"צעד אחר צעד – מיסוי מקרקעין"

פטורים שונים ממס

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
משה דיין 14, פתח-תקוה ■ טל': 03-9047294/050-6209895 ■ פקס: 03-9333252 ■ ATz.tax@gmail.com

תוכן עניינים

- הגדרת "מכירה" ופעולות נוספות הנחשבות מכירה.
- סעיף 62 – מתנות בין קרובים.
- סעיף 63 – ויתור.
- סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין.
  - הפקעה לעניין הסעיף.
  - עקרונות הפטור.
  - יום ושווי רכישה במכירה עתידית.
- סעיף 65 – פטור ממס בהחלפות מסוימות.
  - הפטור ממס לחליפין בכפייה.
  - ההבדל בין סעיפים 64 ו-65.
  - החיוב במס על תשלומי האיזון.
  - יום ושווי רכישה במכירה עתידית.
- סעיף 67 – פטור ממס באיחוד וחלוקה.
  - הגדרת "איחוד וחלוקה".
  - ההבדל בין סעיפים 67 ו-65.
- סעיף 69 – פטור ממס על העברה מנאמן לנהנה.
  - ההבדל בין נאמנות בסעיף 3 לנאמנות בסעיף 69.
  - סעיף 69 לחוק ותקנה 27 – זהות הנאמן והנהנה.
  - סעיפים 73(ו), 74 - נאמנות פרוצדוראלית ומהותית .

"מכירה" – סעיפים 1 ו-5 לחוק

<u>סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין</u>

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

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

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

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

<u>סעיף 5(א) לחוק מיסוי מקרקעין</u>

"מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פירעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, **וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה** –
יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין"

סעיף 62 – מתנות בין קרובים

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

הגדרת קרוב בסעיף 1: "קרוב" לאדם פלוני –

(1) בן-זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני-זוגם;

(4) איגוד שהוא בשליטתו;

סעיף 62 – מתנות בין קרובים
תקנה 20 לתקנות מס רכישה

מכירה לקרוב

20. במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל.

<u>קרוב לעניין תקנות מס הרכישה</u>

"קרוב" - בן זוג, לרבות מי שהיה בן זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות;

סעיף 62 – מתנות בין קרובים

- כל תמורה פוסלת את הפטור ממס, למעט תמורה סימלית.
- מתנות "צולבות" לא יזכו בפטור – מדובר בחליפין החייבים במס שבח ורכישה לכל אחד מהצדדים!
- בן זוג – לרבות ידוע בציבור (פס"ד עליזה לבנון) ולרבות בני אותו המין (אדיר שטיינר).

סעיף 62 – מתנות בין קרובים

יום ושווי רכישה במכירה עתידית

- הסעיף איננו מעניק פטור "מלא" אלא רק דחיית מס (כניסה לנעליים).

<u>סעיף 29 – שווי הרכישה</u>

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

<u>סעיף 37(1)(א) – יום הרכישה</u>

- **"... ואולם לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיפים 28, 30, או לפי התנאי שבסעיף 29 כשווי שהיה נקבע אילו מכר אותה האדם שממנו רכש אותה המוכר, יהיה יום הרכישה, היום שהיה נקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו מכר אותה אותו אדם."**

סעיף 63 – ויתור

"ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס"

- עמדתה הנחרצת של רשות המיסים: אין אפשרות ל"ויתור" כלפי גורם ספציפי כלשהו אלא אך ורק כלפי "כולי עלמא".
- רשות המיסים מפרשת את הסעיף כרלוונטי למקרה אחד ויחיד:
"סעיף זה יכול להתייחס אך ורק לויתור על זכות החכירה שיש לחוכר כלפי בעל זכות הבעלות".
- ו"ע 44633-04-12 נבילה עטא שחאדה דיאב - אין תימוכין לעמדה זו של רשות המיסים.
- ע"א 7044/13 יורשי המנוח מוחמד אברהים – ביטול פס"ד נבילה עטא.

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה

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

מהי הפקעה?

- **ע"א 261/84 רפאלי** - "ההפקעה הינה רכישה כפויה של זכויות פרטיות מקרקעין, המתבצעת על-ידי המדינה או מטעמה, למטרה ציבורית, ומתלווה בתשלום פיצויים".
- בתי המשפט קבעו כי מתן תמורה אינה מהווה יסוד מיסודות ההפקעה.
- ניתן להפקיע 40% מהחלקה **ללא תמורה** לפי חוק התכנון והבניה או 25% מהחלקה לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור).

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה
עקרונות הפטור

- הפטור ינתן כאשר התמורה הינה רק בזכויות במקרקעין – תמורה אחרת שוללת את הפטור כולו!
- הלכת פלאצ'י (ע"א 64/78) – **"נראה לי שלא נצא ידי חובתנו עם לשונו של החוק, אם נכלול במושג הפקעה כל מכירה המבוצעת בצל השפעתם או אימתם של הליכי תכנון המבשרים הפקעה".**
- עמדת רשות המיסים והחלטת מיסוי 23/06 - גם בנסיבות בהן הגיעו נציגי הרשות המקומית להסכם מוקדם עם בעלי הקרקע בדבר גובה הפיצוי (בין בתמורה כספית ובין בקרקע חילופית או בכל צורה אחרת), ניתן יהיה לקבל שיעור מס מופחת כהפקעה, בתנאי שכל הליכי ההפקעה יתבצעו כדין, בסופו של דבר.

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה
עקרונות הפטור

- חוזי החכירה האחידים של רמ"י קובעים, כי עם שינוי הייעוד יסתיים חוזה החכירה והזכויות ישובו לרמ"י, תוך מתן פיצוי בעד הפסקת החכירה.

- **עמ"ש 597/98 - 600 ברי דין ואח' נ' מנהל מס שבח מרכז –** היות שכל ההליך של העברת הזכויות במקרקעין בחזרה למינהל עקב שינוי הייעוד הוסכם מראש על הצדדים, הרי שלא היתה כפייה מצד המינהל, ועל כן מדובר במימוש זכויות חוזיות ולא בהפקעה.

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה
עקרונות הפטור

<u>החלטת מיסוי 4874/12</u>

כחלק מהליך הפקעה, ניתן פיצוי בקרקע חלופית גם בגין יתרות קרקע שאין יכולת כלכלית או חקלאית לנצל אותן, על אף שאינן חלק מההפקעה.

החלטת המיסוי קבעה כי הפיצוי הניתן בקרקע חלופית גם בגין יתרות הקרקע - ייחשב כפיצוי בשל הפקעה.

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה

יום ושווי רכישה במכירה עתידית

- הסעיף איננו מעניק פטור "מלא" אלא רק דחיית מס (כניסה לנעליים).

<u>סעיף 32 – שווי הרכישה</u>

- **"שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64...יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה..."**

<u>סעיף 37(1)(ג) – יום הרכישה</u>

- **"לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה."**

סעיף 64 – פטור ממס בהפקעה

<u>מס רכישה</u>

תקנה 27(א) – מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיף 64 פטורה ממס רכישה.

סעיף 65 – חליפין בכפייה

"החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף - תהא פטורה ממס;

שולם סכום הפרש כאמור - יראו את המוכר לענין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש האמור, לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן."

סעיף 65 – חליפין בכפייה

עקרונות הסעיף

- מדובר בחליפין בין צדדים פרטיים, במסגרת של תוכנית לאיחוד וחלוקה, המבוצעים בכפייה מצד רשות מוסמכת.
- כל עוד הפיצוי שניתן הינו בזכות במקרקעין בלבד, יחול דין דומה לאמור בסעיף 64 לחוק והמכירה תהא פטורה ממס.
- גם בסעיף 65 אין די שהחליפין יבוצעו תחת האיום של הוצאת צו – אלא נדרש שהם יבוצעו בכפיה לצורך קבלת הפטור.
- בניגוד לסעיף 64 – התמורה איננה חייבת להיות רק ב"זכות במקרקעין" אלא יינתן פטור יחסי כאשר ניתנת תמורה נוספת בכסף או בשווה כסף.

סעיף 65 – חליפין בכפייה

עקרונות הסעיף

- הפטור לא יחול על חליפין שנעשו ביוזמת אנשים פרטיים – גם אם קיבלו בשל כך צו של רשות מוסמכת!
- החליפין צריכים להתבצע בהתאם לכל התנאים הבאים:
  1. ע"י צו של רשות מוסמכת על פי דין.
  2. הרשות צריכה להפעיל מיוזמתה את הסמכות לביצוע החליפין בכפייה.
  3. מכח חוק שמקנה את הסמכות הזאת.
  4. לשם מילוי מטרה ציבורית.
- הסעיף נועד לחול על מקרים בהם הרשות מעוניינת לבצע רה-ארגון של אזור מסוים.

סעיף 65 – חליפין בכפייה

עקרונות הסעיף

<u>ו"ע 1409/04 דרור אריק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב ("מיסים" כ/4 ה-284)</u>

- עקב החלטת בעלים של בניין להרסו, הגיעו הבעלים והשוכר, דייר מוגן, להסכמות לפיהן הוא יפנה את הנכס תמורת בעלות בחנות בבניין שיוקם בעתיד. הדייר דרש פטור ממס רכישה לפי סעיף 65.
- בית המשפט קבע כי אין מקום לפטור על פי סעיף 65, שכן אין מדובר בצו של רשות מוסכמת אלא בהחלטת בית משפט אשר נותנת תוקף של פסק דין להסכמות הצדדים.

סעיף 65 – חליפין בכפייה
ההבדל בין סעיפים 64 ו-65

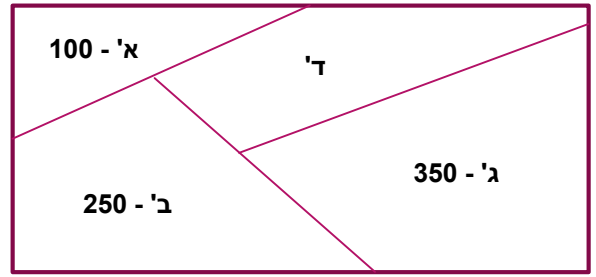
- סעיף 64 עוסק בהפקעה לצורכי ציבור – דהיינו, הרשות המוסמכת לוקחת את המקרקעין לעצמה ונותנת בתמורה קרקע חליפית.
- סעיף 65 עוסק בחליפין בין צדדים פרטיים, כאשר הרשות המוסמכת מבצעת זאת בכפיה מתוך מטרה ציבורית.
- מאחר ובפעולה של איחוד וחלוקה עשויים להשתתף מספר רב של פרטיים, כמעט ואין סיכוי לבצע חלוקה צודקת ביניהם ללא תשלומי איזון - ולכן הסעיף לא מחיל את המגבלה כמו סעיף 64.

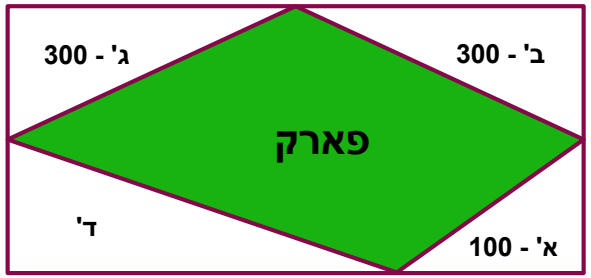
סעיף 65 – חליפין בכפייה
החיוב במס על תשלומי האיזון

- "שולם סכום הפרש כאמור - יראו את המוכר לעניין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש האמור, לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן."
- כל מי שמקבל דמי איזון, ייחשב כמוכר בגובה דמי האיזון וישלם עליהם **מס שבח**.
- כל מי שמשלם דמי איזון, ייחשב כרוכש בגובה דמי האיזון וישלם עליהם **מס רכישה**.
- **על מס השבח בגין תשלומי האיזון שמקבל המוכר יחול סעיף 48ג לחוק המעניק זיכוי של 50% מהמס!**

סעיף 65 – חליפין בכפייה

החיוב במס על תשלומי האיזון





א' – יקבל פטור לפי סעיף 65.

ב' – משלם דמי איזון 50 ₪.

ג' – מקבל דמי איזון 50 ₪.

סעיף 65 – חליפין בכפייה
החיוב במס על תשלומי האיזון

<u>דוגמא</u>

- א' ו – ב' הינם בעלים של 2 חלקות. את החלקות רכשו ביום 01/05/13 תמורת 150 ₪ כ"א.
ביום 01/01/2016 כל אחת מהחלקות הייתה שווה 400 ₪. בעקבות צו של רשות מוסמכת באותו יום נאלצו א' ו-ב' לבצע חליפין של חלקות בחלקות אחרות כדלקמן :
- א' יקבל חלקה בשווי של 320 ₪ בתוספת דמי איזון בסך 80 ₪.
- ב' יקבל חלקה בשווי של 480 ₪ וישלם דמי איזון בסך 80 ₪.

<u>מס השבח שישלם א' על דמי האיזון :</u>

שווי מכירה - 80 (01/01/16)

שווי רכישה - (30) $= \frac{80}{320+80} \times 150$ (01/05/13)

שבח 50

מס השבח 25% * 50 * 50% = 6.25 ₪.

סעיף 65 – חליפין בכפייה

יום ושווי רכישה במכירה עתידית

סעיף 32 – שווי הרכישה

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

- אם א' ימכור את החלקה החלופית שקיבל - שווי הרכישה של הקרקע החלופית יהיה: $150 \times \frac{320}{320+80} = 120$
- הסיבה: חלק מהקרקע נמכר בעבר בתמורה לתשלומי האיזון.

סעיף 37(1)(ג) – יום הרכישה

"לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה."

סעיף 65 – חליפין בכפייה

<u>מס רכישה</u>

תקנה 27(א) – מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיף 65 פטורה ממס רכישה.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

(א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

(1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממס;

(2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום ההפרש.

(ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" –

(1) איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות כאמור לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(2) מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות;

"הזכות שבשלה שולם סכום הפרש" - החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנתן המוכר, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש שקיבל המוכר, לבין הסכום הכולל של שווי הזכות במקרקעין שקיבל המוכר עקב איחוד המקרקעין או חלוקת המקרקעין, בתוספת סכום ההפרש שקיבל המוכר.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>חלוקת מקרקעין</u>

- סעיף 67 לחוק מעניק פטור ממס שבח, לבעלים משותפים בחלקים בלתי מסוימים (מושע) במקרקעין, בגין מכירת חלקו של אחד השותפים לחברו, בתמורה לקבלת חלק אחר במקרקעין מידי השותף השני ובלבד שלא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף בין הצדדים.
- גם אם לא ניתנת תמורה בכסף בין הבעלים, אך חלוקת המקרקעין בין בעליה המשותפים תביא לידי כך ששווי הזכויות שיקבל אחד הבעלים גבוה משווי הזכויות שיקבלו שאר הבעלים, הרי שמדובר בתמורה בשווה כסף ומשכך יחויב במס חלק השווי העודף.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

איחוד מקרקעין

- "**לשם תכנונם מחדש**" **לפי הוראות פרק ד' לחוק התכנון והבניה** - מדובר בחלקות גובלות ורצופות, אשר הבעלים מעוניינים להגיש תוכנית לאיחוד החלקות שלאחריה יחלקו את החלקה מחדש .
- **לפי תוכנית בסימן ז' לפרק ג' לחוק התכנון והבנייה** - מדובר בתוכנית החלה על אזור גדול מאד ואין מדובר על חלקות גובלות ורצופות.
- **עסקת קומבינציה** - מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות. המטרה בסעיף הינה לאפשר עסקת קומבינציה בין יזם אחד לכמה בעלי מגרשים גובלים ורצופים, כשכל בעל מגרש עשוי לקבל דירות על חלק שאינו שייך לו, מבלי שפעולת האיחוד בין המגרשים תחויב במס.
- **בתים משותפים** - רואים את כל הדירות בבניין המשותף כגובלות ורציפות, והמשמעות היא שכאשר ישנם בעלים במושע במספר דירות/חניות יוכלו לחלק ביניהם את הדירות בפטור ממס.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

ההבדל בין סעיפים 65 ו-67

- סעיף 65 עוסק באיחוד וחלוקה בכפייה מתוך צו של רשות מוסמכת.

- סעיף 67 עוסק באיחוד וחלוקה שנעשית בהסכמה בין צדדים פרטיים ועל כן על תשלומי איזון שמשולמים – לא יחול סעיף 48ג!

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

הלכת שומרוני ע"א 4226/92

הפטור לפי סעיף 67 , חל על מקרים של חלוקה או פירוק שיתוף במקרקעין בנכס אחד כאשר כ"א מהשותפים מקבל חלק מסוים מאותו נכס לבעלות מלאה שלו, השינוי שנעשה בעקבות כך הינו שינוי פורמלי : קודם כ"א מהשותפים היה בעלים של חלק בלתי מסויים בחלקה, וכעת הוא בעלים של מלוא חלק מסוים, בעוד שחלוקה ע"י העברת מספר נכסים לצד אחד ומספר אחר של נכסים לצד השני, משמעותה עריכת חליפין בין השותפים והשינוי למקרה זה איננו פורמלי גרידא אלא שינוי מהותי.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>ע"א 1711/15 (עמ"ש 10/08) מוהנא מלכה</u>

- האם העברת זכויות במקרקעין מבעל לאשתו (שלא אגב גירושין), אשר בוצעה במסגרת הסכם פשרה בניהם או הסכם ממון כלשון ב"כ העוררת, שניתן לו תוקף של פס"ד ע"י בית המשפט לענייני משפחה, חייבת במס רכישה?
- אחת מטענות בני הזוג - מדובר בחלוקה שווה של הנכסים השייכים לשני בני הזוג ופעולה זו פטורה לפי סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין".
- **בהתאם להלכת שומרוני – דחתה ו"ע את הטענה, בית המשפט העליון הוסיף וקבע כי הניתוח הנכון הוא כי אכן מדובר בעסקת חליפין.**

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>החלטת מיסוי 26/06</u>

- ניתן לבצע פירוק של חברה שבבעלותה מבנה הכולל 15 יחידות רשומות בפטור ממס לפי סעיף 71 ולחלק לאחר מכן את היחידות לפי סעיף 67 לחוק בין 5 בעלי המניות.
- החלטת המיסוי לא קבעה כי החלוקה לפי סעיף 67 תהיה בשווי יחסי זהה אלא השאירה זאת למשרד האזורי.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>החלטת מיסוי 71/06</u>

- כאשר מדובר בבעלים משותפים במושע באותם יחסים, בחלקות גובלות ורצופות, ניתן להשקיף על החלקות כאילו הן חלקה אחת גדולה למרות שאין איחוד בפועל ואין צורך להזדקק להליכי תכנון.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>החלטת מיסוי 131/06</u>

כאשר חלקות היו במקור חלקה אחת, ובוצע פיצול של הקרקע רק בשל הפקעה לצורך הקמת כביש וזכויות הבעלים לא השתנו לאחר הפיצול – יראו את החלקות כגובלות ורצופות על אף שעובר כביש בין החלקות.

סעיף 67 – איחוד וחלוקה

<u>מס רכישה</u>

תקנה 27(א) – מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיף 67 פטורה ממס רכישה.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין – נאמנות ע"פ דין

הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד:

1. לנאמן.
2. לאפוטרופוס.
3. למפרק.
4. לכונס נכסים.
5. לחברה כהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006.
6. לגוף שנקבע לפי סעיף 64(ג) לאותו חוק, לפי אותו חוק.

מכוח:

1. פקודת פשיטת הרגל, 1936.
2. פקודת החברות.
3. פקודת האגודות השיתופיות.
4. פקודת המסחר עם האויב, 1939.
5. חוק נכסי נפקדים, תש"י-1950.
6. חוק נכסי גרמנים, תש"י-1950.

- אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לעניין חוק זה;
- כאשר נמכרת הזכות שנתקבלה כאמור - יחושב המס, לרבות לפי סעיף 7א, כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לעניין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות מקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

הרציונאל – העדר תוכן כלכלי

(ג) בהמשך...

- **סעיף 3 לא חל על נאמנות רצונית - האם יצירת הנאמנות מהווה אירוע מס?**

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

ע"א 269/65 פלדמן –פרשנות סעיף 69

- אדם שהשאיל את שמו בלבד כדי לפעול לטובת הנהנה
- אין לו כל זכות או הנאה או אינטרס כלכלי בנכס
- לא רכש מכספו את הזכות אלא הזכות נרכשה מכספי הנהנה

✓ למעט הורה או צאצא

- ע"ש 2631/97 א.לוי קבלני בנין – ההחלטה לפעול כנאמן

צריכה להיות במועד עשיית הפעולה המשפטית ולא לאחר מכן.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

עמדת הרשות היא כי הוכחת נאמנות תיבחן במבחנים הבאים :

1. הזכות נרכשה מכספי הנהנה, עבור הנהנה ולפי הוראותיו של הנהנה (תחילה נוצר הקשר בין הנאמן לנהנה ורק לאחר מכן נוצר הקשר בין הנאמן למוכר).
2. הנאמן השאיל את שמו בלבד, כדי לפעול לטובת הנהנה ואין לו כל זכות בנכס עצמו או הנאה ממנו.
3. הנהנה קיבל לידיו את הנכס, השתמש בו, קיבל ממנו הכנסות וכו' - או זכאי לכך.
4. הנהנה לא שילם דמי שכירות/דמי שימוש לנאמן; לנאמן אין אינטרס כלכלי בנכס.
5. הנכס לא הופיע אי פעם בהצהרות הון של הנאמן ומאידך הופיעה הרכישה בהצהרת ההון של הנהנה
6. במקום שהנאמן הוא הורה או צאצא של הנהנה, תוכר הנאמנות גם אם הנכס נקנה מכספי הנאמן.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

השלכות הכרה בנאמנות

- בעת רכישת הנכס – מס רכישה כאילו נרכש ע"י הנהנה.
- בעת מכירת הנכס לצד ג' ע"י הנאמן – כאילו נמכר ע"י הנהנה.

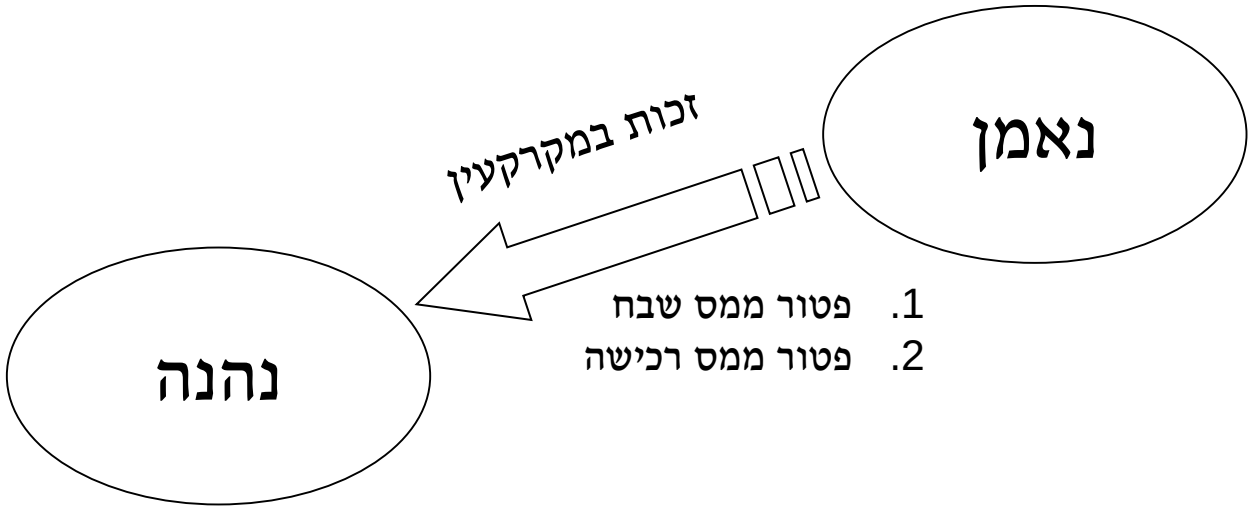
"אלמלא הוראת סעיף 69, היה הנהנה מתחייב, למצער, בתשלום מס רכישה. ואף במס זה אין עילה מוצדקת לחייבו; לא רק משום ההנחה כי כבר נשא (או שעוד מוטל עליו לשאת) בתשלום מס הרכישה שהוטל על הנאמן, בעת שהלה רכש את הזכות בעבורו, אלא גם - ובכך העיקר! - משום שהעברת הזכות מן הנאמן, שלהלכה מהווה רכישה נוספת, למעשה אינה אלא השלמתה של פעולת הרכישה המקורית של הזכות על ידי הנאמן." (פס"ד חזון)

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

תקנה 27(א) לתקנות

מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיפים...
או 69 לחוק, פטורה ממס רכישה.



סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

האם לנאמן מותר לרכוש חלק מהנכס?

<u>דנ"א 3017/94 חזון</u>

- בני הזוג חזון היו דיירים מוגנים בבית שנוהל ע"י עמידר.
- הוצע להם (בלבד) לרכוש החלקה - לבני הזוג לא היו אמצעים.
- סיכמו עם צד ג' שכספי הרכישה יועברו לחזון בתמורה לקבלת 72%.
- דיווחו על רכישת 28% עבור עצמם ו-72% בנאמנות עבור צד ג'.
- מנהל מס שבח לא אישר את הנאמנות וראה בעסקה כעסקת מכר החייבת במס מאחר ויש לנאמן אינטרס בעסקה.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

דנ"א 3017/94 חזון - המשך

בית המשפט פסק:

- אפשר שאדם ירכוש נכס מקרקעין מקצתו עבור עצמו ומקצתו כנאמן עבור אחר.
- השאלה הנבחנת, האם יש לנאמן אינטרס כלכלי בחלק שרכש כנאמן
- במקרה זה, מאחר ועמידר לא היו מוכנים למכור את הדירה לצד ג' הרי שממילא אין מדובר בנאמנות.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

זהות הנהנה

- הנהנה הינו יוצר הנאמנות - אין נאמנות עבור צד ג'
- העברת הזכויות מהנהנה לנאמן – אינה אירוע מס **"ידו הארוכה של הנהנה".**
- הנהנה חייב להיות גוף קיים ומוגדר – מניעת תכנוני מס.

ע"א 7508/03 יוסף כהן

- 4/2000 – רכש יוסף כהן בניין מידי כונס נכסים.
- 1/6/2000 – העסקה אושרה ע"י בית המשפט.
- 29/6/00 – הצהיר שרכש בנאמנות עבור "חברה בהקמה".
- לבסוף התברר כי "הנהנה" באותה נאמנות הינה חברה שבכלל הייתה קיימת במועד ההצהרה.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

זהות הנאמן והנהנה

זהות הנהנה

ע"א 7508/03 יוסף כהן

בית המשפט פסק:

"הצהרת נאמנות כהוראת סעיפים 69 ו-74 לחוק, חייבת לזהות נהנה ספציפי וקונקרטי, ועל-דרך זו מְקַבֵּעַ נאמן את מעמדו כנאמן עבור אותו נהנה. אין לו לנאמן אופציה לבור לו נהנים כרצונו לאחר יום ההצהרה."

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

נאמנות פרוצדורלית ומהותית

- סעיף 69(ג) - לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה פי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי העניין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

- סעיף 74 - כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69.

סעיף 9

לנהנה

7067

מדינת ישראל / האוצר
אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

סעיף 98(ג) לחוק: יפי שמסר הצהרה, ידיעה או הודעה בידיעין שאינה נכונה, דינו-מאסר שנת ים או קנס 36,000 ש"ח, או קנס שהוא פי שלושה מסכום המס שלא שולם בגלל אותה עבירה - הכל לפי הסכום הגבוה יותר.

הודעה על נאמנות

לפי סעיף 74 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963

הריני מוסר/ת בזה הודעה לפי סעיף 74 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963

א. פרטי הנאמן

מספר זהות/איגוד	שם פרטי ומשפחה/איגוד	כתובת

ב. פרטי הנהנה בשבילו/ה נרכשה הזכות

מספר זהות/איגוד	שם פרטי ומשפחה/איגוד	כתובת

ג. פרטי הזכות שנרכשה

במקרקעין

גוש	חלקה	תת-חלקה	כתובת	תאריך רכישה

באיגוד מקרקעין

מספר איגוד	שם	מהות הזכות

ד. מידע על יצירת וקיום הנאמנות (סמן/י ÷ במשבצת)

☐ מצורף הסכם הנאמנות ☐ אין הסכם הנאמנות

פירוט התשלומים ע"י הנהנה (לרבות המחאות לפירעון מאוחר יותר)

	הסכום בש"ח	משוך על בנק	סניף	לפקודת	תאריך
1					
2					
3					
4					
5					

הערות (לרבות מסמכים אחרים הקשורים לנאמנות שיש לצרפם):

ה. הודעת הנאמן

ביודעי העונשים הקבועים בחוק, הנני מצהיר/ה בזה כי:

כל הפרטים בהצהרתי הם נכונים, מדוייקים ושלמים.

הנני מבקש כי כל החזרי תשלומים ששולמו ביתר בקשר לרכישה/מכירה זו יועברו לידי.

תאריך	שם	חתימה

ו. הודעת הנהנה

1. הנני מצהיר/ה בזה כי הזכות במקרקעין, שהוצהר עליה כאמור עפ"י סעיף 74 לחוק, נרכשה עבורי
☐ במימוני במתנה ועפ"י הוראותי
2. ידוע לי כי אי תשלום המס יגרור פעולות אכיפה, ישירות כלפי, על כל המשתמע מכך.
3. יתרות זכות שיווצרו יועברו ☐ לידי ☐ לידי הנאמן

תאריך	שם	חתימה

אין לראות באישור המנהל על קבלת הודעה זו משום הסכמה לקיומם של יחסי נאמן ונהנה.

המקור - לתיק

עמ' 1 (2.2003)

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

נאמנות פרוצדורלית ומהותית

<u>ע"א 1613/92 אביגדור זיו</u>

- סעיף 69(ג) איננו תנאי מהותי אלא תנאי פרוצדוראלי
- על מנת ליהנות מפטור ממס לפי סעיף 69, יש לערוך בדיקה כפולה:

1. בדיקה מהותית בדבר קיום נאמנות כהגדרתה בסעיף 69(ב)
2. ומשלא נטען כנגד קיומה של נאמנות לפי סעיף 69(ב), תיבדק שאלת מסירת ההודעה עליה במועד והאפשרות להארכת מועד, לפי העניין ולפי נסיבות המקרה.

בהתאם להוראות מס שבח – ככל שהתקופה ארוכה יותר כך צריכים הטעמים להארכת המועד, להיות טובים יותר...

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

נאמנות פרוצדורלית ומהותית

<u>עמדת רשות המיסים</u>

- ייתכן שאדם לא יוכר כנאמן למרות שציין בהסכם הרכישה, שהוא רוכש את הזכות עבור אדם אחר.
- ייתכן שאדם יוכר כנאמן למרות שלא ציין בהסכם הרכישה את קיום הנאמנות.

- **השאלה אם אדם הוא נאמן היא שאלה עובדתית, ועל המנהל לבדוק אם היחסים הם בגדר השאלת שם בלבד אם לאו.**

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

החלפת נאמן, נהנה וביטול נאמנות

<u>החלפת נאמן</u> - חילופי נאמנים אינו אירוע מס ועל כן אין מניעה לבצע החלפת נאמנים במניות החברה ובלבד שאין שינוי בזהות הנהנה הסופי.

<u>החלפת נהנה</u> – אירוע מכירה החייב במס, שכן האינטרס הכלכלי בנכס מועבר (הנהנה מוכר לנהנה אחר) סעיף 73(ו) מחייב את הנאמן להודיע על החלפת נהנה.

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

החלפת נאמן, נהנה וביטול נאמנות

<u>ו"ע 1115/07 מרום השרון</u>

- בתאריך 05/02/06 רכשה החברה קרקע, חלק עבור עצמה וחלק בנאמנות עבור נהנים.
- בתאריך 08/11/06 סוכם בין החברה לנהנים על ביטול הנאמנות.
- הביטול דווח למס שבח באופן שיתרת הקרקע תעבור לחברה שהיא הנאמן.
- **האם יש כאן ביטול נאמנות או מכר מהנהנים לנאמן?**

- **נפסק כי ביטול נאמנות שאינה מוצהרת כלפי המוכר לא מאפשרת זכות ביטול לפי סעיף 102 ולכן מדובר באירוע מס.**

סעיף 69 – העברה מנאמן לנהנה

סנקציות על אי דיווח

- בתיקון 69 לחוק שונה סעיף 74 ובמקום "רשאי להודיע למנהל" נכתב "יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל".
- סעיף 94א(2) – בעד כל שבועיים של פיגור בהגשת הודעה לפי סעיף 74 ישולם קנס בסכום של 230 ₪ (2016).
- סעיף 94א(1) – בעד כל שבועיים של פיגור בהגשת הודעה לפי סעיף 73(ו), החלפת נהנים, ישולם קנס בסכום של 280 ₪ (2016).
- סעיף 98(ב) – מי שלא מסר, בלא סיבה מספקת, דבר שהוא חייב במסירתו לפי חוק זה (ולא חל עליו סעיף 98(א)) – מאסר 6 חודשים או קנס בסך 14,400 ₪ (2013).

תודה רבה על ההקשבה!

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
ATz.tax@gmail.com ■ 03-9333252 :פקס ■ 03-9047294/050-6209895 :טל' ■ משה דיין 14, פתח-תקוה