

מחברת בחינה

מיסוי מקרקעין

תשע"ז

מסלול ערב משפטים

שנה ב'

נכתב ע"י קורל סייג, תודה לבר צדקה על השלמת חומרים

תוכן עניינים

3	מבוא
4	מה הגבול בין השלושה?
5	מס רכישה
6	הסעי' המרכזי בחוק מיסוי מקרקעין
6	מכירת זכות מקרקעין
9	זכות במקרקעין
14	האם זכות בנייה היא זכות מקרקעין
18	פס"ד חוף התכלת
29	מס שבח
30	2 התנאים שצריך להתקיים :
31	מתנה
31	העברה בין חברות
35	מתנה
35	גירושין
36	הורשה
44	דירת מגורים
45	ההסדרים בחוק לעניין הפטור :
45	מהם התנאים לקבלת הפטור?
47	מס רכישה
51	דירה למגורים
52	מגורים
53	סעיף 49 - דירת מגורים מזכה

17/03/17

מבוא

נסתמך על מה שלמדנו בסמסטר הראשון בדיני מיסים.
קיימת הבחנה בין הכנסות הוניות להכנסות פירותיות. התמקדנו בהכנסות פירותיות.

מס הכנסה הוטל בארץ ישראל לראשונה בשנת 1941. היא הוחלפה בפקודה אחרת בשנת 1947, ועברה לנוסח חדש ב-1961. הבסיס של פקודת מס הכנסה המקורית היה **מיסוי על הכנסות פירותיות בלבד**. לפי פקודת מס הכנסה המנדטורית: התפיסה הייתה שאם אדם מוכר את מקור ההכנסה, הוא ויתר על ההכנסה, על האפשרות לקבל הכנסה.
הכנסה זה רק כאשר המקור מניב לך הכנסה, אחת שמכרת את המקור ונפרדת ממנו אין הכנסה בכלל. עם הקמת המדינה, חיפשו מקור מימון והוקמה על רעיון סוציאליסטי, עובדים שצריכים לשלם מס על ההכנסות שלהם, ובעלי הון שלא צריכים לשלם על מכירת קרקעות- רצו להטיל מס גם על רווחי הון, גם כאשר מוכר נכס ונפרד מהמקור, אם הוא מרוויח מזה, רוצים להטיל עליו מס, כלומר, להרחיב את מרכיב המס = הכנסות הוניות.
עניין זה הורחב לאט לאט, הנכס הבולט - שוק המקרקעין. מי שמוכר מקרקעין צריך לשלם על הרווח שלו כתוצאה מהמכירה.

קראו לזה = **מס שבח** = מילה נרדפת לרווח - שנת 1949.
לא הכניסו את מס השבח לפקודת מס ההכנסה. משום שהתפיסה הייתה שהמס יהיה רק על הכנסה פירותית. ולכן, **עשו חוק נפרד = חוק מס שבח - שנת 1963**.
השם של החוק עבר מספר גלגולים: פעם הוא נקרא חוק מס שבח מקרקעים, לאחר מכן שונה לחוק מס שבח מקרקעין, שינוי נוסף: מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), שינוי נוסף: **מיסוי מקרקעין (שבח רכישה)** = השם הנוכחי.
עם הזמן רצו להחיל את מס רווח הון לא רק על מקרקעין, אלא גם על נכסים אחרים.
דבר זה נעשה בשלבים: על כל נכס אחר חוץ ממקרקעין לא קראו לזה מס שבח, אלא, **מס שבח הון**:
בשנת 1953 = הוטל על נכסים עסקיים בני פחת.
בשנת 1965 = הרחיבו לכל נכס למעט ניירות ערך בבורסה.
בשנת 2004 = הרחיבו גם לניירות ערך בבורסה.
נכון להיום, כמעט כל נכס - אם אתה מוכר אותו אתה **תחויב או במס שבח או במס שבח הון**.
מבחינה טכנית: כאשר הגיעו למס שבח הון, הכניסו לתוך פקודת מס הכנסה -
חלק ה' לפקודה: מס שבח הון - סעיפים 88 - 101 (ב).

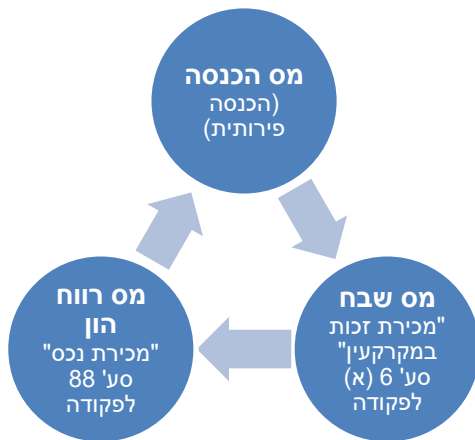
שלוש מערכות של מיסים:

1. מס הכנסה - הכנסה פירותית
 2. מס שבח - הכנסה כתוצאה ממכירת מקרקעין
 3. מס שבח הון - הכנסת כתוצאה ממכירת נכס אחר (מלבד מקרקעין)
- כולם הם מיסי הכנסה ומוטלים על התעשרות, **סוגים שונים של התעשרות**. אם כי תוצאה של ניצול נכס, או ממכירת הנכס.

יצא מצב של שלושה מיסים אשר עוסקים בדברים מאוד דומים, אבל כל אחד מהם הוא מס נפרד. היה ניסיון בשנת 1975 לעשות איחוד של המיסים הללו, ועדת בן שחר - ועדה זו רצתה לעשות איחוד בין שלושת המערכים, לקבוע לכולם שיעור מס אחיד, אפשרה קיזוז של הפסדים ממס אחד למס שני. דבר אחד שהם לא עשו והיו צריכים לעשות היה לבטל את מס שבח – ברגע שיש מס שבח הון אין סיבה שיהיה אחד נפרד. אפשר להכניס את מס השבח של מכירת מקרקעין לתוך מס שבח הון = התייעלות. היו בעיקר סיבות פוליטיות למה לא ביטלו את מס השבח והכניסו אותו למס שבח הון. ניסו לעשות איזושהו התאמה ביניהם, ומאז, ההתאמה התפוררה. כיום יש שינוי בשיעורי המס בין המיסים, הם רק מתרחקים אחד מהשני. שלושה מיסים תחת הקטגוריה הגדולה של מיסים - כל אחד מהם עוסק בהיבט אחר של התעשרות. לפי הסיווג של אופן ההתעשרות, תחויב לפי המס הרלוונטי.

מה הגבול בין שלושה?

מתי יחול כל אחד מהמיסים?
מה קורה בגבול שבין כל אחד מהם?



1. כאשר אנחנו בתפר שבין מס הכנסה למס שבח:

קבלן שמוכר זכות מקרקעין, מס הכנסה רוצה לחול משום שמדובר בהכנסת פירותית. מס שבח רוצה לחול כי מדובר במכירת מקרקעין.
יש פתרון בחוק = סע' 50 לחוק מיסוי מקרקעין:

מכירה החייבת במס הכנסה (תיקון מס' 1) תשכ"ה-1965
50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה **תהא פטורה ממס.**
(תיקון מס' 1) תשכ"ה-1965
(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.
(תיקון מס' 3) תשכ"ח-1968
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.

• "מס" = הכוונה למס שבח.

אם יש כפל בין מס שבח לבין מס הכנסה = יחול רק מס הכנסה - מס הכנסה גובר על מס שבח!

כיוון שהקבלן חייב במס הכנסה, הוא פטור ממס שבח.

אך מנהל השבח יודע שאתה חייב במס הכנסה? אותו קבלן צריך להביא אישור מפקיד השומה שאתה משלם במס הכנסה = טופס 50.

לא רוצים בקלות לשחרר אדם ממס שבח ולתת אותו לידי פקיד השומה = **עניין טכני של גביית המס:** המחוקק מפחד להגדיר תשלום מס הכנסה בלבד ולהשתחרר ממס שבח.

* גבייה של מס הכנסה: אחרי שהטילו את המס, צריך לגבות אותו. דורשים תשלומים, מקדמות, ואם לא משלמים פקיד השומה רודף אחרי אותו אדם.

* גבייה במס שבח: אין להם בעיית גבייה - מבלי שקיבלו אישור מס שבח, אי אפשר לעשות את הפעולה

הבנקאית. אי אפשר להעביר זכויות במקרקעין מבלי להראות אישור תשלום מס שבח. ולכן, כמעט ואין בעיה של גביית מס שבח.

כדי להתגבר על בעיית הגבייה, אומר המחוקק: פקיד השומה לא חייב לתת את האישור כל כך מהר, הוא רשאי לבקש בטוחות שהוא ישלם את המס. **מתנה את השחרור ממס שבח בתנאי שיש בטוחה שישולם המס.**

פקידי השומה מנצלים את זה שלא כחוק, בפועל, ברגע שלפקיד יש יכולת להחזיק את הנייר הזה ולא לתת לך להשתחרר ממס שבח, הוא מנצל את זה עד תום. כלי מאוד חזק שיש לו. ברגע שיש בטוחה, הוא צריך לשחרר ולתת את האישור - אבל פקידי השומה לא משחררים כל כך מהר.

2. כאשר אנחנו בתפר שבין מס שבח למס שבח הון:

מה קורה בגבול בין נכס לבין זכות מקרקעין, עניין זה מוסדר בסעי' 88 לפקודת מס הכנסה:

"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 לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(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;

אם הנכס, הדבר הזה מוגדר כזכות במקרקעין בחוק מס שבח (מיסוי מקרקעין) = אז הוא לא נכס = אין מס שבח - < מס שבח גובר על מס שבח הון.

3. כאשר אנחנו בתפר שבין מס הכנסה לבין מס שבח הון:

דוגמא: המצאת פטנט ומכירתו, האם מכרתי נכס? התשובה היא כן. יש הכנסה פירותית לפי 2 (9) במקרה הזה **מס הכנסה גובר!**

89 (ג) לפקודה דומה מאוד לסעי' 50 בחוק מקרקעין - אם חל גם מס הכנסה וגם שבח הון = פטור ממס שבח הון - נותן עדיפות למס הכנסה.

סדר עדיפויות: 1. מס הכנסה, 2. מס שבח, 3. מס רווח הון

מס רכישה

מס רכישה מוטל על אדם שרוכש מקרקעין = 6% משווי המקרקעין.

מס רכישה (תיקון מס' 5) תשל"ה-1974 (תיקון מס' 8) תש"ם-1980 (תיקון מס' 69) תשע"א-2011

9. (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, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה - שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.

אין היגיון כלכלי בדבר הזה, אין סיבה להטיל מס על רכישה, זה קורה כי זה אפשרי ונמצא בחוק. כסף קל עבור המדינה, ולכן, זה קיים. יש כאלה שקוראים לזה 'קנס רכישה'.

נתעלם כרגע מהסוגיה של דירות מגורים, סוגיה מרכזית בתוך מיסוי מקרקעין.

הסע' המרכזי בחוק מיסוי מקרקעין

סעי' 6: מקביל לסי' 2 לפקודה.

בכל חוק מס יש סעי' מסוים שמטיל את המס, כל השאר זה פרשנויות ופטורים.

הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין

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

(תיקון מס' 6) תשל"ה-1975

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

בסיס המס = על השבח = על מכירת זכות המקרקעין.

מכירת זכות מקרקעין

כדי להבין מתי חלים המיסים, נצטרך להבין מהי מכירת זכות במקרקעין.

מדובר בביטוי מאוד מורכז ומסובך.

1. מקרקעין:

הגדרות

1. בחוק זה - "מקרקעין" - **קרקע בישראל** לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

חוק טריטוריאלי, לא מעניין מיהו המוכר, מיהו הקונה - אלא, על מיקום הרקע. קרקע שנמצאת בישראל, החוק הזה עשוי לחול עליה.
אם תושב ישראל מוכר קרקע בחוץ לארץ יחול מס רווח הון.

האזור	תושב חוץ	תושב ישראל		
	מס שבח	מס שבח	מוכר	קרקע בישראל
	מס רכישה	מס רכישה	רוכש	
	-	מס רווח הון	מוכר	קרקע בחו"ל
	-	-	רוכש	

אילו העולם כולו היה מתחלק בין ישראל וחו"ל המצב היה פשוט.

יש מקומות שהם לא בדיוק ישראל, ולא חו"ל - < "האזור" (השטחים).

החוק חוקק בשנת 1963 לאחר מלחמת ששת הימים. ההתיישבות הראשונה הייתה בעופרה, מי שנדרש לשלם מס רגישה - שילם כפי שנהוג לשלם. לא הייתה בעיה עד שבשנת 1982, כאשר החלו לאכלס את היישוב הרציני הראשוני, מעלה אדומים. עד שמישהו שאל מדוע הוא צריך לשלם מס רכישה אם מעלה

אדומים היא מחוץ לישראל! החזירו לכולם את מס הרכישה מאחר שהוא נגבה שלא כדין. יכול להיות שהטעון לא עלה לפני כי יכול להיות שמי שרכש בעופרה לא רצה לטעון שהוא רכש קרקע שלא בישראל. לא רוצים להחיל את החוק הישראלי בשטחים, זה לא יעבוד. לא רוצים להטיל מס על מי שגר ברמאלה, זה לא מעניינו להטיל עליהם מס. חיפשו זיקה בישראל להתאים את המס = **זיקה פרסונלית**. ישראלים שיש להם קשר אישי לישראלי, נרחיב את המס למרכיב פרסונלי: שילוב טריטוריאלי לפרסונלי. תושב מעלה אדומים הוא לא תושב ישראל, אז אם יגידו שהחל חל רק על תושבי ישראל, הוא לא יכלל בזה. היו צרכים לחפש משהו יותר רחב מתושבות - סעי' 16. א. רבתי:

הטלת מס שבח ומס רכישה באזור (תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

16. א. (א) בסעיף זה

"אזור ישראלי" - כל אחד מאלה:

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

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(א1) יחיד שהוא תושב ישראל;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ב1) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"י-1950, והוא תושב אזור;

(2) חבר-בני-אדם שהוא תושב ישראל;

(תיקון מס' 76) תשע"ג-2013

"חבר בני אדם" - כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

"תושב אזור" - כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

"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 שהרשאה להשתמש ניתנה מכוח הרשאה כאמור, והכל אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מ-25 שנים;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה;

(תיקון מס' 29) תשנ"ה-1994

"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 תשנ"ד (4 במאי 1994).

"מקרקעין" - קרקע לרבות בתיים, בניינים וכל המחובר לקרקע חיבור של קבע.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ב) אזור ישראלי המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראוהו לעניין חוק זה כמוכר או כרוכש זכות

במקרקעין, במקרקעין המצויים בישראל.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ג) חבר-בני-אדם שאינו תושב ישראל ושארזר ישראלי חבר בו, ושארזר ישראלי בעל שליטה בו, במישרין או בעקיפין, המוכר או הרוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראו לעניין חוק זה את האזור הישראלי כמוכר או כרוכש חלק יחסי מהזכות במקרקעין, ותחול הוראה זו: לענין חישוב השבח והמס, יום הרכישה הוא היום שבו רכש האזור הישראלי את זכויותיו בחבר-בני-האדם או היום שבו רכש חבר-בני-האדם את הזכות במקרקעין, לפי המאוחר;

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), לא יראו מכירתה של דירה בידי חבר-בני-אדם כמכירת דירת מגורים לענין פטור על פי פרק חמישי 1.

(ה) חבר-בני-אדם שיש לו מקרקעין באזור ואשר היה נחשב איגוד מקרקעין אילו היה איגוד והמקרקעין היו בישראל, יראו את חבר-בני-האדם כאיגוד מקרקעין, את האזור הישראלי שעשה פעולה בחבר - כעושה פעולה באיגוד, ואת האזור הישראלי הרוכש זכות בחבר - כרוכש זכות באיגוד מקרקעין.

(תיקון מס' 87) תשע"ו-2016

(ו) (1) אזור ישראלי החייב במס שבח או במס רכישה לפי סעיף זה, יופחת מסכום המס שהוא חייב בו כל סכום מס או אגרה ששילם לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד, וכשחבותו של האזור היא על פי סעיף קטן (ג) יופחת חלק יחסי מהסכום ששילם כאמור חבר-בני-האדם שהוא חבר בו;

(2) שילם אזור ישראלי מס שבח או מס רכישה לפי סעיף זה, בשל מכירה או פעולה באיגוד, רשאי הוא לבקש מהמנהל שיראו את סכום המס האמור עד גובה האגרה לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד כאילו היה מקדמה על חשבון אותה אגרה (בפסקה זו - סכום המקדמה); ביקש האזור הישראלי כאמור, ואישר המנהל, לצורך רישום הזכות בספרי הרישום המנוהלים בידי שלטונות האזור, כי שולם המס לפי סעיף זה, יעביר המנהל את סכום המקדמה לשלטונות האזור, לאחר שהוכח לו כי הזכות נרשמה בספרי הרישום האמורים; לענין פסקה זו - "האגרה לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד" - סכום האגרה שהאזור הישראלי חייב בתשלום לפי הדין החל באזור לענין רישום מקרקעין, לשלטונות האזור, בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד שבשלה הוא חייב במס שבח או במס רכישה לפי סעיף זה, ואם חבותו של האזור היא לפי סעיף קטן (ג) - חלקו היחסי של האזור בסכום האגרה שחבר בני האדם שהוא חבר בו חייב בתשלום;

"סכום המס" - סכום מס השבח או מס הרכישה ששולם, לפי העניין, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום עד יום רישום הזכות בספרי הרישום המנוהלים בידי שלטונות האזור.
(ז) לענין סעיף זה, "חלק יחסי" - חלקו של האזרח הישראלי בזכויות לרווחי חבר-בני-האדם או חלקו בנכסי החבר בעת פירוק, לפי הגבוה.

סעיף קטן ב':

אם אתה אזרח ישראלי, ואתה מכרת מקרקעין "באזור" רואים אותך כאילו מכרת מקרקעין בישראל - צריך לשלם מס שבח.

רק באזור מסוים = "האזור".

מוגדר כאזרח ישראל לפי ההגדרה בסעיף:

- מי שרשום במרשם האוכלוסין
- יחיד שהוא תושב ישראל (= לפי ההגדרה בפקודת מס הכנסה, מי שמרכז חייו בישראל, לדוגמה עובד זר שלא רשום במרשם האוכלוסין אבל מרכז חייו פה).
- חבר בני-אדם שהוא תושב ישראל.

חברה: לפי פקודת מס הכנסה

- חברה שרשומה בישראל או שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל – היא תושבת ישראל. מוכרת או קונה מקרקעין באזור יראו אותה כאילו מכרה או קנתה מקרקעין בישראל.
- חברה תושבת חוץ - אז לא.

אדם מגיע עם ויזה של תייר, הוא לא מחדש את הוויזה שלו ולא נמצא כאן בצורה לא חוקית - לא מוציא ויזה שלו במשרד הפנים, עדיין נחשב תייר.

הוא קונה דירה במעלה אדומים - האם הוא אזרח ישראלי? התשובה היא לא, ולכן לא ישלם מס רכישה. המחוקק לא הסכים לפריצה הזאת והוסיף:

"מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות והוא תושב האזור" - הוא גם אזרח ישראל לצורך עניין זה. וישלם מס רכישה. יראה כאילו מכר וקנה בישראל.

* אם מדובר באדם שאין לו זיקה מספקת לישראל, יהודי תושב ארה"ב, מרכז חייו שם, אין לו אזרחות ישראלית והוא קונה דירה במעלה אדומים - אין שום קשר אליו, החוק לא חל עליו.

* הגדירו את המונח אזרח ישראלי בצורה רחבה, לא כולם נכנסים שם, אך מי שנכנס להגדרה של אזרח ישראלי אם "האזור" סופח לישראל = סיפוח טריטוריאלי, ועונה להגדרת אזרח ישראל לפי המבחנים = חל עליו המס.

(תושב חוץ שגר במעלה אדומים: תושב חוץ אבל אזרח ישראלי).

(24/3/17)

2. זכות מקרקעין:

ההגדרה של מקרקעין אומרת כי מקרקעין זה לא רק קרקע אלא גם בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע. הכוונה העיקרית זה למבנים. המס חל לא רק על הקרקע עצמה, גם על דברים אחרים המחוברים לקרקע.

החוק אינו מתעניין כ"כ במקרקעין אלא במונח שנקרא 'זכות במקרקעין'

מס שבח ומס רכישה חלים בעקבות מכירה של זכות במקרקעין. לכן, עולה השאלה מהי זכות במקרקעין.
מה היא זכות במקרקעין?

זכות במקרקעין

הגדרות

1. בחוק זה –

"מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

(תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 33) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 40) תשנ"ח-1997

"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 –

בחוק המקרקעין יש זכויות נוספות:

1. שכירות- מעל 25, זכות מקרקעין. מתחת לזה אין זכות במקרקעין
 2. בעלות - זכות מקרקעין
 3. משכנתא - לא
 4. זכות קדימה - לא
 5. זיקת הנאה - לא
- משכנתא, זכות קדימה, זיקת הנאה- אינן נחשבות כזכויות במקרקעין.
מה קורה אם אדם רכש זיקת הנאה, האם הוא רכש זכות במקרקעין? לא
האם יחול עליו מס? זהו נכס לפי מס הכנסה. אם יש לו אופי הוני, לא יחול מס הכנסה. לא יחול מס שבח
כי זה לא זכות במקרקעין ← יחול עליו מס שבח הון.

כל הזכויות שאינן מופיעות בחוק מיסוי המקרקעין ולאדם שמוכר יש אופי הוני, יחול **מס רווח הון**.

המונח 'זכות מקרקעין' משתנה בהתאם לחוק מסוים.

מי שמכר צריך לשלם מס שבח, מי שרכש צריך לשלם מס רכישה ← אלו המקרים הפשוטים.

הקשיים מתעוררים במקרה של חכירה. איזה קושי מתעורר בהחלת מס שבח על מכירה של חכירה במקרקעין:

סעיף 62(6) לפקודת מס הכנסה מטיל מס על שכירות, בהכנסה קלאסית. מה היחס בין חכירה לבין חכירה לפי פקודת מס הכנסה.

מתי השאלה לא תתעורר האם מדובר במס הכנסה או במס שבח?

חוזים פרטיים. אם אדם הוא החוכר של מקרקעין והוא מוכר למישהו אחר את זכויות החכירה. האם יש עניין של מס הכנסה? לא. אם החוכר העביר את הזכויות שלו לצד אחר. אם חוכר/שוכר במקרקעין, מה שיש לו זה זכויות חכירה. אם הוא מעביר את הזכויות למישהו אחר, הוא מכר את היעף שלו. מס הכנסה לא מתעניין בדבר הזה כיוון שלא מדובר בהכנסה פירותית בכלל. מדובר בפעולה במישור ההוני.

השלב השני, אם לא חל מס הכנסה. יש לבחון האם חל מס שבח או מס רווח הון. – תלוי אם הזכות שנמכרה עונה על ההגדרה בחוק המקרקעין. אם מדובר בחכירה ל-30 שנה, מועברים לאדם אחר את הזכויות, אותו אדם חשוף למס שבח והרוכש חשוף למס רכישה.

נניח ואותו אדם עונה לחכירה ל-20 שנה, יחול מס רווח הון. זכויות שכירות מתחת ל-25 שנה זה נכס הון, ולכן זה נכס שהגדרתו בפקודת מס הכנסה.

קודם בודקים מס הכנסה, לאחר מכן מס שבח ולבסוף מס רווח הון!

דוגמא: אדם חוכר מקרקעין ל-30 שנה. עברו 10 שנים ונשארו רק 20 שנה בחוזה. הוא ממחה את הזכות למישהו אחר. הוא העביר זכות ל-20 שנה, ולכן לא מדובר על זכות במקרקעין ולכן יחול מס רווח הון. במקרים שאדם מחזיק זכויות כמלאי- יראו את זה לפי מס הכנסה.

הסתניגות:

למעט חוזים מול המנהל- כאשר מדובר על תקופת חכירה וכו' לא מדובר על חוזים עם מנהל מקרקעי ישראל. בחוזים אלו כתוב פרק זמן מסוים, בד"כ 49 שנה וכו'. נניח אדם חוכר 49 שנה, ואחרי 40 שנה הוא מוכר את הזכות שנשארה ל-9 שנים. האם זה אומר שזה לא זכות במקרקעין? החוק אומר מפורשות שכיוון שיש הנחה שיחדשו את החוזה, לכן לא משנה מה כתוב בחוזה. אם מדובר בחוזה שנהוג לחדש אותו יראו בזה כזכות במקרקעין, ולא משנה אם זה לשנה או כמה שנים.

הבעיה מתעוררת לא כאשר מוכרים את הזכות, אלא שכשהחוכר משכיר את המקרקעין. מה ההבדל בין הבעלים שמשכיר את הזכות לבין החוכר שמשכיר? אצל הבעלים, המקרקעין נשארים אצלו וחלה הכנסה פירותית. מה קורה במקרה של חוכר שמשכיר? האם יחול מס הכנסה או מס שבח? מי ששוכר מקרקעין למעלה מ-25 צריך לשלם מס רכישה. השאלה לגבי איזה מס חל, זה רק לגבי המשכיר. למוכר יש מס הכנסה, ויכול להיות שמס ההכנסה גובר על מס השבח. ברגע שיש מכירת זכות במקרקעין, הוא חשוף למס רכישה.

השאלה מתעוררת בקשר למשכיר - האם הוא צריך לשלם מס שבח או מס הכנסה?

למה מס הכנסה? מס פירוטי. כאשר חל גם מס הכנסה וגם מס שבח, מס הכנסה גובר. מס הכנסה גובר וכן המשכיר ישלם מס הכנסה ולא מס שבח. זה הפתרון אולי הכי נכון, אבל לא היחיד. לכן, מדובר בהכנסה שהיא הכנסה פירותית. אם זו הכנסה פירותית, היא גוברת ויחול רק מס הכנסה. זהו ניתוח אפשרי ואולי ניתוח נכון.

אפשרות אחרת שעולה מתוך פסק הדין:

גברת בר-בנין - בתחילת הסיפור היה לה בעלות על קרקע.

בשלב הראשון הקדימה חברה בבעלותה המלאה. היא החכירה את הקרקע לחברה ל-15 שנה בעד 5 מיליון דולר. כל הנדליין בישראל תומחר בדולרים.

הבנק נתן הלוואה לחברה של 5 מיליון דולר, הבנק קיבל משכנתא על הקרקע, אך לא הסתפק בזה וקיבל כבטוחה ערבות אישית.

היא דיווחה על זה כמכירה של זכות מקרקעין - אז ההגדרה הייתה 10 שנים. מה שהיא מכרה ענה על ההגדרה של זכות מקרקעין. היא דיווחה על מס שבח. החברה דיווחה על מס רכישה.

החברה שילמה מס רכישה של 5% מה 5 מיליון דולר = 250 אלף דולר.

והיא שילמה מס שבח של 12% מהמקרקעין = 600 אלף דולר.

מבחינתם זה סוף הסיפור.

יש לה קרקע והיא רוצה לעשות איתה משהו, היא רצתה לבנות על הקרקע ולהשכיר אותה.

אם היא תעשה את זה בלי כל התכנון, תבנה ותשכיר - היא תשלם מס הכנסה בשיעור של 50%.

אם היא תשכיר את המקרקעין ותקבל מיליון שקל בשנה שכירות, היא תשלם חצי מיליון מס הכנסה.

צריך להשוות בין מה שהיא עשתה כאן למה שהיא יכלה לעשות, ולראות למה היא בחרה דווקא בטקטיקה הזאת. אם היא בשה"כ הייתה משכירה את המקרקעין אז היא הייתה צריכה לשלם מס הכנסה בשיעור של

50%. מה אפשר להציע לה? מה שכתבו למעלה - **להשכיר את המקרקעין לחברה, תמורת הכסף והחברה**

תשכיר את המקרקעין, היא תקבל את דמי השכירות = דמי שכירות זאת הוצאה מוכרת, דהיינו היא לא

צריכה לשלם מס, אין לה הכנסה חייבת, לא צריכה לשלם כלום.

במקום לשלם 2.5 מיליון דולר, היא שילמה 850 אלף דולר.

פקיד השומה הוציא לגברת שומה ובה כתוב שהיא צריכה לשלם מס הכנסה בסך של 2.5 מיליון דולר.

האם כאן יחול מס הכנסה או מס שבח? פקיד שומה טען שחל מה הכנסה. היא טענה שחל מס שבח.

העניין הגיע לבית המשפט המחוזי - האם יש כאן מכירה של זכות מקרקעין? חד משמעית כן. לכאורה, חל

כאן מס הכנסה. לכאורה, סעי' 50 פותר את הבעיה = אם חל מס הכנסה לא יחול מס שבח, דהיינו מס

הכנסה גובר על מס שבח. **ביהמ"ש פירש אחרת** - הסעי' אומר שאי אפשר להטיל את שני המיסים יחד. אם

אתה מטיל מס אחד אתה לא יכול להטיל את המס השני. אבל איזה מס חל כאן? הסעי' לא אומר, ולכן,

ביהמ"ש יחליט מה חל באותו מקרה.

יש כאן דמי שכירות כאשר הזכויות שהועברו עולות על ההגדרה של זכות מקרקעין. אז כל אחד מהמיסים

הללו עשוי לחול. איך נחליט לאיזה מס לשייך? הכנסה או שבח?

קובעים לפי אופי העסקה:

- אם העסקה היא הונית = מס שבח.

- אם העסקה פירונית = מס הכנסה.

ברגע שביהמ"ש אמר את זה, כל מה שהוא אמר קודם בקשר לסעי' 50 מיותר.

בית המשפט אמר בהתחלה שסעי' 50 לא רלוונטי, הוא מאוד רלוונטי. אם זה אופי פירוני מס הכנסה גובר.

אם זה הוני מס הכנסה בכלל לא רצו לחול.

מה היו המבחנים שבית המשפט הציע כדי לברר האם מדובר כאן באופי הוני או פירוני?

1. משך תקופת החוזה (= 15 שנה) לעומת אורך חיי הנכס (= אין סופי)

אפשר לבדוק את האופי של העסקה, אם נשווה את תקופת החוזה לעומת אורך חיי הנכס. במקרה הזה

15 לעומת אין סוף = אין שום יחס בין שני הדברים האלה, ולכן **מדובר באופי פירוני**.

השכרת לתקופה מאוד קצרה לעומת אורך האינסופי של הנכס.

2. צורת התשלום - מבחן חלש

אם משלמים את כל הכסף במכה אחת = אופי הוני.
 אם משלמים בתשלומים = אופי פירותי.
 אין היגיון במבחן הזה - אין קשר בין השאלה מתי שילמתי למה קניתי.
 במקרה כאן זה מוביל אותנו לאופי הוני, אבל בסוף לא השתמשו במבחן הזה.
 היא הכתיבה את תנאי החוזה, היא שולטת בחברה.

3. מבחן סיכוי וסיכון

קרקע, הערך שלה יכול לעלות ולרדת. מי נושא בסיכונים ובסיכויים האלה, בד"כ בעל הקרקע.
 האם החוזה הזה העביר את הסיכויים והסיכונים לסוחר? כי אם אתה הצלחת להעביר את כל
 הסיכונים ושוכר, למעשה מכרת את המקרקעין. אם לא העברת אתה נשארת כבעלים של המקרקעין,
 למעשה כלכלית הזכויות עדיין שלך.
 אם היא העבירה את הסיכונים והסיכויים היא העבירה את השליטה הכלכלית במקרקעין.
 בפועל, ביהמ"ש הסיק שהיא לא העבירה את הסיכונים והסיכויים בנוגע לשווי הקרקע לחברה, כי
 אחרי החוזה הקרקע חוזרת אלי - בחוזה כתוב שבתום תקופת השכירות, החברה צריכה להחזיר את
 הקרקע אליה כמו שהיא קיבלה אותה. בעיה שלה אם הייתה ירידה או עליה בשווי של הקרקע.
לפי מבחן זה = פירותי

לאור המבחנים ביהמ"ש קבע שמדובר באופי פירותי, חל מס הכנסה - בסכום של 2.5 מיליון דולר.
 התכנון הזה עלה לה הרבה כסף. היה צריכה להשלים את ההפרש בין 600 אלף דולר ל-2.5 מיליון
 דולר.
 היא הפסידה את מס הרכישה, רכשה זכות מקרקעין.
 מכיוון שהחברה בנתה על הקרקע שלה, כל מה שהיא השקיעה בקרקע זה דמי שכירות נוספים אצלה,
 והיא נאלצה לשלם 50% על כל ההשקעה של החברה בקרקע = אין פה תכנון טוב של מס, היה לה עדיף
 לשלם מס הכנסה רגיל ולא לנסות לעקוף את זה בתכנון.

נניח שאנחנו מקבלים את הניתוח של הפס"ד כמו שהוא -

אם מדובר בקרקע - האם ייתכן מצב שבו אדם משכיר מקרקעין ויהיה לזה אופי הוני, או שתמיד לפי
 המבחנים האלה יהיה לזה אופי פירותי?
 לפי המב' הראשון לא משנה כמה תהייה תקופת החוזה, היא לא לעולם לא תהייה רלוונטית אל מול
 אורך חיי הנכס האין סופי - ולכן זה תמיד יהיה פירותי.
 גם לפי המב' של הסיכוי והסיכון, בסוף התקופה הנכס יחזור לבעלים מה שקרה בתקופת ההשכרה
 ישפיע על הבעלים כשהנכס יחזור אליו (בין אם הנכס עלה או ירד).
 לפי המבחנים האלה, לכאורה, תמיד השכרת מקרקעין תהיה פירותית.

אם מדובר במבנה - יכול להיות מצב שיש לחוזה אופי הוני, אם תקופת השכירות מתקרבת לתוחלת
 החיים של המבנה.
 ברור שבד"כ אי אפשר להשכיר מבנה ללא קרקע. אם משכירים קרקע + מבנה כאשר תקופת השכירות
 מתקרבת לתוחלת החיים של המבנה אבל לא מתקרבת לתוחלת החיים של הקרקע. אז מה נעשה במצב
 כזה?
 יכול להיות שיהיה אפשר לחלק את זה, לעשות חלק יחסי של שני החלקים - קרקע ומבנה.

אפשר לקחת את פסק הדין הזה ולהגיד שאולי נקבעו מבחנים נכונים אף לא יישמו אותם נכון. אולי אפשר למצוא מבחנים הרבה יותר משוכללים שיכולים לתת לנו תמונה הרבה יותר טובה

21/4/17

פס"ד בר – נידונה השאלה מתי רואים בדמי שכירות הכנסה פירותית ומתי רואים בזה הכנסה הונית. ביהמ"ש הציע שני מבחנים עיקריים כדי להבחין בין דמי שכירות פירותיים לבין דמי שכירות הוניים.

- תקופת החכירה:

מבחן ראשון: תוחלת החיים של הנכס

מבחן שני: סיכויים וסיכונים.

- ביהמ"ש הגיע למסקנה שדמי השכירות הם פירותיים.

מה אפשר להפיק מפסק הדין הזה?

1. ביהמ"ש צודק - ככה צריך לעשות את החלוקה.

2. ביהמ"ש טעה - כל המבנה היה מוטעה ביסודו. דמי שכירות הם תמיד הכנסה פירותית. לפי סעי' 2

לפקודה, לא משנה כמה זמן משכירים.

3. גישת ביניים - יכול להיות שביהמ"ש צדק כאשר הוא נתן את המבחנים האלה, אבל הוא טעה בדרך שבה

הוא יישם אותם. דהיינו, יכול להיות שלא כל דמי שכירות הם פירותיים, יתכנו דמי שכירות הוניים, צריך

לבדוק לפי שני המבחנים, אבל ביישום המבחנים ביהמ"ש טעה.

ביהמ"ש יישם את המבחנים הללו בצורה מאוד פשטנית.

תקופת החכירה - עשה 15 חלקי אין סוף = אפס. ולכן אמר, מדובר בהכנסה שהיא הכנסה פירותית.

ביהמ"ש לא שם לב לכמה מוסכמות בסיסיות בכלכלה:

כאשר עושים הערכה של שווי של משהו, חייבים להביא בחשבון את גורם הזמן - ערך נוכחי (שווי השוק היום).

כאשר בודקים שנים, השנים הראשונות שוות הרבה יותר מהשנים הרחוקות.

דהיינו, אם יש לי מקרקעין אני מוכן להשכיר את המקרקעין בשנה הראשונה עבור 1000 שקל.

בעוד עשרים שנה - ברור שנדרוש פחות מ-1000 שקל, קיבלתי את הכסף היום ואת הזכות אתן לו בעתיד

הרחוק. (הכסף יהיה שווה הרבה יותר מ-1000 שקל בעוד עשרים שנה).

כאשר המנהל מחכיר מקרקעין, הוא מחכיר ל-49 שנה. לאחר מכן זה חוזר אל המנהל.

השנים הראשונות שווה הרבה יותר כסף.

ולכן, הנוסחה צריכה להיות: שווי תקופת החכירה לעומת שווי המקרקעין. כמה שווה תקופת החכירה

לעומת כמה שווה הנכס כולו

לדוגמא: משכירים נכס ל-50 שנה = שווים 90% מערך המקרקעין = במקרה הזה זה מתקרב לשווי

המקרקעין כולו. למעשה מוכרים את המקרקעין = הוני = נפרדתי מהערך הכלכלי שלי/ מהקרקע.

- אם אני מחכיר את הקרקע ל-50 שנה וקורה משהו בשוק והמחיר מכפיל את עצמו – מי נהנה מזה?

החוכר! יש לו 50 שנה החזקה בקרקע ששווה הרבה יותר.

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין – הגדרה של זכות מקרקעין:

זכות מקרקעין כוללת שני דברים: בעלות וחכירה

כל מה שאיננו מופיע ברשימה היא לא זכות מקרקעין. עולה השאלה - מה בנוגע לזכויות בנייה?

האם זכות בנייה היא זכות מקרקעין

מה קורה כאשר יש עסקה בזכות בנייה שלא דרך מכירת המקרקעין? אם יש מעבר של זכויות בנייה. האם זכויות הבנייה בנפרד הן זכות מקרקעין?

יש שאמרו שזו לא זכות מקרקעין, ויש כאלה שאמרו שכאן. הדוגמא הקלאסית: כאשר המדינה מעניקה זכויות בנייה, שינוי ייעוד, תוספת בנייה - המנהל או העירייה מעניקה זכויות נוספות לקרקע מסוימת.

אם העניקו לי זכויות בנייה נוספות האם צריך לשלם מס רכישה? האם רכשתי זכות מקרקעין?

(גם אם לא ביקשתי) הנושא הגיע לביהמ"ש העליון, פס"ד הדרי החוף:

העובדות: 1955 רכישת קרקע חקלאית. בשנת 1993 שינוי ייעוד של חלק מהקרקע, הענקת זכויות בנייה.

1955 מכירת הקרקע (צריך לשלם מס שבח) נשאלת השאלה אם היא צריכה לשלם מס שבח לפי הקנייה

בשנת 1955 או לפי 1993 כשנתנו זכויות בנייה:

1955 - מס שבח של 19%.

1993 - מס שבח של 36%.

החברה טענה שהיא מוכנה לשלם מס בשיעור של 19%.

מנהל מס שבח טען שצריך לחלק את זה לשתי תקופות:

1. חלק ב-1955 - הקרקע עצמה - 19%

2. חלק ב-1993 - זכויות הבנייה - 36%

ועכשיו מוכרים חבילה אחת של 2 הזכויות.

האם יש כאן רכישה של זכות מקרקעין? האם זכויות הבנייה שקיבלו היא זכות מקרקעין?

זכויות בנייה לא מופיעה ברשימה של זכות מקרקעין.

המסקנה שאליה הגיע בית משפט העליון שזכות בנייה היא זכות מקרקעין.

השינוי ייעוד יצר סוג של חכירה חדשה שלא הייתה קודם. החכירה הראשונה הייתה לצורך שימוש חקלאי, והחכירה בשנת 93 נתנה להם אפשרות לפתח את הקרקע.

מסתכלים בחוק: בעלות או חכירה.

מכיוון שהחוק לא מגדיר את המושג 'חכירה', נפנה לחוק המקרקעין - חכירה היא שכירות (סעי' 3).

שכירות (תיקון מס' 1) תשל"א-1971

3. שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות; שכירות לתקופה שלמעלה מחמש שנים תיקרא "חכירה"; שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא "חכירה לדורות".

הייתה זכות להחזיק, זכות לגדל גידולים חקלאיים ונוספה זכות חדשה - לבנות = עוד שימוש.

מכיוון שמדובר בשימוש נוסף שאפשר לעשות במקרקעין זה נחשב לזכות במקרקעין

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

הגדרה של מכירה, סעי' 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

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

* אנשים ינסו לעשות מכירות שונות ולכן הרחיבו את ההגדרה של מכירה.

כאשר עוסקים בהגדרה של מכירה = פעולות מסוימות אך **תמורה אינה נחוצה לצורך מכירה**.

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

- **העברה**: זכות במקרקעין הייתה של א', הפכה להיות של ב' - הזכות עברה ביניהם (ירושה).
- **הענקה**: הזכות נוצרה אצל המקבל. א' מעניק, אבל הזכות לא הייתה אצלו, הזכות נוצרה אצל ב' (המקבל).
השכרה, החכרה - בעלים מחכיר מקרקעין למישהו, לחוכר יש זכות חכירה/ חזקה - הזכות לא הייתה קיימת לפני. הבעלים יוצר את הזכות לחוכר - יש מעין מישוה גורם לכך שהזכויות נוצרו אצל מישהו אחר.
- **ויתור**: ההפך של הענקה. לאי יש זכויות, ואז הן לא קיימות יותר.
זכויות בניה. זכויות חכירה - אם חוכרים מקרקעין ומגיעים למסקנה שהבעלים לא רוצה יותר את החוכר ושיפנה את המקום. מגיעים להסדר (משלם לו) שהחוכר מוותר על הזכויות שלו.
- סעי' 63 לחוק מיסוי מקרקעין:

פטור על ויתור וללא תמורה
63. ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס.

- הקרקע בבעלות חברת הבת, חברת האם חוכרת את הקרקע מהבת. חברה אחת היא הבעלים ואחת היא חוכרת, רוצים לאחד את כל הזכויות של המקרקעין לחברה אחת. דרך אחת: חברת הבת **תעביר** את הבעלות לחברת האם = מכירה (חברת הבת תשלם מס שבח וחברת האם תשלם מס רכישה).
- דרך שנייה: חברת האם **תוותר** על החכירה ללא תמורה = מכירה שפטורה ממס שבח. חברת האם לא תצטרך לשלם מס שבח. לא ברור לגבי מס רכישה.
- סעי' זה לבדו לא מעשי בכלל, הוא ברמה התיאורטית. כמעט ואין במדינה העברה, ויתור או הענקה של זכויות - **לפי חוק המקרקעין מעבירים זכויות ע"י רישום בטאבו** - כל עוד זה לא נרשם בטאבו זאת זכות אישית בלבד.
בחלק גדול מן המקרים הטאבו לא קיים משום שזה אדמות מנהל. הכל חכירה. ולכן, אם החוק היה מסתפק בסעי' הזה, רק כאשר זה נרשם בטאבו, דהיינו במקרים מאוד בודדים.

(2) **הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין**, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות

במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

המונח זכות מקרקעין = בעלות או חכירה. דהיינו, מדובר על זכות קניינית.

בסעי' הזה מדובר **בזכות חוזית** = **זכות אישית**. זכות חוזית לקבל זכות קניינית.

אם אני הבעלים של המקרקעין, ואני חותם על חוזה שבו אני מתחייב למכור את המקרקעין למישהו אחר. האם העברתי לו זכות מקרקעין? התחייבתי. **לאותו אדם אין זכות מקרקעין, יש לו זכות לקבל זכות מקרקעין.**

הזכות החוזית לא הייתה קודמת קודם לכן, ברגע חתימת החוזה נוצרה הזכות. **הענקה של זכות לקבל זכות מקרקעין = מכירה.** מכרתי לו את הזכות הקניינית. הבעלים התחייב כלפי מישהו למכור לו את המקרקעין, מכרתי לו את הבעלות. לפי זה - יום המכירה יהיה לפי יום חתימת החוזה.

(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;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים;

מתי אדם מעניק/מעביר זכות, מה קורה במידה ויש חוזה על תנאי? האם יום המכירה הוא היום שבו נכרת החוזה או היום שבו נתמלא התנאי?

שאלה זו עלתה לדיון בביהמ"ש העליון בפרשת שרון, ביהמ"ש אמר שמכיוון שהחוק אינו מסדיר את העניין, אנו נלך עפ"י חוק החוזים.

מכיוון שחוזה על תנאי הוא חוזה, אזי הוא מכירה. יש צורך לדווח ולשלם את המס בעת כריתת החוזה. ייתכן והדין יהיה שונה בשני מקרים:

1. **תוקף החוזה מותנה** - כאשר לא רק זכויות והחובות מתוקף החוזה מותנות בתנאי מסוים, אלא גם תוקף החוזה תלוי בתנאי מסוים.
מתי יש חוזה כאשר תוקפו כפוף לתנאי מסוים? כאשר אותו אדם אינו מוסמך לחתום עליו (חוזה אשר אחד הצדדים הוא קטין). כל עוד ביהמ"ש לא אישור, לחוזה אין תוקף.
2. **חוזה אופציה - מהי אופציה?** אופציה שבן לאדם יש אפשרות אם הוא רוצה לרכוש את המקרקעין אבל לא חייב. לדוגמא: אדם אשר רוצה להקים מפעל, ומגלה קרקע אשר מתאימה לו. על האדם לגייס כסף, הנפקה וכו' והוא אינו יכול להתחייב לרכישה. מצד שני, האדם לא רוצה להתחיל בתהליך גיוס כספים ובסוף הנכס יימכר. ולכן יש את אפשרות האופציה שבו אתה משלם סכום מסוים והנכס נשמר לך לתקופה מסוימת.
האם הענקת אופציה היא מכירת מקרקעין או רק מימוש האופציה? במהלך שנות ה-70 שאלה זו עלתה מספר פעמים בפני ועדות הערר וכמעט בכל מקרה הוחלט כי יום הענקת האופציה היא יום המכירה בלי לתת נימוק משכנע.
בשיעור הבא נדבר על הגעת הסוגיה לביהמ"ש העליון ודרך ההתמודדות.

הערה לגבי פס"ד - פס"ד מצביע על נטייה של ביהמ"ש כאשר הוא לא יודע לעסוק בסוגיות מס הוא פונה למשפט הפרטי. הוא לא נותן לדיני המס להתפתח בצורה תקינה. לטענת המרצה, השופטים אינם מבינים דיו במיסים, ולכן הפסיקה לא נכונה בהתאם לחוקי המס.

28/4/17

שני מועדים אפשריים לקבוע את יום המיסוי:

1. יום הענקת האופציה

2. יום מימוש האופציה

לגבי שווי המכירה:

1. יום הענקת האופציה = שילמתי X

2. יום מימוש האופציה = שילמתי Y

די ברור ששווי המכירה זה $Y+X$.

אבל מתי נמכרו המקרקעין? האם די בכך שהעניקו אופציה או שמימשו את האופציה. הגדרה של מכירה והענקה של זכות לקבל זכות.

השאלה האם מבחינה מילולית הענקת אופציה היא הענקה זכות לקבל זכות מקרקעין? מבחינה מילולית זה לא כלול בזכות לקבל זכות = הזכות לקבל את הזכות נוצרה כאשר הוא מימש את האופציה.

מתי רואים את האדם כמי שקיבל זכות לקבל זכות?

עוד משנות 70 של המאה הקודמת **וועדות הערער** התחילו לעסוק בעניין הזה ורובם המכריע הגיעו למסקנה שיום הענקת האופציה הוא יום המכירה של זכות המקרקעין.

בפעם הראשונה שהשאלה הגיעה לביהמ"ש העליון הייתה בשנת 1981 **בפרשת גן**.

מדובר היה באדם שרצה לרכוש בניין שעוד לא היה קיים. רק הקרקע הייתה קיימת. אותו אדם הגיע להסכם עם המוכר שהמוכר יבנה בניין וזה יעביר אליו את הבניין.

הבעיה הייתה שלא היה עדיין רישיון בנייה, ולכן הגיעו להסכם כזה -

1. הקונה צריך לשלם מקדמה על חשבון העסקה

2. הקונה יפנה ויבקש רישיון בנייה - אם יצליח להשיג את הרישיון, יתחילו לבנות. ואם לא יצילו להשיג רישיון בנייה אז **למוכר יש אופציה**:

- אם הוא רוצה, הוא יכול להחזיר את המקדמה.

- לחלופין, הוא יכול להשאיר אצלו את המקדמה ולהעביר את הקרקע לקונה.

בפועל: לא הצליחו להשיג רישיון בנייה והמוכר הפעיל את האופציה שלו והעביר את הקרקע לקונה והשאיר את המקדמה אצלו.

האם הייתה כאן מכירה של זכות מקרקעין? ברור שכן. הייתה העברה מהמוכר לקונה.

עולה השאלה מתי הייתה יום המכירה? ביום כריתת החוזה (הענקת האופציה) או ביום שבו המוכר בחר באופציה השנייה (מימוש האופציה)?

ביהמ"ש החליט שיום הענקת האופציה הוא יום המכירה.

יש שורה של פסקי דין של ועדות הערער וביהמ"ש מסתמך על מה שקבעו.

יש פסק דין בעליון שקובע שיום הענקת האופציה הוא יום המכירה.

איזו עובדה שונה מכל המקרים האחרים בוועדות הערער?

מי נתן למוכר את האופציה? הקונה.

הענקת זכות לקבל זכות = נניח שזה כולל גם הענקת אופציה. מי העניק זכות לקבל זכות? הקונה. אז הקונה לא מכר זכות מקרקעין.

זאת הענקת זכות לתת זכות = הקונה נתן למוכר זכות לתת זכות.

הקונה נתן למוכר את הזכות. אז איך הדבר הזה מסתדר עם כל הרעיון של מכירת זכות מקרקעין? פס"ד שלכאורה אומר לנו שהענקת האופציה היא מכירת זכות מקרקעין.

פס"ד חוף התכלת

משקיעים מחו"ל שרצו לקנות קרקע בישראל. לא נתון איזה קרקע, יחליטו עליה בהמשך ואם לא יסכימו יש שמאי שיכריע בעניין.

בפועל נתנו רק 320 אלף דולר. החברה שקלה להחזיר את הכסף ולכן היא פנתה לבנק ישראל, אסור היה להוציא כסף זר מהמדינה ללא אישור של המפקח על מטבע החוץ, המפקח לא אישר להוציא את הכסף. הם לא הודיעו והשאירו את הכסף אצלם ולא נתנו את הקרקעות.

החברה מארצות הברית לא עשתה שום דבר 14 שנה. 320 אלף דולר שולמו, ולא נעשה דבר. היו צריכים להחזיר תוך 90 יום את הכסף - לא ברור מה קרה כאן, חסרות עובדות בפסק הדין. מה היה הטיעון העיקרי של החברה? שלא נכרת הסכם ביניהם. האם העובדה שלא שילמו את כל התמורה פוגע בתוקף של החוזה? לא. לא רק שצריך גמירת דעת ומסוימות - לא זיהו את הקרקע, לא דיברו על הרבה דברים מהותיים.

לגבי גמירת דעת, אין עדיין מפגש רצונות למכור קרקע מכיוון שהכל עדיין מעורפל.

ביהמ"ש לא קיבל את הטיעון הזה ואמר שניתן להשלים את החסר.

אם לא כתוב מתי צריך לבצע את החוזה, לפי חוק החוזים מבצעים תוך זמן סביר.

לא קבעו מחיר, לפי חוק החוזים קובעים לפי מחיר שוק.

לגבי זהות הקרקע - היה מנגנון השלמה בתוך החוזה, שמאי יחליט לגבי הקרקע. זה לא תלוי ברצונות של הצדדים.

במישור דיני החוזים, מדובר בפס"ד מעניין וחשוב. אין שום בעיה לסגור את המסוימות מכיוון שאפשר להשלים את כל הפרטים החסרים.

מכאן הגיע ביהמ"ש למסקנה שמדובר בחוזה תקף.

ואז שאל ביהמ"ש האם מדובר בחוזה אופציה? **ביהמ"ש קבע שמדובר בחוזה חלופי:**

למוכר יש אפשרות: להחזיר את הכסף או לתת את הקרקע. הקונה ויתר על כל האפשרויות שלו.

המוכר חייב לעשות משהו, לבחור אחת מהחלופות = חוזה חלופי. אם לא בוחרים משהו מדובר בהפרת החוזה.

אופציה: אין חובה - אם אתה רוצה, תעשה. אם אתה לא רוצה, אתה לא חייב לעשות כלום. ולכן לא מדובר כאן באופציה. אם אי אפשר לתבוע על הפרת החוזה, יש זכות לא לעשות כלום.

חלופי: קיימת חובה - לבחור אחת משתי האופציות.

כאשר נבחרה אחת החלופות אזי רואים ומסווגים את החוזה בהתאם לחלופה שנבחרה:

- אם בוחרים להחזיר את הכסף = חוזה הלוואה

-אם מחליטים לתת קרקע = חוזה למכירת קרקע

יום המכירה שבו רואים את הקרקע נמכרה: יום כריתת החוזה - ברגע שנבחרה חלופה מסוימת רואים את

החוזה כאילו היה חוזה מאותו סוג מלכתחילה, מיום כריתת החוזה. סעי' 19 בפסק הדין.

19. כאשר נבחרת אחת מן החלופות (ולוא גם בדלית ברירה, בשל כך שנסתתמו כל האחרות), הופך חוזה החלופין לחוזה רגיל לכל דבר. תחולתה של הבחירה משתרעת למפרע, עד למועד כריתת החוזה ממש, ורואים את כל הזכויות והחייבים שעל-פי החלופה שנבחרה כאילו קמו ועמדו למן ההתחלה (17A C.J.S., *supra*, at 574).

אשר-על-כן, משנפלה האפשרות להשיב את הכספים כהלוואה ובמקביל, מכוח המציאות, הפכה ההתחייבות להעביר לזילוף זכויות במקרקעין לסופית ולמהיבית, הפך גם הסכם החלופין המקורי להתחייבות שלמה ומלאה למכר מקרקעין, כאילו נעשה כן מלכתחילה.

כל פסק הדין היה במישור החוזי ואז ההשלכות של המס הן מובנות מאליהן. אם יסתבר שיש חוזה = יש מכירת זכות מקרקעין.

אם ניתן ליישם את זה בצורה חד ערכית על דיני המס? מכיוון שהגענו למסקנה שיש חוזה ושהזכויות והחובות כאילו נולדו ביום כריתת החוזה, **האם מכאן ניתן להסיק את מסקנות המס שרואים בעסקה הזאת כמכירה של זכות מקרקעין, ושיום המכירה הוא יום כריתת החוזה?**

מהו יום הדיווח? כל עוד לא נבחרה אחת החלופות לא צריך לדווח, עדיין לא קרה כלום. אבל ברגע שנבחרה החלופה של מכירת זכות מקרקעין, צריך לדווח כביכול בדיעבד. אין זכר לזה בפס"ד. ביהמ"ש ראה את זה כסוגיה חוזית ולא התייחס לסוגיית המס.

איך ייתכן שמטילים אחריות רטרואקטיבית לדווח ולשלם מס? איך אפשר לדווח אם בכלל לא יודעים איזה זכות מקרקעין מוכרים. זה שיש חוזה זה לא מספיק, כנראה עדיין אין מכירת זכות מקרקעין כי לא ברור בכלל על איזה זכות מקרקעין מדובר.

לא יודעים באיזה זכות מקרקעין מדובר, על מה מדווחים?
כאש יוחלט איזו חלקה ניתן יהיה לדבר על מכירת זכות מקרקעין. ביהמ"ש פשוט התעלם מהעובדה שמדובר כאן בסוגיות מס. המסקנה של דיני החוזים אינה מתאימה לדיני המס.

הבחנה בין אופציה לבין עסקת חלופין, בפס"ד גן ביהמ"ש קבע כי מדובר על אופציה. בחוף התכלת ביהמ"ש אומר שזאת טעות ושזה היה חוזה חלופין - הוא מחק את גן כפס"ד מנחה בעניין אופציה.

חוף התכלת = יום כריתת החוזה, רטרואקטיבית (המרצה לא מבין), בפירוש לא דיברו על אופציה והשמיטו את פס"ד גן.

בפרשת בר מדובר בבני זוג שהייתה להם דירה והם רצו למכור אותה. הם מצאו קונה ונכרת חוזה 28.6.94. לקונה יש אופציה לקנות את הדירה. לפי תנאי החוזה באותו יום הקונים שילמו עשרת אלפי דולר ואם הם רוצים לממש את העסקה הם יכולים לעשות את זה מה 1-25.94-1-94 ולשלם עוד 510,000 דולר. 29.9.94 אם רצו לקבל פטור ממס על מכירת הדירה היו צריכים למכור רק אחרי ה-29.9.94. אם מכרו לפני אז זה חייב במס.

בפועל מימשו את האופציה ועלתה השאלה **מה היה יום המכירה?** ביוני או באוקטובר. יום הענקת האופציה או יום מימוש האופציה?

מנהל השבח טען שלמעשה מכרו ביוני, הפיצול היה מלאכותי כדי לנסות לדחות את יום המכירה עשו את כל עניין האופציה.

המכירה האמתית הייתה ביוני! הפיצול היה פיצול פקטבי רק כדי לזכות בפטור המס. מנהל השבח הביא ראיות כדי להוכיח שזה היה סגור מבחינת הקונים: אחרי שחתמו על החוזה המוכרים

הפסיקו לחפש קונים חדשים, מסקנה, שיש כבר מכירה. באותה תקופה המכירים היו בעלייה מתמדת כל הזמן. באוקטובר המחיר יהיה יותר גבוה וברור שהקונים יממשו את האופציה (יוני).
וועדת הערער קיבלה את הטענות הללו ואמרה שאכן מדובר במשהו מלאכותי ולכן ברור שהעסקה כבר נסגרה ביוני וכל הסיפור לאחריה היה הצגה.
הנימוק השני: הפסיקו לחפש קונים ואמרו למתווך לא להביא יותר קונים - איך אפשר להציג דירה לאנשים שיש כבר אופציה? זה לא מוכיח שהאופציה היא לא אופציה אמתית.
ביהמ"ש ביהמ"ש דווקא קיבל את הערער, טען כי מדובר באופציה אמתית לפי הנסיבות. יום המכירה הוא בטווח של 1-25/10/94.

מה גישה היום של רשות המיסים?

אפשר לטעון ליום הענקה ואפשר ליום המימוש, יש תימוכים וטיעונים אפשריים לכאן ולכאן.
רשות המיסים טוענת כי מדובר ב-2 עסקאות שונות.

יום מימוש האופציה	יום הענקת האופציה	
מכירה של המקרקעין	מכירה של האופציה – מס שבח על מכירת אופציה	גישה רשות המיסים:

לסיכום יש 3 גישות:

- יום הענקה
- יום המימוש
- יום הענקה ויום המימוש- פיצול ל-2 עסקאות

מה קורה אם לא ממשים את האופציה? עדיין יש את עלות האופציה שנשארה בידי המוכר.

לגישת רשות המיסים- משלמים על המכירה של האופציה.

לגישות האחרות – אם אומרים שיום הענקת האופציה ואז לא מימשו ← יש ביטול עסקה

אם אומרים שיום מכירת האופציה- אז כן משלמים

האם מדובר בכלל בהכנסה פירותית או בהכנסה הונית?

קרקע ← מעניק אופציה ← אופציה לא מומשה ← קרקע + כסף = הכנסה פירותית

הקרקע היא העץ, היא מניבה הכנסה. הקרקע כולה נשארה אצלו. לא כל פעם שיש עסקה לא מוצלחת זו טעות. אם אדם רוצה לקנות אופציה, המוכר לא ייתן בד"כ אופציה בלי תמורה. למה שמישהו יגביל את עצמו תמורת אופציה?

המחוקק לא הסתפק בשתי החלופות, הוא חשב על דרכים שונות שבהם אדם יכול להעביר את הזכויות והאינטרסים הכלכליים שלו למישהו אחר מבלי להיכנס להגדרה של מכירה. איך אפשר עוד להעביר אינטרסים כלכליים במקרקעין מבלי להעניק זכות או להעניק זכות לקבל זכות? נניח ורוצים לרכוש מקרקעין מבלי להיכנס להגדרה של מכירה - אחתום על חוזה עם בעל המקרקעין שם יהיה יתוב שאפשר להגיד לא למי להעביר את המקרקעין. ברגע שעשו חוזה כזה מי ששולט מבחינה כלכלית הוא מי שקבל את הזכות הזאת, בעל החלטה. אני אומר לו מה לעשות עם הקרקע, פורמאלית הוא הבעלים אבל אני שולט במקרקעין מבחינה כלכלית עסקית. החוזה נתן לי את הזכות להורות לו למי להעביר את המקרקעין. כדי למנוע את האפשרות הזאת הכניסו את החלופה השלישית:

(3) הענקת זכות להורות על העברת זכות - מכרתי את המקרקעין ברגע שנתתי את הזכות הזאת.

מתברר שלחלופה הזאת יש חיים משלה והיא יכולה להתעורר בהקשרים לא צפויים. כדי לראות איך החלופה הזאת יכולה לפעול הלכה למעשה. פס"ד לנשפלנד: בפס"ד זה דובר על לי או שהוא מחזיק במקרקעין או שהחברה תחזיק במקרקעין - הוא מתלבט מה לעשות. את המוכר לא מעניין מי יקבל את המקרקעין, העיקר למכור. לי חתם על חוזה שם היה כתוב שבשלב מאוחר יותר הוא יגיד על שם מי למכור את המקרקעין. בסוף לי החליט ללכת על החלופה השנייה ולרשום את המקרקעין על שם החברה. המוכר שילם מס שבח והחברה שילמה מס רכישה. ובכך חשוב שזה סוף הסיפור. הסתבר שמנהל מס השבח ביקש מאדון לי גם לשלם מס רכישה - הוא רכש מהבעלים המקוריים ואז העביר לחברה.

האם לי רכש מקרקעין מהמוכר המקורי או שהמכירה הייתה ישירות לחברה?

לי טען שהוא היה שלוח של החברה - ידה הארוכה של החברה והשלוח לא צריך לשלם מס רכישה, הוא בא כוחה של החברה, חותם בשמה. בפועל, החברה עדיין לא קיימת. יש סעי' ספציפי בחוק השליחות לגבי חברה בהקמה. דהיינו, זה לא אתה שלוח יש לך אפשרות גם לקנות בעצמך. עצם העובדה שיש לו זמן להחליט זה אומר שהוא לא היה שלוח. בדיעבד הוא פעל כשלוח אבל מלכתחילה היה לו שיקול דעת משלו, עובדה שהוא השאיר פתוח בחוזה על שם מי לרשום בחוזה את המקרקעין. לי היה במצב שהוא יכול להורות על שם מי לרשום את החוזה = ברגע שיש לך את הזכות להורות עלייך לשלם מס רכישה (סעי' 3).

האם בכל פעם שמפעילים את החלופה הזאת יש צורך לשלם מס רכישה פעמיים? **אם הוא היה מחליט להורות לבעלים להעביר את המקרקעין לו עצמו, אז אין צורך לשלם מס רכישה פעמיים.**

החלופה הפכה להיות עוד יותר חשובה ממה שהייתה קודם בעקבות החלטות מנהל מקרקעי ישראל לעניין הפשרה של קרקעות - בעשרים השנים האחרונות המנהל פועל כדי להפשיר קרקעות חקלאיות, יש כל מיני עסקאות מורכבות בין המנהל לבעל הקרקע וגורמים אחרים שמעורבים בעניין. העסקאות הללו מעלות שאלות קשות של מיסוי.

פס"ד קיבוץ מפלסים - עשה מהפכה אדירה בתחום הזה.

לקיבוץ יש הזדמנות לשווק את הקרקע במחיר יותר גבוה, אך אין לו ידע בתחום, הוא עשה הסכם עם

הקבלן: הקבלן בעל סמכות בלעדית, יכול לשווק את הקרקע ולהפנות אנשים לקיבוץ. התרומה היחידה של הקיבוץ - שליטה בקרקע. ביטוח, בנייה, תכנון, פיתוח, שיווק - כל השאר עשה הקבלן. סיכמו שיחלקו את הרווחים חצי חצי ביניהם. מנהל השבח טען שיש כאן מכירה מהקיבוץ לקבלן - רצה מס שבח מהקיבוץ ומס רכישה מהקבלן.

מנהל השבח התבסס על העובדה שהקבלן קיבל המון סמכויות, מעבר לסמכויות של קבלן בנייה רגיל. ועדת הערער קבעה שמדובר במכירה על בסיס החקיקה – הייתה היסטוריה ענפה של פסקי דין שעסקו בעסקאות מהסוג הזה, הפסיקה אמרה לאורך כל הדרך שאם הקבלן קיבל הרבה סמכויות ומעורב בפרויקט הזה מעבר למעורבות של קבלן רגיל - **מי שבונה תמורת שכר = חוזה למתן שירות, זאת לא מכירה של זכות מקרקעין**.

במקרה דנן, הקבלן מעורב מעבר לזה - מתכנן, משווק, בונה, מפנה אנשים ועושה הרבה מעבר למה שקבלן אמור לעשות = הפסיקה קובעת שיש כאן למעשה מכירה לקבלן - כלכלית יש מכירה של המקרקעין לקבלן, הוא עושה מה שהוא רוצה במקרקעין.

ועדת הערער הסתמכה על ההלכה האמורה וקבעה שיש מכירה מהקיבוץ לקבלן. כאשר העניין הגיע לביהמ"ש העליון קבעה השופטת חיות כי היטיבה ועדת הערער, עשתה את עבודה נאמנה ויישמה כראוי את הפסיקה.

ביהמ"ש העליון הפך את הפסיקה הקודמת וקבע כי נדרש לבדוק מה שכתוב בחוק:

1. העברה, הענקה, ויתור - לא מתקיים במקרה דנן, הקיבוץ נשאר עם הזכויות X
 2. הענקה של זכות לקבל זכות - לפי החוזה לא כתוב שהקבלן אמור בעתיד לקבל זכויות מקרקעין. לפי החוזה הקבלן לא קיבל זכות כזאת X
 3. הענקה של זכות להורות על העברת זכות - הקיבוץ יכול להחליט בעצמו למי להעביר, אין לקבלן זכות למי להעביר את המקרקעין X
 4. איך אפשר לעשות דבר כזה - להעביר זכויות מקרקעין מבלי להיכנס להגדרה של מכירה. המחוקק חשב ועשה מצב כזה:
- נניח שיש חברה, לחברה יש זכות מקרקעין, היא רוצה למכור את הזכות במקרקעין אבל היא לא רוצה לשלם מס שבח. ומי שקונה לא רוצה לשלם מס רכישה.
- נניח יש קונה שרוצה את המקרקעין, החברה **תנפיק לו מנייה מיוחדת**, הזכות של המנייה אומרת שהאדם יכול מתי שהוא רוצה לתפוס את המקרקעין האלה.
- המנייה הזאת למעשה שווה את המקרקעין, אפשר לשכור במנייה הזאת ולמכור. בעקיפים מי שמחזיק במנייה הזאת הוא הבעלים של המקרקעין האלה.
- עסקה במנייה של חברה כאשר הזכות של המנייה מקנה לבעליה כח לתפוס את המקרקעין של האיגוד. **אם אתה מנפיק מנייה כזאת זה נחשב למכירה!** מי ששוכר במניה הזאת בעצם מוכר שוב את המקרקעין - פעולה באותה מניה נחשבת למכירה של המקרקעין.

פעולות נוספות שהנן "מכירה" (תיקון מס' 3) תשכ"ח-1968

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.

(1) תביעת חלוקה = לפרק את השותפות.

(2) פירעון של המשכנתא = מי שלא החזיר את הכסף למלווה ובעל המשכנתא תופס את המקרקעין.

(3) פירעון של שעבוד

(4) פירעון של חוב פסוק

(5) הוצאה לפועל

(6) הפקעה

רשימה שלמה של פעולות שנחשבות למכירה - המכנה המשותף כולן פעולות שהבעלים לא רוצה למכור.

סעי' 1 תמיד מדבר מלשון אקטיבי, פעיל - מעביר, מעניק, מוותר.

סעי' 5 - הבעלים איננו מעניק, מוותר על שום דבר - המקרקעין נלקחים ממנו, הזכות נלקחת ממנו. הוא לא עושה שום דבר.

הסעי' הזה אומר שזה לא משנה מי עושה את הפעולה. **אם הזכות הייתה שלך וכבר היא לא שלך זאת**

מכירה! - עדיין צריך לשלם מס שבח.

בהנחה והייתה עלייה בערך מהמועד שהוא רכש ועד למועד שנלקח ממנו הוא התעשר כתוצאה מהמכירה של המקרקעין, ולכן צריך לשלם מס שבח.

אם לא היינו משלמים על דבר כזה מס שבח אנשים לא היו מוכרים, מחכים שייקחו מהם את זה.

סעי' 93 בחוק - קובע מי גובר ראשון:

הבנק פורע את המשכנתא בכוח ואז יש כסף - מי מקבל את הכסף? הבנק או מנהל מס שבח?

מנהל מס שבח יקבל ראשון ורק אח"כ הבנק. זה הגיוני משום שהמדינה היא בעלים של חלק מהמקרקעין.

אם אני משעבד את המקרקעין, אני משעבד את זכות המקרקעין בכפוף לחובה לשלם מס.

הפקעה - זה אותו דבר, לא משנה אם מכרו או לא.

כאשר אדם מוכר מקרקעין יש למעשה הסכם בינו לבין המדינה, ההסכם הוא שהאדם צריך לשלם מס על ההתעשרות העתידית כתוצאה מהחזקת הנכס אבל האדם בוחר מתי הוא ישלם את המס, אפשר לדחות את המכירה למתי שהוא יחליט. זה ההסדר המשתמע שדיני המס מעמידים לרשותנו, ניתן לקנות ולשלם את המס מתי שרוצים.

כאשר יש הפקעה המדינה למעשה הפרה את ההסדר הזה - המדינה החליטה שהיום האדם משלם מס.

ההסדר שעשו אז המדינה מפרה באופן חד צדדי והאדם צריך לשלם באותו היום. יש כאן חוסר הוגנות.

שכן שהשקיע על קרקע דומה ואת הקרקע שלו לא מפקיעים, יכול לשלם את המס במועד שהוא יבחר.

למה אותו אדם שמפיקים לו את הקרקע צריך להיפגע? זה חוסר הוגנות!

המחוקק היה ער לעניין הזה והחליט לפתור את הבעיה הזאת - אמנם בעל המקרקעין התעשר, אבל הוא

לא בחר את המועד שבו ישלם את המס בניגוד למצב הרגיל, ולכן הוא מופלה לרעה לעומת אנשים אחרים

שלא הפקיעו להם את המקרקעין.

כדי לתת פתרון חלק לבעיה הזאת חוקקו את סעי' 64:

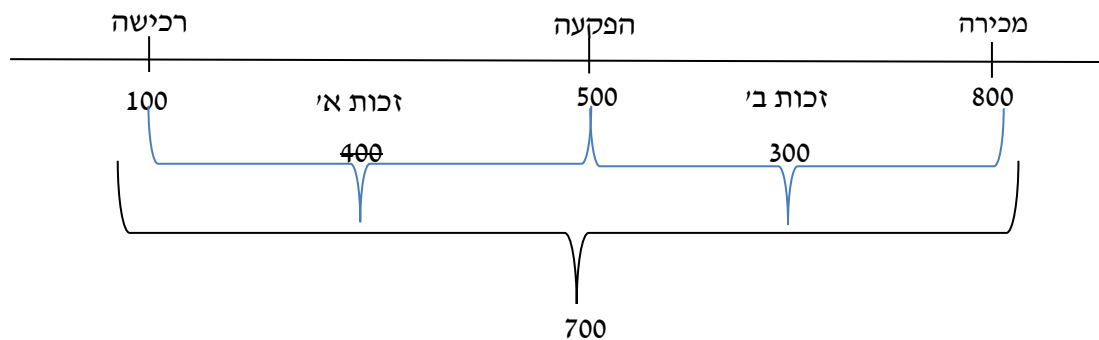
פטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין

64. הפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה ממס.

אם בתמורה למקרקעין שלקחו נתנו זכות במקרקעין אחרת - ההפקעה (המכירה) תהא פטורה ממס!

זאת עסקת חליפין. כאשר הפקיעו מקרקעין ובתמורה נתנו זכות אחרת = המכירה תהא פטורה ממס.

המילה פטורה יכולה להטעות = חושבים שלא צריך לשלם מס. בד"כ המילה פטור בחוק הזה אין המשמעות שלא צריך לשלם מס עכשיו, דהיינו, פטור בד"כ מדבר על **דחיית המס**.
 נניח שרכשתי מקרקעין ב100 ₪.
 בשלב מסוים בוצעה הפקעה - במועד ההפקעה השווי היה 500 ₪ - בתמורה קיבלת זכויות אחרות של מקרקעין, שטח אחר. כתוצאה מהחזקה של זכות א' הייתה התעשרות של 400 ₪.
 לאחר מכן מכרתי את זכות ב' וקיבלתי 800 ₪.
 כתוצאה מהחזקה של זכות ב' הייתה התעשרות של 300 ₪.
 נניח וסעי' 64 לא היה קיים, במועד ההפקעה הייתי משלם מס שבח בשווי של 400.
 כאשר הייתי מוכר את זכות ב' הייתי מדווח שבח של 300.
 בהתקיים סעי' 64 המכירה של ההפקעה פטורה ממס! דהיינו, באותו הרגע לא צריך לשלם מס.
 כאשר מוכרים בסוף - נשלם מס על כל התקופה, דהיינו יש דחייה של המס: במקום לשלם 400 ואז 300 מחכים לסוף ומשלמים בבת אחת מס על 700.



אם המכירה פטורה ממס שבח מכוח סעי' 64, היא פטורה גם ממס רכישה מכוח תקנה 27. פטורים אינם חלים, אם רוצים פטור צריך לחפש פטור ספציפי של מס רכישה.

64 נותן פתרון מעולה במצב שבו מפקיעים מקרקעין ונותנים קרקע אחרת. מה קורה במצב שקיבלתי כסף? עדיין אני לא בחרתי במועד התשלום. האם המחוקק מכיר גם במצב כזה של מזומן?

יש הסדר נוסף - 48 (ג):

שיעור מיוחד להפקעה (תיקון מס' 6) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 8) תש"ם-1980 (תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

48. (א) **במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה** או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין - לגבי החלק האמור - **ינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:**

הזיכוי	סכום המס
100%	על 1,000 לירות
75%	על 1,000 לירות נוספות
66 ² / ₃ %	על 1,000 לירות נוספות

על כל סכום נוסף 50%

(תיקון מס' 8) תש"ם-1980

(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.

(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים יינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

יינתן זיכוי מן המס = הנחה של 50%
 דהיינו, אם הפקיעו מקרקעין וקיבלת כסף אתה מחשב איזה מס אתה אמור לשלם, בפועל יהיה זיכוי של חצי, 50%.
 דורשים ממני לשלם היום ולכן קיימת הנחת מקרקעין.
 לדוגמא: שבח של 400, צריך לשלם 25% מס ואומר 100. לפי סעי' 48 יש עוד 50% הנחה, ואומר 50.
 סעיף זה נותן פתרון גס, אבל זה פתרון לגיטימי לבעיה שבה לא מאפשרים לאדם לדחות את המס. בעקבות הסעיף הזה, הפקעה זה דבר משתלם אם ממילא רציתי למכור. אם רציתי למכור את המקרקעין ובמקום זה מפקיעים לי. אם אני מוכר אותם אני צריך לשלם מס מלא. ובהפקעה אני משלם חצי.

09/05/17

הורשה אינה מכירה

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

סעיף 4 - הורשה אינה מכירה.

אדם נפטר, נכסיו עוברים ליורשים. לכאורה יש העברה של זכויות מקרקעין. הסעיף אומר כי לא רואים זאת כמכירה.

יש הבדל עצום בין 'לא מכירה' לבין 'מכירה פטורה' - יש מקרים בהם החוק מעניק פטור למכירה מסוימת. לעומת זאת, דברים אחרים אינם נכללים ב'מכירה'.

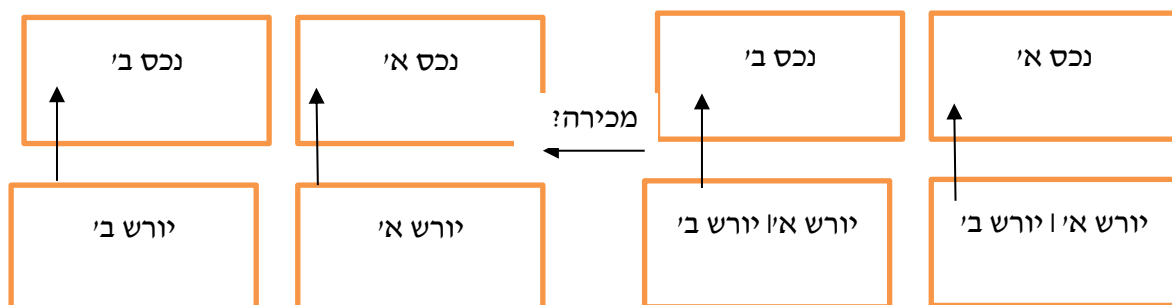
יש מקרים בהם הפעולה אינה מכירה ← מבחינת החוק לא קרה כלום.

האם צריך לדווח על זה? לא. אין צורך לדווח על הורשה כי היא לא מכירה. צריך לדווח על מכירה.

מה הקושי בכך ש'הורשה אינה מכירה'? אם יש רק יורש אחד - אין בעיה. העיזבון מהמוריש ליורש, נגמר העניין. כאשר יש מספר יורשים זה יוצר מספר בעיות.

עיזבון - 2 יורשים - 50%-50%. אין בעיה

מתי מתעוררת בעיה? כשיש חלוקה



סעיף 5(ג)4) מסדיר את השאלות שעולות בהורשה:

פעולות נוספות שהנן "מכירה"

5. (ג) 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 עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עזבון של שני מורשים כעזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(א) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורחו;

(ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

אולי נכסים לא מתחלקים בדיוק כמו שאמור להיות- מי שמקבל חלק יותר יקר, יבצע תשלומי איזון ויפצה את הצד השני.

נניח שלעזבון יש 2 נכסים: מקרקעין ומניות.

יש 2 יורשים: כל אחד זכאי ל- 50% מהעזבון. אי אפשר לחלק את הנכסים בהתאם לחלק של הנכסים בהתאם לזכויות של כל אחד מהם.

מה יעשו? אחד רוצה את המקרקעין ואחד רוצה את המניות.

כל אחד צריך לקבל מהירושה 900. $1,000 + 800 = 1800$

$$1,800 \div 2 = 900$$

יורש ב'	יורש א'	שווי	
	√	1,000	מקרקעין
√	ישלם לבי' 100	800	מניות
900	900		סה"כ

א' שילם ← ב' מכר. ב' קיבל כסף, הוא מכר לא' 10% מהמקרקעין.

החוק רואה בכך מכירה של 10% מהמקרקעין. ז"א מבחינת המיסים ← א' צריך לשלם מס רכישה על 10% מהמקרקעין, ובי' 10% על מס שבח.

בשלב א' - יורש א' קיבל 90% מהמקרקעין ובי' 10% מהמקרקעין. עד פה אין מכירה, זאת חלוקת נכסי העזבון בין היורשים. חלוקת העזבון עד כמה שאפשר ולאחר מכן יהיה מכירה בין הצדדים.

העברה במקרי גירושין:

ברוב מקרי הליכי גירושין, מחלקים את הרכוש. יש העברה של זכות מקרקעין.

צריך לשלם באופן עקרוני, מס שבח ומס רכישה.

העברה אגב גירושין

4א. העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, 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 במקרקעין 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.

אם מדובר בהעברת זכות מקרקעין ע"פ פס"ד של גירושין, היא לא תחשב כמכירה.

יש סעיף אחר בחוק שלכאורה גולש לסעיף 4א.

סעיף 62 לחוק:

מתנות לקרובים

62. (א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – יהיו פטורים ממס; לענין זה, "קרוב" – קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

סעיף 62 – מתנה לקרוב	4א- העברה אגב גירושין	ההבדלים בין סעיף 4א לסעיף 62:
מכירה פטורה:	לא מכירה:	תוצאות
- יש חובת דיווח	- אין חובת דיווח	
- מס רכישה	- אין מס רכישה	
(סעיף 20 בתקנות מס רכישה) ←		

הנחה של 1/3		
כל עת לכל קרוב ללא תמורה	אגב גירושין, ע"פ פס"ד בן זוג או לילד אפשר תמורה (בד"כ אין מתנות)	תחולה

הגענו לתום החלק הראשון של הסמסטר ← מהי מכירת זכות במקרקעין.

אם אין מכירת זכות מקרקעין ← החוק איננו רלוונטי למה שהוא לא מכירת זכות מקרקעין.

אם זוהי זכות מקרקעין ← יש להתקדם לחוק.

מס שבח

על מה צריך לשלם מס שבח?

מס שבח חל על שבח. מהו שבח?

סעיף 6 לחוק מס שבח:

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.

$$\text{מס שבח} = \frac{\text{שווי מכירה}}{\text{יתרת שווי רכישה}} = \text{שבח}$$

מס רכישה: אחוז משווי המכירה

כדי לדעת על מה רוצים לשלם, צריך לדעת מהו השווי.

מהו שווי?

נראה כי גם לגבי מס שבח וגם לגבי מס רכישה, מילת המפתח לחישוב הסכום שיש לשלם היא 'שווי'.

סעיף 1 מגדיר מהו שווי והוא מגדיר כמה חלופות:

"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;

מהי הנחת היסוד?

אם התמורה משקפת את שווי השוק, אין חריג. ברגע שהמחוקק אומר שיש 2 חלופות: שווי שוק או מחיר חוזי – הוא יוצא מנק' הנחה שיש הפרש ביניהם ← הסכום ששולם בפועל לא יהיה שווי השוק. אחרת מדוע צריך חלופות? בד"כ שווי שוק, בהתקיים 2 תנאים הולכים לפי המחיר ששולם בפועל או המחיר החוזי.

2 התנאים שצריך להתקיים:

1. העדר השפעה של **יחסים מיוחדים** – מהם יחסים מיוחדים? כאשר יש סטייה מהותית למחיר בפועל זה אומר שיש יחסים מיוחדים.

פרשת דנקנר- עובדות מוזרות. בד"כ מס שבח טוען שיש יחסים מיוחדים. במקרה הזה, זה הפוך. מדוע זה הפוך? הדיון היה על שווי הרכישה ולא על שווי המכירה. המוכר רצה שהמחיר יהיה גבוה יותר כדי שהמס יהיה לא יהיה גבוה יותר. המחיר לא השתנה, הם לא רצו לשלם נפרד. מס שבח לא הלך לפי השווי בעת המכירה אלא לפי מה ששולם בפועל.

חברת שיכון ופיתוח = בני זוג דנקנר ← האם יש יחסים מיוחדים? לא. החברה היא חברה ממשלתית וסתם שני אנשים. לכאורה, אין יחסים מיוחדים. בסופו נקבע בדנ"פ כי יש יחסים מיוחדים. החברה הייתה יכולה לקבל יותר כסף, היא החליטה להסתפק בפחות כסף. הממשלה נתנה לחברה לאנשים שעומדים בקריטריונים מסוימים למכור בזול. יש מצב שאדם, בגלל שהוא אדם מסוים, קיבל את זה במחיר יותר נמוך. זה נקרא יחסים מיוחדים – כל מקרה בו צד מוותר על מה שהיה יכול לקבל כדי להיטיב עם הקונה. אם זה היה שיקול עסקי- זה לא היה יחסים מיוחדים.

פרופ' אלקינס טוען כי השופטים לא מבינים במיסים או בכלל בכלכלה לאור כך שההנחה במחיר היא ממאפייני המקרקעין.

החברה הייתה יכולה למכור את זה במחיר גבוה – פשוט לא רצתה. מתי אדם ימכור בפחות משווי שוק ולא כתוצאה מיחסים מיוחדים? יכול להיות שמחוסר ידע ובורות.

הנחת סלב- האם מדובר ביחסים מיוחדים?

יחסים מיוחדים זה מצב עובדתי בו אחד מוכן לתת לשני מתחת למחיר השוק בגלל הרצון להטיב עם אותו אדם ולא מטעם שיקולים מסחריים עסקיים, זה לא יחסים מיוחדים אלא יחסים מסחריים.

2. תום לב

לא מדובר בתום לב כמו בחוק החוזים. דיני המס לא מתערבים ביחסים בין הצדדים. מהו חוסר תום לב? כלפי מס שבח. תום לב ← דיווח למס שבח על כל התמורה כולה. חוסר תום לב- לא משנה אם הוסתרה תמורה בכוונה או לא בכוונה. אם לא דווח על כל התמורה זה למעשה חוסר תום לב.

העדר השפעה של יחסים מיוחדים ותום לב הם שני דברים שונים לחלוטין.

יחסים מיוחדים – מהות היחסים, והאם היחסים האלו השפיעו על המחיר?

תום לב- האם דווח על כל התמורה בצורה מלאה?

בנוסף - אם עשו עסקה שלא בכתב, גם כאן הבחינה היא לפי שווי השוק.

לגבי עניין של הסטייה-

נניח שיש סטייה גדולה בין שווי השוק לבין המחיר ששולם בפועל. הוכח ששווי השוק זה X והמחיר בחוזה הרבה יותר נמוך מזה. אם יש סטייה מהותית בין שווי השוק למחיר בפועל זה יוצר חזקה של יחסים מיוחדים. מנהל מס השבח בודק ורואה כי שווי השוק הוא 150 והצד מכר ב100, כנראה שיש יחסים מיוחדים. **סטייה מהותית כזאת יוצרת חזקה עובדתית שניתנת לסתירה.** על המוכר יהיה הנטל להוכיח למה המחיר היה זול.

מתנה

כאשר אחד נותן מקרקעין במתנה – ולא מצפה לשום תמורה, יש יחסים מיוחדים.

מהו השווי? שווי השוק.

במתנה השווי הוא שווי שוק.

מס רכישה $1/3$ מהרגיל – מתבסס על שווי שוק.

למתנה תמיד יהיה יחסים מיוחדים!

העברה בין חברות

חברה מעבירה לחברה קשורה (בת) או בעל מניות מעבירה לחברה ← יחסים מיוחדים

כאשר חברת אם מעבירה מקרקעין לחברת בת יש מכירה- העברה- השווי הוא שווי שוק, כיוון שמאחר שמפאת היחסים המיוחדים נקבע מחיר אחר.

19/5/17

בעסקאות מזומנים:

כאשר נקבע שווי, חייבים לבחון 2 שאלות עובדתיות:

1. אם המחיר החוזי נקבע ללא השפעה של יחסים מיוחדים ובתום לב ← תמורה ופועל
2. אם יש השפעה של יחסים מיוחדים או חוסר תום לב ← שווי שוק

עסקאות מזומנים- נמכר מקרקעין ובתמורה התקבל כסף. האם הכסף שהתקבל הושפע מיחסים מיוחדים ובתום לב?

יש עסקה נוספת, עסקת חליפין ← התקבל משהו שהוא לא מזומנים; זכות, נכס אחר, שירות. **כל מה שהוא לא מזומנים.** בשלב זה, אותם עקרונות חלים אבל היישום שלהם צריך להיות יותר מסובך. בשלב מאוחר יותר, הכללים משתנים.

בעסקאות חליפין:

מה שווי המכירה של זכות מקרקעין בעסקת חליפין?

נניח שאין השפעה של יחסים מיוחדים והכל נעשה בתום לב, הולכים לפי שווי שוק של התמורה

עסקת מזומנים	עסקת חליפין	
תמורה ופועל	שווי שוק של הזכות שנתקבלה בתמורה	ללא השפעה של יחסים מיוחדים ובתום לב
שווי שוק		השפעה של יחסים מיוחדים או חוסר תום לב

אין השפעה של יחסים מיוחדים בתום לב

מה שקיבלת בתמורה זה השווי = **תמורה בפועל**

אם זה כסף, זה פשוט. אם לא, צריך לעשות הערכה.

אם נתתי שירות ששווה 100 ₪ וקיבלתי בתמורה קרקע ששווה 100 זה תופס!

מה שקיבלתי בתמורה זה שווי מכירה של מה שנתתי.

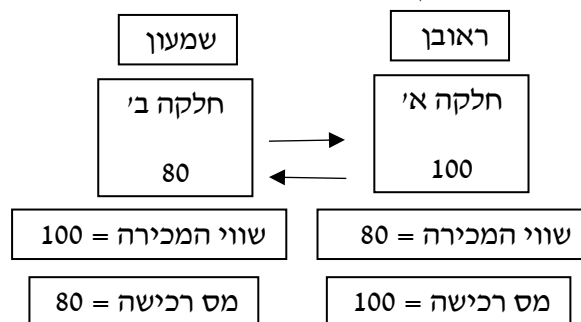
*במקרה הזה צריך גם שלא יהיו יחסים מיוחדים וגם שזה יעשה בתום לב

השפעה של יחסים מיוחדים או חוסר תום לב = שווי שוק של הזכות שנמכרה (של מה שמכרתי)

מה שקיבלתי זה לא רלוונטי, מה שמעניין זה שווי השוק של מה שמכרתי.

אם המקרקעין שווים 100 והמחיר מושפע מהיחסים המיוחדים – צריך לבדוק את שווי השוק של המקרקעין שמסרתי לך.

*כדי שנגיע לשווי השוק או השפעה של יחסים מיוחדים או חוסר תום לב



יש הבדל בין שווי לבין שווי שוק.

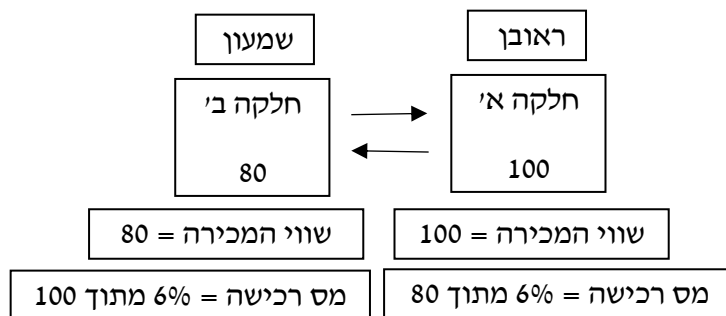
• הנחה שאין השפעה של יחסים מיוחדים ונעשה בתום לב.

ראובן מכר חלקה א' לשמעון - שווי המכירה של המקרקעין שלו 80 = **התמורה בפועל (מה שהוא קיבל משמעון)**.

שמעון מכר את חלק ב' לראובן - שווי המכירה של המקרקעין עבור שמעון היא 100

1. **שווי המכירה**: קודם צריך להבין בשווי המכירה - מה קיבלנו.
2. **המס מוטל על שבח!** לא על שווי המכירה
 עכשיו נבדוק את שווי המכירה = **כמה הוא שילם בפועל!**
 כאשר בודקים מס רכישה, הוא ישלם מס על הקרקע שהוא נותן = מס משלמים על התמורה! לא על שווי השוק של הקרקע.
 האם ראובן צריך לשלם מס רכישה? הוא צריך לשלם, הוא רכש מקרקעין, את חלקה ב'. הוא צריך לשלם, הוא רכש מקרקעין, את חלקה ב'.
מס רכישה = 6% כפול שווי מכירה.
 סעי' 9 מס רכישה הוא אחוז משווי המכירה של המקרקעין שנרכשו = זה אותו עקרון כמו מזומנים.
 ראובן רכש את חלקה ב', שווי המכירה של ב' הוא 100.
 ולכן הוא ישלם שווי מכירה של 6% של 100.
 ראובן נתן 100 שקל של קרקע ולכן הוא ישלם 100. שווי המכירה של המקרקעין שהוא רכש.
 מס רכישה מוטל על שווי הקרקע של הקרקע שנרכשה

- בהנחה ויש יחסים מיוחדים או חוסר תום לב
 אם יש יחסים מיוחדים **זה לא מעניין מה קיבלת, אלא מה השווי של מה שנתתי.**



- שווי המכירה משפיע גם על מס שבח וגם על מס רכישה.
 ראובן צריך לשלם **מס רכישה** על חלקה ב' - 6% מתוך 80 = יש כאן יחסים מיוחדים, לא מעניין אותנו כמה הוא שילם בפועל (כי הם קובעים את המחיר ביניהם), אלא, **כמה זה שווה.**
מס רכישה משולם משווי המכירה של הזכות שנרכשה!

שווי רכישה = מס שבח

- כדי לחשב את השבח, יש לבדוק את שווי הרכישה שווה מכירה פחות שווי רכישה = שבח.
 מס שבח, הוא מס על הכנסה = מטילים מס על התעשרות.
 כדי לדעת התעשרות, צריך לדעת כמה שילמת בזמנו, כמה קיבלה עכשיו שמכרת = ואז נדע מה ההתעשרות.

שווי הרכישה

21. (א) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.

תלוי אם רכשתי אותם בעסקה מסחרית, או שהיו יחסים מיוחדים / תום לב.
 כאשר רכשתי, לא הייתה השפעה של יחסים מיוחדים והיה תום לב = אזי שווי הרכישה יהיה מה ששילמתי.
 כאשר רכשתי והעסקה הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים = אזי שווי הרכישה יהיה לפי שווי השוק דאז.

שווי הרכישה

21. (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) - נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - **השווי שנקבע כאמור.**

אם נקבע שווי מכירה בזמנו לצורך חישוב מס שבח = (היום זה יהיה שווי רכישה).
 ברגע שהוא נקבע בעסקה הראשונה (שווי מכירה) זה הופך להיות שווי הרכישה לצורך העסקה הבאה בעוד X שנים.

גם אם אני רכשתי, נקבע שווי מכירה - < זה הבסיס! שווי רכישה זה כמה מכרתי, נקודת הפתיחה.

: 1970

א' מכר לב' את הקרקע ב100 ש"ח = נקבע שווי מכירה של 100 (בהמשך זה יהפוך לשווי הרכישה)

: 2017

ב' מוכר את הקרקע לג' תמורת 2000 ש"ח = שווי המכירה.

לנקות את שווי הרכישה (100) = שבח של 1900.

כאשר עושים עסקת מקרקעין לא תמיד אנשים מדווחים את כל האמת על העסקה כדי להקל על המס.

בסוף המוכר העתידי יהיה עם שווי מכירה נמוך יותר - והוא יצטרך לשלם מס שבח גדול יותר.

יש מקרים בהם לא הולכים לשווי הרכישה הנוכחי, אלא הולכים אחורה:

שווי הרכישה לא נקבע לפי השווי ביום שבו קניתי, אלא לפני זה.

סע' 64 לחוק = הפקעה

בהתחלה - נניח ויש קרקע א', רכשתי תמורת 100.

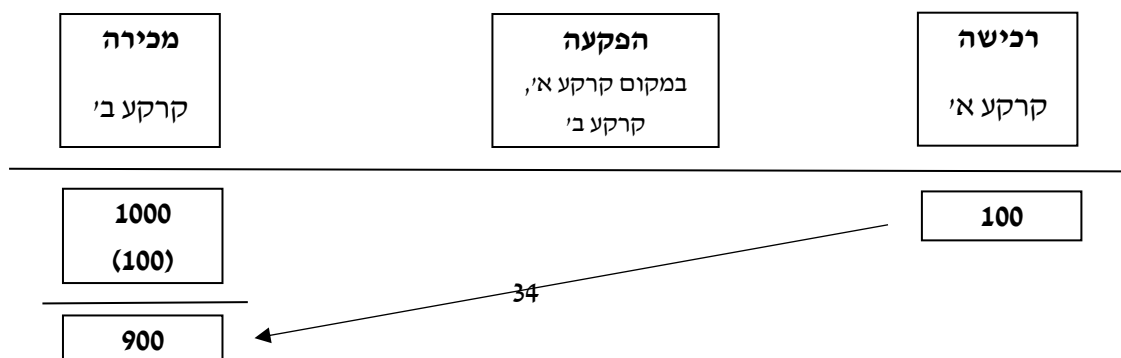
בשלב מסוים - הפקיעו את קרקע א', ובתמורה נתנו לי את קרקע ב'.

לאחר מכן - מכירה של קרקע ב' ב1000

כאשר רוצים לבדוק את שווי הרכישה של חלקה ב' = הולכים להתחלה. לא לשלב ההפקעה כי היא פטורה

ממס.

הולכים אחורה לעסקה הראשונה, לקרקע א' שרכשתי ב100 = ואז נשלם מס של 900.



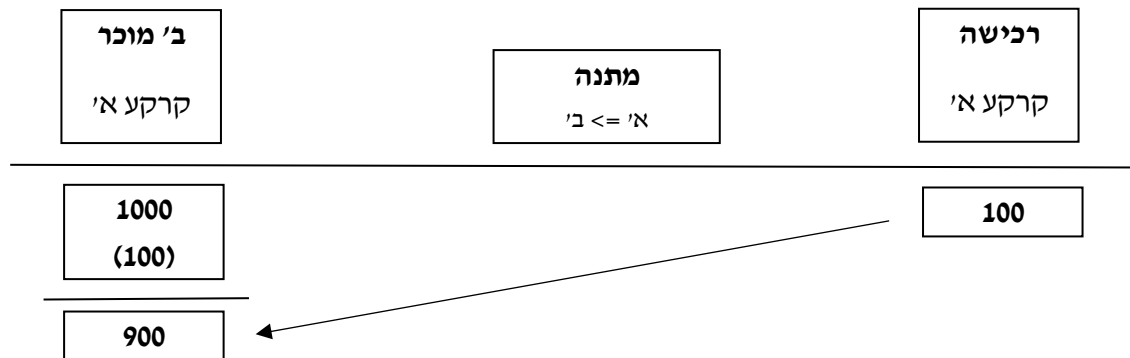
כאן מדובר בקרקע ב' במקום קרקע א'

שווי רכישה של זכות במקרקעין שהיא פיצוי בהפקעה או בחליפין

32. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64, או בחליפין הפטורים ממס לפי סעיפים 65, 67 או 68, יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה או שנתן בחליפין ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 ששולם עמיהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

שווי הרכישה של קרקע א' יהפוך להיות שווי הרכישה של קרקע ב' = "כניסה לנעליים"

מתנה



מתנה פטורה ממס מכוח סעיף 62.

ב' נכנס לנעליו של א', מדובר באותה קרקע. רק מבקום שא' הוא הבעלים, ב' הוא הבעלים = הוא לוקח את הקרקע יחד עם שווי הרכישה של ב'. כאשר יש כבר שבח בפנים, שטרם שולם עליו מס.

כאשר ב' מוכר את הקרקע הוא ישלם מס גם על השבח שלו וגם על השבח של א', שלא יברח השבח הזה.

סעי' 29: אדם לנעליו של אדם!

שווי רכישה ללא תמורה

29. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שוויה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66 ו-69, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה.

סעי' 29 מדבר על אותה קרקע, אך אנשים שונים.

גירושין

זאת לא תהייה מכירה.

שווי מכירת הקרקע = הקרקע הייתה אצל א', במסגרת הגירושין העבירו לב', ועכשיו הוא מחזיק במקרקעין.

שווי הרכישה שהיה אצל המעביר, עובר לנעליים של ב', המקבל.

בדומה למתנה.

העברה אגב גירושין

44. העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, 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 במקרקעין 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.

נניח שהיה נכס שהיה שווה חצי חצי.

במסגרת הגירושין הוא העביר את החצי שלו. אם שניהם רכשו באותו המועד, היא נכנסת לנעליו.

הורשה

זה לא מתנהל כמו מתנה או גירושין.

אם המוריש נפטר אחרי 1.4.81 אז ההורשה היא כמו מתנה.

היורש מקבל את שווי הרכישה של המוריש - נכנס לנעליו.

אם הוא נפטר ומוריש את המקרקעין - כל השבח שהצטבר במהלך חייו של המוריש, לא ימוסה לעולם.

א' רכש מקרקעין בשנת 1970 תמורת 100.

א' נפטר ב1980 כאשר הקרקע הייתה שווה 300.

היורשים שלו מוכרים בשנת 200 תמורת 600 = שווי הרכישה 300, יום הפטירה.

אף אחד לא ישלם את ה200 מס של א'.

מכירה	הורשה	רכישה	שנה
2000	1980	1970	
600 (שווי מכירה) (300)	300	100	מחיר
300 = שבח			

אם המוריש נפטר עד 31.3.81 אז שווי הרכישה הוא שווי השוק ביום הפטירה.

א' רכש מקרקעין בשנת 1970 תמורת 100.

א' נפטר ב1982 כאשר הקרקע הייתה שווה 300.

היורשים שלו מוכרים בשנת 2000 תמורת 600 = שווי הרכישה 100 = 500 שבח.

מי שנפטר אחרי 81 = יש כניסה לנעליים.

מי שנפטר לפני 81 = הוא קיבל שווי רכישה חדש, דהיינו, לא ממשיכים עם שווי רכישה של המוריש.

פעולות נוספות שהנן "מכירה"

5. (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, 90א 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 עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עזבון של שני מורשים כעזבון אחד אם התקיימו כל אלה :
 - (א) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורהו ;
 - (ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

נניח שלעזבון יש שני נכסי מקרקעין - א' וב', לכל אחד שווי שוק של 100. שני יורשים, לכל אחד 50%. במקום שיחלקו בכל נכס ב-50%, כל אחד ייקח נכס אחד. המוריש רכש אותם אולי במחירים שונים, צריך לבדוק מה העלות של כל נכס.

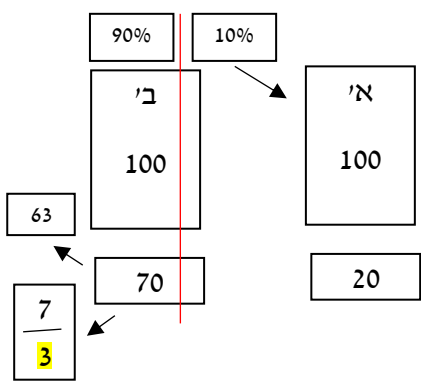
1. השאלה היא מה שווי הרכישה בידי המוריש - כמה המוריש שילם על כל חלקה בזמנו?
 נניח חלקה א' = 20
 נניח חלקה ב' = 70
 *אם המוריש נפטר אחרי 81 :

במקרה כזה, ב' לוקח את הקרקע עם שבח של 30 בפנים. א' לעומת זאת מקבל עם שבח בפנים של 80, כאשר הוא ימכור את המקרקעין הוא יצטרך לשלם מס לא רק על השבח שהצטבר בתקופה שלו, אלא גם את ה-80 = לוקח על עצמו חבות מס יותר גדולה מב'!
 *אם המוריש נפטר לפני 81 אז כל אחד מקבל שווי רכישה שונה, ההיסטוריה לא רלוונטית.

כאשר מחלקים עזבון צריך להביא בחשבון לא רק את השווי של הקרקע היום, אלא את שווי הרכישה בזמנו ולראות את חבות המס.

במקרה כזה - ב' צריך לפצות את א' = **תשלומי איזון** = סעי' 5(ג) (4) - איזון כן נחשב עסקה.

ב' קנה משהו מא' = חלק מהחלקה. (רכישת זכות מקרקעין) יכול להיות שבי' יביא כסף לא' ואז יראו את א' כאילו הוא מכר לב'.



ב' יצטרך לשלם 10% לא' כדי להחזיר את החלק הקטן מחלקה ב'. שווי הרכישה זה 7 (עשרה אחוז מ-70) סה"כ יש שבח של 3 (א' ישלם). עכשיו לב' יש את החלקה כולה - מה שווי הרכישה של הקרקע כולה?

ב' קיבל את החלקה בשילוב של הורשה ורכישה.

$$90\% = \text{הורשה} - < \text{שווי הרכישה} = 63$$

$$10\% = \text{רכש} - < \text{שווי הרכישה} = 10$$

סה"כ שווי רכישה 73.

מה קורה כאשר אדם רוכש מקרקעין במסגרת של עסקת חליפין?

נניח לראובן יש קרקע ששווה 100

לשמעון יש קרקע ששווה 80

אין יחסים מיוחדים והכל בתום לב.

ראובן מכר קרקע לשמעון, שווי המכירה שלו הוא 80.

שמעון מכר קרקע לראובן, שווי המכירה שלו הוא 100

ראובן מחזיק בקרקע ב' אחרי המכירה ובוחר למכור.

מה שווי רכישה?

לפי סעיף 21 (א) מה שווי המכירה של קרקע ב'? שווי רכישה = שווייה ביום הרכישה.

הולכים לפי התמורה = מה שמעון קיבל תמורת המקרקעין, שווי השוק של החלקה שראובן נתן לו = 100.

עניין זה נדון בפס"ד עונאללה - ביהמ"ש קבע ששווי הרכישה של מקרקעין שנרכשו במסגרת עסקת חליפין

הוא לפי שווי שוק במועד הרכישה.

לפי עונאללה: במקרה שלנו שווי הרכישה הוא 80 = שווי השוק של הקרקע ביום הרכישה.

משתמע שביהמ"ש למעשה אומר **שסעי' 21 משמש כאשר עוסקים בעסקאות מזומנים, אך הוא איננו עוסק**

בעסקאות חליפין

<p>ראובן</p> <p>מוכר את קרקע ב' ב250</p> <p>הרוויח 220</p>	<p>ראובן</p> <p>עסקת חליפין, עכשיו חלקה ב' שלו</p>	<p>שמעון</p> <p>חלקה ב' 80 ← → חלקה א' 100</p> <p>עסקת חליפין</p>	<p>ראובן</p> <p>חלקה א'</p>	<p>ראובן</p> <p>חלקה א'</p>
	<p>שווי <u>רכישה</u> :</p> <p>21 (א) = 100</p> <p>ענאללה = 80</p>	<p>שווי <u>מכירה</u> :</p> <p>100</p>	<p>שווי <u>מכירה</u> :</p> <p>80</p>	<p>שווי <u>רכישה</u> בזמנו -</p> <p>30</p>

למה בעסקת חליפין זה שונה?

כאשר דיברנו על עסקאות חליפין - הכללים הם אותם כללים רק היישום הוא יותר מסובך.

כאן זה שונה, **כאשר קובעים שווי רכישה, זה פשוט כללים שונים לגמרי!**

ההתעשרות של ראובן 220 - התחיל עם 30 ומכר בסוף 250.

ההתעשרות של ראובן:

חלקה ב'	חלקה א'	
250	80	שווי מכירה
100 (סעי' 21 (א))	30	שווי רכישה

80 (עונאללה)		
150 (סעי' 21)	50	שבח
170 (עונאללה)		

ראובן מוכר את קרקע ב' ב' 250	ראובן עסקת חליפין, עכשיו חלקה ב' שלו	שמעון חלקה ב' 80	← → ראובן חלקה א' 100	ראובן חלקה א'
	שווי רכישה: 21 (א) = 100 ענאללה = 80			שווי רכישה בזמנו - 30
ראובן מוכר את קרקע ב' ב' 250	ראובן עסקת חליפין, עכשיו חלקה ב' שלו	שמעון חלקה ב' 80	← → ראובן חלקה א' 100	ראובן חלקה א'
	שווי רכישה: 21 (א) = 100 ענאללה = 80			שווי רכישה בזמנו - 30

סעיף 21 מוביל אותנו לתוצאה לא נכונה $= 200 = 50 + 150$.

פס"ד עונאללה $= 220 = 170 + 50$!

בעסקת חליפין לא מעניין בכלל מה שילמתי, אלא מה שוויה של הזכות שקיבלתי.

בעסקת חליפין בודקים לפי שווי השוק של מה שקיבלתי.

למה 21 לא מתאים? למה הוא מביאה לתוצאה לא נכונה? רוצים לעקוב אחרי התעשרות של ראובן, בהתחלה היה לו 30, לאחר מכן הוא עשה עסקה ויצא עם נכס ששווי 80. כאשר הוא מכר את חלקה א' הוא דיווח על שווי מכירה של 80 (זה מה שהוא קיבל!!!) הוא כרגע מאופס עם שלטון המס עד להתעשרות של 80 - באותו רגע הוא קיבל קרקע ששווה 80. כרגע ההתעשרות שלו הוא מאופס על **התעשרות של 50**. לשלטון המס אין שום טיעון על ה-80, עד כאן הכל בסדר = שווי השוק של הנכס באותו הרגע שהוא קיבל. לאחר מכן, הוא קיבל את נכס ב' והתעשרות נוספת של 170! (80-250).

שווי השוק של נכס ב', זאת נקודת הסיום של נכס א' = 80 - נקודת הפתיחה של נכס ב'.

סעי' 21 א היה אומר ששווי נכס ב' הוא 100.

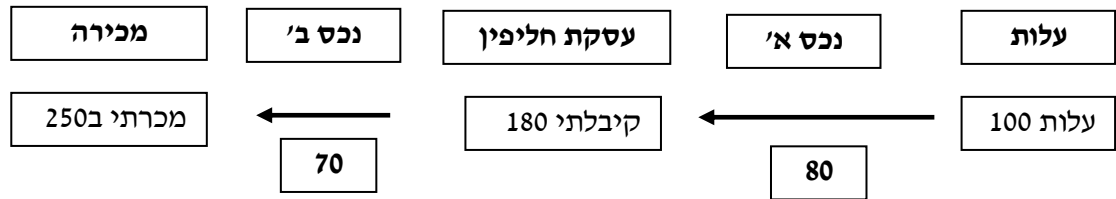
חייבים להתחיל בנקודת הסיום של א', זה שווי השוק של נכס ב'!

26/5/17

שווי השוק של מה שדיווחתי דווח ע"י תמורת הנכס שנתתי

נכס עלה לי 100

עסקת חליפין - תמורתו קיבלתי נכס ששווה 180 (לא יודעים מה שווי הנכס, כמה שווה)
 אח"כ קיבלתי נכס ב' - מכרתי אותו תמורת 250



פתרון עבודה 6 :

שאלה א' :

שבח	שווי הרכישה	שווי המכירה	
700	300	שווי השוק של חלקה ב' = 1000	חלקה א'
400	500	שווי השוק של חלקה א' = 900	חלקה ב'

שאלה ב' : מהו סכום מס הרכישה שכל אחד מהם ישלם ?

עבור מי?	מס רכישה	שבח	שווי הרכישה	שווי המכירה		
שרה תשלם מס רכישה לפי שווי השוק של מה שהיא שילמה!	$1000 \times 6\%$ = 60	700	300	שווי השוק של חלקה ב' = 1,000	חלקה א'	2014
זבולון	$900 \times 6\%$ = 54	400	500	שווי השוק של חלקה א' = 900	חלקה ב'	
	$1,250 \times 6\%$ = 54	250	1,000	שווי השוק של חלקה ב' כשהוא קיבל אותה = שווי המכירה של חלקה א'	חלקה ב'	2020

			כאשר הוא מכר אותה			
--	--	--	----------------------	--	--	--

שילם מס על כל השבח שלו - $950 = 700 + 250$
 זבולון התחיל את סיפור עם 300 (שווי הרכישה) סיים עם 1250 שקל ביד.
 סה"כ 950, האם הוא דיווח על שבח של 950? התשובה היא כן. בעסקה הראשונה 700, בעסקה השנייה 250.

מה השוני בין עסקת מזומנים לעסקת חליפין?

מדוע הדין המהותי שונה כאן?
 למעשה, המתכונת הנכונה היא עסקת חליפין, אנחנו תמיד נוטים להגיד שעסקת מזומנים היא רגילה וחליפין היא יוצאת דופן.
 עסקת חליפין זה המתכונת הנכונה
 מזומנים הוא למעשה היוצא דפן למרות שרוב העסקאות שאנחנו מכירים זה עסקאות מזומנים! אבל היא חריג מבחינת התפיסה = כאשר עושים עסקת חליפין, סוגרים את הרווח עד לאותו רגע ומתחילים דף חדש עם מנהל מס שבח, מה שקיבלנו עבור הנכס שמכרתי זאת נקודת הפתיחה שלי עכשיו.

בעסקת מזומנים זה לא עובד ככה: נניח ויש 1000 שקל בכיס ורוכשים קרקע ששווי השוק שלה הוא 1200 מבחינה טכנית - אני צריכה לדווח על 1000.
 אני הרווחתי = מכרתי את המזומנים האלה תמורת 1200. אם היינו ממסים כמו שצריך היינו צריכים לדווח על רווח הון ממכירת מזומנים.
 נתתי 1000 ובתמורה קיבלתי 1200.

פס"ד אונאללה: אין יחסים מיוחדים ויש תום לב

היו שני גושי קרקע: קרקע המשיבים וקרקע הימנותא
 הימנותא פטורה ממס שבח כי היא של קרן קיימת לישראל.
 הקרקע של המשיבים הייתה ליד חיפה
 הקרקע של הימנותא הייתה ליד נצרת
 עשו החלפת קרקע + 50 אלף דולר - המשיבים שילמו להימנותא
 העסקה דווחה למנהל מס שבח לצורך מס רכישה
עסקה 1 צריך לדווח למנהל מס שבח בנצרת - **דיווחו על רכישת קרקע** הצהירו על שווי מסוים הדיווח הזה מעניין בגלל מס רכישה, היא הייתה פטורה ממש שבח.
 ** נקבע מס רכישה בהתאם ל 2.8 מיליון דולר כפול 5%.
עסקה 2 צריך לדווח למנהל מס שבח בחיפה - **דיווחו על מכירת הקרקע** משיבים = לצורך מס שבח.

מהו **שווי המכירה של הקרקע בחיפה**? זאת השאלה שהתעוררה בפסק הדין.

שווי המכירה של נכס א' הוא שווי השוק של נכס ב' =

שווי המכירה של קרקע חיפה היא שווה השוק של קרקע הימנותא

מה וועדת הערער? אין יחסים מיוחדים בין הצדדים, הכל בתום לב, ולכן - צריך להחליט לפי התמורה.
לפי החוק: אם אין השפעה של יחסים מיוחדים ויש תום לב צריך לדווח לפי התמורה!
וועדת הערער קבעה שבחווה הזה אין תמורה כי זאת עסקת חליפין. יש 50 אלף + קרקע.
מכיוון שאין תמורה צריך לעשות שווי שוק של מה שנתתי כי אין תמורה חוזית = שווי שוק של קרקע
משיבים = 1.95 מיליון דולר

על זה הגיש מנהל מס שבח ערעור לבית המשפט העליון, ביהמ"ש קבע:

- אין יחסים מיוחדים בין הצדדים, זה שהייתי לחוץ לקנות לא אומר שהיו יחסים מיוחדים.

- לגבי הקביעה של וועדת הערער: **ביהמ"ש העליון טוען שנדרש לעשות את שווי השוק של קרקע הימנותא פחות 50 אלף דולר = מנהל מס שבח כבר קבע 2.8 מיליון דולר.**

יש הסכם שנחתם על שווי השוק של הקרקע, אם כך זה מה שקובע!

עכשיו זה יוצר בעיה, המשיבים טענו שהקרקע של הינותא הייתה שווה פחות, ולכן, זה לא הוגן לחייב אותם בסכום של 2.8 מיליון דולר.

שאלו אותם למה הם חתמו על הסכם כזה אם הם חושבים שהקרקע שווה פחות - הם טענו שהם היו בלחץ כלכלי והם רצו למכור את הקרקע ולהעביר אותה הלאה.

בסופו של דבר, בית המשפט העליון קיבל את הטענות שהם היו לחוצים ולכן הם סיכמו על מס רכישה שמנהל מס השבח קבע - זאת הייתה הסכמה נקודתית רק לצורך מס רכישה.

לצורך מס שבח לא יחייבו באותו מספר (2.8), ילכו לפי שווי השוק באמת - בודקים מה שווי השוק האמיתי של קרקע הימנותא והחזיר את התיק לוועדת הערער.

מס רכישה בהנחה שאין יחסים מיוחדים מחושב לפי מה ששילמת, דהיינו, שווי המכירה של מה שקיבלת

- כאשר משלמים מס רכישה משלמים מס רכישה לפי השווי של מה שנתתי (בעסקת החליפין) כפול 6%. שווי המכירה של קרקע א' היא שווי השוק של קרקע ב' = נקבע לפי שווי המכירה של הקרקע שהוא קיבל

לקורל קרקע ב800, לאלקינס קרקע ב1000:

קורל בודקת את המאפיינים שלה:
שווי המכירה = הקרקע של אלקינס = 800
שווי הרכישה בעסקת חליפין הולך לפי שווי השוק של מה שקיבלתי
מס הרכישה של קורל: 800 כפול 6%

בפס"ד:

1. המשיבים קנו את קרקע הימנותא
2. מס הרכישה = 6% כפול שווי השוק של קרקע המשיבים
איך נגלה את שווי השוק של קרקע המשיבים?
3. אם נקח את ההסכם כמו שהוא, נקבע ששווי המכירה (מס הרכישה נקבע משווי המכירה) של קרקע הימנותא הוא 2.8 מיליון דולר = שווי השוק של קרקע המשיבים.

השאלה שעמדה על הפרק - מהו **שווי השוק** של קרקע הימנותא?

ולכן ההסכם שנקבע לא מעניין כי הוא קבע את שווי השוק של קרקע משיבים.
ולכן - כל פסק הדין הוא לא רלוונטי!

02/06/17

דירת מגורים

סיכום:

1. שווי המכירה של קרקע א' הוא שווי השוק של קרקע ב'
2. מס רכישה משולם לפי שווי המכירה של מה שקיבלתי = שווי השוק של מה שנתתי
3. שווי הרכישה של קרקע שנרכשה בעסקת חליפין הוא שווי המכירה של הקרקע שנתתי = שווה ערך לשווי השוק של מה שקיבלתי

היא חשובה לצרכי מס שבח וגם לצרכי מס רכישה.

מס שבח

הייחוד של דירת מגורים הוא שבמקרים מסוימים השבח שנובע ממכירת מגורים יהיה פטור ממס. הפטור הזה הוא כנראה הפטור הכי חשוב לא רק במס שבח אלא בכל מערכת המס הישראלית. הפטור לדירת מגורים הוא הכי חשוב שיש מכמה סיבות:

1. בניגוד לרוב הפטורים, מדובר בפטור אמת. בכל שאר המקרים שיש פטור ממס שבח זה היה פטור זמני, דחיית המס עד השלב הבא. (הפקעת מקרקעין – החלפה דרך הפקעה, ההפקעה פטורה ממס אבל זה פטור זמני) בדירת מגורים מדובר בפטור אמת. מי שקונה דירת מגורים מקבל שווי רכישה חדש. הוא לא מקבל את שווי המכירה של מי שמכר לו ולא גורר את חבות המס. מי שמקבל את המקרקעין נכנס לנעליו של מי שהיה לפניו, הוא מקבל את שווי המכירה של מי שלפניו. בפטור על דירה- אין כניסה לנעליים. לעולם לא ישולם מס על השבח שיצטבר על התקופה הקודמת.

דירת מגורים	מכירה	רכישה
180	150	100
מס שבח		
30		

אם מדובר על רשות מקצועית של עוה"ד, אחוז עצום של תביעות שמוגשות נגד עוה"ד זה בגלל הכישלון שלהם הקשור לפטור בדירת מגורים.

2. מדובר בפטור הכי נפוץ מבחינת השימוש שלו. רוב האנשים המדינה השתמשו בפטור הזה לפחות פעם אחת בחיים, אם לא יותר. בגלל הפטור הזה, היקף הגבייה של מס רכישה הרבה יותר גבוה של מס

שבת. לכן, מדובר בפטור מאוד נפוץ, מאוד חשוב, גם מבחינה תקציבית וגם מבחינת היקף העבודה של עוה"ד.

ההסדרים בחוק לעניין הפטור:

סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין:

הוא הסעיף המעניק את הפטור.

תנאים לפטור

49א. (א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, 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; לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

(1א) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה – סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתנייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות; הסכום הנקוב בסעיף קטן זה יתואם בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה.

מהם התנאים לקבלת הפטור?

1. תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינת מושבו.
2. מוכר את כל הזכויות במקרקעין
3. יש לו דירת מגורים מזכה
4. קיום התנאים בפרק זה

הסעיף הזה הוא יותר מסגרת מאשר כללים מפורשים, הרי שהוא מפנה ישר לפרק. יתרה מכך, הוא משתמש בביטוי 'דירת מגורים מזכה' ← הוא לא מגדיר מהי דירת מגורים מזכה.

מהי דירת מגורים מזכה? ← סעיף 49

הגדרה וחזקה

49. (א) לענין פרק זה,

"בעלות" – לרבות חכירה כמשמעותה בהגדרת "זכות במקרקעין";

"היום הקובע" – יום ג' בטבת התשנ"ח (1 בינואר 1998);

"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, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, 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.

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

דירת מגורים ושימוש למגורים.

מהי דירת מגורים?

סעיף 1 בהגדרות:

" דירת מגורים" – 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;

מהם התנאים בסעיף 1 שצריכים להתקיים ל'דירת מגורים'?

- דירה / חלק מדירה
- בנייתה נסתיימה
- בבעלות או חכירה של יחיד
- משמשת למגורים/ מיועדת למגורים
- ❖ למעט דירה המשמשת למלאי עסקי

אם מתקיימים כל התנאים הללו, דהיינו יש דירת מגורים ואז יש לבדוק האם יש שימוש למגורים.

אם כן – יש דירת מגורים מזכה- לפי סעיף 49, ואזי חוזרים לסעיף 49 לבדיקת הפטור.

זוהי המסגרת הכללית אותה יש לבדוק כאשר עוסקים בפטור לדירת מגורים. זוהי הקדמה כללית לפטור לדירת מגורים ממס שבח. יש לבחון גם מה המשמעות של דירת מגורים לכל הנוגע למס רכישה.

מס רכישה

כל נכס מקרקעין שאיננה דירת מגורים יחול מס בשיעור של 6%.

כאשר מדובר בדירת מגורים, שיעורי המס הם שונים – לפעמים יותר נמוך ולפעמים יותר גבוה. למעשה, מבחינים בין דירה ראשונה (מי שאין לו דירה אחרת) לבין דירה שנייה (מי שיש לו כבר דירה אחרת).

כאשר מדובר בדירה ראשונה ←

אם שווי הדירה הוא עד בערך 1,600,000 ₪ - שיעור המס הוא 0%.

אם שווי הדירה גדול מ- 1,600,000 ₪ עד בערך 1,900,000 ₪ - שיעור המס הוא בערך 3.5%.

אם שווי הדירה גדול מ- 1,900,000 ₪ עד בערך 5,000,000 ₪ - שיעור המס הוא בערך 5%.

אם שווי הדירה גדול מ- 5,000,000 ₪ עד בערך 16,500,000 ₪ - שיעור המס הוא בערך 8%.

מעל 16,500,000 ₪, שיעור המס יהיה 10%.

לפעמים לא כדאי שהנכס יסווג כדירת מגורים, מי שרכש טענה שהוא קנה דירת מגורים ומנהל מס שבח טען שלא. יכול להיות פסיקה הפוכה, יכול להיות שהרוכש יטען כי כן מדובר בדירת מגורים. הדינים האלה משתנים, גם בקשר למס שבח וגם בקשר למס רכישה, ולכן תמיד צריך לבחון מה היה הדין באותה תקופה.

כאשר מדובר בדירה שנייה ←

אם שווי הדירה הוא עד בערך 5,000,000 ₪ - שיעור המס הוא 8%.

אם שווי הדירה גדול מ- 5,000,000 ₪ שיעור המס הוא בערך 10%.

לכן חשוב לדעת מהי בכלל דירת מגורים. הביטוי 'דירת מגורים' משמש לצורך מס שבח (סעיף 1) ויש לו הגדרה אחרת (סעיף 9(ג)) לצורך מס רכישה.

מס רכישה

9 (ג) במכירת זכות במקרקעין שהם בנין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים, שנעשתה בתקופה שמיום ט"ו בשבט התשנ"ה (16 בינואר 1995) ועד יום כ"ג בטבת התשנ"ו (15 בינואר 1996), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 385,060 שקלים חדשים - 0.5%;

(2) על חלק השווי העולה על 385,060 שקלים חדשים ועד 597,640 שקלים חדשים - 3.5%;

(3) על חלק השווי העולה על 597,640 שקלים חדשים - 4.5%;

בסעיף קטן זה ובסעיפים קטנים (1), (1א), (1ב), (1ג) ו-(1ה) –

"בנין" – בנין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בנין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לענין מס הכנסה; ובבנין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו;
 "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:
 (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
 (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

מהם התנאים בסעיף 9(ג) להגדרת 'דירת מגורים'?

- דירה
- משמשת למגורים/ מיועדת למגורים
- אם בנייתה טרם נסתיימה ← צריכים התחייבות של המוכר לסיים את הבנייה.

בחוק לא מוגדר מהי דירה, אין הרבה דיון בעניין הזה, מניחים שיודעים מהי דירה.

למה זה מעניין את מערכת המס מדוע שאדם מוכר שלד לא יזכה בפטור? לא צריך לשאול מהי דירת מגורים מבחינה תפיסתית. האם מי שמוכר שלד צריך להיות לו אפשרות לקבל פטור? לא מדובר על עצם הנכס.

מה הקושי, הבעיה של הפטור הזה? מדובר בהתעשרות. אדם שמתעשר. מה המטרה הבסיסית של מיסי הכנסה (שבת, רווח וכו')? ליצור מצב שאנשים שמתעשרים תורמים לתקציב המדינה לפי היכולת שלהם. אדם שיש לו שכר יותר גבוה משלם יותר מאדם שמרוויח פחות.

מי שרכש דירה ב-1,000,000 ₪ ומכר ב-3,000,000 ₪ הוא התעשר ב-2,000,000 ₪. ← מדוע אותו אדם לא צריך לשתף את המדינה בחלק מההתעשרות שלו? יש מטרה של צדק אופקי

יש עלות בכך שנותנים שבח לדירות. מדובר בהמון כסף שעליו לא ישולם מס לעולם, והנטל נופל על כל מי שאין לו דירת מגורים.

למה לתת פטור? באופן עקרוני יש בעיה במיסוי. מפאת סיבות טכניות לא ניתן להטיל מס באופן שוטף על עלית ערכם של נכסים ולכן דוחים את המס עד המכירה.

מהן הבעיות בגינן לא ניתן לקבוע את המס?

- בעיית נזילות
- בעיית הערכה

מחכים עד למכירה, כי אז כבר יש פתרון לבעיית הנזילות וההערכה. כאשר אדם מוכר, מתחשבים איתו על הנזילות וההערכה שהיה לו בעת שהחזיק את הנכס.

אם דוחים את המס עד המכירה ← זה יצור מצב שאנשים אינם רוצים למכור נכסים. יש תמריץ שלילי למכור נכסים - נניח לאדם יש דירה במקום מסוים והוא רוצה לעבור לגור במקום אחר. אם הוא רוצה לעבור לגור במקום אחר, הוא יכול למכור ולקנות חדשה או לקנות חדשה.

אם אין בעיה של מיסוי - הוא ימכור ויקנה חדשה. אם יש בעיה של מס, יכול להיות שאותו אדם לא ימכור בגלל המס. הוא יישאר באותה דירה שהוא לא רוצה להיות בה בגלל שיקולי המס.

כאשר מדובר בשיקול של היכן אדם גר- השיקול יותר רגיש. לכן, צריכים לפתור את הבעיה הזאת של המס, שגורם לכך שאנשים אינם מעוניינים להחליף דירות.

המחוקק נתן את הפטור לפתור זאת- כדי לאפשר לאנשים להחליף דירות מבלי שהמס יהיה הגורם שיפריע לזאת.

האם זה הפתרון האידיאלי? למה לא לדחות את המס? כל עוד אדם מחליף דירה בדירה, ידחו לו את המס. כאשר הוא ימכור את הדירה, אז ייקחו לו מס.

על מה מדובר? מדובר על מצב שלאנשים יש שלד.

למה אנשים רוצים למכור שלד? אדם רכש קרקע, רצה לבנות דירה, נכנס מעבר ליכולתו, העלויות היה גבוהות יותר וכו'. רצו להנמיך ציפיות, למכור את השלד.

מבחינת ההיגיון של הפטור, האם רוצים לתת פטור במקרה כזה? אם יש מקום לתת פטור לדירת מגורים, זה גם המקום לתת להם.

יכול להיות שימכרו את השלד, עוה"ד לא ישים לב ואחרי כמה זמן יקבלו דרישה לתשלום מס שבת. אם עוה"ד יתריע שלא ניתן למכור, ושאלם כן מוכרים יש מס שבת, מה יהיה הפתרון?

מבחינת המדיניות המטרה? מה רוצים להשיג? לא נותנים לפטור דירת מגורים. מי שכן נמצא במצב כזה, לא נותנים לו פטור. מהצד השני, אפשר לנצל את זה. יש חשיבות לכמה דירות יש לאדם. אדם מקבל פטור כאשר יש לו דירת מגורים אחת, יש לו יותר מדירת מגורים אחת? אין לו פטור. כיצד אפשר להתגבר על הדרישה של דירה אחת? אם יש כמה דירות ורוצים למכור? אם אדם לא משלים את הבנייה, יש לו שלד או כמה שלדים ← הוא יכול לא להשלים את בניית השלד, למכור ואז להשלים את הבנייה בשלד השני וכן הלאה. וכך אפשר לעקוף את המערכת.

בכל זאת, בנייה שלא נסתיימה ← לא תחשב לדירת מגורים.

מתי בדיוק בנייה הסתיימה? טופס 4 מעיד על סיום בנייה. אם יש טופס 4, רוב הסיכויים שהבנייה נסתיימה. זה לא אומר שאם אין טופס 4, הבנייה לא נסתיימה. צריכים לבחון כל מקרה לגופו. יש בהנחיות של רשות המיסים הנחיות מאוד סותרות. מה צריך להיות בדירה, אביזרים חיוניים וכו'.

התנאי המקביל בסעיף 9 לצורך מס רכישה ← אם הבנייה טרם נסתיימה זה לא דירת מגורים.

לצורך מס רכישה- אם בנייתה טרם נסתיימה אזי צריכים התחייבות של המוכר לסיים את הבנייה. זה נועד לאנשים שקונים דירות מקבלן.

יש אנשים שבונים דירה, נתקעים באמצע ולא מסוגלים להמשיך בתהליך ולכן מוכרים. הקונה מוכן לקנות בתנאי שהבנייה תושלם, והוא ישלם את המחיר המלא. האם הנכס הזה שנמכר הוא דירת מגורים?

לצורך מס שבת- זה לא מגורים כי הבנייה לא נסתיימה.

לצורך מס רכישה- זה מגורים כי הבנייה לא נסתיימה אבל יש התחייבות של המוכר.

ההבדל בין סעיף 1 לסעיף 9:**בסעיף 1: בעלות/חכירה של יחיד -**

הכוונה רק ליחידים שיכולים לקבל את הפטור, חברה לא יכולה לקבל את הפטור.

המטרה היא שמי שיהנה מהפטור יהיה רק יחידים.

מה אם זו שותפות בין יחיד לחברה? דירה או חלק מדירה. הזכויות של היחיד בדירה זאת דירת מגורים, הזכויות של השותפות זה לא דירת מגורים. היחיד יקבל את הפטור היחסי בהתאם לזכויות שלו.

בסעיף 9(ג) האם יש התייחסות לבעלים? מי הקונה?

לעניין ההגדרה זה חל על יחידים ועל החברות. כאשר נגיע לפטור, ההקלה שיש לגבי דירת מגורים ראשונה.

האם ההקלות האלה חלות רק על חברות או גם על יחידות?

- (ג1) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
- (א) על חלק השווי שעד 1,089,350 שקלים חדשים – 5% ;
- (ב) על חלק השווי העולה על 1,089,350 שקלים חדשים ועד 3,268,040 שקלים חדשים – 6% ;
- (ג) על חלק השווי העולה על 3,268,040 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים חדשים – 7% ;
- (ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 שקלים חדשים ועד 15,000,000 – 8% ;
- (ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים – 10% ;
- (2) על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו (בפסקה משנה זו – הדירה), והתקיים בו אחד מאלה:
- (א) הדירה שרכש היא דירתו היחידה ;
- (ב) ב-18 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – ב-12 החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – ב-12 החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה ;
- (ג) הדירה שרכש היא דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49(א);
- ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בפסקה (3);**
- (3)(א) על חלק השווי שעד 1,470,560 שקלים חדשים – לא ישולם מס ;
- (ב) על חלק השווי העולה על 1,470,560 שקלים חדשים ועד 1,744,270 – 3.5% ;
- (ג) על חלק השווי העולה על 1,744,270 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים חדשים – 5% ;
- (ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד 15,000,000 שקלים חדשים – 8% ;
- (ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים – 10% ;

הכניסו את התנאי של 'היחיד'! מי שעונה על התנאים האלו מקבל את הפטור. אם לא מדובר ביחיד, או לא זכאי ← הפטור לא מתקבל.

על זכות מקרקעין רגילה, שיעור מס הרכישה הוא 6% ← זה הכלל.

אם זוהי דירת מגורים ← יש שיעורי מס מיוחדים של 8%-10%.

אם מדובר בדירת מגורים שמתקיימים לגביה כמה תנאים נוספים (יחיד, מדינת ישראל, דירה יחידה) ← שיעורי המס יהיו בין 0%-10%.

דירה למגורים

בסעיף 1: משמשת למגורים/מיועדת למגורים לפי טיבה.

בסעיף 9: משמש למגורים/מיועד למגורים

התנאים בסעיף 1:

סעיף 1: דירה משמשת למגורים/ מיועדת למגורים לפי טיבה- מדובר בתנאים חלופיים.

די בכך שאחד מהם מתקיים כדי לקיים את התנאי הזה. הקושי הוא במינוח 'ייעוד למגורים'. מהי דירה המיועד למגורים? בהתחלה הייתה מחלוקת, המחלוקת הוכרעה בפרשת כורש. זהו מבחן אובייקטיבי ← יש את כל האביזרים שיכולים לשמש לדירת מגורים. הדירה צריכה להתאים לדירת מגורים. אם הדירה היא דירת מגורים והיא משמשת למשרד. האם היא דירת מגורים? היא לא משמשת למגורים אבל יכול להיות שהיא מיועדת למגורים.

נניח ומוציאים את כל המיטלטלין שיש בדירה, האם הוא בנוי כנכס כאמור לשמש מגורים או בנוי באופן פיזי לשימוש משרדי? אם זה נראה דירת מגורים, זה דירת מגורים.

מדובר בתנאים חלופיים: די שהיא משמשת כדירת מגורים או מיועדת לדירת מגורים

איך סופרים כמה דירות יש באותו מקום? מה שמעניין זה לא הרישום. נניח ויש בטאבו נכס שרשום כדירה אחת. הדירה פיזית מפוצלת ל-2. אדם מוכר את הדירה, כמה דירות הוא מכר? 2.

מה שקובע, מה שיש לו באופן פיזי, לא הרישום.

ייעוד – זה המבנה הפיזי. אם מדובר ב-2 דירות פיזיות, אלו יהיו 2 דירות.

פס"ד שיין – משנת 2013. ועדת ערר אמרה כי מה שקובע זה הרישום. העליון טען כי זה לא נכון, הרישום לא קובע. העליון אומר שהרישום לא מעניין, אלא המבנה הפיזי. זה שזה רשום זה לא מעניין.

התנאים המקבילים בסעיף 9:

בסעיף 1: משמשת למגורים/מיועדת למגורים לפי טיבה.

בסעיף 9: משמש למגורים/מיועד למגורים

סעיף 9:

בבחינה סובייקטיבית: האם אדם שרכש את הדירה רכש כדי שהדירה תשמש למגורים. הוא קונה בכוונה לייעד אותה למגורים. נדון בפרשת פרידמן. אדם צריך להצהיר למה תשמש אותו הדירה.

המחוקק יוצא מתוך הנחה שדירת מגורים זה משהו טוב. הוא רצה שהנכס יסווג כדירת מגורים.

היום זה לא המצב, היום אדם צריך לטעון שדירה לא תשמש אותו למגורים. אם היא משמשת אותו בפועל למגורים - הוא לא יכול לעשות זאת. אם הוא לא גר- הוא יכול לעשות זאת והוא לא ישלם מס.

האם אדם שרכש דירה ב־1,600,000 ₪ והצהיר כי היא לא משמשת למגורים כרגע. הוא מצהיר כי היא מיועד לשימוש מגורים ולכן משלם 0%. בפועל הוא לא משתמש בדירה לצרכי מגורים.

האם זה אומר שהוא צריך לשלם 6% על המס? הסוגיה שמתעוררת האם ההצהרה שלו הייתה הצהרה כוזבת, האם הוא התכוון להשתמש בדירה כדירת מגורים – אין תנאי שהוא התכוון להשתמש **בפועל**. אם הוא הצהיר ושינה את דעתו, זה שבפועל היא לא משמשת למגורים זה לא רלוונטי. במישור הראייתי יש הנחה כי מה שקרה זה מה שהוא התכוון. 'סוף מעשה במחשבה תחילה' – אם אדם עשה משהו, התכוון לעשות מלכתחילה. אך זאת חזקה שניתנת לסתירה.

אם אדם הוכיח כי זה מה שהתכוון לעשות ולאח"כ שינה את דעתו ← הדירה ייעודה למגורים וזה מספיק.

אם אדם לא הצליח להוכיח כי זה מה שהתכוון לעשות ורק לאח"כ שינה את דעתו ← זוהי הצהרה כוזבת.

מגורים

שאלה משותפת ל-2 ההגדרות הללו. 2 ההגדרות משתמשות ב'מגורים'.

מה זה אומר מגורים?

הדבר עלה במסגרת של דירות נופש. בד"כ באילת יש דירות שהן למטרות נופש. החברות משכירות את הדירות למטרות נופש לתקופות קצרות יחסית. האם דירות הנופש הללו הן דירות מגורים?

השאלה הראשונה למסגרת מס רכישה- אדם התקשר עם החברה כדי שתשכיר לו את הדירה.

האם מה שהוא רכש זה דירת מגורים? האם הדירה משמשת למגורים או מיועדת למגורים?

כאשר אדם משכיר את המקום לזוגות, משפחות וכו' האם הם גרים שם? זה לא מגורים, זה נופש, זה שהייה זמנית. הכוונה במגורים היא למגורי קבע. נופש זה לא מגורים. אם הדירה מיועדת לנופש, זה לא דירה שמיועדת למגורים ולכן זאת לא דירת מגורים. מגורים צריך להיות מעמד של קבע, לא לכל החיים אבל לא בטווח של נופש כמובן.

אם יש דירת נופש כזאת ומוכרים אותה, האם זאת דירת מגורים?

בוחנים אותה לפי טיבה. אם היא מיועדת למגורים אבל משמשת לנופש ← אם היא יכולה לשמש למגורים, היא תהיה מגורים לצורך סעיף 1. אם פיזית היא נראית כמו מקום שאפשר לגור בו.

אם יש דירה שהיא נראית כמו דירת מגורים, אפשר לגור בה אבל היא תמיד שימשה ותמיד תשמש כדירת נופש. מי שמוכר דירה כזאת, לצורך מס שבח הוא מכר דירת מגורים.

לצורך מס רכישה, זאת לא דירת מגורים.

למעט דירה המהווה מלאי עסקי לצורך מס הכנסה

הספרות אומרת כי מדובר בתנאי מיותר. אם זה מלאי עסקי, מס שבח לא מעניין אלא מס הכנסה. אם לקבלן יש דירה, והוא מוכר אותה זה מלאי עסקי וזה לא מעניין השאר.

לדעת פרופ' אלקינס לא כך הדבר – מדוע זה כן חשוב? לצורך דירות נוספות. נניח שלקבלן יש דירות במלאי, ויש לו גם דירה משלו. הוא מוכר את הדירה שלו, הוא בודק את מלאי הדירות שלו. האם הוא בודק את הדירות שבמלאי? לא. לולא הסעיף הדירות האחרות ייספרו לו במלאי.

סעיף 49 - דירת מגורים מזכה

הגדרה וחזקה

49. (א) לענין פרק זה,

"בעלות" – לרבות חכירה כמשמעותה בהגדרת "זכות במקרקעין";

"היום הקובע" – יום ג' בטבת התשנ"ח (1 בינואר 1998);

"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, או תקופה שבה שימשה הדירה

לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, 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.

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם

18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

לאחר שהוכח כי מדובר בדירת מגורים, ניתן לעבור לסעיף 49.

סעיף 49 נחקק בשנת 1997 כדי לטפל בבעיות שהיו בהגדרה בסעיף 1. מה הבעיה בסעיף 1? אם קונים דירה

לדירת מגורים, כאשר מוכרים אותה מוכרים דירת מגורים. כל מי שמכר משרדים, קיבל פטור על כך.

המחוקק לא התכוון לתת פטור על מכירת משרדים אלא על מכירת דירות מגורים. יכול להיות שהוא נתן

ביקורת על הפס"ד של כורש.

לא רק שמדובר בדירת מגורים, אלא רק שהיה שימוש למגורים בפועל. זה מה שהמחוקק ביקש- שלא יהיו

דירות ומחסנים וכו'.

שימוש למגורים:

- כמה זמן שימש למגורים?
- איזה חלק מהדירה שימש למגורים?
- מה כלול ב'מגורים'?

מה כלול בהגדרה 'מגורים'?

המחוקק הכניס עוד הרבה דברים לצורך המילה 'מגורים'.

נניח והדירה לא משמשת כלום, האם היא משמשת למגורים? המחוקק לא התכוון לחייב אנשים להשתמש בדירה שלהם. הוא לא רצה שהדירה תקבל פטור למעט אם היא שימשה למגורים. כל עוד שהדירה אינה משמשת לכלום, יראו בתקופה שלא נעשה בדירה שימוש כלשהו. אם הדירה משמשת למטרות חינוך (פעוטון) או דת (בית כנסת) זה נחשב מגורים.

אם יש דירת נופש שבפועל משמשת לנופש, האם הדירה היא דירת מגורים? היא אמנם תהיה דירת מגורים אבל לא דירת מגורים מזכה. העובדה שהיא דירת מגורים אבל לא מזכה היא מאוד משמעותית. מצד אחד, כאשר מוכרים אותה האם אפשר לקבל פטור בגין דירת מגורים? לא. מצד שני, זוהי דירת מגורים, זה יכול להפריע לקבל פטור על דירה אחרת שיש.

נגיד ולאדם יש 2 דירות, בתל אביב ובאילת. באילת זה לא יזכה אותו בפטור, כי זו דירת נפש. בתל אביב זה לא יזכה אותו גם, כי יש לו 2 דירות. אם הוא רוצה למכור את 2 הדירות איזה כדאי למכור לו קודם? את של אילת. הוא ימכור את הדירה בתל אביב ואז לא ישלם את הפטור.

לעומת זאת, אם ימכור קודם את הדירה של ת"א לא מגיע לו פטור כי זאת לא דירה יחידה, ואז ימכור את של אילת הוא לא יקבל את הפטור כי זאת לא דירה מזכה.

למכור את הדירה בת"א כל עוד הדירה באילת קיים, זה בעייתי למס שבח כי זאת לא הדירה היחידה.

בסעיף 49, כאשר המחוקק מגדיר מהי דירת מגורים מזכה, לצורך המילה 'מזכה' ← מגורים המילה היא יותר רחבה מאשר המובן הצר של סעיף 1. היא כוללת גם חוסר שימוש, דת, חינוך וכו'. דירת מגורים ודירת מגורים מזכה זה דברים נפרדים. כל אחד מהמונחים האלה חשוב.

אם זאת דירה מגורים, אבל לא דירה מזכה ← זה חשוב, כי זה יכול להפריע למי שיש לו דירה.

איזה חלק מהדירה שימש למגורים?

'בעיקרה' - אין דרישה כי כל הדירה משמשת למגורים. מה זה עיקרה? הסעיף לא אומר את זה. בהנחיות של רשות המיסים, בחוזר שלהם הם טוענים כי מדובר במצב שרוב שטח הדירה משמש למגורים.

כמה זמן שימש למגורים?

יש 2 חלופות:

1. 4 שנים סמוך למכירה

האם בתקופה של ה-4 שנים זה שימש למגורים ולא למשהו אחר. אם כל הזמן שימשה למגורים, זה אומר שהיא דירת מגורים מזכה. דהיינו, אפשר להפוך כל דירה לדירת מגורים למזכה אם לא עושים שימוש בה במשך 4 שנים. קורה הרבה שיש מדיניות מסוימת וכאשר מגיעים לפרטי הפרטים שוכחים מה המדיניות.

2. $\frac{4}{5}$ מתקופת השבח

נניח וב-4 השנים האחרונות הייתה תקופה שהדירה שימשה למשהו אחר ולא למגורים. נניח והדירה הייתה ריקה למעט חודש אחד שהדירה הושכרה למטרת נופש. כדי לפתור בעיה כזאת, $\frac{4}{5}$ מתקופת השבח, 80% מהתקופה ← צריך להוכיח ש-80% מהתקופה שהדירה שימשה בפועל למגורים במובן הרחב של המילה. אם 80% האלו הדבר היחיד שיש, זה הגיוני. 20% אפשר לשחק ולהקל. 80% זה חלק הגיוני.