

מח' שומת מקרקעין
טלפון: 02-6559256/7
ט' כסלו תשס"ג
14 נובמבר 2002
מש- 02105602

אל:
תפוצה: א', נצי(3), בי(1), גי(3), די(2), ו'.

הנדון: הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין שומה וגביה מס' 2002 / 7

בעניין: תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (כללים בדבר הקטנת חוב מס) (הוראת שעה)
התשס"ב – 2002

כללי

1. בהתאם להוראות סעיף 34א' לחוק מס רכוש, המקנה לשר האוצר סמכות להקטין חובות מס רכוש, הותקנו תקנות מס רכוש וקרן פיצויים וכללים בדבר הקטנת חוב מס – התשס"ב 2002, להלן התקנות, לפיהן במסגרת הסדר תשלום חובות מס רכוש יוקטן החוב, התקנות מצ"ב.
2. התקנות קבעו הוראת שעה עד תום שנת המס 2002, לפיה, לנישום שישלם את חובות מס הרכוש שלו בתקופה זו – יוקטנו חובות מס רכוש ותבוטל יתרת החוב, בכפוף לעמידה בתנאי הזכאות כמפורט להלן.
3. נישום שלא ישלם את חובו עד ליום 31.12.02 לא יוכל להנות מההקלות הקבועות בתקנות, ויהיה עליו לשלם את **כל חוב המס**, כולל הקרן, הפרשי הצמדה, הריבית והקנסות בגין כל התקופה מאז היווצרות החוב.
4. התקנות חלות על כל חייב, לרבות חברות.
5. יובהר כי תשלום בגין שנת 1999 אינה באה במניין חישוב לכיסוי חובות עבר. שנת מס 1999 תשולם בכל חלופה והיא אינה חלק בתחשיב סך החובות.

תנאי הזכאות להקטנת החוב

4. התקנות קבעו שלוש חלופות לזכאות להקטנת החוב, לפי בחירתו של הנישום, אשר בהתקיים התנאים הקבועים באחת מהן, תוקטן יתרת חוב המס לאפס, כדלקמן:

החלופה הראשונה – הנישום שילם כבר בעבר במשך 20 שנות מס, לאו דווקא רצופות, לפחות את חוב מס רכוש על הקרקע במלואו (קרן לאותן שנים הצמדה וריבית) וכן ישלם את מלוא החוב לשנת 1999 כי אז תבוטל כל יתרת החוב.

החלופה השנייה – הנישום שילם בעבר מס רכוש בעד פחות מ- 20 שנות מס. במקרה כזה ישלם הנישום את חוב המס לשנת 1999, וישלים את תשלום חוב המס ל- 20 שנות מס. כל זאת בתנאי שהסכום של השלמת התשלום לשנות היתרה עד ל- 20 שנה (לא כולל התשלום לשנת 1999) לא פחת מ- 10% מחוב המס הכולל של הנישום בשל אותה קרקע. הנישום יוכל לבחור שנות מס בגינן הוא רוצה לשלם.

במידה והסכום של השלמת שנות היתרה ל- 20 שנות מס, פחת מ- 10% מחוב מס הרכוש בגין הקרקע, יצטרך הנישום להשלים את ההפרש עד 10% מהחוב, על מנת שיוכל לזכות במחיקת יתרת החוב.

יודגש כי גם לעניין חלופה זו – ילקחו בחשבון רק שנות מס שאת חוב המס שלהן שילם הנישום במלואו (קרן, הצמדה וריבית).

החלופה השלישית - הנישום ישלם את חוב המס לשנת 1999, ובנוסף - חובות מס עבור שנות מס נוספות, כשהתשלום עבור שנות המס הנוספות (למעט 1999) שווה ל- 25% משווי הקרקע כפי שנקבע לשנת המס 1999, אך לא פחות מ- 10% מכלל חוב המס בשל אותה קרקע (קרן, הצמדה וריבית).

לעניין חישוב **התשלום הכולל** בשעור 25% לפי חלופה זו, יילקחו בחשבון תשלומים שיוחסו לקרן המס בלבד, ששילם הנישום בעבר בגין הקרקע כשהם מתואמים לפי שעור עליית המדד הידוע ממועד התשלום ועד למדד הידוע בתום שנת המס 1999, והנישום יצטרך להשלים רק את ההפרש עד ל- 25% משווי הקרקע לשנת 1999.

גם לפי חלופה זו ההקלה מותנית בכך שהשלמה ל- 25% (לא כולל שנת 1999) לא תפחת מ- 10% מחוב מס רכוש הכולל, ובמידה והתשלום פחת משעור זה – יצטרך הנישום להשלים את התשלום ל- 10% מהחוב הכולל, ולזכות במחיקת יתרת החוב.

5. יודגש כי די בהתמלאות אחת החלופות – לפי הנמוכה שבהן – כדי להקנות לנישום את מחיקת החוב.

6. הזכאות להקלות בכל אחת מהחלופות, כפופה לתשלום **מלוא החוב** על פי החלופה, לא יאוחר מיום 31.12.02, לאחר מכן - לא יהא זכאי הנישום להקטנת חובו על פי ההסדר, והוראות התקנות לא יחולו עליו.

7. עוד יודגש כי החישוב צריך להתבצע ביחס לכל יחידת קרקע בנפרד, ולא ביחס לכלל חובות החייב כסכום אחד.

8. אשר לחלופת השנייה והשלישית, "רצפת התשלום" בשעור 10% מחושבת מסך חובות הנישום לא כולל חוב בגין שנת מס 1999 שכן זו תשולם בנוסף לכל חישוב.

דוגמאות

9. להלן יובאו ארבע דוגמאות להבהרת החלופות השונות:

דוגמא 1

10. ראובן הינו בעלים של קרקע משנת 1970 ועד היום, ושילם ברציפות את חובות מס הרכוש משנת 1970 עד שנת 1989 – סה"כ 20 שנות מס רצופות.

על פי חלופה 1 – אם ישלם ראובן עד ליום 31.12.02 את חוב המס לשנת 1999 בלבד (לרבות קרן המס, הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות לשנה זו בלבד), תימחק יתרת החוב של ראובן בגין הקרקע.

דוגמא 2

11. לוי הינו בעלים של קרקע משנת 1975 ושילם מס רק לשנים 1975 – 1989, סה"כ – 15 שנות מס.

על פי חלופה 2 – אם ישלם לוי עד ליום 31.12.02 את חוב המס בגין שנת 1999 בלבד (כולל קרן, הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות בגין אותה שנה), וכן, תשלום עבור 5 שנות מס מתוך שנות היתרה (כולל קרן, הפרשי הצמדה וריבית בגין אותן שנים) – תימחק יתרת החוב של ראובן.

דוגמא 3

12. שמעון הינו בעלים של קרקע משנת 1960. שווי הקרקע נכון לשנת 1999 הינו 100,000 ש"ח. שמעון שילם בשנת המס 1970 סך של 500 ל"י בגין מס רכוש, ששוויין נכון לסוף שנת 1999 הוא 10,000 ש"ח (תיאום לפי שיעור עליית המדד).

על פי חלופה 3 – אם ישלם שמעון את חוב המס לשנת 1999 (קרן, הצמדה, ריבית וקנסות לאותה שנה בלבד) **בתוספת** 15,000 ש"ח בלבד המהווים השלמה ל-25% משווי הקרקע בגין שנים קודמות, כשהם נושאים הפרשי הצמדה וריבית מסוף שנת 1999 ועד למועד התשלום בפועל, תמחק יתרת חובו של שמעון.
(לפי החישוב ש- 15,000 ש"ח + 10,000 ש"ח = 25,000 ש"ח, סכום המהווה 25% משווי הקרקע).

דוגמא 4

13. הנתונים כמו בדוגמא 3, אך כלל חובות מס הרכוש של שמעון בגין הקרקע (כולל קרן, ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות) עומדים על סך של 320,000 ש"ח, עד שנת מס 1998 וחוב המס עבור שנת 1999 בלבד הינו 3,500 ש"ח (2,500 ש"ח קרן ו- 1,000 ש"ח ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות לשנת 1999 בלבד).

על פי חלופה 3 (כמו גם על פי חלופה 2) על שמעון לשלם לפחות 10% מחוב המס בגין השנים עד 1998. התוצאה היא ששמעון לא יוכל להסתפק בתשלום חוב המס לשנת 1999 בתוספת השלמת תשלום ל- 25% משווי הקרקע (סה"כ 28,500 ש"ח = 3,500 ש"ח + 25,000 ש"ח), אלא יהיה עליו לשלם 32,000 ש"ח המהווים 10% מכלל חובותיו ובנוסף תשלום של 3,500 ש"ח בגין שנת 1999, ורק אז תימחק יתרת חובו.

תשלום מלוא החוב בעבר

14. יובהר כי הזכאות להקטנת חוב המס לפי חלופה 1, מותנית בכך שהנישום שילם את חובות המס במלואם ל- 20 שנות המס – **לפני** יום פרסום התקנות – דהיינו יום 19/9/2002.

זאת על מנת למנוע מצב שנישום ששילם כבר בעבר חלק משנות המס, וצריך להכנס למעשה לחלופה 2 או 3, יבוא וישלם את התשלום ל- 20 שנה שלא במסגרת ההסדר (תשלום רגיל), ואח"כ יבוא ויבקש לשלם רק את שנת 1999 בהתאם לחלופה 1 שבהסדר, ובכך יחמוק למעשה מהתנאי של תשלום לפחות 10% מחוב המס הכולל שבחלופות 2 או 3.

העברת תשלומים

15. לצורך חישוב החלופות השונות לא תתאפשר כל העברה של תשלומים מנכס לנכס לאחר יום פרסום התקנות. כמו כן, לא תתאפשר כל העברה של תשלומים ממערך מס רכוש למערך מס אחר, ולהיפך. בכל מקרה של דרישה להעברה כזו יש להתייעץ לפני כן במח' שומת מקרקעין בנציבות.

לאחר חישוב החלופות וקביעת סכום החוב יהיה ניתן להעביר יתרות זכות למערך מס רכוש מאת מערך אחר על מנת שיהוו תשלום של יתרת חוב המס.

תשלומים ששולמו ע"י בעלים קודמים

16. הזכאות להקטנת החוב לפי כל אחת מהחלופות, לא תביא בחשבון תשלומים ששולמו עבור הקרקע ע"י הבעלים הקודמים בנכס, בגין שנות מס בהן טרם הפך הנישום, לבעל, הקרקע לעניין החוק, לרבות תשלומים ששולמו ע"י מוריש או תשלומים ששולמו ע"י קרוב שהעביר את הנכס במתנה לקרובו.

כך לדוגמא – אדם שהיה לבעל הקרקע מאז שנת 1961 ושילם מס רכוש עבור 5 שנות מס, ונפטר בשנת 1982, והיורש שילם 10 שנות מס אחרות מאז שנת 1982. היורש לא יהיה זכאי לקחת בחשבון את 5 שנות המס ששולמו ע"י המוריש, לא לצורך חלופות 1, 2 דהיינו מניין 20 השנים, ולא לצורך חלופה 3 דהיינו - חישוב התשלום בשעור 25% משווי הקרקע.

חובות מס של בעלים קודמים

17. נישום שאינו בעל הקרקע הנוכחי אך הינו בעל חובות במס רכוש לגבי תקופת בעלותו הקודמת בנכס (כלומר – אדם שהעביר את הבעלות בקרקע לאחרים, מבלי ששילם בעבר את חובות המס בגין הקרקע).

נישום זה אף הוא יוכל להנות מההסדרים לפי החלופות השונות וגם לגביו לא יובאו בחשבון תשלומים ששילמו בעלים אחרים בדומה לאמור בסעיף 11 לעיל.

יודגש כי, נישום כזה אשר לא היה "בעל" הקרקע בשנת 1999 (מפני שמכר את הקרקע קודם לכן) יהיה זכאי להנות מההסדרים שבחלופות 1 ו-2 מבלי שיצטרך לשלם את חוב המס לשנת 1999.

עם זאת, אותו נישום לא יהיה זכאי להסדר לפי החלופה השלישית (25% משווי הקרקע לשנת 1999) מאחר וכאמור לא היה בעל הקרקע באותה שנה.

קרקע הפטורה בשנת 1999

18. נישום המבקש להסדיר את חובות מס הרכוש כאמור לעיל, אך הקרקע נשוא המס פטורה ממש בשנת המס 1999 מאחר ושונה הגדרה לענין החוק (בעקבות גמר בניה או שינוי יעוד הקרקע לחקלאית), יוכל להנות מההסדרים לפי חלופות 1 ו-2 ללא צורך בקיום התנאי של "התשלום לשנת 1999" אך מנגד לא יוכל להנות מההסדר לפי חלופה 3 באשר הסדר זה מבוסס על שווי לשנת 1999 – אשר הופך לבלתי רלוונטי מקום בו שונה הגדרה של הקרקע.

שווי הקרקע

19. בחישוב שווי הקרקע לשנת 1999, יש לקחת בחשבון את השווי המלא של הקרקע ללא כל הפחתה או הקלה בהתאם לסעיפים 13 או 13א' לחוק.

תשלום מס בידי כונס נכסים

20. במקרה של תשלום חובות מס רכוש בידי כונס נכסים, נאמן בפשיטת רגל או מפרק (לדוגמא: לצורך מכירת הנכס וכד') – יש לחשב את ההקלות לפי החלופות השונות בהתאם למצבו של הנישום בעל הקרקע ולא של כונס הנכסים.

כך לדוגמא – אם הנישום שילם מס ל- 20 שנות מס, ובשנת 1998 הוכרז כפושט רגל ומונה נאמן בפשיטת רגל על נכסיו – יוכל הנאמן בפשיטת רגל לשלם רק את חוב המס לשנת 1999 – ולמחוק בכך את יתרת חובו של החייב, ולקבל אישור להעברת הנכס בטאבו במידה ומכר את הנכס לצד ג'.

דרכי הונחה

21. הוכחת תשלום מס לגבי שנות מס בעבר (לעניין חלופה 1 או חלופה 2) תהיה אפשרית ע"י המצאת הודעות תשלום חתומות ששולמו על ידי הנישום, או בדרך אחרת לפי שיקול דעתו ובחתימתו של המנהל או סגן המנהל. יובהר כי לגבי שנות המס 1986 ואילך, רישום במחשב על תשלום מס בגין שנה מסויימת תהווה הוכחה מספקת לתשלום המס. לגבי כל שנת מס אחרת שאין בגינה הוכחת תשלום ברורה, הוכחת תשלום תתקבל רק באישור בכתב ע"י המנהל או סגנו.

הגשת השגות

22. על מנת לאפשר לנישומים לשלם את המס המגיע מהם על פי אחת החלופות שנסקרו לעיל, הוחלט, לפני משורת הדין, לאפשר לנישומים החפצים בכך **ואשר טרם הגישו השגה לשנת המס 1999**, להגיש השגה לשנת המס 1999 **בנושא שווי בלבד**, וזאת אף אם כבר חלף המועד להגשת השגה כ"ל.

יש להבהיר לנישום המבקש להגיש השגה כאמור כי אם ידחה הטיפול בהשגתו לענין השווי לאחר תום שנת המס 2002, הוא לא יהיה זכאי להנות לאחר תום שנת המס 2002 מההקלות לפי ההסדר.

לאור זאת, תינתן לנישום האפשרות לשלם בהתאם לאחת החלופות גם את המס השנוי במחלוקת (קרי – ההפרש בין המס לפי השווי שקבע המנהל לשנת 1999 לבין המס לפי השגת הנישום, וכן לענין חישוב המס לתשלום עפ"י חלופה 3), וזאת על מנת שאם ידחה הטיפול בהשגתו לאחר תום שנת המס 2002 – לא יאבד את זכאותו לפי ההסדר. אותה אפשרות תונהג גם לגבי שנות מס אחרות לגביהן מתנהל עדין הליך של השגה או ערר.

הליכי גביה

23. על מנת לאפשר לנישומים להסדיר את חובותיהם בהתאם לתקנות – יש כעקרון להקפיד עד לסוף שנת המס 2002 את כל הליכי האכיפה שהוחל בהם, ואין להתחיל בהליכי אכיפה חדשים עד אותו מועד.

24. הסדרי תשלומים

להלן ההוראות לפעולה בענין הסדרי תשלום :

- (א) למרות שבתקנות נקבע שיש לשלם את חובות המס שבגינם ניתנו ההקלות עד תום שנת 2002, הוחלט לאפשר עריכת הסדרי תשלומים.
- (ב) הסדר התשלומים ותקופתו יקבעו במסגרת הסמכויות שהוקנו למשרדים. ככל הסדר, גם כאן ההסדר ישא הפרשי הצמדה וריבית.
- (ג) יש להקפיד על מתן ערבויות לפירעון הצ'קים וציון בכתב ע"ג ההסדר שנישום שלא יעמוד בהסדר התשלומים, כל ההקלות שניתנו לפי התקנות יבוטלו והחוב במלואו יחזור לקדמותו.
- (ד) הסדר תשלומים שכולל צ'קים שזמן פירעונם לאחר תום שנת 2002 יערך אך ורק דרך בנק ישראל (שאלתת NKPC).
- הסדר תשלומים לא דרך בנק ישראל (מתן צ'קים במשרד) יערך רק עד תום 2002 דהיינו, שמועד הפרעון של הצ'ק האחרון הינו עד 31.12.2002.

25. אישורי מיסים

אישור לרשם המקרקעין על תשלום מיסים ינתן רק לאחר ששולמו המיסים בפועל. כך גם במקרה של הסדר תשלומים, אישור כאמור ינתן רק בתום תקופת ההסדר לאחר ששולמו כל התשלומים, גם של הבעלים הקודמים של אותה קרקע.

26. קנסות

קנסות לא יכללו בסכום יתרת החוב ובסכום המס בגין שנות היתרה לצורך חישוב חוב המס לתשלום, שכן קנס לא מהווה מס. לכשנקבע סכום החוב שעל הנישום לשלם לאחר ההקלות, חישוב יתרת הקנס יהא באופן יחסי כיחס שבין החוב המקורי (קרן הצמדה וריבית) לסכום החוב שנקבע לתשלום בהקלות. הקלה – וביטול נוסף של יתרת הקנס, כפופה לשיקול דעתו ובסמכותו של הממונה ו/או סגנו.

27. הקלות שלפנים משורת הדין

ההקלות עפ"י התקנות חלות על חובות מס רכוש עד שנת 1998 כולל בלבד. בכל מקרה, נישום לא יוכל להנות מהקלות "כפולות", הן הקלות במסגרת התקנות והן הקלות דרך הוועדה לביטול הצמדה, ריבית וקנסות פיגור בתשלום, אלא לפי אחת החלופות בלבד והכל לפי הענין.

28. שאילתא במחשב

לצורך מתן הקלות המס לפי התקנות, נפתחה בשאילתא 700 תת שאילתא 208 שבה יוזנו כל הסכומים שעל הנישום לשלם במסגרת ההקלות.

במקרה של הפעלת חלופה 3, לצורך תיאום הסכומים ששולמו בשיעור עליית המדד יש להעזר בשאילתא תל"ים (002) תת שאילתא 066. לתשומת ליבכם יש לקחת לצורך החישוב את סכומי הקרן ולהצמידים למדד בלבד מיום התשלום עד תום שנת 1999.

בשאלתא יוצגו סך כל החובות, בגין כל נכס בנפרד, בשלושה שדות:

- א. חובות עד 1985 (צוברת).
- ב. חובות משנת 1986 עד 1998, כולל.
- ג. וחוב לשנת 1999.

לפי אחת החלופות העובד יזין את סה"כ הסכומים שעל הנישום לשלם. הסכומים שיוזנו לשאלתא ישאו הצמדה וריבית מ-1/1/000- עד יום התשלום. בתום התשלום בפועל, המחשב יבצע איפוס של יתרת החוב. הנחיות להפעלת התת שאלתא יופצו למשרדים.

29. שמירת מסמכים

יש לשמור את כל החישובים והאסמכתאות ששימשו בסיס לקביעת ההקלות והפחתות המס. כל החומר יתוייק בתיק הנישום.

שומות שולמו

- 30. יודגש כי התקנות חלות רק על חובות מס **שטרם** שולמו, ולפיכך – בשום מקרה לא ייערך חישוב עפ"י התקנות לחובות ששולמו בעבר, ולא יוחזרו מיסים בעקבות התקנות החדשות.
- 31. בכל שאלה יש לפנות לפי העניין למחלקת שומת מקרקעין, למח' גביה או ללשכה המשפטית בנציבות.

בברכה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין