



ט"ז טבת תשס"ט
12 ינואר 2009
מש-04020807

הוראת ביצוע מסמ"ק מס' 2/2009

הנדון: הרחבות במושבים וקיבוצים - החלטת מינהל מקרקעי ישראל מספר 959

א. כללי :

1. נושא ההרחבות למגורים בישובים החקלאים הוסדר עד כה בהחלטת מינהל מקרקעי ישראל מספר 612, שהוחלפה בהחלטה מספר 737.
2. בפסיקת בג"צ מיום 29.8.02 בעניין עמותת שיח חדש למען השיח הדמוקרטי (בג"צ 244/00 (מאוחדים) הידוע בשם בג"צ "הקשת הדמוקרטית המזרחית", נקבע כי שלוש החלטות מינהל מספר 717, 727 ו-737 בטלות וכי אין להמשיך ביישומן (בכפוף לגיבוש הוראות מעבר).
3. ביום 4/2/2003, אישרה מועצת מינהל מקרקעי ישראל את החלטה מס' 959 המתייחסת להרחבות באגודות וישובים חקלאיים, והמחליפה את החלטה 737.
מטרת הוראה זו לפרט את תמצית החלטה 959 והשלכות המס הנובעות ממנה.

ב. תמצית החלטה 959

4. להלן מספר הוראות עקרוניות, כפי שנקבעו בהחלטה 959:
 - 4.1 החלטה 959 קובעת את התנאים בהם תתאפשר הרחבת הבניה למגורים בחלק מהמקרקעין שבמשבצת הישוב החקלאי למומלצים מטעם הישוב (להלן "ההרחבה").
 - 4.2 "מגרשי בנייה למגורים" בהרחבה הינם מגרשים שהם חלק ממקרקעי המשבצת ששונה ייעודם למטרת מגורים.
 - 4.3 תוכנית שינוי היעוד של המגרשים מחקלאות למגורים תבוצע בתיאום ובהסכמת המינהל. לאחר שינוי הייעוד כאמור ייגרעו מגרשים אלה ממשבצת הקבע של האגודה. מגרשי בנייה למגורים שנגרעו כאמור לאחר ובשל שינוי הייעוד בהם, ובהיקף השווה ל-115% מתקן הנחלות-תהיה לגביהם זכות ליישוב להפנות מומלצים מטעמו לחכירת אותם מגרשים מהמינהל. הפניית מומלץ לקבלת חוזה חכירה מהמינהל תהיה לאחר שעבר ועדת קבלה של היישוב ועמד בקריטריונים הקבועים בהחלטה.
 - 4.4 **היישוב החקלאי, או מי מטעמו, לא יגבה מהמומלצים כספים מעבר לעלויות הפיתוח.**
 - 4.5 עבודות פיתוח המגרשים יבוצעו ע"י הרשות המקומית. באפשרות הרשות המקומית להטיל את ביצוע עבודות הפיתוח על היישוב החקלאי, או מי מטעמו אולם, במקרה זה תהא למינהל הסמכות לבדוק את סבירות אומדני עלויות הפיתוח שאותם בלבד ניתן יהיה לגבות מהחוכר.



- 4.6. מגרשי ההרחבה יוחכרו למומלצים לתקופה של 49 שנים עם אופציה לחידוש ל-49 שנים נוספות, זאת לאחר שעמדו בתנאי הסכם הפיתוח שנחתם עימם לתקופה של 3 שנים.
- 4.7. **בגין החכירה ישולמו על ידי החוכר דמי חכירה מהוונים בשיעור של 91% משווי המקרקעין ללא פיתוח.**
- באזור עדיפות לאומית ישולמו דמי חכירה עפ"י השיעור הנהוג למגורים לאותו יישוב.

ג. השלכות המס הנובעות מהחלטה 959

5. אירועי המס:

החלטה 959, הקובעת בשונה מקודמותיה את העיקרון על-פיו קרקע חקלאית ששונה ייעודה למגורים נגרעת ממשבצת היישוב וחוזרת למינהל ורק לאחר מכן מוכרת ע"י המינהל למומלצי האגודה וזאת בתמורה לערכה המלא (91%), משמעה מבחינת דיני המס שני אירועי מס:

האחד: גריעת המגרשים ממשבצת הקבע והעברתם למינהל (להלן: "**עסקה א'**")

השני: הקצאת מגרשי הבניה על ידי המינהל לחוכר (להלן: "**עסקה ב'**").

יודגש, כי בהחלטה 959, המלצת האגודה נוגעת אך ורק להתאמת החוכר לאפיוני היישוב ואין בה בכדי להורות למינהל להקצות מגרש לאותו מומלץ, או לחיבו, לעשות כן. לא זו אף זו, עפ"י ההחלטה, האגודה אינה רשאית לגבות כספים מהמומלצים בגין ההמלצה.

בנסיבות אלא מתן המלצה על מועמד ראוי מבחינת התאמתו החברתית לקהילה **אינה מהווה אירוע מס על פי החוק.**

6. יום המכירה

ניתוח החלטה 959, מראה כי הליך ההרחבה מורכב ממספר הליכי משנה (קבלת החלטה על ידי האגודה לביצוע ההרחבה, שינוי יעוד הקרקע, המלצת האגודה, הקצאת המגרש, חתימה על הסכם פיתוח, חתימה על הסכם חכירה מהוון וכו').

סעיף 19 לחוק קובע כי יום המכירה הוא "היום בו נעשתה המכירה".

בשל העובדה שמדובר ברצף אירועים, נדרש לקבוע מהו "יום המכירה" לעניין חישוב השבח והמס בעסקאות המתוארות.

בעסקה א' – בין אגודת היישוב החקלאי לבין מינהל מקרקעי ישראל - "יום המכירה" הוא יום אישור שינוי הייעוד במגרשי ההרחבה.

בעסקה ב' – בין מינהל מקרקעי ישראל לבין החוכר - "יום המכירה" הוא יום אישור העסקה ע"י המינהל.

7. הוראות לפעולה:

7.1 בהתאם להוראות המעבר שנקבעו לעניין המשך ישומה של החלטה 737 (בעקבות בג"צ "הקשת המזרחית"), החלטה 737 מיושמת על הרחבות שהוחל בביצוען עד ליום 31.12.2006, ובאזורי עדיפות לאומית עד ליום 5.2.2007.



7.2 לפיכך, לצורך מיסוי יש לוודא תחילה עפ"י איזו החלטה בוצעה הקצאת המגרשים נשוא דיוננו.

7.3 כאשר הסכום לתשלום המופיע על גבי טופס ההצהרה המקוצר שמגיש המינהל, משקף 91% משווי העסקה לפי קביעת השמאי, הרי שמדובר בעסקה לפי החלטה 959 ויש למסות את העסקה עפ"י ההנחיות בהוראה זו.

7.4 כאשר הסכום לתשלום המופיע על גבי טופס ההצהרה המקוצר שמגיש המינהל, משקף שיעור נמוך מ-91%, אזי יש לדרוש מן הצדדים לעסקה אישור המינהל לפי איזו החלטה בוצעה העסקה שכן יתכן וגם לפי החלטה 959 ישולמו דמי חכירה בשיעור הנמוך מ-91%, זאת למשל באזורי עדיפות לאומית.

אם בהחלטה 737 עסקינן, הרי שיש למסות את העסקה בהתאם להו"ב מס' 24/96.
אם בהחלטה 959 עסקינן, הרי שיש למסות את העסקה עפ"י ההנחיות המופיעות בהוראה זו.

7.5 מיסוי עסקאות הקצאת מגרשים לפי החלטה 959

כאמור, הקצאת מגרשים לפי החלטה 959 טומנת בחובה שתי עסקאות לצורך מס:

"עסקה א"

החזרת הקרקע שנגרעה ממשבצת הקבע של הישוב החקלאי למינהל מקרקעי ישראל. המוכר: הישוב החקלאי- פטור לפי סעיף 60 לחוק "מכירה ללא תמורה לרשויות המדינה". הרוכש: המינהל - פטור לפי סעיף 42 לחוק הפרשנות. יום המכירה - יום אישור תוכנית שינוי הייעוד של מגרשי ההרחבה מייעוד חקלאי למגורים.

"עסקה ב"

התקשרות החוכר עם מינהל מקרקעי ישראל בהסכם פיתוח בהתאם להחלטת 959. המוכר: המינהל - פטור לפי סעיף 42 לחוק 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. יובהר, ככל שמשתלמים על ידי החוכר תשלומים נוספים כלשהם בשל המלצת היישוב אף אם הם משתלמים בניגוד להחלטה, יהיו גם תשלומים אלו חלק "משווי המכירה". הוצאות פיתוח - בהתאם להלכת שרביט, פיתוח קיים יתווסף לשווי המכירה, כאמור.

7.6 הצהרות ודיווח:

סעיף 73 לחוק מטיל חובת דיווח על מוכר וקונה זכות במקרקעין. לאור האמור, החייבים בדיווח לפי סעיף זה הם המינהל, האגודה והחוכר. יודגש, כי במידה ולא ניתנה הצהרה ע"י אחד הגורמים דלעיל, תצא שומה לאחר דרישת הצהרה מן הנוגעים בדבר לפי סעיף 82 לחוק.

בברכה,

רשות המיסים בישראל