

חגי ה. שבתאי, עו"ד
אריה שפירא, עו"ד
גלי פלד-שבתאי, עו"ד
אלון וילנר, עו"ד ומגשר
אופיר לוי, עו"ד ומגשר*
גיל עוז, עו"ד ומגשר
יוליה פק חלמיש, עו"ד**
שלומית ארן, עו"ד***
ענת סער, עו"ד*
לירז גונן-אללוף, עו"ד

* מוסמך (ma) משפטים
** חברת לשכת עוה"ד ניו יורק
*** מוסמכת (ma) גיאורפיה
התמחות בלימודים עירוניים ואזוריים

תל אביב

תאריך: 29.1.09

הנדון: חוזר משרד 6/09 הוראת ביצוע חדשה למיסוי הרחבות

1. ביום 12.1.2009 פורסמה ע"י רשות המיסים הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2009 אשר עוסקת בהרחבות קהילתיות בקיבוצים ובמושבים (להלן: "האגודות החקלאיות") אשר מתבצעות לפי החלטה 959 של מועצת מקרקעי ישראל (להלן: "החלטה 959").
2. כזכור, החלטה 959 (מיום 4.2.2003) החליפה את החלטה 737, אשר בוטלה ביחד עם החלטה 717 ו- החלטה 727 במסגרת "בג"צ הקרקעות" בחודש אוגוסט 2002. כמו כן, לאחרונה (ביום 5.1.2009) אישרה מועצת מקרקעי ישראל החלטה חדשה, שמספרה 1177, אשר אמורה להחליף את החלטה 959. החלטה זו עדיין לא בתוקף.
3. הוראת הביצוע קובעת כי הקצאת מגרשים לפי החלטה 959 טומנת בחובה שתי עסקאות לצורך מיסוי מקרקעין:
העסקה הראשונה - החזרת הקרקע אשר נגרעה ממשבצת הקבע של האגודה החקלאית למינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל").
העסקה השניה - התקשרות המשתכן, אשר מתקבל להרחבה (להלן: "החוכר"), עם המינהל בהסכם פיתוח בהתאם להחלטת 959.
4. להלן ניתוח העסקה הראשונה לפי הוראת הביצוע -
המוכר - האגודה החקלאית - פטורה לפי סעיף 60 לחוק מיסוי מקרקעין.
(בסעיף זה נקבע - "מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה, למדינה, לרשות מקומית, לקרן הקיימת לישראל, או לקרן היסוד המגבית המאוחדת לישראל - תהיה פטורה ממש.").
הרוכש - המינהל - פטור לפי סעיף 42 לפקודת הפרשנות.
(בסעיף זה נקבע - "אין חיקוק בא לגרוע מכל זכות של המדינה, או להטיל עליה חובה, אלא אם נאמר בו במפורש.")
יום המכירה - יום אישור תוכנית שינוי הייעוד של מגרשי ההרחבה מייעוד חקלאי לייעוד של מגורים.

סניף מרכזי: שד' בן ציון 25 תל אביב, 64286 טלפון: 05259050 (3) 972+ פקס: 05259051 (3) 972+ דואר אלקטרוני: info@hs-law.org

סניף צפון: מושב עין חרוד מאוחד 18965 טלפון: 06485325 (4) 972+ פקס: 06485817 (4) 972+ דואר אלקטרוני: gili@hs-law.org

5. להלן ניתוח העסקה השניה לפי הוראת הביצוע -

המוכר - המינהל - פטור לפי סעיף 42 לפקודת הפרשנות.

הרוכש - החוכר - חייב בתשלום מס רכישה.

יום המכירה - יום אישור העסקה ע"י המינהל.

שווי המכירה - כלל התמורות ששולמו ע"י החוכר בגין רכישת הזכויות במגרש לכל גורם שהוא. בהוראת הביצוע הובהר כי במקרה שמשולמים על ידי החוכר תשלומים נוספים כלשהם בשל המלצת האגודה החקלאית, אפילו אם הם משולמים בניגוד להחלטה 959, יהיו גם תשלומים אלו חלק מסכום "שווי המכירה".
באשר להוצאות פיתוח - בהוראת הביצוע נקבע כי בהתאם להלכה, אשר נקבעה בפס"ד שרביט, השווי של פיתוח קיים של תשתיות ציבוריות שכבר נעשה בפועל יתווסף לסכום "שווי המכירה".

6. הוראת הביצוע מתייחסת בין היתר גם לנושא הדיווח על העסקאות הנ"ל בהתאם לסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין אשר מטיל חובת דיווח על מוכר וקונה של "זכות במקרקעין".

7. לפי הוראת הביצוע, החייבים בדיווח הם המינהל, האגודה החקלאית והחוכר. כמו כן, במידה ולא תינתן הצהרה ע"י אחד הגורמים הנ"ל, תוצא שומה לאחר דרישת הצהרה מן הנוגעים בדבר לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין.

8. הוראת הביצוע מתייחסת בין היתר גם לסוגיה של "זכות ההמלצה" של האגודה החקלאית בעניין הפניית המשתכנים למינהל.

בהוראת הביצוע נקבע בהקשר זה כי - "מתן המלצה על מועמד ראוי מבחינת התאמתו החברתית לקהילה אינה מהווה אירוע מס על פי החוק".

יצויין, כי עמדה זו תואמת את פסיקת בית המשפט העליון בסוגיה זו.

9. אנו סבורים כי הוראת הביצוע 2/2009 אינה סוף פסוק בעניין הסדר המיסוי אשר אמור לחול בהרחבות הקהילתיות וכפי שקרה גם במקרים אחרים סביר שהנושא יגיע לערכאות משפטיות.

10. מכל מקום, הואיל ומדובר בנושא ייחודי ומורכב, אנו ממליצים לכל אגודה חקלאית, אשר מעורבת בפרויקט של הרחבה קהילתית, לבחון באופן פרטני את כל היבטי המיסוי של אותו פרויקט.

עו"ד אלון וילנר מתמחה בדיני אגודות שיתופיות ומיסוי מקרקעין. מטפל במשרד, בין היתר, בסוגיות של מיסוי מקרקעין לרבות בהשגות. כן מטפל בעסקאות מורכבות, שינויים ארגוניים באגודות שיתופיות, שיוכים של נכסים יצרניים ומקרקעין, קרנות, פיתוח פתרונות לקיבוץ המתחדש.