

7 מס שבח מקרקעין*

הנריק רוסטוביץ**

1. מבוא

א. מהו מס?

"מס" הוא תשלום המוטל דרך כפייה על-ידי רשות ציבורית, באין נגדו שום תמורה ישירה הניתנת מידי הרשות למשלם המס¹. רשויות ציבוריות הן המדינה והרשויות המקומיות. תרומה הניתנת מרצונו של הנותן לרשות הציבורית אינה מס. אין מס אלא זה שהוטל בכפייה. המס נועד לממן את מכלול פעולותיה של הרשות הציבורית, ומכאן שהנישום זוכה לקבל מהרשות תמורה בעד המסים ששילם, אם כי התמורה אינה אמורה לעמוד ביחס ישר לכמות המס המוטל עליו. כך למשל, פלוני מרוויח הרבה ומשלם מס הכנסה בסכומים גדולים, ופלוני מרוויח מעט ואינו משלם מס הכנסה כלל, אולם שניהם זוכים לקבל אותו סל שירותים מהמדינה. לביצוע פעולות מסוימות ומוגדרות מטילות הרשויות תשלומי חובה ייעודיים, ואז זוכה כל נישום לקבל תמורה העומדת ביחס ישר לסכום המס ששילם. תשלומי החובה למיניהם זכו לשלל שמות: מס, היטל, מכס, דמי השתתפות, אגרה.²

* מאמר זה מבוסס על הספר **מס שבח מקרקעין**, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית. כל הזכויות שמורות למחבר.

** עורך-דין **הנריק רוסטוביץ** הוא פרקליט, בוגר הפקולטה למשפטים באוניברסיטת תל-אביב, מחבר הספרים: **מס שבח מקרקעין**, מקלט מס שבח, ארנונה עירונית והיטל השבחה, מרצה באוניברסיטת תל-אביב בתכנית לניהול ושמאות מקרקעין, וחבר לשעבר בוועדת הערר של מס שבח מקרקעין.

¹ ויתקון נאמן, **דיני מסים**, שוקן, מהדורה רביעית, עמ' 4.

² ובאנגלית - Tax, Rate, Levy, Duty, Customs, Tribute, Toll, Fee

סוגיית מס השבח סבוכה ומורכבת, ובחיבור זה עשיתי כמיטב יכולתי לבאר באורח מלא וברור את שבילי המבוך הלזה. לשם כך עלי לבקש הן את סבלנותו של הקורא והן את תשומת לבו. סבלנותו דרושה לבדיקת פרט זה או אחר, העלולה להיראות מייגעת מדי, ותשומת לבו דרושה להבנת דבר, שאולי יישאר סתום במידת-מה על אף הביאור השלם ביותר שיש בכוחי לבארו. אני מוכן להסתכן מעט בהטלת שעמום, ובלבד שהדברים יהיו ברורים, אך גם לאחר כל מאמצי להבהירם, עניין שהוא מופשט ביותר מעצם טיבו, עלול בכל זאת להישאר סתום במידת-מה. בנושאים מסוימים שנראו לי סבוכים מידי, בחרתי לדלג על הפירוט המכביד ולהפנות את הקורא לספרות המקצועית.

ב. מיון סוגי הריווח

האבחנה בין רווח הון לרווח פירות שואבת את הדימוי מהטבע. עצי פרי מניבים פירות בכל שנה, וקטיפתם ואכילתם אינה פוגעת בעץ עצמו. דמי השכירות השנתיים של נכס מקרקעין דומים לפירות של עץ, והשימוש בדמי השכירות לצרכיו של בעל הנכס אינו פוגע בנכס עצמו. כשם שהחקלאי חייב להשקות את העץ, לדשן את האדמה, בה הוא נטוע, ולחסן את העץ מפני מזיקים, כך חייב גם בעלי המקרקעין לדאוג לתחזוקה שוטפת של הנכס ולתיקונו. כאשר בעלי מטע של עצי פרי מוכר את הקניין במטע או כורת את העצים ומוכרם לתעשיית הנייר, הוא מאבד בבת אחת את אפשרותו להנות מכל הפירות אותם היו עצי הפרי מפיקים בעתיד. על אותה דרך כאשר בעל מקרקעין מוכר את הנכס, הוא מאבד בבת אחת את כל דמי השכירות, שהיה יכול לקבל בעתיד מאותו נכס. המכירה היא של הנכס ההוני, והרווח המופק ממכירה זו מכונה רווח הון.

ג. מיסוי רווח פירות

כאשר בעלים של נכסי מקרקעין משכיר אותם לשימושם של אחרים, הוא מקבל תמורתם דמי שכירות, והכנסה זו נחשבת בידיו כרווח פירות. גובה דמי השכירות משקף להלכה את הפחת של נכסי מקרקעין המושכרים, את הריבית הבנקאית, הדרושה למימון הרכישה של הנכס המושכר, ואת הרווח של בעלי

המקרקעין. למעשה נקבע גובה דמי השכירות על-פי שווי השוק של דמי השכירות המקובלים לגבי נכסים דומים, ושיעורם מושפע מהיצע ומביקוש ולעתים גם ממדיניות של סובסידיה, שהמדינה או הרשות המקומית נוהגות בהשכרת נכסים דומים שבבעלותן. גובה דמי השכירות יכול להיות מושפע מחקיקה, המגבילה את שיעורם בנכסים שעליהם חל החוק המגביל³.

על הרווח הנובע מהשכרת נכסי מקרקעין מוטל מס הכנסה. בחישוב הרווח מפחיתים מדמי השכירות, שקיבל בעלי המקרקעין תמורת נכסיו, את הפחת של הנכס המושכר. סכום הפחת אמור לשקף את ירידת השווי של המבנה במהלך תקופת קיומו של הנכס, ולהותיר בידי בעל המקרקעין קרן פטורה ממס, שתאפשר לו להקים את המבנה מחדש בתום תקופת קיומו. תקופת קיומו של הנכס תלויה בטיב החומרים מהם נבנה המבנה, ובסוג השימוש שעושים במבנה. למעשה, נקבע שיעור הפחת השנתי לצרכי המס על-פי דיני המס עצמם, ובפועל אין חשיבות לעניין זה לתקופת קיומו הצפוי של המבנה המושכר. תקופת הפחת הקבועה למרבית הנכסים בפקודת מס הכנסה היא 2% לשנה, כלומר, לאחר 50 שנה יופחת כל המחיר ששולם בעד הקמת המבנה. בדיני מס אחרים נקבע שיעור פחת של 4% לשנה, ומחיר ההקמה המלא יופחת כתוצאה מכך לאחר 25 שנה בלבד. בנכסים המשמשים לתעשייה יש שיעורי פחת מוגדלים, הואיל וההנחה היא כי משך תקופת קיומם של נכסים אלה קצרה יותר מזו של נכסים המשמשים למגורים, למשרדים או למסחר. כאשר הנישום קונה קרקע ובונה עליה מבנה, אין מפחיתים לצרכי מס את העלות של הקרקע, אלא של המבנה בלבד, הואיל ותקופת קיומה הצפוי של הקרקע הוא נצחי. אולם כאשר הנישום קונה מבנה קיים, נקבעת בדיני המס פיקציה משפטית, לפיה מייחסים לקרקע ערך תיאורטי, המחושב כאחוז מסויים מעלות הרכישה ללא קשר לשווייה האמיתי, והפחת מחושב על הערך של המבנה בלבד.

מההכנסה המתקבלת בעד השכרת מקרקעין מפחיתים לצרכי מס גם את הריבית שמשלם בעלי המקרקעין בעד הלוואות, שנטל לצורך רכישת הנכס המושכר.

³ בישראל חל חוק הגנת הדייר (נוסח משולב), התשל"ד-1974, וחוקים דומים חלים במדינות רבות אחרות.

כלל זה מעודד משקיעים לממן חלק גדול מעלות הרכישה של נכסי מקרקעין בהלוואות בנקאיות לטווח ארוך. השיעור של הריבית הבנקאית מושפע מגובה האינפלציה באותה תקופה, כלומר, מירידת כוח הקנייה של הכסף, ומהרווח שהבנק מעוניין לקבל בעד השימוש בכסף. כאשר בתקופה מסוימת האינפלציה גבוהה עלול גובה הריבית השנתית לעלות על זה של דמי השכירות השנתיים של הנכס ולהותיר בידי הנישום את מלוא ההכנסה ללא כל מס. בדיני מס ההכנסה במדינות עתירות אינפלציה נקבע לעתים, כי מסכום הריבית המוכרת כהוצאה לצרכי מס, יש להפחית את שיעור האינפלציה השנתית, ובדרך זו מוכר כהוצאה רק סכום הריבית, העולה על שיעור האינפלציה. נקודת המוצא של הוראות אלה היא, כי נכסי המקרקעין שומרים על שוויים הריאלי, ושווי השוק שלהם אינו מושפע מהאינפלציה.

מדמי השכירות מפחיתים לצרכי מס גם את הוצאות התיקונים והאחזקה השוטפת של הנכס, ואת ההוצאות שהוצאו לניהולו השוטף ולגביית דמי השכירות. לצורך חישוב הרווח השנתי החייב במס מפחיתים מדמי השכירות את הפחת המותר, את הריבית המשולמת בעד ההלוואה, ששימשה לרכישת הנכס, ואת ההוצאות השוטפות מדמי השכירות, ועל היתרה משולם מס הכנסה.

ד. מיסוי רווח הון

כאשר בעלים של נכסי מקרקעין מוכר את המקרקעין, נחשבת ההכנסה ממכירתם כרווח הון, אולם כאשר אדם עוסק בקנייה ובמכירה של נכסי מקרקעין, והמקרקעין הם מלאי עסקי בידיו, נחשבת ההכנסה ממכירת המקרקעין כרווח פירות ולא כרווח הון. אותו דין חל על קבלן בניין הקונה קרקע, בונה עליה ומוכר את המקרקעין. בישראל יש שני חוקים נפרדים המטילים מס על רווחי הון: פרק ה' **בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961**, מטיל מס על רווחי הון במכירת מיטלטלין, ו**חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963**, מטיל מס על רווחי הון במכירת מקרקעין.

ה. המבנה המשפטי של דיני המס

לכל חוקי המס מבנה משפטי דומה, משום שלכולם מטרה זהה - הטלת תשלום חובה על הנישום וגביית כספים לאוצר המדינה או לקופת הרשות המקומית. כמו בכל חוקי המס, ניתן למנות בחוק מס שבח מקרקעין עשרה יסודות: א. נושא המס - הנישום; ב. נושא המס - השבח; ג. אירוע המס - היוצר את החבות הרעיונית במס; ד. סכום המס; ה. פטורים והנחות; ו. מועד תשלום המס; ז. חובת ההצהרה; ח. שומת המס; ט. השגה, ערר וערעור; י. דרכי הגבייה. מאמר זה יעסוק ביסודותיו של חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963.

2. נושא המס - הנישום

הנישום הוא "נושא המס". עליו מוטל המס והוא חייב בתשלום. הנישום חייב להיות אישיות משפטית טבעית או מלאכותית. האישיות המשפטית הטבעת היא האדם, הקרוי "יחיד" בדיני המס, והאישיות המשפטית המלאכותית היא תאגיד. שומת מס המוצאת על שם שגוי הינה חסרת תוקף משפטי, משום שלא ניתן להטיל מס על מי שאינו אישיות משפטית כגון שם עסק: "יוחנן הסנדלר", שם מותג: "קוקה קולה" וכיוצא באלה. רשות שלטונית המטילה מס על נישום שאינו הנישום הנכון תצא נפסדת לאחר שתתברר טעותה.

הנישום במס שבח מקרקעין הוא יחיד או תאגיד, המוכרים "זכות במקרקעין" או עושים פעולה ב"איגוד מקרקעין"⁴. כאשר מפרק, כונס נכסים, מנהל עיזבון וכיוצא באלה מוכרים זכות במקרקעין הנישום הוא בעל הזכות במקרקעין ולא מי שחותם על הסכם המכר, משום שרווח ההון נוצר לבעל הזכות במקרקעין, ואילו המוכר פועל בעבורו גם כאשר המכירה היא מכירה כפויה.

⁴ להגדרות "מכירה" "זכות במקרקעין" "איגוד מקרקעין" ו"פעולה באיגוד" ראה סעי' 4 להלן.

3. נשוא המס - השבח

א. כללי

האובייקט בגינו מוטל המס הוא "נשוא המס". מס שבח מקרקעין מוטל על רווח הון שנוצר לנישום, המוכר "זכות במקרקעין" או עושה פעולה ב"איגוד מקרקעין". רווח הון זה קרוי "שבח". סוחר מקרקעין וקבלן בניין מחויבים במס הכנסה על הריווח הנובע ממכירת המקרקעין, ואילו מכירת נכס מקרקעין, המצוי מחוץ לגבולות מדינת ישראל, מחויבת במס רווח הון.

ב. התחולה הגיאוגרפית של חוק מס שבח

חוק מס שבח מקרקעין נוקט בגישה הטריטוריאלית, לפיכך מוטל מס השבח, כאשר נמכרת זכות במקרקעין בישראל, ללא אבחנה באזרחות הנישום או במקום מושבו. בסעיף 1 לחוק מס שבח נקבע -

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

בהגדרת "מקרקעין" מופיעה המילה "בישראל", ונמצא, כי חוק מס שבח אינו חל על מקרקעין מחוץ למדינת ישראל. פרק ה' לפקודת מס הכנסה מטיל מס רווחי הון על רווח הון, הנובע ממכירת נכסי מקרקעין ומטלטלין בישראל ומחוץ לישראל, למעט רווח הון, הנתון לשומת חוק מס שבח. נמצא, כי על מכירה של זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל חל פרק ה' לפקודת מס הכנסה.

סעיף 11ב לפקודת סדרי השלטון והמשפט וצו סדרי השלטון והמשפט (מס' 1), התשכ"ז-1967, שהוצא מכוחה של הפקודה הנזכרת, וכן חוק רמת הגולן, התשמ"ב-1981, החילו על ירושלים רבתי ועל רמת הגולן את המשפט, השיפוט והמנהל של מדינת ישראל. התוצאה היא כי חוק מס שבח חל באזורים אלה.

ג. הטלת מס שבח ב"אזור"

יהודה, שומרון וחבל עזה אינן בתחומי מדינת ישראל, ולפיכך נותרו מחוץ לתחום התחולה של הגדרת "מקרקעין", כפי שנקבעה בסעיף 1 לחוק מס שבח. **בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15), התשמ"ד-1984**, נתווסף סעיף 16א לחוק מס שבח, והוא החיל את החוק העיקרי על "אזרחי ישראלי" בהגדרתו באותו סעיף, אשר מוכרים זכויות במקרקעין המצויים באזור - קרי, ביהודה בשומרון ובחבל עזה. הפועל היוצא הוא, כי חוק מס שבח לאחר תיקון מס' 15 הנוכח לעיל מבוסס, הן על העיקרון הטריטוריאלי, לפיו מוטל המס על אזרחי ישראל ועל תושבי חוץ, המוכרים מקרקעין בישראל, והן על העיקרון הפרסונלי, לפיו מוטל המס על אזרחי ישראל, המוכרים מקרקעין באזור.⁵

ההגדרות, הקבועות בסעיף 16א לחוק מס שבח, אמורות לתפוס ברשת המס כל זיקה בין אזרח ישראל לבין מקרקעין באזור. ההגדרות "חבר-בני-אדם" ו"תושב ישראלי" שאולות מפקודת מס הכנסה. מהגדרת "מקרקעין" בסעיף 16א הנוכח לעיל לעומת ההגדרה בסעיף 1 לחוק מס שבח נגרעה כמובן המילה "בישראלי", ובמקום הביטוי "ודברים אחרים המחוברים..." בא הביטוי "וכל המחובר...". סעיף 16א(ב) לחוק מחיל את חבות מס השבח על אזרח ישראל המוכר זכות במקרקעין באזור או הרוכש אותה. סעיף 16א(ג) "מרים את המסך" מעל חבר-בני-אדם, שאינו תושב ישראל ואשר בו חבר אזרח ישראלי. כאשר חבר-בני-אדם זה מוכר זכות במקרקעין המצויים באזור או רוכש אותה, מוחל מנהל מס השבח לאזרח הישראלי על החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנרכשו או שנמכרו. "יום הרכישה" הוא היום, בו רכש האזרח הישראלי את זכויותיו בחבר-בני-האדם או היום בו רכש חבר-בני-האדם את הזכות במקרקעין, לפי המאוחר, והוראה זו דומה להוראה הקבועה בסעיף 12(1) לחוק מס שבח. בסעיף 16א(ד) לחוק נקבע, כי לא יראו מכירתה של דירה בידי חבר בני-אדם כמכירת דירת מגורים לעניין פטור על-פי פרק חמישי 1. הוראה זו מיותרת, שכן, בהגדרת "דירת מגורים" נקבע, כי עליה להיות בבעלות "יחיד", וחבר-בני-אדם אינו יחיד.

⁵ ראה: י' הדרי, **מס שבח מקרקעין**, יונתן הוצאה לאור, כרך א' עמ' 95.

ברישא של סעיף 16א(ה) לחוק נקבעה ההוראה: "חבר-בני-אדם שיש לו מקרקעין באזור ואשר היה נחשב איגוד מקרקעין אילו היה איגוד...". מהביטוי "אילו היה איגוד" ניתן ללמוד, כי הוא אינו "איגוד", והתוצאה היא כי הגדרת חבר-בני-אדם רחבה מהגדרת "איגוד", כגון שותפות. נמצא, שסעיף זה מחיל את המס על "פעולה באיגוד" בגין מקרקעין המצויים באזור, גם כאשר אין הוא מחיל את המס בגין אותה "פעולה באיגוד" על מקרקעין בישראל. בסיפא של סעיף זה נקבע, כי האזרח הישראלי שעשה פעולה בחבר, נחשב כעושה פעולה באיגוד, והאזרח הישראלי הרוכש זכות בחבר נחשב כרוכש זכות באיגוד מקרקעין. הוראה זו מותירה פרצה כאשר "עושה הפעולה" אינו האזרח אלא חבר-בני-האדם.

בסעיף 16א(ז) לחוק נקבע, כי ה"חלק יחסי" של האזרח הישראלי בחבר בני אדם הוא חלקו בזכויות לרווחים או חלקו בנכסים בעת פירוק, לפי הגבוה. הוראה זו שונה ורחבה מההוראה המקבילה לחישוב המס בפעולה באיגוד, שנקבעה בסעיף 14(ג) לחוק.

גבולותיו של האזור ושטחי הרשות הפלסטינית

בעקבות "הסכמי אוסלו" והקמת הרשות הפלסטינית הועברו לשליטת הרשות חלקים מ"האזור" הנזכר לעיל. הסכמים אלו הביאו לחקיקת **חוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות) (תיקוני חקיקה), התשנ"ה-1994**. סעיף 10 לחוק היישום תיקן את חוק מס שבת, ונקבע, כי הגדרת "אזור" תכלול את "השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על-פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר התשנ"ד (4 במאי 1994)".

4. אירוע המס - יצירת החבות הרעיונית

"אירוע המס" יוצר את החבות הרעיונית של הנישום במס. אירוע מס השבח

חל בשעת המכירה של הזכות במקרקעין או בשעת עשיית הפעולה באיגוד מקרקעין, וזהו מועד יצירת החבות הרעיונית במס של הנישום. אמרתי "חבות רעיונית", משום שבמועד זה טרם נעשתה שומה, הקובעת מהו סכום המס שהנישום חב בו. על מנת לדעת מתי חל אירוע המס, יש להכיר ארבעה מונחים ולהבין את משמעותם - "זכות במקרקעין", "מכירה", "איגוד מקרקעין" ו"פעולה באיגוד".

א. "זכות במקרקעין"

בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין נקבע -

1. "זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולעניין זה יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם; זכות במקרקעין כוללת בחובה על-פי הגדרה זו, חמישה מיני זכויות -

א. בעלות שבדין;

ב. חכירה שבדין;

ג. בעלות שביושר;

ד. חכירה שביושר;

ה. הרשאה להשתמש במקרקעין.

אין הקבלה בין זכות במקרקעין, כמשמעה בחוק מס שבח מקרקעין, לבין זכות במקרקעין, כמשמעה בחוק המקרקעין. חוק המקרקעין מכיר בזכויות במקרקעין שהן: בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה וזכות קדימה. זיקת הנאה עשויה להיחשב כזכות במקרקעין רק בנסיבות מסוימות, ואילו, משכנתא וזכות קדימה אינן זכויות במקרקעין לעניין חוק מס שבח. בנוסף לזכויות אלה ניתן למנות זכויות נוספות שיפורטו להלן.

זכות שבדין

בעלות שבדין היא בעלות רשומה בלשכת רישום המקרקעין, והיא חופפת

להגדרה הקבועה בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969. חכירה שבדין היא חכירה הרשומה בלשכת רישום המקרקעין. לעניין חוק מס שבח אין חשיבות לכך אם זו חכירה ראשית או חכירת משנה מכל דרגה שהיא.

זכות שביושר

הגדרת זכות במקרקעין היא הגדרה רחבה, שכן המחוקק התכוון לטוות רשת מס צפופה, ויש קושי בהגדרת בעלות שביושר. חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, אינו מכיר בבעלות שביושר במקרקעין מוסדרים, אולם חוק מס שבח קדם לחוק המקרקעין ונראה, שבחוקת חוק המקרקעין לא נתכוון המחוקק לצמצם את הגדרת הבעלות שביושר לעניין חוק מס שבח. זאת ועוד, סעיף 163 לחוק המקרקעין קובע, כי הוראות חוק המקרקעין יחולו כשאין בחוק אחר הוראה מיוחדת, וכזו קיימת בחוק מס שבח, לכן הגדרת בעלות שביושר לעניין חוק מס שבח רחבה מזו שבחוק המקרקעין.

הבעלות שביושר שבהגדרה, שאובה מדיני היושר של המשפט האנגלי, לפיו מוקנית בעלות שביושר עם חתימת חוזה המכר האובליגטורי. חקיקה פיסקאלית משנה הגדרות, הקבועות בחוקים מהותיים, יוצרת זכויות חדשות, משנה זכויות קיימות ומכירה לעתים ביישות משפטית, שהחוק המהותי לא יצר. לכל אלה זכות קיום רק בד' אמותיו של החוק הפיסקאלי, אשר יצר אותם למטרותיו.

הדברים, שנאמרו בקשר לבעלות שביושר, יפים בשינויים המחויבים גם לעניין חכירה שביושר.

הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה בעלות או חכירה

הגדרה מוזרה זו התווספה להגדרת מכירה בתיקון מספר 15 לחוק, בעקבות מספר פסקי דין, שיובאו להלן. דא עקא, הפוסקים לאחר תיקון החוק לא נטו להחילו. בישראל מצויים משקים חקלאיים רבים בתוך מושבים, שנבנו על מקרקעי הלאום. המשבצת החקלאית מושכרת למושב המאוגד כעמותה לתקופה של שלוש שנים, ובעלי המשקים אינם בני רשות של העמותה.

זכות לירושה

בסעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965, נקבע, כי במות אדם עובר עזבונו ליורשיו, וליורש יש זכות שבדין בנכסי העיזבון מרגע פטירת המוריש. אולם בעת הפטירה לא ניתן לדעת איזה נכס יוקנה לכל יורש. ייתכן, שנכס מסוים יימכר על-ידי העיזבון על מנת לפרוע את חובות העיזבון, וייתכן, שהעיזבון הוא חדל פירעון, ואין היורש מקבל דבר. ייתכן, שבהסכם חלוקת נכסי העיזבון יוקנה נכס מסוים ליורש פלוני, וייתכן, שיורש פלמוני יסתלק מחלקו בעיזבון. התוצאה היא כי רק לאחר שהוקנה נכס מסוים ליורש פלוני הוא הופך לבעליו לכל דבר ועניין, ותוקף זכותו היא למפרע מיום פטירת המוריש. עד לאותו מועד יש בידו זכות שבדין, אולם אין זו מגיעה לכדי בעלות שבדין.

יחסי ממון בין בני זוג

חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973, יוצר חזקת שיתוף בנכסים של בני זוג, שנרכשו במהלך הנישואין ובתנאים הקבועים בחוק. הזכות המוקנית לבן הזוג במקרקעין היא זכות שביושר כל עוד לא נתבעה על-ידו. ניתן לומר, כי חזקת השיתוף היא מקרה מיוחד של מבחן אכיפת הזכות המשפטית. לבן הזוג קיימת זכות תביעה, והיא לבדה יוצרת זכות שביושר במקרקעין. הלכת שיתוף הנכסים בין בני זוג חלה על נכסים, שנרכשו במהלך חייהם המשותפים, ואילו נכסים, שהגיעו למי מבני הזוג לפני הנישואין, "יוצאים ממרותה של חזקה זו ונשלטים על-ידי דיני הראיות הרגילים. בן הזוג הטוען לתחולת השיתוף גם על נכסים כאלה, חייב להביא ראיות והוכחות לביסוס זכותו".⁶ המבחן שיש להחילו, לדעתי, על הגדרת זכות שביושר הוא מבחן זכות התביעה לאכיפה. בכל מקרה, שבו הוקנתה לאדם זכות לתבוע מבעלי זכות במקרקעין, כי יעביר לו את הקניין בזכות, הוקנו לאותו אדם זכויות שביושר.

הסכם אובליגטורי

חוק המקרקעין ביטל את הזכויות שביושר, שהיו מוקנות בהסכם

⁶ רוזן צבי, יחסי ממון בין בני זוג, עמוד 234.

אובליגטורי. התעוררה השאלה, האם לאחר שנכנס חוק המקרקעין לתוקפו, כוללת הגדרת ה"מכירה" גם הסכם אובליגטורי? הפוסקים השיבו על כך בחיוב. מס השבח מוטל בשל מכירת זכות במקרקעין ולא בגין מכירת מקרקעין כמשמעה בחוק המקרקעין. הסכם, המקנה לרוכש זכות לתבוע את אכיפתו ואת העברת הקניין בזכות במקרקעין, יוצר זכות במקרקעין המחילה את החוק. ממילא, מכירת מקרקעין מוסדרים אינה חלה בחתימת ההסכם, אלא, באישור שטר המכר בידי רשם המקרקעין וברישום הקונה בפנקסי המקרקעין. גם במקרקעין לא מוסדרים מכירת המקרקעין אינה ההתחייבות למכרם, אלא העברת הזכויות בפנקסי מינהל מקרקעי ישראל או במשרדי החברה המשכנת, וכל זאת לאחר שהתקיימו התנאים שבסעיף 16 לחוק.

זכות הנאה מכוח נאמנות וייפוי כוח

חוק מס שבח הקדים את זמנו והכיר בנאמנות הפרטית, בטרם נוצרה זו בדיון המהותי בחוק הנאמנות, התשל"ט-1979. בסעיף 74 לחוק מס שבח נקבע, שהנאמן רשאי לתת הודעה על רכישה בנאמנות, על מנת שזו תוכר על-ידי החוק.

זכויות במקרקעי ישראל

א. **היוון דמי חכירה** - היוון דמי חכירה מעניק זכות במקרקעין, שכן לאחר ביצוע פעולה זו שווה זכות החכירה יותר משהיתה שווה קודם.⁷ כאשר רוכש הזכות לא היה בעבר בעל זכות החכירה, יש לראות בתשלום דמי ההיוון רכישת זכות במקרקעין החייבת במס רכישה. היוון דמי חכירה לכשעצמו ללא שינוי תנאי החכירה, או הארכת חוזה החכירה מכוח זכות שהייתה בחוזה המקורי, כאשר לא חל שינוי בעלים בזכות החכירה, אינו רכישת זכות במקרקעין החייבת במס רכישה.⁸ לדעתי, אם בעקבות תשלום דמי ההיוון לא הוקנתה לחוכר זכות שלא היתה לו קודם

⁷ ע"ש 57/79 י.מ. חברה להשקעות נ' מנהל מס שבח, וע"ש 48/84 אנגל חברה לקבלנות בע"מ נ' מנהל מס שבח.

⁸ ע"ש 761/90 קינן נ' מנהל מס שבח, מיסים ז-3 ה-198

לכן, אין לראות בהקדמת תשלום דמי החכירה הקניית זכות במקרקעין. מכל מקום, אין לחייב פעולה כזו במס שבח או במס רכישה, הואיל ובעת הקניית זכות חכירה לא מהוננת משולם המס בשל המכירה על-פי שוויים המלא של המקרקעין. נמצא, כי מיסוי מלא של הסכם חכירה לא מהוון וללא תשלום דמי חכירה ראשוניים ומיסוי בגין הקדמת תשלום דמי החכירה השנתיים והיוונים הינו מיסוי כפול של אותה פעולה באותם מקרקעין. בתשלום דמי החכירה המהוונים מראש מופטר החוכר מתשלום דמי הסכמה בעת העברת זכויות החכירה. "פטור" זה אינו זכות במקרקעין, שכן, דמי ההסכמה מוטלים על עליית ערכם של המקרקעין, והחוכר מחויב לשלם בגין אותו חלק, שתמורתו לא שילם למינהל דמי חכירה בעת חתימת הסכם החכירה. אמור מעתה, כי בתשלום דמי חכירה מהוונים אין המינהל מקנה לחוכר פטור מתשלום דמי הסכמה אלא כי שיעור דמי ההסכמה הוא אפס.

ב. הסכם פיתוח - מינהל מקרקעי ישראל אינו מחכיר ליזמים את הקרקע, אלא חותם עימם על הסכם פיתוח. בהסכם הפיתוח מרשה הבעלים של מקרקעין לאדם אחר לבנות על המקרקעין, ומתחייב להעניק זכות חכירה במקרקעין לאחר השלמת הבנייה ליזם או למי שהיזם יורה. הסכם כזה מעניק ליזם "זכות לקבל זכות במקרקעין", ולכן הינו מכירה.

ג. דמי היתר - יש, ומינהל מקרקעי ישראל מקנה לחוכר זכות לבנות על המקרקעין. כאשר זכות זו לא היתה מוקנית לחוכר בהסכם החכירה המקורי, גובה המינהל תמורת הזכות האמורה תמורה הקרויה "דמי היתר". הסכם פיתוח המקנה זכויות בנייה נוספות על אלו, שהיו מוקנות לחוכרים טרם הסכם הפיתוח הן זכות במקרקעין.⁹ דמי היתר למינהל בגין שימוש בקרקע למטרה שונה מזו הקבועה בהסכם החכירה, המקנות זכויות בנייה נוספות הן זכות במקרקעין.¹⁰ שינוי השימוש המותר בהסכם החכירה מתעשייה למסחר, מקנה לחוכר זכות במקרקעין, והוא אירוע מס.¹¹

⁹ ע"ש 948/87 אלפנדרני נ' מנהל מס שבח, פד"א ט"ז 275.

¹⁰ ע"ש 980/88 דובדבני נ' מנהל מס שבח, פד"א כ' 458.

¹¹ ע"ש 137/92 גולדמינץ נ' מנהל מס שבח, פד"א כ"א 483.

זכויות שאינן זכות במקרקעין

הענקת זכות כרייה למשך שנה, עם אופציה להארכה התלויה ברצון הבעלים של הקרקע אינה "זכות במקרקעין". זכויות בנייה אינן "זכות במקרקעין".¹² ההתיישנות, עליה חל סעיף 2 לחוק ההתיישנות, אינה מקנה למחזיק "זכות במקרקעין", אלא מעניקה לו חסינות מפני תביעה להחזרת הנכס לבעליו.¹³ סעיף 115 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965, מקנה לבן משפחה, שהתגורר עם המוריש, זכות להוסיף ולגור בדירה כשוכר. זכות זו אינה זכות במקרקעין.¹⁴

"נכס" כמשמעו בפקודת מס הכנסה

בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה מוגדר "נכס" כך -
88. כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -
(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור.

עולה, כי לפי הרישא כולל המונח "נכס" בפקודה גם מקרקעין, זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין, אולם, תחולת מס הכנסה או מס רווחי הון נדחית לפי הסייג בסעיף קטן 88(4) לפקודת מס הכנסה מקום, שבו חל על המכירה חוק מס שבח, גם אם ניתן פטור לפי חוק זה.

ב. "מכירה"

בהגדרת "מכירה" בחוק מס שבח מקרקעין ביקש המחוקק לתפוס ברשת המס כל התחייבות של אדם, שיש לו זכות במקרקעין, המעניקה לאדם אחר זכות אובליגטורית כלשהי במקרקעין, וכן כל התחייבות של אדם שאין לו זכות

¹² ע"ש 24/66 ברליצקי נ' מנהל מס שבח, פ"מ נ"ח 225.

¹³ ע"א 141/83 ראוך בלה נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ"א(1) 821.

¹⁴ ע"א 740/85 מנהל מס שבח נ' משה עטיה, פ"ד מ"ב(2) 152.

ניהול נדל"ן

במקרקעין, אולם יש לו זכות אובליגטורית בזכויות במקרקעין. אין חשיבות לכך אם המכירה נעשית בתמורה או אם ההתחייבות האובליגטורית ניתנת ללא תמורה. הגדרת ה"מכירה" כוללת ארבע חלופות -

- א. הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה ;
 - ב. הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין, או ויתור על זכות כאמור ;
 - ג. הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין, או ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה ;
 - ד. פעולה באיגוד, שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוס מקרקעין מסוימים של האיגוד, בו מוקנית הזכות, או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים.
- נמצא, כי "מכירה" שהיא אירוע מס יכולה להיות בדרך של מכירת זכות במקרקעין, המחאת זכות במקרקעין, או זכות לקבל זכות במקרקעין, ויתור על זכות במקרקעין או זכות לקבל זכות במקרקעין, מתן אופציה לרכישת זכות במקרקעין או זכות לקבל זכות במקרקעין, מתן זכות סירוב ראשונה לרכישת זכות במקרקעין או זכות לקבל זכות במקרקעין, הענקתה של זכות להורות לבעל הזכות במקרקעין או לבעל זכות לקבל זכות במקרקעין למכור את זכותו, זכות לתפוס חזקה במקרקעין של איגוד וכיוצא באלה, בין שהדבר נעשה בתמורה ובין שלא בתמורה.¹⁵

העימות בין חוק פיסקאלי לחוק מטריאלי

חוק מס שבח מקרקעין הוא חוק פיסקאלי, והגדרת ה"מכירה" שבו אינה תואמת את זו שבחוק המקרקעין. ה"עימות", שנוצר בין חוק מס שבח מקרקעין לבין החוקים המטריאליים, מספק תעסוקה מתמדת לפוסקים, המשתדלים לגשר על הפער. בחוק מס שבח הרחיב המחוקק את תחום המקרים הנחשבים כ"מכירה"

¹⁵ רשימה זו אינה ממצה את מכלול הפעולות הנחשבות כמכירה. לדיון ממצה ראה: הנריק רוסטוביץ, **מס שבח מקרקעין**, הוצאת אוריאן, מהדורה רביעית, פרק 3.

לצורך הטלת המס. ההגדרה הרחבה נועדה לסייע בהגשמת תכליתו של החוק, למנוע השתמטות מתשלום מס שבח, מתוך ידיעה והבנה שדרכי החיים והמסחר מגוונות ומשתנות הן, ובמידה שהמחוקק מנסה עצמו לצורות ניהול העסקים הקיימות והמוכרות, תמיד תמצאנה דרכים חדשות, ותמיד ימצא החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום מס. עם זאת, הרחבה זו אינה בלתי מוגבלת, וכדי שפעולה מסוימת תתחייב במס כמכירה של זכות במקרקעין, יש צורך, לכל הפחות, שהיא תתבסס על הסכם בעל אופי משפטי מחייב. קביעה זו מן הראוי שתיעשה על-פי עקרונות היסוד של דיני החוזים הכלליים. כאשר תכלית החוק הפיסקאלי והרצון להשיג תוצאות כלכליות צודקות אינם מחייבים סטייה מן הדין הכללי, יש לאמץ את הדין הכללי גם לעניין פרשנותם והחלתם של חוקי המס. יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים, ואין זה רצוי שחווה ייחשב כשלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך מס שבח מקרקעין נראה בו חווה בלתי שלם ובלתי מחייב. אין לנתק בין מעגל הדינים הקשור ליחסים החוזיים לבין חבותם של הצדדים במס שבח. הגדרת "מכירה" נועדה לתפוס ברשת המס כל מכירה, הקניה, העברה וויתור על "זכות במקרקעין" ועל זכויות, שאינן "זכות במקרקעין".¹⁶

לפי סעיף 8 לחוק המקרקעין, התחייבות למכירת מקרקעין טעונה מסמך בכתב. המסמך אינו מעביר את הקניין לקונה. במקרקעין מוסדרים מסתיימת עסקה ברישום. במקרקעין לא מוסדרים, עוברת הבעלות במועד, שנקבע על-ידי הצדדים להסכם. מועד העברת הבעלות למקבל אינו רלוונטי לעניינינו, שכן, התחייבותו של הבעלים מעניקה למקבל "זכות במקרקעין", וזוהי "מכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין. בעלים של מקרקעין יכול להעניק גם זכות פחותה מבעלות, כגון חכירה לתקופה העולה על עשר שנים. לסיכום, הענקה של זכות במקרקעין היא למעשה הענקה של זכות לתבוע ביצוע בעין של המכירה, אולם כוונה להעניק זכות במקרקעין אינה יוצרת זכות משפטית אלא ציפיות בלבד.¹⁷

בנסותו לתפוס ברשת המס כל עסקה במקרקעין, ניסח המחוקק את הגדרת

¹⁶ ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת נ' מנהל מס שבח, מ"סיס ח1-62.

¹⁷ ע"א 83/156 מנהל מס שבח נ' שרבט, פ"ד ל"ז(4) 443; פד"א י"ב 157.

ה"מכירה" ואת הגדרת ה"פעולה באיגוד" בצורה גורפת. בעלות שביושר שאובה מדיני היושר של המשפט האנגלי, לפיו מוקנית בעלות שביושר עם חתימת חוזה המכר האובליגטורי. חוק המקרקעין ביטל את הזכויות שביושר, אולם אין בכך כל סתירה. חקיקה פיסקאלית משנה הגדרות, הקבועות בדין המטריאלי, יוצרת זכויות חדשות, משנה זכויות קיימות, ומכירה ביישות משפטית, שהדין המטריאלי לא יצר. לכל אלה זכות קיום רק בדי אמותיו של החוק הפיסקאלי, שיצר אותם למטרותיו. זאת ועוד. סעיף 163 לחוק המקרקעין קובע, כי הוראותיו יחולו רק כאשר אין בחוק אחר הוראות מיוחדות לעניין הנדון. הקו המנחה הוא כי אין להניח, שהמחוקק העביר מן העולם חלק חשוב מדיני המסים בדרך עקיפין של שינוי דיני המקרקעין.

פעולות הנחשבות כמכירה

"מכר ללא תמורה" ו"מתנה" הינם "מכירה", הם חייבים בדיווח, ומוטל עליהם מס כמו על מכירה בתמורה.¹⁸ ויתור על זכות שהוקנתה, מחזיר את הזכות למי שהקנה אותה. ויתור לטובת צד שלישי אינו ויתור אלא העברה. ויתור בתמורה ושלא בתמורה נחשב כמכירה.¹⁹

מי שקיבל זכות במקרקעין, רשאי להעבירה לאחר, גם כאשר העסקה בה קיבל את הזכות טרם הסתיימה, והבעלות או החכירה לא הוקנו לו במועד ההעברה. הענקה של זכות במקרקעין הינה הענקה של זכות תביעה. "העברתה" של זכות התביעה לצד שלישי אף היא מכירה לעניין חוק זה. יש, ובהסכם מכירה נקבע, כי הרוכש אינו רשאי להעביר את זכויותיו החוזיות עד לקרות אירוע מוסכם, כגון מסירת חזקה, השלמת התשלומים בעד הממכר או העברת הבעלות לשמו של הקונה בפנקסי המקרקעין. מהו הדין, כאשר הרוכש "מעביר" את זכותו לצד שלישי, שעה שהוא מנוע מלעשות זאת על-פי תנאי החוזה שבידו? נראה, כי גם העברה בנסיבות אלה היא "מכירה". לצד השלישי מוקנית זכות תביעה כלפי הצד הסמוך, אם כי אין

¹⁸ ע"א 616/69 ברייער נ' מנהל מס שבח, פ"ד כ"ד(1) 822; פד"א ג 315. ע"א 65/546 חברת אפרים בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד כ(2) 176.

¹⁹ ע"א 73/17 ארקן נ' מנהל מס שבח, פ"ד כ"ז(2) 558.

הוא יכול לתבוע את הבעלים.

הפסקה השנייה להגדרת "מכירה" עוסקת ב"זכות לקבל זכות". על התחייבויות מסוג זה ניתן למנות "כתב אופציה", "זכות סירוב ראשונה", "זכות לקבל זכות חכירה" וכיוצא באלה. הגדרה זו באה להרחיב במידה המרבית את תחולתה של המכירה ולמנוע התחמקות ממס באמצעות הגדרות מחוכמות.

הפסקה השלישית להגדרת "מכירה", עוסקת בזכות להורות על הענקת זכות במקרקעין. זהו סוג מיוחד של זכות, והוא אינו שכיח במציאות. "זכות במקרקעין" בפסקה זו היא זכות במובן צר יותר מאשר ה"זכות", שנזכרת ברישא של הסעיף. "זכות להורות" על הענקת זכות במקרקעין על-פי הפסקה השלישית להגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק, היא זכות במובן הרבה יותר רחב מזה של "זכות במקרקעין". יש להבחין בין שני ההקשרים בהם מופיע בה הביטוי "זכות". לא מדובר בזכות במקרקעין ואף לא בזכות קניינית. אין דרישה לעסקה מושלמת, או לרישום הזכויות.²⁰

הפסקה הרביעית להגדרת "מכירה" היא שילוב מיוחד בין "פעולה באיגוד" לבין מכירה של זכות במקרקעין. כאשר הזכות המוקנית באיגוד היא לתפוס מקרקעין מסוימים של האיגוד, אזי הקנייה זו נתפסת גם בהגדרת "מכירה". לאבחנה של מכירה לעומת פעולה באיגוד יש השלכה בקביעת שווי הזכות הנמכרת ובעניינים נוספים. כדי להמחיש מכירה הנכנסת לגדר הפסקה הרביעית, נתאר חברה, ולה מניות "רגילות", המקנות לבעליהן זכות להשתתף ולהצביע באסיפה הכללית, זכות לבחור דירקטורים, זכות לקבל דיבידנד וזכות לקבל את רכוש החברה בעת הפירוק. בנוסף למניות הרגילות יש לחברה מניות "בית" המקנות לבעליהן זכות לתפוס את בניין המשרדים שבבעלות החברה להשכירו ולגבות את דמי השכירות בעדו. מכירת מניות אלה הינה "פעולה באיגוד" וגם "מכירה" כמשמעה בפסקה הרביעית להגדרה.

"יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הוא יום כריתת החוזה, משום שיש

²⁰ ראה ע"א 84/702 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ(4) 802.

לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב. לפיכך חוזה התלוי בתנאי מתלה, תקף מיום כריתתו ולא מיום קיום התנאי המתלה. הדין עשוי להיות שונה במקום, בו מדובר בחוזה, שטרם נכנס לתוקפו, כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון חוזה של קטין, הטעון אישור בית המשפט, או חוזה הנערך על-ידי מנהל עיזבון, הכפוף אף הוא לאישור בית המשפט.²¹

המבחן שיש להחילו, לדעתי, על הגדרת המכירה הוא מבחן זכות התביעה לאכיפה. בכל מקרה, שבו הוקנתה לאדם זכות לתבוע מבעלי זכות במקרקעין, כי יעביר לו את הקניין בזכות, הוקנו לאותו אדם זכויות שביושר. ארחיק ואומר, כי אין צורך להיזקק ל"זכות שביושר" כדי להטיל מס על הסכם אובליגטורי. מכירה לעניין חוק המקרקעין היא רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין, ורישום זה אינו יכול להתבצע כל עוד לא הוגשה הצהרה בשל המכירה למנהל מס שבח, נישומה, והמס בשלה שולם. צא ולמד, שלא לאותה מכירה נתכוונו שני החיקוקים. חוזה, המכיל תנאי מתלה, מקנה לקונה זכות לתבוע את אכיפת המכירה, הוא תקף משעת חתימתו, ולתנאי המתלה אין כל השפעה. התנאי המתלה בהסכמי מכר בא בדרך כלל להגן על הקונה, הרוכש זכות שטרם בשלה. אם תבשיל הזכות כמתוכנן, יחייב אותו החוזה, ואם לא תבשיל, תהיה בידו הברירה לבטל את החוזה או לוותר על זכותו, ולהשאיר את החוזה על כנו.

ג. זכות באיגוד מקרקעין

"איגוד מקרקעין" הוא תאגיד שכל נכסיו במישרין או בעקיפין הם זכויות במקרקעין. תאגיד רגיל יכול להפוך לאיגוד מקרקעין על-ידי מכירת המיטלטלין שבבעלותו, ואיגוד מקרקעין יכול להפוך לתאגיד רגיל על-ידי רכישת מיטלטלין, המפיקים לו פעילות כלכלית ורווחים. מזומנים, מניות, איגרות חוב וניירות ערך אחרים אינם נחשבים כמיטלטלין, המוציאים איגוד מגדר "איגוד מקרקעין". הוא הדין במיטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים

²¹ ע"א 89/489 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח, פד"א כ' 207.

לייצור הכנסתו, אולם לדעת המנהל, הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית. האבחנה בין איגוד לאיגוד מקרקעין היא בעלת חשיבות מרובה, על שום סעיף 7 לחוק מס שבח המטיל מס על פעולה באיגוד מקרקעין בלבד. כדי שאיגוד, שיש בבעלותו זכויות במקרקעין, יחדל מלהיות איגוד מקרקעין, צריכים להתקיים ארבעה תנאים -

- א. לאיגוד יש מיטלטלין לרבות כספים וכיוצא באלה;
- ב. המיטלטלין או הכספים משמשים לייצור הכנסתו של האיגוד;
- ג. המנהל שוכנע;
- ד. שהמיטלטלין וההכנסה המופקת מהם אינם טפלים למטרה העיקרית - הבעלות במקרקעין.

התנאי הראשון והשני הם עובדות הניתנות להוכחה. התנאי הרביעי מסייג את שני התנאים הראשונים על דרך האומדן. יש להימנע מלהחיל את הגדרת "איגוד המקרקעין" על איגודים, שלהם מיטלטלין המפיקים הכנסה. מטרתו העיקרית של כל איגוד היא הפקת רווחים, ויכול להיות לאיגוד מקרקעין יקרים, שאינם נושאים רווח, ומיטלטלין הנושאים רווח מועט. יש להחיל גם את המבחן האובייקטיבי של יחס נתון בין שווי המקרקעין לבין שיעור הרווח מהמיטלטלין, וגם את המבחן הסובייקטיבי - כוונת הבעלים של האיגוד. התנאי השלישי הוא הקניית שיקול הדעת למנהל בדבר החלת הסייג של התנאי הרביעי, שיקול דעת, שמוקנה למנהל, מוקנה גם לוועדת הערר ולבית המשפט העליון.

ד. פעולה באיגוד מקרקעין

בשנת 1941 נחקקה פקודת מס ההכנסה, אולם זו לא הטילה מס על רווח הון הנובע ממכירת מקרקעין. בשנת 1949 בא לעולם **חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949**. גם חוק זה לא הטיל מס על פעולה באיגוד. הפרצות שהיו בחוק זה הביאו לחקיקתו של החוק החדש בשנת 1963. הפרצה העיקרית בחוק הישן היתה עקיפתו של החוק על-ידי ביצוע העברת המקרקעין בשני שלבים. תחילה, רשם הבעלים של המקרקעין חברה בבעלותו, ולה העביר את המקרקעין ללא תמורה. מכירה זו היתה אז כמו גם היום פטורה ממס, לאחר מכן הקצתה חברה לקונה מניות, והמוכר דחה

את המניות שבבעלותו. תמורת ההקצאה והדחייה שילם הקונה למוכר את מחיר המקרקעין, ופעולה זו לא נתפסה ברשת מס השבח.

"פעולה באיגוד מקרקעין" כוללת מכירת מניות, הנפקת מניות, דחיית מניות, שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות וכיוצא באלו. חוק מס שבח מקרקעין יוצא דופן בכך, שהוא מטיל מס על כל פעולה באיגוד מקרקעין, כאילו מכר איגוד המקרקעין את "החלק היחסי" של כל הזכויות במקרקעין שבבעלותו או בחכירתו. החלק היחסי במקרקעין, שעל מכירתו המדומה מוטל המס על הנישום, הוא כיחס הזכות באיגוד, שעברה במישרין או בעקיפין מבעל מניות אחד למשנהו לעומת כלל הזכויות באיגוד המקרקעין. בחישוב "החלק היחסי" נלקחים בחשבון הזכות להצביע באסיפה הכללית של בעלי המניות, הזכות למנות דירקטורים, הזכות לקבל דיבידנד והזכות לקבל את נכסי התאגיד בזמן הפירוק.

לסיכום, בשעת המכירה של הזכות במקרקעין או בשעת עשיית הפעולה באיגוד מקרקעין חל "אירוע מס", וזהו היום שבו נוצרת החבות הרעיונית במס של הנישום.

5. סכום המס

מס שבח המקרקעין מוטל על הרווח, שנוצר בעת מכירת הזכות במקרקעין, או בעת עשיית הפעולה באיגוד המקרקעין. הרווח מחושב על-ידי הפחתת שווי הרכישה והוצאות מסוימות, המותרות, בניכוי משווי המכירה של הזכות במקרקעין.

א. שווי המכירה

שווי המכירה של הזכות במקרקעין דרוש לקביעת סכום המס המוטל על הרווח. "שווי המכירה" נקבע על-פי הכללים שבהגדרת "שווי של זכות פלונית" שבסעיף 1 לחוק מס שבח והכללים שבהגדרת שווי המכירה בסעיף 17. הכלל הוא כי השווי הוא הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה

מרצון. לכלל זה שני יוצאים מהכלל -

1. כאשר המכירה נעשתה בכתב ומנהל מס שבח שוכנע, כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין- התמורה כאמור;
2. במכירות שלגביהן נקבעו כללים מיוחדים בחוק מס שבח.

שווי השוק

הביטוי "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון" מכוון לביטוי "שווי שוק" או "מחיר שוק". הביטוי "שווי שוק" לכשעצמו מעורר קושי, שכן באיזה "שוק" מדובר. ניתן להדגים את הקושי בעזרת שני סוגים של שוק. כלכלן יניח, כי במדובר באותו מחיר, אשר בו הביקוש למקרקעין, הזהים למקרקעין הנמכרים, משתווה להיצע. "שוק" אחר הוא שוק בו מתבצעות עסקאות שונות במקרקעין זהים במחירים שונים. הביטוי המצוי בחוק מס שבח מלמד, כי הכוונה היא ל"שוק" במובן העממי של המילה ולא במובן המדעי הכלכלי. מכאן, ש"מחיר שוק" הוא ערך משתנה ולא ערך בדיד, ובבואנו להעריך את "שווי השוק" עלינו לקחת בחשבון סטייה סבירה.

במכירה ללא תמורה יקבע שווי של זכות לפי המחיר, העשוי להתקבל אצל מוכר מרצון מקונה מרצון. קנה המידה האובייקטיבי והנאמן ביותר הוא המחיר, ששולם באותה עת בעסקאות, שבוצעו בנכסים דומים. יש להשתמש בשיטות אחרות של שומה לפי עלות בנייה, תשואה עתידית וכולי רק במקרים של נכס נדיר, שאין לו היצע וביקוש בשוק. כל אימת, שקיימים נתונים ספציפיים לאותו בניין לגבי הוצאות הקמתו של בניין דומה באותו אזור או באזור שווה ערך, יש להעדיף על פני נתונים סטטיסטיים כלליים.²²

בעת עריכת שומה לקרקע, ניתן לערוך השוואה בין המחיר המוצהר לבין מחיר, שהושג בעד קרקע אחרת, אשר מיקומה ואפשרויות הבנייה בה דומים.

²² ראה: ע"א 516/77 אביבה, מסעף פלמחים בע"מ נ' מנהל מס שבח, פד"א ט' 368. ע"א 84/81 פרוז'נסקי נ' מנהל מס שבח, תמציות חיימובסקי 433.

המבחנים לפיהם יש לקבוע אם קרקע מסוימת ראויה לשמש נושא להשוואה, הם המיקום והתכנון. השיטה ההשוואתית להערכת נכס מקרקעין - דהיינו, השוואה עם עסקאות קרובות במקום ובזמן תוך התאמות המתחייבות משוני בנתונים של נושאי ההשוואה, עדיפה על שיטות הערכה אחרות, ובלבד שניתן לעשות השוואה עם עסקות מתאימות, וקיים מידע ודאי די הצורך בדבר הנתונים המחייבים התאמות.²³

ניתן לעשות שימוש בשיטות שומה אחרות, כאשר לא ניתן להעריך שווי של זכות במקרקעין בשיטה ההשוואתית. במקרים אלה יש לשום את הזכות במקרקעין בשיטת "התשוואה" או בשיטת "עלות הבנייה". שיטת "שווי התשוואה" קובעת את שווי הזכות במקרקעין לפי היוון של הרווחים הצפויים ממנה בעתיד. כך ניתן, למשל, להעריך שווי של נכס על-פי דמי השכירות הצפויים ממנו לאורך השנים. שיטת "עלות הבנייה" מפרידה בין המקרקעין למבנה שנמצא עליו, מעריכה את המקרקעין כפנויים, ומוסיפה לכך את שווי המבנה לפי עלות בנייתו ובניכוי פחת. קיימת גם "השיטה השיורית", ועל-פיה מעריכים את שווי של הנכס, כאילו היה מוכן לשימוש מיידי למטרתו, תוך ניכוי הוצאות וההפחות השונות, הדרושות לשם הכנתם של המקרקעין לשימוש למטרתם. חולשתה של השיטה השיורית בכך, שהפרש קטן של הוצאות, עשוי לשנות את התוצאה באופן משמעותי. בהעדר ידיעה מספקת על נתון זה או אחר מסוכן להישען על הערכה בדרך זו.

א. התחשבות בתכונות הנכס הנישום - המבקש להעריך את שווי המקרקעין, יתקשה למצוא מקרקעין זהים לחלוטין לאלו הנמכרים. עת נערכת השוואה עם מקרקעין אחרים, יש לקחת בחשבון את כל אותם המרכיבים, התנאים והנסיבות, שבעטיים יכול להיות הבדל בין שווי המקרקעין הנמכרים לאלו שמהם מבקשים ללמוד. יש לקחת בחשבון גורמים, שהיה בהם להביא להפחתת שווי הנכס המשווה כגון: העדר פיתוח, גודל הנכס, ירידת המחירים ונכונות של השכן לשלם יותר מקונה אחר. בקביעת "שווי של זכות" יש לקחת בחשבון את תכונותיו ואת מגבלותיו של הנכס וזכויות של צד ג' בו. משוויה של זכות יש להפחית חלק בשל קשיים במימוש מידי ובשל ריבוי בעלים.

²³ בע"א 79/81,45 קדישא גחש"א נ' חברת חלקה בע"מ, פ"ד ל"ו(3) 234.

ב. **נכס מוחכר ונכס תפוס** - אחד הגורמים, המשפיעים על שוויה של זכות במקרקעין, הוא זכות חזקה שיש לצד שלישי במקרקעין, שכן זכותו מגבילה את חירותו של בעלי המקרקעין לנהוג בהם מנהג בעלים. בדרך כלל מוטה שוויו של נכס תפוס כלפי מטה לעומת שוויו כפנוי. כך למשל, שווי הבעלות במקרקעין המוחכרים בשעת המכירה, יהיה נמוך משווים של המקרקעין לא מוחכרים בגובה שוויה של יתרת החכירה. נכס תפוס יכול להיות גם נכס, המושכר בשכירות מוגנת, או נכס המושכר בשכירות בלתי מוגנת.

ג. **שווי של זכות באיגוד מקרקעין** - כוונת הגדרה "שווי של זכות פלונית" היא לשווי של זכות במקרקעין. אין הגדרה זו עוסקת בשווי של זכות באיגוד מקרקעין, ואין כל הגדרה אחרת, הדנה בסוגיה זו. הכלל הוא, כי בפעולה באיגוד יחושב המס לפי "שווי הזכות" במקרקעין ולא לפי "שווי הזכות באיגוד", ולכן התמורה למניות, הקבועה בהסכם, לא תשמש בסיס לקביעת השווי.²⁴ קיים קושי אובייקטיבי לקבוע מהו "שווי הזכות באיגוד", ומהו הרווח ההוני שיש למסותו. לדעתי, אין לקבל את הפתרון הקל של התעלמות מהשווי האמיתי של הזכות הנמכרת, ואיני סבור שיש להטיל מס על רווח הון או שבח מקרקעין, שלא היו ולא נבראו. שווי של זכות באיגוד מקרקעין אינו בהכרח תוצאה של פעולה חשבונית, בה מכפילים את שווים הכולל של מקרקעי האיגוד בחלק היחסי של המניות הנמכרות. בעיות רבות מתעוררות בהקשר זה ולהלן אביא חלק מהן.

כאשר יש לאיגוד מקרקעין ומיטלטלין, אשר אינם שוללים ממנו את הגדרתו כאיגוד מקרקעין, אין לקחת בחשבון את שוויים של המיטלטלין. הוא הדין בחובות שיש לאיגוד, המפחיתים את שווי המניות, ולחייבים שיש לאיגוד, המעלים את שווי המניות. את כל אלה אין לקחת בחשבון לעניין שווי הזכות לעניין מס שבח, לפיכך בפעולה באיגוד, כאשר המחיר החוזי נקבע בתום לב והוא משקף נאמנה את שווי המניות והזכויות שנמכרו, ניתן לקבוע את שווי המקרקעין על-ידי פעולה חשבונית של הוספה או הפחתה של המיטלטלין, החובות והזכויות ממחיר העסקה.

לאיגוד פלוני 10,000 מניות רגילות, המקנות זכות להשתתף ולהצביע באסיפה

²⁴ ע"א 91/76 פולינוסט אסטבלישמנט נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"א(1) 361.

ניהול נדל"ן

הכללית, 1,000 מניות, המקנות זכות לקבל דיבידנד, 100 מניות, המקנות זכות לקבל את רכוש האיגוד בעת הפירוק ו-10 מניות המקנות זכות למנות דירקטורים. לאיגוד מקרקעין בשווי של 100,000 ש"ח. מהו שוויין של 5,000 מניות רגילות או של 5 מניות דירקטורים?

לבעלים של חלק ממקרקעין אפשרות למכור את חלקו ללא צורך בהסכמת שותפיו. מכירת מניות בחברה פרטית טעונה הסכמה הדירקטוריון. דבר זה מפחית משווי השוק של הזכות הנמכרת, שכן הקונה הפוטנציאלי עתיד לקחת בחשבון את הקשיים במימוש.

לבעלים של חלק במקרקעין זכות לתבוע את פירוק השיתוף במקרקעין, ואין חשיבות לשיעור חלקו. הפירוק נעשה על-ידי חלוקת המקרקעין בעין, אם הדבר ניתן, רישום בניין כבית משותף וחלוקת הדירות בין השותפים בבעלות נפרדת, ומכירת המקרקעין בשלמותם במקום, שהפתרונות הקודמים אינם ניתנים ליישום. התוצאה היא כי לבד מעלות ההליך המשפטי והצורך להמתין עד למימוש הכפוי, קיים פתרון משפטי, העשוי לבטל את ירידת הערך של הבעלות המשותפת. לשותף באיגוד מקרקעין לא עומדות אפשרויות אלה, ויש צורך בהסכמת 75% מבעלי זכות ההצבעה בפירוק האיגוד. לשותף שבבעלותו פחות מ-25% ממניות ההצבעה, אין כל השפעה על קבלת החלטות. המסקנה היא כי שווי השוק של מניות מיעוט באיגוד מקרקעין, נופל בהרבה משוויין היחסי.

התנאים להחלת "המחיר החוזי" כ"שווי המכירה"

בהגדרה "שווי של זכות פלונית" נקבע הכלל, כי שווים של זכות במקרקעין הנמכרים ושל הזכות באיגוד הוא הסכום, שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון. הגדרת "שווי של זכות פלונית" חורגת, לכאורה, מעקרון המימוש, המקובל המס הישיר, משום שלפיה עלול הנישום לשלם מס על שבח שלא היה לו. הטעם הוא שהמחוקק ביקש למנוע ביטול החיוב במס או הקטנתו באורח מלאכותי. עם זאת, נקבע מנגנון הבא למנוע עיוות. היוצא מהכלל הוא השווי

המוסכם בין המוכר לקונה, ובלבד שנתקיימו ארבעת התנאים שבהגדרה.²⁵

סטייה סבירה של המחיר החוזי משווי השוק נמדדת באחוזים לעומת שווי השוק, שהוא למעשה השווי הממוצע. יש לזכור, כי הביטוי "שווי ממוצע" מעיד בשמו על כך, שאין מדובר בשווי אמיתי של נכס כלשהו, אלא בתוצאה של פעולה אריתמטית, שהיא חיבור שורה של מספרים וחלוקת התוצאה במספר האברים. הסטייה הסבירה משתנה מסוג של נכס אחד למשנהו. הסטייה הסבירה של דירה טיפוסית בשיכון שבו מאות דירות דומות תהיה נמוכה מהסטייה הסבירה של נכס נדיר, וזו תהיה נמוכה מהסטייה הסבירה של נכס ספקולטיבי. ניתן ללמוד על הסטייה הסבירה גם מהשונויות הסטטיסטיות של קבוצת המחירים לפיהם מחושב השווי הממוצע.

דרישת תום הלב והעדר יחסים מיוחדים באה לאפשר למנהל מס השבח להתמודד עם הסכמי מכר, שבהם העלימו חלק מהתמורה האמיתית. אם לדעת המנהל, יש פער בין המחיר המוצהר לבין שווי השוק, אין הצהרת תום הלב או העדר יחסים מיוחדים "משכנעת" אותו דעת הפוסקים חלוקה, במקרים בהם מוכיח המוכר, שהמחיר נקבע בתום לב ובהעדר יחסים מיוחדים. חלקם פסק, כי השווי המוצהר הוא הקובע, וחלקם העדיף את שווי השוק. בביטוי "התמורה נקבעה בתום לב" נתכוון המחוקק למקרים, בהם לדעת המנהל אין מדובר בהצהרה כוזבת בקשר לגובה התמורה. פער ניכר בין המחיר בהסכם לבין שווי השוק מעיד על חוסר תום לב, או על השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה בקובעם את המחיר.²⁶

דרישת העדר היחסים המיוחדים באה למנוע התחמקות ממס, כאשר המוכר בוחר לסטות משווי השוק ולמכור המקרקעין במחיר שונה, בדרך כלל נמוך משווי השוק. שיקולו של המוכר לסטות משווי השוק יכול לבטא את רצונו לחסוך במס או להיטיב עם הקונה. אין די בקיומם של יחסים מיוחדים. יש צורך שהיחסים המיוחדים ישפיעו על המחיר החוזי. בביטוי "יחסים מיוחדים" התכוון המחוקק

²⁵ ע"א 78/218 ליננברג נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ג(2) 423, וע"א 80/664 מנהל מס שבח נ' ברכת חביב בע"מ, פ"ד ל"ז(3) 449.

²⁶ ע"א 218/78 ליננברג נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ג(2) 423.

ניהול נדל"ן

ליחסים, שבעטיים רוצה המוכר להיטיב עם הקונה על-ידי הפחתת המחיר, להבדיל ממקרה, בו נאלץ המוכר למכור במחיר פחות. במקרה הראשון רשאי המנהל לשום את השווי, ואינו כבול לתמורה המוסכמת.

השווי ביום המכירה

בסעיף 17(א) לחוק מס שבח נקבע, כי שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין שנמכרה, כשהיא נקייה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום. העיקרון - ששווי המכירה יהיה השווי ביום המכירה, בא למנוע הפחתה מלאכותית של מס שבח מחד גיסא, והכבדה בלתי צודקת של מס מאידך. ערך כלכלי, שנתווסף לזכות הנמכרת לאחר יום המכירה וכן אירועים עתידיים אחרים, שאין להם השפעה על שוויה של הזכות ביום המכירה, אינם נלקחים בחשבון. המחוקק מטיל מס על השבח שנובע מעליית שווי הזכות עצמה, ולכן מורה סעיף 17(א), כי בעת הערכת שוויה של הזכות אין לקחת בחשבון כל תכונה או מאפיין של הזכות במקרקעין, הנובעים מכך שהזכות משמשת כבטוחה לטובת צד ג'.

השינויים בערכו של המטבע גרמו לעושי עסקות במקרקעין להצמיד ולשערך את המחיר. מנגנונים אלו מנסים לשמור על ערכה הריאלי של התמורה, המגיעה בפועל למוכר, על-ידי הגדלת התמורה הכספית הנומינלית. בהפרכי הצמדה וריבית, המתווספים לשווי המוסכם לאחר יום המכירה, ניתן לראות אשראי, שנותן המוכר לקונה. האשראי אינו חלק משוויה של הזכות הנמכרת, ולכן אינו נכלל בשווי המכירה. חוק מס שבח במקרקעין חל על מקרקעין בישראל, אולם יש ובמקרקעין אלו נערכות עסקאות, בהן התמורה החוזית נקובה במטבע חוץ ומשולמת בו. מס שבח הוא מס "המכיר" בחישובו אך ורק מטבע ישראלי, ולכן יש לתרגם בדרך זו או אחרת את השבח שנבע למוכר במטבע הישראלי.

השווי בעסקות חליפין

יש עסקאות המכוננות בפי הציבור "עסקת קומבינציה". "עסקת חליפין" היא השם ההולם, ובשמה הלועזי - Barter. הדין הפיסקאלי מתייחס אל עסקת חליפין

כאל שתי עסקות, שהתמורה הכספית בגינן מתקזזת. כשהתמורה אינה כסף אלא שווה כסף, יש לשום את שווי התמורה על מנת לקבוע את שווי המכירה. קיימות מספר שיטות לקביעת שווי המכירה בעסקת חליפין, ומפאת קוצר היריעה לא אדון בשיטות אלה כאן.

שווי המכירה בהעברת חיובי המוכר לקונה

צדדים לעסקה אינם חייבים לקבוע את התמורה בכסף. דוגמא לכך ראינו בעסקות חליפין. התמורה יכולה להיווצר בכל דרך בה זוכה המוכר בתמורה כלכלית, וזאת, גם בדרך של הסרת נטל כלכלי המוטל על כתפיו. כך למשל, יכולים הצדדים להסכים ביניהם, כי בנוסף לתמורה המשולמת למוכר, ישא הקונה בתשלומי חובה, המוטלים על המוכר. על מנת לקבוע מהו המחיר החוזי יש לכמת את כל אותם היתרונות הכלכליים להם זוכה המוכר.

כאשר בהסכם, חל מס שבח על הקונה, יכלול "שווי המכירה" את התמורה בתוספת סכום המס עצמו כשהוא מגולם. היטל השבחה, שנתגבש לפני יום המכירה, והמשולם על-ידי הקונה למוכר, ייכלל ב"שווי המכירה", אצל המוכר, וב"שווי הרכישה" אצל הקונה. תשלום בגין היטל השבחה, שחויבו התגבש לאחר יום המכירה, לא ייכלל בשווי המכירה. דמי היתר משולמים למינהל מקרקעי ישראל בגין שימוש בקרקע למטרה שונה מזו הקבועה בהסכם החכירה. זכויות הבנייה הנוספות הן "זכות במקרקעין". החבות בדמי ההיתר חלה על בעל זכות החכירה. כאשר הקבלן לוקח תשלום זה על עצמו, יש להוסיף את דמי ההיתר לשווי המכירה. אגרות פיתוח אינן חלק משווי הרכישה.

ב. שווי הרכישה

בראשיתו של פרק זה אמרתי, כי מס השבח מוטל על הרווח שנוצר בעת מכירת הזכות במקרקעין או בעת עשיית הפעולה באיגוד המקרקעין, וכי הרווח מחושב על-ידי הפחתת שווי הרכישה והוצאות מסוימות, המותרות בניכוי, משווי המכירה של הזכות במקרקעין. בפסקה זו אפרט את הכללים לקביעת שווי הרכישה וההוצאות המותרות בניכוי.

ניהול נדל"ן

בחוק מס שבח מקרקעין קיים עיקרון הקרוי "רציפות המס". על-פי תפישה זו יש לשלם מס על כל שבח, שנוצר מיום הרכישה ועד ליום המכירה. כפי שנלמד בהמשך בפרק על אודות הפטורים ממס שבח, קיימים שני מינים של פטור: "פטורים אמיתיים" ו"פטורים מדומים". הפטורים האמיתיים פוטרים להלכה ולמעשה את הנישום מחבות במס שבח בגין רווח שנוצר בשל המקרקעין שנמכרו, והפטור הבולט והעיקרי ממין זה הוא הפטור לדירת מגורים. לעומתם, הפטורים המדומים מקנים פטור ממס שבח רק להלכה, ולמעשה הנהנה מהם זוכה בדחיית מועד תשלום מס השבח עד למכירת הזכות במקרקעין בידי מקבלה. כדי לקיים את "עקרון רציפות המס" נקבע, כי שווי הרכישה לצורך חישוב סכום השבח וסכום מס השבח הוא שווי המכירה בעסקה הקודמת אם היתה חייבת במס שבח. כלל זה מיושם, גם כאשר בעסקה הקודמת ניתן "פטור אמיתי", אשר קטע את רצף התקופה לצורך חישוב השבח. לעומת זה, אם העסקה הקודמת היתה פטורה ממס, והפטור שניתן למוכר הזכות במקרקעין באותה עסקה היה "פטור מדומה", אזי נקבע כי שווי הרכישה לא יהיה שווי הרכישה של מוכר הזכות במקרקעין, אלא שווי הרכישה של מי שהעביר לו את הזכות, וכך הולכים וצועדים לאחור עד לעסקה שהייתה מחויבת במס שבח, או שניתן בגינה פטור אמיתי.

כאשר במכירה הקודמת לא נקבע שווי המכירה, אזי שווי הרכישה נקבע לפי שווי השוק של הזכות במקרקעין כערכה ביום הרכישה.

השווי שנקבע לצורך מס עיזבון

ביום 1.4.1981 בוטל המס על העזבונות. הואיל, ועד לאותו מועד חל מס על נכסי העיזבון, ביקש המחוקק שלא להטיל מס כפול על אותו השבח, שנצבר מיום הרכישה על-ידי המוריש ועד ליום הפטירה, וקבע, כי שווי המקרקעין ביום הפטירה הוא שווי הרכישה של היורש. משנקבע שווי של נכס לצורך מס עיזבון, לא יישום מנהל מס שבח את שווי הנכס בערך אחר²⁷.

עד לתיקון מספר 15 לחוק מס שבח, היה מנהל מס שבח חייב לקבוע את שווי

²⁷ ע"א 49/79 ליאופולד רכניץ ואח' נ' מנהל מס שבח, פ"ד לב(1) 365.

המקרקעין לצורך מס שבח מקרקעין בהתאם לשווי שנקבע לצורך מס עיזבון. במקרים בהם היו לעיזבון סכומי פטור בלתי מנוצלים, נהגו יורשים להצהיר על מקרקעין שירשו, כאילו ערכם גבוה יותר משווי השוק שלהם, וזאת כדי להעלות את שווי הרכישה ולהקטין בכך את השבח, שיהיו חייבים בו, בעת שימכרו את המקרקעין. לאחר התיקון ניתנה למנהל מס שבח האפשרות לסטות מקביעת השווי לצורך מס עיזבון.²⁸ מנהל מס שבח פטור מקביעת שווי הרכישה, רק אם שווי הנכס נקבע לצורך מס עיזבון על-ידי מנהל מס עיזבון. חובת הראיה לגבי השאלה, אם נקבע שווי לנכס על-ידי מנהל מס עיזבון מוטלת על מנהל מס שבח. הצהרה של יורש בדבר שווי מקרקעין לצרכי מס עיזבון לא תיחשב לשומה, ולא תיחשב כקביעת שווי לצורך סעיף 26, אם לא נשלחה ליורש הודעה על אישורה או שומה אחרת. על מנהל מס שבח להתעלם מהצהרה. כאמור, אם מתברר, שהשווי עליו הצהירו רחוק מהשווי האמיתי, בין אם הדבר נעשה בשגגה ובין אם בזדון.²⁹

שווי הרכישה ויום הרכישה בפטירות לאחר 1.4.1981

ביום 1.4.1981 בוטל המס על העזבונות. הואיל ומאותו מועד לא חל מס על נכסי העיזבון, הוחל עקרון רציפות המס, ונקבע, כי שווי המקרקעין ביום הרכישה על-ידי המוריש הוא שווי הרכישה של היורש. אם היו מספר פטירות בזו אחר זו, יום הרכישה בידי היורש האחרון הוא יום הפטירה, של מי שנפטר סמוך לפני המועד הקובע - 1.4.1981, ושווי הרכישה יקבע לאותו יום.

שווי הרכישה בשיתוף נכסים בין בני זוג

חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973, יוצר חזקת שיתוף בנכסים של בני זוג, שנרכשו במהלך הנישואין ובתנאים הקבועים בחוק. רצונם של נישומים להחיל עליהם את הלכת השיתוף במקרקעין מעוגנת בדרך כלל בניסיון לקבוע יום רכישה, הקודם ל-1.4.61, ולהנות ממס שבח מרבי של 12%-24%. כאשר יום הרכישה של בן

²⁸ ע"א 777/83 בתיה ויור נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ(1) 580.

²⁹ ע"א 641/79 מלצר נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ה(3) 493. ראה דעה שונה בע"א 373/88 מנהל מס

שבח נ' עזבון יעקובוביץ, פ"ד מ"ה(2) 118.

ניהול נדל"ן

הזוג המוכר הוא יום הרכישה של בן הזוג, אשר חתם על הסכם הרכישה ונרשם כבעל הזכויות, אזי נקבע שווי הרכישה לאותו יום.³⁰

שווי רכישה במקרקעין שנתקבלו ללא תמורה

בסעיף 29 לחוק מס שבח נקבע, כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין, שנתקבלה על-ידי המוכר ללא תמורה, הוא שוויה ביום קבלתה, אך אם מכירתה למוכר הייתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62 63 66 ו-69, יהיה שוויה, השווי שהיה נקבע כאילו נמכרה על-ידי מי שממנו נתקבלה. הוראה זו מחילה את עקרון רציפות המס על העברות מקרקעין בהן קיבלו המעבירים "פטור מדומה", הדוחה את מועד תשלום המס עד לעסקה הבאה. הסעיפים הללו הם הסעיפים המקנים פטור ממס שבח בהעברה ללא תמורה בין קרובי משפחה, בהעברה מנאמן לנהנה וכיוצא באלה.

אדם העביר נכס ללא תמורה לשני, וזה העבירו ללא תמורה לעורך. העורך מכר את הנכס בתמורה. נפסק, כי יש לחשב את המס, כאילו נמכר הנכס על-ידי מי, שרכשו לאחרונה בתמורה. יום הרכישה של העורך הינו יום הרכישה של הבעלים הראשון, ו"שווי הרכישה" יקבע לאותו יום. לפי עקרון "רציפות המס" אין לפרש את החוק כך, ששבח שנוצר בפרק זמן מסוים לא יובא בחשבון בעת חישוב שיעור המס בעת המכירה.³¹

ג. ההוצאות המותרות

התפישה העומדת מאחורי ההוצאות המותרות בניכוי לפי חוק מס שבח נבדלת מזו, העומדת מאחורי ההוצאות המותרות בניכוי לפי פקודת מס ההכנסה.

³⁰ ראה ע"א 388/76 **כבשני נ' מנהל מס שבח**, פד"א ט' 96; ע"א 288/85 **רוזנברג נ' מנהל מס שבח**, פ"ד מ"א(3) 556; פד"א ט"ו 11; ע"א 177/87 **וינפלד נ' מנהל מס שבח**, פד"א י"ט 21; ה"פ 845/90 **יהלום נ' מנהל מס שבח**, פ"מ תשנ"ב א' 242, פד"א כ" 259. ע"ש 381/92 **בולוטין נ' מנהל מס שבח**, מיסים 52-202.

³¹ ע"א 260/83 **מנהל מס שבח נ' יוסף אברהם**, פ"ד ל"ט (2) 96; ע"א 740/85 **מנהל מס שבח נ' משה עטיה**, פ"ד מ"ב(2) 152.

על-פי פקודת מס ההכנסה מותרות בניכוי הוצאות, שהוצאו בייצור ההכנסה החייבת במס גם אם טרם הוצאו בפועל, אולם נתקבל חשבון בגינם. על-פי חוק מס שבח מותרות רק הוצאות שהוצאו בפועל, בדומה לעקרונות, שמחילה פקודת מס ההכנסה על מיסוי רווח בשיטת המזומנים. בסעיף 17 לפקודת מס ההכנסה נקבע - "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על-פי סעיף 31 יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..." כלומר, נקבע העיקרון, כי ההוצאות המותרות הן אלה, שהוצאו בייצור ההכנסה. לעומתה, קובע חוק מס שבח רשימה סגורה של ניכויים מותרים.

עיתוי ההוצאה

ברישא לסעיף קטן (1)39 נאמר - "כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה..." גם בסעיף קטן (2)39 נקבע כי יוכר: "הסכום שהוציא המוכר בין היום שבו רכש את הזכות לבין יום מכירתה...". כספים, ששולמו על-ידי הרוכש לשוכר לפני הרכישה, על מנת שהשוכר יפנה את המושכר לפני המועד, ולא הוצהר עליהם כחלק משווי הרכישה, לא ניתן לנכותם כהוצאות השבחה.³² דמי מפתח, ששולמו לצורך רכישת חזקה בנכס לפני רכישת הבעלות בנכס, לא יותרו לניכוי לפי סעיף (2)39.³³ סייג זה אינו מופיע בסעיפים הקטנים האחרים. צא ולמד, כי ניתן לדרוש כניכוי הוצאות, שאינן הוצאות השבחה לפי סעיף קטן (1)39, או הוצאות פינוי לפי סעיף קטן (2)39 גם אם הוצאו לפני יום הרכישה או לאחר יום המכירה. דמי הסכמה, המשולמים למינהל מקרקעי ישראל, מותרים בניכוי, גם אם התשלום נעשה לאחר יום המכירה.

1. הוצאות להשבחת המקרקעין - הוצאה זו היא החשובה מכולן, ולעתים הגדולה שבכולן. כך הוא, כאשר אדם רוכש קרקע ובונה עליה, או רוכש בניין ומשפצו שיפוץ יסודי. התנאי להכרה בהוצאה הוא כי היא השביחה את המקרקעין, והכוונה היא

³² ע"ש 311/79 זדה נ' מנהל מס שבח, תמציות חיימובסקי 42.

³³ ע"ש 5/64 בנק אלרון בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"מ מ"ז 296. דעה אחרת הובעה בע"ש 473/80

גנור, סבו ארדיטי נ' מנהל מס שבח, תמציות חיימובסקי 126.

להוצאות הוניות, לפיכך הוצאות שוטפות אינן מותרות בניכוי. בעל קרקע ששילם עבור זכויות בנייה נוספות, רשאי לנכות את הסכום ששילם בעת המכירה.

2. רכישת החזקה הייחודית - כאשר אדם רוכש מקרקעין תפוסים, משלם דמי פינוי, ולאחר מכן משכירם מחדש בדמי מפתח, אין הוא רשאי לדרוש את הכרת הוצאות הפינוי לפי חוק זה, אולם הוא רשאי לנכותם מהכנסתו מדמי המפתח לפי פקודת מס ההכנסה.

3. השבחת מקרקעין סמוכים - פסקה זו מכוונת בעיקר להוצאות פיתוח בשל תשתית, כגון סלילת דרך, התחברות לרשת החשמל, המים, הביוב, התיעול וכיוצא באלה, כאשר אין זו הוצאה בשל חיבור המקרקעין הסמוכים לרשת קיימת, אלא הוצאה בשל הקמת הרשת באזור. הוצאות אלה ניתנות לניכוי בעת מכירת המקרקעין הסמוכים, אולם גם כאשר המקרקעין הסמוכים לא נמכרו, מתיר הסעיף להקדים ולנכות חלק מהם, על-ידי זקיפת חלק מההוצאות למקרקעין הנמכרים. כדי לזכות בניכוי הוצאות של מקרקעין סמוכים צריך שיתקיימו חמישה תנאים: **א.** המקרקעין הסמוכים, שבהם הוצאו הוצאות ההשבחה, הם בבעלותו של המוכר, או היו בבעלותו במועד ההשבחה; **ב.** המוכר הוא שהוציא את הוצאות ההשבחה; **ג.** השבחת המקרקעין הסמוכים השביחה את המקרקעין הנמכרים, ושווים עלה כתוצאה מכך; **ד.** הוצאות ההשבחה לא נוכו בעת מכירת המקרקעין הסמוכים, כאשר נמכרו; **ה.** החלק המותר בניכוי הוא חלק יחסי בהוצאות ההשבחה, היינו, עליית הערך של המקרקעין הנמכרים לחלק לעליית הערך של המקרקעין כולם, כלומר, המקרקעין הנמכרים והסמוכים יחדיו.

4. אגרות רכישה - מס רכישה הוא הוצאה המותרת בניכוי, וכן אגרות רישום מקרקעין למדינה ולרשות המקומית, שקדמו למס הרכישה. קנסות וריבית ששולמו בגין אי תשלום במועד, לא ניתנים לניכוי.

5. דמי תיווך - דמי התיווך המרביים המותרים בניכוי הם 2% משווי הרכישה או משווי המכירה. אולם ניתן להכיר בדמי תיווך בשיעור העולה על 2% ששולמו בעת מכירת נכס, אם שוכנע המנהל, כי נסיבות מיוחדות הצדיקו את התשלום הגבוה.

6. שכר טרחת עורך דין - בהבדל מדמי תיווך, אין הגבלה בקשר לגובה שכר

הטרחה המשולם לעורך הדין בקשר לרכישת המקרקעין ומכירתם. שכר טרחת עו"ד, ששולם פרק זמן ניכר לאחר הוצאת שומה סופית תמורת טיפול בהסדר פריסה לא יותר בניכוי.

7. מס רכוש - מס הרכוש ששולם בעד המקרקעין ניתן בניכוי. קנסות וריבית, ששולמו בגין אי תשלום במועד אינם ניתנים לניכוי, משום אינם מס רכוש.

8. דמי הסכמה - בסעיף 22 לחוק השכירות והשאלה, תשל"ב-1972, נקבע, כי שוכר אינו רשאי להעביר את זכות השכירות שבידו ללא הסכמת המשכיר, וכי המשכיר רשאי להתנות את הסכמתו בתנאים. אחד התנאים המותרים הוא שיתוף הבעלים בשיעור מסוים מעליית שווי הנכס המושכר, מיום שהשוכר קיבל את הזכויות בנכס ועד להעברת הזכויות בהם לאחר. תשלום זה קרוי "דמי הסכמה". גם דמי הסכמה בעד הסכמת הבעלים לרישום משכנתא מותרים בניכוי.

9. הטל השבחה - תיקון מספר 18 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965, נחקק ביולי 1981, ביטל את מס ההשבחה והחליפו בהיטל השבחה, המשולם כיום לוועדה המקומית לתכנון ולבנייה. היטל זה ניתן לניכוי.

10. זכות שנתקבלה ללא תמורה ובחליפין - יש, ושווי הרכישה הוא השווי שהיה נקבע אילו נמכרה הזכות במקרקעין על-ידי מי שממנו נתקבלה. במקרים אלה, מותרות בניכוי גם הוצאות, שהוציא הבעלים הקודם, שכן הוצאות אלה לא נוכו במכירה הקודמת מחמת היותה פטורה ממס.

ד. שיעורי המס

מס השבח מוטל על כל הרווח הנומינלי של המוכר, כלומר, על ההפרש שבין שווי המכירה לבין שווי הרכישה וההוצאות המותרות, כולם בערכם הנומינלי.

המס המרבי

כאשר "יום הרכישה" של הזכות במקרקעין היה עד ליום 31.3.1961, מחויב כל השבח הנומינלי בשיעור מס מופחת, הקרוי "המס המרבי". כאשר יום הרכישה של הזכות במקרקעין היה עד ליום 31.3.1949, יחול מס שבח מרבי בשיעור של 12%

מהשבח הנומינלי. בכל שנת כספים, המסתיימת ביום 31 במרס של כל שנה, מתווסף אחוז אחד לשיעור המס, והוא מגיע עד לשיעור של 24%, שחל כאשר יום הרכישה הוא עד ליום 31.3.1961.

השפעת האינפלציה על סכום המס

כאשר יום הרכישה של הזכות במקרקעין חל לאחר 31.3.61, לא חל שיעור המס המרבי הנזכר לעיל, ולצורך חישוב סכום מס השבח לוקחים בחשבון את ירידת כוח הקנייה של השקל מחמת האינפלציה.³⁴ הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה מפרסמת מידי חודש את שיעור האינפלציה של החודש הקודם, וחישוב המס מתבסס על טבלה זו. חישוב זה נערך על-ידי הצמדת שווי הרכישה למדד המחירים לצרכן, וזאת מיום הרכישה ועד ליום המכירה. על אותה דרך מצמידים את כל ההוצאות המוכרות מיום שהוצאו ועד ליום המכירה. ההצמדה היא למדד של החודש, בו הוצאה ההוצאה ולא "למדד הידוע" ביום ההוצאה.

הרווח הנובע מירידת כוח הקנייה של השקל קרוי "סכום אינפלציוני", וייתרת הרווח קרויה "שבח ריאלי". הסכום האינפלציוני שנצבר עד ליום 31.12.1994 חייב במס של 10%, והסכום האינפלציוני שנצבר לאחר מועד זה פטור ממס.

כאשר תושב חוץ רוכש מקרקעין בישראל ומשלם תמורתם במטבע חוץ באישור המפקח על מטבע חוץ, הוא רשאי לבקש, כי במקום הצמדת מחיר הקניה לאינפלציה יילקח בחשבון הפיחות בערך השקל. חישוב "השבח האינפלציוני" אצל נישום שהוא תושב חוץ ייעשה לפי הערכים של מטבע חוץ, ששולם בעד רכישת המקרקעין או לפי שיעור האינפלציה לפי בחירת הנישום.

³⁴ חישוב המס בדרך זו נערך לכאורה גם לגבי זכויות במקרקעין שנרכשו לפני 31.3.61, אולם הואיל ולגבי רכישות אלה משלמים את המס הנמוך המתקבל משתי שיטות החישוב, יש נפקות מעשית לשיטה זו רק לגבי זכויות במקרקעין שנרכשו לאחר 31.3.61.

המס על השבח הריאלי

שיעורי מס השבח, המוטלים על השבח הריאלי, תואמים לשיעורי מס ההכנסה הפרוגרסיביים המוטלים על הכנסה שלא מיגיעה אישית, והם מגיעים עד לשיעור של 50% מהשבח הריאלי אצל יחיד ול- 36% בתאגידים. שיעורי מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, שאינו תאגיד ישראלי, יכולים להיות מושפעים מאמנות למניעת כפל מס, שיש לישראל עם מדינות רבות. אפשרות זו פותחת פתח ליצירת מקלטי מס מגוונים על-ידי רכישת מקרקעין בישראל באמצעות חברות זרות, המחויבות במס נמוך במדינה בה הן נרשמות, ובלבד שההסכם למניעת כפל מס שיש לישראל עם אותה מדינה מאפשר להחיל את שיעור המס של המדינה האחרת.

פריסת השבח הריאלי

את המס על השבח הריאלי ניתן להפחית באמצעות פריסה רעיונית של השבח הריאלי לשש שנות מס. הטעם לפריסה של רווח ההון הוא ההתחשבות בכך, שהרווח לא נוצר בשנת המכירה, אלא במהלך תקופה ממושכת. הפריסה בחוק מס שבח אינה פריסה אמיתית, אלא פיקציה חישובית. ההסדר הקבוע בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח שונה מההסדר הקבוע בסעיף 91(ה) לפקודת מס הכנסה, משום שלא מדובר בפריסה של ממש. כאשר נישום מבקש לפרוס את השבח הריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ה)(1), מבוצע החישוב בדרך הבאה: א. מחלקים את השבח הריאלי בשש; ב. את שישית השבח מצרפים להכנסות האחרות החייבות במס הכנסה; ג. על ההכנסה הכוללת מחשבים את מס ההכנסה לפי מדרגות המס, הקבועות בסעיף 121א(א) לפקודת מס הכנסה, ובניכוי הזיכויים המגיעים; ד. מהתוצאה האמורה מפחיתים את "המס המגיע" בשל ההכנסות האחרות ללא שישית השבח; ה. את ההפרש מכפילים בשש.³⁵

התוצאה של דרך זו היא כי נישום, שאין לו הכנסות אחרות, נהנה שש פעמים הן ממדרגות המס הנמוכות והן מהזיכויים האישיים המגיעים לו, ובכך זוכה הוא ביתרון כפול. תושבי חוץ, שאינם מחויבים בהגשת דו"ח למס הכנסה, ייהנו ממדרגות

³⁵ ע"א 84/288 מנהל מס שבח נ' רוזנבאום, פד"א י"ז 59.

ניהול נדל"ן

המס הנמוכות בכל מכירה ומכירה, כאשר אין להם הכנסה חייבת אחרת בישראל. שבח הנובע ממכירת מקרקעין אינו הכנסה מיגיעה אישית ואינו הכנסה מנכס בית כמשמעו בפקודת מס הכנסה, לפיכך מדרגות המס הפחותות מ-30% אינן חלות על הכנסה זו.

קיזוז הפסדים

מהשבח הריאלי ניתן לנכות הפסד הנובע מעסקו של הנישום והפסד הון בלבד. לא ניתן לנכות הפסד הנובע ממקור אחר, כגון הפסד מנכס בית, אלא אם כן ניתן למיין הפסדים אלה גם כהפסדים הנובעים מנכס הבית וגם כעסקו של הנישום. ההפסד הוא הסכום, שבו עולה סכום שווי הרכישה וההוצאות המותרות בניכוי על שווי המכירה, כלומר, עסקינן בהפסד הנזכר הנומינלי. למעשה, אם שווי הרכישה וההוצאות, כשהם מתואמים בהתאם למדד, עולים על שווי המכירה, ניתן לומר, כי נגרם הפסד ריאלי לנישום, אולם לא להפסד זה נתכוון המחוקק בהגדרה זו.

השבח נחשב כחלק מהכנסתו של הנישום באותה שנת מס. בסעיפים 28 ו-92 לפקודת מס ההכנסה נקבע, כי ניתן לקזז הפסדים מסוימים מהכנסות אחרות. לעניינינו, ניתן לקזז משבח מקרקעין את הסוגים הבאים של הפסד -

- א. הפסד מעסק או ממשלח יד שנבע באותה שנת מס, לאילו היה לו בה רווח, היה חייב במס לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה;
- ב. הפסד מועבר משנים קודמות, מעסק או ממשלח יד כנגד שבח מקרקעין במכירת המקרקעין, ששימשו בעסק;
- ג. הפסד שוטף או מועבר משנים קודמות מהשכרת בניין, שלו היה לו בהן רווח היה חייב במס לפי סעיף 2(6), כנגד השבח במכירתו של אותו בניין;
- ד. הפסד הוני, שלו היה רווח, היה החייב במס לפי הפרק החמישי לפקודת מס הכנסה;
- ה. הפסד במכירת זכות במקרקעין, כמשמעו בחוק מס שבח. הוצאות מימון, המוכרות בניכוי לפי הפקודה, עלולות לגרום להפסד בעסקו או במשלח ידו של נישום בעל נכס מקרקעין. אם הכנסת הנישום אינה מעסק או ממשלח יד, אזי הוצאות המימון ניתנות לניכוי רק כנגד הכנסה מאותו מקור. אם

הוצאות המימון הן במהלך עסקו של הנישום, אזי ניכוי הוצאות המימון נעשה, אף אם לא היתה לנישום הכנסה באותה שנת מס.³⁶

6. מועד תשלום המס

מועד התשלום של מס שבח המקרקעין הוא 15 יום מיום הוצאת השומה על-ידי מנהל מס שבח. מועד זה יכול להידחות עד שיתקיים הראשון מבין שלושת התנאים הבאים: מסירת החזקה במקרקעין לקונה; תשלום של למעלה מ-50% מהתמורה המוסכמת; כאשר המוכר נותן לקונה ייפוי כוח בלתי חוזר, המאפשר לרשום את הזכות במקרקעין על שם הקונה.

א. הצמדה, ריבית וקנסות

סכום מס השבח מחושב ליום המכירה או ליום ביצוע הפעולה באיגוד המקרקעין. לסכום זה מתווספים הפרשי הצמדה למדד המחירים לצרכן וכן ריבית צמודה של 4% לשנה. החיוב בהצמדה ובריבית מתחיל 30 יום לאחר אירוע המס ועד למועד התשלום בפועל. אם הנישום בוחר להגיש שומה עצמית ולשלם את המס על-פיה, מחושבים הפרשי ההצמדה והריבית החל מהיום ה-50 יום לאחר אירוע המס. נישום המבקש להימנע מחיובי הצמדה וריבית רשאי לשלם בכל עת מקדמות על חשבון מס השבח, ואז יחול החיוב בהצמדה ובריבית רק על ייתרת סכום המס שלא שולם, אם יתברר כי נותר חוב. על אותה דרך מזוכה הנישום בהצמדה ובריבית על תשלום מס שבח ביתר.

אי הגשת הצהרה במועד או אי תשלום במועד יגרמו לחיוב בקנס. כל עוד יש

³⁶ ע"א 67/314 פ"ש ת"א 4 נ' נכסי כהנים בע"מ, פ"ד כ"א(2) 748. לדרכי קיזוז ההפסד ראה: ע"ש 90/75 אורדן תעשיות בע"מ נ' מנהל מס שבח, מיסים ו-5 ה-253.

השגה או ערר על החיוב במס או על שיעורו, אין חיוב בקנס בגין סכום המס השנוי במחלוקת, אולם חוב זה נושא הצמדה וריבית.

7. פטורים והנחות

"מס" הוא תשלום חובה המוטל על-פי דין. "פטור ממס" הוא פטור על-פי דין מתשלום חובה, המוטל על-פי אותו דין או על פי דין אחר. בבואה להטיל מס, מוטלת על הרשות החובה להוכיח, כי המס הוטל על-פי הדין, וגזירה שווה חלה על הנישום, המבקש לקבל פטור ממס או הנחה בסכום המס.

כל חוקי המס מקנים פטורים והנחות. יש נישומים הזכאים לפטורים או להנחות, יש אירועי מס הנהנים מהם, ולעיתים נדרש שילוב בין השניים. יש העברות של זכויות במקרקעין, שאינן נחשבות כמכירה או כפעולה באיגוד, וחוק מס שבח במקרקעין אינו חל עליהן, כגון הורשה והעברת מקרקעין אגב גירושין. יש מכירות ופעולות באיגוד במקרקעין הפטורות ממס שבח. יש להבחין בין "פטורים אמיתיים", המאפשרים מימוש של רווח הון ללא תשלום מס, לבין "פטורים מדומים", שהחשובים בהם מפורטים להלן. בדרך הכלל הפטור הוא מלא, וכאשר ניתן פטור חלקי, ניתן לכנותו הנחה.³⁷

א. פטורים מדומים

- א. עסקה החייבת במס הכנסה ;
- ב. מתנה למדינה, לרשות מקומית, לקרן הקיימת לישראל ולמוסדות ציבור, שאושרו על-ידי שר האוצר ;

³⁷ מחמת מורכבותה של סוגיית הפטורים, בחרתי לפרט את הרשימה מבלי להתעכב על התנאים הדרושים לקיומו של כל פטור. המבקש ללמוד את סוגיות הפטור ימצאן בספרי: **מס שבח במקרקעין**, מהדורה רביעית, הוצאת אוריאן.

- ג. מתנה מיחיד לקרובו ;
- ד. ויתור על זכות ללא תמורה ;
- ה. בהפקעה, כאשר התמורה היא זכות במקרקעין ;
- ו. החלפות של קרקע בשל צו רשות מוסמכת ;
- ז. חלוקת מקרקעין בין בעלי המשותפים ;
- ח. העברה מנאמן לנהנה ;
- ט. העברה ללא תמורה לאיגוד מקרקעין על-ידי בעלי הזכויות באותו איגוד ;
- י. העברה ללא תמורה מאיגוד מקרקעין אגב הליכי פירוק לבעלי המניות באיגוד.

ב. פטורים אמיתיים

- א. מכירת זכות במקרקעין על-ידי מוסדות ציבור, שאושרו על-ידי שר האוצר ;
- ב. מכירת "דירת מגורים".

הפטור ממס שבח מקרקעין לדירת מגורים הוא מקלט המס החשוב ביותר והנפוץ ביותר בחוקי מדינת ישראל. הוא רווח בקרב כל שכבות האוכלוסייה בישראל. רווחת בציבור הדעה, כי מכירה של דירה פטורה ממס שבח, אלא שהדרך אל הפטור המיוחל עוברת בלבירינט של סעיפי חוק רבים, ומי שאינו בקי בשביליו, עלול לאבד את דרכו. קבלת פטור ממס שבח במכירה של דירת מגורים הריהי כמרוץ משוכות, ועל מנת לקבל את הפטור המיוחל, יש לעבור את כל המשוכות בהצלחה. הנכשל במעבר של משוכה אחת נכשל במרוץ כולו. בשנת 1980 תוקן חוק מס שבח מקרקעין, ואת מקומה של "דירת היחיד" תפסה "דירת המגורים". פסקי דין רבים פרשו מונח "חדש" זה, ובטרם תמה המלאכה, נוסף בפברואר 1997 המונח: "דירת מגורים מזכה". שורה של תיקוני חקיקה שינו את תנאי הפטור, ועיקר מטרתם היתה לצמצם את היקף הפטור, שלדעת נציבות מס הכנסה אפשר מקלט מס בלתי נאות לנישומים רבים, שהלכו והיו למתוחכמים בחלוף השנים וברבות פסקי-הדין. תיקוני החקיקה גרמו לחוסר בהירות משפטית, ויצרו מבוכה בקרב הציבור, המבקש להחליף את דירתו חדשות לבקרים.³⁸

³⁸ מחמת מורכבותו של נושא הפטור ממס שבח לדירת מגורים, בחרתי לא להביא במאמר זה

8. חובת ההצהרה

כל מוכר וקונה של זכות במקרקעין, וכל מי שעושה פעולה באיגוד מקרקעין או רוכש זכות באיגוד מקרקעין, חייב להגיש הצהרה על כך תוך 30 יום מיום המכירה, או מיום עשיית הפעולה באיגוד. ההצהרה צריכה לכלול את הפרטים הבאים: שמות הצדדים לעסקה ומספרי הזיהוי שלהם; פרטי הזיהוי של המקרקעין; פרטי הזכות הנמכרת; יום הרכישה ושווי הרכישה של הזכות הנמכרת; יום המכירה ושווי המכירה של הזכות הנמכרת. אם בוחר הנישום להגיש "שומה עצמית" ולשלם את המס על-פיה, אזי מותר להגישה תוך 50 יום. ההצהרה מוגשת על טופס מיוחד, וחייבים לעשות בו שימוש, ולמלא את כל הנתונים הרלוונטיים המופיעים בו. הצדדים לעסקה צריכים לחתום על ההצהרה אף אם מקום מושבם אינו בישראל, אולם ניתן לחתום עליה בחו"ל בנוכחות עורך דין ישראלי או בנוכחות קונסול של ישראל.

9. שומת המס

אירוע המס יוצר חבות רעיונית של הנישום בסכום מס מסויים. על מנת לקבוע את סכום המס יש לערוך שומת מס. החובה לערוך את השומה מוטלת על מנהל מס שבח. "מעשה השומה" הופך את החבות הרעיונית של הנישום לחיוב מעשי. בעקבות מעשה השומה מוצאת "הודעת שומה" אל הנישום, וזו צריכה להכיל את כל "יסודות השומה": א. שם הנישום - נושא המס; ב. תיאור האובייקט - נושא המס; ג. פירוט אירוע המס; ד. סכום המס; ה. סכומי הפטורים וההנחות; ו. מועד

את כללי הפטור, חישנין שמא ייכשל הקורא, ימכור את דירתו ויחויב במס, ונמצאתי שם מכשול בפני עיוור. המבקש ללמוד את סוגיותיו של פטור זה ימצאן בהרחבה בספרי **מס שבח מקרקעין - דירת מגורים**, מהדורה חמישית (1997), הוצאת אוריאן.

התשלום; ז. הודעה לנישום על זכותו להשיג על השומה.

א. שומה זמנית, שומה סופית ותיקון שומה

המנהל רשאי להוציא שומה זמנית על-פי הצהרת הנישום או שומה סופית לפי מיטב השפיטה. המנהל רשאי לשנות את השומה הזמנית תוך פרק זמן מסוים. שומה סופית ניתן לתקן, רק אם נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס; כאשר המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה, שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס; כאשר נתגלתה טעות בשומה.³⁹

כאשר מגיש הנישום שומה עצמית, והוא משלם את המס על-פיה, והמנהל לא ביקש מסמכים נוספים ולא הוציא שומה מטעמו תוך שישה חודשים מיום הגשת השומה העצמית, הופכת השומה העצמית לשומה סופית. אין המנהל רשאי להוציא שומה סופית, אחרי ששומתו העצמית של הנישום הפכה באופן אוטומטי לסופית. אם החליט המנהל לפעול כך, אין לפעולתו תוקף משפטי.⁴⁰

ב. עסקה מלאכותית או בדויה

כאשר מנהל מס שבח סבור, כי עסקה מסוימת שהוצהר עליה היא עסקה מלאכותית או בדויה, שכל מטרתה הוא להימנע ממס שבח או להקטינו, הוא רשאי להתעלם מהנתונים, המובאים בהסכם המכר ובהצהרה, ולהוציא שומה לפי שיקול דעתו. במקרה זה מוטלת החובה על המנהל לנמק מדוע, לדעתו, העסקה עליה הוצהר הינה בדויה או מלאכותית. עסקה בדויה עלולה להפליל את הצדדים שהצהירו עליה,

³⁹ בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק מס שבח, רשאי מנהל מס שבח לתקן שומה סופית תוך 4 שנים לאחר הוצאתה, הן ביוזמתו והן ביוזמת הנישום. ניתן לתקן שומה סופית אם לאחר הוצאת השומה הסופית השתנו עובדות העשויות להשפיע על השומה, כגון הוצאות ששולמו על-ידי הנישום לאחר הוצאת השומה הסופית.

⁴⁰ ע"ש 81/629,630 אורן נ' מנהל מס שבח, פד"א י"ב 28; עמ"ש 85/206 צקוור חורגין נ' מנהל מס שבח, תמציות חיימובסקי 402.

ניהול נדל"ן

ואילו עסקה מלאכותית היא עסקה אוטנטית, וההצהרה מתארת את העובדות האמיתיות, אולם מבנה העסקה נועד להשיג חסכון במס. ההבחנה בין תכנון מס לגיטימי לבין עסקה מלאכותית קשה בעיקרה, שכוהגבול ביניהם דק.

המבחן המקובל למלאכותיות העסקה הוא - "בתשובה לשאלה אם יש תוכן כלשהו בעסקה מלבד הפטור המיוחד ממס". התוכן או הטעם הכלכלי לעסקה בלבד, שנתנו לה הצדדים, חייבים להיות ממשיים כדי שהעסקה לא תחשב מלאכותית.⁴¹

אין לראות משום מלאכותיות בכך, שהנישום בכוח מכלכל את צעדיו כך, שיהיה פטור ממס,⁴² אולם הזכות לתכנן את החבות במס הינה מוגבלת. כך למשל, ביטול הסכם לשם עריכת הסכם חדש, אשר יענה על תנאי סעיף פטור ממס שבח לדירת מגורים הוא ביטול מלאכותי ולא עסקה עצמאית.⁴³ אין פסול בכך, שאדם יתכנן את צעדיו על מנת לזכות בפטור ממס או להתחייב במס מופחת. אולם במקום שהעסקה האמיתית מוסווית על-ידי מצג דברים אחר במטרה להימנע מתשלום מס, שומה על בית המשפט להתעלם מהתפאורה שנבנתה, ולתת תוקף למציאות המסתתרת מאחריה.⁴⁴

⁴¹ ראה: ע"א 86/399 תעש מור נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ז(1) 419. ע"א 81/83 ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פ"ש חיפה, פ"ד מ(3) 402. ע"א 67/265 מפי בע"מ נ' פשמ"ג ת"א, פ"ד כ"א(2) 593. ע"א 74/11 פשמ"ג נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כ"ט(1) 297. ע"א 89/293 מנהל מס שבח נ' גרינבלט, מיסים ו-5, ה-124. ע"א 90/1287 מנהל מס שבח נ' נצחון נתן בע"מ, פ"ד מ"ו 144; מיסים ו-6 ה-116. ע"א 85/505 ארז עדני נ' מנהל מס שבח, פד"א ט"ז 118. ע"א 82/389 קהן נ' מנהל מס שבח, פ"ד ל"ט(1) 794. ע"א 3/85 פולני נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ"ב(3) 419, פד"א ט"ו 317. ע"ש 89/1324, 1325 יעקב נ' מנהל מס שבח, מיסים ו-6 ה-181. ע"א 90/5799 זהבי נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ"ו(5) 617; מיסים ו-6 ה-154.

⁴² ע"א 262/65 מנהל מס שבח נ' עליזה וחיים תמיר, פ"ד כ"ו(1) 695.

⁴³ ע"ש 320/82 לטקו נ' מנהל מס שבח, קובץ חיימובסקי 115.

⁴⁴ ע"א 90/5799 זהבי נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ"ו(5) 617; מיסים ו-6 ה-154.

10. השגה וערר

מס הוא תשלום, המוטל דרך כפייה על-ידי רשות ציבורית. הטלת מס על נישום היא פעולה חד צדדית של גוף שלטוני כלפי נתיניו. על מנת לאזן את ההתנגדות הטבעית לשלם שלא מתוך בחירה, ועל מנת להחיל על פקיד המס את הוראות החוק, נקבעים בכל חיקוק פיסקאלי דרכים להשגה על עצם החיוב במס ועל גובהו.

בשלב הראשון ניתן להגיש השגה על שומת המנהל תוך 30 יום מיום קבלת השומה. הערכאה הראשונה היא ערכאה מנהלית - בפני פקיד בכיר של מערכת המיסוי עצמה, ובמקרה זה, בפני מנהל מס שבח. אין טעם לפגם בכך, שפקיד המס דן בהשגה על שומתו, שכן כך ניתנת לשני הצדדים הזדמנות נוספת לברר את העובדות הרלוונטיות לעריכת שומת המס, ללא צורך להיזקק למסגרת פורמאלית, וכאשר הפקיד יודע, כי הכרעתו כפופה לביקורת.

בשלב השני רשאי הנישום להגיש ערר על החלטת המנהל בהשגה תוך 30 יום מיום קבלת ההחלטה. הערר מוגש בפני מותב משפטי מיוחד הקרוי ועדת ערר. לוועדת הערר יש סמכות לבטל את החיוב במס שבח או להקטינו, אולם לא להגדילו. בראש ועדת הערר עומד שופט ולצדו שני חברים, שאחד מהם חייב להיות נציג ציבור. הרכב זה מבטיח חוסר תלות של הערכאה השנייה ברשות המבצעת. לוועדת הערר מעמד מיוחד של גוף שיפוטי, שמוקנות לו גם כל הסמכויות שהוקנו בחוק למנהל עצמו. הכרעותיו בשאלות שבעובדה הן הכרעות סופיות, ועל המסקנות המשפטיות ניתן לערער בזכות בפני ערכאה שלישית, היא בית המשפט העליון.

בשלב השלישי רשאים הנישום והמנהל להגיש ערעור על החלטת ועדת הערר תוך 45 יום מיום קבלת ההחלטה. הערעור מוגש לבית המשפט העליון, והוא מוסמך לדון בשאלות משפטיות בלבד, ולא בקביעות עובדתיות של ועדת הערר.

11. דרכי האכיפה והגבייה

לשלטונות מס שבח יש מספר דרכים להבטיח את קיום חובת ההצהרה הכנה ואת תשלום המס המתחייב:

א. אי הצהרה על עסקה, אי הצהרה במועד והצהרה כוזבת גוררים הטלת קנס מנהלי;

ב. אי תשלום במועד גורר הטלת קנס מנהלי;

ג. מעשים ומחדלים אלה הם עבירות פליליות, שבגינן ניתן להגיש כתב אישום, אולם ניתן בנסיבות מסוימות להמירן בכופר כסף;

ד. עסקה במקרקעין נשלמת בעת הרישום בלישכת רישום המקרקעין. לא ניתן להשלים עסקה ברישום ללא אישור ממנהל מס השבח;

ה. חוב מס שבח הוא שעבוד ראשון על המקרקעין שבגינם יש לשלמו.

מנהל מס שבח רשאי לגבות מנישום שפיגר בתשלום המס את מס השבח וכן הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות לפי **פקודת המסים (גביה)**. על-פי הוראות הפקודה, סמכויותיו של פקיד הגבייה הן:

א. להסמיך את גובה המס להיכנס לחצריו של הסרבן, או לחצרים שאינם מוחזקים על-ידי הסרבן, על מנת לעקל את מטלטליו, ולמוכרם.

ב. לעקל נכסים קיימים או עתידיים של המפגר בתשלום, הנמצאים או אשר ימצאו בידי צד ג'.

ג. כשאין די מטלטלים, למכור נכסי מקרקעין של המפגר בתשלום, או להעבירם למדינה משלא הצליחו למוכרם.

ד. משהוכח, כי לא יכלו לגבות את הסכום המגיע, וכי ידו של המפגר בתשלום משגת לשלמו, לבקש מבית המשפט לאסור את המפגר בתשלום.

ה. לעקל זכויות, שיש לחייב במקרקעין, הנובעות מרישום הערת אזהרה עליהן לטובתו.

תקנות המסים (גביה), תשל"ד-1974, קובעות את סדרי הדין של עיקול, שמירה ומכירה של נכסים, שנתפסו על-פי החוק, את טפסי הדרישות, התעודות וכתבי ההרשאה ועוד. **צו המסים (גביה) (שימוש באמצעי אכיפה), התשמ"ד-1984**,

מסמיך את פקיד השומה לעכב טובין של החייב במס, הנמצאים ברשות שלטונות המכס עד לתשלום חוב המס. **חוק קיזוז מסים, תש"ם-1980**, קובע, כי החזר מס כלשהו ניתן לקיזוז כנגד כל חוב מס אחר, ובלבד שאין עוד זכות להשגה, לערר או לערעור על סכום החוב. את הקיזוז רשאית לעשות רשות המס לאחר מתן הודעה לחייב במס. גם החייב במס רשאי לדרוש את הקיזוז על-ידי הצגת האישור בדבר החזר המס, או פסק דין חלוט של בית משפט, בדבר סכום החזר. **תקנות קיזוז מסים, התשמ"א-1980**, קובעות את נוהל מתן ההודעות לפי החוק העיקרי, וכן את החזר סכום שקוזז ביתר.

12. סוף דבר

אמרתי, כי חוק מס שבח מקרקעין נחשב בקרב המשפטנים לחוק מסובך ומורכב. חיבור זה אינו מתיימר ללמד את הקורא, כיצד להתמצא במבוך ולצאת מתוכו בשלום, אלא לתת לו הזדמנות להתבונן עליו מלמעלה. מורכבותו של חוק מס שבח מקרקעין מחייבת תכנון קפדני של החבות במס לפני רכישת המקרקעין ומכירתם. כאשר הרכישה מתבצעת בידי תושב חוץ, יש לבדוק גם את ההשלכות של ההסכמים למניעת כפל מס שיש לישראל עם רבות ממדינות העולם. לא כל תכנון מס הוא לגיטימי, והמנהל רשאי להתעלם מעסקה מלאכותית ולשום אותה, כאילו נערכה העסקה בדרך הנראית לו הדרך הטבעית.