

שיעור מיסוי מקרקעין – שיעור מס' 2 רו"ח רן כה

סעיף 5 ב שינוי ייעוד:

ראינו בסוף השיעור הקודם כי בשינוי ייעוד מר"ק למלאי, בעל קרקע- מר"ק שהופך להיות קבלן, הדבר מזכיר את סעיף 100. בו למדנו שאם לא עברו 4 שנים שינוי הייעוד אינו מכירה ורואים בר"ק כאילו היה מלאי מלכתחילה. סעיף 100 בכללית אינו מיושם אלא 5ב. ו100 נחקק בשל תכנוני מס בתחום חוק מקרקעין. להבדיל מסעיף 85 לא חייבים לשלם את המס במועד המכירה-מועד שינוי הייעוד, אלא אפשר אח"כ בעת מכירת המלאי. בפס"ד דנקנר למדנו שכל ההכרעה היא בידי פקיד השומה ולא מנהל מסמ"ק.

פעולות נוספות שהנן "מכירה"

(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)]

ישנם מצבים שבעל קרקע רוצה להיות קבלן ומשום כך הקרקע הופכת להיות מרכוש קבוע למלאי, וכן קבלן שמחליט להשאיר דירות שהוא בנה לעצמו דהיינו, העברה ממלאי לרכוש קבוע, ועל דברים אלו מגיע הסעיף ואומר: בשינוי ייעוד מר"ק למלאי הוא ארוע מס לכל דבר, ואם שינוי הייעוד היה לאחר 4 שנים מייעודו הראשון, הרי שנראה את שינוי הייעוד כמכירה, ולכן אותו בעל קרקע שהחליט להיות איש נדל"ן, בזמן המעבר הוא ישלם שיעור מס מופחת כמו על רווחים הוניים ולאחר שהוא ימכור את הקרקע הוא ישלם מס כמו כל הכנסה פירותית והעלות תהיה שווי הקרקע בעת שינוי הייעוד. (אך בשונה מסעיף 85 כאן מ"ה מאפשר את דחיית תשלום המס למועד מכירת המלאי והוא ישלם לפי הפיצול של עד שינוי הייעוד ולאחריו, כמובן בתוספת ריבית והפרשי הצמדה. והסיבה היא מכיוון שכשאני מעביר מרכוש קבוע למלאי אזי המימוש יהיה בטווח הקצר, ולכן יש למ"ה אורך רוח כי הם יודעים שממש בתקופה הקרובה הם יקבלו את שללם, וזאת בניגוד לסעיף 100 כאשר אני מעביר ממלאי לרכוש קבוע או מנדל"ן להשקעה לרכוש קבוע ולהפך שם המימוש יכול שיהיה בעוד זמן רב ולמ"ה אין את הסבלנות לחכות עד למועד המימוש)

אבל אם שינוי הייעוד נעשה תוך פחות מ- 4 שנים מייעודו הראשון, לא נראה את שינוי הייעוד כמכירה ובמקרה שלנו נחשב כאילו מאז ומעולם הקרקע הייתה בידי למכירה והוא ישלם שיעור מס גבוה יותר ממס הוני בעת המכירה כמו כל הכנסה פירותית והעלות תחושב כיום הרכישה. קביעת מועד שינוי הייעוד הוא לא בזמן שבו הוא החליט להעביר ולשנות את הייעוד, אלא כפי שנקבע בפס"ד מבני ידידיה וגן לאה רוז שיש לבדוק מתי יש סימנים אובייקטיביים לשינוי הייעוד. במקרה שלנו של הפיכת רכוש קבוע למלאי, פירוש הדבר שהוא נהיה קבלן שמוכר דירות. אזי יש לבדוק תאריך פניה לשלטונות, שינוי סיווג במאזן, פניה למפרסמים שיפרסמו את הדירות וכד'. יהיו מקרים שהנישום ירצה להקדים את ההכרה בשינוי הייעוד ויהיו מקרים שהנישום ירצה לדחות את תאריך ההכרה בשינוי הייעוד, לדוגמה, לעניין קיזוז הפסדים ירצה הנישום שההכרה בשינוי הייעוד למלאי עסקי ירצה הנישום שנכיר כמה שיותר מהר כדי שנוכל לפרוס את הפסדים גם לשנים אחורה ומ"ה ירצה קדימה. וכן יהיו מקרים שהנישום ירצה כמה שיותר מאוחר מכיוון שהרי המס על עליית הערך ממועד הרכישה ועד לשינוי הייעוד הינו 20% והמס על מלאי עסקי הינו 25% ולכן הוא יעדיף לדחות ככל הניתן את מועד ההכרה. נשאלת השאלה מי קובע את מועד השינוי האם מנהל מס שבח מקרקעין שממנו הנישום יוצא או פקיד שומא שאליו הנישום עומד להיכנס? פס"ד דנקנר קובע שהמילה האחרונה שמורה לפקיד השומא ולא למנהל מס מקרקעין. השופטים נתלים בכך שהמחוקק כתב אצלנו בסעיף 5 (ג) שוכנע "פקיד השומא" וזאת למרות שחלק זה של הפקודה דן במס מקרקעין וא"כ היה צריך להיות כתוב שוכנע מנהל מס מקרקעין, אלא כנראה כוונת המחוקק היה לתת לפקיד השומא את הכוח למילה האחרונה.

סעיף 5 (ג): מכירת זכות במקרקעין, במסגרת הליך של מכירת נכסים ע"י מנהל עיזבון. (למדנו רק סעיף 5(ג)(1))

(ג)

- (1) מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4.
- (2) במכירה ובעשיית פעולה כאמור בפסקה (1), יום הרכישה ושווי הרכישה ייקבעו בהתאם להוראות סעיפים 26 ו-37.
- (3) מנהל העזבון אחראי למילוי החובות הקבועות בסעיפים 73, 76, 90 ו-91 ובלבד שאם לא מונה מנהל לעזבון יחולו החובות האמורות על כל אחד מהיורשים.
- (4) לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר.
- לענין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור ויראו עיזבון של שני מורשים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(1) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורה;

(2) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

[הסיפה הוספה: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו ותוקנה: תשס"ה-2005 (55)]

[פיסקה (ג) הוספה בס"ח 1417 התשנ"ג (מס' 24) - בתחולה לענין מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עיזבון ולענין פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עיזבון שנעשו ביום 26.3.93 ואילך]

בד"כ כאשר מוריש נפטר ובצוואתו ממנה מנהל עיזבון, מנהל העיזבון הוא זה שמוכר את הנכסים עבור המוריש, ומחלק את המזומנים ליורשים. עולה השאלה מי חייב במס שבח, מנהל העיזבון או היורשים? או אולי המוריש (שבמילים אחרות זה אומר שיש פטור ממס שבח?) סעיף זה חוקק בעקבות פס"ד אדלה שפייר אשר עורר וענה על שאלות אלו, שם דובר על מוריש שמינה בצוואתו מנהל עזבון שימכור את הנכסים וייתן ליורשים את תמורת המכירה במזומן בית המשפט הסתמך על סעיף 4 לחוק שקובע שהורשה איננה מכירה ולכן לא יהיה כאן חיוב במס שבח כי הרי הם קבלו את המזומן בגין הנכסים בירושה, שהרי זה מה שהמוריש רצה להוריש להם מזומנים.

הורשה אינה מכירה

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

אבל מ"ה התרעמו שהרי אין ספק שמישהו כאן התעשר והרוויח בגין המכירה ומדוע שלא ימוסה? הם טענו לחלק בין אם ההורשה היא נכסים ששם היו היורשים נכנסים לנעלי המוריש ובעת המכירה הם ישלמו מס על כל עליית הערך שמיום הרכישה אצל המוריש ועד למכירה כעת לחיצוניים, ולכן מקובל עלינו שאין תשלום מס בעת ההורשה כי התשלום נדחה למועד המכירה. אולם במקרה שהמוריש מורה למכור את הנכסים ולהוריש מזומן, הרי מ"ה לעולם לא יראו את המס בגין עליית הערך ומה ההיגיון בכך? ולכן קבע אצלנו המחוקק שמכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי העיזבון יראו אותה כמכירת הזכות בידי היורשים וזאת על אף האמור בסעיף 4 ולכן השורה התחתונה הינה, שבמקרה של הורשת מזומנים דרך מכירת הנכסים מנהל העיזבון המבצע את פעולת המכירה הוא זה שישלם עבור היורשים ובשםם את תשלום המס, כפוף לפטורים ולניכויים שיש לכל אחד ואחד דהיינו החלק של העיוור יהיה פטור והחלקים האחרים יחויבו לפי מדרגות המס של כל אחד ואחד.

לסיכום: סעיף 5(ג)(1) חל רק על הורשה של מזומן ולא של נכסים. ובהורשה של נכסים ממש הדין שונה כמובא ב- 5(ג)(4)

יום המכירה:

יום המכירה

19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

- (1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;
- (2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עולה ב-50% על הסכום שהועמד לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;
- (3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל - יום אישור העסקה בידי מנהל מינהל מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך.

[תוקן:תשמ"ד-1984 (מס' 15)]

(4) (א) במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין (להלן - עסקת קומבינציה) - יום מכירת החלק כאמור או אם בחר זאת המוכר - המוקדם מבין יום סיום הבניה או יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי המוכר (להלן - יום התקיים התנאי) ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) החלק במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד למכירת הזכויות במקרקעין שבידי הרוכש, היו הזכויות האמורות מלאי עסקי בידי הרוכש;

(2) המוכר אינו קרוב של הרוכש;

(3) בתוך 30 ימים מיום עסקת הקומבינציה, מסר המוכר הודעה למנהל בהתאם לכללים שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות פסקה זו.

(ב) לענין פסקה זו -

(1) יראו את זכויותיו של המוכר במקרקעין הגובלים זה בזה כזכות אחת במקרקעין;

(2) "סיום הבניה" - המועד המוקדם מבין אלה: המועד שבו הבנין או חלק הבנין, לפי הענין, שנבנה על יתרת המקרקעין, ראוי לשימוש, או מועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבנין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה (להלן - אישור לאספקת שירותים);

(3) "קרוב", לענין המוכר - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו; ולענין זה, "שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 בשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" יבוא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" יבוא "20% או יותר".

(4) "התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום י' בטבת התשס"ז (31 בדצמבר 2006).

[נוסף: תשס"ה-2005 (55) - תחילה ביום 1.1.2004]

[הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

יש חשיבות גדולה בידיעת יום המכירה, זהו יום מאוד מהותי מבחינת דיני המס, לרבות לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת מהסיבות הבאות:

- החל מיום המכירה ישנה חובה להעביר את תשלומי המס לרשויות המס, וכל פיגור מחייב הפרשי הצמדה וריבית. ולכן יש חשיבות לידיעה מתי הוא יום המכירה לחישוב הריבית.
- יום המכירה חשוב גם בעובדה שיש לקבוע לאותו יום את מעמדו של המוכר, ייתכן והמוכר באותו יום היה פטור ממס או שהיה זכאי לשיעורי מס מופחתים ולאחר תקופה הוא כבר חייב בשיעורי מס אחרים.

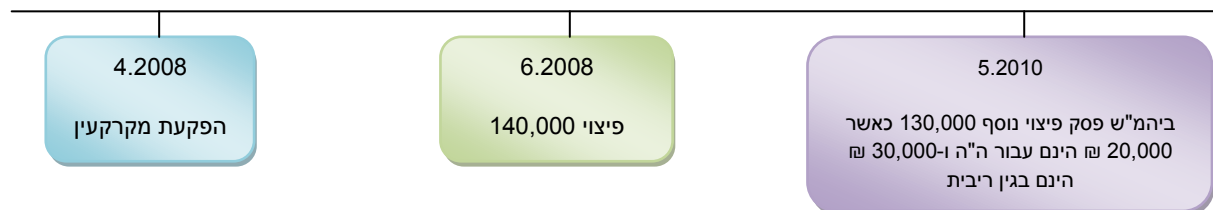
- יום המס חשוב גם לעניין שיעור המס, עלינו לדעת את שיעור המס שחל ביום המכירה, וכן יום המכירה חשוב לעניין חישוב החישוב הליניארי במכירת זכות במקרקעין.
- וכמובן יום המכירה חשוב לעניין קיזוז הפסדים, שהרי לא ניתן לקזז כנגד הפסד הון משנה שעברה
- יום המכירה חשוב גם לעניין מיסוי בינלאומי: האם תושב חו"ל, נשאר בארץ. בד"כ לא מתייחסים כ"כ למדינת המקור, ולא ניגע בזה כעת.

לאחר שראינו את החשיבות בדיעת יום המכירה, נשאל מהו יום המכירה? בד"כ כאשר מבוצעת עסקת מכר במיסי מקרקעין קובעת הפסיקה שיום המכירה ייחשב כמועד המוקדם ביותר שבו ניתן להצביע על מפגש רצונות מחייב (חשוב להוסיף שלמרות שלעניין דיני מקרקעין יש צורך בהסכם כתוב, הרי שלעניין מס שבח די לי בהסכם בע"פ ואם ההסכם בע"פ היה כחודשיים לפני החתימה הרשמית על החוזה, הרי שנראה את תאריך ההסכמה בע"פ כיום המכירה).

אולם סעיף 19(1) קובע שמכיוון שהסיבה לחישוב התאריך המוקדם ביותר הינו למנוע תכנוני מס ע"י דחיית הסכם בכתב או תקבולי כספים לשנה בה יותר נוח לי להכיר בעסקה. ולכן כאשר אין חשש לתכנון מס כזה, וזה קורה כאשר העסקה הינה ע"י הוצאה לפועל הרי שיום המכירה תהיה היום בו הושלמה המכירה או הפעולה, וזאת מכיוון שההוצאה לפועל הינו גוף המפוקח בידי המדינה ויש פחות חשש לתכנוני מס בין הנישום לישות.

סעיף 19(2) קובע כי בהפקעת נכס שראינו לעיל שאנו מתייחסים לקבלת הפיצוי כאל מכירה לכל דבר, ויום המכירה יהיה: היום בו התקבל הפיצוי בפועל והועמד הפיצוי בידי המופקע. אולם הפקעה היא פעולה לא רצונית ובהרבה מקרים המופקע פונה לביהמ"ש ומבקש פיצוי גבוה יותר. במקרה זה אם בית המשפט פסק בעקבות ערעור הנישום שיעורי פיצויים בסכום נוסף בצורה מהותית על הסכום שקיבל בתחילה, גבוה יותר מ- 50% מהשיעור הקודם וזאת בנטרול הוצאות ריבית בגין האיחור ממועד התשלום ועד למועד ההפקעה, הרי שיום המכירה יזוז קדימה ליום בו בית המשפט נתן את פסקתו, וכמובן שנחשב את תשלום המס שהעביר הנישום למ"ה בגין הפיצויים הקודמים כמקדמה וזאת לאחר חישוב הריבית והפרשי הצמדה שמ"ה נתן לו בגין התשלום המוקדם.

דוגמה:



$100,000 / 140,000 = 71.4\% > 50\%$ (ריבית 30,000 - 130,000) כלומר שיעור הפיצוי שבית המשפט קבע הינו 50% יותר מהשיעור שנקבע תחילה, ולכן יום המכירה יזוז קדימה = יום פסק הדין. שווי המכירה במקרה זה: $140 + 130 = 270$

סעיף 19(3) מכירה בידי מדינת ישראל:

מכיוון שהסיבה לחישוב התאריך המוקדם ביותר הינו למנוע תכנוני מס ע"י דחיית הסכם בכתב או תקבולי כספים לשנה בה יותר נוח לי להכיר בעסקה, ולכן כאשר אין חשש לתכנון מס כזה, וזה קורה כאשר העסקה הינה ע"י מדינת ישראל¹ רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל הרי שיום המכירה תהיה היום בו אישר מנהל מקרקעי ישראל את העסקה או בידי מי שהוסמך לכך. אפילו אם העסקה נחתמה מאוחר יותר בידי הצדדים (ברגע שהיה אישור של גורם מוסמך הרי שיש כאן מכירה – מכיוון שמדובר במדינה.

¹ דין רשות מקומית כדין 2 יחידים. רשות מקומית אינה עומדת בהגדרות אלו ולכן יום המכירה יהיה כמו במכירה בין 2 יחידים שזה היום המוקדם לגילוי רצונות הצדדים. רשות מקומית אינה נכללת בגופים המוזכרים בסעיף 19(3).

פס"ד נילי רוזנברג

פס"ד זה מדבר על נישומה שביקשה לרכוש זכויות במקרקעין (דירה) מחברת בניה היא שילמה מקדמה ונחתם זיכרון דברים ביניהם, הכולל מחיר, תאריכי פינוי ועוד. בזיכרון הדברים נכתב כי חוזה מורחב ייחתם בעוד 4 חודשים. השאלה שנשאלה היא מתי נראה את יום המכירה האם ביום החתימה על זכרון הדברים או ביום החתימה על החוזה המפורט? קבע בית המשפט העליון כי יום המכירה יהיה יום החתימה על זיכרון הדברים וזאת מכיוון:

1. בזיכרון דברים נכתבו כל פרטי ותנאי המכירה, נקבעו אמצעי תשלום, שולמה מקדמה, והחוזה המפורט לא שינה מבחינה מהותית את המכירה.
2. כנ"ל, אין הכרח שיהיה הסכם בכתב ע"מ להתחייב במס שבח וזאת בניגוד לסעיף 8 לחוק המקרקעין שמצריך הסכם בכתב בכל עסקת מקרקעין. עכ"פ זיכרון דברים זה לא גרוע מהסכם בע"פ שמחייב במס שבח.

פס"ד אלדד שרון: מכר בתנאי מתלה.

תנאי מתלה - הוא תנאי שקובע שהעסקה תתקיים אם יתקבל למשל אישור בניה מהיטות המקומית. עלתה השאלה מהו יום המכירה כשיש תנאי מתלה? האם יום ביצוע העסקה או היום בו התקיים התנאי המעמיד של העסקה?

לפני פס"ד זה הגישה היתה שאם תנאי המתלה תלוי רק ב-2 הצדדים אז המכירה היא ביום המכירה ולא ביום התקיימות התנאי. לעומת זאת אם תנאי המתלה תלוי בצד ג' (מדינה/ שלטונות /ביהמ"ש) אז יום המכירה יחשב כיום מילוי התנאי. אלא שבפס"ד אלדד נקבע שבכל מקרה יום החתימה הוא הקובע, גם אם זה עם צד ג' (ולא יום התקיימות התנאי).

בפס"ד זה מדבר על נישום אשר התקשר בהסכם למכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין בעסקת קומבינציה (יורחב לקמן מהי עסקה זו) כאשר במכירה היה תנאי מתלה והוא קבלת היתר בניה מהשלטונות. עלתה השאלה בדיון זה האם כאשר יש תנאי מתלה יש לראות את יום המכירה ביום בו התקיים התנאי, או לא-יום המכירה הוא היום בו נחתם העסקה. כנ"ל פס"ד זה קובע שאין לחלק בין סוגי התליות ומכיוון שחוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה בעל תוקף מיום כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבי לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם התנאי המתלה התקיים או לא, ובדיני חוזים ניתן לחייב את אחד הצדדים שחזר בו מביצוע העסקה לפני קיום התנאי המתלה, א"כ זה מוכיח לנו שהחוזה כשיר לכל דבר. ולכן יום המכירה יהיה היום בו נחתם ההסכם גם עם עדיין התנאי לא התקיים, אמנם אם התנאי לא התקיים בסופו של דבר הרי שהחוזה יבוטל בדיעבד והם יזכו על תשלום המס ששילמו בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

מבחינה פרקטית, שלטונות המס מקלים ותחשבים בכך שבעת קיום תנאי מתלה הרי שעדיין לא עבר מזמן מיד ליד ולכן ניתן לבקש והם אף מאפשרים הקפאה של תשלום המס עד לקיומו של התנאי ואז יחוייב הנישום בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

סעיף 20 -יום המכירה כשלא נמסרו הצהרות גופים המוסמכים:

יום המכירה כשלא נמסרו הצהרות

20.

(א) נודע למנהל על המכירה או פעולה באיגוד שלא המוכר ולא הקונה או עושה הפעולה ומי שהוקנתה לו הזכות באיגוד הצהירו עליה כדין, יקבע המנהל לצורך חישוב המס שחייבים בו בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד, את היום שבו לדעתו, לפי נסיבות הענין, נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד.

(ב) סעיף זה יחול, בשינויים המחוייבים, גם אם הובהר למנהל שהצהרות הקונה והמוכר או עושה הפעולה ומי שהוקנתה לו הזכות באיגוד בדבר יום המכירה או יום הפעולה באיגוד אינן נכונות.

כאשר לא נמסרו הצהרות לשלטונות המס על עסקת המקרקעין, או שנמסרו הצהרות לא נכונות, יום המכירה יהיה היום שבו לדעת מנהל מס שבח הייתה המכירה וזאת ע"ס בדיקת העובדות בידי המנהל.

שווי המכירה

שווי המכירה היא הגדרה מקבילה לתרומה ברווח הון, מוגדרת אצלנו בסעיפים 1,17 לחוק. בסעיף 1 יש הגדרה בדבר השווי של זכות פלונית

מכירת זכות במקרקעין סעיף 6 לחוק וחישוב השבח בסעיף 47 לחוק

הערות:

יום מכירה ס' 19 ו-ס' 20 שווי מכירה ס' 1 ו-ס' 17 XXX שווי מכירה

יום רכישה ס' 37 שווי רכישה ס' 21 עד - ס' 36 (XXX) ייתרת שווי רכישה

XXX שבח

סכום אינפלציוני XXX 47 'ס'

ריאלי XXX 47 'ס'

לאחר 7.11.01

יחיד 20%

חברה- מס חברות 25%

לפני 7.11.01

יחיד מדרגות מס (44%)

חברה- מס חברות 25%

"שווי" של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד **נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;**

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;

"הורשה" - בין על פי דין ובין על פי צוואה;

"חודש" - לרבות חלק מחודש;

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;

[תוקן:תש"ם1980 - (מס' 8)]

"מנהל" - מי שנתמנה על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות להיות מנהל או סגן מנהל לענין חוק זה; [ראה המינוי בסוף חלק זה]

סעיף 1: מגדיר זכות של שווי פלונית כשווי שוק, דהיינו השווי בין מוכר מרצון לרוכש מרצון. יחד עם זאת במקרים בהם מתקיימים התנאים הבאים במצטבר, שווי המכירה יהיה התמורה שנקבעה בהסכם בין הצדדים, ומנהל מיסוי מקרקעין לא ינסה לשנות ולמסות לפי שווי שוק. התנאים הם:

1. בוצעה הסכם בכתב. (למרות שראינו שלעניין חיוב מס שבח אין צורך בהסכם בכתב, אולם אם המחיר שונה ממחיר השוק ואנו רוצים שחיוב המס יהיה לפי מחיר העסקה ולא השווי שוק, עלינו לכתוב את ההסכם).

2. התמורה נקבעה בתום לב. פער בין שווי שוק למחיר בחוזה יש בו כדי לפגוע בעקרון תום הלב שהרי מה הסיבה שאדם ימכור בפחות משווי שוק אלא"כ המחיר המוזל או היקר היה כתוצאה מעת חירום או ממחסור.

3. אין יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. דהיינו, אם יש קרבה משפחתית בין הצדדים או קרבה תאגידי דהיינו עסקה בין חברת אם לחברת בת או בין חברות אחיות אזי במקרה כזה התמורה היא לא שווי השוק. התמורה לא תהיה כפי שנכתב בחוזה אלא שווי השוק, ותמיד מנהל מס שבח יבדוק האם המחיר בחוזה אכן משקף את מחיר השוק.

בהגדרת "שווי זכות פלונית" נקבע שאם נקבע דין ספציפי אזי הדין הספציפי גובר על ההגדרה של שווי זכות פלונית. החריג הספציפי מופיע בסעיף 17 וזהו החריג.

סעיף 17 שווי המכירה

שווי המכירה

.17

(א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.

(ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה.

(ג) שווי המכירה במכירה של זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שסעיף 5 דן בהן, ואיננה הפקעה - הוא התמורה שנתקבלה במכירת הזכות.

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

[הוסף:תשנ"ז-1997 (מס' 38); תחולת ההוספה היא על הסכמי מכירה שנחתמו לאחר יום 3.7.97 וכן על הסכמי מכירה שבשלהם נמסרו למנהל הצהרות, לפי הוראות הפרק השביעי לחוק, לאחר חמישים יום מיום 3.7.97]

סעיף 17(א) קובע כי שווי מכירה של זכות במקרקעין יהיה בנטרול שעבודים, משכנתא, או כל זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום. וזאת בדומה להגדרת תמורה בחלק ה' לפקודה.

אם רכשתי קרקע ולקחתי הלוואה ומשכנתי את הנכס, כשאמכרנו, לענין חישוב מס שבח החישוב יהיה כאילו אין עליו כלל שיעבוד ומשכנתא. זאת אומרת על כל הסכום כרגיל. הדבר בא למנוע תכנוני מס ואמירות כגון: "רכשתי נכס בסך 1,000,000 ₪ כאשר 600,000 מתוכם נלקח כמשכנתא. ומכרתי את הנכס בסך 1,200,000 אך אמרתי לקונה לשלם לי את המשכנתא ואמכרנו לו ב-600,000 במזומן." הרווח יהיה: $1,200,000 - 1,000,000 = 200,000$ והעסקה היא ממש 1,200,000 ולא רק 600,000.

כלומר אנו מחשבים את מחיר הנכס כאילו אין עליו משכנתא. **המחוקק לא רצה להבחין בין מי שרוכש קרקע בהון עצמי לבין מי שקנה בהלוואה.**

סעיף 17(ב) משלים את 19(2) וקובע את שווי המכירה בהפקעה. הסעיף קובע כי שווי מכירה כאשר לא מדובר במכירה מרצון דהיינו הייתה הפקעה, והמדינה שילמה לבעל הנכס סכום תמורת ההפקעה, הרי ששווי המכירה יהיה סכום הפיצויים שקיבל עבור ההפקעה, וגם אם הוא ערער לבית משפט וקיבל סכום נוסף, הרי ששווי המכירה יהיה כל הסכומים שקיבל דהיינו גם את הסכום שהחברה שילמה + התוספת שבית המשפט קבע. הכול הוא שווי המכירה.

פס"ד יעקב יעקביאן

הפס"ד דן בקביעה ששווי המכירה הינו סכום הפיצויים שהוא קיבל עבור ההפקעה, ואם הוא מערער וקיבל סכום גבוה יותר כאשר חלק מהסכום הגבוה הינו מורכב מריבית והפרשי הצמדה, הרי ששווי המכירה הינו כל הסכום. אך השאלה שנשאלה היא מה נקרא שווי המכירה האם התמורה הראשונה או כל הסכום שקיבל בסוף ובהתחלה?

דוגמה:

המדינה הפקיעה נכס משלומי ושילמה לו סכום של 140,000 ₪ שלומי ערער ובית המשפט פסק לו עוד 100,000 ₪ כאשר 80,000 זה אכן כתוספת פיצוי אבל ה-20,000 הנוותרים הם ריבית והפרשי הצמדה החל מיום ההפקעה ועד יום התשלום. השאלה היא מה נחשב שווי המכירה?

קובע בית המשפט כנ"ל שאם הסכום שקבע בית המשפט כולל הריבית והפרשי ההצמדה הינם גבוהים ב- 50% מהסכום הקודם, הרי שיום המכירה אכן יזוז ליום שבו נקבע על הגדל הסכום, אך אם הסכום נמוך מ- 50% הרי שיום המכירה יישאר היום המקורי.

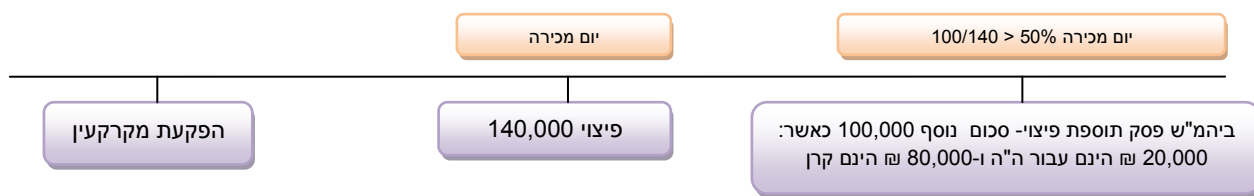
בדוגמה לעיל: $100,000/140,000 > 50\%$

כאשר מחשבים את שווי המכירה יש לקחת בחשבון את כל הסכומים שהתקבלו על חשבון מכירה לרבות: ריבית והפרשי הצמדה עד ליום המכירה.

הערה חשובה! אילו המדינה שילמה את ה- 100,000 שבית המשפט פסק רק כעבור זמן שהם חויבו בקנס ובמקרה שלנו נניח שהם שילמו את הסכום הנוסף שבית המשפט פסק רק כעבור שנה, וכתוצאה מכך קבע בית המשפט תשלום פיגורים בסך 6 ש"ח הרי שסעיף 9 (א')² קובע כי יחול פטור על הריבית הנ"ל והוא לא ייכלל כחלק משווי התמורה. ה"ה על הפקעה פטורים ממס א"כ מדובר במלאי עסקי. סעיף זה יחול בכל מצב שיש ריבית ופיגורים למעט מכירת מלאי ע"י החברה.

פס"ד מורדי יצחק

פס"ד זה דן בשאלה האם הפרשי הצמדה שהתווספו לסכום פיצוי הפקעה, האם סכום זה חייב במס שבח או לא? קבע בית המשפט פרשנות משולבת של סעיפים 17(א) ו-17(ב), שהרי בסעיף 17(א) כתוב ששווי המכירה הינו השווי ביום המכירה, ו- 17(ב) כתוב שיום המכירה בהפקעה הינו היום שבו הועמד הפיצוי לרשות המופקע, ולכן הפרשי הצמדה עד ליום המכירה הם נחשבים חלק מהפיצוי ולכן הם גם חלק משווי המכירה.



במקרה הנ"ל :

אופציה 1: שווי מכירה 240 ומס שבח גם על ה"ה. **אופציה 2:** שווי המכירה 220, ו-20 ש"ח ה"ה ס' 9 (א) לפקודה. יש 3 פס"ד שדנו בשווי מכירה בהפקעה: יעקב יעקביאן, מורדי יצחק, אבשלום גיפין. שלשת פסקי הדין קבעו שכל הסכומים כולל ה"ה שהתקבלו עד ליום המכירה. ולכן שווי המכירה אכן יהיה 140, יום המכירה – זז ליום פס"ד כי הפיצוי הנוסף גדול מ-50%.

17 (ג) שווי תמורה במכירה לא רצונית(הליכי הוצל"פ)

ראינו לעיל שהתמורה תחשב כתמורה שמתקבלת מרוכש ברצון למוכר ברצון, וגם אם המחיר שהתקבל הוא שונה, למעט 3 מקרים שראינו לעיל, מנהל מס שבח יחשב את מחיר השוק ולא את מחיר העסקה הספציפית הזו. אבל קובע סעיף 17 (ג) שאם המכירה הייתה לא רצונית כדוגמת מימוש משכנתא, תביעה לחלוקה ע"י שותף, מכירה למימוש שעבוד, או חוב פסוק וכן כל מכירה דרך הוצאה לפועל, הרי שמכיוון שלבעל הזכות בנכס אין השפעה על שווי המכירה, ובדרך כלל במקרים כאלו התמורה תהיה נמוכה יותר משווי השוק. הרי שנראה את התמורה שהתקבלה כשווי השוק, והמס שבח ישולם על התמורה בעסקה זו ולא כפי התמורה בשווי שוק במצב רגיל.

17(ד) שווי מכירה בעסקאות נטו

עסקאות נטו – אלו עסקאות שהרוכש לוקח ע"ע את תשלום המס של המוכר, כי המוכר מעוניין בx ש"ח נטו בכיס. סעיף 15 קובע שמס שבח מוטל על המוכר אך מה הדין בעסקאות נטו- דהיינו המחיר שאני משלם למוכר הוא נטו מכל חיוב לרשויות המס. מהו מחיר המכירה שלפיו נחייב את המס? נסביר את הדילמה לפי מקרה זנזורי! שבעקבותיו חוקק סעיף 17 (ד).

² בפקודה

זנזורי מכר קרקע. בחוזה המכר היה כתוב שהקונה מתחייב לשלם את מס השבח, למרות שמבחינה חוקית החיוב הינו על המוכר. נניח שזנזורי קיבל 100 והעלות לצורכי מס הינה 0 ושיעור המס השולי שעל פיו הוא מתחייב הינו 50%. מנהל מס שבח חישב את המס לפי מחיר מכירה 200 וסיבת החישוב הינה, מהו סכום המכירה שזנזורי היה מקבל כדי שישאר לו נטו בכיס 100? התשובה היא 200 לפי החישוב הבא:

שווי מכירה 200
 שווי רכישה 0
 שבח 200
 מס שבח (100) לפי שיעור מס 50%
 נטו בכיס 100

כלומר מנהל מס שבח אמר שיש לעשות גילום מלא ומכיוון שנשאר לך 100 בכיס הרי כדי שישאר לך סכום כזה אילו אתה הייתה משלם את המס היה צ"ל 200 ותמוסה לפי שיעור זה זנזורי טען לא! התמורה הינה הסכום שקיבלתי ואל תעשה לי חישובים כמה הייתי צריך לקבל אילו...

שווי מכירה 100
 שווי רכישה 0
 שבח 100
 מס שבח 50 לפי שיעור מס 50%
 נטו בכיס 50 [למעשה יש לו 100 אבל סכום זה הוא דמיוני]

זנזורי טוען אני לא חולק שקבלתי הטבה בשווי 50 ותמסה אותי על 50 אלו לפי חלק ב' לפקודה ולא לפי חוקי מס שבח לאחר שזנזורי הוכיח לבית המשפט ששווי שוק אמיתי הינו 150 ולא 200 כפי שדרש מ"ה, החליט מ"ה לעשות גילום חלקי

שווי מכירה 150 = תמורה נטו 100 + הטבה נוספת 50
 שווי רכישה 0
 שבח 150
 מס שבח 75 לפי שיעור מס 50%

אבל בית המשפט פסק כך רק בגלל שזנזורי הוכיח ששווי השוק היה 150 מה היה קורה אילו שווי השוק לא היה ידוע מי היה צודק מנהל מס שבח או הנישום? לכן בא סעיף 17 (ד) ואומר שבעסקאות של מכירה נטו בהם הקונה משלם את המס עבור המוכר, רשאי המנהל לבצע את שיטת הגילום המלא. כלומר, כצפוי המחוקק עיגן בחוק את עמדתו של מנהל מס שבח, אבל אם נשאל מה משמעות המילה רשאי. כלום יש לנו מחשבה שמנהל מס שבח לא יחשב חישוב זה? והתשובה היא לא! יש באמת מצב שמנהל מס שבח לא יחשב לפי שיטת גילום מלא וזה יהיה כאשר שווי השוק נמוך משיטת השווי -כשאני מגלם ואז מנהל מס שבח לא יגלם ויחשב לפי מחיר השוק. כמה מפתיע! מסקנה! בעסקאות נטו תמיד נעשה גילום מלא א"כ שווי השוק נמוך יותר (לברר אם לא צריך להיות גבוה יותר?)

עסקת קומבינציה

עסקת קומבינציה הינה עסקה שבה בעל הקרקע מבצע עסקה עם יזם או עם קבלן בונה ומאפשר לו לבנות על המקרקעין שלו, כאשר התמורה שמקבל בעל הקרקע היא חלק מזכויות הבניה (דירה /משרדים). במילים אחרות, עסקת קומבינציה הינה עסקת מכר של קרקע בתמורה לשירותי בניה. כלומר החלפת נכסים בתמורה לשירותי בניה.

עסקת קומבינציה הינה עסקה מורכבת, שכן מאפייניה העיקריים הינם:

1. העסקה ממוסה על פי חוקי מס שונים. פקודה, מס שבח, מס רכישה, מיסוי מקרקעין וחוק מע"מ.
2. מדובר בעסקאות גדולות בהיקפן הכספי
3. העסקאות נפרסות על פני תקופה ארוכה של מעל שנה, וברוב המקרים אין זרימת מזומן כי מדובר בחליפין- אין מהיכן לשלם מס.

הטיפול המיסוי בעסקת קומבינציה :

ניתן לומר שיש 2 נקודות קיצון בנושא זה אשר הבדל רב ביניהם, האחד הינה עסקת קומבינציה שזה עסקת מכר מלאה. ונקודת קיצון האחרת הינה הזמנת שירותי בניה.

1. עסקת קומבינציה- מדובר בעסקת חליפין/מכר מלא. דהיינו קיימות 2 עסקאות נפרדות המחייבות במס שבח ובמס רכישה. כאשר בשלב ראשון בעל הקרקע נחשב שמכר את הקרקע לקבלן ויש על כך מס שבח אצל בעל הקרקע ב- 100% ושלב שני המוכר, מוכר דירות לבעל הקרקע ואז בעל הקרקע ישלם מס רכישה ב-100% על כל הדרות.

2. נקודת קיצון שנייה הינה הזמנת שירותי בניה. בעל הקרקע הופך להיות ליזם שבונה הדירות, הוא מזמין קבלן מבצע שיבנה עבורו, ואז ימכור חלק מהדירות וישלם לו. ולמעשה אין חיוב של מס שבח מכיוון שלא מכרתי לקבלן המבצע את הקרקע

אין ספק שהנישומים ימשכו חזק לכיוון שזה הזמנת שירותי בניה כדי להיפטר ממס שבח, ואילו מס שבח ימשוך כצפוי שיש כאן עסקת מכר. ויזכורים אלו מסתיימים בבתי משפט, נביא לדוגמה ויזכור כזה:

פס"ד שא"פ 82 בע"מ

במקרה זה מדובר על חברה שבבעלותה מגרש שחתמה חוזה עם חברת שא"פ, ולפיו, הבעלים ימסרו לחברת שא"פ את המגרש והיא תבנה לה על המגרש 26 יחידות דיור. ובהסכם נאמר שחברת שא"פ תטפל בכל נושאי תכנוני הבניה כולל קבלת היתרי בניה, וכמו כן היא זאת שתנהל מו"מ עם הרוכשים לגבי המחיר ותנאי התשלום. (כלומר לכאורה הם מתנהגים כבעלים לכל דבר ועניין). בחוזה היה כתוב בבירור והודגש כי אין לחברת שא"פ כל זכות קניינית במגרש. משמע חברת שא"פ קבלן מבצע. **מנהל מס שבח טען** שמכיוון שהיא עשתה הכול שמוקנות לך זכויות רבות כ"כ אתה בעצם קבלן בונה ולא קבלן מבצע. והדבר יתר דומה לעסקה מלאכותית. **ומאידך החברה טענה** כלום אינכם רואים את הסעיף שכתוב שחור ע"ג לבן שאין לנו כל זכות קניינית בקרקע **בית המשפט פסק** שיש לבדוק את מידת הכוח שמסור לקבלן. אם הקבלן אחראי על הכול והוא בעצם אחראי על הבניה שיווקו ומכירתו הרי שדינו כקבלן בונה וזה נחשב שמכרו לו קרקע ולא רק השכרת שירותי בניה למרות שהסעיף כותב בפירוש שאין לו זכות במקרקעין. ובמרה שלנו מכיוון שחופש הפעולה של הקבלן היה גדול מאוד הרי שהקבלן רכש זכות במקרקעין כלומר מדובר במכר מלא ולא בהזמנת שירותי בניה.

פס"ד דרעד

פס"ד זה ניתן מאוחר יותר ע"י בית המשפט העליון והוא מקבל את העיקרון שמובא בפס"ד שא"פ והמבחן הינו מבחן הכוח. שלטונות המס בחוזר כתבו 2 מבדקים לבדיקת האם זה שירותי בניה או קבלן בונה:

1. מבדק היקף הכוח המסור לקבלן

2. מבחן הסיכון שיש לקבלן. סביר שככל שהסיכונים נמוכים אצל הקבלן ויותר על בעל הקרקע אזי מדובר בהזמנת שירותי בניה.

עכ"פ בגלל שהיו מחלוקות רבות נוצר בעצם יצור כלאיים שנקרא מכר חלקי או קומבינציה באחוזים ובתי המשפט אימצו זאת.. ונניח במקרה שבו בעל הקרקע נותן לקבלן שטח ע"מ שיבנה 10 דירות, כאשר מתוכם 4 דירות יועמדו לרשות בעל הקרקע, הרי שנראה את זה כאילו והוא מכר לקבלן 60% מהשטח והוא ישלם מס שבח על 60% מערך הקרקע ועל 40% נראה כאילו הוא שכר שירותי בניה. דרך הצגה זו חוסכת גם מס שבח וגם מס רכישה (על 40%). למעשה בעל הקרקע מכר 60% מהקרקע ובתמורה קיבל שירותי בניה על 40% מהקרקע שנתורה בידו.

חישוב התמורה יהיה:

מכירה = 60% מהקרקע שניתן לקבלן – מוערך לפי עסקאות דומות בשוק המקרקעין.

תמורה = שירותי בניה על 40% מהקרקע.

א. המחיר יחושב או לפי מחיר עסקאות דומות באותו אזור שמכרו 60% מהקרקע וקבלו בתמורה שירותי בניה על 40% מהקרקע. ב.

ב. או לחילופין אם אין עסקאות דומות מחיר התמורה יחושב כשווי שירותי הבניה שהקבלן סיפק על 40% וזה יכול עלות בניה, רווח קבלני מקובל, מע"מ, הוצאות שהוציא הקבלן על היתרי בניה בגין בעל הקרקע וכיו"ב

מדובר בעסקה אחת ולא 2 עסקאות כמו במכר מלא וחוזר.. והתמורה תחושב ע"פ 2 החלופות

וא"כ לסיכום:

ישנה הסתכלות שזה מכר מלא, אני מוכר לך קרקע ואתה מוכר לי דירות

הסתכלות נוספת הינה בעל הקרקע לא מכר כלום ובונה הדירות הינו קבלן מבצע

הסתכלות נוספת הינה אחוזי הדירות שמחולקים בין הבונה לבעל הקרקע יתורגמו בקרקע ואותו אחוז שמועבר לבעל הקרקע יחושב בקרקע כאילו ושכר שירותי בניה, ואילו אחוז הדירות שנשארות אצל בעל הקרקע יחושב באחוזים על הקרקע כאילו ונמכר.

התרגילים הם מהספר מיסים למתקדמים 4 בחלק של מס שבח

זכות במקרקעין כולל:

1. בעלות

2. חכירה מעל 25 שנה

3. אם ישנה הרשאה

חשוב להדגיש כל מה שלא ייכלל בזה, ייפול לחלק ה' לפקודה רווח הון, מכיוון שבחלק ה' הכנסנו הכול למעט מה שנקרא שבח מקרקעין, אז מה שלא במס שבח מקרקעין ייכנס לחלק ה'

1. א' אורח ישראלי מוכר בית בחברון ובלונדון.
2. קרקע ביו"ש שמוחזקת ע"י תושב ארצ"ב.
3. קרקע ביו"ש שמוחזקת ע"י עולה חדש. 200000 ₪
4. זכויות בנייה.
5. מגרש בידי חקלאי שנתקבל מהסוכנות היהודית לשם נטיעת פרדס.
6. דירת מגורים, שנתקבלה בחוזה הרשאה שמתחדש כל 3 שנים.
7. זכות חזקה במקרקעין שלא שולם עבורם.
8. זכות בדמי מפתח לנכס עסקי.
9. הגב' פומלה ובעלה תפוזי ניהלו במשך 20 שנה עסק למכירת קלמנטינות. עפ"י חוק המקרקעין, אישה שמנחלת עסק עם בעלה, חבעל או האישה במידה ואחד מהם רוצה למכור את חלקו בעסק (בבניין), חייב להציע זאת לבן זוגו תחילה ודהיינו יש לבן הזוג זכות קדימה. בשנת המס בני הזוג נפרדו והאישה מכרה את הזכות הנ"ל תמורת 30,000 ש"ח.
10. עיריית ראשלי"צ נתנה זיכיון לחברה הכלכלית, לתקופה של 26 שנים לחצבת שלט הפרסום על בניין העירייה.
11. מר בדריני מכר את זכויות הבניה על דירתו למר ליצני.
12. עיריית ראשלי"צ נתנה לחברה הכלכלית לראשלי"צ להפעיל את חניון המכללה לביטוח.
13. שינוי יעד של קרקע חקלאית לקרקע לבניה. האם תשתנה תשובתך אם משולמים דמי חיוון למינהל מקרקעי ישראל.
14. מר מורנו השתלט על קרקע.

שאלה 3

שאלה מס' 3

- אילו מבין הזכויות הבאות מהוות זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מס שבח.
- א. זכות לכרות פחם ע"י החברה להספקת פחם, בקרקע של מר פחמי (בקרקע נתגלו מחצבי פחם). החברה הנ"ל מוכרת את הזכות.
 - ב. ל-א' שיעבוד על קרקע של ב' הוא ממוחח ל-ג' - את זכות השעבוד.
 - ג. ל-ד' זכות מעבר לכביש ראשי על קרקע של - ו'. (חבית של - ד' ממוקם מאחורי ביתו של - ו'. יחיס לכביש). די מוכר את ביתו (כולל זכות המעבר) ל- ח'.
 - האם ישולם מס שבח על מכירת זכות המעבר?
 - ד. ט' נתן זכות שכירות של 26 שנים בדמי שכירות חודשיים ל- מ'.

(ב) זכות שעבוד בקרקע יכול שייקרא זכות במקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין אך לא לעניין חיוב מס

שבח.

ד)ראינו שחכירה או שכירות מעל 25 שנים נחשב כזכות לעניין חיוב במס שבח, וכן אין ספק שבמקרה שלנו יש מקום שייכנס לחיוב מס שבח, אין הבדל בין אם ההכנסה הינה חודשית או שנתית לעניין זה. ההבדל היחיד יהיה שיהיו

מקרים שאם ההכנסה הינה חודשית הרי זה נחשב כעסק לדוגמה כאשר יש לו מס' גדול של עסקאות כאלו, ואז הוא ימוסה לפי חלק ב' לפקודה מס הכנסה שזה גובר על חלק ה' ועל מס שבח. (החיוב מס בפירותי הינו לעיתים גבוה יותר)

ו) מס שבח חל רק על ישראלי שמוכר דירה בשטח ישראל או באזור סעיף 16 א'. ולכן אזרח ישראל שמכר בלונדון לא נכלל בחיוב מס שבח כי זה מחוץ לישראל אולם בל נשכח שהפטור הינו על מס שבח ולא על מס על רווחי הון. אולם אם הישראלי מוכר דירה בחברון שנקרא האזור הרי שהוא יחוייב במס שבח.

ז) כפי שמופיע בסעיף 16 א' הרי אדם שלא עונה להגדרת אזרח ישראל, פטור ממס שבח כאשר הוא מוכר דירה באזור. נדגיש! אם אותו אזרח חו"ל היה מוכר דירה בישראל הוא כן היה חייב במס שבח

ח) שוב זה חוזר על עצמו, עולה חדש הרי הוא אזרח ישראלי ולכן הוא חייב במס שבח גם אם מכר דירה באזור.

י) יש לחלק אם יש לו הרשאה דהיינו נהוג לחדש את ההרשאה מעת לעת אזי הוא יחוייב במס שבח ואם הוא קיבל לתקופה קצובה למטרה מסוימת ולא נהוג לחדש אזי אין חיוב במס שבח

יב) אין קשר בין חיוב מס שבח לתמורה האם שולמה או לא ובאיזה תשלומים. כל השאלה האם הזכות חזקה הינה ל-25 שנה ויותר שאז זה נחשב כזכות לעניין חיוב מס שבח או שזה פחות מ-25 שנים ואז אין חיוב במס שבח

יד) זכות קדימה לרכישה או כל זיקת הנאה אחרת כדוגמת זכות מעבר וכד' נחשבות זכות במקרקעין אך לא לעניין חיוב מס שבח

טו) כעיקרון זכות פרסום לא מפריע לבעל הקרקע להשתמש בקרקע לכל דבר. אמנם אם זה מונע מהבעלים כדוגמת מיקום השלט ואופן הצגתו אזי אם הזכות היא ל 25 שנה ייתכן וזה יחוייב במס שבח

טז) פס"ד ה.א.ר.ד דן האם מכירה של זכות בניה בנפרד מהקרקע נחשב כזכות לעניין מס שבח. נסביר! סתם זכות בניה הרי כולל בתוכו את הקרקע ולכן לא תהיה בעיה וזה וודאי חייב במס שבח, אולם יש מקרים שאדם זכאי להרחיב 50 מטר והוא מוכר זכות הרחבה זו לבעל קרקע אחר ששם יש זכות בניה רק ל-100 מטר ובמקרה כזה הרי הוא לא מוכר קרקע אלא זכויות בניה מועברות ונמכרות מהקרקע שלו לקרקע של החבר. עכ"פ פס"ד בעליון מחשיב זכות זו כזכות במקרקעין. אולם לגבי השאלה האם זה גם נחשב כזכות במקרקעין לעניין חיוב במס שבח כאן בית המשפט מחלק האם זו עסקה מסחרית ואז הוא יחוייב במס שבח או לא. (מתי העסקה לא מסחרית? לברר)

יח) בשינוי ייעוד אין אופי מסחרי ולכן אין חיוב מס שבח. אמנם פס"ד הדרי החוץ מחלק בין בעל קרקע שאכן תמיד לא יחוייב במס שבח לבין חוכר שבגלל שינוי הייעוד זכאי כעת לבנות על שטח גדול יותר ואז סביר להניח שגם יעשו הסכם חכירה חדש, אזי על ההפרש שבין זכות ה בניה שהיה לו לפני שינוי הייעוד לבין זכות הבניה שיש לו לאחר שינוי הייעוד הוא יחוייב במס שבח.

שאלה 2

שאלת מסי 2

האם הפעולות הבאות עונות על הגדרת מכירת זכות במקרקעין עפ"י חוק מס שבח ומתו יום המכירה?

- א. מר רוזי נתן ביום 10.3.X3 אופציה לרכישת מקרקעין שבבעלותו, ביום 10.10.X6. עפ"י תנאי האופציה נקבע שמחיר הקרקע יהיה 2,000,000 ש"ח, כמו כן נקבע שעם קבלת האופציה ביום 10.3.X3 הקונה ישלם סך של 200,000 ש"ח, בנוסף נקבע שבמידה תמומש האופציה, ה 200,000 ש"ח לא יחזור.
- ב. חברת תפוח ופי בע"מ הינה חברת גוש חלקה, ב-10.3.X1 תפוח נתן לחברה סך של 4,000,000 ש"ח ללא קביעת תנאים. ב-19X2 החברה בתה על אחד המגרשים שבבעלותה. בשנת 19X3 המבנה נמוך ב-12,000,000 ש"ח ומר תפוח קיבל 50% מהרווח בתמורה לסכום שהזרים לחברה.
- ג. ב-10.2.X1 מר ליצני השכיר מקרקעין שבבעלותו לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים למר בדרי. אחרי חודש (נתום תקופת השכירות) השכיר לו את המקרקעין פעם נוספת לתקופה של 5 שנים. דון?
- ד. למר חגי מגרש בחולון. בשנת 19X3 מר חגי חתם על חוזה עם חברת מאשה בע"מ, לפיו חברת מאשה תבנה על המגרש 10 דירות. מה יהיה הדין אם:
 1. מר חגי יקבל 40% מהדירות.
 2. מר חגי יקבל 40% מהדירות.
 3. מר חגי ישלם לחברה את התמורה ממכירת 60% מהדירות.
 4. מר חגי ישלם לחברה בתמורה לעבודה 60% מהדירות.

תחילה עלינו להקדים את הוראות סעיף 1 שמכירה נקראת גם אם התקבלה תמורה וגם אם לא התקבלה תמורה. ובנוסף, מכירה תחשב גם:

1. הענקה או ויתור של זכות במקרקעין

2. הענקה של זכות לקבלת זכות במקרקעין, דהיינו גם אם לא הייתה עסקה אולם הבאנו זכות לאדם לרכוש את הנדל"ן דהיינו הבאנו לו אופציה לרכישה³, הרי שכבר עכשיו למרות שלא בוצעה עדיין המכירה, נראה את האופציה כעת כמכירה וכבר עכשיו יהיה תשלום מס⁴. אם לבסוף התברר שלא הייתה מכירה, לדוגמה אם נתנו לו אופציה במשך שנתיים לרכוש והוא לא רכש הרי שלאחר שנתיים קובע סעיף 102 כי מנהל מס שבח יחזיר את תשלום המס וסעיף 103 קובע שהחזר יהיה צמוד למדד+ ריבית

3. אם נתתי לגורם אחר את זכות להגיד לי עם מי אעשה עסקה, גם זה נחשב כמכירה יום המכירה בגדול, נחשב היום המוקדם שבו יש גמירות דעת ומסוימות ולכן מכיוון שבד"כ בזכרון דברים יש שם מסוימות ויש גמירות דעת אזי זה יחושב כיום המכירה ולא החוזה שנעשה בתאריך מאוחר יותר, אמת. אם אין שם את פרטי התשלום וכד' כל דבר שהינו מהותי אזי החוזה יקבע את יום הרכישה. פרט נוסף יש לזכור שא"צ בכתב כדי לקבוע את יום המכירה ומספיק גם אם זה בע"פ

3) סעיף 11 מדבר שאם אין הפסקה של חצי שנה בין התקופות אזי מחברים בין התקופות וזה נחשב לזכות לעניין חיוב במס שבח, אמנם אם ההסכם הינו הסכם חדש אמיתי וזה לא עסקה מלאכותית אזי לא נצרף בין התקופות.

דוגמה שכעת נדונה במחלקה המקצועית במש שבח הינה אדם ששכר ל-15 שנה קרקע לבניית תחנת גז כאן מכיוון שזה פחות מ-25 שנה אין חיוב במס שבח. החוכר החליט לאחר 5 שנים לשנות את תחנת הגז לתחנת דלק, אך מכיוון שעלויות המעבר הינם גדולות מאוד לכן הוא חתם על הסכם חכירה ל-20 שנה. ועלתה השאלה האם מצרפים את ה-5 שנים שהוא חקר עד ליום זה או לא. מנהל מס שבח השתכנע שהחכירה החדשה הייתה אמיתית ולכן החליט שלא מצרפים את התקופות

5) כפי שראינו א"צ בהסכם בכתב כדי לקבוע את יום המכירה. ואם בלחיצת הידיים היה גמירות דעת ומסוימות הרי שיום זה יחשב כיום המכירה

7) ניתן לראות את האיחוד כמכירה ורכישה מכיוון ששותפות פירושו שלכל אחד יש שותפות בכל גרגר וגרגר באדמה, דבר זה גורם שכביכול מכרתי את חצי מזכויותי בקרקע שלי ורכשתי בתמורה חצי מהזכויות בקרקע השנייה. אולם יש לראות את סעיף 67 תנאים מסוימים לפטור ממס שבח

8) אמנם לפולש שמורה הזכות שלא ניתן ל פנות אותו בכוח, זכות זו לא נחשבת זכות במקרקעין וודאי לא לעניין מס שבח, ולכן מכירה של זכות זו לא חייבת במס שבח

³ פסקי דין קודמים חילקו בין אם האופציה תלויה ברצונו של הרוכש שאז אכן נראה את המכירה לבין אם זה תלוי בצד ג' לדוגמה א מוכר ל-ב' קרקע אם המדינה תפשיר את הקרקע לבניה, וכאן הפס"ד טענו שמכיוון שזה לא תכנון מס לא נראה באופציה כמכירה, אולם מ"ה לא מחלק בין המקרים ותמיד זה ייחשב כמכירה

שאלה 4

שאלה מס' 4

דון באירועים הבאים וקבע את יום המכירה.

1. עיריית ראשליץ חתמה ביום 1.10.X1 על חוזה למכירת בניין העירייה הישן, שר הפנים אישר את המכירה ב-2.4.X2.

- א. ב-1.1.X8, פנה מר תמים לעורך דינו כדי שיפעל לגביית המחאות אשר ניתנו לו ע"י מר יוחנן אובדרפט ולא כובדו, ב-1.4.X8. הציג עורך הדין את המחאות במשרדי ההוצאה לפועל.
- ב. ב-1.10.X8 עסקו מקרקעין שבבעלות מר יוחנן. ב-1.12.X8 נמכרו המקרקעין ע"י רשות ההוצאה לפועל. ב-1.1.X9 קיבל מר תמים את סכום תביעתו.
- ב. מגרש בבעלות שרגא, ויוסף הופקע. שרגא קיבל את הפיצוי ב-1.6.X9 ואילו יוסף ב-1.7.X8.
- ג. מקרקעין אשר היו בבעלות מר פנחס הופקעו ע"י עיריית עפולה, ב-1.7.X8. החליטה העירייה להעניק למר פנחס פיצוי בסך 100,000 ש"ח. מר פנחס פנה לבימ"ש וזה פסק ב-1.7.X9 כי על העירייה לפצות את מר פנחס ב-250,000 ש"ח. סכום זה כולל ריבית בסך 30,000 ש"ח.
- ד. עקב המחסור בקרקע לבניה החליטה הממשלה למכור חלק מקרקעות הקרן הקיימת.
- ה. מבדיקת ההצחרה על נכסים והתחייבויות (הצהרת הון) של מר יהודה מתברר כי מקרקעין שבבעלותו נמכרו למר קלוד, אזרח צרפת. המכירה והרכישה לא דווחו לשלטונות מס שבח. מבדיקה שערך מנהל מס שבח עלה כי מר קלוד ביקר לראשונה בישראל בינואר 19X8 והחל לבנות בית על המקרקעין חני"ל ביוני 19X8.
- ו. מר אמיני הודיע למנהל מס שבח כי מכר את מניותיו באיגוד מקרקעין שבבעלותו למר צדיקי. בדיקה אצל רשם החברות העלתה כי מר צדיקי מכחן כדירקטור באיגוד המקרקעין מזה שנתיים.

2 (סעיף 17 (ב) קובע כי בעת מכירה לא רצונית כדוגמת הפקעה, אזי יום המכירה נחשב ביום קבלת הפיצוי. ולכן אצל שרגא יום המכירה נקרא 1.6.09 ואצל יוסף יום המכירה יהיה 1.7.08 כי ביום זה הוא קיבל את הפיצוי

3) בהמשך לסעיף 2 הסעיף אומר שאם בית המשפט הגדיל את סכום ההפקעה ב-50% אזי יום קבלת הפיצוי המוגדל יחושב ליום המכירה, והתשלום שהוא שילם ביום המכירה הראשונה ירד מחיוב מס שבח ביום המכירה השנייה [וכמובן יש להוסיף ריבית והפרשי הצמדה מתאריך התשלום עד ליום המכירה השנייה]

במקרה אצלנו נבדוק האם יש גידול של 50%

1.7.08 פיצוי 100,000

1.7.09 פיצוי 250,000

נוריד את הריבית ממרכיב הפיצוי השני ונקבל 220,000 ומכיוון ש $220,000 > 100,000$ ביותר מ-50% אזי ה-1.7.09 יחשב כיום המכירה

5 (סעיף 20 כותב שאם העסקה לא דווחה למנהל מס שבח, אזי מנהל מס שבח רשאי לקבוע לפי העובדות שיש בידי מתי נחשב יום המכירה. במקרה שלנו מכיוון שהוא החל לבנות ב-19/08 אזי הרכישה בטוח הייתה קודם, כי לא סביר שרכשו ומיד באותו יום בונים.

7) חוק רשויות המקומיות קובע שכל מכירה של קרקע בידי הרשות צריכה אישור של שר הפנים. במקרה שלנו לכאורה נגדיר את המכירה כמכירה עם תנאי מתלה מכיוון שה תנאי הינו ששר הפנים יאשר את העסקה. פס"ד אלדד השרון קבע שבמכירה עם תנאי מתלה יום חתימת החוזה הוא יום המכירה ולא יום קיום התנאי⁵. אך ישנה הסתייגות, אם התנאי הינו על פי דין כדוגמת החוק שמצריך אישור של בית משפט במכירת נכסי קטינים ואז יום המכירה יהיה יום האישור של בית משפט לעסקה יש מקום לומר שגם אצלנו זה נחשב כתנאי על פי דין, כי הרי החוק הוא זה שמחייב קבלת אישור משר הפנים, ולכן יום המכירה יהיה יום קבלת אישור שר הפנים. אך פס"ד אלרוב לעניין מס

⁵ וזאת בניגוד למה שהיה מקובל עד לפס"ד זה שחילקו האם קיום או אי קיום התנאי תלוי בצדדים שאז באמת יום חתימת החוזה הוא יום המכירה, לבין אם התנאי תלוי בגורם שלישי שאין לצדדים שליטה על כך כדוגמת קבלת אישורי בניה ואז יום קיום התנאי הוא יום המכירה

רכוש מקבל את עמדת מ"ה שיש לחלק בין מכ ירת קטין ששם אישור בית המשפט הוא אקטיבי לבין אישור שר הפנים שהאישור הוא רק כביקורת על העסקה ולא כמתן תוקף לעסקה.

שאלה 5

שאלה מס' 5

דון באירועים הבאים וקבע מהו שווי המכירה:

- א. לחברת אלפא בע"מ מקרקעין בחיפה. בספרי החברה רשומה הקרקע בערך של 50,000 ש"ח, במאזן החברה הערוך עפ"י הנחיות גילוי דעת מס' 36 של לשכת רואי חשבון מוצגים המקרקעין ב- 250,000 ש"ח. הערכת שמאי קובעת כי בהתחשב במיקומם בסמוך למפעלי תעשייה שווי המקרקעין כ- 175,000 ש"ח.
- ב. למר יהושע מקרקעין בשווי 150,000 ש"ח המשועבדים לטובת בנק היסודות כבטחון להלוואה בסך 100,000 ש"ח. מר יהושע מעוניין למכור את המקרקעין.
- ג. עיריית תל-אביב הפקיעה מקרקעין למר אורח. עפ"י הסכם עם העירייה קיבל מר אורח תשלום ע"ס 180,000 ש"ח לפי הפרוט להלן:
- | ש"ח | |
|---------------------------|--------------------|
| פיצויים בשל הפקעת מקרקעין | 150,000 ש"ח |
| עגמת נפש וצער | 20,000 ש"ח |
| החזר הוצאות סבלות וחובלה | 10,000 ש"ח |
| | <u>180,000 ש"ח</u> |
- ד. מגרש בבעלות מר ישראל הופקע ע"י עיריית חיפה. בתמורה קיבל מגרש אחר. כשנה לאחר קבלת המגרש שונה ייעוד הקרקע ועקב כך הוכפל שווי המגרש.
- ה. עקב אי תשלום חובות לשלטונות המכס, עוקל מגרש בבעלות חברת ביתא בע"מ (איגוד מקרקעין). כשבועיים לאחר מכן נמכר המגרש, ע"י שלטונות המכס, תמורת 300,000 ש"ח.
- ו. במסגרת הליכי הוצאה לפועל כנגד חברת גמא בע"מ נמכרו מקרקעין בבעלותה.
- ז. בבעלות חברת תמא בע"מ מקרקעין אשר שווים 200,000 ש"ח לפני מ.ע.מ. עקב קשיים אליהם נקלעה החברה והרצון לפרוע חובות נמכרו המקרקעין תמורת 150,000 ש"ח, בתוספת מ.ע.מ, הוצאות שכ"ט ע"י 10,000 ש"ח.
- ח. מר שומרוני אחד שני מגרשים שבעלותו, כתוצאה מכך שווים עלה ב- 60% ל- 1,800,000 ש"ח.

83

השווי מכירה של זכות במקרקעין יהיה בנטרול שעבודים, משכנתא, או כל זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום. וסעיף 1 מגדיר זכות של שווי פלונית כשווי שוק, דהיינו השווי בין מוכר מרצון לרוכש מר צון. יחד עם זאת במקרים בהם מתקיימים התנאים הבאים, שווי המכירה יהיה התמורה שנקבעה בהסכם בין הצדדים, ומנהל מיסוי מקרקעין לא ינסה לשנות ולמסות לפי שווי שוק. התנאים הם:

1. בוצעה הסכם בכתב. (למרות שראינו שלעניין חיוב מס שבח אין צורך בהסכם בכתב, אולם אם המחיר שונה ממחיר השוק ואנו רוצים שחיוב המס יהיה לפי מחיר העסקה ולא השווי שוק, עלינו לכתוב את ההסכם)
 2. התמורה נקבעה בתום לב. פער בין שווי שוק למחיר בחוזה יש בו כדי לפגוע בעקרון תום הלב שהרי מה הסיבה שאדם ימכור בפחות משווי שוק א"כ המחיר המוזל או היקר היה כתוצאה מעת חירום או ממחסור
 3. אין יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. במילים אחרות אם יש קרבה משפחתית בין הצדדים או קרבה תאגידית דהיינו עסקה בין חברת אם לחברת בת או בין חברות אחיות אזי במקרה כזה התמורה לא תהיה כפי שנכתב בחוזה אלא שווי השוק, ותמיד מנהל מס שבח יבדוק האם המחיר בחוזה אכן משקף את מחיר השוק
- יש סעיפים ספציפיים כדוגמת הסעיף ש אומר שהמחיר במכירה לא רצונית יהיה שווי המכירה ולא שווי שוק.

(2) שווי הזכות הינו 150,000 כי לא מחשבים את החוב שיש לו בגין הקרקע

(3) כפי שראינו סעיף 17 (ב) קובע שבעת פיצוי על הפקעה אזי שווי המכירה יהיה שווי הפיצוי. אולם רק שווי הפיצוי בגין ההפקעה ולא הפיצוי על עגמת הנפש ועל ההובלה, ולכן במקרה שלנו שווי המכירה יהיה 150,000 ולא 180,000. ראוי לציין שמנהל מס שב ל לא מוסמך להגדיל או להקטין את שווי המכירה אולם הוא מוסמך לשנות את מרכיבי הפיצוי והוא יכול לדוגמה להגיד שבמקרים דומים שהפיצוי אכן היה 180,000 ההרכב היה 155,000 פיצוי על ההפקעה 10,000 עבור הובלה ורק 5,000 עבור עגמת נפש ולכן הוא יכול להחליט ששווי המכירה יהיה 155,000

שוב! אמנם אין לו סמכות לקבוע כאילו והוא קיבל סכום גדול יותר, אולם את ההרכב הוא רשאי לשנות

(4) העובדה שהקרקע עלתה לא משפיעה על אירוע ההפקעה, ואירוע ההפקעה יהיה לפי התאריך במועד ההפקעה. (חשוב להוסיף כאן שיש סעיפי פטורים במקרה שהוא מקבל קרקע זהה בתמורה להפקעה, ולא קבלת מזומן)

(6) שווי המכירה במכירה לא רצונית הינו השווי שקיבלנו ולא השווי שוק

(8) כשאדם מאחד 2 מגרשים שבעלות זה לא נחשב כמכירה כי אדם לא שוכר עם עצמו.