



שרמן, לנדאו את שיץ - משרד עורכי דין

Sherman, Landau & Schutz - Law firm

Tzur Schutz, Adv.  
Dror Sherman, Adv.  
Lior Landau, Adv.  
Dov Klein, Adv.  
Tomer Levy, Adv.  
Hilla Bass, Adv.

צור שיץ, עו"ד  
דרור שרמן, עו"ד  
ליאור לנדאו, עו"ד  
דב קליין, עו"ד  
תומר לוי, עו"ד  
הילה בס, עו"ד

Web site: [www.sls-lawyers.co.il](http://www.sls-lawyers.co.il)

E-Mail: [tzur@sls-lawyers.co.il](mailto:tzur@sls-lawyers.co.il)

Twin Towers 2 (2<sup>nd</sup> Floor), 35 Jabotinsky St.  
Ramat-Gan 5251108, Israel  
Tel: + 972-3-6132525  
Fax: + 972-3-6132043

מגדלי התאומים – מגדל מס' 2 (קומה 2)  
רח' ז'בוטינסקי 35, רמת גן 5251108  
טלפון (רב קווי): 03 – 6132525  
פקס: 03 – 6132043

22 אפריל, 2013  
י"ב אייר, תשע"ג

לכבוד,  
מר יואב זהבי, עו"ד

יואב שלום רב,

**הנדון: חשיפת מס במימוש זכויות במסגרת עסקת מזומן בהדר גנים**

בהמשך לפנייתך ולאור המידע שהועבר אלינו בנדון, אני מתכבד בזאת להגיש לך את הערכת חשיפת המס במימוש הזכויות וכדלהלן:

**רקע עובדתי**

1. המוכרות הינן בעלות זכויות בקרקע פנויה הידועה כחלקות 2 ו-3 בגוש 4303 בהדר גנים בפתח תקוה (להלן: "הקרקע" או "הנכס").
2. אביהן של המוכרות - מר אברהם קרני ז"ל (להלן: "האב") רכש את הזכויות בחלקה 2 בשטח של כ- 22,604 מ"ר בשנת 1958.
3. באותו מועד, היה האב נשוי לגבי נעמי קרני ז"ל, עוד משנת 1932.

4. על פי שטר מכר, הזכויות בחלקה 3 בשטח של 5,270 מ"ר נרכשו על ידי האב ביום 20/11/1961 תמורת סך של 2,210 ל"י.

5. לאחר פטירת האב ביום 8/4/1964 הועברו זכויותיו בנכס בירושה לאלמנתו ולבנותיו, כדלהלן:

א.	גבי נעמי קרני ז"ל	1/2
ב.	גבי בת שבע	1/8
ג.	גבי הדסה	1/8
ד.	גבי שושנה	1/8
ה.	גבי ברכה	1/8

6. בעקבות הסכם חלוקה שנעשה בין היורשים, הקרקע שייכת ליורשות פרט לגבי בת שבע.

7. ביום 23/11/1969 העבירה גבי נעמי קרני ז"ל, את זכויותיה בקרקע ללא תמורה למוכרות. במעמד זה, שווי הקרקע נקבע לצורך מס רכישה לפי 3,000 ל"י למ"ר.

8. ביום 13/8/1995 המוכרות התקשרו בהסכם קומבינציה (להלן: "עסקת הקומבינציה").

9. בשנת 1996 עתרה גבי נעמי קרני ז"ל, להצהיר כי היא היתה בעלים של מחצית הזכויות בקרקע מכח הלכת השיתוף. גבי נעמי קרני ז"ל הלכה לעולמה סמוך לאחר הגשת התובענה.

10. בשומות מנהל מיסוי מקרקעין בקשר לעסקת הקומבינציה, הוא קבע את שווי הרכישה של 75% מהזכויות שנמכרו על ידי כל מוכרת לפי 3.44 ₪, כלומר, שווי הרכישה בשלמות הוא 13.76 ₪.

11. בשנת 1999 הגיעו מנהל מיסוי מקרקעין והמוכרות להסכם פשרה לפיו המנהל יכיר בחזקת השיתוף באופן חלקי. על פי הפשרה, 25% מהזכויות בחלקה 2 יזכו לשיעור מס היסטורי. כמו כן, בהסכם הפשרה ניתנה למוכרות האפשרות להוכיח כי רכישת הזכויות בחלקה 3 היתה אף היא לפני יום 1/4/1962 (להלן: "הסכם הפשרה").

12. כפי שנמסר לנו, עסקת הקומבינציה משנת 1995, בוטלה, ובוטלו גם שומות המס שהוצאו בגינה.

13. ככלל, מאחר והשומות שהוצאו בגין עסקת הקומבינציה בוטלו, הרי שלכאורה בוטל גם הסכם הפשרה שנתחם ביחס לאותן שומות, והוא איננו בתוקף כיום. בשלב זה טרם נבדקה נכונות רשויות המס לאמץ מחדש את העקרונות שהיו מונחים בבסיס הסכם הפשרה, ביחס לשומות חדשות שיוצאו בקשר עם עסקה חדשה, ככל שתחתם כזו.

14. במשך השנים, חויבו המוכרות במס רכוש בגין הקרקע. לאחרונה נמסר לנו כי חובות מס הרכוש שולמו במלואם (דבר זה טרם נבדק על ידנו).

15. כפי שנמסר לנו, בימים אלו נבחנת אפשרות להתקשרות בהסכם מכר ביחס לקרקע.

16. כפי שמסרתם לנו, על פי טיוטת הסכם המכר, שתי מוכרות ימכרו לרוכשים קרקע לבניית 128 יח"ד. הרוכשים ישלמו למוכרות סך של 33,500,000 ₪ במזומן.

17. לצורך שלמות התמונה נציין כי קיימות שתי אפשרויות בעניין מספר יחידות הדיוור הנרכשות והתמורה בגינן, כדלקמן:

(א) הסכם המכר ייחתם לפני חתימת הסכם שיתוף במקרקעין בין הרוכשים לבין האחות השלישית - כך שהקבוצה תרכוש זכויות בקרקע המאפשרות הקמתן של 128 יחידות דיוור ותמכור מיד בדרך של איזון בהסכם שיתוף במקרקעין את הזכויות לגבי 5 יח' קרקע לאחות השלישית בדיוק באותו המחיר בו רכשה אותן.

(ב) ייחתם הסכם שיתוף במקרקעין בין האחיות המוכרות לבין האחות השלישית לפני חתימת הסכם המכר - אבל האחות השלישית לא תשלם בפועל לאחיותיה אלא אלו ימחו את הזכויות והחובות על פי הסכם השיתוף לקבוצה.

**כפי המסתמן בשלב זה, החלופה שעומדת להתממש הינה החלופה השנייה – ולפיכך, חישוב חשיפת המס יעשה לפי מחיר מכירה של 32,191,140 ₪, תמורת קרקע לבניית 123 יח"ד.**

18. כמו כן, על פי טיוטת הסכם המכר, הרוכשים ישאו בהיטל ההשבחה, בסך כולל מוערך של 4,305,000 ₪.

19. בנוסף, הרוכשים ישאו בתשלום אגרות והיטלי הפיתוח השונים, שיושתו עליהם בקשר עם הבניה על ידי רשויות התכנון ו/או על ידי עיריית פתח תקוה.

20. בנוסף, הרוכשים ישאו במס השבח החל על המוכרות ("עסקת נטו").

21. על פי המתוכנן, הרוכשים יפעלו במטרה לסיים בנייתן של לפחות 80% מיח"ד הניתנות לבניה בנכס, תוך 3 שנים מיום המכירה, וזאת מתוך כוונה לעמוד בתנאי חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים- הוראת שעה) התשע"א-2011 (להלן: "הוראת השעה").

## **ניתוח הנתונים**

### **החשיפה לפי הוראת השעה**

22. על פי הצהרתכם, הרוכשים יעמדו בתנאי הוראת השעה, ויסיימו את הבניה תוך 36 חודשים מיום הרכישה. במקרה כזה, שיעור המס שיחול על המוכרות יעמוד על 25%, לפני גילום, וכ-32%, לאחר גילום.

23. בחלופה זו, המס לתשלום עומד על כ-10,000,000 ₪ לאחר גילום.

## החשיפה ללא הוראת השעה

24. ואולם, לשם הזהירות בלבד, יובהר שאם לא יעמדו הרוכשים בתנאי הוראת השעה (שהעיקרי בהם הינו סיום הבניה תוך 36 חודשים, כאמור לעיל), הרי שאז תיתכנה שתי חלופות, הראשונה – שרשויות המס יסכימו להחיל על המוכרות את עקרונות הסכם הפשרה משנת 1999 ביחס לכל המקרקעין, כולל ביחס לחלקה 3 (שאיז התוצאה היא 75% מהתמורה בשיעורי מס מלאים, ו – 25% בשיעורי מס היסטוריים), והשניה – שרשויות המס ימסו את המוכרות בשיעורי מס מלאים.

25. בחלופה לפי הסכם הפשרה, המס לתשלום עומד על כ-15,000,000 ₪ לאחר גילום.

26. בחלופת שיעורי המס המלאים, המס לתשלום עומד על סך של 18,700,000 ₪ לאחר גילום.

## סיכום ומסקנות

27. לבקשתכם, בחנו את חשיפת המס בעסקת המזומן לרכישת קרקע לבניית 128 יח"ד תמורת סך של 33,500,000 ₪, כאשר הרוכשים יישאו בנוסף בתשלום היטל ההשבחה ומס השבח במקום המוכרים ("עסקת נטו").

28. בהתאם להצהרתכם, לפיה הרוכשים יעמדו בתנאי הוראת השעה, הרי שהעיסקת תמוסה לפי שיעור מס סופי של 25% (לפני גילום). חלופה זו מותנית, כידוע, בתנאים שונים, כשהעיקרי שבהם – סיום הבניה של 80% מיחה"ד, תוך 36 חודשים מיום רכישת הקרקע.

29. בהתאם לבדיקתנו, המס הצפוי לפי חלופת הוראת השעה, הינו בגבולות 10,000,000 ₪.

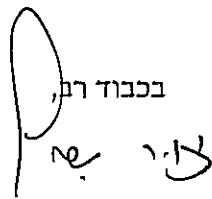
30. יודגש כי המיסוי לפי חלופת הוראת השעה איננו מותנה בהסכמת רשויות המס, אלא מעוגן בהוראות החוק עצמן, ולפיכך, כאשר יעמדו הרוכשים בתנאי הוראת השעה, העיסקה תמוסה בשיעורי מס סופיים כאמור לעיל, ללא כל ספק.

31. לצורך השלמת התמונה ולמען הזהירות, בדקנו גם שתי חלופות נוספות למיסוי העיסקה. הראשונה – מיסוי בהתאם לעקרונות הסכם הפשרה שנחתם ביחס לעסקת הקומביניציה של שנת 1995. לפי חלופה זו (המצריכה הסכמת רשויות המס להחלת עקרונות הפשרה, וכן המצאת הוכחות לכך שגם חלקה 3 נרכשה לפני שנת המס 1961), יחולו שיעורי מס מוגבלים ביחס ל – 25% מהזכויות הנמכרות, ושיעורי מס מלאים ביחס ליתרת הזכויות (75%), והשניה – מיסוי בשיעורי מס מלאים, ללא כל הקלה.

32. בדקתנו מעלה כי המס הצפוי לפי חלופת הסכם הפשרה, הינו בגבולות 15,500,000 ₪, והמס הצפוי לפי שיעורי מס מלאים, הינו בגבולות 18,700,000 ₪.

33. יצויין כי כל התחשיבים שפורטו לעיל הינם במונחי קרן מס בלבד. יש לקחת בחשבון כי כל דחיה בתשלום המס צפויה להוסיף לסכומי המס הפרשי הצמדה למדד וריבית שנתית של 4%, מיום המכירה ועד יום התשלום, וכן עלולה במקרים מסויימים להיות כרוכה בקנסות.

נשמח לעמוד לרשותך לכל שאלה או הבהרה.

בכבוד רב,  
  
צור שיץ, עו"ד