

שמרית גיגי  
יאב אינגבר  
משה עוזיאל  
סמדר גל  
לירז גונן-אלוף

ענת סער  
לירון רז  
אוסנת קולודני-חיים  
ענבל זוסמן  
יוני אייזן  
כרמל מיכאלי

חגי שבתאי  
אריה שפירא  
גלי פלד  
אלון וילנר  
אופיר לוי  
שרית ויור



חגי שבתאי, שפירא | עורכי דין

בית התנועה הקיבוצית רחוב לאונרדו דה וינצ'י 13 תל אביב 6473315  
ט | 03-5259050 פ | 03-5259051 | www.hs-law.org

08.12.2020

### חוזר משרד 42/20 (מקרקעי ישראל): שינוי יעוד: גם מיסוי מקרקעין מכה את החוכרים של קרקע שיעודה שונה

שנת 2020 לא הסבירה פנים לחוכרי מקרקעי ישראל ביעוד חקלאי אשר שונה ייעודם. לאחר הרעת תנאי הפיצוי הניתן להם על ידי מועצת מקרקעי ישראל (ראו חוזר משרדנו בנושא), פרסמה רשות המיסים את חוזר מקצועי 2/2020 שעניינו "שינוי ייעוד בקרקע חקלאית החלטות 1469 ו-1470 - הפסקת חכירה והשבת הקרקע לרשות מקרקעי ישראל" (כיום ההחלטות כלולות בפרק 8.18 לקובץ החלטות המוצת מקרקעי ישראל) ואשר מביא בשורות רעות נוספות.

מדובר בהחלטות בעלות תוקף מוגבל (כיום עד ליום 13.7.21) המעניקות לחוכר של קרקע חקלאית ששונה יעודה, אשר חתם על הסכם השבה עם רשות מקרקעי ישראל (רמ"י), פיצוי דו שלבי.

**בשלב הראשון** פיצוי כספי בסכומים קבועים לדונם, בהתאם למטרת החוזה וסוג הגידול. תשלום זה משולם בלוחות זמנים קבועים, בהתאם לאבני דרך קבועות בהסכם ההשבה.

**בשלב השני** ובהתקיים תנאים מסוימים, רמ"י מעניקה לחוכר זכות לרכוש (או לסחר לצד שלישי את הזכות לרכוש, "להעניק את הזכות"), בפטור ממכרז ובמחיר מלא, קרקע ששונה יעודה, בהיקף מצומצם בהרבה מהקרקע שהושבה.

ההחלטות העניקו תנופה רבה להפשרה של עשרות אלפי דונמים בעיקר בייעודי מגורים, במסגרתם שוקו או ישוקו יחידות מגורים רבות, בכל רחבי הארץ.

למרות שעקרונות הפיצוי הכספי הדו שלבי הופיעו גם בהחלטות קודמות של מועצת מקרקעי ישראל מכוחן בוצעו ומוסו עסקאות השבה רבות, החליטה רשות המיסים לשנות את מדיניות המיסוי החלה על עסקאות בנושא שינוי יעוד קרקע חקלאית. על פי חוזר רשות המיסים שבנדון, עסקאות ההשבה על פי ההחלטות יוצרות **שני אירועי מס**:

- הראשון: הסכם השבת הקרקע לרמ"י, המהווה מכר של זכויות החוכר לרמ"י.

- השני: מתן אפשרות לחוכר לרכוש בפטור ממכרז ובמחיר מלא זכויות במקרקעין בהתאם לייעודם החדש - אירוע זה הינו בבחינת עסקת רכישה של אופציה על ידי החוכר.

הרשות רואה בזכות הייזום שניתנת בהחלטה **כאופציה סחירה הניתנת לחוכר** ע"י רמ"י לרכישת מגרשי ההקצאה, בפטור ממכרז למרות שזהות המגרשים, תנאי המימוש ומחיר המגרשים נקבעים

רק על ידי רמ"י (ולמעשה בדרך כלל אינם ידועים במועד החתימה על הסכם ההשבה). מועד העסקאות ("יום המכירה") לצורך דיווח וקביעת החיוב במס הינו מועד אישור עסקת ההשבה על ידי רמ"י. עמדת רשות המיסים היא כי החוכר אינו זכאי להקלות שניתנות לחוכר שהופקעה זכותו - הקלה משמעותית של 50% מחבות המס - וזאת לאור תנית ההשבה הכלולה בחו"זי החכירה (נעיר כי ישנם חו"זים בהם התניה לא קיימת).

"שווי המכירה" (דהיינו גובה התמורה לצורך חישוב המס) בעסקת ההשבה יקבע בהתאם לסך הפיצוי המתקבל מרמ"י, הן בכסף והן בשווה כסף (שווי האופציה). התוצאה היא שבעת ההשבה נוצר אירוע מס במסגרתו על החוכר להצהיר על הכנסה לצורך חישוב מס השבח בגובה פיצויי ההשבה ועוד שוויה של האופציה בהתחשב בזמינות מגרשי האופציה, זיהויים ובהיקף המוקצה לחוכר. ויודגש, כי לא זו בלבד שהחוכר יחויב במס שבח בגין שוויה של זכות הייזום הניתנת לו כחלק מהתמורה בגין השבת הקרקע, אלא שהוא יחויב גם במס רכישה בגין רכישתה(!), דהיינו תשלום של מס שבח ומס רכישה על אותה הזכות, עוד טרם מימוש האופציה!

מה קורה כאשר האופציה ממומשת? כאן מתחיל "פרק חדש" עם אפשרויות שונות:

- האחת, החוכר מימש את האופציה בעצמו. במקרה כזה מדובר ברכישה של זכות במקרקעין (להבדיל מרכישת האופציה), והמשמעות היא תשלום מס רכישה בגין מלוא שווי המגרשים.
- השנייה, החוכר סיחר את האופציה לצד שלישי. במקרה כזה רשות המיסים תבחן, על פי מספר מבחנים, את מהותה של המערכת ההסכמית שבין החוכר לבין הצד השלישי הרוכש, כאשר קיימת אפשרות מחמירה שהחוכר לא מכר את האופציה, אלא רכש בעצמו את המגרשים ומכר אותם לצד שלישי, שאז ישולם פעמיים מס רכישה לפי שווי הקרקע המלא - פעם ראשונה על ידי החוכר ופעם שניה על ידי הרוכש.

החוזר מחייב את החוכר הנקרא בבהילות למשרד רמ"י לצורך חתימה חתימה כפויה (!) על הסכם השבה להעריך כבר בעת הדיווח על ההסכם את שווי האופציה שבאותו שלב אין ודאות שתמומש לאור מחסור רב בפרטים. ישנם לא מעט מקרים בהם בחרו חוכרים שלא לממש כלל את זכות הייזום, בשל היעדר ביקוש למושא זכות הייזום. דוגמאות: כאשר זכות הייזום הינה למקרקעין בהם תוכנית מתאר שאין לה ביקוש או מחירי קרקע גבוהים. הכוונה היא לגבות מס מחוכר שאין לו שליטה בנוגע למושא זכות הייזום, לא לגבי התכנון הכללי, לא לגבי ייעוד המגרשים, זיהויים, מועד ועלויות הפיתוח, מועד ועלויות רכישת הזכויות. בנוסף, ישנן הגבלות שמביאות לכך שלא ניתן לממש כלל את זכות הייזום או לחילופין לממש אותה רק באופן חלקי ביותר, עקב מגבלת זכאות למגרש מלא המופיעה בהחלטה. איך מעריכים שווי זכות כזו?

חוזר רשות המיסים יוצא מספר שנים לאחר כניסתן לתוקף של החלטות, פחות משנה למועד סיומן הנוכחי. המשמעות של חוסר הסנכרון בין הגופים הממשלתיים היא חוסר ודאות הפוגע בחוכרים וביזמים ומעסיק שלא לצורך יועצים וערכאות שיפוטיות.

יתרה מכך, החוזר יוצר, ביצירתיות מפולפלת, חוסר ודאות רב נוסף, ופוגע שלא לצורך במטרות החלטות מועצת מקרקעי ישראל שהינן השבה מהירה של קרקע על מנת ליצור מלאי דירות.

על חוזר כזה יאמר ישמחו השמ(א)ים, עורכי הדין ויועצי המס.

סיבות לשמחה למדינת ישראל? לא כל כך.

*\*האמור בחוזר אינו בגדר חוות דעת משפטית אלא מידע כללי שאינו מהווה ייעוץ משפטי מכל סוג שהוא.*

**עו"ד חגי שבתאי עוסק בדיני מקרקעי ישראל, תכנון ובניה ואגודות שיתופיות. מחבר הספר "מקרקעי ישראל חקיקה ודינים". המשרד מייצג חוכרים בהליכי שינוי יעוד.**