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה; [נוסף:תשס"ה-2005 (55)]

"זכות במקרקעין המצויים באזור" - זכות במקרקעין, במקרקעין המצויים באזור, לרבות הרשאה כאמור בהגדרה "זכות במקרקעין" שבסעיף 1, להשתמש במקרקעין המצויים באזור, שנתן הממונה על הרכוש הממשלתי והנטוש באזור שמינה מפקד כוחות צבא הגנה לישראל באזור, או מי מטעמו, או שההרשאה להשתמש ניתנה מכוח הרשאה כאמור, והכל אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מ-25 שנים; [נוסף:תשס"ה-2005 (55)]

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה; [נוסף: תשס"ה-2005 (55)]

"אזור" - כל אחד מאלה: יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר התשנ"ד (4 במאי 1994); [תוקן: התשנ"ה-1994 (מס' 29) תחילה 28.12.94]

"מקרקעין" - קרקע לרבות בתים, בנינים וכל המחובר לקרקע חיבור של קבע.

(ב) אזרח ישראלי המוכר או רוכש זכות במקרקעין, במקרקעין המצויים באזור, יראוהו לענין חוק זה כמוכר או כרוכש זכות במקרקעין במקרקעין המצויים בישראל.

[תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

עיקרון המכירה שהתגבשה:

הגדרת מכירה בסעיף 1 לחוק קובע כי אין משנה מהי צורת הדיווח של הנישום מצטבר או מזומן, הוא חייב במס שבח **ברגע שהתבצעה מכירה** כבחלקה לפקודה. במילים אחרות, אם נדל"ן נמכר בתשלומים למרות שלא קבלתי את כל הכסף את המס אצטרך לשלם תוך 30 יום כמקדמה. ולכן ברגע שישנה מכירה קיימת חבות במס.

עיקרון רציפות המס למדנו בעבר – לפי עיקרון זה לא תהיה תקופה שבה יהיה כפל מס ולא תהיה תקופה שבה לא יחול מס כלל. מיושם כבחלקה לפקודה – בצורה של "כניסה לנעלי" / דרך מתן פטור שהוא למעשה דחייה באמצעות הגדרת מחיר מקורי. לדוגמא: אם אב נותן מתנה לבנו ואח"כ הבן מוכר לאחר, אזי אע"פ שאין מיסוי בין האב לבן לפי סעיף 62 לפקודה קובע כי מתנה לקרוב = פטור, ניקח את כל המדד מהאב לקונה ונמסה את הקונה – העסקה.

כנזכר לעיל, סעיף 6 הוא מקור החיוב להטלת חיוב מס במקרקעין. אך על מנת להיכנס לסעיף, חייבים להתקיים 2 תנאים במצטבר:

א. להכנס לגדר "זכות במקרקעין";

ב. להיכנס להגדרת "מכירה"

הגדרות:

"מקרקעין" - קרקע **בישראל** לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחברים לקרקע חיבור של קבע;

"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה - [תוקן: התשנ"ח-1997 (מס' 40) תחולה מיום 25.11.97; עד לתיקון 40 - "חכירה לתקופה העולה על עשר שנים"]

"חכירה" - חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

בפס"ד קולנוע רינה למדנו ביחס למחובר לקיר / לקרקע שיש 2 מבחנים עיקריים האם להחשיבו כקרקע/בניין או שלא:

- א. מבחן החיבור/ ההפרדה , האם ניתן לפרק ולהעביר את המחובר למקום אחר.
- ב. מבחן הכוונה – צורת השתלבות המוצר בבניין/ קרקע . ויש משמעות גם מבחינת הפחתת פחת שונה על מטלטלי ומקרקעי.

על מנת להגדיר מהי זכות במקרקעין יש להגדיר מראש, מהם מקרקעין?

כנ"ל הם מוגדרים כמקרקעין בישראל (טריטוריאלית , ולא באזור) לרבות בניינים ועצים ודברים אחרים המחוברים לקרקע, חיבור של קבע.

עולה השאלה מהם דברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע וכיצד ניתן לבדוק זאת? האם לפי מידת החוזק בה הם מחוברים האם על פי יכולת ההפרדה מהקרקע או האם לפי תפקודו של אותו מחובר ביחס לכלל הנכס?

בפס"ד אלקטרה (מזגנים ומעליות) שעסק **במס רכוש** , עלתה השאלה האם המעליות ומערכות מיזוג האויר , שהתקינה חב' אלקטרה בבניינים של לקוחותיה הינם מלאי (מלאי עבודות בביצוע) או שיצאו מרשותה והינם מקרקעין בידי הלקוחות? האם המעליות ומערכות מיזוג האויר הם בגדר מחוברים ואז דינם כקרקע ולא מלאי בידי אלקטרה? **ביהמ"ש קבע** שהמעליות ומערכות מיזוג האויר אינם מלאי בידי החברה, אלא מקרקעין שכן הם מחוברים לקרקע חיבור של קבע - זהו מבחן יכולת ההפרדה. בנוסף לכך, המעליות מתמזגות עם הבניין ואין להם משמעות כשהן מנותקות מהמקרקעין בידי בעל המקרקעין .

לסיכום: ישנם 2 מבחנים . הראשון הוא מבחן יכולת ההפרדה שהוא המבחן המשני לפיו אם קל להפריד פיזית את המחוברים, הרי שלא מדובר במקרקעין. לעומת זאת המבחן השני שהוא המבחן העיקרי הוא מבחן הכוונה , לפיו , אם המחוברים משתלבים מבחינה מהותית בבניין או במבנה אזי הם מקרקעין . לדוגמא : מעליות ומערכות מיזוג. וזה גם המבחן שנקבע בפס"ד קולנוע רינה לעניין הבמה והשטיחים מקיר לקיר.

דוגמאות :

1. מיזוג אויר מרכזי מול מזגן חלון.
2. עצים בפרדס מול שתילים במשתלה
3. קראוונים וקאראווילה חלקם דינם כמחוברים וחלקם לא. כל דבר כמעט אפשר להעביר , השאלה במה כרוכה ההעברה . ומה הנוהג בזה.

הגדרת "זכות במקרקעין" – כוללת 3 אופציות:

- א. בעלות .
- ב. חכירה לרבות שכירות מעל 25 שנה. יודגש שעד ל11.97 תקופת הזמן היתה 10 שנה . זה יצר בעיות רבות , ובשנת 97 שינו זאת ל25 שנה. פחת בניין הוא גם 4% מהסיבה הזו של 25 שנה. יודגש כי מעל 90% מקרקעות מדינת ישראל מוחזקות בידי מנהל מקרקעי ישראל שהוא שלוח של המדינה , ואחזקה זו מטרתה לרכז אתה נדל"ן במדינת ישראל תחת המדינה. כדי למנוע השתלטות עויינת . מטרת פיקוח על הקרקעות. ולכן , גם אם א' השכיר ל-ב' נדל"ן ל30 שנה והוא מקבל דמי שכירות חודשיים מידי חודש בחודשו. רואים אותו כמי שמכר זכות במקרקעין היום ואז הפתרון הוא בדרך של היוון.

מהי חכירה? כוללת גם חכירת משנה וגם שכירות ושכירות משנה. שכירות משנה: אדם שוכר מא' מבנה ל-50 שנה , ואח"כ משכיר ל-ג' את המבנה ל-30 השנה הבאות. מי ששוכר מקרקעין לתקופת חכירה יכול לנהוג בהם כמעט מנהג בעלים. יש לזכות החזקה בהם, שימוש בהם ולבצע עסקה ע"פ דין. רק שתמיד הוא צריך לבקש אישור מהמנהל לעסקה זו ומשלם קצת עמלות על כך. ע"פ החוק גם שכירות מעל 25 שנה מהווה זכות במקרקעין. חכירה מהווה זכות במקרקעין לפי החוק אם היא עונה על התנאים הבאים:

1. הזכות היא בעלת תוקף משפטי מחייב.
2. הזכות נובעת מכוח הסכם ולא מכוח חוק. לדוגמא: זכות בדמי מפתח – חוק הגנת הדייר . ולכן הגישה היא שזכות זו אינה זכות במקרקעין היות והיא אינה מכוח הסכם בין 2 צדדים אלא נובעת מכוח חוק הגנת הדייר. הדמי מפתח נכנס לרווח הון אא"כ זו דירת מגורים שאז ממועט מנכס(עי' סעיף 88). א"א להוציא דייר מהנכס. בכל מקרה מכירת דמי מפתח אינו במס שבח מקרקעין.
3. לחוכר מוענקת זכות חזקה ייחודית בנכס – במילים אחרות הוא יכול להפיק את מרב ההנאות הכלכליות מהקרקע ואין מדובר בזכות לשימוש ארעי מצומצם או זיכת הנאה , החלק מהנכס ולא בכלול. זיקת הנאה- יכולה להיות שיעבוד, משכנתא. הבנק כאשר מלווה לאחר משעבד את

נכסיו – זו זיקת הנאה ולא זכות במקרקעין וכן זיקת אזהרה אינה זכות במקרקעין. וכן זכות מעבר בשביל בחצר של אחר.

תקופת החכירה – למעשה היא התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או אופציה שיש לחוכר או לקרובו. לדוגמא: אם חכרתי קרקע ל-15 שנה אך לאשתי יש אופציה להאריך בעוד 15 שנה. התקופה כוללת אופציות שקשורות לרוכש.

צירוף תקופות החכירה – סעיף 11 הוא סעיף אנטי תכנוני. שאין כאן אופציות כלל. סעיף זה קובע צירוף תקופות חכירה. הסעיף מונע פיצול תקופות החכירה, בין גופים קשורים כמו קרובים בחכירת אותם המקרקעין. א. כאשר התקופות חופפות או רצופות יש לצרף את תקופות החכירה. ב. כאשר התקופות אינן רצופות אך ההפסקה ביניהם אינה עולה על חצי שנה יש לצרף את תקופות החכירה. עולה א"כ השאלה האם כשההפסקה היא 7 חודשים האם נצרף את התקופות או שלא? תשובה: מנהל מיסוי מקרקעין יכול לתקוף זאת ולצרף זאת ע"פ סעיף 84 לחוק שהיא המקבילה לסעיף 86 בפקודה.

צירוף תקופות חכירה

11.

(א) בחכירת אותם המקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שהן רצופות בזו אחר זו או שהן חופפות זו על זו בחלקן, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת, שתקופתה כמועד תחילת החכירה המוקדמת ביותר ומסתיימת בתום החכירה שסיומה המאוחר ביותר.

(ב) בחכירת אותם מקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שאינן רצופות אך שההפסקה ביניהן אינה עולה על ששה חודשים, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת שתקופתה היא כאמור בסעיף קטן (א).

סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות

84. סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

ג. הרשאה - להשתמש במקרקעין שתוכנה חכירה לתקופה של 25 שנה ויותר ואם מדובר במקרקעין שבבעלות מנהל מקרקעי ישראל, ומדובר בהרשאה שנהוג לחדשה מעת לעת, אזי ההרשאה תחשב לזכות במקרקעין גם אם היא פחות מ-25 שנה. התיקון הזה נבע בעקבות פס"ד אביגיל מחסרי. בפס"ד זה דובר במתיישבת שישבה על מקרקעי של הסוכנות היהודית. המתיישבים במושב חתמו על הצהרה שהם ברי רשות של הסוכנות היהודית במשק החקלאי והם מתחייבים לפנות את המשק בכל עת שידרשו לכך תוך 60 יום מעת שידרשו לכך. החוזה הראשוני נחתם בינה לבין מנהל מקרקעי ישראל והסוכנות היהודית ל-3 שנים בלבד וכל שנה מוארך באופן אוטומטי. במצטבר זה הגיע ל-22 שנה (באותה תקופה זה לא היה 25 שנה אלא רק 10 שנה). לאחר מות בעלה, היא מכרה את המשק ועלתה השאלה האם מכרה זכות במקרקעין? אין ספק שמבחינת הזמן היא היתה מעל 10 שנים, אך היא טענה שהיא חתמה ל-3 שנים בלבד. וזה שהמדינה החליטה להאריך כל שנה, אך זו היתה החלטה חד צדדית של המדינה, ולא היתה הסכמה לכך, ולכן, ביהמ"ש העליון הצדיקה וקבע שעל מנת שחוק מיסוי מקרקעין יחול יש צורך בזכות משפטית להשתמש בנכס מעל 10 שנים המעוגנת בהסכם בין 2 צדדים ולא צד אחד בלבד. ובמקרה זה ההסכם היה ל-3 שנים בלבד. ולכן החוק לא חל. הצפיייה לחידושו של ההסכם מידי שנה אינה זכות משפטית המעוגנת בהסכם בין 2 צדדים שכן נוהג החידוש תלוי בכוונת המחדש. בעקבות פס"ד זה תוקן החוק, ולכן גם היום הרשאה לפחות מ-25 שנה נחשב זכות במקרקעין. זה צריך להיות המדינה ושהנוהג הוא לחדשה מעת לעת. זה זכות במקרקעין.

מכירה

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

בסעיף קטן 2 הכונה היא לאופציות. רשות המיסים מתחשבת באופציות בדחייתה מעט את התשלום ובנתינת אפשרות לדחות מעט את תשלום המס אך לא בביטולו.

סעיף קטן 3

הגדרת מכירה סעיף 1 לחוק מגדיר מכירה. הסעיף קובע כי הגדרת מכירה היא בין בתמורה ובין ללא תמורה. לא משנה אם המוכר מדווח על בסיס מזומן או מצטבר אם קיבל כסף או שלא קיבל כסף, ברגע שנכנסים להגדרת מכירה קמה- נוצרת חבות במס. ניתן לראות כיהגדרה מאוד רחבה וגורפת שמטרתה לתפוס ברשת המס כל פעולה או שינוי או העברה שנובע מזכויות במקרקעין. יודגש כי לפי החלופות של ההגדרה גם מי שנותן כיום אופציה לרכישה זכות במקרקעין בעוד מספר שנים רואים בו כמי שמכר היום את המקרקעין. יובהר כי אם בסופו של דבר האופציה לא מומשה אזי המכירה בטלה למפרע ואין ארוע מס. סעיף 102 לחוק קובע כי מנהל מס שבח יחזיר את מס השבח בביטול מכירה וסעיף 103א קובע כי הוא יוחזר צמוד+ריבית.

כעת נראה 2 פס"ד העוסקים בסעיפים שלנו: פסקה 2 – פס"ד שרה חורוגין, פסקה 3 – פס"ד יובל גד

פס"ד שרה חורוגין

הנישומה היתה בעלת 2 מבנים בחוזה א מכרה מבנה אחד ובחוזה ב העניקה אופציה בלתי חוזרת למכירת המבנה השני כאשר התמורה תשולם ביום מימוש האופציה. המימוש יהיה במשך חודשיים לאחר 4 שנים (התזמ"ז גם הוא יהיה לאחר 4 שנים במידה והאופציה תמומש) כמו"כ חתמה על יפוי כח בו יוכל מקבל האופציה לרכוש את המבנה השני מבלי להזדקק להסכמתה. מדובר כאן בדירות מגורים. שרק את המכירה הראשונה היא יכולה למכור בפטור ממס, (אם יש מספר דירות מגורים החוק קובע שאפשר רק פעם ב4 שנים למכור כל דירה) ולכן עשתה אופציה. היא קבעה את המכירה של היום לעוד 4 שנים. מטרתה היתה מכירת מבנה אחד בפטור ממס וכן מכירת המבנה השני בפטור. אך הואיל והחוק אינו מאפשר מכירת 2 דירות בפטור ממס במקביל אלא כל 4 שנים היא מכרה את המבנה השני ע"י מתן אופציה. ביהמ"ש המחוזי קבע כי נתינת אופציה נחשבת מכירה בהתאם להגדרות בחוק, פסקה 2. בהגדרת מכירה. היו פס"ד ישנים שכאשר האופציה אינה תלויה במוכר אלא תלויה בצד ג – בשלטונות.

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

פס"ד יובל גד

מדובר בחברה קבלנית שהתקשרה בחוזה עם המנהל (מקרקעי ישראל) לפיו המנהל יעמיד לרשותה מגרש על מנת שתקים עליו בניין למגורי משתכנים כעמידר וכדומה. הוסכם שהחברה לא תשלם עבור המקרקעין ביום קבלת המגרש אלא המינהל אפשר לה לבנות וברגע שהחברה מכרה דירה הופנה הרוכש לחטיבת חוזי חכירה ישירות מול המינהל. יש לציין כי ללא הסכמת יובל גד, המינהל לא חתם על הסכמים, כמובן שהחלוקה של הכסף היה: החלק היחסי של המגרש הלך למינהל והשאר ששייך לבנייה הלך לחברה. יובל גד טענה שהיא קבלן מבצע ולא קבלן בונה. הסוגיה היה למס רכישה 5% מהקרקע. הוא מס עקיף – כואב. שחשוב לבטלו. השאלה שנשאלה האם יובל גד הינם קבלן בונה או מבצע? האם היא רכשה זכות במקרקעין או שלא רכשה? כאם אנו עוסקים ב5% שיוכל גד נתבעים מהמנהל. אם יובל גד היא קבלן מבצע אזי הרוכשים משלמים את מס הרכישה למנהל ואין הטלת מס רכישה גם על יובל גד. ביהמ"ש קבע כי לפי פסקה 3 המנהל נתן ליובל גד זכות להורות על הענבקה או העברה – משמע יובל גד רכשה זכות להורות למינהל למי למכור את הדירות ועם מי לחתום על חוזה.

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

מכירות שלא מרצון: סעיף 3:

3. הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, התש"ו-1950, או חוק נכסי גרמנים, התש"ו-1950 או לחברה כהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006, או לגוף שנקבע לפי סעיף 64(ג) לאותו חוק, לפי אותו חוק - אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לענין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס לרבות לפי סעיף 7א כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה.

[תוקן: התשס"ה-2005 (55), התשס"ו-2006 (57)]

סעיף 3 קובע כי מכירות שלא מרצון לדוגמא: לנאמן / אפוטרופוס/מפרק או כונס נכסים מכוח החוק הרלוונטי אינה מהווה מכירה. החוק למעשה רואה את הנציג החוקי כמפרק כנכס בנעליו של הבעלים. מדובר בהעברת הזכות לגוף מסוים מכוח חוק זוהי מכירה משפטית ולא כלכלית ולכן החוק קובע שלא מדובר במכירה. כמובן שיחול רצף מס , כשאותו נציג ימכור יראו כאילו מכר הבעלים.

הורשה אינה מכירה

4. הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה.

סעיף 4 לחוק קובע שבהורשה בין אם היא על פי דין ובין ע"פ צוואה אינה מכירה. יובהר כי ע"מ לשמר את עיקרון רציפות המס קובע סעיף 26 לחוק לעניינים המחיר המקורי כניסה לנעלי (יילמד בהמשך , תלוי במס עיזבון או שלא)

העברה אגב גירושין

4. העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד במקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד לענין חוק זה, בין אם היא העברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם. ובמכירת הזכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין על ידי מי שהועברו לו הזכויות בזכות במקרקעין כאמור, יהיו שווי הרכישה של הזכות ויום רכישתה, לרבות לענין סעיף 7א, שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים לפי הוראות חוק זה או לפי הוראות הפקודה, לפי הענין, אילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שהעביר את הזכויות בה.

[תוקן:תשנ"ב-1992 (מס' 25), תחולה מיום 8.1.92; התשס"ה-2005 (55)]

הסעיף קובע שהעברת זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין הנעשית ע"פ פס"ד שניתן אגב הליכי גירושין לא יראוה אותה כמכירה בין אם זו העברה בין בני זוג או מהם לילדיהם. יובהר כי עד תיקון 55 לחוק העמדה הייתה שסעיף זה חל רק אם מדובר בצו של בית דין רבני (כולל המוסלמיים) אבל לא ב"ד לענייני משפחה. גם כאן נשמר עיקרון רציפות המס ע"י עיקרון של כניסה לנעלי.

סעיפים 3, 4, 4א צמצמו את מושג המכירה . בסעיף 5

פעולות נוספות שהן "מכירה"

5.

(א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.

(ב) שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות [עד תיקון 39 - מיום שרכש הנישום את הנכס] עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה.

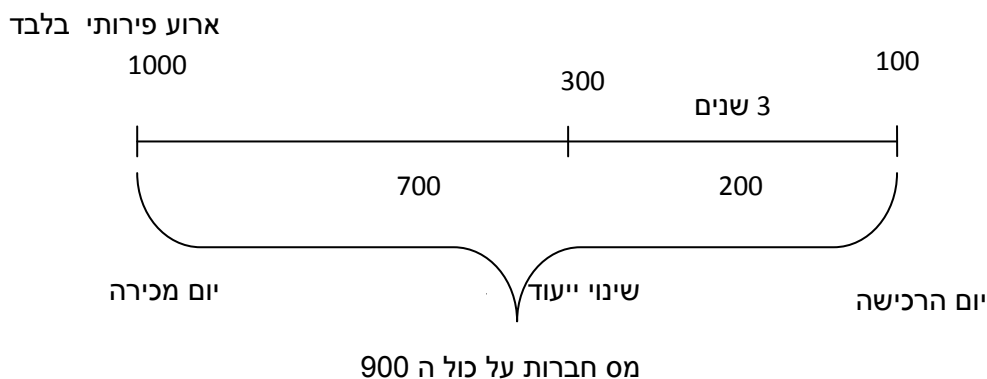
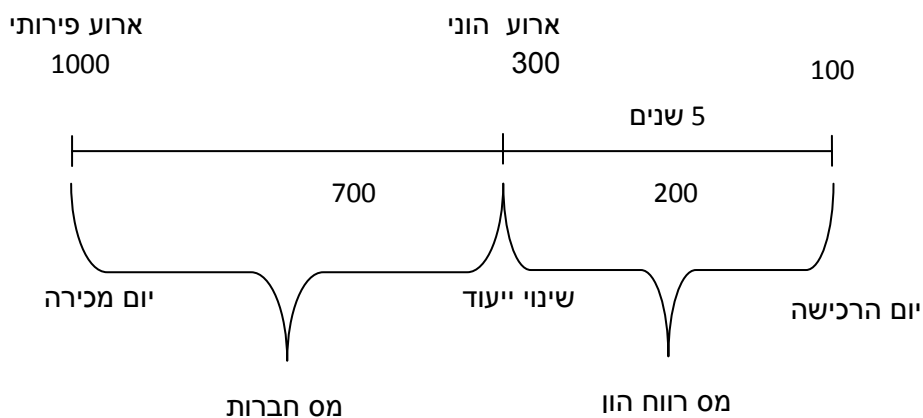
(א1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה כמשמעותו בפרק השביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53ג לאותו חוק יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות; [עד תיקון 55 נאמר: יהיו יום הרכישה ושווי הרכישה היום והשווי שהיו נקבעים לגבי הזכות אילו לא היתה ההעברה][הוסף:תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול לגבי זכויות במקרקעין שהועברו כאמור בפסקה זו לאחר 7.11.01; תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

(ב1) נמחקה. [תשס"ה-2005 (55)]

סעיף 5(א) מרחיב את המונח מכירה גם להעברות ומכירות לא רצוניות המתבצעות בניגוד להסכמתו של המוכר. גם מכירה שנכפתה על המוכר באמצעות פס"ד הליכי מימוש משכנתא או ע"י הליכי הוצ"פ תהווה מכירה החייבת במס. הסעיף מוסיף וקובע כי הפקעה ללא תמורה איננה מכירה לעומת זאת אם בעל הזכות קיבל תמורה בכסף או בשווה כסף האירוע יחוייב במס שבח. במילים אחרות גם פעולה כפייתית מצד השלטונות כגון הפקעה חייבת במס אם קיימת

תמורה. ראוי לציין כי להפקעה עם תמורה קיימת הקלת מס בסעיף 48 לחוק שנותן הנחה של 50% מהמס כמו 51ז
 ו64 אם כנגד ההפקעה מתקבלת קרקע חליפית במקום אחר יהיה פטור=מ דחיית מס.

יש לקרוא בבית את סעיף 5ב הדין בשינוי ייעוד מר"ק למלאי, בעל קרקע מר"ק שהופך להיות קבלן מזכיר את סעיף
 100.



אם לא עברו 4 שנים שינוי הייעוד אינו מכירה ורואים בר"ק כאילו היה מלאי מלכתחילה. 100 בכללית אינו מיושם אלא
 5ב. 100 נחקק בשל תכנוני מס בחוק מקרקעין.

להבדיל מסעיף 85 לא חייבים לשלם את המס במועד המכירה אלא אפשר אח"כ בעת מכירת המלאי.

יש ללמוד את פס"ד דנקנר שיש בסילבוס