

פרק 4

הקלות מס והנחות זמניות בתקופה הקובעת

ד"ר אברהם אלתר

63	הפחתת מס רכישה בתקופה הקובעת	4.1
63	4.1.1 נוסח סעיף 9ב לחוק	
64	4.1.2 יסודות הסעיף	
65	4.1.3 רכישת דירת מגורים - נוסח סעיף 9(גא)	
66	4.1.4 טבלת הנחות במס רכישה על דירות מגורים	
67	4.1.5 מטרת התיקון	
67	4.1.6 הגבלות הטבות מס רכישה במכירה - לקרוב בלא תמורה - סעיף 9(ב)4	
69	4.1.7 הגבלת הנחת מס רכישה ואי תחולה על מקרקעין אחרים	
69	4.2 נכסים בשכירות מוגנת: הקלות מס רכישה, מס שבח ומס רווח הון לדיירים ובעלים	
69	4.2.1 הקלות לשכירות מוגנת	
69	4.2.2 הקלות מס רכישה לשכירות מוגנת	
71	4.2.3 הקלות במס שבח לנכסים בשכירות מוגנת	
74	4.2.4 הקלות במס הכנסה לדייר בנכס בשכירות מוגנת	
77	4.3 הנחה במס שבח למקרקעין שנרכשו בתקופה הקובעת - סעיף 48א(ד)17	
77	4.3.1 נוסח סעיף 48א(ד)17	
78	4.3.2 טבלת הנחות מס השבח לרוכשים בין יום 7.11.01 ליום 31.12.03	
79	4.3.3 הרקע ליסוד ההנחות במס שבח	
79	4.3.4 שגיאה ניסוחית בחוק ביחס לתחולה על קרקע פנויה	

4.3.5	קביעת יום הרכישה בתקופה הקובעת - יום רכישה הוא יום	79
	ההסכם למעט מקרים מיוחדים	
4.3.6	התנאים להטבות לרוכש קרקע שאיננה בנויה	80
4.3.7	הגבלת ההטבות במס שבח לרוכשים בתקופה קובעת (סעיף	
82	48א(ד1)(4)	
4.4	הנחות מס שבח למוכרי מקרקעין בתקופה קובעת	83
4.4.1	נוסח סעיף 48א(א) לחוק	83
4.4.2	נוסח הסייגים: שלילת הטבות	84
4.4.3	יום המכירה בתקופה הקובעת - כיצד יקבע?	84
4.4.4	ההנחה מוענקת רק למכירת זכות במקרקעין ולא למכירת	
86	"נכסים אחרים" - מקרי גבול	
4.4.5	תנאי להנחה במכירה: יום רכישת הזכות לפני התקופה	
86	הקובעת	
4.4.6	מכירות מ-7.11.01 עד 31.12.02 - 20% הנחה במס כללי	87
4.4.7	הגבלות וסייגים לתחולת הנחות לרוכשים בתקופה הקובעת	87
4.5	שלילת שיעורי מס מוגבלים (12% - 24%), (סעיף 48א(ד))	88
4.5.1	נוסח החוק	88
4.5.2	מטרת הסעיף	88
4.5.3	תיקון שגיאות ניסוחיות בסעיף 48א(ד) סיפא	88
4.5.4	ביטול שיעור מס היסטורי - המלצות הועדה וצמצומן בכנסת	
89	בהליך החקיקה	
4.5.5	תאגידים השומרים על שיעור מס מוגבל	89
4.5.6	תנאי לשלילת שיעורי מס מוגבלים - חברה שהכנסתה מעסק	90
4.5.7	יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה	91
4.5.8	תחולת סעיף 93 על פירוק תאגיד כאמור	92
4.5.9	ביקורת על תיקון סעיף 71 לחוק בתיקון 50	93
4.5.10	פירוק איגוד שאיננו איגוד מקרקעין על פי 48א(ד) סיפא	93
4.5.11	תחולה רק על איגודי מקרקעין לפני 7.11.01	93
4.5.12	אי תחולת 48א(ד) סיפא לגבי איגודי מקרקעין ללא הכנסה	
93	מעסק	
4.5.13	תכנון מס: תחולת התיקון לגבי פירוקים מ-2005 - יש לפרק	
94	לפני 2005!	
4.5.14	תוספת מס 1% לכל שנה החל בשנת 2005	94
4.5.15	האם שינוי יעוד מהווה מכירה לענין 48א(ד)	94

4.1 הפחתת מס רכישה בתקופה הקובעת

הפחתות מס רכישה לפי המלצות הועדה נועדו לכל סוגי זכויות במקרקעין. משום מה בחוק עצמו, בניגוד להצעת החוק, הוכנסו ההנחות במס רכישה רק לגבי רכישת דירות ולא לגבי מגרשים או בנינים. הדבר תמוה במיוחד נוכח ההנחה במס שניתנה לרוכשי מגרשים בתקופה הקובעת, כפי שיסקר בהמשך סעיף זה. פרק זה ידון בהקלות הזמניות שניתנו במס רכישה, מס שבח ומס הכנסה, ההנחות נועדו להמריץ קונים ומוכרים להגיע לשוק הנדל"ן.

4.1.1 נוסח סעיף 9ב לחוק

סעיף 9ב כניסוחו בסעיף 3 לתיקון קובע:

"9ב. על אף האמור בסעיף 9(גא) לחוק העיקרי יחולו הוראות אלה:

- (1) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (1) שבסעיף 9(גא), שנעשתה בתקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), יקראו את פסקת משנה (ב) שבפסקה (1) כאילו במקום "5%" בא "4.5%", ולגבי רכישה כאמור שנעשתה בתקופה שמיום י"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - כאילו במקום "5%" בא "4.75%";
- (2) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (2) לסעיף 9(גא), שנעשתה בתקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ועד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), יקראו את פסקת משנה (א)(3) שבפסקה (2), כאילו במקום "5%" בא "4.5%" ולגבי רכישה כאמור, שנעשתה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - כאילו במקום "5%" בא "4.75%";
- (3) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (2) שבסעיף 9(גא), שנעשתה בתקופה הקובעת על ידי רוכש שהוא זכאי יקראו את פסקת משנה (א)(1) שבפסקה (2) כאילו במקום

"0.5%" בא "0%" ; לענין זה, "זכאי" - כהגדרתו בחוק הלוואות לדיוור, התשנ"ב-1992.¹

(4) האמור בסעיף זה לא יחול על רכישת זכויות במקרקעין כאמור בפסקאות (1) עד (3) באחת מאלה:

- (א) מכירה לקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;
- (ב) מכירה בלא תמורה;

4.1.2 יסודות הסעיף

4.1.2.1 תנאי יסוד על מנת להיכנס לתחולת הסעיף

התנאים הינם כדלהלן:

- א. הנכס הנרכש הוא דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9 לחוק (דהיינו, לרבות רכישת דירה שטרם הושלמה בנייתה ואולם ניתנה התחייבות המוכר להשלימה).
- ב. אין המדובר ברכישה מ"קרוב", כהגדרת המונח בסעיף 19(4), דהיינו לרבות איסור רכישה מאיגוד השולט במוכר או איגוד שבשליטת מי ששולט במוכר.
- ג. אין המדובר במכירה ללא תמורה.

4.1.2.2 מס רכישה בשיעור 4.5% (הנחה של 10%)

מס רכישה בשיעור של 4.5% (כלומר הפחתה של 10%) יחול בתנאים הבאים:

- א. כלל התנאים שהוצגו לעיל (בסעיף 4.1.2.1 לעיל), ובכללם שהנכס הנרכש הוא בניין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים.
- ב. הרכישה התבצעה בין התאריכים 07.11.01 - 31.12.02.

1 חוק הלוואות לדיוור, התשנ"ב-1992, ס"ח 246.

ג. השיעור יחול על כל חלק השווי בסכום הרכישה המצוי במדרגת המס העליונה, כיום - החלק העולה על 705,350 ₪.

4.1.2.3 מס רכישה בשיעור 4.75% (הנחה של 5%)

מס רכישה בשיעור של 4.75% (כלומר הפחתה של 5%) יחול בתנאים הבאים:

- א. הנכס הנרכש הוא בניין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים.
- ב. הרכישה התבצעה בין התאריכים 01.01.03 - 31.12.03.
- ג. השיעור יחול על כל חלק השווי בסכום הרכישה המצוי במדרגת המס העליונה, כיום - החלק העולה על 705,350 ₪.

4.1.2.4 מס רכישה בשיעור 0% יחול בתנאים הבאים:

- ד. הנכס הנרכש הוא דירת מגורים יחידה (לפירוט ראה בהמשך).
 - ה. הרכישה התבצעה בין התאריכים 07.11.02 - 31.12.03.
 - ו. הרכישה התבצעה על ידי רוכש שהוא זכאי משרד השיכון.
 - ז. השיעור יחול על כל חלק השווי בסכום הרכישה עד 454,460 ₪.
- המדובר בחסכון כספי של כ-2,300 ₪.

4.1.3 רכישת דירת מגורים - נוסח סעיף 9(גא)

למען נוחות ושלמות התמונה דלעיל, נביא להלן את הוראות סעיף 9(גא) לחוק קודם לתיקון, ונזכיר כי הוראות אלה תוקנו במסגרת התיקון שהוצג לעיל.

ס"ק (1) קובע:

”9(גא) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) (בסעיף קטן זה - המועד הקובע) או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 705,350 שקלים חדשים - 3.5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 705,350 שקלים חדשים -
"5%".

סעיף 9(ג1א)(2) מתייחס לרכישת דירה, שהיא "הדירה היחידה" של הרוכש. על מנת לאפשר לנישומים להחליף את דירותיהם, החוק רואה בדירה נוספת "דירה יחידה", ובלבד שהדירה הראשונה, שהיתה עד אותו מועד "הדירה היחידה", תימכר בתוך שניים עשר חודשים ממועד רכישתה של הדירה השניה.

פסקת משנה 9(ג1א)(2)(א)(1) קובעת:

"(2) (א) על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים במועד הקובע או לאחריו (בפסקה זו - הרכישה), שהיא דירתו היחידה, או שבשנים עשר החודשים שלאחר הרכישה מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה, ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 454,460 שקלים חדשים - 0.5%";

נשוב ונדגיש כי הוראות אלה תוקנו ביחס לנסיבות שהוצגו לעיל וכי ההנחה במס רכישה חלה על נכסים שהם בגדר דירת מגורים בלבד. מכאן נלמד, שההנחה אינה תקפה ביחס לרכישת מקרקעין אחרים כגון בניינים או מגרשים.

4.1.4 טבלת הנחות במס רכישה על דירות מגורים

גובה ההנחה המקסימלית	2003	עד סוף 2002	
ההנחה ניתנת על מדרגת מס ראשונה בסך של עד 2,275 ש"ח.	במקום מדרגת מס 0% - 0.5%	במקום מדרגת מס 0.5% ניתנת מדרגת מס 0%	זכאי משרד השיכון
בדירה שעולה מיליון ₪ שווי ההטבה כ-1,470 ש"ח	במקום מדרגת מס 5% ניתנה מדרגת מס 4.75%	במקום מדרגת מס 5% ניתנה מדרגת מס של 4.5%	9(ג1א)(1)
בדירה שעולה כ-10 מיליון ₪ שווי ההטבה כ-46,500 ₪	כ"ל	כ"ל	9(ג1א)(2)

4.1.5 מטרת התיקון

הנחת הוועדה היתה כי הנחה במס רכישה תביא לשוק קונים. הנחה זו הינה לוגית, אך בשל אילוצי תקציב לא היתה הוועדה יכולה ליתן הנחה משמעותית. עלות הנחה משמעותית היתה בלתי נסבלת בשל בעיות תקציביות שמדינת ישראל היתה נתונה בהם בשנת 2001, עובר להכנת תקציב 2002 ולפיכך הסתפקה הוועדה בהמלצה על הנחות מס רכישה סמליות בלבד.

ביחס להנחות לזכאי משרד השיכון - גם כאן ההנחה הינה שולית, אך רבים מהזכאים שהיססו אם לקנות דירה, בשל מצב משק הנדל"ן, וישבו על הגדר בהמתנם להזדמנות נאותה, ייתכן ויראו בהנחה זו את הסיבה המיידית להוציא כוונתם לרכישת דירה, שהיתה קיימת מזה זמן, מהכח לפועל. ההנחה לזכאי משרד השיכון ניתנה רק לגבי רכישת דירה ראשונה (9אוג(2)).

4.1.5.1 זכאי משרד השיכון

זכאי מוגדר בסעיף 9(ב3) לחוק כ:

"זכאי - כהגדרתו בחוק הלוואות לדיור, התשנ"ב-1992."

בחוק הלוואות לדיור, התשנ"ב-1992, מוגדר "זכאי" - כלהלן:

"זכאי - מי שהוא מחוסר דיור והוא זכאי לסיוע בדיור לפי הכללים."

אנו רואים כי הגדרה זו מבוססת על קריטריונים שפותרו בחוק הלוואות לדיור ואשר עיקריהם מנויים בקבצי נוהלי משרד השיכון, שיפורטו במהדורה השניה של הספר.

קיימת בעיה ניסוחית נוספת, מדוע במקום להשתמש במספר 9' עבור הסעיף, לא השתמש המחוקק ב-9א' (תיקון מס' 23) ותרים על ידי כך לסרבול החוק, וחבל.

4.1.6 הגבלות הטבות מס רכישה במכירה - לקרוב בלא תמורה - סעיף 9(ב)4

4.1.6.1 נוסח סעיף 9(ב)4

"(4) האמור בסעיף זה לא יחול על רכישת זכויות במקרקעין כאמור בפסקאות (1) עד (3) באחת מאלה:

- (א) מכירה לקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;
- (ב) מכירה בלא תמורה;

ובסעיף 19(4)(ב)(3) מוגדר קרוב:

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

בסעיף 2 מוגדרת שליטה:

"רואים אדם כשולט באיגוד אם לאותו אדם, לבדו או ביחד עם קרוביו (להלן - בעל השליטה), שליטה ישירה או עקיפה בענינים של האיגוד או שבעל השליטה יכול לשלוט או זכאי לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשבעל השליטה מחזיק או רשאי לרכוש רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של האיגוד או רובו של הון המניות שהוצא או אותו חלק ממנו שהיה מזכהו, במקרה של חלוקת כל הכנסת האיגוד בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק".

4.1.6.2 ביקורת על הגיון ההגבלות

מאחר ומטרת התמריץ היתה לעודד עסקאות, לא ברורה סיבת הגבלת ההטבות לעסקאות בין קרובים, או ביחס למכירה ללא תמורה. ממילא עסקאות בין קרובים, כהגדרת המונח בסעיף 19(4), כוללות מס רכישה מופחת, ראה תקנה 20 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974², או שהן חייבות ב-0.5% מס רכישה, במקרה של מכירה לתאגיד על פי סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. כך שגם כאן אין ולא היה מקום לחשוש מניצול לרעה של החוק. להיפך, דווקא בין קרובים היו סיכויים גדולים יותר להמריץ עסקאות ע"י מתן ההנחה. פוטנציאל זה היה ברור לוועדה ולכן בהמלצותיה לא נמצאה כל מגבלה מסוג זה. נסחי משרד המשפטים הם שיזמו הכנסת מגבלות מסוג זה, מגבלות שמסכלות למעשה את מטרת הרפורמה.

ביחס למגבלות הנחות במס רכישה למכירה ללא תמורה, גם כאן לא ברורה כוונת המחוקק. גם מגבלה זו לא נמצאה בהמלצות הוועדה ולא ברורה הסיבה שבגינה הוספה מגבלה זו.

2 תקנה 20 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974, ק"ת 140.

יותר מכך, לא ברור מה מוסיפה מגבלת המכירה ללא תמורה על מכירה לקרוב. כמו כן לא ברור אם מכירה לקרוב נפסלת רק אם הינה מכירה בתמורה; שכן למה הוסיף המחוקק גם מגבלה בצורת מכירה ללא תמורה, כאשר מכירות אלו רובן ככולן נעשות לקרוב כהגדרתו בסעיף 19(4). האם סביר כי מכירה ללא תמורה תהיה למי שאיננו קרוב? למחוקק פתרונים.

אין ספק כי דברים תמוהים אלו, שלא נזכרו בהמלצות הועדה ומצאו דרכם לחוק, יוצרים הכבדה מיותרת על מטרת הרפורמה.

4.1.7 הגבלת הנחת מס רכישה ואי תחולה על מקרקעין אחרים

לא ברור מדוע לא יושמה המלצה זו לכל הזכויות במקרקעין, אלא רק לבניינים ודירות מגורים. אבחנה זו עולה ובולטת נוכח ההקלות במס שבח לרוכשים קרקע פנויה בתקופה הקובעת, כפוף למספר תנאים.

4.2 נכסים בשכירות מוגנת: הקלות מס רכישה, מס שבח ומס רווח הון לדיירים ובעלים

4.2.1 הקלות לשכירות מוגנת

כחלק ממטרות הרפורמה ראתה הועדה לנכון לעודד פתרון של חסמי עסקאות שהיו קיימים ערב כתיבת המלצות הועדה. שכירות מוגנת נחשבת למקור בעיות נדל"ן, בעיות עוני, ועיכוב התפתחות אורבנית עירונית וחברתית. על מנת להשתחרר מחסמי השכירות המוגנת הציעה הועדה תמריצים לדייר, לבעלים ולקונה צד ג'.

4.2.2 הקלות מס רכישה לשכירות מוגנת

סעיף 9ג, כפי שהוסף לחוק במסגרת תיקון 50, קובע:

”9ג. (א) במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, במקרקעין שהם נכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה, ישולם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי הזכות הנמכרת, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) החזיק הדייר בנכס, בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;

(2) לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על השכירות בנכס.

(ב) התקיימו לגבי מכירת הזכות במקרקעין כאמור בסעיף קטן (א) גם הוראות סעיף 9ב(3), ישולם מס הרכישה לפי הוראות אותו סעיף או לפי הוראות סעיף זה, לפי בחירת הדייר הרוכש.

(ג) בסעיף זה, "דייר" ו"נכס" - כהגדרתם בחוק הגנת הדייר.

סעיף 9 לחוק שהוסף בתיקון, מקנה לדייר הרוכש את זכות הבעלות, הנחה במס רכישה, כך שסך כל מס הרכישה יהיה 0.5%. התנאי להקלה הינו כי ב-7.11.01 החזיק בשכירות שחוק הגנת הדייר חל לגביה, ושלאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על השכירות בנכס.

במקרה של רוכש שהוא "זכאי", ניתן לבחור לפי 9 בשיעור מס רכישה 0% על המדרגה הראשונה המוענק לרוכש דירת מגורים שהוא זכאי (לפי סעיף 9ב) או ב-0.5% לפי בחירתו.

נקודת האיזון הינה בדירות שערך 110 - 115 אלף \$, תלוי בשער ה-\$ ועדכון מדרגות מס רכישה.

ההקלות למס רכישה לדייר מוגן ניתנות רק בתקופת ההטבות. קרי, עד 31.12.03. ההקלות ניתנות למכירת נכס מוגן לדייר המחזיק באותו נכס בשכירות. השאיפה הינה כי רכישת נכסים על ידי הדיירים המוגנים תוביל לפיתרון בעיית הדיור המוגן, ותופעת הדיירות המוגנת תסתיים, לאור הפיכת הדייר לבעלים. שיעור המס המוענק הוא 0.5%, בדומה לזה הנוהג ביחס להקלות אחרות כדוגמת מיזוגים ופיצולים.

התנאי לשיעור המס 0.5% הוא כפול:

א. ביום 7.11.01 החזיק הדייר בנכס.

ב. לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על הנכס.

בשני תנאים אלו מנע המחוקק מסחר בפטור של מס רכישה לגבי נכס מוגן, ושחרר את הנכס מדייר מוגן והחזיר אותו לשוק. מכאן גם ההגבלה עד 31.12.03.

4.2.2.1 רוכש "זכאי" רשאי לבחור בין 0.5% מס רכישה על כל התמורה לבין פטור ממס רכישה על המדרגה הראשונה

מקום בו הרוכש הינו בעל דירת מגורים יחידה, שהוא "זכאי" כהגדרתו בסעיף 9(ב3), יוכל לבחור בהקלה הנוחה לו יותר: 0.5% מס רכישה על כל הסכום, או פטור ממדרגת מס ראשונה לפי סעיף 9(גוא)(2)(א)(1).

נציג את שיעורי המס הרלוונטיים ביחס לדירת מגורים יחידה של "זכאי" על פי כל אחת מהחלופות (בהתאם למדרגות המעודכנות עד לתאריך 15.4.02):

ב	א	
0.5%	0%	א. על חלק השווי שאינו עולה על 454,460 ₪
0.5%	3.5%	ב. על חלק השווי שבין 454,460 ₪ לבין 705,350 ₪
0.5%	5%	ג. על חלק השווי העולה על 705,350 ₪

התוצאה כי נקודת האיזון לגבי זכאי הרוכש דירה בה הינה דייר מוגן בפטור מ-0.5%, או ב-0.5% על כל הסכום הינה:

אם הסכום קטן מ-530,203 ₪ - עדיפה האפשרות לרכוש בפטור מלא מהמדרגה הראשונה.

אם הסכום גדול מ-530,203 ₪ - עדיפה האפשרות לשלם מס רכישה בשיעור 0.5% על כל הסכום³.

4.2.3 הקלות במס שבח לנכסים בשכירות מוגנת

4.2.3.1 נכס בשכירות מוגנת

נוסח סעיף 48א(ב), שהוסף לחוק במסגרת תיקון 50, קובע ביחס להקלות מס שבח לנכס מוגן:

3 הנוסחה: $0.035(X - 454,825) = 0.005X$; כאשר X היא נקודת האיזון.

"(ב) (1) במכירת זכות במקרקעין, בתקופה הקובעת, בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות לפי החוק האמור יחולו הוראות אלה:

(א) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 15%";

אנו רואים כי לפי סעיף זה ניתנת לבעלים תקרת מס שבח ריאלי של 15% על מכירות עד 31.12.01.

"(ב) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 20%".

לפי ס"ק (ב) למוכרים בין 1.1.03 עד 31.12.03 יהיה שיעור מס 20% על שבח ריאלי.

"(2) הוראות פסקה (1) יחולו רק אם התקיימו כל אלה:

(א) ביום התחילה החזיק הדייר בנכס בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;

(ב) לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על שכירות באותו הנכס.

(3) בסעיף קטן זה, "דייר" ו"נכס" - כהגדרתם בחוק הגנת הדייר.

על המגבלות המנויות בס"ק (2) ועל יסודות ההקלה נדון להלן.

לסעיפים האמורים קיימת מגבלה הקבועה בס"ק (ג) המובא להלן:

"(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה ללא תמורה או בין קרובים או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת לפי חוק זה או לפי הפקודה; לענין זה "קרוב" כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" יפורש לפי אותו סעיף."

4.2.3.2 מכירת זכות במקרקעין שחוק הגנת הדייר חל עליה לדייר המוגן

סעיף 48א(ב) נועד ליתן הטבות מסוימות לאדם המוכר נכס המושכר בשכירות מוגנת לדייר בנכס. חיוב המס המיוחד לא יעלה על 15% מס על השבח הריאלי. הטבה זו מגמתה לשחרר נכסים תפוסים המעיקים על התפתחות הנדל"ן במרכזים עירוניים אורבניים. נכסים תפוסים הינם במקורם בחקיקה של תקופת המנדט ואחריה בתקופה של שנות הארבעים והחמישים למדינה.

כיום נכסים אלו מהווים לעיתים רבות סיכון בטיחותי, מאחר ולבעלי הבתים אין כל תמריץ לשקמם. אלו בתים ישנים שעבר זמן רב מאז נבנו. הבתים מצויים בנקודות מפתח אורבניות ולעיתים נדרשים תמריצים מיוחדים, על מנת להפשירם, לפנותם ולהחזירם לחיי המס כשיאפשרו ניצול זכויות בניה הנתונות לבעליהם באופן מלא.

ההקלות לבעלי הבתים נועדו להמריצם למכור את הדירות לדייר הגר בהן. ע"י כך ייפתר מצב שבו נמנע מסחר בנכסים אלו, תפתר בעיית תלות הדיירים בבעלים, והדבר יאפשר להם לממש את מגוריהם בשכירות לבעלות מלאה. בעלות זו תאפשר להם יחד עם דיירים אחרים בבניין או באזור ליזום מבצעי הפשרה כדוגמת עסקאות פינוי בינוי.

המוכר צריך להוסיף תניה להסכם לפיה, אם הקונה הפר את התנאי שבחוק והשכיר הנכס בשכירות מוגנת, ההסכם בטל או שזכות המוכר תהיה לקבלת פיצויים או שיפוי מהקונה.

4.2.3.3 הגדרות המונחים "דייר" ו-"נכס"

לפי סעיף 48א(ב)(3) המונחים "דייר" ו"נכס" (הכוונה לנכס תפוס) יוגדרו על פי חוק הגנת הדייר, על כל המורכבות והסיבוך שבכך.

4.2.3.4 תנאים לפטור

יש לשים לב כי תנאי להנחת המס הינו כי הדייר החזיק בנכס ב-7.11.01 בשכירות מוגנת. תנאי נוסף הינו כי לאחר המכירה לא חל על הנכס חוק הגנת הדייר. התנאי של מגורי הדייר הקונה ב-7.11.01 נועד למנוע ספסרות בפטור, ואילו התנאי השני נועד לשחרר את הנכס מדיירות מוגנת המונעת מסחר בנכס ופיתוח שלו. כמו כן, ההקלה לא תינתן למכירה בין קרובים, מכירה בלא תמורה, מכירה שחל לגביה פטור ממס, מלא או חלקי, שיעור מס מופחת לפי חוק זה או לפי הפקודה.

מן האמור לעיל נובע כי בעלים של דירה בשכירות מוגנת הזכאי לפטור ממס שבח ממילא לא יידרש להנחה ולא יהיה זכאי לה. כמו כן, יש לשים לב כי קרוב הוגדר גם כתאגיד שולט או נשלט (די ב-20%).

4.2.3.5 הוצאות לרכישת בעלות בנכס תפוס

רוכש זכות הבעלות בהתאם לחוק צריך להיות הדייר המוגן ולא קונה אחר. כידוע, כיום קיימת בעיה לדייר הרוכש בעלות בנכס התפוס על ידו בשכירות מוגנת, לנכות את הוצאות דמי המפתח ששילם עבור השכירות. כתוצאה מכך, נקבעה הוראה לפנים משורת הדין, לפיה יותר שוויה של שכירות מוגנת בעת רכישת הבעלות בנכס. חבל שהמחוקק לא היה ער לבעיה זאת ופתר אותה בחקיקה. פתרון בעיה זו בחוק בדרך שאיננה מתלה את הפתרון ברצונם הטוב של מפקחי רשויות המס, היתה ממריצה אף היא רכישת בעלות ע"י דיירים מוגנים.

4.2.4 הקלות במס הכנסה לדייר בנכס בשכירות מוגנת

במסגרת תיקון 50, תוקן סעיף 124א לפקודת מס הכנסה בתיקון עקיף, במקביל למתן הנחות לבעל קרקע ניתנו הנחות גם לדייר.

4.2.4.1 נוסח תיקון סעיף 124א לפקודת מס הכנסה

סעיף 124א תוקן כלהלן:

124א. (א) בסעיף זה

"היום הקובע" - יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001);

"התקופה הקובעת" - התקופה שמהיום הקובע ועד סוף שנת המס 2003.

(ב) על אף הוראות סעיף 121, דייר המחזיק ביום הקובע בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, המוכר בתקופה הקובעת את מלוא זכויותיו בנכס לבעל הזכות באותו נכס, יהיה חייב במס על רווח ההון הריאלי, בשיעורים שלא יעלו על האמור להלן:

(1) במכירה בתקופה שבין היום הקובע ועד תום שנת המס 2002 - 15%;

(2) במכירה בשנת המס 2003 - 20%.

ובלבד שלאחר המכירה חדל חוק הגנת הדייר לחול על אותו נכס.

יש לשים לב כי שיעורי המס שנקבעו 15% ו-20% זהים לשיעורי המס ולתקופות שנקבעו ביחס למכירת הבעלות לדייר.

4.2.4.2 יסודות ההקלה לדייר בשכירות מוגנת

על מנת שדייר מוגן יזכה להקלות ממס הכנסה עליו לעמוד בכל אלו:

- (א) הדייר בעל זכות שכירות מוגנת ביום 7.11.01.
 - (ב) מכירת הזכויות בנכס נעשתה בתקופה הקובעת, קרי עד ליום 31.12.03.
 - (ג) הקונה הינו בעל הזכות באותו הנכס.
 - (ד) לאחר המכירה אין הנכס נכס תפוס וחוק הגנת הדייר איננו חל עליו.
- כתוצאה מהתקיימות יסודות (א) עד (ד) לעיל יחולו תוצאות אלו:
- (1) ביחס למכירה מ-7.11.01 עד 31.12.02 - שיעור המס על רווח הון ריאלי לא יעלה על 15%.
 - (2) במכירה מ-1.1.03 ועד 31.12.03 - שיעור המס על רווח הון ריאלי לא יעלה על 20%.

נציין כי הוראה זו רלבנטית בדרך כלל לבעלי עסקים. דיירים פרטיים נהנים דרך כלל מהיעדר חיוב במס ממילא לאור הגדרת המונח "נכס" בסעיף 88 לפקודה, הממעטות מתחולת המונח זכות חזקה במקרקעין המשמשת לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח. דיירים אלה ממילא יהיו פטורים ממס רווח הון (עקב המיעוט האמור) ואף ממס שבח (כיוון שאין המדובר בזכות במקרקעין), ולפיכך גם ממילא אינם ניזקקים להוראות סעיף 124 החדש. עם זאת, בעלי עסקים בשכירות מוגנת יכולים לעשות שימוש רב בהוראה זו.

נוסח סעיף 124 דורש כי הדייר עצמו יחזיק בנכס המוגן, שהרי זהו גם תנאי לתחולת חוק הגנת הדייר. עם זאת, נראה לנו שהנוסח מספיק רחב כדי לפרש את המונח "מחזיק", לאו דווקא בחזקה פיסית, אלא בזכות לחזקה פיזית שיש לדייר. ולפיכך יחולו הוראות הסעיף גם מקום בו הדייר נעדר מן הנכס בנסיבות שונות כגון, אשפוזו בבית חולים, שליחות לחו"ל, השכרת משנה. כל זאת, כמובן, כל עוד ובמידה והשכירות המוגנת אכן עומדת בתנאי חוק הגנת הדייר. הוא הדין ביחס לחזקה של קרוב, בן משפחה או ידיד.

נראה לנו כי ההקלה צריכה להינתן גם אם מקיים הבעלים משפט לסילוק יד וטוען כי לדייר אין זכות לדיירות מוגנת, משום שנתמלאו אחת או יותר מעילות הנטישה שבחוק הגנת הדייר. מגמת הרפורמה לחסל דירות בשכירות מוגנת שלא דרך משפטים. לכן די לדעתנו כי הדייר טוען לזכות לחזקה, על מנת שיתקיים תנאי זה כנדרש בסעיף 124א.

מתוך רצון לזרז את בעלי הנכסים והדיירים לסיום מצב הדיירות המוגנת, גם כאן כמו ביחס למס שבח, הגביל המחוקק את ההטבות לתקופה הקובעת. עם זאת, יש לזכור כי בתנאים הקבועים בסעיף 124 לפקודה, זכאי דייר לשיעור מס נמוך יותר של 35% ולכן לגביו ההטבה המוענקת נמוכה יותר מאשר זו המוענקת לבעל הבית.

4.3 הנחה במס שבח למקרקעין שנרכשו בתקופה הקובעת - סעיף 48א(ד)

4.3.1 נוסח סעיף 48א(ד)

סעיף 48א לחוק תוקן במסגרת תיקון 50 והוסף לו ס"ק (ד) שנוסחו כדלהלן:

"(ד) (1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) זכאי המוכר להנחה בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף זה;"

סעיף קטן זה נותן הנחה 20% בעת מכירה ביחס למקרקעין שנרכשו בין יום 7.11.01 ליום 31.12.02.

"(2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2003), זכאי המוכר להנחה בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף זה;"

סעיף קטן זה נותן הנחה של 10% מן המס החל ביחס למכירה של מקרקעין שנרכשו בין יום 1.1.03 עד ליום 31.12.03.

"(3) האמור בפסקאות (1) ו-(2) לא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(א) קיימת תכנית, כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה - התכנית), המתירה בניה על הקרקע;

(ב) לא יאוחר מתום 5 שנים מיום הרכישה נבנה על הקרקע בנין, ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד שבו ראוי הבנין לשימוש או במועד קבלת אישור לאספקת שירותים, כמשמעותו בסעיף 19(4)(ב), לפי המקודם;"

סעיף זה מגביל את ההנחות במס לקרקע שאיננה בניין ומתנה זאת בבניה תוך 5 שנים. די בבניית מחסן זמני כדי להוציא את הסייגים. ביחס לנושא זה ראה להלן.

"(4) האמור בסעיף קטן זה לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שהתקבלה בידי המוכר באחד מאלה:

(א) לפי סעיף 70 או לפי חלק ה2 לפקודה;

(ב) בלא תמורה;

(ג) במסגרת חילוף זכויות במקרקעין לפי פרק חמישי 3;

(ד) הזכות הועברה מקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;

(ה) הזכות היא במקרקעין שהיו מלאי עסקי בעסק והפכו לנכס קבוע באותו העסק כאמור בסעיף 85 לפקודה."

סעיף זה מגביל את ההטבות הניתנות לפי סעיף זה במקרה של מכירה פטורה לפי סעיף 70, פרק חמישי 3, או שניקנו ללא תמורה.

4.3.2 טבלת הנחות מס השבח לרוכשים בין יום 7.11.01 ליום 31.12.03

הנחות במס שבח למוכרים

מועד רכישה	סוג המקרקעין הנרכשים	תנאים נדרשים	שעור הנחה במס	%-ב מהשבח
7.11.01 - 31.12.02	כל הסוגים, לרבות מקרקעין שתוך 5 שנים נבנה עליהם בניין.	לגבי מקרקעין, ראה פרוט בהמשך.	20% מהמס במכירה.	5% ⁴
1.1.03 - 31.12.03	כל הסוגים, לרבות מקרקעין תוך 5 שנים נבנה עליהם בנין.	"	10%	2.5% ⁵

4 שיעור ההנחה של 20% כשהוא מוכפל בשיעור מס שולי של 25%.

5 זהו שיעור ההנחה 10% מוכפל בשיעור מס שולי 25%.

4.3.3 הרקע ליסוד ההנחות במס שבח

החוק נועד לעודד ביצוע עסקאות במקרקעין. רכישות כאלו יומרצו, לסברת הועדה, אם תינתנה הנחות שונות לרוכשים על מנת להביאם לכדי פעולה. בין שאר ההנחות שניתנו היו גם הנחות מס רכישה, שתוארו לעיל. במסגרת סעיף 48א(ד) דן הסעיף בהנחות ממס שבח לרוכשים, וזאת כפי שתואר לעיל.

לכאורה, ההנחה חלה על כל מס לפי אותו סעיף, אינפלציוני וריאלי, ולפיכך ההנחה הממוצעת המכסימלית הינה 5% ($5\% = 20\% \times 25\%$). אין זו הנחה משמעותית במובני עלות תקציבית, כי פניה צופים עתיד. אם לדוגמא ירד ערך הקרקע או שעלה רק בגובה האינפלציה, תרד ההנחה המכסימלית, או במקרה של הפסד, כלל לא יהיה כל משמעות להנחה.

4.3.4 שגיאה ניסוחית בחוק ביחס לתחולה על קרקע פנויה

ההנחות ניתנות לגבי כל סוגי מקרקעין, אך לגבי קרקע בלתי בנויה, הכוונה היתה להחילה רק על קרקע פנויה שנבנתה בתוך 5 שנים מיום רכישתה.

למרות כוונת המחוקק נקבע בסעיף 48א(ד)3) החדש:

"האמור בפסקאות (1) ו-(2) [הנחה 20%-ו-10% כאמור לעיל - א.א.] לא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע, ובלבד שנתקיימו כל אלו." (ההדגשה איננה במקור).

ככל הנראה שגגה נפלה מפי המחוקק וכי הכוונה היתה למילים "אלא אם" במקום המילה "ובלבד" שהודגשה לעיל, כך שההנחות תחולנה לגבי קרקע אם עמדה בתנאים שפורטו בס"ק (א) ו-(ב) לס"ק (3). כיום, לפי הניסוח, לכאורה תחול ההנחה באופן כללי, גם ביחס לקרקעות, ותישלל רק מקום בו אכן הוקם בניין על הקרקע כמתואר בסעיף.

4.3.5 קביעת יום הרכישה בתקופה הקובעת - יום רכישה הוא יום ההסכם למעט מקרים מיוחדים

רצוי לשים לב כי "יום הרכישה" במרבית המקרים הינו יום חתימת הסכם המכירה. כמובן, שקיימים מקרים מיוחדים, בהם נקבע "יום הרכישה" או "יום המכירה" למועד שונה, כדוגמת סעיף 19(3) לחוק לגבי יום רכישה בעסקאות ממ"י⁶. גם כאן וודאי יפתחו ויכוחים

6 וכן ראה ביחס לנסיבות בהן יחולו ימי רכישה שוני במסגרת סעיף 37 לחוק.

האם יום הרכישה הינו יום אישור ממ"י, או יום ההסכם. בעבר בענין ויברטו הולדינגס⁷ ובענין נגר כדורי את דוד חי⁸ נידון יום רכישה ויום מכירה לגבי עסקאות ממ"י ונקבעה לו תחולה מצומצמת, שספק אם תהיה רלבנטית גם לפרשנות סעיפי ההנחות⁹. לגישתנו ניתן באותה מידת אבחנה לטעון שאם עסקה אושרה בממ"י לפני 7.11.01, אך נחתמה אח"כ הרי יש ליתן לה הנחה.

כמובן שההנחה תוענק לנכסים קבועים הנמכרים תוך חיוב במס שבח ולא במס הכנסה.

שאלה נפרדת הינה מה יום רכישה על פי סעיף 19(4) החדש, לגבי קבלן שרכש קרקע, הציגה כמלאי ואח"כ שינה יעודה לרכוש קבוע.

הוראות סעיף 5(ב)(ב1), סעיף 85 והוראות סעיף 48א(ד) יכולים ליתן מספר תוצאות מעניינות, אשר לפי אחדות מהן יהיה הקבלן המבצע זכאי להנחה של 20% מס במכירה.

4.3.6 התנאים להטבות לרוכש קרקע שאיננה בנויה

התנאים להענקת הטבות לרוכש קרקע שאיננה בנויה לפי סעיף 48א(ד), כפי שפורש על ידינו לעיל לאור הטעות הניסוחית, הינם כדלהלן:

א. קיום תכנית המתירה בניה על הקרקע.

ב. בנייה בפועל בתוך 5 שנים.

נציג להלן את שני התנאים הללו בפירוט.

4.3.6.1 קיימת תכנית המתירה בניה על הקרקע

ביחס לתנאי זה יש לציין כדלהלן:

ראשית, אין מדובר בהיתר בניה אלא בתוכנית בעלת תוקף ולפיכך ניתן לרכוש קרקע שיש לגביה תוכנית תקפה המתירה בנייה, או אף אם היא מסווגת כקרקע חקלאית. הדבר מוזר

7 עמ"ש 30/90 ויברטו הולדינגס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 2/1 ה-190.

8 ע"א 665/85 נגר כדורי את דוד חי חברה להשקעות ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פ"ד מב(3) 25.

9 לענין זה ראה גם עמ"ש 1771/95 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין מרכז, מיסים יג/5 ה-271 שם נקבע כי משמעות "יום המכירה" הוא לענין חישוב השבח והמס בלבד. את תוקפו של האישור כהסכם מחייב יש לבחון לאור החוזים הכלליים.

ביותר, שכן כידוע ניתן לבנות גם על קרקע חקלאית מבני עזר באישור מיוחד ולפיכך אין לך תוכנית שאיננה מתירה בניה כלשהי¹⁰.

התמיהה גדלה עוד יותר נוכח העובדה כי המחוקק לא אימץ את סייגי חוק התכנון והבניה לקרקעות מסוגים שונים, אלא רק התמקד בתוצאה של התוכנית החלה על ערך קרקע; קרי, האם לפי תוכנית מותר לבנות על הקרקע.

יוצא כי די בכך שתוכנית פלונית מתירה לבנות מבני עזר בקרקע חקלאית, על מנת שבניית הקרקע תהנה במכירה בהנחת המס. האבסורד גדול עד כדי כך שאם הדבר נכון, הרי ברכישת קרקע חקלאית שאיננה בנויה קל ופשוט לעמוד בתנאי ההנחה כמתחייב מדרישת הבניה של 20% מהמותר תוך 5 שנים, כמובן ניתן לומר כי תב"ע חקלאי איננה מתירה בניה, אלא איננה אוסרת הקמת מבני עזר ובכך ניתן כדי להפיל את הפרשנות הנ"ל.

נקודה נוספת הינה ביחס לשאלה מהו מעמד הקרקע במועד הרכישה. כך לדוגמה, מקום בו במועד הרכישה על הקרקע בנוי צריף, ואף אם הבניה היא בניגוד לתב"ע, הרי שהקרקע הנרכשת היא בנויה ואינה בגדר קרקע בלבד. לפי גישה זו לא יחולו איפוא המגבלות המנויות בסעיף קטן (3), ותוענק ההקלה ממס בהתאם לסעיפים קטנים (1) ו-(2).

4.3.6.2 השלמת בניה של 70% בתוך 5 שנים

לפי סעיף 48א(ד)(3)(ב) נדרש כי הרוכש יבנה:

"... לא יאוחר מתום 5 שנים מיום הרכישה... בנין ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי תוכנית החלה על הקרקע במועד שבו הבנין ראוי לשימוש, או שניתן היתר חיבור חשמל, טלפון, כאמור בס"ק 19(4)(ב)".

תנאי זה עוסק בהיקף 70% בניה מתוכנית בתוקף בעת סיום הבניה, ולא בעת מתן היתר הבניה. זהו תנאי קשה. שכן, אם שונתה תוכנית בנין עיר במהלך בניה, לאחר שכבר הוצא התר, קיימת בעיה! על מנת לשנות את היתר הבניה יש להגיש תוכנית מקומית ולדון בה בועדה מקומית ואולי אף ועדה מחוזית. בעקבות כך וודאי יש לשנות את המבנה שנבנה, להוסיף עליו או להרסו כליל.

נראה, אפוא, שתנאי זה במקרה של שינוי תוכנית לאחר הוצאת היתר-בניה הוא קשה מדי ובלתי סביר.

10 לדוגמה ראה עת"א 1146/01 החברה להגנת הטבע נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, תק-מח 2001 (3) 1641. בפס"ד זה מוזכרת, דרך אגב, תוכנית בניה לקרקע חקלאית עם זכות לבנות מבנה עזר חקלאי.

אנו ממליצים לשנות התנאי ל-70% מהשטח הכולל המותר לבניה בעת הוצאת ההיתר לבניה, ולא בעת סיום הבניה.

יותר מכך, הגבלת הזמן ל-5 שנים היא קצרה מדי. הליכי ייזום אורכים זמן רב יותר. כך לדוגמא, הליכי ייזום של תב"ע אורכים מספר שנים. גם הבניה עצמה אורכת מספר שנים. בס"ה נראה לנו ש-5 שנים יאלצו יזמים שלא להיכנס לפרויקט, מאחר והם ירגישו מאוימים מפאת פרק הזמן הקצר שנוותר להם.

השלמת בניה לעניין הסעיף הינה בהתקיים המוקדם מבין שני תנאים:

א. מועד היות הבנין ראוי לשימוש.

ב. מועד קבלת אישור לחיבור חשמל, טלפון או מים.

מועדים אלו נידונו ביחס לדיון שלנו בעסקת קומבינציה בסעיף 19(4) ולא נחזור לגביהם כאן. נציין עם זאת שהגדרה זו בשלה ונכונה יותר מהגדרת פקודת מס הכנסה, סעיף 88 רבתי, אף כי היא דומה לה במרבית מרכיביה.

ניתן לבקר דרישה זו של השלמת הבניה כתנאי להנחה הניתנת במכירה, והתנאי אכן לא היה קיים בהמלצות הועדה (אלא ביחס לנושא השחלוף). הביקורת רלוונטית בייחוד לאור מטרות הועדה - לעודד את תחום הנדל"ן בשעתו הקשה, ולפיכך אין להוסיף ולהכביד בדרישות שאינן חיוניות.

4.3.7 הגבלת ההטבות במס שבח לרוכשים בתקופה קובעת (סעיף 48א(ד1)(4))

הנחה במס שבח לרוכשים בתקופת ההטבות לא תינתן בנסיבות בהן המוכר רכש את הנכס:

(א) בהעברה פטורה לאיגוד מקרקעין על פי סעיף 70 לחוק מס שבח.

(ב) ברכישה ללא תמורה.

(ג) ברכישה פטורה לפי חלק ה'2 לפקודה (מיזוגים, פיצולים, העברות פטורות).

(ד) במסגרת חילוף זכויות (שחלוף) לפי פרק חמישי 3 לחוק.

(ה) אם הזכות הועברה לו מקרוב כהגדרתו בסעיף 19(4).

(ו) אם יום הרכישה נקבע לפי סעיף 85 לחוק, עקב שינוי ייעוד ממלאי לרכוש קבוע.

נבקש להעיר מספר הערות למגבלות שנמנו לעיל:

ראשית, לא ברור לנו מדוע נדרש המחוקק להגנות כה רבות וכה מופרזות על תופעה שבעצם המחוקק מנסה לעודד, קרי רכישת מקרקעין. שנית, גם עם כל החששות היה המחוקק יכול להסתפק באיסורים חד ערכיים ולא היה צורך בהגבלות כפולות החוזרות על עצמן. מה הצורך לדוגמא, באיסור העברה לקרוב ומקרוב לפי סעיף 19(4), ובנוסף להעברה לחברה לפי סעיף 70. האם תיתכן העברה לפי סעיף 70 שסעיף 19(4) איננו חל עליה? האם תיתכן העברה לפי סעיף 104א או 104ב למי שאיננו קרוב, או המעביר או הנעבר?

תהיה נוספת הינה מדוע העברה לפי פרק חמישי 3 (שחלוף) בנסיבות בהן היא החייבת במס לא תהיה זכאית ליהנות מההנחה, כי הרי כמוה ככל רכישה מקורית.

בשינוי יעוד ממלאי לרכוש קבוע נקבעה מגבלה בלתי ברורה. כך, גם מי שרכש לאחר היום הקובע לא יינה מהנחה ממס שבח במכירה. לא ברורה הכוונה ביסוד מגבל זו. מדוע "לקנוס" יזם שרכש מקרקעין כמלאי לאחר היום הקובע, ושינה יעוד לבניה לרכוש קבוע? אין בכך שום ניצול לרעה של הנחות החוק, אלא תמריץ לגיטימי. הועדה וודאי שלא נתנה דעתה לנושא והמגבלה מנוסחת שלא על דעתה. יותר מכך, לפי סעיף 2 לתיקון ממילא לא נחשב שינוי יעוד כרכישה או מכירה המזכה להטבות, ולפיכך לא ברור מדוע היה צריך המחוקק להוסיף מגבלה זו כאן.

על קשיים אלו ואחרים המחוקק וודאי יתן דעתו בתקנות המשנה ואנו מקווים כי יטיב לעשות אם יקל על מגבלות אלו.

4.4 הנחות מס שבח למוכרי מקרקעין בתקופה קובעת

בנוסף להנחת מס שבח שניתנה לרוכשים ב"תקופה קובעת", כפי שנדונה בסעיף 48א(ד1) לעיל, נקבעה הנחת מס שבח דומה בשיעורה, למוכרים בתקופה הקובעת, וזאת בסעיף 48א1(א) לחוק.

4.4.1 נוסח סעיף 48א1(א) לחוק

"במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, שיום הרכישה שלה היה לפני יום התחילה, זכאי המוכר להנחה ממס כמפורט להלן:

(1) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) - בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף 48א;

(2) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף 48א.

4.4.2 נוסח הסייגים: שלילת הטבות

נוסח הסייגים להוראה קובע ב-48א(ג) כלהלן:

"(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק זה, או לפי הפקודה; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" - יפורש לפי אותו סעיף."

לענין הגדרות המונחים קרוב ושליטה, ראה סקירת סעיף 19(4) לחוק בפרק 5 לספר זה.

לא ברור לנו מדוע יש לשלול הטבות במס שבח למכירה פטורה, הרי אין כל תשלום מס במכירה פטורה. תמיהה דומה מתייחסת גם ביחס למכירה ללא תמורה, שהינה בדרך כלל פטורה ממס, ולפיכך לא ברור לנו הגיונם של הסייגים. יש ליתן את הדעת מחדש על ניסוח כלל הסייגים הללו ולשקול מחדש אם הם תואמים את הגיונה של הרפורמה במס.

לבסוף, לא ברור לנו מדוע במכירות חייבות בין קרובים לא תחולנה הנחות המס. נראה כי אם קיים חיוב במס, הרי מטרת הרפורמה מוגשמת ויותר מכך. לפיכך אין מקום לשלול את הטבות המס למכירה חייבת כלשהי גם אם הינה בין קרובים.

4.4.3 יום המכירה בתקופה הקובעת - כיצד יקבע?

ההנחה ניתנת רק למכירה ב"תקופה הקובעת". קיומה של מכירה מוכרע לפי דיני המס בדרך כלל בהתאם ליום חתימת ההסכם¹¹. חריגים קיימים במקרים מיוחדים כדוגמת אלו הניתנים בסעיף 19 לחוק. בסעיף 19 קיים יום מכירה מיוחד לפיצויים בגין הפקעה, עסקאות

11 באשר לקביעת יום המכירה ראה ע"א 80/83 מנהל מס שבח מקרקעין ת"א נ' י' רוזנברג ואח', פד"א יג 151 (להלן: ע"א רוזנברג), שם נקבע כי יום המכירה הינו המועד בו השתכללו הצעה וקיבול למכור ולרכוש זכות במקרקעין, ללא כל חשיבות לצורת ההסכם. מועד ההסכם ייקבע בהתאם למכלול הנסיבות והראיות כמו גם התנהגות הצדדים; ע"א 489/89 אלדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 4/1 ה-5, (להלן: ע"א אלדר) שם נקבע כי יום המכירה הינו יום חתימת החוזה וכי חוזה מותלה הינו חוזה מושלם מיום כריתתו.

עם מנהל מקרקעי ישראל, עסקאות קומבינציה הנזכרות בסעיף 19(4) לחוק. אין זה המקום לפרט את תחולת החוק על עסקאות סעיף 19, והרחבנו בכך במקום אחר בספר זה¹².

קיימות גם מכירות שתוקפן תלוי באישור בית משפט. לפי הפסיקה, "יום המכירה" הוא יום אישור העסקה על ידי בימ"ש. לדוגמא הסכם שקטין הוא צד לו¹³, מכירת נכס על ידי מנהל עזבון¹⁴ או מכירת נכס על ידי כונס נכסים או מפרק¹⁵. ביחס לאלה, יום המכירה הוא כנראה ביום אישור בית המשפט להסכם. ייתכן ויש מקום לאבחנה שעה שעל פי החוק האישור הוא קונסטיטוטיבי, דוגמת חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות¹⁶ לבין מקום בו ההסכם תקף, אך מותנה באישור בית משפט כדוגמת הסכם עם מנהל עזבון¹⁷, או הסכם עם כונס נכסים או מפרק¹⁸.

כאמור לעיל, מכירה ב"תקופה הקובעת" הינה לפי השאלה מתי נחתם הסכם המכר. נחתם הסכם מכר ב"תקופה הקובעת", קרי בין 7.11.01 ל-31.12.03 זכאי המוכר להנחות 20% או 10% מהמס, כמפורט להלן. ההנחה ניתנת כאמור רק למכירה בתקופה הקובעת. מכירה על פי החוק הינה במקרים מסוימים שנידונו לעיל, גם אם ההסכם נחתם לפני 7.11.01, אך יום המכירה מכח סעיף 19 לחוק, או מכח הפסיקה, הוא בתקופה הקובעת. קרי, אם נחתם הסכם עם קטין ביוני 2001, אך בימ"ש אישר אותו ב-16.11.01, זכאי המוכר להנחה 20% במס שבח.

המקרה שונה מקום בו האישור של בית משפט איננו קונסטיטוטיבי כפי שהוסבר לעיל, אלא רק תנאי מתלה. ראה פרשת אלדר.

-
- 12 ראה דיון בפרק 5 לעיל בהקשר לעסקת קומבינציה.
- 13 ראה: ע"ש 318/81 סלע נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי-רוסינסקי 24; ע"ש 16,23/84 כ.א.ן. חברה להנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי-רוסינסקי 320; ע"ש 26/86 פסח נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי-רוסינסקי 430; ע"ש 108/85 זהר נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי-רוסינסקי 403 וכן ע"א 507/80 רפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו (1) 460 (להלן: ע"א רפלד), שם נקבע שחווה הטעון אישור בית המשפט אינו מהווה מכירה לצורך מס שבח, אלא ביום אישור בית המשפט.
- 14 ראה: ע"ש 111/82 מינקוביץ נ' מנהל עזבון נמט ז"ל, חיימובסקי-רוסינסקי 29; ע"ש 466/87 עזבון גרובובסקי נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי-רוסינסקי 604; ע"ש 66/91 עזבון שאנן נ' מנהל מס שבח, מיסים 2/1 ה-223 (להלן: ע"ש עזבון שאנן), בהם נקבע דבר דומה בעניין מכירת נכס ע"י מנהל העזבון, קרי - יום המכירה הינו ביום אישור בית המשפט.
- 15 ראה: עמ"ש 524/88 קלרין זירות בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, מיסים 2/ד ה-30, שם נקבע כי חווה שעורכת חברה בפירוק אין לו כל תוקף כל עוד לא אושר ע"י בית המשפט.
- 16 חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב-1962, ס"ח 380, סעיפים 7 ו-20, החל לגבי עסקאות עם קטינים.
- 17 חוק הירושה, התשכ"ה-1965, ס"ח 446, סעיף 97. ראה לאבחנה זו את ע"א אלדר (הערה 11 לעיל).
- 18 פקודת החברות, התשמ"ג-1983, ס"ח 63, סעיף 307, כפי שאומץ בחוק החברות, תשנ"ט-1999, ס"ח 189 ללא כל שינוי, מכוח סעיף 367 לחוק.

4.4.4 ההנחה מוענקה רק למכירת זכות במקרקעין ולא למכירת "נכסים אחרים" - מקרי גבול

יש מכירות מורכבות שלא ברור אם הינן של זכות במקרקעין, או שכפופות לפקודת מס הכנסה. כך הדבר ביחס לאופציות על פי תיקון 1950.¹⁹ כך הדבר ביחס לחכירה מעל 25 שנה הכפופה לחיוב במס על פי סעיף 8 לפקודת מס הכנסה, לפי הילכת **שלמה בר**²⁰. וכך גם ביחס לחכירה מתחת ל-25 שנה שניתנת לה אופציה בסופה לרכישת הקרקע ע"י החוכר²¹. בכל אלו ההנחה תינתן רק מקום בו המכירה הינה של זכות במקרקעין. אין ספק כי רשויות המס יטו להפעיל את חוזר מס שבח ההופך חכירה הונית או פירותית לחייבת במס שבח בצמצום יתר, כל עוד שיעורי מס שבח נמוכים יותר. כמו כן, ברור שחיובי חכירות מכח סעיף 8 לפקודה במקום במס שבח, ירבו יותר לפי הילכת **שלמה בר** לעיל. עם זאת, כיום המשימה המוטלת על כתפי פקיד השומה קשה יותר ומורכבת מאשר בתקופת הילכת **שלמה בר** נוכח תיקון חוק מס שבח והארכת תקופת החכירה מ-10 ל-25 שנים²².

4.4.5 תנאי להנחה במכירה: יום רכישת הזכות לפני התקופה הקובעת

נציין ונדגיש כי גם רכישה ב"תקופה הקובעת" מקנה הנחות מס מכח 48א(ד). אין זה מדויק לומר כי רק מקרקעין שנרכשו לפני התקופה הקובעת יהנו מהנחה בעת מכירה בתקופה הקובעת. אלא, שסעיף 48א1 החדש מסדיר הנחות במס רק למקרקעין שנרכשו לפני התקופה הקובעת. מקרקעין שנרכשו לאחר היום הקובע (7.11.01) במהלך התקופה הקובעת נהנים מהנחות על פי סעיף 48א(ד) שנדון לעיל.

יום הרכישה נקבע באותה דרך שתוארה לעיל, קרי לפי יום ההסכם. נחזור ונציין כי הגם שיום זה הינו לפי כללי מס שבח יום חתימת ההסכם, יש לו חריגים שפורטו לעיל.

19 ראה פרק 8 להלן.

20 עמ"ה 1067/99 בר נ' פ"ש ת"א 4, מיסים יד/ה-38 (להלן: עמ"ה בר), שם נקבע כי הכנסה משכירות המהווה הכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודה דינה להתחייב תמיד במס הכנסה, ואילו הכנסה משכירות לפי סעיף 62(6) לפקודה, דינה להתחייב במס הכנסה רק כאשר מדובר בשכירות בעלת אופי פירותי וכי חכירה העולה על התקופה הקובעת בחוק אינה בהכרח בעלת אופי הוני.

21 לפי הנחיות מס שבח יש לראות את שני השלבים כמכירה מראש.

22 תיקון 40 לחוק מס שבח מקרקעין, התשנ"ח 1997, ס"ח 10. תיקון זה האריך את תקופת החכירה המהווה זכות במקרקעין מ-10 ל-25 שנים.

4.4.6 מכירות מ-7.11.01 עד 31.12.02 - 20% הנחה במס כללי

לפי סעיף קטן (1) של סעיף 48א(א) ניתנת למכירות עד 31.12.02 הנחה של 20% מהמס החל לפי סעיף 48א.

4.4.7 הגבלות וסייגים לתחולת הנחות לרוכשים בתקופה הקובעת

הזכאות להנות מהנחת המס מסוייגת במספר מגבלות, שיפורטו להלן.

4.4.7.1 מכירת קרקע שהתקבלה על פי סעיף 70 או חלק ה'2 לפקודה

לפי ס"ק (א) של סעיף 48א(ד)(4), האמור בס"ק זה לא חל על מכירת זכות אם רכישת הקרקע היתה בפטור מכח סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין או חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה. הסעיף שולל את ההנחה או הפטור למי שקיבל אותם בפטור ממס. יוצא כי עם מכירתם בעתיד יחול חיוב במס מלא. שוב, מיקוד הרעיון של ההנחה בהבאת כסף חדש לשוק מצדיק שלילת הנחה מבלי שרכש קרקע ללא תמורה.

שאלה מעניינת הינה מה דין אדם שרכש קרקע בעצמו והעבירה אח"כ לפי סעיף 70 לחברה. מדוע פלוני ספציפי זה שהביא כסף חדש מכיסו לשוק הנדל"ן יאבד את הזכאות להנחה.

4.4.7.2 מקרקעין שנתקבלו בלא תמורה

רכישת מקרקעין ללא תמורה על פי תנאי החוק, איננה מקנה זכות להנחה לפי הקבוע:

"האמור בס"ק זה לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שהתקבלה בידי המוכר... בלא תמורה".

הרעיון הינו שקבלה בלא תמורה קשורה ד"כ לפטור ממס למוכר ולפיכך הרוכש נכנס ד"כ בנעלי המוכר ובהתאם לא מגיעה לו ההנחה במס. הנחה זו נתונה למי שהביא כסף חדש לשוק.

4.5 שלילת שיעורי מס מוגבלים (12% - 24%), (סעיף 48 א(ד))

4.5.1 נוסח החוק

תיקון 50 קובע כי לסעיף 48א(ד) יתווסף הנוסח כדלהלן:

“(4) בסעיף קטן (ד), בסופו יבוא:

”ואולם, לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה, בידי חברה כמשמעותה בחוק החברות, התשנ”ט-1999, שהכנסתה מעסק (בסעיף זה - חברה), בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, החל בשנת המס 2005, ייוסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב)(1), לפי העניין.”

4.5.2 מטרת הסעיף

מטרת הסעיף הינה שלילת שיעורי המס מוגבלים לגבי קרקע שנתקבלה בידי יחיד בהליך פירוק חברה - החל בשנת המס 2005. להלן נסקור הסדר זה ונכלול מספר הערות ביקורת ועצות שימושיות.

4.5.3 תיקון שגיאות ניסוחיות בסעיף 48א(ד) סיפא

תחולת סעיף 48א(ד) סיפא הינה לגבי:

א. חברה בעלת מקרקעין עם שיעור מס מוגבל.

ב. יחיד שקיבל בפירוק חברה מקרקעין עם שיעור מס מוגבל, ואולם הניסוח מכשיל משהו והיה צריך לשים לפני יחיד, שבו לאחר החברה: **ובידי יחיד**, ולא כפי שמנוסח כיום: **בידי יחיד**, כך שהקורא יבין כי הסעיף חל על מכירה בידי חברה, ובידי יחיד.

4.5.4 ביטול שיעור מס היסטורי - המלצות הועדה וצמצומן בכנסת בהליך החקיקה

המלצות הועדה היו לבטל שיעורי מס מוגבלים כחלק מהאחדת בסיס המס, והמרצת מכירת קרקעות בעלות שיעור מס היסטורי מוגבל. שיעור כזה כידוע ניתן לחברות או יחידים, שיום רכישתן נקבע לאחת משנות המס 1948 עד 1960, בשיעור של 12% - 24%, בהתאמה (12% לשנת המס 1948 ותוספת של 1% לכל שנה נוספת)²³.

המלצות הועדה היו להגדיל שיעור מס ב-1% כל שנה, החל ב-2005 לכל קרקע בעלת שיעור מס מוגבל.

בשל לובי חקלאי שהופעל בוועדת הכספים, תוקנו הוראות החוק ולבסוף נקבעו הוראות אלו של ביטול שיעור מס מוגבל רק לחברה או ליחיד שקיבל המקרקעין בפירוק אותה חברה.

4.5.5 תאגידים השומרים על שיעור מס מוגבל

יוצא כי התאגידים שלהלן שאינם באים בגדר הגדרת המונח "חברה", ולפיכך שומרים על שיעור מס מוגבל.

א. אגודה שיתופית (אג"ש) - בנוסף לסעיף 71 אפשר לפרק אג"ש גם לפי סעיף 66 לחוק:

"מכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת מקרקעין המשמשים למטרה חקלאית, ושעובדו על-ידי חברי אגודה שיתופית חקלאית במשותף, לחברי אותה אגודה בהתאם לזכויותיה בה וללא תמורה נוספת - פטורה ממס".

ב. שותפות לא רשומה - לפי סעיף 67 לחוק ייתכן שניתן לפרק גם שותפות.

"מכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים, בהתאם לחלקיהם בזכות וללא תמורה נוספת - פטורה ממס".

אמנם הפרוק אפשרי גם לפי סעיף 71 אם השותפות רשומה.

ג. שותפות רשומה -

לפי סעיף ההגדרות בחוק (סעי' 1), שותפות רשומה נכללת בהגדרת איגוד. לפיכך, אם היא זכאית לשיעור מס מופחת, היא תמשיך ליהנות ממנו.

ביחס לאגודה שיתופית, הרי שהמגזר החקלאי שמחזיק בדרך כלל את מקרקעיו באגודות שיתופיות יוצא איפוא מגדר ההוראה. יש לשים לב גם כי יחידים רגילים, שרכשו את הקרקע או קיבלו אותה מתאגיד שאיננו חברה, שומרים על שיעור מס מוגבל. ניתן לשער שאם ארגון החקלאים העצמאיים וחברות בעלות פרדסים ותיקים היו יודעות על הפלייה זו, ספק אם היו נותנות לה לעבור בחקיקה.

יותר מכך, איננו בטוחים שבג"ץ לא יפסול חוק כזה הלוקה בין הפלייה של סוגי חקלאים פלוניים (אגודה שיתופית) לבין סוגי חקלאים עצמאיים שרכשו הקרקעות בחברות.

משפחות פרדסנים כמו משפחות עצמאיים, לא יראו בעין יפה חקיקה זו וסביר כי יעותרו בגינה לבג"ץ.

4.5.6 תנאי לשלילת שיעורי מס מוגבלים - חברה שהכנסתה מעסק

תנאי שני לשלילת שיעורי מס מוגבלים הינו התנאי כי מדובר בחברה שהכנסתה מעסק. תנאי זה מעורר קושיות רבות וכן מעורר תמיהות.

כוונת מנסחי התנאי, היתה להוציא חברות גוש-חלקה, שהיסטורית היוו ידם הארוכה של היחידים בעליהם ולא היתה להם נפקות ממשית נפרדת משל בעליהם, ולכן גם לא היתה להם הכנסה מעסק. חברות כאלו יוותרו עם הזכות לשיעורי מס מוגבלים וגם יחידים שיקבלו מקרקעיהן בפרוק פטור לפי סעיף 71 יוותרו עם הזכות לשיעורי מס מוגבלים. מטרה זו רצויה ונכונה. עם זאת, התנאי עצמו מקשה ולא ברור. מוטב היה לקחת תנאי כדוגמת זה המצוי בסעיף 72 לחוק, הבא למנוע פטור דירת יחיד ליחיד שיקבל קרקע בפירוק פטור מחברה שלא היתה כל העת, או פרק זמן שנקבע בסעיף "איגוד מקרקעין".

לפי הניסוח, נדרש כי החברה תהיה בעלת הכנסה מעסק עובר למכירה של הקרקע. יוצא אפוא כי אם הפסיקה החברה את עיסוקה לפני שנת המכירה, או אולי אפילו די בהפסקה זמן קצר לפני המכירה, הרי אז איננה נופלת בגדר שלילת שיעורי המס הפטורים.

אין ספק כי רשויות מס הכנסה יחמירו וידרשו כי החברה לא היתה בעלת הכנסה מעסק, במשך זמן רב לפני מכירת הקרקע, והשאלה היחידה הינה אם תנאי זה יתברר ויתבהר בחוזר של מס הכנסה, שיקבע מראש את משך הזמן בו לא יראו הרשויות את החברה כאילו היתה בעלת הכנסה מעסק, לשם יציאה מגדר הסנקציה הקבועה בסיפא של סעיף 48א(ד),

לפיו ישללו ממנה החל מ-2005 שיעורי מס מוגבלים בקצב 1% לשנה. נקווה כי הרשויות יגלו אחריות ויקצבו משך זמן סביר לתנאי העדר הכנסה עסקית.

שאלה נוספת הינה האם נדרש כי הכנסת החברה כולה תהיה מעסק. למחוקק ניסיון רב בניסוח תנאי זה, ומקום בו די שהכנסתה תהיה גם מעסק נאמר הדבר בצורה ברורה, ומיותר להפנות לטכניקת חקיקה זו המצויה בשפע על פני סעיפיה השונים של חקיקת המס.

מאחר ושלילת שיעור מס הסטורי מחברות הינה מפלה, אין כל סיבה שבתי המשפט יפרשו תנאי זה בהרחבה ולפיכך ניתן בסבירות לומר, כי הכנסה מעורבת לחברה מוציאה אותה מגדר הסעיף האמור.

יש לשים לב כי דמי שכירות, תמלוגים פאסיביים, ואולי גם דיבידנד, על אף ניסוחו של סעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה²⁴, יהיו תנאי פוסל לתחולת סעיף 48א(ד) סיפא המוציא מגדרו את החברה בעלת הכנסות מעורבות ולפיכך מותיר לה זכות לשיעורי מס מוגבלים ללא מגבלת הסעיף, החל משנת 2005.

4.5.7 יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה

על מנת שיחיד יפסיד את שיעור המס המוגבל לו הוא היה זכאי אלמלא הסעיף, נדרש כי הוא קיבל לידי את הקרקע בפירוק החברה.

משמע, כל יחיד אחר המחזיק בקרקע בזכות, מתנה, ירושה, אחרי 81' או לפני 60', זכאי לשיעור מס מוגבל מבלי שהסעיף יחול לגביו.

4.5.7.1 מהות המונח פירוק

המונח פירוק חברה לא הוגדר, אך יש לשער כי פרשנות מרחיבה שאומצה לענין סעיף 93 תאומץ גם לגביו, כפי שנקבע בפרשת רז²⁵, ולא הפרשנות המצמצמת שאומצה בפרשת סיון²⁶.

24 הסעיף כלשונו קובע:

"בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מדיבידנד או מחלוקת רווחים שנתקבלו במישרין באו בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות, וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד."

25 ע"א רז (הערה 47, פרק 3 לעיל). באותו עניין נקבע שדין מחיקת חברה כדין פירוקה לצורך סעיף 93.

26 עמ"ה סיון (הערה 48, פרק 3 לעיל). באותו עניין נקבע כי מועד פירוקה של חברה הוא המועד בו התקבלה ההחלטה על הפירוק בבית המשפט, בהתאם לדיני החברות, ולא המועד בו נחתם הסכם על מכירת נכסי החברה ועל התחייבות לפרקה. ראה גם יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה בראי דיני המסים", עיוני משפט י 429, עמ' 447.

יוצא, אפוא, כי המונח פירוק רחב מדיני התאגידים ויפורש ככולל כל הפסקת פעילותה דה-פקטו של חברה, אף אם הפסקה זו לא נעשתה על פי דיני החברות, כדוגמת מחיקת החברה, כפי שקרה בפרשת רז, או הפסקת פעילות, או החלטה פורמלית על הפרוק.

4.5.7.2 לא נדרש פטור בפירוק

לפי ניסוח הסעיף, גם קבלת הזכות בידי היחיד בעת הפירוק בעסקה חייבת תגרום לאובדן שיעור מס מוגבל. הוראה זו לכאורה איננה צודקת, אך פרקטית איננה מזיקה, שכן יחיד שקיבל קרקע בפירוק חברה חייב ואיבד ממילא את שיעור המס המוגבל, ולכן למרות בעיית הניסוח אין בכך החמרה מיוחדת או עוול.

4.5.7.3 לא נדרש כי היחיד יהיה בעל מניות בחברה

לכאורה אין תנאי לביטול שיעורי מס מוגבלים, כי היחיד יהיה בעל מניות בחברה. תנאי זה, הקיים בדרך כלל ברצף המס²⁷, הוא הנחה לכאורית של מנסחי הסעיף, שכן אם אין יחיד בעל מניות בפירוק, ממילא איננו נכנס בנעלי התאגיד לענין שיעור המס המוגבל, ושלילת שיעור מס מוגבל על פי הסעיף, מיותרת לגבי יחיד כאמור, מאחר שאיננו בעל מניות.

יותר מכך, אין דרך להעביר בלא חיוב קרקע מתאגיד ליחיד שאיננו בעל זכויות בתאגיד, ולכן גם מטעם זה ההנחה שכוונת הסעיף לחול על יחיד בעל מניות בחברה המתפרקת.

יש, אפוא, טעם לפגם באי הכללת תנאי זה כחלק מסעיף 48א(ד) סיפא.

4.5.8 תחולת סעיף 93 על פירוק תאגיד כאמור

הוראת סעיף 48א(ד) סיפא מיותרת לגבי יחיד שקיבל קרקע בפירוק אחרי 7.11.01 מטעם נוסף. סעיף 93 יחייב אותו ממילא במס, על מנייתיו בתאגיד, מכח התיקון, ראה סעיף 22 המתקן את סעיף 71, ודיון לגבי הוראה זו בהמשך.

ברור כי מכח תיקון זה אין יותר פטור למניות בחברות שהפכו איגוד מקרקעין לאחר 7.11.01 ולכן ברור כי חיוב במס של המניות יגרור עלות חדשה ויום רכישה חדש לקרקע, בהתאם להוראות החב"ק בקטע המתייחס להוראות סעיף 93 על איגודי מקרקעין. לפיכך, גם מטעם זה מיותרת הוראת סעיף 48א(ד) סיפא. שכן, ממילא מכח הוראות חב"ק מס הכנסה, בחלק המתייחס לפירוק איגוד מקרקעין, או איגודים רגילים להם מקרקעין, מגיעים

27 השווה למשל סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, סעיף 30(15) לחוק מס ערך מוסף, סעיף 70 וסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין.

לאותה תוצאה! כיצד? לפי הוראות החבק ניתנת לבעל מניות עלות חדשה ויום רכישה חדש לקרקע שנתקבלה בפירוק, על אף הפטור שבסעיף 71.

4.5.9 ביקורת על תיקון סעיף 71 לחוק בתיקון 50

אמנם קיים בלבול בציבור העוסקים ואצל פקידי המס ביחס שבין חיוב במס של המניות בסעיף 93 ופטור ממס לקרקע בהעברתה לפי סעיף 71 מהחברה לבעלי המניות. גם בועדה עצמה שררה מבוכה ומבולקה ביחס שבין שני סעיפים אלו, אשר על כן הוחלט בועדה שלא לדון בנושא.

למרות החלטת הועדה, בפרק לא פרק, הוחזר סעיף החיוב לפירוקים. לטעמנו החדרת סעיף החיוב בסעיף 71 לטיטא הסופית של החוק נוגדת את המלצות הועדה והחלטותיה.

4.5.10 פירוק איגוד שאיננו איגוד מקרקעין על פי 48א(ד) סיפא

מקום בו פורק איגוד שאיננו איגוד מקרקעין, כמו איגוד שהפך איגוד מקרקעין לאחר 7.11.01, קיים חיוב במס של המניות ולכן סבירות תחולת 48א(ד) לגביו אפסית נוכח הוראות החבק. יוצא, אפוא, שהסיפא להוראות 48א(ד), השוללת תחולת שיעורי מס מוגבלים משני איגודים אלו לאחר שפורקו מותרים, שכן בעלי מניותיהם ממילא לא יזקקו לשיעורי מס מוגבלים בשל חיובם מכח סעיף 93 לפקודה בעת הפירוק.

4.5.11 תחולה רק על איגודי מקרקעין לפני 7.11.01

יוצא, אפוא, כי היחידים שלגביהם תהיה הוראת הסעיף רלבנטית הם איגודי מקרקעין לפני 7.11.01, שלגבי פירוקם אין תחולת חיוב מכח סעיף 93 לפקודה על זכויות בעלי המניות. יוצא, אפוא, כי איגודים אלו, שהיו איגודי מקרקעין לפני 7.11.01, שהם רלבנטיים לגבי שלילת תחולת הוראות מס מוגבל שבסעיף 48א(ד), אינם באים בו.

4.5.12 אי תחולת 48א(ד) סיפא לגבי איגודי מקרקעין ללא הכנסה מעסק

כפי שצויין, איגודי מקרקעין לפני 7.11.01 אינם בדרך כלל בעלי הכנסה מעסק ולפיכך לא יפגעו משלילת שיעורי מס מוגבלים שבסעיף 48א(ד) סיפא, לאור התנאי כי לחברה (איגוד) הכנסה מעסק.

4.5.13 תכנון מס: תחולת התיקון לגבי פירוקים מ-2005 - יש לפרק לפני 2005!

לכאורה, רק פירוקים החל משנת 2005 באים בגדר שלילת שיעורי מס מוגבלים. קרי, מי שיפרק איגוד מקרקעין לפני 2005, יכול שיצא מגדר גזירת שלילת תוספת המס למס ההסטורי.

הניסוח אמנם לקוי:

"בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, החל בשנת המס 2005."

אך נראה כי הפירוש המוצע, לפיו תנאי לאובדן שיעור מס הסטורי בידי יחיד הינו קבלת הקרקע בפירוק אחרי 2005, הינו פירוש סביר. עם זאת, ייתכן שעקב תוספת הפסיק בין "החברה", ל"החל" כפי שהוסף בחוק, בידי המדפיס הממשלתי, הרי שלמרות העברית הגרועה ייחסו את המילים "החל בשנת 2005" להפחתת המס ולא לפירוק.

התוצאה: יש לשקול לפרק איגודים קודם ל-2005. זאת על מנת שלא היחיד ולא התאגיד יאבדו שיעורי מס מוגבלים. כך לפי הפרוש הראשון. פירוק כאמור יכול שיהיה פטור, שכן תיקון סעיף 71 ותחולת סעיף 93 כנוסחם המתוקן, לא תחול לגביו קרוב לוודאי. זאת מאחר שמדובר על פי רוב באיגוד מקרקעין ותיק. ייתכן אמנם שנכסים נוספים יבואו בגדר סעיף 93 כדוגמת מטלטלין, מכוונות, מוניטין, אך יש לערוך את חישובי המס האלטרנטיביים ולראות אם נזק אובדן שיעור מס הסטורי, מדורג גדול יותר מהמס בפירוק.

לפי הפרוש השני, פרוקים כבר כיום כפופים להוראת הסעיף והמילה "החל" בשנת מס 2005 מתייחסת להפחתת המס.

4.5.14 תוספת מס 1% לכל שנה החל בשנת 2005

לפי הוראת סעיף 48א(ד) סיפא כתיקונו, תוספת מס 1% לשנה תהיה רק החל מ-2005, כך שבעלי מקרקעין הזכאים ל-12% מס יחויבו במס מלא החל בשנת 2004 + 12, קרי 2016.

4.5.15 האם שינוי יעוד מהווה מכירה לענין 48א(ד)

לפי ס"ק 5(ב)(1), העוסק בשינוי יעוד מנכס קבוע למלאי (להלן: "העברה"), כפי שתוקן בתיקון 50:

"לא יראו את העברה כמכירה לענין מתן הקלות, פטור ממס או שיעורי מס מופחתים לפי חוק זה."

לכאורה לפי הסעיף נשללת האפשרות לקבע את שיעור המס המוגבל ל-12%, נניח בשנת 2004, ולשלם את המס עם ריבית 4% בעת המכירה. ההנחה בתכנון זה היתה מן הסתם כי, 4% ריבית X 12% מס הינם 0.48% לשנה, כמחצית מעליית שיעור המס שהינו 1% לשנה, בהנחה של ערך קרקע יציב. בהנחות של ערך קרקע יורד או עולה, שינוי הייעוד מראש יגרום נזק בשני המקרים.

מכל מקום, נראה כי אפשרות זו נסגרה, אלא אם יתפרש סעיף 5(ב)(1) כבא למנוע הטבות לפי החוק, אך לא ככזה שבא למנוע החמרות כפי התכנון המוצא כאן קרי, שינוי יעוד בשנת 2004.

פרשנות זו הינה קשה ולא היינו מציעים לבעלי קרקע להסתמך עליה, אלא בהעדר אלטרנטיבה. מיותר לציין כי השיעור המקסימלי שישלמו הינו 25%.

"ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב)(1), לפי הענין.²⁸"

ס"ק (א) חל על תאגיד ו-(ב)(1) חל לגבי יחיד ובשניהם נקבע שיעור מס מקסימלי של 25% לגבי רכישות אחרי 7.11.01, שבנדון מוחלות גם לפני רכישות הסטוריות שהיו זכאיות לשיעור מס הסטורי.

