

מיסוי מקרקעין**מס שבח, מס רכישה, מס רווח הון**

יש מערכת שלמה של מיסים שחלות במקרקעין אך לא נלמד עליהם- מע"מ, ארנונה, היטל השבחה, ישנם עוד מיסים שבטלו ולא נלמד- כיוון שרואים אותה בפסיקה נציין אותם – מס רכוש, מס מכירה. בסמסטר יהיו 7 עבודות להגשה, יהיה ניתן להגיש 6 עבודות להגשה – 6 נק' בונוס, מבחן אמריקאי.

- **הקדמה כללית למס שבח ומס רווח הון:**

כדי להבין את המיסים האלו אנחנו צריכים להבין את ההיסטוריה של מיסוי ישיר בישראל. מה הכוונה ל"מיסוי ישיר"? – הכוונה היא מיסוי הכנסה במובן הרחב של המילה. מהי הכנסה? התעשרות. מיסוי ישיר הוא מיסוי על התעשרות. מתי הוטל לראשונה מיסוי על הכנסה? בשנת 1941, מהו דבר חקיקה שמטיל מס? פקודת מס הכנסה. על מה חל מס הכנסה? על הכנסה פירותית (הכנסה שמופקת ממקור). על איזה סוג של הכנסה לא חל מס הכנסה? על רווח הון.

עם קום המדינה, היה צריך כסף וחיפשו מקורות אחרים לכסף – הטילו מס גם על מקורות הון. להטיל מס על הכנסות פירותיות ולא להטיל מס על רווחי הון לא תואם את האידיאולוגיה של מדינה צעירה ולכן הוחלט להטיל מס גם על התעשרות ממכירת נכס. הדבר הראשון שעשו – הטילו מס על רווח הון ממכירת מקרקעין – לרווח הזה קראו – **מס שבח מקרקעין**. דהיינו, אדם שמוכר מקרקעין וכתוצאה מכך מתעשר, ליתר דיוק מממש את התעשרות שהייתה לו, הוא צריך לשלם מס על ההפרש הזה – על הרווח שלו. (1949). החוק שמטיל מס שבח נקרא "**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשל"ג 1963**" - הוא מטיל לא רק מס שבח אלא גם מס רכישה. על מה חל מס שבח? על מכירת זכות במקרקעין.

למה עשו חוק נפרד ולא הכניסו את זה למס הכנסה? כי התפיסה הייתה שעלית ערך של נכסים זה לא הכנסה – זה רווח הון.

יש נכסים אחרים מעבר למקרקעין, רצו גם להטיל עליהם מס. נעשה במסגרת **מס רווח הון** שהוטל לראשונה ב-1952, נעשה בהדרגתיות. הטילו מס על נכסים ספציפיים ועם הזמן הרחיבו את המגמה. (בהתחלה רק על נכסים עסקיים בעלי פחת), השלימו את התהליך רק בשנת 2003 – הטילו מס על ניירות ערך בבורסה. מעוגן היום בפקודת מס הכנסה, חלק ה' לפקודה, סעיפים 88-101.

למה כאן הכניסו את זה לפקודה? התשובה היא אולי יותר פסיכולוגית ממשפטית, יכול להיות שבמשך השנים הבינו שכן מדובר בסוג של הכנסה. על מה חל מס רווח הון? על מכירת נכס.

לסיכום,

יש 3 מיסים שחלים על סוגים שונים של התעשרות:

אם זה הכנסה פירותית - **מס הכנסה**.

הכנסה כתוצאה מזכות מקרקעין - **מס שבח**.

אם מדובר על התעשרות כתוצאה ממכירת נכס - **מס רווח הון**.

מה קורה אם יש חפיפה ביניהם?

יש מאגר של הכנסות פירותיות, הכנסות שנובעות ממכירת זכות מקרקעין והכנסות שנובעות ממכירת נכס.

איך יכול להיות שהכנסה תהייה גם הכנסה פירותית וגם הכנסה ממכירת זכות מקרקעין?

דוגמא: קבלן מוכר דירה- הוא מוכר זכות מקרקעין ובמקביל אין ספק שמדובר בהכנסה פירותית- מס הכנסה. אין שום רצון להטיל מס פעמיים על אותה התעשרות, איזה מס גובר?

לפי סעיף 50(א) לחוק מיסוי מקרקעין – "מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהרווח מהם נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס".

דהיינו, מכירת זכות מקרקעין שהרווח ממנה נתון למיסוי לפי ס' 2 מכוח מס הכנסה יהיה פטור ממס שבח. במילים אחרות, **מס הכנסה גובר על מס שבח**.

יכול להתעורר קושי יישומי בסעיף הזה. מי אחראי על גביית מס הכנסה? פקיד שומה. מי אחראי על מס שבח? מנהל מס שבח – משרד נפרד. כיוון שמדובר בחוקים שונים מבחינה בירוקרטית, הקושי הפרקטי הוא שהם לא מתואמים, איך מנהל מס שבח יודע שהוא פטור ממס שבח? צריך להביא אישור מפקיד השומה שהוא נתון למס לפי מס הכנסה ואז יש לו פטור ממס שבח. הטופס נקרא – טופס 50.

מה קורה כשיש לי חפיפה בין מכירת נכס למכירת זכות במקרקעין?
 אם מכרתי מקרקעין מכרתי נכס, איזה מערכת מס גוברת? **לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה** – סעיף הגדרות, חלק ה' מדבר על רווחי הון. רווח הון חל על מכירת נכס-השאלה היא **מה זה נכס לצורך חלק ה' לפקודה?** " כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות... למעט: (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין שעל מכירתם מוטל מס שבח.. "אם אתה מוכר זכות מקרקעין לא יחול מס רווח הון, יחול מס שבח –
במילים אחרות, מס שבח גובר על מס רווח הון.

מה קורה כשיש חפיפה בין מס הכנסה לבין מס רווח הון?
 מכירת נכס לעומת הכנסה פירותית- לדוגמא מי שמוכר מלאי, מדובר על נכס וגם על הכנסה פירותית.
לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה – נכס מוגדר "כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות... למעט: (2) מלאי עסקי "כל מי שמוכר מלאי, מה שהוא מכר הוציאו את זה מההגדרה של נכס. במילים אחרות, מס הכנסה גובר על מס רווח הון.
 האם ייתכן מצב שבו אני מוכר נכס שהוא לא מלאי עסקי ועדיין יחול מס הכנסה?
 אדם שממציא פטנט או יוצר יצירה הוא מוכר את הזכויות – חל מס הכנסה מכוח ס' 2(9).
סעיף 89 (ג) לפקודת מס הכנסה אומר שאם אפשר להכיל את ס' 2 למס הכנסה ואפשר להכיל מס רווח הון – מכילים את מס הכנסה. במילים אחרות, מס הכנסה גובר על מס רווח הון.

יש היררכיה של מיסים :
 כאשר יש התעשרות דבר ראשון נבדוק האם חל מס הכנסה.
 אם חל מס הכנסה אפשר לעצור את הבדיקה – **חל מס הכנסה, המס הכי חזק.**
 נניח שהגענו למסקנה שמס הכנסה לא חל, נבדוק אם חל מס שבח – אם כן, אפשר לעצור את הבדיקה.
 אם לא חל מס שבח – בודקים אם חל מס רווח הון.
 יש מקרים שלא חל שום מס – לדוגמא במתנה לא חל מס למרות שיש התעשרות.

• **הקדמה כללית למס רכישה:**
על מס חל מס רכישה? חוק מיסוי מקרקעין סעיף 9(א) : " במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה במקרקעין. מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה .. כפי שיקבע שר האוצר "
 שיעור משווי המכירה = אחוז מסוים משווי המכירה. במילים אחרות, מי שקנה מקרקעין יהיה חייב לשלם מס רכישה בשיעור שיקבע שר האוצר.
תקנות מיסוי מקרקעין (מס רכישה) בתקנה מס' 2 נאמר כי במכירת זכות מקרקעין ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הקבוע – 6%. דהיינו, מס רכישה במקרקעין – 6% מסכום המכירה. למעט בנין או חלק ממנו דירת מגורים.
 מה ההיגיון הכלכלי? אין שום היגיון כלכלי לשלם מס רכישה אבל מדובר בכסף קל ולכן שר האוצר לא מוותר על מס רכישה.

מס שבח / מס רכישה
 על מה חל מס שבח? מכירת זכות מקרקעין.
 על מה חל מס רכישה? מכירת זכות מקרקעין (על הקונה)

שאלה לדוגמא :

לחנה דירה בת"א בה היא גרה. יש לה דירה בחיפה המושכרת לדיירים. ב-2016 היא רכשה קרקע ברמלה כדי לבנות עליה בית עם 4 דירות. כוונתה הייתה למכור את הדירות. ב-2019 היא מכרה שלוש מהדירות ברמלה. לגבי הדירה הרביעית, היא חזרה בה מכוונתה למכור אותה ובמקום זאת היא החליטה להשכיר אותה, עד תום השנה היא השכירה אותה בפועל. כמו כן היא מכרה את הדירה בחיפה. שוויה של כל דירה הוא 2,000,000 ₪. אלו מיסים יחולו עליה בשל האירועים המתוארים?

- (א) היא תחויב במס שבח בשל שלוש דירות ברמלה ודירה אחת בחיפה. היא לא תחויב במס בשל הדירה הרביעית ברמלה.
- (ב) היא תחויב במס שבח בשל הדירה בחיפה. היא תחויב במס הכנסה בשל שלוש דירות ברמלה. היא לא תחויב במס בשל הדירה הרביעית ברמלה.
- (ג) היא תחויב במס שבח בשל הדירה בחיפה. היא תחויב במס הכנסה בשל ארבע דירות ברמלה. (בגלל שינוי יעוד של הדירה הרביעית זה גם יחויב במס)
- (ד) היא תחויב במס הכנסה בשל הדירה בחיפה ובשל שלוש הדירות ברמלה. היא לא תחויב במס בשל הדירה הרביעית ברמלה.
- (ה) היא תחויב במס הכנסה בשל הדירה בחיפה ובשל ארבע הדירות ברמלה.

אותן עובדות. האם יחויבו מי שרכשו את הדירות במס רכישה?

- (א) מי שרכש את הדירה בחיפה יחויב במס רכישה. מי שרכשו את הדירות ברמלה לא יחויבו במס רכישה.
- (ב) מי שרכש את הדירה בחיפה לא יחויב במס רכישה. מי שרכשו את הדירות ברמלה לא יחויבו במס רכישה.
- (ג) מי שרכש את הדירה בחיפה יחויב במס רכישה. מי שרכשו את הדירות ברמלה יחויבו במס רכישה.
- (ד) מי שרכש את הדירה בחיפה לא יחויב במס רכישה. מי שרכשו את הדירות ברמלה יחויבו במס רכישה.

** לקרוא את הסיפור, להבין את העובדות וליישם בקיים – לסווג את סוג המיסים (מס שבח, מס הכנסה)

המשך סיכום:

אם אנחנו רוצים לדעת מתי יחול מס שבח ומתי יחול מס רכישה אנחנו צריכים לדעת מה זה "מכירת זכות במקרקעין". בניגוד לפקודה ששם השאירו אותנו עם מילות מפתח ללא הגדרה, בחוק שלנו יש הגדרות מאוד מפורטות לגבי מה זה מקרקעין, מה זה זכות במקרקעין, מכירה וכדומה – להכלל יש הגדרה.

הגדרות ס' 1:

מה זה מקרקעין? קרקע בישראל לרבות בתים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע.

קרקע אינה מוגדרת, המחוקק מניח שאנחנו יודעים מה זה קרקע. (קרקע=חלק מכדור הארץ). החוק מדבר על קרקע בישראל – מבחינה בינלאומית מדובר במס טריטוריאלי, קרקע בישראל זה מס טריטוריאלי, מה שמעניין אותנו זה לא מיהו המוכר אלא איפה נמצאת הקרקע. אם מדובר על קרקע בישראל מדובר על חוק המקרקעין, אם מדובר על קרקע בחו"ל זה לא מקרקעין – כי מקרקעין בחוק שלנו זה רק קרקע בישראל. כאשר תושב ישראל קונה מס בחו"ל לא יחול עליו מס, אם תושב חוץ קונה מקרקעין בישראל יחול מס רכישה. מס שבח ומס רכישה הם מיסים טריטוריאליים- הם חלים בישראל ורק בישראל! תושב ישראל קונה קרקע בחו"ל הוא לא ישלם מס כי הוא לא חל בחו"ל, אם תושב חוץ יקנה קרקע בישראל הוא ישלם מס רכישה או שבח – תלוי במקרה. (מס הכנסה לדוגמא הוא פרסונלי, אישי לכל בן אדם).

תושב ישראל מכר קרקע בחו"ל, הקרקע הזאת איננה מלאי עסקי – איזה מס אם בכלל יחול עליו באותה מכירה? לא חל מס רכישה- כי הקרקע בחו"ל, מס רווח הון חל על מכירת נכס, מה זה נכס? כל רכוש בישראל – או בחו"ל, למעט: זכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק מיסוי ישראל; במילים אחרות, קרקע בישראל זה לא נכס מבחינת מס הכנסה (ס' 88) ולכן לא יחול עליו מס רווח הון.

קרקע בחו"ל זה לא מקרקעין במשמעותי לפי חוק מיסוי מקרקעין ולכן זה נכס במשמעותו בפקודת מס הכנסה, ולכן על מכירת נכס בחו"ל ע"י תושב ישראל יחול מס רווח הון (מס רווח הון הוא מס פרסונלי, הוא חל על תושב ישראל ללא קשר איפה נמצא הנכס עצמו).

אילו העולם כולו היה מחולק ל-2 חלקים: ישראל וחו"ל אז היינו מפסיקים כאן. הבעיה היא שהעולם לא מתחלק ל-2 חלקים, יש את ישראל ויש את חוץ לארץ – ויש שטח מדינה שהוא לא בידיוק ישראל ולא בידיוק חו"ל – השטח הזה נקרא בלשון החוק שלנו " האיזור" (במילים שלנו: השטחים).

הסוגייה הזו באופן עקרוני נולדה אחרי 1967 כאשר החלה ההתיישבות בשטחים, אנשים רכשו קרקעות ושלחו להם שומות לשלם מס רכישה- ז"א מי שקנה קרקע שילם מס רכישה. אף אחד לא שאל האם קנו קרקע בישראל? בעופרה למשל (היישוב הראשון שהיה בשטחים) החוק הישראלי לא חל שם. לא צצה בעיה עד שאכלסו את העיר הראשונה בשטחים – מעלה אדומים, ומי שרכש דירה שילם מס רכישה עד שמישהו העלה את הטיעון הזה שהוא לא רוצה לשלם מס רכישה כי הוא לא קנה קרקע בישראל. ואכן בדקו והחזירו את הכסף לכל מי ששילם מס רכישה שהשטחים לא היו בישראל, בכל זאת רצו להסדיר את העניין הזה, כי אין שוויון בין מי שמשלם ומי לא, הרי שמדובר ביישובים שנהנים מהשירותים בישראל. מה אפשר לעשות כאן? לא רצו להכיל מס רכישה על השטחים כי זה כאילו "סיפוח שטחים"-לא רצו להכיל את החוק הישראלי על השטחים אלא רק להכיל את מס הרכישה ואת מס שבח על השטחים – מבלי להטיל את החוק הישראלי. בשנת 84 חוקקו את **סעיף 16א(ב)** "אזרח ישראלי המוכר או רוכש זכות מקרקעין הנמצאים באיזור יראו לעניין חוק זה כמוכר או רוכש זכות במקרקעין, במקרקעין המצויים בישראל".

האיזור = "כל אחד מאלה; יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואחר יריחו.. " חבל עזה עדיין מופיע בסעיף, 2004/5 הייתה התנתקות אז ברור שבתור איש מיסים המרצה הניח שיתקנו את הסעיף. העובדה היא שמבחינת חוק מיסוי המקרקעין לא התנתקו מעזה. בקיצור, האיזור זה כל איזור מהים לירדן שאיננו חלק מישראל וזה לא משנה מי שולט שם.

האם אנחנו רוצים להטיל מס על כל מי שקונה או מוכר מקרקעין באיזור? לא. אין כוונה כאן להטיל מס ישראלי על האיזור. רוצים להטיל מס רק על ישראלים שקונים או מוכרים קרקע באיזור.

מה זה ישראלי? הדרך הכי אינטואיטיבית היא להגיד "בואו נטיל מס על תושבי ישראל" הבעיה היא, שמי שתושב האיזור הוא לא תושב ישראלי, הפיתרון הוא ללכת לפי אזרחות, אבל זה לא היה מספיק להם כי היה הרבה אנשים שגרים בישראל אבל לא אזרחי ישראל (תושבי קבע, תושבי מזרח ירושלים הם אלא אזרחים, תיירים וכדומה..). ולכן הכניסו את המילה "אזרח ישראלי".

מי הוא אזרח ישראלי? (16א)

- "מי שרשום במרשם אוכלוסין בישראל או חייב להירשם בו (מי חייב להירשם: אזרח, תושב קבע וארעים, ויזה של עולה) (מי לא מופיע שם = תיירים, סטודנטים, תושבים בלתי קבועים).
- יחיד שהוא תושב ישראלי – מה זה תושב ישראלי? כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, דהיינו "תושב ישראלי" = מי שמכרז חייב בישראל.
- חבר בני אדם שהוא תושב ישראל (חברה) – לפי הגדרה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה.
- מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות והוא תושב איזור – יהודים, בין זוג של יהודים, נכדים וילדים של יהודים . נניח שיש אדם שמגיע לישראל בתור תייר, הוא רוכש דירה במעלה אדומים, לפי מה שראינו עד כה האם יחול עליו מס רכישה? תייר הוא לא אזרח ישראלי לא יחול עליו מס רכישה!!!! אלא אם הוא זכאי לעלות לישראל מכוח חוק השבות.

החוק הזה לא חל רק על קרקע אלא גם על בתים, בניינים וגם על דברים אחרים המחוברים לקרקע חיבורים של קבע - הפסיקה נוטה לבחון את הצד הסובייקטיבי- האם הכוונה הייתה לחבר את זה בצורה קבועה. איך זה בא לידי ביטוי בפועל? נניח שאני קונה מלון ומשלם סכום רב, האם אני צריך לשלם מס רכישה על הכל? צריך לעשות הפרדה בין הקרקע ומה שמחובר לקרקע לבין המיטלטלין בקרקע – אם אני קונה מקרקעין יחד עם מטלטלין משלמים מס רכישה רק על המקרקעין.

החוק לא חל על מכירת מקרקעין אלא על מכירת "זכות במקרקעין". אחרי שאנחנו יודעים מזה מקרקעין נברר מה זה זכות מקרקעין.

כהקדמה נבדוק **בחוק המקרקעין** מהם הזכויות מקרקעין שהחוק מכיר בהם: בעלות (הזכות להחזיק ולהשתמש לנצח), שכירות (הזכות להחזיק ולהשתמש לתקופה מסוימת), משכנתא (שעבוד לטובת חוב), זיקת הנאה (זכות שימוש שאינה כרוכה בחזקה) זכות קדימה (זכות לקבל הצעה ראשונה לקנות את המקרקעין).
מה הם הזכויות שחוק **מיסוי מקרקעין** מכיר בהם? בעלות או חכירה לתקופה העולה על 25 שנים.

נניח שיש לי מקרקעין ואני מתחייב כלפיך לא לבנות מעבר לגובה מסוים תמורת תשלום- מדובר בזיקת הנאה. האם על הכסף שקיבלתי יחול מס הכנסה? לא יחול מס שבח כי לא מכרתי, לא יחול מס הכנסה כי זה לא פירותי – יחול מס רווח הון. זיקת הנאה היא לא זכות במקרקעין ולכן זה נכס ואם אני מוכר זיקת הנאה אני מוכר נכס (**לפי ס' 88 לפקודה**).
נניח שבנק א' מלווה כסף, מקבל כבטוחה משכנתא – הבנק אחר כך מוכר את החוב המגובה במשכנתא למישהו אחר, הרווח שהבנק מפיק מהעסקה הזו היא הכנסה עסקית ולכן יחול מס הכנסה, כי זה פירותי.
אם מישהו שלא עוסק במתן הלוואות עושה אותו הדבר אצלו החוב + המשכנתא יסוג כנכס הון, זו לא זכות מקרקעין אלא נכס הון.

מי שרוכש את המשכנתא לא קנה זכות במקרקעין ולכן מס רווח הון, אין מס רכישה. הוא לא צריך לשלם כלום.

אין הגדרה של מה זה בעלות/חכירה בחוק מיסוי מקרקעין, יכול להיות שבכל זאת נצטרך להסתמך על ההגדרה של חוק המקרקעין. אם אני משכיר למישהו מקרקעין ל-30 שנה, אני מכרתי זכות מקרקעין. ישנן המון שאלות שמתעוררות:

מה קורה אם אני לא משכיר לו את זה לתקופה של 30 שנה אלא אני משכיר לו לתקופה קצרה יותר עם אופציה להאריך? (נניח בדוגמא, משכיר ל-20 שנה עם אופציה להאריך לעוד 20 שנה) – האם מעניין אותנו התקופה הראשונה, כל התקופה? מסתכלים על התקופה המרבית, אם החוכר יממש את כל האופציות שיש לו מסתכלים על התקופה הכי ארוכה שאפשר להגיע אליה. במילים אחרות, רואים זאת כחריכה ל-40 שנה – יש זכות במקרקעין. ("התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות..")

נניח שהאופציה היא לא של החוכר אלא של המחכיר, האם זה יהיה זכות מקרקעין? אנחנו לא בודקים את הזכויות שיש למחכיר, בודקים רק את החוכר. החוק לא לוקח בחשבון את האופציה הזו.

נניח שכתוב בחוזה שהוא ל-20 שנה והוא יתחדש באופן אוטומטי לעוד 20 שנה, אלא אם אחד הצדדים יודיע לצד השני שהוא לא מעוניין, אם אף אחד לא יודיע לשני בזמן מסוים החוזה יתחדש אוטומטי, האם יש מכירה של זכות מקרקעין? לא חל, כי הם יוכלו להאריך את החוזה רק אם שניהם מסכימים. אין לחוכר זכות ברירה להמשיך את החוזה ולכן זה ייחשב כחוזה ל-20 שנה. אין זכות מקרקעין.

החוק לא מתייחס להמשך, מה קורה בהמשך אם האופציה כן ממומשת או לא ממומשת. ניקח את המקרה הפשוט: **מה קורה כאשר האופציה ממומשת?** החוכר שילם כבר מס רכישה על כל התקופה. **מה קורה כאשר האופציה לא ממומשת?** החוק לא מתייחס לעניין הזה. זה עלה לדיון בבית המשפט העליון בפרשת עיריית ת"א נ' מס שבח – למעשה אם אנחנו ננסה לפשט את זה, יש 3 פתרונות אפשריים:

1. החזר יחסי
2. אין החזר
3. החזר מלא

דעת הרוב של השופטת חיות – היא אמרה שיש כאן חוזה אחד לתקופה ראשונה, ויש חוזה לתקופה שנייה. החוק מתייחס לשניהם יחד. החוזה הראשון נכנס לתוקף מיד, החוזה הראשון והשני נקראים כל אחד – חוזה ראשי. ישנו חוזה משני שאומר מתי ייכנס החוזה הראשי לתוקף (כשהוא יחליט להאריך), אם החוכר איננו מפעיל את האופציה שלו, האם החוזה השני מופעל? לא. גם לא החוזה המשני, לכן רק החוזה הראשי הראשון יהיה בתוקף. בסעיף 102 לחוק נאמר – "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי התבטלו מכירת זכות מקרקעין ששולם עליה מס. דעת מיעוט של השופט עמית- האם החוק מתנה את ההגדרה הזו במימוש בפועל של האופציה או בעצם קיום האופציה?", לכן אם יש לו אופציה הוא רכש זכות מקרקעין וזה שהאופציה לא מומשה החוק לא מסתכל על זה ובגלל זה הוא רכש זכות במקרקעין שאין החזר כי הוא רכש זכות מקרקעין, אדם שלא ממש את הזכות במקרקעין שלו זו בעיה שלו!

שאלות לדוג':

1. חברת יוקונומו היא חברה יפנית המשקיעה בנדל"ן מניב במדינות רבות בעולם. בשנת 2019 רכשה קרקע במעלה אדומים תמורת 10,000,000 ₪. כוונתה הייתה להקים שכונת מגורים ולהשכיר את הדירות. עלות הבניה המשוערת היא 90,000,000 ₪. האם היא תחויב במס רכישה ואם כן באיזה סכום?
א. היא אינה חייבת לשלם מס רכישה כי הקרקע היא קנתה היא בבחינת מלאי עסקי.
- ב. היא אינה חייבת לשלם מס רכישה כי הקרקע שהיא קנתה אינה "מקרקעין" כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין- הסבר- לפי ס' 1 לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, ולפי ס' 16א אומר שמי שרכש זכות מקרקעין באזור רואים אותו כאילו הוא רכש קרקע בישראל, הקרקע במעלה אדומים אם כך היא לא קרקע בישראל, ולכן התשובה הנכונה היא ב'.
- ג. היא אינה חייבת לשלם מס רכישה כי מס רכישה אינו חל על רכישת זכויות במקרקעין בידי תושבי חוץ- אם אדם\חברה תושב חוץ קונה בית באזור הוא ישלם מס רכישה כי הוא מס טריטוריאלי.
- ד. היא תחויב במס רכישה בסך של 6% כפול 10,000,000 ₪ (600,000 ₪).
- ה. היא תחויב במס רכישה בסך של 6% כפול 100,000,000 ₪ (6,000,000 ₪).

2. בשנת 2010 ראובן החכיר בניין לשמעון ל-30 שנה. בשנת 2019 שמעון המחה את זכויותיו ע"פ חוזה ללוי. אלוי מיסים אם בכלל יחולו על שמעון ועל לוי בשנת 2019?

- א. שמעון ישלם מס שבח. לוי ישלם מס רכישה.
 ב. שמעון ישלם מס שבח. לוי לא ישלם מס.
 ג. שמעון ישלם מס רווח הון. לוי ישלם מס רכישה.
 ד. **שמעון ישלם מס רווח הון. לוי לא ישלם מס- הסבר-שמעון לא מכר ללוי זכות במקרקעין מאחר וזה לא עולה בגדר ס'1 היינו זה מתחת ל-25 שנה, לוי ישלם לא ישלם מס רכישה בגלל ס'9 לחוק מיסוי מקרקעין, ובגלל שס'88 לפקודה מגדיר מהו נכס והבניין ששמעון ממחה זכויות ללוי הוא עולה על הגדרתו של נכס הוא ישלם מס רווח הון.**
 ה. שמעון לא ישלם מס ולוי לא ישלם מס.

התמקדנו עד כה בצד של החוכר האם הוא צריך לשלם מס רכישה או שהוא לא צריך לשלם מס רכישה, אם כך מה השאלה שתעלה לגבי המחיר, לדוג' אדם המחכיר מקרקעין מקבל שכירות, כאשר יש התנגשות בין מס שבח לבין מס הכנסה מה גובר? מס הכנסה, אם חל מס הכנסה לא יחול מס שבח לפי ס'50; האם זה נכון בכל מצב שאני מחכיר מקרקעין בהכרח יחול עלי מס הכנסה? האם יכול להיות מצב שיחול מס שבח? ואם כן מתי? - בספרות קיימים דעות שונות באשר לשאלה זו בפסיקה אין הרבה התייחסות לשאלה הזו, רמז אחד ראינו בפס"ד תל אביב- שם מדובר היה בחוזים ארוכי תווך, מדובר היה בתקופה של 60 שנה ועוד חוזה לתקופה של 49 שנה, וביהמ"ש אמר שעצם כך שהגענו לתקופה של 109 שנים למעשה לא נשאר לו כלום מהנכס כי הוא לא מניב ממנו משו; כנראה שהתפיסה היא שהזכות השירית של אדם לקבל את הנכס בחזרה לאחר 100 שנה היא לא שווה כלום (ככל שהזכות היא דחוייה יותר השווי שלו יורד פלאים, הזכות לקבל משו בעוד 100 שנה כמעט לא שווה כלום).

- ככל שהתקופה יותר ארוכה הנטייה לראות בחכירה כמשו הוני, וככל שהחכירה היא יותר קצרה הנטייה תהיה לראות בזה כחכירה בעלת אופי פירותי.
- יכול להיות שתשלום מראש יחזר נטייה לראות בחכירה בעלת אופי הוני.

בר נ' מנהל מס שבח – הייתה חכירה ל-15 שנה ושם אמרו שאופי ההחכרה היא פירותית. לגב' בר הייתה קרקע, היא הקימה חברה, והחכירה את הקרקע לחברה תמורת 5 מיליון דולר לתקופה של 15 שנה, בזמנו לפי חוק מיסוי מקרקעין חכירה מעל 10 שנים נחשבה למכירת זכות מקרקעין (כיום זה מעל 25 שנה), קרי זה נחשב שמכרה לחברת זכות מקרקעין, העסקה דווחה למס שבח, בר שילמה מס שבח בשיעור של 12% (כך היה נהוג בזמנו), והחברה שילמה מס רכישה בסכום של 5%. דהיינו היא שילמה \$ 600,000, והחברה שילמה \$ 250,000. אם היא הייתה מחכירה את החברה בעצמה כאדם פרטי היא הייתה משלמת מס הכנסה בשיעור של 50%. אך בדרך בה היא עשתה אותה, ע"י החברה, דמי השכירות שהחברה שילמה זו הוצאה שמונתת בניכוי ואם היא משכירה את זה באותו סכום יוצא שלחברה כמעט ואין הכנסה חייבת, בעצם כל דרך הפעולה שלה הייתה למטרת הפחתת תשלום המס, התיק הגיע למס שבח, ראה משהו חשוד והוא העביר את זה לפקיד השומה. פקיד השומה דרש עבור ה-5 מיליון מס הכנסה, על סמך כך שדמי שכירות זו הכנסה פירותית וחייבת במס הכנסה. מס הכנסה יגבור על מס שבח כאשר ההכנסה תהיה בעלת אופי פירותי ולא הוני. בעצם השאלה המשפטית הייתה האם החכרה ל-15 שנה נחשבים לאופי הוני או פירותי. במקרה הזה הוחלט שמדובר באופי פירותי. בסופו של דבר היא שילמה 2,500,000 מיליון \$ מס הכנסה מעבר למס רכישה ששילמה החברה כבר בהתחלה.

האם דיירות מוגנת היא זכות במקרקעין? לא, זכות במקרקעין נמצא בסעיף 1 לחוק, דיירות מוגנת היא הרשאה שמתחדשת כל הזמן. זכות במקרקעין היא בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. מה התקופה המרבית שהדייר יכול להחזיק במקרקעין מכוח הסכם? 0. אין הסכם. אם בודקים את התקופה המרבית שהדייר יכול להחזיק במקרקעין מכוח הסכם התשובה היא 0, הוא מחזיק מכוח החוק ולא מכוח הסכם.

זה מה שנאמר בפס"ד גרופינקל, דיירות מוגנת אינה זכות מקרקעין כי לא מדובר בחכירה או הרשאה מכוח הסכם, מדובר בהרשאה מכוח החוק.

אם דיירות מוגנת היא לא זכות במקרקעין, איך נסווג דיירות מוגנת לצורכי מס? מי שרוכש דיירות מוגנת חייב מס רכישה? לא. אם מישהו שמוכר דיירות מוגנת חל עליו מס רווח הון? האם מדובר בנכס? האם הזכויות של דייר מוגן הם נכס?

פקודת מס הכנסה, סעיף 88 מגדיר לנו מהו נכס (מס רווח הון חל על מכירת נכס) – נכס הוא כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה ... מלאי עסקי, זכות חזקה במקרקעין-בין שבדין ובין שבישור המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח " – אם זכות מקרקעין היא לא נכס לפי הפקודה לא חל מס רווח הון. לא חל עליו גם מס הכנסה לפי ס'2. על דיירות מוגנת לא יחול מס.

לא חל מה הכנסה כי זה לא מלאי, לא חל מה שבח כי זה לא זכות במקרקעין, לא חל מס רווח הון כי זה לא נכס. בנסיבות האלה אין מס. גם מי שרוכש לא ישלם מס.

יש שני סוגים של דיירות מוגנת – דיירות מוגנת בדירה, דיירות מוגנת בעסק.

יש דיירות מוגנת גם בעסקים, יש עסק שמחזיק במקום מכוח חוק הגנת הדייר. כאשר אדם כזה מוכר את הזכויות שלו איזה מס יחול עליו? חל עליו מס רווח הון, כי מדובר בנכס. לא חל עליו מס הכנסה כי זה לא מלאי. מי שרוכש זכות כזאת, איזה מס הוא ישלם? הוא לא ישלם כי הוא לא קונה זכות במקרקעין. כאשר אנחנו עוסקים בדיירות מוגנת יש לזכור שדיירות מוגנת בדירה היא לא נכס, דיירות מוגנת בעסק זה כן נכס = בשתי המקרים זה לא זכות מקרקעין!!! דמי מפתח לא מתייחס למס הכנסה, כי סעיף 2 כולו חל על הכנסה פירותיות. **מתי דמי מפתח הם הכנסה פירותית?** כאשר אדם מוכר את הזכויות שלו, הדייר הנכנס מקבל את דמי המפתח – חלק מגיע לדייר היוצא וחלק מגיע לבעלים. אצל הבעלים דמי המפתח שהוא מקבל זו הכנסה פירותית ולכן הוא צריך לשלם מס הכנסה. למה זה הכנסה פירותית? כי הוא לא נפרד מהנכס שלו, הוא נשאר עם הנכס – רק התחלפו הדיירים. הדייר היוצא ויתר על הזכויות שלו.

שאלה:

1. דיירות מוגנת –

- יהודה הוא דייר מוגן במקרקעין השייכים לזבולון. יהודה מוכר את זכויותיו ליששכר תמורת "דמי מפתח". על-פי חוק, בעל הבית (זבולון) לוקח חלק מדמי המפתח והיתרה מגיעה לדייר היוצא (יהודה).
- (א) איזה מס יחול על יהודה? הסבר.
- (ב) איזה מס יחול על יששכר? הסבר.
- (ג) איזה מס יחול על זבולון? הסבר.

תשובה:

- א. המרצה אומר שלא נתון אם מדובר בדיירות מוגנת בדירה או בעסק. ולכן אם מדובר בדירת מגורים יהודה לא צריך לשלם מס כלשהו, אם מדובר בעסק יהודה יחויב במס רווח הון. כשהמרצה אומר בעל הבית- הוא מתכוון גם בבית וגם בעסק.
- ב. שום מס לא יחול על יששכר – כי זו לא זכות במקרקעין.
- ג. מס הכנסה, כי זו הכנסה פירותית.

בניח שזבולון ימכור את זכויותיו במקרקעין – חל עליו מס שבח, כי מדובר על מכירת זכות במקרקעין (בעלות).

שאלה:

2. זכויות בנייה –

- (א) תקרא/י את ההגדרה של "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק. מה היא אומרת לגבי זכויות בנייה?
- (ב) מה הייתה השאלה אשר עמדה על פרק בפרשת **הדרי החוף**?
- (ג) מה קבע בית המשפט?
- (ד) האם קביעתו של בית המשפט תואמת את תשובתך לשאלה 1? אם לא, אזי איך נימק בית המשפט את החלטתו?
- (ה) עניינה של פרשת **הדרי החוף** היה חוזה חכירה.
- (1) מה אמר בית המשפט לגבי מקרים של בעלת?
- (2) האם לדעתך אמרה זו תואמת את נימוקיו בכל הנוגע לחכירה (שאלה 2 (ד) לעיל)?

תשובה:

- א. אם אנחנו נצמדים באופן שטחי לחוק, לכאורה זכות בנייה היא לא זכות מקרקעין. כאשר אנחנו עוסקים בזכות בנייה הכוונה היא לזכות בנייה שנמכרת ללא קשר למקרקעין.
- ב. השאלה בפרשת הדרי חוף היא - האם זכות בנייה היא זכות מקרקעין.
- ג. בית המשפט החליט שזכות בנייה היא כן זכות מקרקעין, כתוב שחכירה היא זכות להחזיק ולהשתמש לתקופה מוגבלת. באותה פרשה בשנת 1955 הם קיבלו קרקע חקלאית, היה מותר להם להחזיק ולהשתמש בצורה מאוד מוגבלת, אחר כך ב-1993 הם קיבלו זכות בנייה. ז"א הם קיבלו עוד שימוש אפשרי במקרקעין, הרחיבו את זכות החכירה. חכירה כוללת את שתי הזכויות שקיבלו, הוסיפו להם זכויות חכירה כי הרחיבו להם את הזכות להשתמש – ולכן מדובר בזכות במקרקעין, זכות בנייה היא זכות להשתמש במקרקעין, מדובר בתוספת חכירה. זכות בנייה היא מרכיב של חכירה.

המה קורה כאשר מי שקיבל את הזכויות הנוספות זה לא חוכר - אלא בעלים? פס"ד זה אמר שבמקרה שמדובר בבעלים ולא חוכר זה שונה. הבעלים לא יכול להרחיב את הבעלות שלו, אבל, כאשר השאלה הזו הגיע לדיון בפרשת

ר.א.ר.ד. עלתה השאלה מה קורה כאשר הבעלים מקבל זכויות בניה? אותו הדין, גם אצל הבעלים זכויות בניה הם זכות במקרקעין, הם הפכו את האוביטר של הערת אגב בהדרי החוף ואמרו שגם אצל הבעלים זכות בניה היא זכות במקרקעין. בעלים משלמים גם מס רכישה.

מס שבח ומס רכישה שניהם חלים על מכירת זכות מקרקעין. אם יש לפנינו זכות מקרקעין אנחנו צריכים לעבור ולראות אם יש מכירה. מכירה מוגדרת בסעיף 1 לחוק, יש לה 4 חלופות ולפני שנגיע אליהם יש ברישא של הסעיף הערה חשובה – מכירה לענין זכות מקרקעין בין תמורה ובין ללא תמורה; הביטוי אומר שהתמורה אינה רלוונטית. כאשר אנחנו עוסקים בשאלה האם מדובר במכירה לא מעניין אותנו מה התקבל בתמורה, ואם בכלל. (יכול להיות שזה יהיה רלוונטי לעניין של פטורים מסוימים). מכירה היא מכירה בתמורה, ללא תמורה – לא מעניין אותנו מה קיבלתי בתמורה ואם בכלל קיבלתי.

אם כן, **מהי מכירה? לפי ס' 1 לחוק:**

1. "הענקתה של זכות מקרקעין, העברתה או ויתור עליה" – חלופה זו מדברת על 3 תת חלופות: הענקה, העברה או ויתור.

העברה מדברת על העברת זכות מקרקעין, הזכות הייתה של א' ואחרי הפעולה היא עוברת לב'. הענקה זה מצב שבו אין לא' זכות, אבל א' גורם לכך שהזכות נוצרה אצל ב' (קמה זכות חדשה אצל ב') – איך אפשר להעניק זכות במקרקעין? לדוגמא נניח שהמדינה מחליטה להוסיף למישהו זכויות בניה, לפני זה הזכות בניה לא הייתה קיימת לו המדינה העניקה לו את זכות הבניה-זכות יש מאין. דוגמא נוספת: הענקת זכות חכירה. א' הוא הבעלים והוא מחכיר מקרקעין לב' הזכות חכירה לא הייתה קיימת לפני זה א' העניק לב' את הזכות חכירה.

ויתור זה כאשר יש לא' זכות במקרקעין א' עושה משהו והזכויות האלה נעלמות- היא לא עוברת, היא נעלמת- מתפוגגת. איך יכול להיות שזכות במקרקעין נעלמת? לדוגמא- ניתן לבטל זכות חכירה, אחרי שמבטלים את זכות החכירה היא נעלמת. לגבי ויתור יש שאלה שמתעוררת שאינה מתעוררת בהענקה או העברה, השאלה היא – האם נרכש משהו? הרי שהזכות נעלמת, לכאורה אין מישהו שרכש אם כי הפסיקה (לא בעליון), הפסיקה אומרת שזה לא חד משמעי, אם אני נותן זכות חכירה ומקבלת על זה כסף ואז מוותרים על הזכות הזאת יראו כאילו זו מכירה. ההבחנה היא חשובה כי יש סעיפים בחוק שמתייחסים להענקה, לויתור ולהעברה כל אחד בנפרד.

לדוגמא ס' 63 לחוק מיסוי מקרקעין- "ויתור על זכות ללא תמורה פטור ממס". – אדם מוותר ללא תמורה, יש פטור. מדובר פה ספציפית על ויתור.

נניח שלחברת האם יש בעלות במקרקעין ושחברת הבת היא החוכרת. רוצים לאחד את כל הזכויות בחברה אחת, השאלה היא מהי הדרך הכי נוחה לעשות את זה מבחינת המס? אפשר להעביר את הבעלות לחברת הבת, יש העברה / מכירה חברת האם תחויב במס שבח. חברת הבת יכולה לוותר על זכות החכירה תמורת כלום, ללא תמורה – ואז היא פטורה ממס (ס'63).

נניח שממחוקק היה מסתפק בהענקה, העברה או ויתור החוק היה לא אפקטיבי. כי על פי דיני הקניין במדינת ישראל, איך מעבירים זכות מקרקעין? ברישום בטאבו. איך מעניקים זכויות? ברישום בטאבו. אם אני חותם על חוזה שבו אני מוכר לך את המקרקעין בפועל המקרקעין עדיין שלי בפועל עד שאני מעביר זאת בטאבו. המחוקק אמר שהוא לא מוכן שאנשים יעשו פעולות חוזיות בקשר למקרקעין ולהתחמק מהמס הזה, הוא רוצה שההתחייבויות החוזיות יהיו סוג של מכירה ולכן הוא הביא את החלופה השנייה :

2. "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור".

הענקה של זכות חוזית לקבל זכות מקרקעין, איך מעניקים זכות חוזית? חותמים על חוזה שבו אני מוכר בזה את המקרקעין שלי לך הזכות הקניינית עדיין שלי ובצד השני יש זכות חוזית לקבל זכות מקרקעין. הזכות הזאת נוצרה בעת חתימת החוזה, א' גרם לכך, המוכר העניק לאותו אדם זכות חוזית. זה נחשב למכירה.

נניח שאני חתמתי על חוזה עם מישהו שבו הוא התחייב למכור לי את המקרקעין שלו, אני את הזכויות החוזיות שלי מעביר הלאה למישהו אחר. א' הוא הבעלים שהתחייב כלפי ב' למכור לו את המקרקעין שלפני שהזכויות נרשמו ב' מוכר את הזכויות שיש לו לג'. איך אנחנו נסווג את זה לצורכי מס שבח? האם ב' מכר יש לו זכות מקרקעין? אין לו כי זו לא בעלות ולא חכירה. יש לו זכות חוזית. זכות חוזית היא לא זכות מקרקעין. המחוקק רצה לכלול גם את זה ולכן הוסיף "העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין", המחוקק אמר שעל אף העובדה שזכות חוזית היא לא זכות במקרקעין המחוקק קבע שעסקאות בזכויות חוזיות למכירה של זכות במקרקעין.

בדרך כלל מהו יום המכירה כשאנחנו עוסקים במכירה במיסוי מקרקעין? יום חתימת החוזה. יש מקרים נדירים שאין זכויות חוזיות ועושים ישירות העברת בעלות בטאבו.

התעוררה בפסיקה השאלה מה קורה כאשר עושים חוזה על תנאי? מה האפשרויות לגבי יום המכירה? אם יש חוזה על תנאי אפשר לחשוב שרגע המכירה הוא רגע חתימת החוזה, ואפשר לחשוב שכאשר התנאי מתקיים מתקיימת מכירה. הפסיקה לא אמרה מפורשת מה קורה, השאלה הזאת הגיעה בסופו של דבר להכרעה של בית המשפט בפס"ד שרון – קיבלו את זכויות הבניה ואז דיווחו מס ורשויות המס אמרו שהם צריכים איחרו את המועד כי זה לא היה מועד המכירה. בית המשפט היה צריך להכריע בעניין הזה והוא אמר שדיני המיסים במקרה כזה הולכים אחרי דיני החוזים (כי שופטים מכירים את דיני החוזים ולא מכירים את דיני המיסים – המרצה אמר) ולאן נאמר שיום המכירה הוא יום כריתת החוזה. אם התנאי לא מתקיים, החוזה מתבטל ואז לפי סעיף 102 יש החזר מס.

בינואר 2019 משה ושרית חתמו על חוזה לפיו משה מוכר קרקע לשרית. בחוזה נאמר שאם שרית לא תשיג רישיון בניה תוך שנה, החוזה יתבטל.

א. האם בינואר 2019 נמכרה זכות מקרקעין? כן – לפי פס"ד שרון. שעסקאות בזכויות חוזיות לזכויות מקרקעין אף הן ייחשבו למכירה של זכות במקרקעין.

ב. נניח שדצמבר 2019 שרית משיגה את רישיון הבניה, מה השלכות המס? אין השלכות מס. כי המכירה הייתה ביום כריתת החוזה, אין השלכות מס על רישיון הבניה לאחר שנה.

ג. נניח שחלפה שנה ועל אף מאמציה שרית אינה משיגה רישיון בניה. מה השלכות המס? מחזירים לה את המס לפי סעיף 102.

פס"ד שרון בית המשפט אומר שההלכה היא שכריתת חוזה על תנאי היא מכירה ואם התנאי לא מתקיים יראו זאת כביטול.. לא יחול ב2 מקרים :

1. כאשר לא ביצע החוזה אלא קיום החוזה מותנה. יש תנאי לעצם קיום החוזה. (החוזה מותנה באישור בית משפט – עד שבית המשפט לא מאשר אין תוקף לחוזה, מתי זה נחשב כמכירה? כאשר בית משפט מאשר).
2. במקרה של אופציה. דהיינו, כאשר אני נותן למישהו אופציה למישהו לקנות מקרקעין יכול להיות שמועד המכירה זה לא יום הענקת האופציה אלא יום מימוש האופציה.

מה קורה כאשר אנחנו מדברים על חוזה אופציה?

יש לי אפשרות בחירה בין 2 אפשרויות. מה קורה מבחינת השלבים של החוזה? בשלב הראשון יש לי את החוזה, דהיינו הענקת אופציה. במועד הענקת האופציה מה בדר"כ קורה? בדר"כ מקבל האופציה משלם משהו ונותן אופציה (כמו מקדמה), יש בדר"כ תשלום עבור האופציה. אח"כ יש 2 אופציות :
מימוש אופציה - הקונה אמור להשלים את התשלום עבור מימוש האופציה.

החלופה השנייה היא אי מימוש האופציה – אין מה להשלים כסף, בחרתי לא לממש את האופציה.

מהן השלכות המס לחוזה אופציה? אין תשובה. יש לפחות 3 גישות בעניין הזה.

גישה ראשונה: הענקת האופציה היא מכירה של זכות מקרקעין- אם נלך לפי האופציה הזו, מהו שווי המכירה? תשלום עבור הענקת האופציה + תשלום עבור מימוש האופציה. (מחיר מלא של המכירה), הרבה ועדות ערר תומכות בגישה זו, החל משנות ה70 היו לא מעט מקרים שהגיעו לשם כאשר אנשים שעשו חוזה אופציה ודיווחו רק אחרי מימוש האופציה, ועדות הערר אמרו שהם איחרו בדיווח כי הם היו צריכים לדווח ביום כריתת חוזה האופציה – ולא ביום מימושה. (ערעורים במס הכנסה הולכים למחוזי, במס שבח זה הולך לוועדת ערר – הוא יושב פיזית בתוך בית משפט מחוזי והוא מקביל לו, יש 2 שופטי צד – הכוח התקדימי שלו הוא כמו בית משפט לכל דבר, היתרון הוא ההליך הקצר). מעולם לא עלתה שאלה בפסיקה מה קורה אם האופציה אינה ממומשת. מה קורה אם לא מממשים את האופציה? כנראה שאי מימוש האופציה שווה ערך לביטול ואז מחזירים את המס.

עולה השאלה מה קורה לגבי התשלום עבור הענקת שנסאר אצל המוכר? הפסיקה לא עונה על השאלה, לדעת המרצה חל מס הכנסה, כי מדובר בהכנסה פירותית, בעל המקרקעין לא ויתר על המקרקעין (הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה, הכנסה פירותית ממקרקעין). מה הדין של מי ששילם? הרי זה נחשב כהוצאה הונית, כנראה שנסווג את זה כהפסד הון. (הפסד הון אפשר לקזז כנגד רווח הון- נלמד בהמשך)

גישה שנייה : יום המכירה הוא יום המימוש – יש תימוכין לגישה הזו בחוק מיסוי מקרקעין סעיף 1 (2)- " הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין ; לא זכות לדרוש – אלא זכות לקבל. כל עוד לא מימשת את האופציה אין לי זכות לקבל כלום. כל עוד האופציה באוויר יש לי זכות להפעיל את האופציה, ברגע שאני מפעיל את האופציה יש לי זכות לקבל. שווי המכירה הוא למעשה תשלום עבור הענקת האופציה + תשלום עבור מימוש האופציה.

מה דינו של אי מימוש? אין ביטול כי אין מכירה. מה לגבי התשלום עבור הענקה? מס הכנסה יחול.

גישה שלישית: אין לה שום בסיס בחוק או בפסיקה. זו גישה של רשות המיסים שאין לה שום תימוכין. הגישה הזו אומרת שיש 2 מכירות – הענקת אופציה היא מכירה של זכות במקרקעין (האופציה) האופציה עצמה היא זכות במקרקעין. המכירה השנייה היא מימוש- מכירת הבעלות/זכות במקרקעין. מדווחים פעמיים. שווי המכירה בפעם הראשונה הוא תשלום עבור הענקה, שווי המכירה בפעם השנייה הוא תשלום עבור המימוש. נניח שמדובר בדירת מגורים מזכה שהיא פטורה ממס – במקרה כזה יהיה לנו פטור ממס רק במכירה של המימוש, ולא במכירת אופציה. מכירת אופציה לא פטורה ממס.

חזרה חלופין:

בפרשת חוף התכלת תנאי החזרה היו שהחברה הייתה צריכה להחליט אם למכור לאפריקאים קרקע או להחזיר להם את הקרקע. לא ידוע לנו איזה קרקע. איך יחליטו איזה קרקע? או שיחליטו ביניהם או שזה ילך לבוררות. החברה הייתה צריכה להחליט תוך 90 יום אם היא רוצה להחזיר את הכסף או להעניק קרקע. בפועל החברה בחרה לא בחרה בכלום, היא לא הודיעה להם מה היא רוצה לעשות- היא לקחה את הכסף. באותה תקופה היה פיקוח על המטבע ולכן אסור היה להחזיק מטבע חוץ או להוציא מטבע חוץ ללא אישור של בנק ישראל, כדי להוציא את הכסף אם רצו להפעיל את החלופה הזו להחזיר את הכסף היה צריך את אישור של הבנק, בנק ישראל לא אישר להוציא את הכסף – החברה לא עשתה כלום, היא לא הודיעה לחברה השנייה והכסף והקרקע נשאר אצלה. עברו 14 שנים מרגע העסקה עד לקביעת בית המשפט העליון. המרצה אומר שהוא חושש שזו עסקת בלוף, מה שעניין אותם זה לא הקרקע, מה שהיה חשוב לחברה זה להוציא דולרים מהמדינה – רק השערת המרצה!!

כמה שאלות שהתעוררו בנוגע להשלכות של המס:

1. פקיד השומה אמר שיש מכירה של זכות במקרקעין, האם יש מכירה של זכות במקרקעין? החברה טענה שלא נכרת חזרה כי לא הייתה גמירת דעת ומסוימות, אין לזה תוקף. בית המשפט אמר שאפשר להשלים את הפרטים החסרים – כמו זיהוי הקרקע. בית המשפט אמר שיש חזרה, אולם מבחינת מיסוי מקרקעין – לא מדובר על מכירת זכות במקרקעין כי אין פרטים מספיקים בחזרה, אזה דוח נמלא? על איזה מקרקעין מדובר? מה שווי הרכישה? יש חזרה, אבל אין זכות במקרקעין. 2. אמרו שיש חזרה אופציה ועדיין לא מימשו את האופציה – בית המשפט אמר שלא מדובר בחזרה אופציה אלא בחזרה חליפין.

חזרה אופציה – לעשות או לא לעשות, חזרה חליפין נותן לך 2 אפשרויות בחירה – אתה חייב לבחור, מי שקיבל אופציה לא יכול להפר את החזרה- הוא יכול לממש או לא לממש. מי שיש לו חזרה חלופין ולא בוחר בין א' לב' הוא מפר את החזרה.

3. החברה טענה שהם לא בחרו בשום חלופה, הם פשוט לא עשו שום דבר – הם עדיין לא החליטו. התייחסו לטענה זו כי ברגע שאחת האופציות כבר לא אפשרית ישר נבחר בחלופה השנייה – ברגע שבנק ישראל לא אישר להעביר את המט"ח לחו"ל אוטומטית נבחרה החלופה השנייה של מכירת המקרקעין.

בחזרה חלופין כזה מהו יום המכירה? יום כריתת החזרה או יום בחירת החלופה?

כאשר נבחרה אחת מהחלופות ולא גם בליאת ברירה, הופך חזרה חלופין לחזרה רגיל לכל דבר, רואים את החזרה כאילו נכרת מההתחלה כחלופה שנבחרה, חל רטרואקטיבית. רואים את כל הזכויות והחייבים על פי החלופה שנבחרה כאילו קמו מן ההתחלה. (פרשת חוף תכלת)

2 החלופות שניתנו בפרשת חוף התכלת: הלואה (ולהחזיר את הכסף), או לתת מקרקעין (מכירת זכות במקרקעין). כשנכרת החזרה לא ברור באיזה חלופה בחרו, מתי

יום המכירה הוא יום כריתת החזרה, אבל הוא נעשה יום מכירה רק לאחר בחירת החלופה – רטרואקטיבית. רק לאחר שאני בוחרת את החלופה אני צריכה לדווח על המס – אחורה זה ייחשב לי איחור של הדיווח מס ויוטל עליי קנס – לא נאמר מפורשות אבל משתמע מהפסק דין; איך זה מתיישב עם השכל הישר להטיל חובת מס רטרואקטיבית? מאוד מוזר אבל זה מה שאומר פסק הדין המנחה בפרשת חוף תכלת. פס"ד בעייתי. לא להגיש דוח בזמן זה עבירה פלילית

אם יש לי לקוח שרוצה לעשות חזרה חלופין, נוכל להציע לו להגיש דוח על תנאי, דוח ליתר זהירות כאילו נקנה המקרקעין, לצרף את החזרה עם מכתב שאומר שיש חזרה חלופין ובשלב זה אין מכירת זכות במקרקעין- יכול להיות שיסתבר בדיעבד שזה כן מכירת זכות במקרקעין ושהייתי צריך להגיש עכשיו דוח אז ליתר זהירות אגיש דוח על תנאי, ואם אחזור בי מהחלופה הזו אודיע לכם.

נניח שבחזרתי בהלוואה ולא למכור את המקרקעין, אני לא צריכה לבקש ביטול עסקה – אלא להגיד שהדוח על תנאי שהגשתי ליתר זהירות הוא לא רלוונטי כי בחזרתי בחלופה השנייה.

המחוקק הניח שברגע שהוא הגדיר מה זה מכירה, אנשים ינסו לעבור על ההליך הזה, ולנסות לעשות עסקה בצורה כזו שלא נכנסת למונח "מכירה".

נניח שאני רוצה לקנות מקרקעין ואחר כך להעביר את זה למישהו אחר, אם אני קונה את המקרקעין ומוכר את זה הלאה – מדובר ב2 מכירות, אני רוצה לעשות את זה ולהפחית את נטל המס (מס רכישה), איך אפשר להפחית זאת? המחוקק העלה על דעתו את הדבר הזה: אנחנו עושים חוזה, בחוזה נאמר שאני קונה ממך את הזכות להורות לך למי להעביר את המקרקעין, באותו שלב שעשיתי את החוזה הזה – למי שייכים זכויות המקרקעין? אצל המוכר, כי עדיין הזכות אצלי עד שהקונה יגיד לי למי להעביר את זה. כשאני מנצל את הזכות שלי ואומר לך להעביר את הקרקע למישהו אחר – מי מרוויח? הקונה, ב' כי הוא יכול להינות מהרווחים אחר כך. (א' מעניק הזכות, ב' הוא המקבל הזכות) – נניח שעד שאני אמרתי לא' למי להעביר את הזכות שווי הנכס עלה – א' לא מרוויח מזה כי הוא כבר מכר את הזכות הזו. ב' מרוויח כי הנכס שלו שווה יותר עכשיו. יש מכירה אחת בין א' ל-ב'.

כדי למנוע את האפשרות לעקוף דבר כזה – הוסיפו את ס' 1(3) – "הענקה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין ...". השלכות של המס יהיו פעמיים – מס רכישה מא' לב', וב' ג'.

על החלופה הזו יכולות להיות השלכות מאוד לא נוחות, בא לידי ביטוי בפרשת לדנשפט. בפס"ד זה לנדשפט כרת חוזה בו סוכם כי תירכש קרקע, אך לא היה מוחלט האם הקרקע נרשמת על שמו או על שם חברה מטעמה הוא פועל והיה עליו להשיב תוך 90 יום לחברת סי אנד סאן בע"מ. לנדשפט הקים חברה והיא אישרה את החוזה עבור עצמה ושהוא פועל בעבורה. ואז מנהל מס שבח טען שיש פה שתי מכירות הראשונה מהמוכר למר לנדשפט והשנייה ממר לנדשפט לחברה. מנהל מס שבח דרש מס רכישה, אך באף בשלב לא דיבר מנהל מס שבח על מס שבח, למה? מאחר ומר לנדשפט קנה ורכש תוך כמה ימים, כך ששווי הזכות לא עלה ככל הנראה, אז באופן עקרוני היה אמור לשלם, אבל מאחר וקנה ומכר מיד אז הסכום הוא 0 ₪, שהרי מס שבח הוא יחסי מהרווח שצומח מהמקרקעין מיום הקניה ליום המכירה. מר לנדשפט מטעמו טען שהוא ידה הארוכה של החברה ולכן אין מקום למיסוי כפול.

ברק אמר שאפשר להיות שלוח של חברה שטרם הוקמה, יש עם זה בעייתיות תפיסתית לפעול בשם מישהו שאינו קיים, סע' 6(g) לחוק השליחות קובע שאפשר להיות שלוח של מישהו שעדיין לא קיים, והחברה תאשר את הנעשה בשמה לפני שהוקמה ויראו את זה בדיעבד.

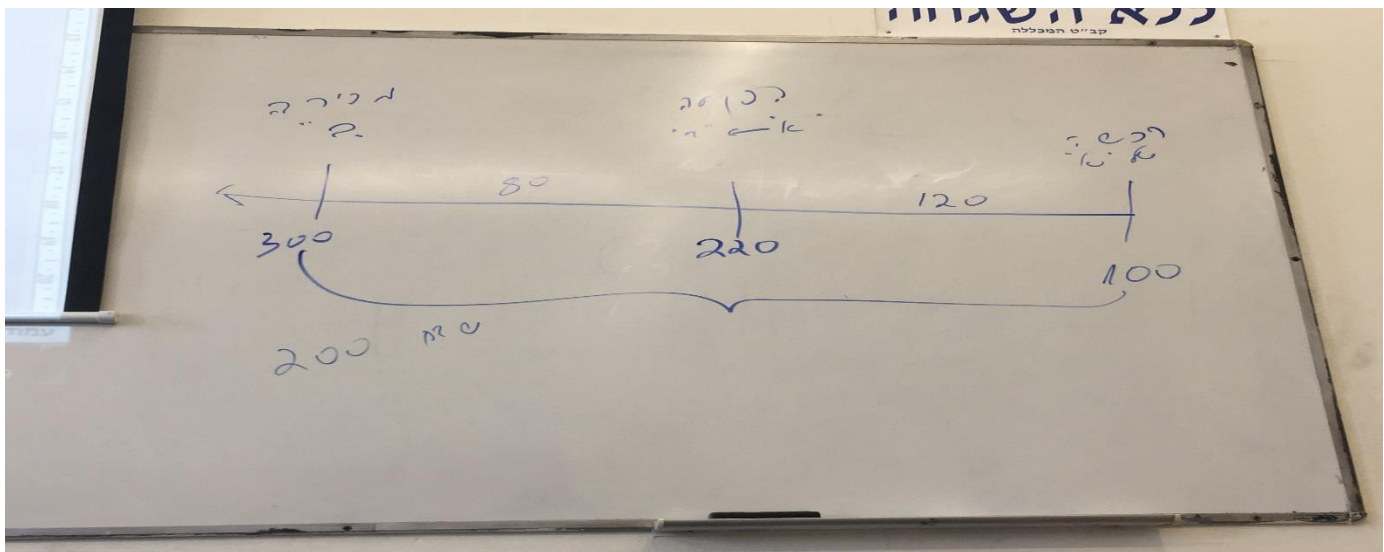
הטיעון לא התקבל כי במקרה דנן מר לנדשפט בכריתת החוזה חתם כי הוא יחליט אם הוא רוכש את הקרקע או חברה שבשמה יפעל, ז"א לא היה ברור באופן החלטי שהוא שלוח של מישהו כי הייתה לו ברירת חברה, ועפ"י חוק מיסוי מקרקעין הוא בעצם קיבל זכות להורות על העברה של זכות מקרקעין עפ"י החלופה השלישית להגדרת "מכירה". על אף פס"ד לא תמיד בסופו של תהליך להורות על העברת זכות במקרקעין ישולם בסופו של דבר הליך מס רכישה פעמיים, מתי לא יהיה? כאשר אני לדוג' אקבל את הזכות להורות על העברת הזכות במקרקעין ובסופו של דבר ההוראה תהיה להעביר את זה אל עצמי אזי לא יהיה מס רכישה פעמיים, אבל בכל מקרה אחר כן יהיה מיסוי כפול כי הדבר ייחשב לשתי מכירות. ב20 שנים האחרונות החלופה השלישית ל"מכירה" התחילה להיות מאוד משמעותית בגלל נושא ההרחבות, של קרקעות וכו', יש כל מיני תכניות של מנהל לאפשר למי שיש לו קרקעות לבנות עליהם.

מה שמוביל אותנו לפרשת מפלסים – בפס"ד התרחש חוזה בין קיבוץ לקבלן על פיו הקבלן בונה, משווק מתכנן ועושה הכל עבור משתכנים, הקיבוץ רק נותן את הקרקע. הקבלן עושה סינון למשתכנים שרוצים להשתכן ולאחר הסינון המשתכנים המיועדים עוברים לוועדה של הקיבוץ, אם זה עובר את ועדת הקיבוץ הקבלן מפנה אותם לחתום חוזים מול המנהל והכספים שמתקבלים מתחלקים 50% לקבלן ו50% לקיבוץ. נשאלת השאלה האם יש מכירת זכות מקרקעין מהקיבוץ לקבלן? דהיינו האם הקבלן צריך לשלם מס רכישה? ועדת הערר קבעה שכן, בטענה שהסמכויות שניתנו מהקיבוץ לקבלן הן סמכויות רחבות יותר מסמכויות פשוטות של חוזה סטנדרטי למתן שירותי בנייה בלבד, וכי הקבלן עשה הרבה יותר, תכנן, שיווק, השיג רישיונות ובעצם ניהל את כל האירוע מא' ועד ת', ולכן ועדת הערר קבעה שיש פה מכירה. הוועדה בעצם יישמה שורה שלמה של פסקי דין שקבעה בדיוק את זה, שאם הקבלן קיבל יותר מדי סמכויות זה כאילו מכירה, ולכן מעין "לא הייתה לוועדת הערר ברירה", הרעיון העומד מאחורי זה היא למנוע תכנסות של מניעת אירועי מס שחייבים במס. המקרה עלה לעליון, שם עשו מה שלא עשו בפסיקה במשך שנים וזה לפתוח את החוק, וחיפשה איפה כתוב שאם קבלן מקבל יותר מדי סמכויות זה מביא אותנו למסקנה שמדובר במכירה? כמובן שזה לא כתוב מפורשות או אפילו קרוב בחוק והם בדקו את חלופות המכירה השונות עפ"י החוק. החלופה הראשונה לא מתקיימת כי הקבלן בחיים לא קיבל זכות מקרקעין. החלופה השנייה לא מתקיימת כי לא היה מתוכנן באף שלב מעולם שהקבלן יקבל זכויות מקרקעין והוא גם לא קיבל. והחלופה השלישית גם היא לא מתקיימת מאחר והוא לא קיבל את הזכות להורות על הענקה/העברה/הסבה של זכות במקרקעין, כי הוא רק בחן את המשתכנים המיועדים אבל את ההחלטה בפועל קיבל הקיבוץ. קרי, לא התבצעה מכירה בהתאם ללשון החוק וכך גם פסק ביהמ"ש העליון, פס"ד מהפכני שניתן ב2006.

פס"ד סלוטר – ניתן ב2008, בו בעסקה מורכבת, קבוצה שהתארגנה וקנתה מהמנהל קרקע שאפשר לבנות שם 75 דירות. הם מכרו את הזכויות האלו והצליחו למכור 55 דירות ונתקעו. לא רצו לוותר על הפרויקט, הם העסיקו קבלן לבנות

וקבעו שהוא צריך לבנות 55 דירות, והוא יכול גם למכור או להציע קונים ב-20 דירות הנוספות, הוא יציע להם את האנשים והקבוצה תעביר את זה מול המנהל. ונשאלה השאלה האם יש פה מכירת זכות מקרקעין מהקבוצה לקבלן? כן, וזאת מאחר ואין לקבוצה שיקול דעת והקבלן יכול למכור למי שהוא רוצה, הקבוצה רק מתחייבת על האנשים הללו אבל אין להם שיקול דעת עצמאי. הם בעצם ניסו להתחקות אחרי פרשת מפלסים אך המהות פה שונה.

אם ממשיכים בחוק מיסוי מקרקעין לסע' 5, פעולות נוספות שהן "מכירה", שם ישנו המשך הגדרות למכירה עפ"י החוק. סע' 5(א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פירעון 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. הסע' עוסק במקרים בהם בעלי הזכות לא רוצה מבחירה למכור את הזכות אך הדין (לדוג' הוצאה לפועל) מחייבת אותו למכור את הקרקע או מוכרת עבורו (לדוג' כיסוי חוב). עפ"י סע' 93 לחוק, בשלב מכירת זכות המקרקעין, המס ישולם מתוך תמורת המכירה לפני העברת כספי התמורה לשימוש כלשהו, קרי קודם כל ישולמו מיסים למדינה ועם מה שנשאר יכסו את החובות הנדרשים ע"י הנושים. נשאל השאלה לענין הסע', האם צריך אולי להתייחס שונה להפקעת זכות במקרקעין? יש כאן מעין הפרה של איזון בדיני מיסים, מס שבח, רכישה והון מוטלים על התעשרות, אבל התעשרות ממומשת. כאשר אדם קונה נכס הוא עתיד לשלם מס כאשר הוא יחליט לממש את הנכס, נתונה בידו ההחלטה בעצם מתי לשלם את המס כי הוא יכול לדחות את המכירה. כאשר מפקיעים לאדם נכס, הוא לא עשה כלום, ובכל זאת נלקחת לו הזכות וממשים לו את הרווח באותה עת והוא יאלץ גם לשלם מס, ואפשר לכאורה לטעון שהשלטון מחייב אותי לשלם בעת ההפקעה, וכל עוד לא מכרתי לא הייתי חייב לשלם, ולכן אפשר לנסות לדחות את תש' המס, המחוקק הקשיב לטיעון ונתן פתרונות; סע' 64 לחוק קובע "הפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה מס" - ז"א לדוג' אם בעת הפקעה במקום לתת כסף ניתנת קרקע אחרת אזי הכירה תהא פטורה ממס שבח, בפועל מדובר בעצם בדחיית מס, כאשר רכשתי קרקע א' ב-100 אש"ח, אח"כ הפקיעו לי אותה והביאו קרקע אחרת ב' בתמורה כאשר השווי של שתיהן באותו נקודת זמן היה 220 אש"ח, כאשר אמכור את קרקע ב' לדוג' ב-300 אש"ח, אז מס שבח יחול על הרווח בעצם ממועד הרכישה של קרקע א' בסכום של 100 אש"ח, ועד המכירה של ב' ב-300 אש"ח, קרי 200 אש"ח סה"כ עליו יחול מס שבח. הסע' הזה תקף לגבי הפקעה מאוד ספציפית כאשר בתמורה להפקעה יש זכות מקרקעין.



דוג' נוספת היא אם יש לי קרקע נוספת וכנגד הפקעה של קרקע אחת יתנו לי זכויות בניה בקרקע השנייה, אזי זה יחשב לזכות מקרקעין כנגד הפקעה וגם אז הדבר פטור ממס, או במילים אחרות יידחה ליום המכירה של הזכות המקרקעין החדשה שלי.

פתרון נוסף שנתן המחוקק הוא סע' 48ג. (א) לחוק אשר קובע "במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין - לגבי החלק האמור - יינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה..". בעצם במילים אחרות מי שמוכן לשלם בעת המכירה מזומן על הפקעה את המס יקבל הנחה והחוק מפרט את אחוזי ההנחה לו יהיה זכאי, שהרי טוב למחוקק כסף היום מדחיית קבלת הכסף ולשם כך הוא מעודד את האזרח לשלם בהפחתה. הפתרון גם ולא מדויק, הסע' הזה תקף לגבי כל הפקעה, לא משנה מה התקבל מנגד - כסף/זכות מקרקעין.

סע' 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין הוא תמונת הראי לסע' 85 לפקודת מס הכנסה, אשר מדבר על שינוי ייעוד ממלאי לנכס הון, כאשר מלאי הופך לנכס הון רואים את המכירה כאילו מכר את המקרקעין כרגיל. סע' 5(ב) קובע "שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה: (1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחויב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה. (1א) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה כמשמעותו בפרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53ג לאותו חוק, יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות. (2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות." בעצם הוא מדבר על מצב בו החלטתי להפוך נכס הון למלאי. נניח ויש לי 300 דירות שרכשתי על מנת להשכיר אותן מדובר בנכס הון. מתי נכס הון יהפוך למלאי? נניח שיש לי בית, והקרקע יקרה ואפשר לבנות שם בנין גדול, אז אני מחליט להרוס את הבית שלי, ולבנות בנין ולמכור דירות, אז זו דוג' יחידה ככל הנראה כאשר יש שינוי ייעוד מנכס הון למלאי. (הגדרת מלאי הינה נכס שקניתי או בניתי כדי למכור אותו). דוג' – נניח שלאדם יש דירה, והוא מחליט שהיא מתאימה באופן מושלם לשמש אותו למשרד האם יש שינוי ייעוד? לא כי עדיין הדירה משמשת אותו כנכס הון. דוג' לסע' 5(ב)2 – בשנת 2017 קניתי קרקע כנכס הון לדוג' לבנייה והשכרת דירות, וב2020 עשיתי שינוי ייעוד כדי למכור. ב2023 הוא מוכר, הדין קובע שיראהו כאילו מלכתחילה הוא החליט למכור, קרי מ2017 ולא מ2020 וישולם מס הכנסה. דוג' לסע' 5(ב)1 – בשנת 2017 קניתי קרקע כנכס הון לדוג' לבנייה והשכרת דירות, וב2022 שונה ייעוד כדי למכור וב2023 כאשר אני מוכר, בין השנים 2017 ל2022 ישולם מס שבה, ובין 2022 והלאה ישולם מס הכנסה.

סע' 4 לחוק מיסוי מקרקעין קובע "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה" – אין מה לבחון כאן, אין כאן פטור אלא אפילו לא מסתכלים על כך כמכירה. אין צורך לדווח על זה לרשויות המס כי לא מבוצעת פה מכירה. לכאורה סע' פשוט, אך התעוררה בפסיקה קשיים. דוג' נניח שיש 2 יורשים ולא יורש אחד, וכל אחד מקבל 50% מכל נכס אין בעיה. אבל אם לצורך העניין יש ליורשים כמה נכסים וכל אחד מהם לוקח נכס עבור עצמו, הפסיקה קבעה שחלוקה לא תיחשב למכירה לצורכי ירושה והדבר הוסדר בחוק, סע' 5(ג) הוא נספח לסע' 4 ובא להסדיר את הנושא, סע' 5(ג)4 קובע "ענין 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 העיזבון, יראו את חלק העיזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לעניין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר הירושה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עיזבון של שני מורשים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה..". מה קורה עם העיזבון לא מתחלק בצורה נאותה ומישהו צריך להביא כסף מהבית, מה שנקרא תשלומי איזון? דוג' – שני יורשים ושני נכסים, נכס א' שווה 1000 ₪ ונכס ב' שווה 800 ₪, אז מי שייקח את נכס א' על מנת לאזן יביא כסף מהבית על סך 100 ₪ וכך כל אחד קיבל ערך של 900 ₪. הדין קובע בסעיף הנ"ל שישולם מס עבור חלק העיזבון שבשלו ניתנה התמורה, אזי בדוג' שלנו אם נמלא דו"ח לתשלום, בדו"ח נעדכן שמי שרכש את נכס ב' מכר למי שרכש את נכס א' 10% מנכס א' (למה 10%? 100 ₪ מתוך 1000 ₪ הוא 10%).

ישנם 2 סעיפים שעוסקים במתנות :

בהערת אגב, פטור במתנה מקרוב הוא לא באמת פטור, אלא סוג של דחיית מס – הרי המס ישולם בסופו של דבר על ידי מקבל המתנה. המתנה פטורה אבל השבח הזה " לא בורח מרשות המס" - שהרי מקבל המתנה מוכר אותו בסופו של יום ואז הוא משלם את מס השבח.

סעיף 62 לחוק מס שבח – מדבר על פטור למתנות לקרובים ממס שבח, כאשר קרוב לצורך ס' זה הם : בן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצא בן זוג, בן זוגם של הנ"ל, ואח/אחות לגבי מקרקעין שהתקבל ללא תמורה או בירושה מהורה או הורי הורה. אם נתתי במתנה זכות במקרקעין לאחד מאלה זה נחשב לקרוב.

מה הכוונה ללא תמורה? מתנה ללא תמורה! כמו שזה נשמע במדויק – ללא תמורה, מתנה . בדר"כ מתנה לאח או אחות אינה נחשבת למתנה לקרוב, מבחינת מדיניות זה לא נחשב כי ההנחה היא שאנחנו מוכנים לאפשר פטור כאשר מדובר במתנה אמיתית, בדר"כ הורים לילדים נותנים מתנה של מקרקעין, לא נהוג שאח נותן מתנה מקרקעין לאחיו. זה לא משהו מקובל ולכן המחוקק לא קיבל זאת במתנה, זה פותח פתח, הנחת היסוד של המחוקק. אבל יש דברים שכן נהוגים, אם ההורה נותן מתנה לאחד הילדים הוא חושב שזה יותר הוגן שגם האחים שלו יקבלו, הוא

לא רוצה מריבה בתוך המשפחה – אם זה הגיע ללא תמורה מההורה המחוקק אומר שיותר הגיוני שהאחים רוצים לעשות סדר ביניהם. ולכן המחוקק הגביל את זה למתנה שקיבלו מהורה או הורי הורה בלא תמורה או בירושה.

לעומת זאת, תקנה 20 לתקנות מס רכישה – הנחה במס רכישה למי שקיבל מתנה מקרוב. הנחה של שלישי. מה נחשב קרוב? בן זוג (בחצי שנה האחרונה), הורה, צאצא, בן זוג של צאצא, אח ואחות.

נקודה חשובה: כאשר מופיע מילה מסוימת בחוק אל תניחו שמכיוון שהמילה הזאת מופיעה במקום אחד המשמעות היא זהה בכל המקומות. המשמעות של מילה מסוימת משתנת מחוק לחוק. ההגדרה של "קרוב" בחוק ובתקנה שונות. מהו קרוב לפי החוק ולא לפי התקנות: הורה הורה, בן זוג של הורה הורה, צאצא בן זוג, בן זוג של צאצא בן זוג, בן זוג של הורה. מהו קרוב לפי התקנות ולא לפי החוק: בן זוג לפני חצי שנה, אח ואחות לגבי מקרקעין שלא התקבלו מהורים ...

מה קורה אם אדם נותן זכות מקרקעין במתנה לאדם שנחשב קרוב לפי החוק ולא לפי תקנות, או לחילופין לאדם שנחשב קרוב לפי תקנות ולא לפי החוק? אין ניגוד בין ההוראות, יכול להיות שאני אקבל פטור ממס שבח ולקונה לא יהיה הקלה במס רכישה.

נניח החלטתי לתת בנדיבות את הזכות מקרקעין לאחותי, אני לא פטור ממס שבח והיא מקבלת הקלה במס רכישה.

סעיף 6 לחוק אומר שמס הכוונה היא למס שבח.

בסעיף 9(ה) נאמר – דין מס רכישה לכל דבר ועניין כדין המס. (למעט חריגים שמופיעים) – זה אומר שמס רכישה דינו כדין מס שבח, דהיינו, אם שואלים מתי צריך לשלם את המס? הכוונה היא למס שבח+ מס הרכישה. למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק 6. באופן עקרוני דין מס רכישה כדין המס למעט הפטורים.

צריכים לבדוק כל מקרה לגופו, לגבי מס שבח צריך לבדוק את סעיף 62, התקנה והחוק לא מחייבות אחת את השנייה, יכול להיות שאין פטור ממס שבח ויש הקלה במס רכישה, ויכול להיות שאין הקלה במס רכישה אבל יש פטור ממס שבח. **שימו לב** שהיחסים האלה אינם הדדיים.

זה שא' הוא קרוב לב', לא אומר שב' קרוב לא' – דוגמא: האם כלתי, אישתו של בני, היא קרובה שלי? לפי מס שבח ומס רכישה – כן, אם אני נותן מתנה לכלתי זה מתנה לקרוב. אם היא תתן לי מתנה זה לא יחשב לקרוב. **מעניין אותנו האם המקבל הוא קרוב, ולא אם הנותן הוא קרוב** – לקרוא את הסעיף בצורה מדויקת!

סעיף 4(א) לחוק מדבר על העברת מקרקעין אגב גירושין (במסגרת הליכי גירושין). העברה הזאת יכולה להיות בין בני הזוג עצמם או לילדים.

מה דינה של העברת זכות מקרקעין במקרה הזה? לא יראו את זה כמכירה. **למה צריך את הסעיף?** כי במסגרת גירושין לא נותנים מתנות ואילו סעיף 62 דורש "ללא תמורה", במסגרת גירושין נותנים זכות מקרקעין עם תמורה. אם לא היה את סעיף 4(א) היו מכילים מס על עסקאות כאלה. בעסקאות האלה אין חובת דיווח כי למעשה לא מדובר על מכירה.

עד כה למדנו מהי מכירת זכות במקרקעין. למה זה חשוב? כדי לדעת על מה יחול מס שבח ומס רכישה. אם ניקח את כל מה שלמדנו מתחילת הסמסטר, נבדוק מקרה מסוים ונגיע למסקנה שאין מכירת זכות במקרקעין – החוק עצמו לא יהיה רלוונטי.

אם לא מדובר בזכות מקרקעין, מה יכול לחול? יכול להיות שמדובר במכירת נכס ואז יחול מס רווח הון. נניח שהגענו למסקנה שיש מכירת זכות מקרקעין. השלב הבא הוא - לחשב כמה שבח יש או נחשב כמה מס רכישה יש. מה ההגדרה של שבח? הפער בין שווי המכירה לשווי הרכישה. (שווי מכירה – שווי רכישה = שבח) **איך מחשבים מס רכישה?** לפי סעיף 9(א), מס רכישה הוא אחוז משווי המכירה. (שיעור=אחוז).

בסיס מס הוא הדבר שעליו מוטל המס. בסיס המס במס הכנסה הוא הכנסה. במס שבח בסיס המס הוא שבח, במס רכישה הבסיס הוא שווי המכירה – הדבר שעליו מטילים את המס.

בשני המקרים אם אנחנו רוצים לברר מהו בסיס המס, אני צריך לברר את השווי – שווי המכירה, שווי הרכישה. שווי רכישה – השווי כאשר רכשתי את הנכס, שווי מכירה – שווי בעת המכירה. שווי היא מילת המפתח.

מס רכישה הוא אחוז משווי המכירה. יש פסקי דין שבתי משפט מתבלבלים בעניין הזה והולכים למחוזות אחרים.

שווי הרכישה הוא שווי היסטורי – שווי הדירה כאשר המוכרים קנו אותה.

מה ההגדרה של המילה שווי? מופיע בסעיף 1 ההגדרה של המילה, ישנה 2 חלופות, יש את הכלל – " הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון .. " – שווי המכירה הוא שווי השוק של הזכות מקרקעין. החריג שמדבר על המחיר החוזי. מתי נשתמש בחריג הזה? כשיש חוזה בכתב, תום לב, ללא השפעה של יחסים מיוחדים. אם שלושתם קיימים – הולכים לפי מחיר החוזה. אם אחד מהתנאים לא קיים הולכים לפי שווי השוק.

מה זה אומר "השפעה של יחסים מיוחדים"? מהם יחסים מיוחדים?

פס"ד החשוב ביותר בעניין הזה הוא פס"ד דנקנר – הפך את ההחלטה בדיון נוסף, מדובר על חברה ממשלתית – חברת שיכון ובינוי שאפשרה לאנשים לקנות בתים במחיר נמוך משווי השוק (במסגרת פרויקט), שווי השוק היה 46,000 לירות, המחיר החוזי היה 33,750 לירות. בני הזוג דנקנר קנו דירה במסגרת הפרויקט ולאחר שנה הם מכרו את הדירה בשווי השוק וקיבלו 46,000 לירות (שווי המכירה), השאלה המשפטית הייתה מהו שווי הרכישה. מנהל מס שבח טען ששווי הרכישה הוא 33,750, הזוג טען ששווי הרכישה הוא 46,000. יש לנו 2 אפשרויות לגבי שווי הרכישה – או לפי המחיר החוזי או לפי שווי השוק במועד הרכישה.

איך נחליט? אם קיימים שלושת התנאים נלך לפי המחיר החוזי. אם אחד מהם חסר, נלך לפי שווי השוק.

שימו לב: מי טען לשווי שוק? – דנקנר. בדר"כ זה הפוך. מס השבח טוען לשווי שוק והנושים טוענים למחיר חוזי.

בפס"ד התמקדו בשאלה האם יש יחסים מיוחדים בין הצדדים. כאשר אנחנו חושבים על יחסים מיוחדים בדר"כ אנחנו חושבים על יחסים אישיים, קרובי משפחה, חברים, לפעמים גם חברות אחרות – בדר"כ זה המונח הרגיל של יחסים מיוחדים.

החוק לא מגדיר לנו מהם יחסים מיוחדים, בתי המשפט הם שהגדירו את המונח. האם היו יחסים מיוחדים בין הצדדים? **יחסים מיוחדים זה אומר שאחד (בדר"כ המוכר) דואג לאינטרסים של הקונה.** הוא לא מעוניין למקסם את הרווח שלו אלא רוצה להטיב עם הקונה. הרצון של המוכר להטיב עם הקונה.

בדר"כ כשאנשים עושים עסקאות הם מנסים למקסם את הרווח שלהם. אם אני אומר שאני יכול למכור את זה ביותר גבוה ואני מוכר את זה במחיר נמוך יותר כי אני רוצה להטיב אתך זה יחסים מיוחדים. בדר"כ זה קורה בתוך משפחות, ביחסים מסחריים זה כמעט ולא קיים.

במקרה דנן, המדינה רצתה להטיב עם הרוכשים בפרויקט, המדינה יכלה למכור את זה ב46,000 לירות לפי שווי שוק אך היא לא עשתה את זה כי היא רצתה שהם יקבלו את זה בזול, היא ויתרה על חלק ממה שהיא יכלה לקבל כדי להטיב עם הצד השני.

איך ייתכן שאדם ימכור נכס בפחות משווי השוק אם אין השפעה של יחסים מיוחדים? אילו ציפים יש אנשים שנלחצים ושצריכים כסף מהר אז הם דורשים בפחות משווי השוק, סיבה נוספת היא בורות, חוסר ידע, אי הכרת השוק, חוסר ניסיון.

נטל השכנוע הוא על המוכר, להוכיח שהייתה לו סיבה לעשות את זה.

נניח שיש יחסים מיוחדים שלא השפיעו על המחיר. יש לי נכס של מיליון שקל ואני אומר למתווך שאני צריך כסף ואני מוכר למכור היום ב800 אש"ח, אחר כך הגיע אליי אח שלי ואני מספר לו שאני מוכן לקנות ב800 אש"ח והוא אומר שהוא מוכן לקנות במחיר הזה. האם יש כאן השפעה של יחסים מיוחדים? לא, הייתי מוכן למכור את זה לכל אחד בסכום הזה. מה שקובע כאן יהיה מחיר החוזה ולא שווי השוק. (חשוב לזכור למבחן).

מהו תום לב?

לתום לב אין קשר לדיני החוזים הפעם, תום לב אומר – הצגת למנהל מס השבח את כל העובדות. לא הסתרת ממנו שום דבר. אם הסתרת ממנו משהו, גם אם בטעות החסרת משהו, זה נקרא חוסר תום לב, ואז הולכים לפי שווי שוק ולא לפי השווי החוזי.

לדוגמא: נניח ששווי השוק הוא אלף, הסכמנו למכור ב900. בחוזה כתוב 850. מה שווי המכירה לצורך מס שבח? 1000. אם יש חוסר תום לב מתעלמים מכל החריג והולכים לפי שווי שוק. נקפיד על תום לב וחוסר השפעה של יחסים מיוחדים – אם הם לא קיימים נלך לפי שווי השוק.

חשוב להגיד שבפסיקה יש גם איזשהי הנחת יסוד שניתנת לסתירה – שאם יש סטייה גבוהה בין מחיר החוזי לשווי השוק, דהיינו אם מחיר החוזי נמוך באופן ניכר משווי השוק, אז ההנחה היא שאולי יש יחסים מיוחדים או חוסר תום לב. ככל שהסטייה במחיר יותר גדולה כך החזקה מתחזקת.

המרצה רוצה להזהיר אותנו מאמרה נפוצה ברשות המיסים, מה זה יחסים מיוחדים? הפקידים מפרשים זאת כסטייה של יותר מ30 אחוז משווי השוק – ברור שזה לא כך, היא מצביעה אולי על יחסים מיוחדים או על חוסר תום לב, זו חזקה שניתנת לסתירה.

לא להתבלבל בין שווי לשווי שוק. שווי שוק זה אחת החלופות של שווי.

לגבי שווי רכישה, באופן עקרוני אנחנו יודעים שזה השווי ביום שבו המוכר רכש את המקרקעין. (שווי היסטורי). עולה השאלה מהו יום הרכישה? התשובה היא בדרך כלל, היום שבו המוכר רכש את המקרקעין, בדר"כ יום חתימת החוזה. אבל יש מקרים שבהם אנחנו לא משתמשים ביום שבו המוכר רכש את המקרקעין, אלא ביום אחר, וזה מפני שיש מושג שנקרא "כניסה לנעליים", שמישהו או משהו נכנס לנעליו של מישהו או משהו אחר. תופס את מקומו. יש שני סוגים של כניסה לנעליים:

1. אדם נכנס לנעליו של אדם אחר. (אדם יכול להיות אדם אחד או חברה) – לדוגמא, מתנה לקרוב. (ס'29) "שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שוויה ביום קבלתה" – בודקים את השווי השוק ביום שבו הוא קיבל את המתנה.

כאשר אדם קיבל מקרקעין ללא תמורה, הסעיף אומר ששווי הרכישה הוא השווי שביום שבו הוא קיבל את המתנה, שווי השוק.

הסיפא של הסעיף אומר – "אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי סעיפים 62,63,66,69 יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על מי שממנו נתקבלה".

במילים אחרות, במקרה והמכירה למוכר הייתה פטורה ממס מכוח הסעיפים, אז שווי הרכישה יהיה השווי ההיסטורי של הנכס בקנייה הראשונה. שווי הרכישה במקרה הזה – הוא השווי שהיה נקבע אילו נותן המתנה היה מוכר את המקרקעין.

דוגמא:

א' רכש מקרקעין, שווי הרכישה היה 100,

א' נתן לב' מתנה פטורה כהשווי היה 150

ב' מכר את המקרקעין ששווי היה 180

מה שווי הרכישה של ב'? תשובה: תמיד שווי רכישה הוא שווי היסטורי !!!!!!!!!!!!!!! (מירב) סע' 29 לחוק. = כניסה לנעליים. ב' נכנס לנעליו של א'. שווי הרכישה הוא 100 ש.

מה קורה לגבי ירושה? היינו חושבים שזה אותו דבר כמו מתנה, ובאמת מי שהיום יורש אכן נכנס לנעליו של המוריש. הבעיה היא שזה לא היה תמיד הדין, הדין בעבר היה שונה ועדיין יש לנו את השארית של הדין הזה, הוא השתנה ב-1/4/1981 – הסעיף הוא ס' 26 לחוק – "הכיר למוכר בדרך הורשה... אם המוכר נפטר ב 1/4/81 או לאחר מכן השווי שהיה נקבע לפי חוק זה אילו נמכרה בידי המוריש" - שווי הרכישה של המוריש, השווי שהיה נקבע אילו המוריש היה מוכר את הנכס. היורש נכנס לנעליו של המוריש. היום הדין הוא אותו דבר. מה קורה אם היורש ירש את המקרקעין לפני 81? השווי הוא שווי השוק ביום פטירת המוריש.

אמרנו ששבח משמעותו שווי מכירה בניכוי שווי רכישה- זו ההגדרה בסעיף 6 למונח שבח. יש מקרים שיש "כניסה לנעליים" אנחנו לא בודקים את היום שבו המוכר קיבל את המקרקעין אלא אנחנו בודקים לפני כן. ראינו עד כאן סוג אחד של כניסה לנעליים- כאשר המוכר נכנס לנעליו של מי שקדם לו כאשר המקרה הבולט הוא של מתנה, כאשר אדם מקבל מתנה פטורה ממס הוא נכנס לנעליו של מי שנתן לו, למעשה לא מדובר בפטור אמיתי אלא דחייה של המס. יכולה להיות שרשרת של כניסות לנעליים – לדוגמא: נניח שבשנת 1970 א' רכש מקרקעין, ב-1978 א' נתן מתנה פטורה לב', ב-1985 ב' נפטר והוריש לג', ב-1997 ג' נתן מתנה פטורה לד', ב-2005 ד' נפטר והוריש לה' ב-2019 ה' מכר לו' – בעסקה האחרונה, מה שווי המכירה? בשביל לחשב את מס הרכישה של ו' הוא לדעת מה שווי המקרקעין ביום המכירה, אם נניח שזה המחיר החוזי אז המחיר החוזי. מה שווי הרכישה של ו'? כמה שהוא רכש את המקרקעין. השאלה המתבקשת – מה שווי הרכישה של ה'? בגלל שה' רכש מד' – מסתכלים על שווי הרכישה של ד' שהוא השווי רכישה של ג' – שהוא שווי הרכישה של ב' שהוא שווי הרכישה של א'. שווי הרכישה של ה' הוא שווי הרכישה ב-1970 (ש' א'). המס נדחה על ליום המכירה שיש בה מס.

נשנה את העובדות:

נניח שב' הוריש לג' – שווי הרכישה יהיה שווי השוק ביום פטירת המוריש – לפי ס' 26 לחוק, מדובר בהורשה לפני 1981. השבח בין 1970 עד 1980 ילך לאיבוד, כי יש הורשה שלא חייבת במס, ואין כניסה לנעליים ולכן זה נמחק.

2. יש סוג אחר של כניסה לנעליים, כאשר זכות מסוימת במקרקעין נכנסים לנעליהם של זכות אחרת במקרקעין אחרים. לדוגמא: נניח שיש לי מקרקעין, מפקיעים לי אותם ובתמורה אני מקבל זכות אחרת במקרקעין- מה אומר ס' 64 לחוק מיסוי מקרקעין? מה דין המכירה הזאת? הפקעה לזכות מקרקעין שתמורתה ניתנה פיצוי רק זכות מקרקעין – תהא

פטורה ממס. מה קורה כאשר אני אמכור את הזכות במקרקעין? השווי מס יחול על שווי הרכישה של הזכות שהתקבלה כפיצוי – ס' 32 לחוק, הדין הוא שיהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה. הפקיעו לי חלקה מסוימת, נתנו לי בתמורה זכות אחרת במקרקעין- שווי הרכישה של הזכות החדשה היא שווי הרכישה של המקרקעין שהופקעו. במילים פשוטות יותר, הזכות החדשה נכנסת לנעליה של הזכות הישנה.

דוגמא: 1970 א' רכש חלקה מס' 1, ב-1980 א' הוריש חלקה 1 לב', 1986 הופקעה חלקה 1 ובתמורה ניתן חלקה 2 פטור לפי 64, 1995 ב' נתן חלקה 2 לג' במתנה פטורה, 2008 ג' הוריש את חלקה 2 לד', 2018 ד' מכר את חלקה 2 לה'.

מה שווי מכירה של ד'? השווי שנמכר ב-2018.

מה שווי הרכישה של ד'? השווי של 1980. (נפטר לפני 81) – חלקה 2 נכנסת לנעליה של חלקה 1. השבח שהיה לפני 1980 הלך לאיבוד.

תמיד לבדוק באיזה נסיבות אותו אדם קיבל את המקרקעין, ואת זכויות המקרקעין. (כניסות לנעליים) עד שמגיעים למצב שיש משהו שעוצר את זה.

יש דוגמאות אחרות לכניסות של זכות מקרקעין – מדובר על עניין של איחוד וחלוקה – מחליפים זכויות מקרקעין ועושים התאמות.

יש לנו שווי מכירה ושווי רכישה – ההפרש ביניהם הוא השבח.

מס מוטל על השבח. אם אין שבח- אין מס. בהנחה שיש שבח, השאלה הבאה היא – מהו המס על אותו שבח? דבר ראשון יש להגיד שהשבח למעשה מורכב מ-2 חלקים: מכיוון שיש אינפלציה וערך המטבע לפעמים יורד- כל החישובים שעשינו הם חישובים נומינליים (הערך שנקוב באותו רגע), הבעיה היא שזה לא מייצג שווי ריאלי, יכול להיות שזה לא משקף את ערך המקרקעין אלא את ערך המטבע, חלק מהשבח שלי הוא למעשה לא שבח אמיתי אלא שבח מדומה. לרוב העולם אין התייחסות לאינפלציה- בארה"ב דולר שווה לדולר גם אחרי שנים. ישראל היא אחת המדינות הבודדות שיש לה רגישות לאינפלציה בגלל הרגישות שיש לה לשנות ה-80. אינפלציה כזאת לא ניתן להתעלם ממנה. יש נוסחה בחוק שמפרידה בין הסכום האינפלציה לבין השבח הריאלי (כמה באמת הרווחת), קניתי מקרקעין ב-100, יש אינפלציה של 100 אחוז – מכרתי ב-280. השבח שלי הוא 180 אבל השווי הריאלי שלי הוא 80, הסכום האינפ' הוא 100.

החוק מפריד בין הרווח המדומה לבין השבח הריאלי – כמה שבאמת הרווחת והתעשרת כתוצאה מהמקרקעין. מבחינה הגיונית, לא צריך לשלם מס על הסכום האינפלציוני. השבח האמיתי הוא על השבח האמיתי.

המס חל על השבח הריאלי. בסיס המס האמיתי הוא לא שבח= אלא שבח ריאלי.

נשאלת השאלה, מה שיעור המס שחל על השבח הריאלי? לא פשוט לענות על השאלה הזו.

שנת הרכישה	שיעור המס על השבח הריאלי		הסעיף בחוק מיסוי מקרקעין
2012 והלאה	25%		48א(ב)(1)
2011-2004	על השבח שהצטבר עד 2011	20%	48א(ב)(1)(2)
	על השבח שהצטבר מ-2012	25%	
2003	על השבח שהצטבר עד 2011	18%	48א(ב)(1)(2) + 48א(ד)(1)(2)
	על השבח שהצטבר מ-2012	22.5%	
31.12.02 – 7.11.01	על השבח שהצטבר עד 2011	16%	48א(ב)(1)(2) + 48א(ד)(1)(1)
	על השבח שהצטבר מ-2012	20%	
6.11.01 – 1.4.61	על השבח שהצטבר עד 6.11.01	לפי שיעורי מס הכנסה	48א(ב)(1)(1)
	על השבח שהצטבר מ-7.11.01 עד 2011	20%	
	על השבח שהצטבר החל מ-2012	25%	
עד 31.3.61	25%		48א(ד)(1) ו-3)

פס"ד פוליטי מדבר למעשה על תקופה שבה היו שינויים בחישוב שיעור המס, פחות או יותר עד 2001 לא היה הבדל בין הכנסה פירותית להכנסה הונית- הכל היה כפוף לאותם שיעורי מס של מס הכנסה. עד 50%. ב-2001 הורידו את שיעורי המס והעלו את שיעורי המס – היו שלבים שהורידו ל-25% והעלו מחדש. ברגע שעושים שינוי בשיעורי המס שבח שואלים מה קורה אם קניתי לפני השינוי ומכרתי אחרי השינוי, לפי איזה שיעור מס הולכים?

המס חל לפי הצבירה של השבח – בודקים כמה שבח הצטבר כל שנה ועל השבח הזה אני משלם מס לפי שיעור שהיה נהוג באותה שנה. אם השתנה המס באותה שנה זה לא אמור להשפיע על השבח בעבר. השבח שהצטבר כל שנה הולך לפי השווי של שיעור המס שהנה נהוג באותה תקופה.

מ-2001 עד 2011 זה היה לפי שיעור של 20%, לאחר מכן עלה ל-25% - היו שינויים בדרך אבל בגדול זה ציר הזמן. העיקרון הוא שעל השבח שהצטבר כל תקופה ישולם מס לפי שיעור המס שהיה נהוג באותה תקופה.

איך אני יודע כמה שבח הצטבר כל תקופה? יש 2 עובדות שאני יודע – מה שווי הרכישה, ומה השווי מכירה, אנחנו לא יודעים מה היה ביניהם, כמה הצטבר כל שנה? המחוקק אמר שמתוך 2 העובדות שאני יודע (שווי רכישה ושווי מכירה) צריך לעשות חישוב ליניארי. (ליניארי מגיע מלטינית, קו ישר). נניח שמאותו יום שרכשתי ומהיום שקניתי זה עלה בקצב אחיד לחלוטין. – המחוקק החליט על חישוב ליניארי. (הרווחת 1000 ב-10 שנים, אז ההנחה היא שהרווחת 100 בכל שנה).

בפס"ד פוליטי, לפי החישוב הליניארי רוב המס שלו יחול לפי המס הגבוה ולכן הוא טען שמה שמעניין אותנו כמה המקרקעין היה שווה ב-7/11/2001 שהשתנה החוק – הוא הביא שמאי שאמר שהמקרקעין היו שווים פחות בתאריך הזה ושרוב העלייה הייתה ב-2001-2002 (שם שיעור המס היה נמוך יותר) – קצב העלייה לא היה ליניארי.

הגיע לוועדת ערר ששם קיבלו את הטיעון שלו, למרות שהחוק אומר ליניארי הוא לא מתאים למקרה הזה ולכן ניתן להתגמש איתו כי יש עובדות מסוימות. (הם העדיפו עובדות על פני השערות), הגיעו לעליון ושם הפכו את ההחלטה, הם אמרו שההצעה של הנושה אכן פיתרון מדויק, אבל הבעיה של השיטה היא שהיא מסובכת, זה מעמיס על המערכת – זה לא יעיל, המחוקק העדיף פשטות ואחידות למרות שזה לא מדויק. המחוקק רשאי להעדיף פשטות על פני דיוק כי המערכת לא יכולה לדייק כל הזמן. הולכים לפי הנוסחה הליניארית – כמה הצטבר כל תקופה ועל זה משלמים מס.

יש תקופה נוספת שכדאי להביא בחשבון.

נכון להיום מי שקנה עד 31.3.61 שיעור המס הוא 25% סופי – בלי ליניארי, בלי תקופות. מדובר ביתרון כי הייתה תקופה ארוכה שהמס היה 50% - המס הכי גבוהה. אם אתה מצליח בכניסות נעליים להגיע לפני 61 מצרך טוב – כי המס הוא 25% קבוע על הכל. אם הגעת לאחר 61 – זה לא טוב בשבילך כי על רוב המס אתה תשלם 50%.

מה אם אני עושה את כל החישוב של השבח – ומסתבר שאין שבח אלא יש הפסד. מה קורה כאשר יש הפסד? דהיינו מכרתי במחיר יותר נמוך ממה שאני קניתי.

במסטר הקודם דיברנו על הפסד פאסיבי והפסד עסקי – לא נגענו בהפסד כזה.

הפסד ממכירת מקרקעין נקרא – הפסד הון. הפסד הון אפשר לקזז כנגד רווח הון או שבח.

לכמה זמן אפשר לעשות את הקיזוז הזה? אין מגבלת זמן. כל עוד האישיות המשפטית קיימת אפשר לגרור את ההפסד הזה לנצח.

דירת מגורים

דירת מגורים זו סוגייה מעניינת שמלווה אותנו לאורך הקורס, יש דיונים מיוחדים שחלים על דירות מגורים. מהם השינויים שאנחנו עשויים או עלולים לראות כאשר אנחנו מגיעים לנכס שהוא דירת מגורים?

לגבי מס שבח ההבדל העצום בין דירת מגורים לנכסים אחרים – במקרים מסוימים מכירת דירת מגורים פטורה ממס שבח – לא בכל מצב, אבל יש אפשרות בסופו של הליך לפטור את המכירה ממס כולה או חלקה – בניגוד לכל נכס אחר. דירת מגורים היא נכס מיוחד שמכירתה עשויה להיות פטורה ממס שבח.

שימו לב,

הפטור הזה בניגוד לכמעט כל שאר הפטורים בחוק, הוא פטור אמיתי! אין דחיית מס, זה פטור! השבח שהצטבר על לאותו רגע לא ישולם מס לעולם. מי שרוכש את הדירה מקבל שווי רכישה חדש. זה משולב עם פטור מדמי שכירות שאתה מקבל מדמי מגורים פטורים ממס.

אם ניכנס קצת לניתוח כלכלי – השקעה בדירת מגורים היא השקעה הכי כדאית מבחינת מס, על דמי שכירות לא צריך לשלם מס, על השבח לא צריך לשלם מס – ואז מתפללים שיש ביקוש לדירות. לדירת מגורים יש גם השפעה מאוד משמעותית בכל מה שקשור למס רכישה. מהו שיעור של מס רכישה? 6%.

זה תופס לגבי הכל – חוץ מדירות מגורים, להם יש שיעור מס משלהם – לפעמים נמוכים יותר ולפעמים גבוהים יותר.

אם אתה עומד בכל הקריטריונים המופיעים בחוק (נלמד בהמשך) שיעורי המס יהיו בין 0%-10% . בדרכי זה יותר טוב 6% . עד לפני כמה שנים מס הרכישה על דירת מגורים היה תמיד יותר נמוך, היום זה השתנה. אם לא עמדת בקריטריונים שיעור המס יהיה יותר גבוה – זה יכול להיות מ-5%-10% ובמקרים אחרים זה יכול להיות 8%-10% . יש כל מיני שיעורי מס רכישה- תלוי אם אתה עומד בקריטריונים או לא. כשאנחנו בודקים את הקריטריונים של דירת מגורים בנוגע למס רכישה זה טיפה מסובך, לפעמים זה כדאי ולפעמים לא.

מתי אני זכאי לפטור?

סעיף 49ב היא אולי ההוראה העיקרית שעוסקת בעניין מכירת דירת מגורים. "המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחת מאלה... " – המבוא כבר אומר שהמוכר דירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפטור. תנאי בסיסי לקבל פטור – הנכס הנמכר היא דירת מגורים מזכה.

מהי דירת מגורים מזכה? בס' 49 יש הגדרה מהי דירת מגורים מזכה – " דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות... " – דירת מגורים מזכה היא סוג של דירת מגורים. אם זה דירת מגורים אפשר לבדוק אם היא מזכה או לא. כדי לדעת מהי דירת מגורים מזכה אני צריכה לדעת מה זה דירת מגורים – ההגדרה נמצאת בס' 1 (הגדרות) – " דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה " – במילים אחרות, יש לנו כמה תנאים :

- דירה או חלק מדירה – החוק לא מגדיר מה זה דירה, לפי המרצה אין פסיקה שעוסקת מהי דירה לפי החוק הזה, בספרות מעלים כל מיני דוגמאות של משהו שהוא לא דירה אך משמש כדירה. חלק מדירה יכולה להיות דירת מגורים.

- בנייתה נסתיימה – בנייה שטרם נסתיימה אינה יכולה להיות דירת מגורים. מדובר במלכודת, אנשים רוצים למכור דירה שלא הסתיימה עדיין ואז לא מגיע פטור. בודקים האם הדירה הסתיימה במועד המכירה- דהיינו, ביום חתימת החוזה, אם לא, זה לא ייחשב לדירת מגורים לצורך מס שבת. מתי דירה מסתיימת? באיזה שלב? בהנחיות של רשות המיסים יש סתירה לכך, ברור שככל שההתקדמות יותר משמעותית יש יותר סיכוי שהדירה הסתיימה. אם לא נשאר מה לעשות בדירה וכל הרהיטים בדירה, הדירה מחוברת לכבלים ולחשמל – ברור שלא מתעוררת שאלה ושהכל בנוי. מה קורה אם חסר משהו? לדוגמא, אם לא שמו לי את המטבח – עולה הסיכוי שיגידו שלא הסתיימה הבנייה – לא ברור לנו בוודאות מה התשובה. ככל שחסרים יותר פרטים חיוניים עולה הסיכוי שיגידו שהבנייה טרם הסתיימה אך עדיין הגבול לא ברור לנו וזה נשאר בשטח אפור.

- בעלות או חכירה של יחיד – הכוונה של יחיד – מדובר בבן אדם, יחיד כולל רבים (גם זוגות נשואים). אישיות משפטית ערטילאית היא לא יחיד. דולפין לא נחשב יחיד!! לחברה לא יכול להיות פטור כי אם הדירה היא בבעלות תאגיד זה לא נחשב לדירת מגורים.

- משמשת למגורים או מיועד למגורים לפי טיבה – משמשת למגורים זה די ברור, הקושי שמתעורר זה מה זה דירה שמיועדת למגורים לפי טיבה? השאלה הזו התעוררה בפס"ד כורש, השאלה התעוררה כי בעבר מי שהיה מחזיק בבעלות 2 דירות לא הגיע לו פטור ולכן כורש טען שהמחסן לא היה בתקופה הזאת דירת מגורים כי הוא לא עמד בקריטריונים לכן כורש טען שהנכס שימש כמחסן ולא כדירת מגורים ואילו מנהל מס שבח טען שמדובר בדירת מגורים ולכן לא מגיע לו פטור. מנהל מס שבח אמר שאמנם הנכס לא שימש למגורים אבל היא יכולה להיות מיועדת למגורים ולכן אם הנכס מיועד למגורים לפי טיבו, ובכל זאת לא גרים בו- עדיין זה ייחשב לדירת מגורים- יש מבחן חלופי. אז עולה השאלה מתי דירה מיועדת למגורים? לא כתוב בחוק מתי ומהי דירה מיועדת למגורים ולכן משתמשים במבחן אובייקטיבי- האם עובדתית הדירה יכולה לשמש למגורים (יש בה חשמל, שירותים) – אם מסתכלים בדירה מבחינה פיזית, האם היא יכולה במצבה הנוכחי לשמש למגורים? מיועדת למגורים זה כשאני מסתכל על הדירה ואומר שיש בה כל מה שצריך כדי שהיא תשמש למגורים. כאשר מדברים על הדירה מדברים על המקרקעין ולא על המיטלטלין (אם טוענים שהנכס לא יכול לשמש למגורים בגלל שהוא מלא בקרטונים – זה לא מעניין אותנו), המבחן הוא מבחן אובייקטיבי לפי האדם הסביר – אם האדם הסביר יגיד אחרי שהוצאתם את כל המיטלטלין מהנכס, הוא יגיד שזה מיועד למגורים אז זה נחשב לדירת מגורים. מה שמעניין אותנו זה לא השימוש שנעשה שם בפועל, אלא המקרקעין, הנכס עצמו – האם הוא יכול לשמש למגורים, האם הנכס הזה מיועד לשמש למגורים. אם הנכס משמש בפועל למשהו אחר, זה לא מפריע להכללת הדירה כדירת מגורים. כדי להוציא את הנכס מהכללה של דירת מגורים אני צריך לשנות פיזית משהו בדירה כך שהמקום לא יראה כדירת מגורים (מוציא את המטבח).

מדובר במבחנים חלופיים – או שהנכס מיועד לשמש כמגורים או שהוא אכן משמש כמגורים. (פיזית גרים שם או יכולים לגור שם?) כיום חשוב להבחין בדירת מגורים כי יש פטור על מכירת דירת מגורים מזכה (חובה שיהיה דירת

מגורים מזכה, כדי שהוא יהיה דירת מגורים מזכה הוא צריך להיות קודם כל דירת מגורים (לרוב המוכר יהיה זה שיטען שמדובר בדירת מגורים כי הוא ירצה לקבל את הפטור (בעבר זה היה שונה). יום המכירה הוא רלוונטי לגבינו, צריך לבדוק מה היה טיב הנכס בעת המכירה. בפס"ד כורש בית המשפט הכריע שאכן מדובר בדירת מגורים ולכן לא מגיע לו פטור. הדין היום - רק אם יש לך דירת מגורים מזכה 1 את רשאית לפטור. הסיווג לדירת מגורים יכול לעזור או לא לעזור - הוא לא יכול להפריע.

רק במקרה שיש לאותו אדם כבר דירת מגורים והוא רוצה למכור דירה אחרת, הוא יעדיף לטעון שלא מדובר בדירת מגורים אלא בנכס אחר (אם יש 2 דירות לא מגיע פטור, התנאים השתנו, מופיעים בס' 49ב - בעבר היו בודקים 4 שנים אחורה, כיום בודקים במועד המכירה).

- למען מלאי עסקי - למה צריך את התנאי הזה? הספרות כולה אומרת שמדובר בתנאי מיותר. אם זה מלאי עסקי חל עליו מס הכנסה והפטור לא רלוונטי. התנאי חשוב בניגוד לכל מה שכתוב בכל הספרים, זה חשוב לא בקשר לדירה נמכרת, זה יכול להיות רלוונטי בקשר לדירה אחרת שיש לי, דירה אחת שהיא מלאי עסקי ודירה אחרת שהיא לא מלאי עסקי. כמה דירות מגורים יש לי? 1. אם יש דירה אחת שהיא מלאי עסקי, דהיינו לא דירת מגורים, ודירה אחרת שהיא כן דירת מגורים יש לי בסך הכל דירת מגורים אחת. לדוגמא: יש לי דירה משלי, אני שיפוצניק, אני קונה דירה-משפץ אותה ומוכר אותה. יש לי דירה אחת או שתיים שאני משפץ - אני רוצה את הדירה שלי שבה אני גר למכור, האם זו דירת המגורים היחידה שלי? כן. כי הדירות האחרות זה לא דירות מגורים, זה מלאי עסקי. מאוד חשוב לדעת שדירות שמסווגות כמלאי עסקי לא יחשבו לדירות מגורים ולא יפריעו לי לקבל את הפטור שמגיע לי על הדירה היחידה שיש לי.

אלו התנאים שצריך לקיים כדי שהנכס יהיה דירת מגורים (זה עדיין לא נותן לי כלום, צריך לעבור שלבים נוספים). אם זה דירת מגורים זה אומר שזה אולי דירת מגורים מזכה, אם זה דירת מגורים מזכה אולי זה נותן לי פטור ממס שבח. ההגדרה הזו רלוונטית לגבי מס שבח בלבד!!

אם אנחנו בודקים מס רכישה, למרבית הפלא יש הגדרה אחרת, ס' 9 הוא הסעיף שעוסק במס רכישה, ב' 9 מגדיר לנו דירת מגורים - "דירת מגורים כל אחת מאלה - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה (2) זכות במקרקעין שנכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים ..."

נתמקד בחלופה הראשונה, לפי ס' 9 שמעניין אותנו לצורך מס רכישה התנאים הם:

- דירה - לצורך מס רכישה, חלק מדירה לא עונה על דירת מגורים. (מורחב למטה)

- משמשת או מיועדת לשמש למגורים - בפרשת פרידמן דובר על סטודנטית שקיבלה במתנה 2 יחידות סמוכות בבית משותף מהוריה והיא השכירה אותה לרופא שיניים כמרפאה, (מתנה זה מכירת זכות מקרקעין להבדיל מהורשה שזה לא מכירת זכות מקרקעין), היא עשתה שינויים במבנה לדירת מגורים אחת והצהירה שהדירה מיועדת למגורים בעתיד. השאלה שהתעוררה האם מדובר בדירת מגורים או לא? זה היה חשוב לצורך עניין מס רכישה, זה משנה אם זה דירת מגורים כי יש לפעמים הקלה בשיעורי המס (יש מקרים שזה ההפך, דירת מגורים בעלי שיעורי מס יותר גבוהים), כאשר אדם מקבל מתנה מקרוב הוא משלם שלישי ממס רכישה רגיל. אם זה דירת מגורים מדובר בשיעורי מס נמוכים יותר, הויכוח היה על שלישי ממס רכישה מלא או שלישי ממס רכישה מופחת. מי שמקבל דירת מגורים במתנה מקרוב יקבל שלישי ממס רכישה מופחת. (שיעור מס רכישה הוא 6% אלא אם מדובר בדירת מגורים).

לא מתנה מקרוב (קנייתי)	מתנה מקרוב	מתנה מקרוב
לא דירת מגורים	6% שיעור מס	שליש ממס רכישה רגיל (2% = 1/3 * 6%)
דירת מגורים	שיעורי מס מיוחדים	שליש משיעורי מס מיוחדים (שיעור מס מיוחד * 1/3)

פרידמן טענה שהיא צריכה לשלם שלישי משיעורי המס המיוחדים כי היא קיבלה במתנה מקרוב- דירת מגורים. מנהל מס שבח טען שלא מדובר בדירת מגורים ולכן היא צריכה לשלם שלישי ממס רכישה רגיל, ולא שלישי משיעורי מס מיוחדים. בית המשפט השתמש במבחן סובייקטיבי - הכוונה למה שהיא התכוונה לעשות עם הנכס, האם היא התכוונה לגור שם, ס' 1 וס' 9 סותרים אחד את השני, 1 מדבר על אובייקטיבי ו 9 מדבר על סובייקטיבי.

בסעיף 9 לא מצוין "לפי טיבה" - לא בודקים אם זה מיועד למגורים, לפי ס' 1 היא מיועדת למגורים לפי טיבה- לפי הנתונים הפיזיים בנכס עצמו, בס' 9 כתוב רק "מיועדת לשמש למגורים"- מיועד נבחן לפי הכוונה של הרוכש, לפי מבחן סובייקטיבי של מי שרכש את הדירה. אם אתה רכשת את הדירה וייעדת אותה למגורים אז הדירה מיועדת למגורים. בכורש התייחסו לס' 1 כי זה מס שבח, ס' 9 מדבר על מס רכישה. בפרשת פרידמן כל השופטים הסכימו פה אחד

שמדובר במבחן סובייקטיבי. המחלוקת הייתה במסגרת המבחן הסובייקטיבי מה זה אומר- אם אני מייעד את זה למגורים כרגע או לעתיד, המחלוקת הייתה לגבי הזמנים. שמגר במיעוט אמר שמדובר על הייעוד ברגע זה ולא בעתיד, רוב השופטים אמרו שמדובר על מה שאתה מתכוון לעשות עם הדירה בסופו של דבר, בעתיד.

היא הצהירה שהיא מתכוונת להשתמש בדירה לצורכי מגורים, נניח שמנהל מס השבח בודק אחרי 5 שנים ורואה שהיא לא גרה שם-האם אפשר לדרוש שיעור מס רכישה מלא אחורה? לא, מה שמעניין אותנו זה הכוונה במועד הרכישה. לא מעניין אותנו אם בפועל הדירה שומשה למגורים, השאלה היא מה הייתה הכוונה שלה בעת הרכישה, אם הוא יוכיח שהיא הצהירה הצהרת שקר הוא יוכל לחייב אותה אחורה.

כאשר אדם רוכש דירה ואנחנו בודקים אם הדירה היא דירת מגורים לצורך דירת רכישה- האם המבנה הפיזי שלה רלוונטי? לא, מה שחשוב זה הייעוד.

נניח שיש דירה שכרגע משמשת למגורים, אני רוכש אותה ואני מתכוון להפוך את הדירה הזאת למשרד, זה עדיין נחשב לדירת מגורים כי היא משמשת למגורים כרגע. (מלשון הסעיף, דירת המשמשת כדירת מגורים).

שאלת רב ברירה לדוגמא:

משה הוא הבעלים של דירה, יש בה את כל האביזרים הדרושים לשמש למגורים, בפועל הדירה משמשת כמחסן. הוא מוכר את הדירה לשרה, שרה מתכוונת להפוך את הדירה למשרד, האם הדירה היא דירת מגורים?

א. מבחינתו של משה מדובר בדירת מגורים, מבחינתה של שרה זו דירת מגורים

ב. מבחינתו של משה מדובר בדירת מגורים, מבחינתה של שרה זו לא דירת מגורים

ג. מבחינתו של משה זה לא דירת מגורים, מבחינתה של שרה זו כן דירת מגורים

ד. מבחינתו של משה זה לא דירת מגורים, מבחינתה של שרה זו לא דירת מגורים.

**מבחינתו של משה ההגדרה הרלוונטית - מס שבח (1'0), מבחינתה של שרה ההגדרה הרלוונטית היא מס רכישה (9'0). – תשובה ב' היא נכונה כי הולכים לפי הכוונה של שרה, הדירה לא משמשת כרגע למגורים, היא לא מיועדת למגורים ולכן זה לא דירת מגורים.

דירה היא לא רק מבנה, דירה היא גם הקרקע שהיא נמצאת עליה, כאשר אדם מוכר דירת מגורים, כמה קרקע אפשר לצרף לדירה הזו? אפשר להגיד רק הקרקע הספציפית שהדירה בנויה עליה ואפשר להגיד שזה כל הקרקע, אנחנו צריכים לחשב כמה שווה הבניין, כמה שווה הקרקע ונחשב כמה נשלם מיסים. השאלה הזו התעוררה לראשונה בפרשת שוורץ 1979 היה מדובר במשק חקלאי- 10 דונם, על הקרקע ישב גם בית המגורים של בעל הקרקע. כל השטח כולו היה יחידת רישום אחת- אי אפשר למכור חלק מהקרקע, או הכל או לא כלום. הוא מכר את המשק וטען שמכר דירת מגורים עם הקרקע שצמודה לאותה דירה. בית המשפט לא קיבל את הטענות, הוא אמר שהקרקע ששייכת לדירה צריכה להיות קרקע שבאופן סביר שייכת לדירה עצמה ולא השטח החקלאי שמבסיס, בית המשפט אמר מבלי להסביר שבאזור כפרי או חצי כפרי זה מקובל שבית יושב על חצי דונם או דונם. ועשה חלוקה של הקרקע וקבע שעל 9 דונם אין פטור (הרי על דירת מגורים יש פטור), קרקע שאמורה לשמש את הדירה היא חלק מדירת מגורים, הקרקע האחרת- לא נחשבת. במישור העירוני השאלה עלתה בפרשת רושגולד, מדובר על הרצליה פיתוח, היה מגרש סה"כ 1777 מטר מרובע, על המגרש הזה היה קיים בית שטח בנוי 206 מטר מרובע בנוי, מכרו את המגרש כחלקה אחת וביקשו פטור, מנהל מס שבח אמר שלא מגיע להם פטור על כל הקרקע, ורצה לחלק את זה לחצי, על חצי מגיע לך פטור ועל חצי לא, השאלה הגיע לבית משפט עליון- האם במקרה כזה צריך לחלק את הקרקע או לא (על סמך העיקרון של שוורץ). הניתוח של בית המשפט היה: השאלה שבית המשפט העליון שאל- איזה שטח מהמגרש בפועל שימש את הבית לצורכי מגורים? הבעיה היא שלא הייתה שום ראייה בתיק שהצביעה על החלק שמשמש לבית. הדעות נחלקו- מה עושים כאשר אין ראייה בקשר לשימוש בפועל בשטח – דעת המיעוט הייתה של השופטת נתניהו אמרה שצריך לבדוק כמה קרקע אנחנו צריכים כדי להצדיק בנייה של בית של 206 מטר מרובע- יש אחוזי בנייה, ככל שיש לך יותר קרקע אתה יכול לבנות יותר- אז לכל האיזור יש אחוז מסוים של אחוזי בנייה, באותו איזור בדקו ומצאו שאחוזי הבנייה היו 25%. מתמטית אם אני רוצה לבנות בית של 206 מטר מרובע אני צריך 824 מטר מרובע, נשאר לי 953 מטר מרובע שלא משמשים אותי לדירת מגורים, דעתה של השופטת נתניהו בדעת מיעוט אמרה שצריך לעשות חלוקה ולראות כמה קרקע צריך כדי להצדיק את הבית ואת הקרקע הזו נצמיד לבית, השאר לא נחשב לדירת מגורים, דעת הרוב שאלו כמה שטח שימש בפועל את הדירה, כיוון שלא הייתה תשובה הם החליטו להחזיר את התיק למטה, לוועדת ערר כדי שהיא תגבה ראיות ותחליט איזה שטח בפועל שימש את דירת המגורים.

נניח שועדת הערר גובה ראיות ולפי מה שהם רואים כל השטח שימש את הבית – אז ברור שכל השטח כולו שייך לדירת המגורים.

נניח שועדת הערר גובה ראיות ולפי מה שהם רואים שום חלק לא שימש את הבית, הבית לא שימש למגורים בכלל – המרצה מניח שאם שום חלק מהשטח או שטח קטן מהקרקע שימש למגורים מה שהמיעוט קבע בפרשה הזו זה הדרך המקובלת. (אחוזי בנייה, השופטת נתניהו). "משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה".

- אם בנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה – דירה שטרם הסתיימה בנייתה אולם המוכר התחייב להשלים את הבנייה. כמו אדם שרוכש דירה מקבלן והדירה לא מוכנה (קניה על הנייר).

יש כמה קווים דומים בין הסעיפים ובכל זאת יש שוני גדול בין ההגדרות. המרצה אומר שחלק מהאלמנטים שיש בס'1 אמנם לא מופיעות בהגדרה בס'9 – אבל יש הוראות שמכילות את זה בכל זאת. **ס'1 כי זה מס שבח, ס'9 מדבר על מס רכישה.**

נניח שאני רוכש דירה מקבלן שהתחייב להשלים את הבנייה, לאחר מכן הקבלן לא משלים את הבניה ואני צריך להשלים אותה בעצמי, האם מסתבר שלא רכשתי דירת מגורים? לא רלוונטי, כי מדובר רק האם יש התחייבות או לא. לא מדובר אם הקבלן באמת ביצע את ההתחייבות שלו. – לעניין מס רכישה.

אם חברה קונה דירה זה נחשב לדירת מגורים מבחינת ס'9 – לא קיים את התנאי של היחיד כמו שמופיע בס'1

א' בונה בית, הוא מתקרב לסיום הבנייה והוא מוכר את הזכויות שלו לב' ומתחייב להשלים את הבנייה.

שאלה: האם מדובר כאן בדירת מגורים?

תשובה: לעניין מס שבח לא מדובר בדירת מגורים כי היא לא דירה גמורה, לצורך מס רכישה זה כן דירת מגורים כי יש התחייבות לסיים את הבנייה.

אנחנו מדברים על ההגדרה של **דירת מסוגים** לפי ס'1 לחוק: יש חמישה תנאים שצריכים להתקיים:

1. דירה או חלק מדירה
2. שבנייתה נסתיימה
3. בבעלות או בחירתו של יחיד
4. משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה
5. אינו מלאי עסקי.

מה שמושך את רוב תשומת הלב הוא תנאי מספר 4- מכון שמדובר בטיב המבחנים, הם אובייקטיביים. בקשר לקרקע שנצמדת לדירה המבחנים תקפים גם אם הקרקע שנצמדת לדירה משמשת גם את דירת המגורים היא תחשב לחלק מדירת המגורים אם לא בודקים לפי אחוזי הבניה כמה מקובל שקרקע תהיה צמודה לאותה דירה.

סוגית פיצול הדירות / ספירת דירות

נקודת הפתיחה הוא פרשת הייבל: לבני הזוג הייבל היה מבנה שהיה רשום כשתי דירות + שני מחסנים. הם השכירות באוגוסט 79 את המבנים לתיאלנדים אחרי שנתיים 8/81 הדיירים פונו. המבנים היו חורבה הרוסים. הזוג הייבל הפכו את המבנים לשתי דירות אחת מהן (2:3) שיפצו אותה והדירה השניה הקטנה נשארה חורבה ורשמו אותם. 4/82 מכרו את הדירה הגדולה וקיבלו פטור על מכירת דירת מגורים (לא היה אז "מזכה"). לאחר מכן הם הרסו את הבניין והקימו בניין בן 6 קומות מכון שלהם היה 1/3 מהקרקע (נותר להם) מגיע להם שתי דירות הם לקחו את הדירה בקומה התחתונה והעליונה. ב 12/83 הקומה הראשונה הייתה גמורה השישית עדין לא. הייבל מכרו את הדירה בקומה הראשונה וביקשו פטור על הדירה שהם מכרו. הדירה כבר גמורה ראוייה לשמש למגורים הם מכרו דירת מגורים. השאלה הייתה האם ברשותם שתי דירות או אחת. מכון שהדירה בקומה השישית בנייתה לא הסתיימה היא לא נחשבת דירת מגורים. עיסקת קומבינציה נעשה במתכוון שהדירה לא ראוייה למגורים ולא סיימו אותה במתכוון הכל כדי להתחמק מתשלום מס. צריך לבדוק אם ב4 שנים האחרונות מביא אותנו ל 12/79 היו להם שתי דירות במועד כל שהוא לכאורה היו שתי דירות. הייבל טענו שהבית היה דירה אחת ולכן לא היה לנו 2 דירות באותו מועד. בית המשפט העליון אמר שזה לא משנה כי בלי קשר לשאלת השימוש מבחינת המבנה הפיזי מדובר ב2 דירות שונות, לכל דירה היה מבחינה חיצונית אובייקטיבית היה מאפיין נפרד לדירה- בית המשפט אומר שכיוון שהם נראים כמו 2 דירות מדובר ב2 דירות וכך הגיעו למסקנה הזאת. לזוג הייבל היה תכנון מס מעניין אבל הם נכשלו בגלל פרט טכני.

מוסר השכל מתוך פסק הדין – דירה שמשמשת למגורים היא דירת מגורים גם אם אינה מיועדת למגורים, כאשר אנחנו סופרים כמה דירות יש מה שמעניין אותנו זה לא השימוש בדירה אלא המבנה הפיזי האובייקטיבי של הדירות.

בזמן האחרון העניין של סוגיית פיצול הדירות קיבל תאוצה ועלתה כמה פעמים השאלה – כמה דירות יש כאשר מדובר בדירה שהיא בפועל מפוצלת לכמה דירות קטנות יותר?

בפרשת איבגי היה לו דירה אחת והוא חילק את הדירה ל-3. מבחינת הרישום הוא לא שינה כלום, זה רשום כדירה אחת. הוא השכיר את הנכס ואחר כך מכר את הדירה. הוא אמר שהוא מכר דירת מגורים. אבל, במסגרת המס אומרים שיש 3 דירות מגורים, וזה לא נחשב שהוא מכר דירה אחת אלא 3 דירות ולכן לא מגיע לו פטור על המכירה של כולן, אלא על המכירה של אחת מהן. מבחן אובייקטיבי לחלוטין, זה מחולק פיזית ל3 דירות ולכן מדובר ב3 דירות.

בפרשת נבולסי – מקרה טיפוסית מאוד, מדובר בדירה שהייתה מחולקת ל-2, אמרו לו שמדובר ב2 דירות כי בפועל הדירה מחולקת, אמרו לו שהוא יכול לקבל פטור על דירה אחת ולא על השנייה.

אם יש יחידה אחת שמחולקת לכמה דירות- יש למעשה כמה דירות מגורים, אם רוצים לקבל פטור צריך לחבר אותם יחד. מדובר בפרט טכני.

נניח שיש 2 דירות, 2 יחידות רישום שאני מחבר אותן יחד לדירה אחת. אם אני מוכר את 2 הדירות האלה מה המצב לצורכי הפטור? כמה דירות מגורים יש לי? אחת. מבחינה אובייקטיבית יש לי דירה אחת. לרישום אין שום משמעות, הדבר היחיד שקובע זה איך זה נראה.

דוגמא נוספת, נניח שאני חיברתי את 2 הדירות יחד, הפכתי אותם לדירת מגורים אחת ואז מכרתי רק אחת מהם. רואים כאילו מכרת חלק מדירה ולא מגיע לך פטור כי לא מכרת את כל הדירה. נדרש שתמכור את כל הזכויות במקרקעין כדי שתקבל פטור – **סעיף 49(א)** – אם אני מוכר רק אחת מהדירות אני לא אקבל פטור.

49א - " 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. "

תמיד מדובר במבחן אובייקטיבי – איך הנכס נראה.

למה זה חשוב שנכס יסווג כדירת מגורים? מכיוון שרק דירת מגורים יכולה להיות דירת מגורים מזכה. אם אנחנו חוזרים לסעיף 49א – אנחנו רואים שתנאי הכרחי לפטור הוא שמכרתי את כל הזכויות שיש לי בדירת מגורים מזכה. מהי דירת מגורים מזכה?

סעיף 49(א) אומר שדירת מגורים מזכה היא דירת מגורים שמתקיימים כלפיה תנאים נוספים.

למה זה לא מספיק לפטור שיהיה מדובר בדירת מגורים? למה היא חייבת להיות דירת מגורים מזכה? (הוסף ב97 הדרישה לדירת מגורים מזכה) – לפי הפרשנות של כורש דירת מגורים היא דירה שלפי המבנה הפיזי שלה ראוי לשמש למגורים. אם יש לי משרד שממוקם בתוך דירה כזאת- הדירה תחשב כדירת מגורים. אין דרישה למגורים רק ליעוד למגורים, אז גם אם בפועל זה משמש למשהו אחר זה עדיין יהיה דירת מגורים, המחוקק אומר שזו לא הכוונה שלהם שיוכלו למכור דירות שנעשו בהם שימוש אחר כדירות מגורים ולכן רצו להגביל את הפטור רק לדירות שמשמשות למגורים ולא רק מיועדות למגורים.

הוסיפו דרישה למגורים בפועל אבל נראה בהמשך שזה לא פשוט.

" דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים" – עולה השאלה ברגע שהמחוקק אמר שהדירה צריכה לשמש למגורים, היה צריך לעסוק בכמה סוגיות נלוות :

1. איזה חלק מהדירה צריך לשמש למגורים? כל הדירה? חלק מהדירה ?

2. כאשר אתה אומר מגורים- מה הכוונה? האם מגורים בפועל או משהו יותר מזה?

3. לכמה זמן הוא צריך לשמש למגורים?

אלה 3 השאלות שהמחוקק חייב להשיב עליהן כאשר הוא מגדיר מהי דירת מגורים מזכה : הוא עונה על זה בס' 49א –

1. דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים- דהיינו, אם הדירה משמשת בעיקרה למגורים זה בסדר, היא לא צריכה לשמש כולה למגורים. אם יש לי חדר אחד בדירה שמשמש לעסק זה בסדר כל עוד השימוש העיקרי של הדירה זה לצורכי מגורים. לפי הנחיות של רשות המיסים הכוונה היא לרוב שטח הדירה.

2. הכוונה היא לא רק למגורים, יש עוד כמה דברים שנחשבים לצורך העניין הזה כמגורים – "לצורך ההגדרה הזו יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו... בתקופה שבה שימשה הדירה למגורים" – דהיינו, דירה שהיא ריקה ואינה משמשת לשום דבר היא נחשבת לדירה שמשמשת למגורים, אי שימוש כלל יכול להיחשב כדירת מגורים. לא רוצים לאלץ אנשים לגור במקום שהם לא רוצים לגור. " שימוש לפעולות חינוך לרבות פעוטון או דת (בית כנסת) ... " – גם זה ייחשב למגורים. ההרחבה של מגורים אינה תופסת לגבי ס' 1. קודם כל בודקים

מהי דירת מגורים ואז בודקים האם זה דירת מגורים מזכה. רק אם זה עונה על ההגדרה של כורש לדירת מגורים בודקים האם זה דירת מגורים מזכה. שאלה שעלתה בקשר לסעיף 49 ו-1 – האם נופש נחשב למגורים? השאלה הזו עלתה בכמה פסקי דין – אחד מהם בגילצטר שם אדם רכש דירה באילת מתוך כוונה להשכיר את זה לאנשים לתקופות קצרות (נכס הון). השאלה הייתה לצורך מס רכישה האם מדובר כאן בדירת מגורים- האם הדירה מיועדת לשמש למגורים? לא, בית משפט העליון קבע שזה לא מיועד למגורי קבע אלא לנופש, במילים אחרות,

נופש זה לא מגורים. אם הוא היה מתכוון להשכיר את זה לתקופה ארוכה זה היה מיועד למגורים, אבל בגלל שהוא מיועד את זה לתקופות קצרות לא מדובר במגורי קבע.

פס"ד אחר שבו הסוגייה עלתה הוא בפרשת זוטא אותה השאלה עלתה אבל בקשר למס שבח ולא מס רכישה. אדם מכר את הדירה ששימשה כל הזמן כנופש והוא מכר אותה- האם הדירה הזו היא דירת מגורים? כן, כי היא מיועדת למגורים לפי טיבה. היא אמנם לא שמשה למגורים אבל היא מיועדת למגורים.

לצורך מס רכישה זה לא דירת מגורים (סעיף 9 סובייקטיבי) ולפי מס רכישה זה כן דירת מגורים (ס' 1 אובייקטיבי).

הגענו למסקנה שזו דירת מגורים, האם זו דירת מגורים מזכה? לא. כי בפועל היא לא שמשה למגורים, אלא היא שימשה לנופש. זה שאת שווה במקום מסוים לתקופה קצרה זה לא הופך זה למקום מגורים שלך.

נופש אינו מגורים.

נניח שיש יחידות שלפי טיבן מיועדות לשמש לנופש ובפועל מישהו גר שם- האם זו דירת מגורים? כן. האם היא דירת מגורים מזכה? כן, למרות שהיא לא מיועדת לשמש למגורים היא דירת מגורים מזכה.

נניח שיש לי דירה, יש לי חדר בדירה שאני משכיר - האם זה עדיין דירת מגורים מזכה? כן, כי בעיקרה היא משמשת למגורים. אם אני משכיר את כל הדירה זה כבר לא משמש למגורים. אם אני גר בחדר אחד ואת רוב הדירה אני משכיר- זה גם לא דירת מגורים מזכה. ("דירה שמשמשת בעיקרה למגורים")

3. לכמה זמן הדירה צריכה לשמש בעיקרה למגורים? יש בחוק 2 חלופות - "ארבע השנים שקדמו למכירתה"- אם

היום אני מוכר אני בודק 4 שנים אחורה, אני בודק בתקופה הזאת הדירה שימשה בעיקרה במשך 4 שנים כדירת מגורים?, כלומר, לא היה תקופת זמן ב-4 שנים האחרונות שהדירה לא שימשה למגורים. לא היה שימוש אחר לדירה בתקופה של 4 שנים אחרונות. למשל, אם אני כל קיץ נוסע לחודש ומשכיר את הדירה- האם הדירה הזאת היא דירת מגורים מזכה? לא כי נעשה שימוש אחר מלבד מגורים. ארבע שנים צריכות להיות רציפות.

אם בתקופה הזאת מידי פעם השכרתי אחד החדרים לנופשים- האם זה מפריע לי? לא, כי בעיקרה היא שימשה כל הזמן למגורים. אם ארבע שנים יש לי ותק בדירה ששימשה רק למגורים כל הזמן היא דירת מגורים מזכה.

נניח שיש לי הפרעה באמצע שהיא לא שימשה למגורים צריכים ללכת לחלופה האחרת, "ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח" - דהיינו, מיום הרכישה עד יום המכירה. (יום רכישה יכול להיות היום שנכנסתי לנעליו של מישהו), 4/5 מתקופת השבח זה פחות מ-20% בתקופה שהיא שימשה למשהו אחר- זה בסדר. אם פחות מ-20% מהזמן הזה היא שימשה למשהו אחר זה עדיין דירת מגורים מזכה.

אני כל שנה יוצא חודשיים לחו"ל ואני משכיר את הדירה שלי, זה מה שאני עושה כל שנה במשך הרבה שנים. האם הדירה 4 שנים ברצף שימשה למגורים? לא. האם 4/5 מהזמן היא שימשה למגורים? כן. 10 חודשים מתוך 12 זה פחות מ-20%. אם זה עונה על אחת מאלה יש בפנינו דירת מגורים מזכה.

קודם כל בודקים בסעיף 1 האם זו דירת מגורים, לאחר מכן בודקים האם זו דירת מגורים מזכה בסעיף 49א. שאלה: אם זה לא דירת מגורים מזכה, האם זה משנה אם זה דירת מגורים או לא? כן, כי זה משנה לחישוב מספר הדירות שיש לי. אם יש לי דירה שבה אני גר, יש לי דירה אחרת שבה אני מנהל משרד- דהיינו יש לי 2 דירות. האם המשרד הוא דירת מגורים מזכה? לא. הדירה שבה אני גר היא כן דירת מגורים מזכה. אם אני מוכר את הדירה שבה אני גר מגיע לי פטור? לא. כי יש לי 2 דירות מגורים. זה שהמשרד עונה על הגדרת "דירת מגורים" יכול להפריע לי לקבלת פטור על דירה אחרת שיש לי.

נניח שהגענו למסקנה שמדובר בדירת מגורים מזכה, האם זה אומר שמגיע לי ישר פטור? לא. יש לי עוד תנאים, סעיף **49ב** - "המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתו אם נתקיים אחד מאלה:

2. הדירה הנמכרת היא דירת היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א...."- התנאי העיקרי, שאין לך דירה אחרת. מתי בודקים כמה דירות יש לך? ברגע המכירה. מי שיש לו כמה דירות לא יהיה זכאי לפטור אלא אם כן ימכור את כולן ועל הדירה האחרונה הוא יקבל פטור. אם הוא מוכר את כולן ביחד יכול להיות שהוא יוכל לבחור על איזה דירה לקבל פטור.

כל שאר התנאים בסעיף הם סייגים לכך, סעיף 49ב(2) הוא התנאי הכי מרכזי. אם יש לך דירה שנייה באנגליה- זה לא מעניין אותנו, כל מה שמעניין אותנו זה דירות בישראל ובאזור (נניח דירה באריאל היא דירה באזור). בודקים את ישראל והאזור כיחידה אחת. אין הגבלה לגבי תושבים לעניין הפטור. האם זה הגיוני שגם תושבי חוץ יקבלו פטור כזה? ספק. (49אא - תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב). תושב איטליה שאין לו דירה באיטליה ויש לו דירה בישראל זכאי לפטור.

***** כאשר חל מס הכנסה לא חל מס שבח*****

אם יש לך 2 דירות לא מגיע לך פטור, המחוקק חשב שזה יכול ליצור בעיה מסוימת. הקושי שיכול להתעורר- מה קורה אם אדם קונה דירה לפני שהוא מוכר את מה שיש לו? ברגע שהוא מוכר יש לו 2 דירות- כי בודקים במועד המכירה. אילו המחוקק לא היה עושה הסדר כל מי שרכש לפני שהוא מכר יוצא שיש לו 2 דירות ולכן אין לו פטור.

סעיף 49(ג)- הוא נספח לסעיף ב', " לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה – (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב18 החודשים שקדמו למכירה "

נותנים חפיפה של שנה וחצי. אם את מוכרת דירה ובעת המכירה יש לך דירה אחרת שנרכשה כדי להחליף את הדירה הנמכרת בשנה וחצי האחרונות- יראו מקרה זה כאילו יש לך דירה אחת. אם עברה שנה וחצי אתה בבעיה- כי נחשב שיש לך 2 דירות.

נניח שהוא קנה דירה מקבלן, הדירה לא מוכנה עדיין- לוקח שנתיים עד שהדירה הסתיימה- אין לו בעיה כי כל עוד הדירה לא הסתיימה אין בכלל דירת מגורים. ברגע שהסתיימה הבנייה יש לאדם שנה וחצי למכור את הבית שלו.

(2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997) – הדירה הנוספת הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 97.

אם יש לי דירה משלי, ואני הבעלים של דירה שיש בו דייר מוגן, הדירה הזאת אינה נחשבת כדירה נוספת. זה שיש לי דירה אחרת שנמצאת בידי דייר מוגן לא מפריע לי לקבל פטור על הדירה השנייה. היום זה כמעט בלתי אפשרי ליצור דיירות מוגנת, רצו למנוע מאנשים ליצור דיירות מוגנת חדשה כדי לעבור על הסעיף.

דירה שמוחזקת ע"י דייר מוגן היא דירת מגורים, היא נחשבת גם לדירת מגורים מזכה. באופן עקרוני אם אני מוכר אותה מגיע לי פטור. אבל, בסעיף 49ב(2)- "הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה או מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מגורים" – דירה שמוחזקת ע"י דייר מוגן הוא מחוץ לעסק ואז אי אפשר לקבל פטור על דירה שמוחזקת על ידי דייר מוגן. למה על דירה כזאת המחוקק לא רוצה לתת לך פטור? כי בסופו של דבר נתנו פטור על דירת מגורים כנראה בגלל שכאשר אדם מוכר דירה הוא עושה את זה כדי לרכוש דירה אחרת, יכולה להיות בעיה "השפעת הנעילה" = כאשר אדם מוכר נכס כדי לרכוש נכס אחר המס יכול להפריע, יש לי נכס שאני מחזיק בו, לולא מיסים הייתי מוכר את הנכס הזה וקונה משהו אחר. הבעיה כאן- כאשר אני מוכר אני צריך לשלם את המיסים, כל עוד אני מחזיק בנכס אני לא צריך לשלם מס. השפעת הנעילה היא השפעה כלכלית של המס, הערך של הנכס שלי עלה- אני צריך לשלם על זה מס? לא, בגלל עיקרון המימוש שאומר שכל עוד לא מכרתי אני לא צריך לשלם את המס. ז"א אני יכול לדחות את תשלום המס כמה שאני רוצה על ידי זה שאני לא מוכר את הנכס. נניח שאני רוצה למכור את הנכס שלי ולמכור משהו אחר- פתאום אני צריך לשלם מס, זה יכול להפריע לי או להוות מכשול בהחלפת נכס בנכס. זה נקרא – השפעת הנעילה. אני נעול בתוך הנכס, זה חל על כל נכס שלגביו תופס עיקרון המימוש.

אם יש לי מניה א' והמחיר עלה, אני רוצה למכור אותה כדי לקנות משהו אחר- אני רוצה למכור אותה אבל לא אמכור כדי לא לשלם מס.

למה בכלל יש פטור על דירת מגורים מזכה?

ההנחה היא שמיסי הכנסה חלים על כל התעשרות. המיסים השונים מבחינים בין סוגי התעשרות שונים- יש התעשרות פירותית, מקרקעין וכו'. אבל בסופו של דבר הרעיון הוא להטיל מס על כל התעשרות. אדם שהערך של הדירה שלו עולה מתעשר לא פחות מאשר מי שמרוויח משכורת או כל השקעה אחרת שיש לו. לכל עולה השאלה למה דווקא במקרה של דירת מגורים מזכה למעשה הנכס היחיד במדינה שלגביו לא צריך להטיל מס על התעשרות?

אדם יכול להתעשר מבלי שיתילו עליו מס. הבסיס הוא שראוי שיתילו עליו מס, אין סיבה מהותית שהוא לא ישתתף בתקציב המדינה כמו כל השאר. הפטור הזה הוא חריג יוצא דופן ולכן צריכים להבין למה אכן נתנו את הפטור. כאשר אנחנו מטילים מס על עליית ערכם של נכסים, מתי אני מתעשר? כשהערך עולה. מסיבות טכניות לא מטילים מס על עליית ערך של נכסים (נזילות, הערכה) ולכן בדרך כלל אנחנו לא מטילים מס על עליית ערך של נכסים לפני מכירתם. כאשר אתה מוכר נכס אז מתחשבים אתך על עליית ערך- יש פה דחיית מס. יש כאן בעיה כלכלית שנוצרה כתוצאה מדחיית המס – איך אני יכול להמשיך לדחות את המס פשוט ע"י זה שאני לא אמכור את הנכס אז ההשפעה הכלכלית שתהיה פה היא תמריץ מס לא למכור ולהמשיך להחזיק (השפעת הנעילה). יש כאן תמריץ לאשים לא למכור נכסים. השפעת הנעילה היא השפעת מס שנועלת את האדם בתוך הנכס שלו, זו השפעה שקיימת בכל נכס שלגביו מטילים מס רק בעת המימוש. המחוקק מבין שיש דבר כזה ולפעמים בחוקים שונים יש ניסיון להתמודד עם ההשפעה הזאת. יש מקרים שבהם אדם למשל שמוכר נכס וקונה נכס אחר כתחליף יכול להמשיך לדחות את המס. רק לגבי סוג אחד של נכס המחוקק אמר שהשפעת הנעילה בשבילו היא מאוד משמעותית- כאשר אדם גר בדירה והוא רוצה לעבור לדירה אחרת, נניח שאין לו פטור על דירת מגורים, כאשר הוא רוצה לעבור לדירה אחרת השיקולים שלו הוא שהוא יצטרך לשלם מס ויכול להיות שבגלל המס הוא לא יעבור. המחוקק חשב שזה משהו יותר בעייתי מאשר נכס אחר, יותר בעייתי שאדם ישאר בתוך הדירה שלו ולא יוכל לעבור לדירה אחרת כאשר מצב שבו הוא לא ימכור מניה. בגלל השפעת הנעילה של דירות המחוקק החליט שהוא רוצה למצוא פיתרון לכך – זה הבסיס לפטור זה.

אדם קונה דירה כדי להשכיר אותה, האם יש כאן בעיה של השפעת הנעילה – יש. על כל נכס יש את ההשפעה, אבל האם אנחנו רגישים לזה? התשובה היא לא, כמו כל השקעה אחרת (מניות לדוגמה) אנחנו רוצים למקד את הפטור לדירות שבהם אנשים גרים כדי שיוכלו לעבור למקום אחר.

איך אני מזהה את הדירה שבה אדם גר? פעם, עד 1980 הפטור ניתן על מה שנקרא "דירת יחיד" הדרישה הייתה שאדם יגור בדירה רוב ימות השנה. הבעיה הייתה שאיך תוכיח כמה ימים באמת גרת בתוך הדירה בשנה? זה היה מסובך אז לא רצו לרדת לרזולוציה של לבדוק מתי ישנת בדירה, מערכת המס רוצה משהו יותר פשוט ולכן חיפשו משהו אובייקטיבי לחלוטין, אחרי כמה גלגולים נכון להיות אומרים – אם יש לך רק דירה אחת אני מניח שזה משמש אותך למגורים (יכול להיות שאתה גר בשכירות או אצל ההורים ואת הדירה הזאת אתה משכיר – יכול להיות) אבל אם יש לך דירה אחת החזקה היא שזו הדירה שבה הוא גר ולכן נותנים לזה פטור – אם זו דירה יחידה.

אם לאדם יש 2 דירות רוב הסיכויים שבאחת הוא גר ואחת הוא משכיר, זו ההנחה. איך נדע איזה הוא מכר? את הדירה המושכרת או את הדירה שהוא גר? המחוקק לקח הנחה, אם יש לך 2 דירות, הדירה הראשונה שאתה מוכר היא דירת השקעה והדירה השנייה שאת מוכרת היא דירת מגורים והיא תהייה פטורה ממס – האם זה נכון? לא דווקא – זה המבחן האובייקטיבי שהמחוקק חשב עליה – להגיד שהדירה האחרונה היא פטורה ממס.

יכולים להיות מקרים שגם מבחינה אובייקטיבית לא סביר שאדם יגור בתוך הדירה, הדירה לא עומדת לרשותו למגורים. דוגמה אחת לכך היא דירה שתפוסה ע"י דייר מוגן – אם יש בתוך הדירה דייר מוגן אני לא יכול לגור שם. האם הדירה היא דירת מגורים מזכה? כן, גם שהיא תפוסה ע"י דייר מוגן היא דירת מגורים מזכה. אבל בפועל אנחנו יודעים שדירה כזו לא יכולה לשמש את הבעלים למגורים ולכן נניח שיש לי 2 דירות, באחת יש דייר מוגן ואני מוכר את הדירה השנייה (לא של הדייר המוגן) אבל מכיוון שהדירה השנייה לא יכולה לשמש אותי למגורים ההיגיון אומר שעל מה שמכרתי אני צריך לקבל פטור ולכן כפי שראינו סעיף 49ג(2) אומר שיראו את הדירה הנמכרת כדירתו היחידה של המוכר גם אם יש לו בנוסף על הדירה הזאת דירת מגורים שהתקיים לגביה.... היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת.

נניח ארבעתנו גרים בדירה, לכל אחד יש רבע דירה, האם הדירה עומדת לרשותי למגורים? לא. ההנחה היא שאם יש לך שליש מהדירה או פחות מזה היא לא דירה שעומדת לך לצורך מגורים. (סעיף 49ג(3) – חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינה עולה על שליש ולגבי הדירה שהתקבלה בירושה אינו עולה על מחצית).

סעיף 49ג(3) – אם התקבלה בירושה שליש או עד מחצית לא יראו אותה כדירת מגורים.

מה קורה אם אני רוצה למכור את הדירות האלה? את הדירות שתפוסות ע"י דייר מוגן או דירה שיש לי שליש או חצי מדירה – האם עליהם אני אצליח לקבל פטור? הגיוני שלא יתנו על זה פטור, ואכן עד לפני כמה שנים (2014) לא היה פטור על דירות כאלה, הניסוח החדש היום של 49ב(ב) – "הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה כאמור בסעיף 49ג(3) ועל מכירת דירה שהושכרה לגורים בשכירות מוגנת.... אם בשל החלק או הדירה האמורים הוחלה החזקה שבסעיף 49ג במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו" – במילים אחרות, אם יש לי 2 דירות ובאחת מהם חל החזקה בסעיף 49ג ואני מוכר את הדירה השנייה – אני מקבל פטור, אם אין לי עוד דירה למכור ולא היה לי פטור ואני מוכר את הדירה שעליה חל חזקה – עדיין יש לי פטור. אין מגבלת זמן.

נניח שיש לי 2 דירות, בכל אחד יש דייר מוגן – אני רוצה למכור דירה אחת מהם, האם אני אקבל פטור? כן. כי בדירה השנייה יש לי דייר מוגן – מתעלמים ממנה, ורואים כאילו יש לו דירת מגורים אחת ואני מקבל פטור.

כאשר יש לאדם דירה אחת הוא יכול למכור אותה ולקבל עליה פטור, סעיף 49ב(5) עוסק במצב שבו אדם נפטר, מוריש את הדירה ליורשים שלו – ז"א לא מכר את הדירה אלא הוריש אותה. סעיף 49ב(5) אומר שבמקרים מסוימים אדם יכול לרשת לא רק את הדירה אלא גם את הפטור של המוריש, הפטור לפעמים עובר בירושה, כך שאפשר לנצל את הפטור של המוריש ולא של היורש. (גם כאשר יש לו דירה אחרת משלו הוא יכול לנצל את הפטור של המוריש) – אין שום תנאי לכך שזו דירתו היחידה. יש לו דירה משלו אבל הדירה הזו שהוא קיבל בירושה יש לה פטור בתנאים הבאים:

- א. קשר משפחתי – "המוכר הוא בן זוגו של המוריש או צאצא או בן זוג של צאצא" – יורשים ספציפיים.
- ב. "לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד" – בעת פטירתו היתה לו דירת מגורים אחת בלבד, אם היה לו 2 דירות הפטור לא עובר בירושה.
- ג. "אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים היה פטור ממס בשל מכירה" – לא רלוונטי לימינו, המוכר הוא בעל זכות בה במשך 18 חודשים אחרי שהדירה הפכה להיות דירת מגורים, התנאי השני הוא שלא קיבל פטור שנה וחצי על דירה אחרת לפני הדירה הזו. אילו המוריש רכש דירה ואחרי חצי שנה נפטר, האם

המוריש אילו היה מוכר בעת הפטירה היה מגיע לו פטור? לא. יש לו פטור בפוטנציה אם הוא יחזיק בדירה עוד שנה הוא יקבל פטור- הירשים יכולים להחזיק בדירה עוד שנה ואז למכור אותה .

השילוב הוא בעייתי, אם אני מוכר דירה שהחזקתי בה לפחות שנה וחצי איך יכול להיות שמכרתי שנה וחצי האחרונות דירה אחרת וקיבלתי פטור? יש עניין של חפיפה, אם אדם רוכש דירה לפני שהוא מוכר את הדירה שיש לו, יש לו 2 דירות ולא מגיע לו פטור, סעיף 49ג(1) אומר שאם הדירה הנוספת נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת אז אפשר במשך 18 חודשים למכור את הדירה הראשונה ולקבל עליה פטור.

1.1.2018 רכישת דירה ב'

1.1.2019 מכירת דירה א'

1.1.2020 מוכר דירה ב' – האם יש פטור? רק אם הוא היה מוכר ב 1.7.2020 – כי לא עבר שנה וחצי מכירת דירה א'.
(2 שאלות ששואלים – האם החזקת בדירה שנה וחצי? האם מכרת בשנה וחצי האחרונות דירה וקיבלת עליה פטור?)

1.1.2018 קניתי דירה ב' (על הנייר)

2.1.2018 מכר דירה א'

1.7.2019 דירה ב' מוכנה

1.8.2019 מכר דירה ב'

לא מגיע לו פטור כי הוא לא החזיק בדירה שנה וחצי מאז שהיא הפכה להיות דירה מגורים. על א' הוא יקבל פטור, על דירה ב' הוא לא יקבל.

מה קורה אם יש מספר יורשים? נניח שיש 2 יורשים או 3 יורשים ואחד מהם מוכר את החלק שלהם בדירה, מגיע להם פטור? נניח ששלושה אחים יורשים את הדירה וכל התנאים מתקיימים, אחד מהם מוכר את ה1/3 שלו האם הוא מקבל את הפטור? כן, כי התנאים מתקיימים, המכירה של דירת מגורים מזכה שהוא קיבל בירושה. אין דרישה שהוא ימכור את כל הדירה. האח השני מחליט למכור – האם הוא יקבל פטור? כן. בכל מה שקשור למכירת דירה שקיבלתי בירושה – יש פטור לאחים.

נניח שלאדם יש דירה משלו והוא ירש דירה – יש לו 2 דירות. אם הוא רוצה למכור את הדירה שקיבל בירושה ולקבל פטור? כן. (5ב49). אם הוא רוצה למכור את הדירה שלו- הוא לא יקבל פטור כי יש לו 2 דירות, הדירה שבירושה מפריעה לו למכור את הדירה האחרת שיש לו.

נניח שהוא מוכר את הדירה שקיבל בירושה והוא מקבל פטור, האם הוא חייב לחכות שנה וחצי לפני שהוא מוכר את הדירה שלו כדי לקבל פטור? כן, כי הוא קיבל את הפטור הראשון שלו על דירת המגורים שהוא ירש לפי פסקה אחרת ולא לפי הפסקה של 2ב49.

יש משמעות מאוד חשובה למספר הדירות שאדם מחזיק, מתי הוא מכר את הדירה האחרונה. אם היינו מסתפקים בזה, למעשה כל אחד הוא אדם בפני עצמו. כאשר כתוב " אין לו דירה אחרת" – הכוונה היא לכך שאין לו דירה אחרת. המחוקק לא הסתפק בזה שאין לו דירה אחרת, הוא לא מסתכל רק עליו אלא על כל המשפחה שלו – עיקרון " התא המשפחתי" . סעיף 49(ב) אומר – " לעניין פרק זה, יראו מוכר ובן זוגו למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים- כמוכר אחד". כל עוד יש יותר מדירה אחת במשפחה – רק כשמוכרים את הדירה האחרונה יש פטור. אם לאבא יש דירה, לאמא יש דירה ויליד יש דירה- רואים זאת כאילו יש לכל אחד 3 דירות.

למה המחוקק החליט על הסעיף הזה?

כדי שאנשים לא ינסו לתחמן את מערכות המס, אנחנו נותנים פטור על דירת מגורים מזכה בגלל השפעת הנעילה, משפחה של זוג שגרים יחד וילדים עד גיל 18 לא נשואים צריכה דירה אחת, ולכן הגיוני שאם אני רוצה לתת את הפטור אני אתן פטור על דירה אחת, כי אם יש למשפחה הזאת יותר מדירה אחת סימן שבדירה אחת גרים ואחרות הן סתם דירות להשקעה – לכן בלי קשר לשום דבר אחר, הגיוני שאני אתן פטור על דירה אחת כי משפחה צריכה דירה אחת. יש תמיד חריגים, ההנחה של המחוקק זה שעד גיל 18 אם הילד לא נשוי הוא גר עם ההורים, מדובר בבדיקות אובייקטיביות- יכול להיות חריגים לכך.

בפרשת שלמי היה זוג עם הסכם ממון, לכל אחד היה דירה משלו, בהסכם ממון היה כתוב שהדירה היא של הבעלים בלבד. הם נישאו זה לזו 98 וב-2005 עשו הסכם ממון ואחרי חודשיים האישה מכרה את הדירה שלה. מדובר בבני זוג שגרו יחד והם אמרו שכל אחד מהם בנפרד זכאי לפטור- בית המשפט אמר שיש פיקציה בחוק- רואים את כולם כיחידה אחת והמטרה שלה היא למנוע התחמקויות "טעם שלילי" והטעם החיובי- המשפחה צריכה דירה אחת. אמרו שיש כאן פיקציה = למעשה החוק יוצר חזקה, כל הדירות שייכות לכולם.

החזקה הזו ניתנת לסתירה – במידה ועומדים ב2 תנאים : אם יש הסכם ממון ובפועל פעלו לפי ההסכם אז רואים את הדירות כנפרד, כל אחת שייכת למישהו אחר, הפיקציה של התא המשפחתי אינה תופסת.

ההיגיון אומר שצריכים לראות משפחה כיחידה אחת, ולא כל אחד בנפרד. אם יש הסכם ממון ויש הפרדה בפועל אז כל אחד מקבל פטור משלו. החזקה הזו נסתרת, לא רואים את המשפחה כאדם אחד, אלא רואים כל אדם כאדם עצמו. האם הסעיף הוא כ"כ ברור שמדובר בפיקציה שאינה ניתנת לסתירה? בית המשפט אומר שזה לא ברור כי המחוקק לא הוסיף את המילים "על אף האמור בהסכם ביניהם" – בגלל שלא כתוב זה ניתן לסתירה.

מי נהנה מהפסיקה הזאת? העשירים, כי נותנים להם לגיטימציה לפטור ואז יש להם הרבה דירות, דהיינו יהיה להם פטור 2 דירות. מה קורה ברגע שבני הזוג מתגרשים? ברגע שהם מתגרשים יוצא שכל אחד מהם זכאי לפטור משלו והם ולא יוגדרו מעתה ואילך כתא משפחתי.

חזרה על השיעור הקודם – המרצה מעלה את זה לאתר, התנאים לפטור :

1. דירת מגורים
 - דירה או חלק מדירה
 - שבנייתה הסתיימה
 - שבבעלותו או בחכירתו של יחיד
 - משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה
 - למעט מלאי עסקי
2. מזכה
 - שימשה בעיקרה למגורים או לחינוך או לדת או לא נעשה בה שימוש
 - ארבע שנים סמוך למכירה או ארבע חמישיות מתקופת השבח
3. תנאים כללים
 - תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינת מושבו
 - מכירת כל הזכויות בדירת המגורים
 - תקרת הפטור: 4,500,000 ₪
 - תא משפחתי

חלופות :

49ב(2)

– אין למוכר דירה אחרת בישראל ובאזור (לא יובאו בחשבון הדירות המנויות בסעיף 49ג- דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב18 החודשים הקודמים, דירה המושכרת בשכירות מוגנת, חלק דירה; שלישי או חצי, או דירה שהתקבלה בירושה....)

- לא התעלמו מהדירה הנמכרת בעבר כאשר נמכרה דירת אחרת (בשל היותה חלק דירה או דירה המושכרת בדירות מוגנת)

- המוכר החזיק בדירה לפחות 18 חודשים אחרי שהדירה הייתה לדירת מגורים

- המוכר לא מכר דירה אחרת בפטור לפי פסקה זו ב18 חודשים הקודמים.

49ב(5)

– המוכר ירש את הדירה

- המוכר הוא בן זוג, צאצא, או בן זוג של צאצא של המוריש

- בעת פטירתו הייתה למוריש דירת מגורים אחת בלבד

- אילו נשאר המוריש בחיים והיה מוכר את הדירה, היה זכאי לפטור

יש סעיף נוסף שנותן פטור- סעיף 49ה .

הרקע העובדתי הוא שיש למשפחה 2 דירות, הם רוצים למכור את 2 הדירות ולהשתמש בכסף כדי לקנות דירה אחת ולהשתדרג. אם ימכרו את 2 הדירות הם יקבלו פטור רק על הדירה האחרונה שהם מוכרים. החוק רצה לאשר לאנשים בתנאים מסוימים למכור את 2 הדירות ולאחד אותם לדירה אחרת, הקושי הוא בדירה הראשונה ולכן החוק פוטר את הבעיה של הדירה הראשונה. יש לנו 3 דירות שמשחקות דירות במשחק: הדירה הראשונה, הדירה הנוספת והדירה החלופית. לפי מה שראינו עד כה, אתה תקבל את הפטור על הדירה הנוספת, (49ב2), בעת המכירה היא תהיה דירה יחידה), כדי לאפשר לו לקבל פטור על הדירה הראשונה חוקקו את סעיף 49ה, והתנאים שצריכים להתקיים הם :

- בעת מכירת הדירה הראשונה יש למוכר **דירה נוספת** אחת בלבד (סה"כ יש לו 2 דירות)
- **הדירה הנוספת** תימכר בפטור ממס תוך 12 חודשים
- המוכר רכש **דירה חלופית** בתקופה שמתחילה שנה לפני מכירת **הדירה הנוספת** ומסתיימת שנה אחרי מכירת **הדירה הנוספת**. (צריך לרכוש את הדירה החלופית או שנה לפני המכירה או שנה אחרי המכירה- תקופה של שנתיים)
- שווי **הדירה הראשונה** + שווי **הדירה הנוספת** אינו עולה על 2,000,000 ₪
- עלות **הדירה החלופית** היא לפחות 75% משווי **הדירה הראשונה** + שווי **הדירה הנוספת**.
- הדירה החלופית לא תבוא במניין הדירות כאמור בפסקה (1)
- ** פטור לפי סעיף זה הוא פעם אחת בחיים**

השאלה שהתעוררה **בפרשת חסון** – הוא מכר 2 דירות וירש קרקע ובנה על הקרקע דירה. מה הקושי? כתוב בלשון החוק "רכש" ולא בנה. במקרה שלנו הוא ירש קרקע ובנה דירה. בית המשפט אמר שכאשר כתוב "רכש" הכוונה היא שבסופו של דבר יופיע לו דירה, לא משנה אם בניתי או קניתי. נניח שאני בונה בעצמי- מתי אני צריך לבנות? תוך שנה ממכירת הדירה הנוספת.

ניקח דוגמא, נניח שהתא המשפחתי מוכר את 2 הדירות שלו ורוכש דירה מקבלן על הנייר, הבנייה של הדירה לא הסתיימה תוך שנה, האם מדובר בדירת מגורים? כן, סעיף 49ה(4) מפנה אותנו להגדרה בסעיף 9(ג) – אם יש התחייבות של המוכר להשלים את הבנייה עצם הרכישה נחשב כרכישת דירת מגורים, כל עוד אני קונה את הדירה הזאת שנה תוך מכירת הדירה הנוספת.

המחשה :

1.1.2018 – מכירת דירה א'

1.12.2018 – מכירת דירה ב'

30.11.2019 – רכישת דירה מקבלן (סיום בניה 1.4.2023)

במקרה כזה מגיע פטור כי תוך שנה מיום מכירת הדירה הנוספת רכשת דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג).

סך הכל יש היום 3 פטורים – פטור על דירה יחידה, פטור על דירה בירושה ופטור חד פעמי על איחוד דירות.

יש 2 סעיפים שבהם המחוקק מגביל או שולל את הפטור על אף העובדה שעמדת בתנאים לקבלת הפטור :

סעיף 49(ו) – שולל פטור במקרים כאשר קיבלת את הדירה במתנה. למה מפריע למחוקק לתת פטור על מתנה? למנוע התחמקויות. למנוע מצב שבו יש לי 2 דירות שאני רוצה למכור, אני אעביר דירה אחת לבן שלי ואז לכל אחד מאיתנו יהיה פטור. " על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה... " – אם רוצים לקבל פטור על מתנה: מבחינים בין 2 סוגים של דירות :

אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר אתה צריך לחכות 4 שנים.

אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר מוכנים לתת לך את הפטור אחרי 3 שנים.

למה יש הבדל אם גרת בדירה או לא? כי אם המטרה שלנו זה למנוע העברות סתם כדי לנצל פטורים, אם גרת בדירה בפועל זה נותן אינדיקציה לכך שזו מתנה אמיתית בתום לב ולא מתוך כוונת התחמקות.

יש כמה קשיים בסעיף הזה : הוא יותר מידי מחמיר ומנגד הוא יותר מידי מקל – יש מצב שאדם מעביר דירה למישהו אחר במתנה ואז אותו אדם מוכר את הדירה ומנצל את הפטור של אותו אדם, נניח שלא היה סעיף כזה – מה מנהל מס שבח יכל לעשות? למנהל מס שבח יכולה להיות טענה שיש מתנה למראית עין ואני מחזיק בדירה בנאמנות עבור אדם אחר ולכן אין פטור – כי לאותו אדם יש 2 דירות ולא אחת.

מצד שני, נניח שבאמת מדובר במתנה אמיתית. הילד שלי מתחתן, אני נותן לו דירה מתנה ואחרי שנתיים נולדים להם ילדים והם רוצים לעבור לדירה אחרת- הסעיף הזה לא מדבר על מתנה אמיתית טהורה ושמכרו את הדירה מסיבות אמיתיות, הסעיף הזה לא נותן שיקול דעת לתום לב.

סעיף 49(ג)1) – " יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתו כקבלתה מתנה" - במילים אחרות, אם הדירה עלתה מיליון שקל וקיבלתי מתנה חצי מיליון לפחות רואים אותי כאילו קיבלתי את הדירה מתנה ואני צריך לחכות את תקופת ההמתנה הזאת. – מה אכפת למחוקק? כנראה שהכוונה היא לכך שיש לי דירה משלי, אני רוצה לקנות עוד דירה כדי למכור אותה בשנים הקרובות אז אני יודע שאני אצטרך לשלם מס, אז אני נותן את הכסף מתנה למישהו אחר, הוא קונה את הדירה ומוכר אותה- ויש לו פטור. המחוקק רוצה למנוע את זה.

המרצה אומר שהסעיף בעייתי, כי אנחנו נסווג את הדירה הזאת לצורכי מס כמלאי ואז לא יחול בכלל מס שבח, האם מנהל שבח יודע מה זה מלאי עסקי? לא, זה לא מעניין אותו. עוד נקודה שהסעיף לא מונע- הסעיף לא מונע מכירת דירה לאחר 3 שנים. הסעיף הזה "מרדים" את הפקיד.

בפרשת בן אא"ס - הוא קנה דירה ושלם \$32,500 הוא קיבל מתנה ייעודית בסך \$11,500 ובנוסף היה לו מתנות מהחתונה בסך \$5,000 סך הכל סכום המתנות הגיע לסכום של \$16,500, מעל 50% מסכום הדירה. לאחר שמכר את הדירה הפקיד אמר שלא מגיע לו פטור, זו לא הייתה המטרה של המחוקק, לפי הלשון של הסעיף הוא אכן קיבל מתנות בשווי של 50% מהדירה ולכן הסעיף לכאורה אמור לחול עליו. בית המשפט אומר שכאשר מדובר במתנה- זו מתנה לצורך רכישת דירה.

על אף העובדה שעמדת בכל הקריטריונים, ישנם מצבים שבהם לא תקבל את הפטור- ס' 149. ס' אחר שמגביל את הפטור בתנאים מסוימים הוא ס' 149. הרעיון של ס' 149- בקרקע יש בד"כ זכויות בנייה שמצורפות אליה. דהיינו כמה אפשר לבנות אליה. לזכויות בנייה יש ערך כלכלי, קרקע עם זכויות בנייה שווה יותר מקרקע בלי זכויות בנייה. לכן עלתה השאלה מה קורה אם אני מוכר את הקרקע עם הדירה ולקרקע יש זכויות בנייה שטרם נוצלו. הרעיון הבסיסי של הס' הוא שהפטור לדירת מגורים מזכה חל רק על מה שיש- על הקרקע, על הדירה שיש ועל אחוזי הבנייה שנוצלו לצורך בניית הדירה. אבל אם יש זכויות בנייה שלא נוצלו- עליהם לא מגיע פטור. מבחינה הגיונית, למה לא מגיע פטור? מטרת הפטור היא למנוע את "תופעת הנעילה". זו הסיבה שבגללה נותנים את הפטור. האם השפעת הנעילה רלוונטית כאשר אנחנו עוסקים באחוזי בנייה שלא נוצלו? לא, אני לא משתמשת גם ככה באחוזי הבנייה הללו ובכל מקרה כשאמכור אותם אצטרך לשלם מס. לעומת זאת בדירה אני כן משתמשת ולכן אני יכולה להעדיף להמשיך לגור בה במקום לעבור לדירה אחת ולשלם מס (השפעת הנעילה). זו הסיבה שאם יש אחוזי בנייה לא מנוצלים, עליהם יחול מס. אם יש לי דירה ששווה 2 מיליון ₪ ויש לי עוד זכויות בנייה לא מנוצלות בשווי 1 מיליון (סה"כ 3 מיליון) אז על 2 מיליון יש לי פטור ועל מיליון לא.

השאלה שהתעוררה בפסיקה היא- איך אנחנו נדע כמה שווה הדירה לולא זכויות הבנייה הנוספות (הלא מנוצלות)? במקרה הראשון שבו השאלה עלתה בשנת 1987- פרשת ראוך- ביהמ"ש אמר שזו שאלה עובדתית שמאית. לכאורה זו תשובה מאוד הגיונית. אגב, כאשר ביהמ"ש העליון אמר את זה הוא אמר משהו יותר חזק- הוא אמר שביהמ"ש אפילו איננו מוסמך להיכנס לשאלה הזאת. בס' 90 נאמר שעל החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לביהמ"ש העליון... אפשר להגיש ערעור רק בשאלה משפטית. דהיינו, אין אפשרות להגיש ערעור על שאלה עובדתית. ביהמ"ש לא מוסמך לדון בזה. אם ועדת הערר קבעה משהו עובדתי אין על זה ערעור לביהמ"ש העליון. בכל תחום אחר אפשר להגיש ערעור על כל דבר. לכן ביהמ"ש אמר שמדובר בשאלה עובדתית והוא לא מוסמך לדון בשאלה. פס"ד בטאט (1989)- עלתה בדיוק אותה שאלה- איך אנחנו נדע כמה זה שווה? במקום ללכת בעקבות פרשת ראוך ביהמ"ש אמר שלא מדובר בשאלה עובדתית אלא בשאלה משפטית והוא יכול לומר בדיוק כמה זה שווה. הוא נתן נוסחה כדי לחשב כמה שווה דירה ללא אחוזי הבנייה. הוא אמר שמתחילים בשווי המכירה כי אנחנו יודעים כמה קיבלת. מזה מורידים את השווי של המבנה (את זה קל יחסית לברר). לפי ההיגיון של ביהמ"ש העליון- אם אני לוקח את שווי המכירה בניכוי שווי המבנה מה שנשאר לי לדעת ביהמ"ש העליון זה שווי הקרקע. השווי של הקרקע מושפע בין היתר מאחוזי הבנייה, ככל שיש יותר אחוזי בנייה היא שווה יותר. מה שמעניין אותנו זה שווי אחוזי הבנייה שלא נוצלו. לכן הנוסחה היא כזו:

שווי המכירה פחות שווי המבנה = שווי הקרקע

שווי הקרקע כפול (אחוזי בנייה שנוצלו לחלק לאחוזי בנייה קיימים) = שווי אחוזי הבנייה שנוצלו.

שווי אחוזי הבנייה שנוצלו + שווי המבנה = שווי הדירה לולא זכויות הבנייה הנוספות.

לנוסחה הזאת אין שום קשר למציאות מכמה סיבות:

1. הבעיה היא בחישוב שווי הקרקע לולא אחוזי הבנייה הנוספים. אם ניצלתי 1/3 מאחוזי הבנייה אזי ניצלתי 1/3 משווי הקרקע. זה לא נכון כי לקרקע יש ערך גם ללא אחוזי הבנייה. שווי הקרקע הוא לא פונקציה ליניארית מאחוזי הבנייה המנוצלים. נניח שיש לי קרקע של 1/4 דונם שאפשר לבנות עליה 200 מ"ר ויש לי באותו אזור קרקע של דונם שאפשר לבנות עליה 100 מ"ר- איזו קרקע תהיה שווה יותר? הקרקע של הדונם. לכן אם אני מכפיל את אחוזי הבנייה אני לא מכפיל את שווי הקרקע. ביהמ"ש העליון הניח כאן שלקרקע אין שום ערך חוץ מהאפשרות לבנות עליה וזה לא נכון. לכן הנוסחה הזאת היא נוסחה שלא נותנת לנו שום פתרון ראוי. לכן יש הרבה מקרים שלפי הנוסחה הזאת שווי של בית שיושב על קרקע יוצא פחות משווי של דירה בתוך בניין באותו אזור.

דוגמא:

קרקע 1,000 מ"ר, בנוי 200 מ"ר, מותר לבנות 800 מ"ר, עלות בנייה 5,000 ₪ למ"ר, שווי מכירה 3,500,000 לידו יש בניין בן 4 קומות שנמצא על אותה קרקע- כל דירה שווה 2 מיליון ₪.

הבית הפרטי- כמה הוא שווה לולא זכויות הבנייה הנוספות?

$$\approx 1,625,000 = 1,000,000 + 200/800 \times (3,500,000 - 1,000,000)$$

האם זה הגיוני? לא כי הדירה שבבניין שווה יותר (2 מיליון) והיא נמצאת בבניין ולא על קרקע של דונם.

2. כדי להגיע לשווי הקרקע הורידו את שווי המבנה משווי המכירה. אם קבלן שילם סך הכל 4 מיליון והמבנה שווה מיליון, האם זה נכון שעל הקרקע הקבלן שילם 3 מיליון ₪? לא. בד"כ כשקבלן קונה שטח הוא מתכנן להרוס את הדירה שעליו ומבחינתו יש לה ערך שלישי כלכלית כי היא רק מפריעה לו. במקום להגיד ששווי הקרקע זה מה שקיבלתי בניכוי השווי של הבית, בחלק גדול מהמקרים שווי הקרקע הוא שווי המכירה בתוספת עלות הריסת הבית. לכן הנוסחה הזאת לא נכונה.

סוגיה נוספת שכדאי לשים לב אליה- הס' 49 מדבר לא רק על זכויות בנייה קיימות, אלא גם על "אפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר". אם יש שמועות שעומדים להפשיר את הקרקע או להגדיל את אחוזי הבנייה בקרקע זה מעלה את ערך הקרקע. אם אני מוכר את הקרקע שלי כאשר יש צפי אבל אין עדיין אחוזי בנייה, חלק מהכסף שקיבלתי זה לא עבור הדירה הקיימת אלא עבור אחוזי בנייה צפויים. הצפי הזה שווה כסף. על אחוזי הבנייה הצפויים הללו אין פטור. אם המחיר הושפע מהצפי, אני אקבל פטור רק על שווי הדירה לולא הצפי. דהיינו, כמה הדירה הייתה שווה אם כלנו יודעים שלעולם לא יהיו אחוזי בנייה צפויים.

חזרה למבחן:

מהי מכירת זכות במקרקעין

איך אנחנו יודעים מהו השבח ואחרי שידועים מהו השבח אז איך מחשבים את המס- שבח הוא ההפרש בין שווי המכירה לשווי הרכישה.

מהם אחוזי המס?

צריכים לדעת שעד מרץ 61 זה 25%

מ61 עד נובמבר 2001 זה היה לפי שיעורי מס הכנסה

מנובמבר 2001 ועד 2011 זה 20%

מ2012 עד היום זה 25%

אדם רכש זכות מקרקעין ב1980 והוא מכר אותה ב2018, איזה מס יחול עליו? קודם כל מחלקים את זה בצורה לינארית על התקופות – 1/28 לכל שנה.

דיברנו על כניסה לנעליים- יכול להיות שהוא יתן לנו שרשרת של אירועים וישאל איזה מס יחול – לפי איזה אחוזים?

פטור לדירת מגורים וההקלה בדירת מגורים כאשר מדובר על מס רכישה.