



בית הספר לנדל"ן ע"ש רוני צארום

מחברת בחינה

מיסוי נדל"ן

מרצים:

שי אהרונוביץ'

אייל מוליאן

תשע"ז סמסטר: א'

תוכן עניינים

שיעור 1 חוק מיסוי מקרקעין והזיקה לפקודה	
שיעור 2 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 מבוא ובסיס המס	
שיעור 3 רכיבי השבח	
שיעור 4 יום ושווי רכישה, ניכויים ופחת	
שיעור 5 פרק חמישי 1 לאחר תיקון 76 וחישוב המס בדירת מגורים מזכה חייבת.	
חברה שבבעלותה קניון - איגוד מקרקעין?	
מצגת פעולה באיגוד מקרקעין	
שיעור 6 חוק מיסוי מקרקעין פרק 6 פטורים שונים	
שיעור 7 חוק מיסוי מקרקעין מיסוי דירת מגורים	
מסמק - עליון - 7394_03 נכסי ראד חברה לבניין	
מסמק - עליון - 8817_04 עיריית רמת גן	
מסמק - עליון - 10846_06 בזק בעמ	
מסמק - עליון - 731_79 קנדה ישראל	
מסמק - עליון - 702_84 יובל גד	
מסמק - עליון - 5472_98 חברת הדרי החוף	
מסמק - עליון 83_156 שרבט שלום	
פש - מחוזי - 1067_99 שלמה בר	
חוק מיסוי מקרקעין	
פקודת מס הכנסה	
הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 3201	
הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 53102 הרפורמה במיסוי דירות מגורים	
סיכומי שיעור שושי מיסוי מקרקעין	
סיכומים שנה שעברה בקורס מיסוי מקרקעין	
פחת-הוראת ביצוע-עם תוספת	
היבטי מס בהתחדשות עירונית-עדכון	
מס רכישה	
הרפורמה במיסוי דירות המגורים	
חישוב השבח והמס	
סעיף 88 לפקודה	
תרגול	
טופס בחינה פברואר	
בחינה סרוקה - רונית - פברואר 2016	

**חוק מיסוי מקרקעין
והזיקה לפקודה**
מכללת נתניה
שיעור מס' 1

רקע היסטורי

- בשנת 1963 נכנס לתוקפו חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963.
- בשנת 1965 הורחבו היקפן של הוראות מיסוי רווחי הון בפקודה במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6), תשכ"ה-1965.

התוצאה ההיסטורית

משטרי המס הקיימים:

- משטר המס הפירותי- לפי חלק ב' לפקודה.
- משטר המס ההוני- לפי חלק ה' לפקודה.
- משטר המס החל על זכויות במקרקעין- לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

וועדת בן שחר (1975)

- המלצת הוועדה הייתה למזג את חוק מיסוי מקרקעין אל תוך הוראות חלק ה' לפקודה.
- הוחלט ליישם את הרפורמה בשני שלבים:
- שלב א': איחוד שיעורי המס של שני החוקים, תיאום חישובי מס וקיצוץ הפסדים.
- שלב ב': המיזוג.

סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין

(א) לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע לפי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, ... ואולם-

(1) המס שחייבים בו לפי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המצאי המוכר אישור מפקידי השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיצוץ הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים...

סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין

ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לעניין פקודת מס הכנסה. ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

7

השבח – חלק מההכנסה החייבת

- יש לכלול את השבח בדוח שמגישים לפי סעיף 131 לפקודה. יובהר כי עצם מכירת זכות במקרקעין אינה יוצרת חבות בהגשת דוח, אלא אם לא שולם המס בשיעור המיירבי לפי החוק (סעיף 131(א5) לפקודה).
- השבח מצורף לשלב הגבוה בהכנסה החייבת.
- קיצוח הפסדים על פי אישור פקיד שומה.
- מס השבח הוא מקדמה על חשבון מ"ה.

ע"א 731/79 קנדה ישראל דיבלופמנט

האם הפטור מריווחי הון, בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, חל גם על מיסוי שבח מקרקעין. בית המשפט מציון, כי הרפורמה משנת 1975 לא מיזגה בין שני משטרי המס, וכי לו היה רוצה המחוקק להביא למיזוג מלא, לא היה קל יותר מביטול חוק מיסוי מקרקעין והשאת חלק ה' לפקודה בלבד.

עמ"ה 27/90 גיבור סברניה

המערערת ביקשה לקזז את עודף המס שנגבה בשל הוצאות עודפות כנגד ריווח ממכירת מקרקעין. סעיף 181 לפקודה מאפשר לקזז הוצאות עודפות כנגד "מס" (בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים עפ"י פקודה זו). מס שבח אינו מס המוטל עפ"י הפקודה ולכן לא ניתן לקזז כנגדו הוצאות עודפות.

בעקבות פסק הדין חוק סעיף 181 וכיום ניתן לקזז מההוצאות עודפות כנגד מס שבח.

עמ"ש 1499/90 צבי שנל

המערער ביקש פטור עפ"י הוראות סעיף 9(5)ב לפקודה (נכה), על חלק השבח היחסי בפריסה. וועדת הערר החליטה כי יש לראות את השבח כחלק מההכנסה החייבת לעניין מס הכנסה אך ורק בקשר לשיעורי המס והזיכויים ממנו, ולעניין זה בלבד. מס השבח איננו מקדמה לעניין הפטורים שעפ"י הפקודה.

עמ"ש 1499/90 צבי שנל

פטור ממס אינו בגדר זיכוי ואינו בגדר שיעור מס הפטור מובא בחשבון בטרם חושבו שיעורי המס. סעיף 48ב מצביע שהמחוקק הביע עמדתו כי הפטור לנכה מכח הפקודה לא יובא בחשבון לעניין קביעת השבח כחלק מההכנסה החייבת. הערר נדחה

הוראות התאמה מפורשות

קזח הפסדים

הואיל ומס השבח הוא מקדמה ע"ח מס הכנסה, אין טעם בתשלום המקדמה מקום בו נבע למוכר הפסד מעסק או משלח יד (כנגד מכירת נכס מקרקעין ששימש בעסקו), או הפסד הון. לא ניתן לקזח הפסד שוטף. קביעת הפסד וגובהו, נתון לשקול דעתו של פקיד השומה (פס"ד דאז אלום ואורדן תעשיות).

הוראות התאמה מפורשות

- שיעורי המס- חוק מס שבח מפנה להוראות הפקודה לעניין שיעורי המס החלים על יחיד ועל חברה. לפני תיקון 42 לחוק שיעור המס על יחיד נקבע בהתאם למדרגות המס השולי, וראו את השבח כאילו היה הכנסתו היחידה של המוכר. לאחר תיקון 42 נקבע כי ההכנסה משבח תהיה בשלב השולי הגבוה ביותר (50%).

הוראות התאמה מפורשות

- (המשך שיעורי המס) בתיקון 50 לחוק נקבע כי השבח הריאלי יעמוד על 25% (ובעקבות תיקון 147 לפקודה הועמד על 20% רטרואקטיבית ליום 7.11.2001). בעקבות וועדת טרכטנברג נקבע על 25% מיום 1.1.2012 (שלוש תקופות שבח)

הוראות התאמה מפורשות

- סעיף 50 לחוק ביריבות מיסויית בין חוק מיסוי מקרקעין לחלק ב' לפקודה (פירות), יגבר המיסוי לפי החלק הפירותי כך שיחול פטור ממס שבח וחיוב במס הכנסה.

אי תחולת מנגנונים מהפקודה

פסק דין ניר יוסף

נידונה השאלה האם אשת בן הזוג הרשום זכאית לחישוב נפרד של המס בגין המכירה, או שמא תצורף ההכנסה לבן הזוג הרשום בחישוב מאוחד כאשר הכנסתו של בן הזוג גבוהה יותר?

בית המשפט קבע כי אין לראות בסעיף 48 כמשמש כור היתוך לזיהוי של השבח, אלא לאותם עניינים שנקבעו בו ושאלת חישוב נפרד או מאוחד אינם כלולים באלה.

כאשר רצה המחוקק ליישם הוראה כלשהי מן הפקודה גם על חוק מס שבח אמר כן מפורשות.

אי תחולת מנגנונים

ע"א מ.נ.מ.ב. השקעות

ועדת הערר החליטה כי הפטור במכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1 לחוק לא חל על מכירה בידי חברה משפחתית, כהגדרתה בסעיף 64א לפקודה.

בנוסף שבח של חברה משפחתית אינו בגדר הכנסתו של היחיד. סעיף 48 לחוק קובע כי יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו ולעניין זה בלבד.

הערעור שהוגש על פסק הדין נדחה

אי תחולת מנגנונים

פס"ד תל-און - לא ניתן להחיל את הפטור של פרק חמישי 1 במכירת דירת מגורים, פטור של יחיד, על מכירת דירה בידי חברה משפחתית אולם לעניין שיעורי המס ניתן להחיל את שיעורי המס של היחיד על אף שהמכירה הייתה בידי החברה.

פס"ד ק.ע.ל - ועדת הערר החילה את מנגנון המיסוי החד שלבי החל על חברת בית במסגרת הוראות חוק מיסוי מקרקעין תוך ייחוס השבח לבעלת המניות בחברת הבית שהיא מוסד ציבורי והענקת פטור לפי סעיף 61 לחוק.

בית המשפט העליון הפך את ההחלטה וקבע כי סעיף 48 לחוק מהווה "צינור" בין החוק לפקודה ולכן הכללת השבח בהכנסה החייבת הינה רק לעניין שיעורי המס והזיכויים.

תכנוני מס בתפר

הקצאה ודילול-

- החל מתיקון 50- הקצאה, כהגדרתה בחוק, איננה פעולה באיגוד ולכן לא חלים עליה מס שבח ומס רכישה.
- עמדת הרשות הייתה כי במקרים של דילול מלא, או דילול מהותי, מדובר במכירה של זכויות באיגוד מקרקעין הנתונה לשומת החוק כיוון שהשימוש במנגנון ההקצאה הינו מלאכותי.
- תיקון 76 לחוק- חייב במס רכישה.
פס"ד גזית גלוב
פס"ד גיא גוב

תכנוני מס בתפר

קבוצות רכישה-

- רכישת קרקע ויצירת מנגנון חחי (הסכם שיתוף והסכמי משנה) שיוביל את הקבוצה לנכס בנוי.
- תיקון 69 לחוק- במע"מ עסקת אקראי, למס רכישה הזכות הנמכרת דירת מגורים- נותרה בעינה השאלה מה מעמדו של המארגן: מתווך/מוכר זכויות במקרקעין.
פס"ד יהודה לנג
פס"ד קווי נד"ן
פס"ד תפוח פו

תכנוני מס בתפר

חברות ארנק-

- חברה המעסיקה בדרך כלל עובד אחד (שהוא גם בעליה היחיד) בעל הכנסה גבוהה באופן ניכר מהממוצע, שעבודתו היא באופן מסורתי משרת שכיר או עצמאי. שימוש בחברת ארנק יוצר הפחתה בתשלומי מס לבעליה, בהשוואה לתשלומי המס שהיה צריך לשלם כשכיר, וכן מעניק יתרונות פוטנציאליים אחרים.

חוק ההתייעלות הכלכלית - 2015-2016

- דיווח על חוות דעת יועצי מיסוי - רשות המסים מבקשת לחייב את מגיש הדוח לציין האם תוצאת המס אליה הגיע נשענת על חוות דעת מיסוי.
- הוסף לפקודה אולם לא חל על חוק מסמ"ק.

חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה),
התשכ"ג-1963
מבוא ובסיס המס
מכללת נתניה
שיעור מס' 2

עקרונות יסוד בדיני המס

- **עקרון המימוש** - מיסוי הריווח / הכרה בהפסד הנובע ממימוש בפועל ולא מעליית ערך/ ירידת ערך לא ממומשת.
- **דוקטרינת המקור** - מיסוי הכנסה בהתאם למקור ממנו הופקה **מקור הונו** (מכירת העץ) **מקור פירותי** (בעיקר סעיפים 2 ו 3 לפקודה).
- **עקרון רציפות המס** - בכפוף לחריגים, אורך חיי הנכס ימוסה במלואו.

עקרונות יסוד בדיני המס

- **עקרון המהות הכלכלית** - מיסוי העסקה בהתאם למהותה הכלכלית ולא בהתאם ללבוש החיצוני שהולבש לה ע"י הצדדים (לדוגמה- מכירת קרקע והזמנת שירותי בנייה).

חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949

- פרי יצירה ישראלית מקורית- 1949
- החוק אופיין במספר רב של פרצות שאפשרו להימנע מתשלום המס.
- תכנון המס השכיח – "הקצאה והדחה" - רכישת מקרקעין באמצעות חברה, בשלב מאוחר יותר במקום למכור את המקרקעין או את המניות, הקצאת מניות חדשות והפיכת המניות "הישנות" למניות נדחות.

חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963

- חוק מקיף ביותר אשר נועד לסגור את הפרצות הרבות שהיו בחוק משנת 1949.
- עד היום היו 87 תיקונים לחוק.
- בשנת 2000 שונה שמו של החוק לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג – 1963
- ביום 18.2.08 שונה שמו לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963.

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

- מכוח חוק מיסוי מקרקעין מוטלים שני סוגי מס-
 - מס שבח- מס ישיר
 - מס רכישה- מס עקיף
- החוק ממסה מכירת זכויות ישירה במקרקעין ("זכות במקרקעין") ומכירת זכויות במקרקעין בעקיפין ("פעולה באיגוד מקרקעין").

בסיס המס

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין
הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין-
 (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
 (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

בסיס המס

סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין
הטלת המס על פעולה באיגוד מקרקעין-
 " המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין".

התוצאה ההיסטורית

משטרי המס הישיר הקיימים בישראל:

- משטר מס פירותי- לפי חלק ב' לפקודה.
- משטר מס הוני- לפי חלק ה' לפקודה.
- משטר המס החל על זכויות במקרקעין חכויות באיגוד מקרקעין- לפי חוק מיסוי מקרקעין.

סעיף 88 לפקודת מס הכנסה

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט-

- (1) מטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי...
- (2) מלאי עסקי
- (3) זכות חזקה במקרקעין בין שבדין בין שביושר המשמשים למגורים
- (4) זכויות במקרקעין חכיוות באיגוד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילו לא הפטור...

נפקות משטר המס החל

- מס ריווח הון- יוטל מס ישיר בלבד (זהה).
- מס שבח מקרקעין- יוטל מס ישיר (זהה) וכן מס עקיף, מס רכישה.

הוראות התאמה

- סעיף 48ב- לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו- מס השבח מקדמה על חשבון מס הכנסה.
- סעיף 50- ביריבות בין חוק מיסוי מקרקעין לחלק ב' לפקודה (המשטר הפירותי), יגבר המיסוי לפי החלק הפירותי כך שיחול פטור ממס שבח וחייב במס הכנסה.

בסיס המס

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין
 הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין-
 (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על
 השבח במכירת זכות במקרקעין.
 (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על
 יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

בסיס המס

נדרשים שני אלמנטים למיסוי עפ"י החוק-
 • "מכירה"
 • "זכות במקרקעין"

"זכות במקרקעין"

סעיף 1 לחוק-
 "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה
 על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבישר לרבות
 הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת
 תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולעניין הרשאה
 במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה
 הקצרה מעשרים וחמש שנים; לעניין זה –

"זכות במקרקעין"

- "הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;
- "מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;
- "חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

"זכות במקרקעין"

- "חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

הגדרת "זכות במקרקעין"

- חוק המקרקעין, תשכ"ט – 1969 קובע חמש זכויות קנייניות: בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה חכות קדימה.
- הגדרת "זכות במקרקעין" הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין אינה חופפת לזכויות במקרקעין הקנייניות.

"זכות במקרקעין"

זכות בנייה	זכות בנייה	זכות הרשאה (זכויות רישום)
זכות החכירה ארוכת טווח	זכות מגורים	זכות החכירה קצרה טווח
זכות החכירה קצרה טווח		זכות מגורים

בעלות

- זכות הבעלות הינה הזכות המלאה במקרקעין.
- אגד של זכויות (להשכרה, זיקת הנאה, שיעבוד, הרשאה, זכות קדימה ועוד).
- כ 93% מהקרקעות בישראל הינן קרקעות בבעלות המדינה ורק כ 7% בבעלות פרטית.
- חוק יסוד מקרקעי ישראל אוסר על העברת הבעלות במקרקעי ישראל (למעט מס' חריגים) ולכן רוב הזכויות המקסימאליות שבדי הציבור הן פחותות מבעלות והן מסוג של חכירה/ הרשאה.
- בעלות שבדין וכן בעלות שבישור (זכויות חחיות)

הרשאה

הרשאה שניתן לראות מבחינת תכנה בעלות- חייבת במיסוי מקרקעין.

הרשאה במקרקעי ישראל-חייבת במיסוי מקרקעין אף אם ניתנה היא לתקופה קצרה מ 25 שנים (תיקון 33- פס"ד שרבט ומחסרי).

הרשאה שלא נוהג לחדש מעת לעת- חייבת במס עפ"י הפקודה (פירותי/ הוני).

זכות ההמלצה

- האפשרות הניתנת לאגודה להפנות משתכנים לחתימה על הסכם פיתוח, שמקורה בהחלטת מועצה אינה מהווה זכות במקרקעין ולכן מכירתה תהא חייבת במס ריווח הון/ פירותי (פס"ד מפלסים).
- האפשרות הניתנת להפנות משתכנים לחתימה על הסכם פיתוח שמקורה בהסכם חכירה מהווה זכות להורות על הענקתה של זכות וחייבת במיסוי מקרקעין (פס"ד יובל גז).

אופציית חכירה

- "חכירה לתקופה" - התקופה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע מכוח כל זכות עפ"י הסכם, למוכר או לקרובו, או זכות ברירה (אופציה).
- פס"ד בזק- אי מימוש האופציה מבטל את אירוע המס.
- המועד לבחינת תקופת החכירה - מועד ההסכם הראשוני.

זכויות בנייה

- פס"ד ר.א.ר.ד - זכויות הבנייה הינן זכויות במקרקעין הנתונות לשומת חוק מיסוי מקרקעין, הגם שאינן פזיות מוחשיות. זכויות אלו מגלמות את פוטנציאל השימוש במקרקעין הפיזיים והן בעלות משמעות כלכלית.
- פס"ד הדרי החוף - עצם פרסום תב"ע המגדילה זכויות בנייה אינה אירוע מס, אלא בשעה שמתלווה להגדלה זו מסגרת חחית מסחרית.

מכירת זכויות בנייה/ניוד - חייב במיסוי מקרקעין

דיירות מוגנת

- "חכירה לתקופה" - סעיף 1 לחוק; הגדרה עוסקת בזכות חכירה **מכוח הסכם**. זכות דיירות מוגנת הינה יציר החוק (חוק הגנת הדייר).

דיירות מוגנת בעסק - חייבת במס ריווח הון.
דיירות מוגנת בדירת מגורים - אינה חייבת במס כלל (ממועטת מהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה).

דירה בחו"ל

- חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק טריטוריאלי- הגדרת "קרקע" בסעיף 1 לחוק קובעת כי החוק יחול על מכירת זכויות בקרקע בישראל (בין בידי תושב ישראל ובין בידי תושב חוץ).
- סעיף 16א מרחיב את תחולת החוק גם על ה"אזור"- יהודה ושומרון וחבל עזה, זאת כאשר המוכר הוא ישראלי.

מכירת דירה בחו"ל- מס ריווח הון

פולש

- פולש אינו מחזיק ברשות הבעלים ולכן אינו מחזיק בזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק.

פיצוי לפולש לשם פינויו מהמקרקעין- חייב במס ריווח הון

"מקרקעין" - סעיף 1 לחוק

"מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע.

הגדרת "מקרקעין"

- סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר: **"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;**
- לעומתו חוק המקרקעין, התשכ"ט – 1969 מגדיר: **"מקרקעין" - קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה;**

היקף הזכות במקרקעין

- יחידת המיסוי** - מכירת מקרקעין לצד/ יחד עם נכסים נוספים כגון: מטלטלין (מחוברים ונתיקים), מוניטין, הסכמי שכירות, הזמנת שירותי בנייה, הוצאות פיתוח וכדו'.
- מבחן המהות הכלכלית** - פס"ד יהודה לנג, פס"ד וילאר נכסים, פס"ד שרביט, פס"ד מלונות צרפת ועוד.

היקף הזכות במקרקעין- מחוברים/ נתיקים

• בע"א 8817/04 עיריית ר"ג ואח' נ' מנהל מסמ"ק מרכז (מסים כ/2, ה-6), קובע ביהמ"ש העליון: מחוברים הניתנים להפרדה אינם בגדר "מקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. מיטלטלין אשר ניתן להפרידם בהסרת ברגים (למשל הכיסאות של התאטרון) ולאחר הפרדתם הם שבים להיות בעלי אופי "עצמאי", שווים יופרד משווי המקרקעין לצורך חישוב המס.

היקף הזכות במקרקעין- מחוברים/ נתיקים

• ו"ע 2010-01 מלונת צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מסמ"ק ירושלים: מעלית, מערכות חשמל וחיווט, מערכת מיזוג אוויר (למעט המנועים), הינן מטלטלין שאינם ניתנים להפרדה משווי המקרקעין לעניין חוק מסמ"ק.

היקף הזכות במקרקעין- מחוברים/ נתיקים

ע"א 2587/12 מלונת צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מסמ"ק י-ם:

• ביהמ"ש העליון מותח ביקורת על מבחן "הבורג": **בטכנולוגיה דהיום ניתן להעתיק בתים ומבנים ממקומם, וברי כי אין בכך כדי להפוך את הבתים למיטלטלין. אף את מגדל אייפל, על פי הדוגמה שהביא המשיב, ניתן לראות כמיטלטל אחד גדול, שהרי ניתן לפרקו לקורות.**

היקף הזכות במקרקעין- מחוברים/ נתיקים

ביהמ"ש העליון קובע מבחינים:

- מבחן הכוונה: מבחן עיקרי לפיו נבחן האם הכוונה היא שהמטלטלין יהיו מחוברים דרך קבע למקרקעין
- המבחן הכלכלי – ירידת ערך דרמטית של המיטלטלין במידה ויופרד
- מבחן האובייקט שנותק - האם האובייקט (המחוברים) מאבד את זהותו ואופיו העצמאי לאחר ניתוק?
- מבחן המקרקעין – האם אופי חוות המקרקעין לאחר ניתוק המחוברים משתנים?
- "מבחן הגג": מבחן השכל הישר

בסיס המס

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין
הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין-

(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

"מכירה" - סעיף 1 לחוק

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

- הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
- הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
- הענקתה של זכות להורות על הענקת, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

"מכירה"

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים;

מכירה לעניין החוק

- ההגדרה רחבה ביותר שמטרתה ללכוד ברשת המס את כל קשת הטרנסקציות המשפטיות והכלכליות של המקרקעין.
- בניגוד לחוק המקרקעין לפיו עסקה במקרקעין חייבת להיות בכתב (סעיף 8 לחוק המקרקעין), עסקה לצורך חוק מסוי מקרקעין יכולה להיות גם בע"פ (ע"א 80/83 מס שבח ת"א נ' רחנברג).

"מכירה"

מכירה	מכירה	מכירה	מכירה
מכירה	מכירה	מכירה	מכירה
		מכירה	מכירה

תמורה

- בכסף ו/או בשווה כסף
- למנהל סמכות להתערב בתמורה החזית שקבעו הצדדים בהתקיים אחד החריגים הקבועים בהגדרה "שוויה של זכות פלונית".

ללא תמורה

- גם מתנה הינה מכירה לצורך החוק ולכן חייבת במס.
- בסיטואציות מסוימות המחוקק העניק פטור ממס להעברות ללא תמורה (בין קרובים, למוסד ציבורי, למדינה ועוד).

הקנייה לנציג עפ"י דין- סעיף 3 לחוק

- הקנייה לנאמן, לאפוסטרופוס למפרק או לכונס נכסים עפ"י החוקים המנויים בסעיף אינה מכירה.
- במכירת הנכס ע"י הנציג יחושב המס עפ"י נתוני הרכישה של הבעלים ולא של הנציג.

הורשה - סעיף 4 לחוק

- הורשה איננה מכירה.
- מכירת נכס מנכסי העיזבון בידי היורשים מהווה **מכירה** (סעיף 5 (ג)(1) לחוק).
- חלוקת עיזבון ראשונה בין יורשים - **אינה מכירה** כל עוד לא שולמו תשלומי איזון מחוץ לעיזבון (סעיף 5(ג)(4)).
- ניתן לחלק ירושה ממספר עיזבונות ובלבד שבין המורשים מתקיימים יחסי קרבה של בני זוג או ילד והורו וטרם הסתיימה החלוקה.

העברה אגב גירושין - סעיף 4א לחוק

- העברה בין בני זוג הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, ביניהם ו/או מהם לילדיהם, אינה מכירה.
- דחיית מס

מכירה כפויה סעיף 5(א) לחוק

- מכירה שלא ע"י הבעלים עפ"י תביעה לחלוקה, או לשם פירעון משכנתא, שיעבוד או חוב פסוק או בהליכי הוצל"פ **וכן הפקעת**, מהוות מכירה לצורך החוק.

שינוי ייעוד עסקי - סעיף 5(ב) לחוק

שינוי ייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי-

- אם חלפו 4 שנים מיום הרכישה עד ליום ההעברה ייראו את ההעברה כמכירה (דחיית תשלום המס).
- לא חלפו 4 שנים לא יראו את ההעברה כמכירה.

שינוי ייעוד תכנוני והגברת זכויות

פס"ד הדרי החוף - עצם פרסום תב"ע המגדילה זכויות בנייה אינה אירוע מס, אלא בשעה שמתלווה להגדלה זו מסגרת חחית מסחרית.

מכירת זכויות בנייה/ניוד - חייב במיסוי מקרקעין

פיצויי פגיעה

- פיצויים המשתלמים מכוח סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין ירידת ערך מקרקעין כתוצאה מפרסום תכנית פוגעת - חייבים במס ריווח הון (פס"ד כרפיס (מע"מ) ופס"ד סדרי).
- פיצויים בגין ירידת ערך המשולמים מכוח הפקעה עפ"י אחד מחוקי הפקעה - חייבים במיסוי מקרקעין.
- פיצויי על ירידת ערך בגין החלק הנותר לאחר הפקעה - חייב במיסוי מקרקעין (פס"ד קסנר).

חלוקה מריווחי שיערוך - סעיף 5(ה)
לחוק

- ביצעה חברה חלוקה מריווחי שיערוך כאמור בסעיף 1א100 לפקודה יראו את הזכות במקרקעין בשלה בוצע השיערוך כאילו נמכרה ביום החלוקה ונרכשה מחדש.

רכיבי השבח
מכללת נתניה
שיעור מס' 3

הגדרת "מכירה" סעיף 1 לחוק

- סעיף 1 מגדיר מהי "מכירה" לענין החוק. ההגדרה רחבה ביותר על מנת שתכיל כל טרנסקציה במקרקעין שמהווה כלכלית את מכירת ה"זכות במקרקעין".
- בניגוד לחוק המקרקעין לפיו עסקה במקרקעין חייבת להיות בכתב (סעיף 8 לחוק המקרקעין), לצורך חוק מיסוי מקרקעין יכולה להיות גם בע"פ (ע"א 80/83 מס שבח ת"א נ' רחנברג).

הגדרת "מכירה" סעיף 1 לחוק

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה-

- גם מכירה ללא תמורה (מתנה) מהווה מכירה.

הגדרת "מכירה" סעיף 1 לחוק

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

הקניית שאינן מכירה - סעיף 3 לחוק

● סעיף 3 לחוק קובע:

הקנייה לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לעניין חוק זה.

הורשה איננה מכירה - סעיף 4 לחוק

● סעיף 4 לחוק קובע:

"הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה"

הורשה - סעיף 5(ג)

- מתי מסתיים הליך ההורשה?
- פס"ד אהובה אדלה שפיר – ע"א 499/85 – יש להבחין בין יורשים הזוכים בחלק מסוים במקרקעין שלגביהם תהליך ההורשה תם עם קבלת הנכס לבין יורשים הזוכים ביתרה כספית שלגביהם תהליך ההורשה מסתיים עם קבלת התמורה הכספית.
- בעקבות פסק הדין תוקן החוק והוסף לו סעיף 5(ג).

הורשה - סעיף 5(ג)1

- מכירת נכס הנמנה עם נכסי העיזבון בידי מנהל העיזבון- מי המוכר? העיזבון או היורשים?
- בדין הישראלי אין מעמד משפטי ל"עיזבון" כבעלים ולכן הסעיף קובע כי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין הנמנים על נכסי עיזבון, רואים אותה כמכירה בידי היורשים.

סעיף 5(ג)4 – חלוקת עיזבון בין יורשים

- היורשים רשאים לחלק ביניהם את נכסי העיזבון, באופן שונה מהחלוקה שציווה המוריש (בצוואה) או שקבע המחוקק (על פי חוק הירושה).
- תשלומי איון שמקורם מחוץ לנכסי העיזבון, בכסף או שווה כסף, מכירה חלקית.
- רק החלוקה הראשונה שלאחר ההורשה תהנה מהסעיף חלוקות נוספות לאחר מהוות מכירה.
- ניתן לחלק בהתאם לסעיף גם שני עיזבונות בתנאי שהמורשים הינם בני זוג או הורה וילד.

העברה אגב גירושין- סעיף 4א לחוק

העברת זכות במקרקעין, או זכות במקרקעין, הנעשית אגב גירושין לבן הזוג, או מבני הזוג לילדיהם איננה מכירה.

- "בני זוג" - לרבות ידועים בציבור (פס"ד עליזה לבנון)
- "בני זוג" - לרבות בני זוג מאותו המין (הנחיית היועץ המשפטי לממשלה).

סעיף 5(א) – מכירות כפויות

- מכירה שלא ע"י הבעלים ע"פ תביעת חלוקה או לשם פירעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או ע"י הליכי הוצאה לפועל – מהווה מכירה.
- הפקעה עם תמורה – מהווה מכירה.
- הפקעה ללא תמורה אינה מהווה מכירה (ע"פ חלק מחוקי הפקעה ניתן להפקיע חלק מהמקרקעין (לכל היותר 40%) ללא תמורה).

סעיף 5(ב) – שינוי יעוד

- הפיכת נכס קבוע בעסק למלאי עסקי, או העברת נכס פרטי לעסק והפיכתו בעסק למלאי עסקי קובע הסעיף:

(א) אם חלפו 4 שנים מיום הרכישה המקורי של הזכות לתקיים בעת שינוי היעוד "מכירה".

(ב) אם לא חלפו 4 שנים מיום הרכישה זו איננה מכירה.

בסיס המס

- סעיף 6 קובע את הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין:
 - (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
 - (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

שבלונת המס

X	שווי מכירה
(Y)	יתרת שווי רכישה
W	שבח (הפסד)

- יתרת שווי רכישה (סעיף 47) – שווי רכישה + ניכויים – פחת.

יום המכירה - סעיף 19 לחוק

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם - ...

- הכלל: "יום המכירה" הוא המועד בו נעשתה המכירה.

יום המכירה

- על פי חוק החחים חחה בר תוקף הוא חחה שהתקיימו לגביו:
 - א. גמירות דעת – הצדדים גמרו אומר בדעתם להתקשר בהסכם.
 - ב. מסוימות – אותה הסכמה כוללת הסכמה על מספר פרטים יסודיים: זיהוי הממכר, מהי התמורה, מיהם הצדדים.
- ע"א 80/83 מס שבח ת"א נ' רחנברג – לצורך הטלת מס שבח אין צורך בדרישת כתב.

יום המכירה

- האם זיכרון דברים מהווה "חחה" אשר מקים "יום מכירה"?

יום המכירה

חחה עם תנאי מתלה

ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח- בהתאם לסעיף 27 לחוק החחים, יכול שיהיה חחה מותלה בקיימו של תנאי כלשהו.

- על פי דיני החחים, חחה זה שלם מרגע כריתתו ורק תוצאותיו של החחה מושעות עד להתקיימות התנאי.
- חחה אשר תוקפו מותנה בתנאי (שאינו מכוח הדין) תקף מבחינת דיני המס מרגע כריתתו.
- חחה אשר תוקפו מותנה בתנאי מן הדין, למשל חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, יום המכירה הוא יום אישור המכירה ע"י בית המשפט.

יום המכירה - חריגים

- **הליכי הוצאה לפועל – סעיף 19(1)** – היום שבו הושלמה המכירה ע"י הרשות המוסמכת לכך. על פי החב"ק זהו יום אישור ראש ההוצל"פ.
- ע"א 9559/11 **מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים ואח'** – מאשרר את עמדת רשות המסים לפיה יום אישור הזוכה במכרז ע"י רשם ההוצל"פ הינו יום המכירה לעניין חוק מסמ"ק.

יום המכירה

יום המכירה בהפקעה – סעיף 19(2)

מהי הפקעה? שישה יסודות:

1. רכישה.
2. כפויה – מכוח חוק. מכירה מרצון לא תחשב להפקעה.
3. של זכות במקרקעין.

יום המכירה

4. ע"י המדינה או מטעמה.
5. לצורכי ציבור.
6. כנגד פיצוי – הפקעה (עד 40%) ללא מתן פיצוי לא תחשב למכירה לפי החוק.

בהפקעה- יום המכירה יהיה היום בו הועמד הפיצוי לבעל הזכות, או אם הוגשה תביעה וביהמ"ש פסק פיצוי הגבוה ב- 50% מהפיצוי שניתן בתחילה.

יום המכירה

במכירות בידי רשות מקרקעי ישראל – סעיף 19(3)

- יום המכירה יהיה היום בו אושרה העסקה על ידי רמ"י (או על ידי מי שהוסמך על ידו לכך).

דחיית יום המכירה – סעיף 19(א3)

- במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף (עסקת קומביניציה) יהיה יום המכירה - יום אישור התכנית.

שווי המכירה

הכלל-

- 17(א) - שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות כאשר היא נקיה מכל שיעבוד, משכנתא, התחייבות וכו'. חריג-
- נכס המוחזק ע"י דייר מוגן. במקרה זה שווי זכות הבעלות המוערך הינו כ- 40% משווי הזכות כאשר היא נקיה.

הגדרת "שווי" – סעיף 1

"שווי" של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שגששו בכתב ושבחן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;

הגדרת "שווי"

בהתאם להגדרה:
 הכלל-
 שווי השוק (מכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון).
 חריג-
 א. עסקה שנעשתה בכתב.
 ב. התמורה נקבעה בתום לב.
 ג. אין יחסים מיוחדים בין הצדדים.
 במקרה זה שווי המכירה יהיה התמורה המוצהרת.

הגדרת "שווי"

- ע"א 38/86 אסתר רוט נ' מנהל מס שבח (מיסים ג/6, ה-5) – כאשר התמורה החוזית הינה 50% משווי השוק, יש בהפרש זה להעיד כי קיים חוסר תום לב, ועל הצדדים להפריך הנחה זאת.
- עמדת מס הכנסה – 30% פחות משווי השוק מהווה חוסר תום לב.
- ע"א 3632/01 חדיג'ה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (מיסים ז/2, ה-8) – מבחן ה-30% אינו מוחלט.

התמורה המוצהרת

לתמורה החוזית ייוספו תשלומים או התחייבויות של המוכר שהקונה נטל על עצמו, לדוגמה:
 היטל השבחה, מס רכוש שלא שולם וכדו'.
 ע"א 2960/95 מנהל מס שבח נ' שרביט-תשלום אגרות פיתוח ע"י הרוכש יצורפו לתמורה החוזית רק אם הפיתוח בוצע בפועל.
 פס"ד פרידמן חכשורי- התחייבות הרוכשת לפנות מהמקרקעין פולשים ומחזיקים מהווה נטילת התחייבות בשם המוכר שיש לצרף לתמורה החוזית.

שווי המכירה

- 17(ב) - בהפקעה שווי המכירה יהיה בהתאם לפיצויים ששולמו (מנהל מיסוי מקרקעין לא יעלה את השווי גם אם ישנה סטייה ניכרת משווי השוק).
- 17(ג) - כנ"ל במכירות כפויות שסעיף 5 דן בהם.
- 17(ד) - כאשר הרוכש לוקח על עצמו את תשלום מס השבח של המוכר, תחושב התמורה לפי שיטת ה"גילום המלא" (לפי סעיף 15 מוטל תשלום מס השבח על המוכר).

היוון

פס"ד המכון הגיאופיסי - ו"ע 1289/01 מיום 03.04.06

- הסכם מכירה מיום 31.12.99 תמורת כ- 6.3 מיליון דולר. ע"פ ההסכם 25% מהתמורה תשולם עם החתימה ובסמוך לה (עד כחודש וחצי לאחר החתימה), והיתרה תוך חצי שנה ועם מסירת החזקה לרוכש.
- על פי תנאי ההסכם, הקונה יכול להקדים בתנאים מסוימים כל תשלום, ובמקרה זה, יופחת מהתשלום שיעור הלייבור בתוספת 1.5% בגין תקופת ההקדמה.

היוון

- בפועל לא הוקדמו התשלומים.
- ביום 05.04.00 הגישה העוררת תיקון לדיווח לפיו התמורה הינה כ- 5.8 מיליון דולר, וההפרש בסך של 0.5 מיליון מגלם את הריבית המצטברת בגין דחיית התשלומים. העוררת הודיעה כי תכלול את ההפרש כהכנסות מימון בדוחות ל- 2000 ו- 2001 (וכך אכן עשתה).

היוון

וועדת הערר בעניין המכון הגיאופיסי:

- בכל עסקת תשלומים המתפרסת לאורך תקופה יש בהכרח מרכיב מימון – "זכות לקבל מזומנים בעתיד בתמורה בעד נכס אין דינה לעניין שווי התמורה כדין מזומנים".
- שנה וחצי אינו אשראי לזמן קצר והשפעת ההיוון (כ) – (10%) הינה מהותית.

היוון

- הצדדים לעסקה נתנו ביטוי למרכיב המימון בעסקה ו"גילו את דעתם" כי התמורה הכוללת מגלמת בתוכה את מרכיב המימון.
- אם היה ניתן לקוונים לאחר בתשלומים אזי לא היה ספק כי ה"ה וריבית שנצברו לאחר יום המכירה אינם חלק משווי המכירה.
- על פסק הדין הגוש ע"י הרשות ערעור לעליון. בפשרה נקבע כי הערעור התקבל. (06.11.07)

היוון

ו"ע 1305/04 חכים נ' מסמ"ק מרכז - צמצום פס"ד המכון הגיאופיסי.

האם ההסכם מגלם בתוכו עסקת מכר ועסקת אשראי-

- אומד דעת הצדדים-
- ככל שגילו בהסכם במפורש או במשתמע כי התמורה מכילה גם מרכיב מימוני ונקטו צעדים בעולם המעשה.
- מרכיב המימון בעסקה הוא מהותי.

היוון

בנוסף ביהמ"ש מפנה לתקן 25 החשבונאי לפיו הבחינה האם לצד עסקת הבסיס יש גם עסקת מימון צריכה להיעשות על רקע הסביבה הכלכלית בה פועל התאגיד או בה מתממשת העסקה ובכלל זה תנאי האשראי בפועל באותו ענף.

מאחר ומועד המסירה הצפוי על פי ההסכם הוא 24 עד 36 חודשים הינו מועד סביר בעסקאות קומבינציה, אין מקום להוון.

- בעסקאות מקרקעין דחייה של כ - 12-18 חודשים לא מצריכה היוון.

היוון

בנוסף ביהמ"ש מפנה לתקן 25 לפיו הבחינה האם יש גם עסקת מימון צריכה להעשות על רקע הסביבה הכלכלית בה פועל התאגיד או בה מתממשת העסקה ובכלל זה תנאי האשראי בפועל באותו ענף.

לכן מאחר והצדדים צפו שתוך תקופה של 24 עד 36 חודשים תמסרנה הדירות (כמקובל בעסקאות קומבינציה) אין צורך להוון.

- בד"כ דחייה של כ - 12-18 חודשים לא מצריכה היוון

היוון

ו"ע 12-09-33596 מידטאון בע"מ נ' מנהל מסמ"ק ת"א:

- ביום 14.6.11 רכשה העוררת מתנובה את זכויותיה במקרקעין תמורת סך של 530 מיליון ₪ + מע"מ.
- בחוזה נקבע כי התמורה תשולם בשלושה תשלומים: במעמד החתימה - 50 מיליון ₪ + מע"מ; 82.5 מיליון ₪ + מע"מ שישה חודשים לאחר החתימה; ו-397.5 מיליון ₪ + מע"מ אחרי 12 חודשים.

היוון

העוררת קבעה בשומת מס הרכישה כי שווי הרכישה הינו 509,435,089 ₪. המשקף לגרסתה את השווי המהוון של העסקה לפי שיעור הריבית שמחייב אותה הבנק שמממן 65% מהעסקה.

ביהמ"ש העליון אינו מקבל את השומה של הרוכשת וקובע:

- בהסכם נקבעה אפשרות של הקדמת התשלומים מבלי שהדבר יתבטא בהקטנת התמורה, ומכאן שהצדדים לא התכוונו לעסקת אשראי.

היוון

- בעניין המכון הגיאופיסי נקבע, כי הצדדים נתנו ביטוי למרכיב המימון שבעסקה, וכי התמורה שנקבעה מגלמת בתוכה את מרכיב המימון. על כן, נפסק שם, כי יש להוון את התמורה החוזית - מה שאין כן במקרה דנן.
- אין לראות את רישום ערך הנכס בספרי החברה בסכום המהוון כראיה, כיוון שהרישום נעשה לאחר שהעוררת ביקשה לתקן את הצהרתה המקורית.

יום ושווי רכישה,
ניכויים ופחת

מכללת נתניה
שיעור מס' 4

1

2

יום הרכישה

- עיקרון רציפות המס – לאורך חיי הנכס, אין תקופה שלא ישולם עליה מס, מחד, ואין תקופה עליה ישולם מס יותר מפעם אחת, מאידך.
- הכלל לקביעת יום הרכישה- סעיף 137(1) רישא לחוק:
יום הרכישה של הזכות במקרקעין הנמכרת הינו היום שנקבע כיום מכירה לגבי מי שממנו רכש המוכר את הזכות (יום המכירה בעסקה הקודמת).

3

שווי הרכישה

- כעקרון, "שווי הרכישה" הולך במקביל לקביעת "יום הרכישה".
- שווי הרכישה תואם לשווי המכירה שנקבע לצורך מס השבח בעסקה הקודמת (סעיף 21(ב) לחוק).
- סעיף 22 - במכירת חלק מהזכות – שווי חלקי, במכירת חלק בלתי מסוים כאשר הנכס הנמכר נרכש במספר מועדים, יילקח חלק יחסי מכל רכישה ורכישה (ע"א 45/80 יואל קלמס).

4

שווי הרכישה

- במכירת חכירה יהא שווי הרכישה שווי יחסי התואם את שווי השוק של החכירה (סעיף 24 לחוק).
- במכירת מקרקעין בהם נמכרה בעבר זכות חכירה יופחת משווי הרכישה בהווה שווי הרכישה שנקבע בעבר לחכירה (סעיף 25 לחוק).

5

יום ושווי רכישה במכירת זכות שקיבל המוכר בירושה

- נבחין בין שני מקרים:
- כאשר המוריש נפטר לפני 01/04/81 (יום ביטול מס עזבון)**
- יום רכישה - יום פטירת המוריש - 37(1)ו).**
- שווי הרכישה - שווי הזכות ביום פטירת המוריש, ואם נקבע שווי לצורך מס עזבון - השווי שנקבע- 26(א)1).**

6

יום ושווי רכישה במכירת זכות שקיבל המוכר בירושה

- כאשר המוריש נפטר ביום 01/04/81 או לאחריו-**
- יום רכישה - היום שהיה נקבע אילו הזכות נמכרה ע"י המוריש - מנגנון "כניסה לנעלי המוריש" - 37(1)ז)**
- שווי הרכישה - השווי שהיה נקבע אילו הזכות נמכרה ע"י המוריש - כניסה לנעלי המוריש - 26(א)2).**

7

יום ושוי רכישה
כשהזכות הנמכרת הגיעה למוכר ללא
תמורה

נבחין בין שני מקרים:
מתנה שלא הייתה פטורה ממס לפי הוראות החוק (למשל מתנה למי שאינו קרוב):

- **יום הרכישה** – יחול הכלל הקבוע בסעיף **137(א) רישא**.
- יום מתן המתנה שהוא בעצם יום המכירה
- **שוי הרכישה** – שוויה של הזכות הנמכרת ביום שהתקבלה – **סעיף 29 רישא**.

8

יום ושוי רכישה
כשהזכות הנמכרת הגיעה למוכר ללא
תמורה

מתנה / העברה ללא תמורה שהיתה פטורה ממס לפי 62, 63, 66 ו- 69.

- **יום הרכישה** – יחול מנגנון "כניסה לנעלי נותן המתנה" היום שהיה נקבע לנותן המתנה – **137(א) סיפא**
- **שוי הרכישה** – השוי שהיה נקבע אילו הזכות נמכרה ע"י נותן המתנה – **29 סיפא**.

9

העברות בין קרובים – סעיף 62

- העברה ללא תמורה מיחיד לקרובו (כהגדרתו בסעיף 1) שאינו איגוד בשליטתו – פטורה ממס שבח.
- מתנה בין אחים פטורה רק כשהנכס התקבל במתנה או בירושה מהורים.
- מתנה הדדית = תמורה.
- תמורה סמלית = ללא תמורה (פס"ד גולדנברג).
- ע"א 2622/01 מנהל מסמ"ק נ' עליזה לבנון משנפרדו עליזה לבנון – המונח בן זוג כולל גם ידועים בציבור וע"פ הנחיית יועמ"ש לממשלה גם בני אותו מין.

10

מתנות בתקופת חוק מיסוי מקרקעים (1949)

- מתנה שניתנה בין 04.09.49 לבין 22.08.63 (בין החוק הישן לחדש - בתקופה זו כל מתנה היתה פטורה - פטור שהוא דחייה)
- יום - היום שבו נרכשה הזכות ע"י נותן המתנה - 37(2)(ב)3.
- שווי - השווי שהיה נקבע לנותן המתנה - 35.

11

עקרון רצף המס

- כפי שאנו רואים העקרון שעומד בבסיס הכללים לקביעת יום ושוי רכישה הינו עקרון "רצף המס".
- עקרון זה חל גם במקרים של החלפות מקרקעין שפטורות, כגון הפקעה שהפיצוי הינו רק בזכות חליפית, איחוד וחלוקה. במקרה זה תהיה "כניסה לנעליים" של הקרקע שהופקעה / הוחלפה.

12

מכירת זכות שחלק ממנה הופקע בעבר ללא פיצוי

- ע"פ חלק מחוקי ההפקעה ניתן להפקיע עד אחז מסוים מהקרקע ללא מתן תמורה.
- שווי הרכישה - רואים את ההפקעה כלא הייתה, כלומר יינתן שווי רכישה מלא - סעיף 36.
- " לענין קביעת שווי הרכישה של זכות במקרקעין שלאחר רכישתה הופקע חלק ממנה ללא מתן פיצוי - יראו את ההפקעה כאילו לא הייתה."
- יום - בהתאם לכללים הרגילים.

13

ניכויים מן השבח

● סעיף 39 רישא, כנוסחו לאחר תיקון 55:
"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:"

14

ניכויים מן השבח

כל הוצאה שהוצאה לרכישה או למכירה של הזכות הנמכרת, רשימת ההוצאות המנויה בסעיף מדגימה את הרישא (למשל שכ"ט ע"ד ברכישה ובמכירה, מס רכישה), או מרבה את הכלל האמור (למשל הוצאות השבחה). והכל בכפוף לשני התנאים המצטברים הבאים:

15

ניכויים מן השבח

והכל בכפוף לשני התנאים המצטברים הבאים:

- אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה.
- אינן כלולות בשווי הרכישה (התנאי הוסף בעקבות תיקון סעיף 39(9)).

16

פחת

- פחת מוגדר בסעיף 47 - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מ"ה ה'..."
- מה דין הוצאות ופחת שניתן היה לדרוש על פי הפקודה, אך לא נדרשו בפועל?
- עמדת הרשות הייתה בעבר – מספיק שהיה יכול לדרוש בשוטף לא יוכל לדרוש את הניכוי במכירה / הפחת ילקח בחשבון.
- העמדה נתמכה במספר פסקי דין:

17

אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

- פס"ד ראובן בן משה – ע"א 94/63 – פחת במכירת טרקטור.
- פס"ד יהודית שינפוקס – ו"ע 1026/00 – פחת במכירת משרד שלא נדרש. חחרים על הלכת בן משה.
- פס"ד מגזימוף – עמ"ש 25/90 – הוצאות פינוי דייר מוגן שלא נדרשו בשוטף ויכלו להדרש.

18

אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

- שינוי מגמה בפסיקה:
- פס"ד סלון מרכזי – ע"א 8138/06 – הוצאות מס רכוש שלא נדרשו בשוטף ונדרשו במכירה. ביהמ"ש העליון ביסס את פסיקתו על דברי ההסבר לתיקון 15 לחוק שקבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39. בדברי ההסבר צוין כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל ניכוי של ההוצאות – במס הכנסה ובמס שבח. לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספיציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל".

19

אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

- פס"ד לילי שמשון ו"ע 1005/09 – פחת שלא נדרש בשטוף לא ינוכה משווי הרכישה.
- נימוקי ביהמ"ש – הפניה להלכות בדבר מיסוי הרווח הכלכלי ומניעת כפל הוצאה, בנוסף הגדלת הרווח בפחת שלא נדרש תביא לתוצאה בלתי צודקת.
- על פס"ד לא הוגש ערעור לעליון.

20

עמדת רשות המיסים בעקבות פס"ד לילי שמשון

- הוראות סעיף 47 לחוק אינן יוצרות חזקה חלוטה בדבר ניכוי הפחת אלא חזקה הניתנת לסתירה. כך מי שטוען כי לא ניכה את הוצאות הפחת מהכנסתו השוטפת עליו **מוטל נטל ההוכחה והשכנוע כי לאורך כל שנות החזקת הנכס על ידו לא נדרש פחת בניכוי וכי הנישום לא נמנע מכך בשל שיקולים של כדאיות מיסויית או בשל העובדה שלא דיווח על רכישת הנכס או ההכנסות ממנו כנדרש על פי דין.**
- טופס י"א לא מספיק - נדרש אישור פ"ש כי הטופס משקף את השומות שנקבעו.

21

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים

אפשרויות מיסוי דמי שכירות מהשכרת דירה למגורים:

- מיסוי לפי תחשיב רגיל לפי המדרגות.
- מיסוי לפי סעיף 122 לפקודה. 10% מס מחזור.
- חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן - 1990 - פטור עד 5,080 ₪

22

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים

מכירת דירה שההכנסות מהשכרתה מוסו לפי סעיף 122

- פחת – ייוסף לשווי המכירה (סעיף 122ג).
- הוצאות – לא יותרו בניכוי – ה"ב מ"ש 27/92. בנוסף ראו גם פס"ד אליהו אברהם ו"ע 1123/09 בו צוטט סגן שר האוצר בועדת הכספים – "שיעור המס הממוצע מהכנסות על שכ"ד לאחר שנוכו מהן ההוצאות המותרות מגיע ל – 10%", **בלומר השיעור הנ"ל מגלם את ההוצאות**

23

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים

מכירת דירה שהושכרה לפי חוק הפטור

- אותו רציונל שבסעיף 122 ולכן לא יותרו הוצאות והפחת יופחת משווי הרכישה (ה"ב 5/07).
- מאחר ולגבי הפחת הו"ב שינתה את הו"ב 14/90 שקבעה כי הפחת לא ילקח, נקבע בתוספת להו"ב 5/2007 כי היא תחול רק על פחת שנצבר מיום פרסום ההוראה (27.02.07) או מיום רכישת הדירה – לפי המאוחר.
- רלוונטי רק אם הדירה נמכרת בחיוב.

24

סבירות הוצאה

פס"ד גבריאלי (ע"א 8763/06) – הוצאות ש"כ עו"ד

- אין למנהל סמכות להתערב ולקבוע האם ההוצאה סבירה.
- כאשר סכום ההוצאה גבוה וחורג מן המקובל, יהא על כתפי המבקש נטל ראיה כבד יותר, לנכונות הסכום.

25

הוצאות השבחה – סעיף 39(1)

- מתירים את ההוצאות ההוניות בלבד בהתאם למבחנים "הרגילים" לאבחנה בין פירוטי (שמירה על הקיים) להוני (יצירת יתרון מתמיד).
- הוצאה רעיונית – שווי המוערך של עבודה שעבד הבעלים וקרובו להשבחת המקרקעין.

26

מס רכישה – סעיף 39(4)

- כל אגרה ששילם המוכר בעת שרכש את הזכות ע"מ לרשום את זכותו.
- בעבר נקרא אגרת העברת מקרקעין, לאחר מכן תוספת מס. כיום נקרא מס רכישה.

27

תיווך – סעיפים 39(5) + (6)

על אף ההגבלה של 2% הקיימת בסעיף (כאשר ברכישה היא מוחלטת ובמכירה יש למנהל סמכות להשתכנע), מתירים את כל מה ששולם אף אם זה מעל 2%. (הן ברכישה והן במכירה) – ה"ב 6/2006

28

הוצאות שכ"ט עו"ד – 39(7)

- שכר טרחת עו"ד ברכישה ובמכירה.
- גובה ההוצאות המוכרות חייב להיות סביר ביחס לנסיבות העסקה.
- ע"א 8763/06 גבריאלי מרדכי – גבולות הכרה בשכ"ט עו"ד.

29

הוצאות שכ"ט שמאי – 39(א7)

- שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבחתה או מכירתה. כך למשל, שכר טרחת שמאי ששולם על מנת להעריך את שווי של הנכס לקראת רכישתו או מכירתו, בקשר עם קביעת תשלום היטל ההשבחה (שומת הבעלים ושומת שמאי מכריע).

30

מס רכוש וארנונות רכוש – 39(8)

- עד שנת 2000 הוטל מס רכוש (מס זה בוטל בשנת 2000 והוחלף ע"י מס מכירה).
- בתיקון מס' 8 לפקודת העיריות (4/68) בוטלה ארנונות הרכוש וכל ארנונה המשולמת מאז על מקרקעין אינה מותרת בניכוי לפי החוק.

32

תשלומים לבעל המקרקעין - 39(9)

- דמי הסכמה לרישום שעבוד על זכות החכירה, כולל דמי היוון לרמ"י.

32

דמי עמילות לבעל משכנתא - 39(10)

- דמי עמלות בשל הסכמה של בעל המשכנתא עד 2% מסכום המשכנתא שטרם נפרע.

33

היטל השבחה – 39(11)

היטל השבחה הינו בגובה 50% מההשבחה מועד תשלומו מימוש הזכות:

- בנייה כמימוש
- מכירה לצד ג' כמימוש
- סעיף 39(11) מתיר את היטל ההשבחה בניכוי מהשבח במכירה.

34

הוצאות בשל הליכי שומה – 39(11)1

- הוצאות בשל דיווחים, השגה, ערר וערעור.

35

כניסה לנעליים – 39(12)

- סעיף זה מתיר למוכר לנכות הוצ' שהוצאו במשך כל תקופת השבח שהתחייב בה מכול עקרונ רציפות המס.
- בין אם מדובר בהוצאות שהוציא האדם שלנעליו נכנסו ובין אם מדובר בהוצאות שהוצאו על קרקע שלנעליה נכנסו.

36

הוצאות מימון – סעיף 39א

עד תיקון 50 לחוק (07.11.01) הוצ' ריבית ריאלית לא היו מותרים בניכוי במכירת זכות במקרקעין. במסגרת תיקון 50 לחוק הוסף סעיף 39א לחוק המתיר את הוצאות הריבית.

לפני תיקון 50

פס"ד מ.ל השקעות בעליון (ע"א 4271/00 פס"ד 17.03.03) התיר זאת.

37

הוצאות מימון – סעיף 39א

- אחרי תיקון 50
- הוצ' הריבית מותרת אך ורק אם הזכות שנמכרה נרכשה אחרי 07.11.01 (ראה הערה בהמשך)
- אחרי תיקון 55
- ההוצאות יותרו גם אם הזכות נרכשה לפני 07.11.01.

סעיף 40 – ניכויים במכירת חלק מזכות במקרקעין

- הכלל ייחוס יחסי
- חריגים :
- דירת מגורים עם זכויות בנייה- יינתן בניכוי רק החלק לפי האחוז החייב
- ו"ע 1038/00 אביב דבורה- דמי הסכמה יותרו במלואם

הוראת ביצוע 8/2004 מיום 6.6.2004

39

סעיף 46

- הסעיף קובע כי הוצאות שהוצאו בעסקאות שסעיפים 29 (מתנות – גם לא פטורות) או 31 (פירוק) או 30 (העברה לאיגוד ללא תמורה לפי סעיף 70) לא יותרו בניכוי כאשר מי שקיבל ימכור בעתיד, למעט מס הרכישה ששולם בעת אותה העברה.
- הסעיף לוקח בחשבון שבעת ביצוע עסקאות כאמור אין הוצאות (אולם גם אם יוכח כי בשל העברה שולם שכ"ט ע"ד....לא נתיר את ההוצאה).
- סעיף 1239 פותר את הבעיה

40

**תאום הוצאות השבחה 47(2)-
ע"א 5359/92 שכטר נ מנהל מס שבח.
ע"א בנק קונטיננטל בע"מ**

3 קבוצות נישומים:
ראשונה- חישוב לפי יום ההוצאה
שניה- לפי יום גמר ההשבחה –כאשר לא ניתן להוכיח את יום ההוצאה (נישום שלא שמר קבלות שלישית – זו המתבצעת על פי היום שבו תמו שני שלישים מתקופת הבנייה, הנוגעת לבניין חדש הנבנה על קרקע פנויה .

41

אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

שינוי מגמה בפסיקה:
פס"ד סלון מרכזי – ע"א 8138/06 – מדובר בהוצאות מס רכוש שלא נדרשו בשוטף ונדרשו במכירה. בסופו של דבר ביהמ"ש העליון לא נדרש לשאלה "המעניינת", אך באמרת אגב – "בדברי ההסבר לתיקון 15 לחוק שקבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39, נכתב כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל – ניכוי של ההוצאות – במס הכנסה ובמס שבח. לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל".

42

אינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

- ו"ע 1005/09 לילי שמשון – הוצאות פחת שלא נדרשו בשוטף – **נפסק שלא לנכות את הפחת.**
- נימוקי ביהמ"ש – הפניה להלכות בדבר מיסוי הרווח הכלכלי ומניעת כפל הוצאה, בנוסף הגדלת הרווח בפחת שלא נדרש תביא לתוצאה בלתי צודקת.
- על פס"ד לא הוגש ערעור לעליון.
- ו"ע 11-18232-05 ברמן ניתן ביום 6.8.2012
- הוכח **שלא נדרש הפחת** לצורכי מס ולכן אין מקום להפחיתו משווי הרכישה .

43

השפעת הפחת על חישוב המס

- שווי הרכישה יקטן בסכום הפחת שנדרש בפ"ש, התוצאה השבח גדל.
- ככל ששיעור פחת נמוך יותר, יופחת ערך נמוך משווי רכישה.
- ע"א 535/01 שופרסל - כאשר אין קבלות המעידות על רכישה ושוויה, טופס הפחת הוא ראיה מספקת.
- פחת מותאם – לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.4.73, הפחת יהיה לאמצע תקופת ההפחתה.

44

עמדת רשות המיסים בעקבות הפסיקה

- הוראות סעיף 47 לחוק אינן יוצרות **חזקה חלוטה** בדבר ניכוי הפחת אלא חזקה הניתנת לסתירה.
- הטוען לאי ניכוי הפחת מהכנסתו השוטפת עליו **מוטל נטל ההוכחה והשכנוע כי לאורך כל שנות החזקת הנכס על ידו לא נדרש פחת בניכוי וכי הנישום לא נמנע מכך בשל שיקולים של כדאיות מיסויית או בשל העובדה שלא דיווח על רכישת הנכס או ההכנסות ממנו כנדרש על פי דין.**
- טופס י"א לא מספיק - נדרש אישור פ"ש כי הטופס משקף את השומות שנקבעו!!!!

45

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים

אפשרויות מיסוי על דמי שכירות מהשכרת דירה למגורים:

- מיסוי רגיל לפי המדרגות.
- לפי סעיף 122 לפקודה. 10% מס מחזור.
- חוק מס הכנסה (פטור ממש על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 - פטור עד 5,080 ₪. (ב - 2014).

146

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים ומוסתה לפי סעיף 122 לפקודה

○ פחת – יווסף לשווי המכירה -סעיף 122(ג):
 " על אף האמור בכל דין , יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה , או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי שכירות , ולא יהא זכאי לקיזוז , לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה : ואלם לעניין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה , יוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין , אילולא סעיף קטן זה , לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א) . "

147

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים ומוסתה לפי סעיף 122 לפקודה

○ פחת – יווסף לשווי המכירה -סעיף 122(ג).
 ○ הוצאות – לא יותרו בניכוי – ה"ב מ"ש 27/92. בנוסף ראו גם ו"ע 1123/09 אליהו אברהם בו צוטט סגן שר האוצר בועדת הכספים – "שיעור המס הממוצע מהכנסות על שכ"ד לאחר שנוכו מהן ההוצאות המותרות מגיע ל – 10% ", כלומר השיעור הנ"ל מגלם את ההוצאות

148

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים

מכירת דירה שהושכרה לפי חוק הפטור
 ○ אותו רציונל שבסעיף 122 ולכן לא יותרו הוצאות והפחת יופחת משווי הרכישה. (ה"ב 5/07).
 ○ מאחר ולגבי הפחת הו"ב שינתה את הו"ב 14/90 שקבעה כי הפחת לא יילקח, נקבע בתוספת להו"ב 5/2007 כי היא תחול רק על פחת שנצבר מיום פרסום ההוראה (27.02.07) או מיום רכישת הדירה – לפי המאוחר.
 ○ כמובן רלוונטי רק אם הדירה נמכרת בחיוב.

10216-07-14 ו"ע

שבח מקרקעין חיפה

מס

- האם בחישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה, בסכום שאינו עולה על תקרת הפטור ממש הכנסה, יש להפחית משווי הרכישה את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין הדירה?
- ככל שמדובר בנישום שהכנסתו אינה עולה על תקרת הפטור, ברור הוא שאין להתיר לו ניכוי הוצאות ופחת שכן הפטור המלא מגלם ניכוי הוצאות אלו, ולפיכך אין להתיר לו ניכוי זה פעם נוספת בעת מכירת הדירה. תוצאה זו עולה בקנה אחד הן עם לשון החוק והן עם תכלית החקיקה.
- ההפחתה תיעשה מיום 22.2.07 או מיום רכישת הדירה לפי המאוחר.

פרק חמישי 1 לאחר תיקון 76 וחישוב
המס בדירת מגורים מזכה חייבת

פטורים בחוק מיסוי מקרקעין
כעקרון, בחוק מיסוי מקרקעין קיים שני סוגי פטורים
ממס שבח:
א. פטורים מסוג דחיית מס – מרבית פרק שישי לחוק
(למשל: מתנה לקרוב).
ב. פטורים ה"מכבסים" את המס (פטורים מוחלטים)
– כגון: פרק חמישי 1 לחוק – פטור הניתן לדירות
מגורים מזכות, סעיף 61 מוסדות ציבור.

פרק חמישי 1 לחוק

כללי

- כעקרון פרק חמישי 1 לחוק נותן פטור בעת מכירת דירת מגורים, הפטור ניתן ל"דירת מגורים מזכה" (נראה את הגדרתה בהמשך) וכן הפטור ניתן ליחיד, משמע תאגיד אינו רשאי לקבל פטור דירת מגורים.
- כמו כן, חישוב המס "המיוחד" לדירות מגורים שיחול החל מיום 1.1.14 ינתן גם הוא ל"דירת מגורים מזכה"

הגדרות

מהי "דירת מגורים מזכה" אשר תזכה לפטור?

- ראשית צריכה לעמוד בהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1.
- **"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה"**

4

פרק חמישי 1 לחוק

כללי

- כעקרון פרק חמישי 1 לחוק נותן פטור בעת מכירת דירת מגורים, הפטור ניתן ל"דירת מגורים מזכה" (נראה את הגדרתה בהמשך) וכן הפטור ניתן ליחיד, משמע תאגיד אינו רשאי לקבל פטור דירת מגורים.
- כמו כן, חישוב המס "המיוחד" לדירות מגורים שיחול החל מיום 1.1.14 ינתן גם הוא ל"דירת מגורים מזכה"

5

הגדרות

מהי "דירת מגורים מזכה" אשר תזכה לפטור?

- ראשית צריכה לעמוד בהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1.
- **"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה"**

6

הגדרות

פירוק לגורמים:

1. דירה או חלק מדירה – הפסיקה קבעה כי "דירה" הינה מה שבלשון בני אדם מכונה כ"דירה". (כולל מחסן, חניה מוצמדים).
2. שבנייתה נסתיימה – אין בחוק הגדרה מהו סיום הבנייה, ביהמ"ש הגדיר זאת בהתאם למבחן הפונקציונאלי (יש בה כל הנדרש כדי לשמש בפועל למגורים, חלק מהפסיקה אימצה מבחן של חיבור לחשמל – עמ"ש 1012/86 פלוריאן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, עמ"ש 338/88 שלגי נ' מנהל מסמ"ק – גם חיבור עצמאי יכול להוות אנידיקציה לגמר בניה).

7

הגדרות

3. בבעלותו או בחכירתו של יחיד.
4. משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה – תנאי זה מהווה את הכר הפורה ביותר להתדיינויות בין נישומים למס שבח. כאשר הבעיה הינה מהי דירה ש"מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה", כעקרון בתי המשפט בחרו במבחן האובייקטיבי, קרי, דירה שיש בה את כל המתקנים שיש בדירת מגורים.

8

הגדרות

5. למעט דירה המהווה מלאי עסקי – דירה שנבנית ע"י קבלן ומהווה אצלו מלאי עסקי לא תוכל לזכות בפטור לפי הסעיף.
- רק אם כל התנאים האמורים מתקיימים במקרקעין הנמכרים אנו פונים לפרק חמישי 1 לחוק.

9

דירות נופש

- בחודשים האחרונים ניתנו מס' פס"ד בנוגע לדירות נופש:
 - ע"א 1046/12 חכים נ' מסמ"ק נתניה: דירה שנבנתה על קרקע המיועדת ל"תיירות ונופש" לא תחשב כדירת מגורים לצורך מס שבח ולא ניתן יהיה לקבל פטור בגינה (וגם לא מס מוטב).
 - ע"א 4299/11 גיצלטר נ' מסמ"ק ת"א: דירת נופש לא תחשב כ"דירת מגורים" לצורך מס רכישה.
 - ו"ע 7060-11-11 גיא אניש נ' מסמ"ק נתניה: לא תינתן הטבה למפירי חוק העושים שימוש בדירת נופש למגורים.

הגדרות

"דירת מגורים מזכה"

- סעיף 49 לחוק מגדיר מהי "דירת מגורים מזכה" אשר תוכל להנות מאחד הפטורים האמורים בסעיף – כעקרון דירת מגורים מזכה הינה "דירת מגורים" לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק, אשר שימשה **בעיקרה** (ליותר מ 50% משטח הדירה) למגורים לפחות באחת מהתקופות הבאות:

11

הגדרות

- ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח (בכל מקרה לא תבוא בחשבון התקופה שקדמה ליום ה-1.1.98).
 - ארבע השנים שקדמו למכירתה.
- לעניין זה רואים תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך (גן ילדים, פעוטון, ב"ס, ישיבה) או למטרות דת (ביכ"ס) כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים.

12

תנאים כללים לפטור

- הבחינה לפטור הינה של כל התא המשפחתי (סעיף 49(ב) קובע:
"לענין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד").
- כמו כן הסעיף דורש כי הנישום ימכור את **מלוא** זכויותיו בדירה.
- תושב חוץ אינו זכאי לקבלת הפטור למעט במקרה בו יביא אישור של מדינת תושבותו כי אין בבעלותו דירת מגורים אחרת.
- הפרק מוגבל "בתקרה" של 4.5 מליון ₪.

13

עקרון התא המשפחתי

פס"ד דינה מור – ע"ש 2979/97

לבן הזוג היו 3 דירות מלפני הנישואין ולבת הזוג דירה.

סדר כרונולוגי

- בן הזוג מוכר אחת מהדירות בפטור לפני הנישואין.
- נישואין (עם הסכם ממון)
- מכירה של דירת בת הזוג עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה של בן הזוג.

הפסיקה

- יש להביא במניין הפטורים מכוח חזקת התא המשפחתי רק פטורים שנוצלו ע"י מי מבני התא המשפחתי **לאחר** שנוצר התא המשפחתי (אין "גרירת" היסטוריה לתוך התא).

14

עקרון התא המשפחתי

פס"ד אן מרי עברי – ע"א 3489/99

לכ"א מבני הזוג דירה מלפני הנישואין.

סדר כרונולוגי

- נישואין עם הסכם ממון.
- מכירה של דירת בן הזוג בפטור.
- עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה מכירת דירת בת הזוג.

הפסיקה

- לצורך בחינת הזכאות לפטור חזקת התא המשפחתי גוברת על הסכם ממון. כלומר מכירה ע"י מי מבני הזוג בפטור **לאחר** יצירת התא המשפחתי באה במניין הפטורים של בן הזוג השני גם אם אין לו זכויות בדירה שנמכרה לפי הסכם ממון.

15

עקרון התא המשפחתי

• ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מסמ"ק נתניה: חזקת ה"תא המשפחתי" שבפרק חמישי 1 ניתנת לסתירה במקרים בהם בני הזוג חתמו על הסכם ממון ושמרו על הפרדה רכושית לגבי נכסיהם מלפני הנישואים.

שלילת פטור במימוש אופציה

• סעיף 149' (בעקבות פס"ד תאודור בר) – אם במועד הענקת האופציה מכירת הזכות לא היתה זכאית לפטור או הקלה אז במימוש לא יחול הפטור או ההקלה גם אם זכאים לכך.

• למרות שהסעיף נמצא בפרק חמישי 2 (אופציות יחודיות) העמדה הינה שהוא חל על כל סוג של אופציה. הו"ב 10/02.

סעיף 49(ב)2)

כללי

• זהו סעיף פטור אשר מתאים למי ש"מגלגל" כל פעם דירה אחת.

התנאים

א. הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור.

ב. המוכר לא מכר במשך 18 חודשים שקדמו למכירה דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49(ב)2.

ג. הדירה הנמכרת הוחזקה בידי המוכר כ"דירת מגורים" לפחות 18 חודשים.

ד. ניתן למכור 1/3 דירה ודירה שהושכרה בשכירות מוגנת לפי סעיף זה ובתנאי שהנמכר לא הוחזק בו זמנית בעת מכירת דירה אחרת בפטור זה.

סעיף 49ב(2)

חריגים לאמור בסעיף 49ג)

- (א) הדירה הנוספת נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב- 18 החודשים שקדמו למכירת הדירה.
- (ב) הדירה הנוספת הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני ה- 1.1.97.
- (ג) חלקו של המוכר בדירה הנוספת הינו עד שליש.
- (ד) הדירה הנוספת הינה דירה אשר התקבלה ממוריש שהינו בן זוגו או הורה של המוכר והמוריש היה בעלים של דירה יחידה בעת פטירתו.

19

סעיף 49ב(2)

- סעיף 49ד קובע כי לעניין סעיף 49ב(2) אם למוכר יש במישרין או בעקיפין מעל שליש מזכויות באיגוד שבבעלותו דירה שאינה מלאי עסקי ואינה מושכרת בשכירות מוגנת לפני 01.01.97, אזי הדירה תחשב כדירת מגורים נוספת של המוכר לצורך 49ב(2).

20

סעיף 49ב(5)

כללי

זהו פטור שניתן למכירת דירה אשר התקבלה בירושה.

התנאים

- א. המוכר הוא בן זוגו של המוריש או צאצאו או בן זוג של צאצא של המוריש.
- ב. לפני פטירתו היה המוריש בעליה של דירת מגורים אחת בלבד.
- ג. אילו היה המוריש מוכר הוא היה זכאי לפטור. ("החייאת" המוריש למועד המכירה ע"י הירושה)

21

סעיף 49(ב)6)

כללי

- זהו פטור הניתן למוסד ציבורי המוכר דירה אשר קיבל בירושה.

התנאים

- א. המוסד הציבורי מגיש דו"ח שנתי בנוגע לנכסיו, הכנסותיו והוצאותיו לפ"ש.
- ב. המוסד עשה שימוש בכספי התמורה למטרותיו הציבוריות.

22

סעיף 49(ב)6)

- ג. לפני פטירתו היה המוריש בעל דירת מגורים אחת.
- ד. אילו היה המוריש עדיין בחיים והיה מוכר את דירתו היה זכאי לפטור.
- ה. בצוואה שנערכה לאחר ה-17.3.00 – המוריש כתב בצוואתו כי התמורה שתתקבל מהמכירה, ישתמשו למטרות הציבוריות של המוסד והשימוש אושר ע"י רו"ח של המוסד הציבורי.

23

סעיף 49ה

כללי

- המדובר בפטור חד פעמי שמטרתו לאפשר מכירת 2 דירות קטנות ורכישת דירה גדולה.

התנאים

- א. הפטור ניתן רק לתושב ישראל.
- ב. המוכר ימכור בפטור ממס לפי סעיף 49(ב)2) דירה אחרת בתוך 12 חודשים שלאחר מכירת הדירה נשוא פטור זה.

24

סעיף 49ה

ג. שווין של שתי הדירות הנמכרות לא עלה על 2,024,000 ₪ (מעודכן לשנת 2014)
 ד. המוכר רכש דירה אחרת לפי סעיף 9(ג) (כולל דירה "על הנייר") בישראל או באזור בסכום השווה ל- ¼ לפחות משווי שתי הדירות שנמכרו, זאת בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או בשנה שלאחר מכירת הדירה השנייה (בעקבות פס"ד אלדד חסון – כולל רכישת קרקע לבנייה עצמית. הו"ב 11/07 בעקבות פס"ד אתי זאבי – מועד רכישת הקרקע יחשב למועד הרכישה).

25

סעיף 49ה

ה. הפטור ניתן פעם בחיים בלבד.
 • אם שווין של שתי הדירות עלה על הסכום האמור (2,024,000) אך לא עלה על סך של 3,367,000 ₪, הנישום יקבל פטור חלקי עד לסך (2,024,000).
 דוגמה: נישום מכר דירה בסך של 1,300,000 ₪ ולאחר כחודשיים מכר דירה נוספת בשווי של 1,100,000 ₪ וקיבל פטור לפי 49ב(2). הפטור שיקבל יהיה בסך של 724,000 ₪.

26

סעיף 149

• בכדי למנוע תכנון מס לפיו תועבר דירה בפטור לפי סעיף 62 ואז המקבל ימכור את הדירה בפטור לפי פרק חמישי 1 נקבעו הוראות "צינון" בסעיף 149:
 – אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 4 שנים.
 – אם הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 3 שנים.

27

סעיף 149

- כאשר ניתנת דירה בבניה במתנה אזי תקופת הצינון מתחילה להימנות מיום סיום הבניה.
- אם המוכר קיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18 תקופת הצינון מתחילה להימנות החל מגיל 18.
- אם נותן המתנה שורף פטור לפי פרק חמישי 1 או שבמתנה שולם מס, לא תחול תקופת הצינון.
- סעיף 149(ג)1 קובע כי קבלה של לפחות 50% ממחיר הדירה במתנה (כסף או שווה כסף) בתוך 3 שנים שקדמו לרכישה נחשב למתנה.

28

סעיף 149ז - כללי

- המדובר בסעיף המצוי בפרק חמישי 1 לחוק אולם הוא אינו עוסק בפטור לדירת המגורים עצמה אלא עוסק בזכויות בניה הנלוות לדירת המגורים.
- מטרת הסעיף:
א. "זיכור" החלק בכספי התמורה המשולם בגין דירת המגורים ומתן פטור בגינה בלבד.
ב. במכירת דירה ששווייה ללא הזכויות נמוך, לתת פטור נוסף מוגבל בתקרה.

29

סעיף 149ז - כללי

- מתי יחול הסעיף?
1. כאשר הנכס הנמכר כולל דירת מגורים וזכויות בניה נוספות.
 2. מנהל מיסוי מקרקעין סבור כי התמורה ששילם הרוכש הושפעה מזכויות הבניה הנוספות.
- שני התנאים חייבים להתקיים על מנת שהסעיף יחול.

30

סעיף 149 – מנגנון הפטור

- ראשית יש לזכור כי תחולת הפטור מותנית בקיום הזכאות הבסיסית לפטור לפי פרק חמישי 1 (דירה, המשמשת למגורים, עמידה באחד מהפטורים וכו').
- בשלב השני (ולאחר שביצענו את הפיצול הפיזי – אופקי אם צריך – הרחבה בהמשך), עלינו לבצע את הפיצול האנכי – רעיוני מכוח סעיף 149, משמע, עלינו לקבוע מהו החלק בתמורה שייחוס למבנה ומהו השווי אשר ייוחס לזכויות הבניה.

31

ייחוס שווי לדירה ולזכויות

- הסעיף אינו קובע כיצד יש לפצל את השווי בין שווי הדירה לשווי זכויות הבנייה, ולכן לצורך כך יש להידרש להערכת שווי של איש מקצוע – שמאי מקרקעין.
- יש לציין כי שאלת השווי המיוחס הינה שאלה אובייקטיבית ואין זה משתנה רלוונטי האם הרוכש הספציפי מתכוון לעשות שימוש בזכויות הבנייה, אלא השאלה היחידה העומדת לנגד עיני מנהל מיסוי מקרקעין (ואח"כ ביהמ"ש) האם באופן אובייקטיבי הושפעה התמורה מהעובדה כי ישנן זכויות בניה בלתי מנוצלות. עם זאת הפסיקה ניסתה לקבוע פרמטרים כיצד יש לחשב את השווי המיוחס לזכויות הבנייה.

32

מנגנון הפטור

לאחר שמצאנו מהי התמורה שיש לייחס לדירה ומהי התמורה שיש לייחס ל"זכויות הבנייה" יקבע הפטור כדלקמן:

- במידה ושווי הדירה הינו מעל 1,996,700 ₪ (לשנת 2014) ינתן הפטור לשווי הדירה ואילו השווי המיוחס לזכויות הבניה יתמסה במלואו.

33

מנגנון הפטור

- במידה ושווי הדירה נמוך מ- 1,996,700 ₪, אזי הפטור ינתן לנמוך מבין שתי האפשרויות להלן:
 - א. פעמיים שווי הדירה.
 - ב. 1,996,700 ₪.

דוגמה:

- אם נקבע כי שווי הדירה הינו 500,000 ₪, אזי הפטור יהיה 1,000,000 ₪.

34

מנגנון הפטור

- במידה ומכפלת שווי הדירה נמוך מ- 500,100 ₪ ובניית הדירה הושלמה לפני ה- 1.4.97 ויום רכישתה לפני תאריך זה יעמוד הפטור על סך של 500,100 ₪ (א)z49(3)

דוגמה:

- דירה אשר נבנתה בשנות ה- 60 ושוויה הינו 120,000 ₪ (וחל עליה סעיף z49) אזי הפטור יעמוד על 500,100 ₪.

35

תקרת / רצפת הפטור במכירת חלק מדירה

- סעיף z49(א)1 קובע כי במכירת חלק מדירת מגורים מזכה התקרה והרצפה ינתנו באופן יחסי.

36

ייעוץ ההוצאות

סעיף 49ז(א)(4) קובע:

"יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות 1(עד 3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות"

37

ייעוץ הוצאות

לעניין זה פורסה ה"ב 8/04 אשר קובעת הנחיות מתי יש לחרוג מהכלל האמור בסעיף 49ז(א)(4):

- הוצאות בנייה – ייוחסו אך ורק לחלק הפטור (דירת המגורים).
- מס מכירה – ייוחס כולו רק לחלק החייב. (לא רלוונטי)
- היטל השבחה – ייוחס בהתבסס על שומת היטל ההשבחה ובשל מה היא הוטלה לפיכך אם יוכח למנהל מסמ"ק כי כל ההיטל הינו בגין זכויות הבניה יותר ההיטל בהתאם לנוסחה: ...

38

ייעוץ הוצאות

(הנוסחה):

החלק מזכויות הבנייה שחייב במס = ההיטל שיותר
כלל השווי המיוחס לזכויות הבניה / בניכו

- ביתר הוצאות כגון, עו"ד, מס רכישה, תיווך, שווי רכישה נלך לפי הסעיף.

39

פיצול פיזי - אופקי

- הפיצול הפיזי - אופקי הינו פרי יצירת הפסיקה.
- הפיצול מאפשר פיצולה של זכות במקרקעין לשתי חטיבות: האחת - דירת המגורים ושנייה - השטח אשר אינו משמש למגורים אשר יחשב ל"זכות במקרקעין" נפרדת (ע"א 6486/02 רחל להב נ' מנהל מסמ"ק, ע"א 651/87 מנהל מס שבח מקרקעין נ' רושגולד, ע"א 733/91 ארליך נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ע"א 2191/92 נסל נ' מנהל מס שבח מקרקעין).

40

שילוב פיצול - פיזי אופקי עם פיצול אנכי - רעיוני

- הפיצול האנכי - רעיוני הינו פיצול מכוח סעיף 249.
- כעקרון אין מניעה כי בעסקת מכר אחת יבוצע ראשית פיצול פיזי - אופקי (הפרדה למעשה לשתי זכויות שנמכרות) ולאחר מכן בחלק המיוחס לדירת המגורים יבוצע פיצול אנכי - רעיוני.

41

המס על דירה מזכה חייבת

המס על דירת מגורים חייבת

סעיף 48א(2)(1) קובע:

על אף האמור בסעיף קטן (ב)1, במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות אלה:

(א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס; (ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)1;

2) הוראות סעיף קטן (ב)2(יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה.

המס על דירת מגורים חייבת

- החל מיום 1.1.14 יוטל מס בשיעור של 25% על יחיד המוכר "דירת מגורים מזכה", זאת במידה ואינו זכאי לפטור לפי פרק חמישי 1 (החדש).
- המס יוטל באופן ליניארי על השבח אשר ייוחס לתקופה שבין ה- 1.1.14 ליום המכירה.
- לצורך החישוב – "יום הרכישה" יהיה יום רכישת המקרקעין.
- המס האמור יוטל גם על החלק החייב (מעל 4.5 מליון ₪) בדירת מגורים אשר בגינה התבקש פטור לפי 49ב(2).

המס על דירת מגורים חייבת שיש לה זכויות בניה בלתי מנוצלות

סעיף 48א(3) קובע:

על אף האמור בסעיף קטן (ב)2, במכירת דירת מגורים מזכה שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת ויום רכישתה קדם ליום המעבר יחולו הוראות אלה:

1) יראו את סכום שווי המכירה עד לסכום שווי הדירה בצירוף סכום הפטור הנוסף לפי סעיף 49א(2) או 3), לפי העניין, כדמי מכר של דירת מגורים מזכה ועל השבח הריאלי בשלה יחולו הוראות סעיף קטן 2(ב)1;

2) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כדמי מכר של דירת מגורים מזכה כאמור בפסקה 1) כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין ועל השבח הריאלי בשלה יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)1 או סעיף קטן (ב)1, לפי העניין;

3) בקביעת השבח הריאלי כאמור בפסקאות 1) ו-2) יחולו הוראות סעיף 49א(4), בשינויים המחויבים בסעיף קטן זה, "זכויות לבנייה נוספת" ו"סכום שווי הדירה" - כהגדרתם בסעיף 49א(1);

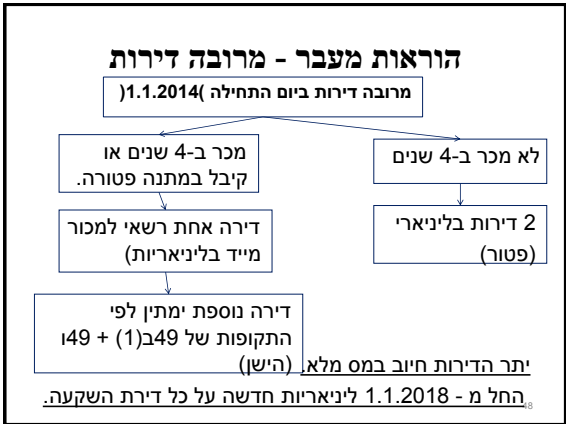
המס על דירת מגורים חייבת שיש לה זכויות בניה בלתי מנוצלות

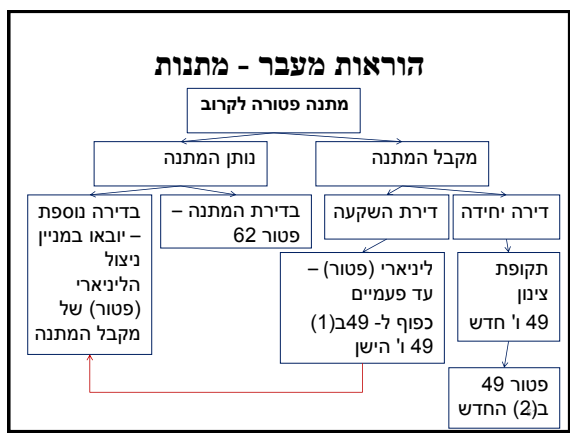
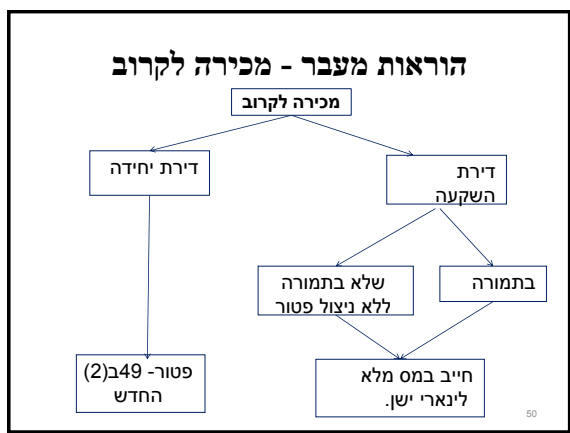
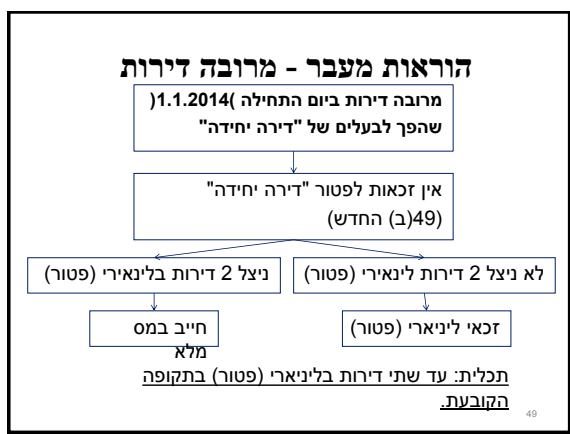
- כאשר המדובר בדירת מגורים מזכה חייבת שיש לה זכויות בניה בלתי מנוצלות נעשה את המנגנון של 49 כאשר שווי הדירה + זכויות הבניה יהנו מפטור ממס ואילו שווי הממכר מעל התקרה הקבוע יחוייב במס מלא.

הוראות מעבר

תקופת מעבר: 1.1.2014 - 31.12.2017 ויחולו בה ההוראות הבאות:

- הגבלת מימוש דירות השקעה** - עד שתי דירות בחישוב הליניארי החדש, היתר- מס מלא (ליניאריות ישנה).
- העברות / מכירות בין קרובים** - מס מלא (שלילת step-up).
- מתנות פטורות בין קרובים** - ייחוס מכירת דירת המתנה לנותן המתנה(שיקוף למניעת שכפול ליניארי (פטור))
- מגבלת ניצול פטור דירה יחידה**





הוראות מעבר – דירה יחידה

בעל "דירה יחידה" ביום התחילה

↓

חל הדין החדש- פטור 49ב(2).
 לא כפוף למגבלת ה-4 שנים.
 כפוף-לתקופות הצינון של 149 החדש (אם הדירה
 התקבלה במתנה).

52

דוגמא 1 – מכירת דירה מזכה בחיוב

- יום מכירה – 1.1.15
- שווי מכירה – 2,600,000
- יום רכישה – 1.1.11
- שווי רכישה – 1,800,00
- ניכויים –
- מתווך במכירה – 40,000
- עו"ד במכירה – 50,000
- מס רכישה – 76,000
- עו"ד ברכישה – 34,000

53

המשך דוגמא 1

- שיעור עליית מדד – 0
- פתרון (בהנחה שהמוכר עומד בהוראות המעבר)
- שווי מכירה - 2,600,000
- יתרת שווי רכישה - (2,000,000)
- שבח (כולו ריאלי) - 600,000
- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.11) ועד יום המעבר (1.1.14) – 3 שנים.
- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.11) ועד יום המכירה (1.1.15) – 4 שנים.

54

המשך דוגמא 1

- חלק השבח הריאלי עד יום המעבר -
 $(3 / 4) \times 600,000 = 450,000$
- חלק זה פטור ממס שבח**
- יתרת שבח ריאלי - 150,000
- חייב ב - 25%** - $25\% \times 150,000 = 37,500$

55

המשך דוגמא 1

- אם המכירה לא עומדת בתנאי הוראת המעבר (למשל מכירה שנייה לפני שחלפו 4 שנים מפטור קודם, מכירה לקרוב, מכירה שלישית ואילך).
- במקרה זה לא יחול החישוב הלינארי המוטב אלא חישוב רגיל (כמו לפני התיקון):
- חלק השבח הריאלי לאחר יום התחילה (7.11.01) ועד למועד השינוי (1.1.12) - **חייב ב - 20%**
 $(1/4) \times 600,000 \times 20\% = 30,000$
- יתרת שבח ריאלי לאחר מועד שינוי - **חייב ב - 25%**
 $450,000 \times 25\% = 112,500$

56

המשך דוגמא 1

- סה"כ מס שבח אם המכירה לא עומדת בהוראות המעבר - 142,500 ₪.

57

דוגמא 2 – דירה עם זכויות בנייה

- אותם נתונים של דוגמא 1 ובנוסף נתון שתמורת המכירה מושפעת מזכויות בנייה נוספות.
- תקרת הפטור לפי 249 – 1,900,000
- שווי הדירה ללא זכויות – 1,950,000
- חלק לייחוס עלויות שלא ניתנות לייחוס ספציפי – 75% לדירה (1,950,000 / 2,600,000) ו- 25% לזכויות הבנייה.

58

המשך דוגמא 2

פתרון (בהנחה שהמוכר עומד בהוראות המעבר)

החלק המיוחס לדירה

שווי מכירה - 1,950,000

יתרת שווי רכישה - $2,000,000 \times 75\% = 1,500,000$

שבח (כולו ריאלי) - 450,000

- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.11) ועד יום המעבר (1.1.14) – 3 שנים.
- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.11) ועד יום המכירה (1.1.15) – 4 שנים.

59

המשך דוגמא 2

- חלק השבח הריאלי עד יום המעבר – $(3 / 4) \times 450,000 = 337,500$
- חלק זה פטור ממש שבח
- יתרת שבח ריאלי – 112,500
- חייב ב- 25% - $25\% \times 112,500 = 28,125$

60

המשך דוגמא 2

החלק המיוחס לזכויות הבנייה

שווי מכירה - 650,000

יתרת שווי רכישה - $2,000,000 \times 25\% = (500,000)$

שבח (כולו ריאלי) - 150,000

חייב במס רגיל גם אם המוכר עומד בתנאי הוראת המעבר

- חלק השבח הריאלי לאחר יום התחילה (7.11.01) ועד למועד השינוי (1.1.12) - **חייב ב- 20%**
 $(1/4) \times 150,000 \times 20\% = 7,500$
- יתרת שבח ריאלי לאחר מועד שינוי - **חייב ב- 25%**
 $112,500 \times 25\% = 28,125$

61

המשך דוגמא 2

- סה"כ מס שבח -
 $28,125 + 28,125 + 7,500 = 63,750$
- אם היה מדובר בדירה שנמכרה בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק המס שהיה משולם בגין חלק זכויות הבנייה היה זהה (כמו לפני התיקון)
 $28,125 + 7,500 = 35,625$
- אם המוכר לא עומד בהוראות המעבר על החלק המיוחס לדירה היה חיוב במס רגיל כמו בדוגמא 1.

62

דוגמא 3 – דירת יוקרה בפטור

- יום מכירה - 1.1.16
- שווי מכירה - 5,000,000
- יום רכישה - 1.1.06
- שווי רכישה - 2,800,000
- ניכויים -
- מתווך במכירה - 65,000
- עו"ד במכירה - 100,000
- מס רכישה - 129,000
- עו"ד ברכישה - 56,000
- סה"כ יתרת שווי רכישה - 3,150,000

63

המשך דוגמא 3

- בהנחה שהמוכר זכאי לפטור לפי פרק חמישי 1, הרי שהחל מה – 1.1.14 הפטור מוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪.
- החלק החייב – 500,000 חייב במס לפי החישוב הליניארי המוטב (בתקופת המעבר בכפוף להוראות המעבר, למשל מכירה לקרוב לא תזכה לחישוב המוטב).

64

המשך דוגמא 3

פתרון (בהנחה שהמוכר עומד בהוראות המעבר)

חלק לייחוס עלויות – $10\% = 500,000 / 5,000,000$
 שווי מכירה - 500,000
 יתרת שווי רכישה - $3,150,000 \times 10\% = (315,000)$
 שבח (כולו ריאלי) - 185,000

- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.06) ועד יום המעבר (1.1.14) – 8 שנים.
- סה"כ התקופה מיום הרכישה (1.1.06) ועד יום המכירה (1.1.16) – 10 שנים.

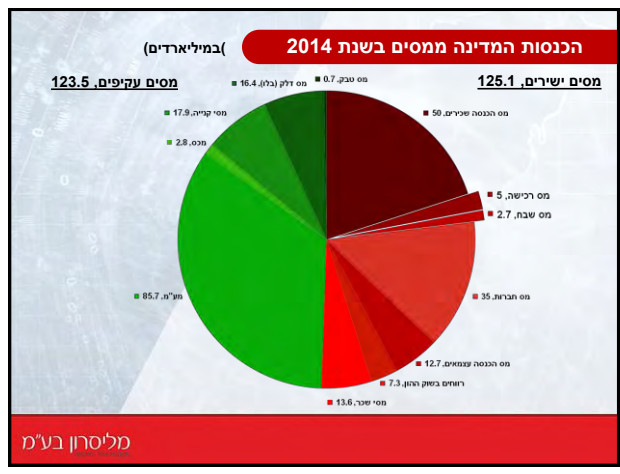
65

המשך דוגמא 3

- חלק השבח הריאלי עד יום המעבר –
 $148,000 = (8 / 10) \times 185,000$
- **חלק זה פטור ממס שבח**
 יתרת שבח ריאלי – 37,000
- **חייב ב – 25%** - $9,250 = 25\% \times 37,000$

66





- היסטוריה, או למה זה בכלל קיים?**
- חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 - לראשונה מוטל מס על רווח הון במכירת זכויות במקרקעין
 - אין חבות במס בגין רווחי הון מכוח פקודת מס הכנסה
 - תכנון המס-
 - רכישת המקרקעין באמצעות חברה (חברות "גוש-חלקה") ומכירת המניות
 - תכנון נוסף-
 - העברת הזכויות במקרקעין לחברה
 - הקצאת מניות לרוכש והדחת מניות המוכר
 - סגירת הפרצה- הטלת מס על "פעולה באיגוד מקרקעין" (1963)
 - מעט לאחר מכן, הוסף לפקודת מס הכנסה פרק המטיל מס על רווחי הון (1965)
- מליסרון בע"מ

המשמעות, או למה זה בכלל משנה?

- המשמעות (בעיקר של הרוכש) - חיוב במס רכישה
- מס רכישה - מס מחזור, מוטל על צריכה ולא על התעשרות (רווח)
- עד ה-7/11/2001 - חיוב מס שבח ומס רכישה לפי שווי הנכס
- החל מ-7/11/2001 - במס רכישה בלבד (מס שבח לפי שווי המניות)
- החל מ-1/8/2013 - העלאת שיעור מס רכישה מ-5% ל-6%
- החל מ-1/8/2013 - חיוב במס רכישה גם בהקצאה
- סוגיות שנדונו בפסקיה במס רכישה. ייחוס חלק מהתמורה ל-
 - מחברים למקרקעין (פס"ד עיריית ר"ג, פס"ד מלונות צרפת)
 - הסכמי שכירות (פס"ד וילאר נכסים)
 - מוניטין (גם אצל המוכר לגבי חיוב מס רווח הון במוניטין שנצמח)

מליסרון בע"מ

מתי, או למה זה בכלל רלוונטי?

- אילוצים עסקיים, למשל, כאשר מחזיק במניות יותר מגורם אחד
- העברת מניות כחלק משינוי מבנה
- פעולה באיגוד מקרקעין לעניין מס שבח בהקצאה לא כלכלית
- שיקולים נוספים -
- ברכישת נכס (להבדיל ממניות) ניתן לנכות כפחת את עלות המבנה
- מוסדיים מעדיפים רכישת נכס

מליסרון בע"מ

הגדרה, או מה זה בכלל איגוד מקרקעין?

- סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין -

"איגוד מקרקעין" - איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית;

מליסרון בע"מ

הגדרה, או מה זה בכלל איגוד מקרקעין?

- כל הנכסים הם זכויות במקרקעין) עד שנת 1965 - "מרבית")
- חברה ציבורית איננה איגוד מקרקעין
- אחזקה בזכויות במקרקעין במישרין או בעקיפין
- במידה וישנם נכסים שאינם זכויות במקרקעין-
- הנכסים אינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסה - "נכסים ניטראליים"
- הנכסים משמשים לייצור הכנסה אולם הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד - "נכסים טפלים"

מליסרון בע"מ

מוניטין - נכס ניטראלי?

- מה לגבי נכסים שאינם מזכרים מפורשות בהגדרה?
- נכסים בלתי מוחשיים וקניין רוחני (מוניטין, ידע, פטנט וכו')
- פרופ' נמדר-
- ברשימת הנכסים הניטראליים התכוון המחוקק לכלול גם נכסי קניין רוחני, ולכן קיומם לא ישלול את סיווג החברה כאיגוד מקרקעין
- פרופ' הדרי-
- נכסים ערטילאיים אינם מנויים בחוק מס שבח בין הנכסים הניטראליים, ולפיכך ישלול קיומם מן האיגוד אופי של איגוד מקרקעין
- נמדר והדרי- אם הנכסים הללו משמשים בייצור הכנסה ואינם טפלים, הם עשויים להוציא מהגדרת איגוד מקרקעין

מליסרון בע"מ

הגדרת איגוד מקרקעין - מבחן נכסי בלבד?

- האם קיום פעילות עסקית מוציא מהגדרת איגוד מקרקעין?
- כלומר- האם קיום פעילות עסקית וניהול אקטיבי, להבדיל, מהחזקה פאסיבית בנכס, תוציא מהגדרת איגוד מקרקעין?
- פרופ' הדרי-
- הגדרת "איגוד מקרקעין" לא נועדה לתפוס ברשתה איגודים עסקיים גם אם רוב נכסיהם הינם נכסי מקרקעין
- גם ככה חברה עסקית לא תחשב לאיגוד מקרקעין משום שבדרך כלל היא תחזיק נכסים נוספים שממילא ישלול את היותה איגוד מקרקעין
- אך אף ללא נכסים אלה אין לראות בה איגוד מקרקעין
- חברה עסקית פעילה שמפיקה הכנסות לפי סעיף 21(1) לפקודת מס הכנסה, לא סביר שיראוה כאיגוד מקרקעין אפילו אם נכסיה, ברגע נתון, הם מקרקעין בלבד

מליסרון בע"מ

עמדת רשות המסים

- **חברות קבלניות** (הוראת ביצוע מס' 8/2003)
- קיומה של "פעילות עסקית ממשית" מוציאה מתחולת איגוד מקרקעין
- **בתי מלון** (החלטת מיסוי מס' 38/07)
- הנכס העיקרי הינו בית מלון פעיל על הצידוד שלו המשמש לפעילותו השוטפת, ואלו משמשים לייצור הכנסה שאינה טפלה ולכן לא איגוד מקרקעין
- **דירוג מוגן** (החלטת מיסוי 2539/15)
- השירות מהותי לפעילות ולכן הנכסים המשמשים בייצור ההכנסה אינם טפלים
- **מבחן כמותי**
- שווי **נכסים** שאינם זכויות במקרקעין עולה על 10% ולכן אינה איגוד מקרקעין (החלטת מיסוי מס' 42/07)
- שווי **הפעילות העסקית** עולה על 10% משווי החברה ולכן אינה איגוד מקרקעין (החלטת מיסוי מס' 4253/11).

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - יש כיוון?

- **פס"ד אספן (עליון)**-
- דחה את פסיקת המחוזי וקבע - המדובר באיגוד מקרקעין
- **שאלת המוניטין**-
- הנימוק- המוניטין, במידה וקיים, שייך לבעל המניות באיגוד ולא לאיגוד עצמו
- השופט רובינשטיין- המוניטין שייך לרשימת הנכסים הניטראליים שאינם שוללים את היות האיגוד בגדר איגוד מקרקעין
- השופטים דבניגר וברק-ארז- יש להותיר שאלה זו בצריך עיון
- **שאלת הפעילות העסקית**-
- "לא נעלמה מעינינו טענת המשיבה... לפיה הכנסה מפעילות השותפות סווגה לאורך השנים כהכנסה מעסק לפי סעיף 1(2) (לפקודת מס הכנסה, השותפות גובה מע"מ... רשויות המס אינן רשאיות לדבר בשני קולות"

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - ובקניונים?

- **פסיקת ועדות הערר (מחוזי)**-
- פס"ד גזית גלוב (קניון רוטשילד ראשל"צ) - 20/10/2014 **לא** איגוד
- פס"ד מליסרון (חוצות המפרץ אווט-לט) - 23/10/2014 **כן** איגוד
- פס"ד אלדר נכסים (קניון בת ים) - 23/7/2015 **לא** איגוד
- פס"ד מנופים פיננסיים (סטאר סיטי אשדוד) - 16/11/2016 **כן** איגוד
- **תיקים נוספים על שולחן המחוזי**-
- סטאר סיטי אשדוד, קניון הרצל, גרנד קניון חיפה.

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - פס"ד מליסרון

- **ועדת הערר (מחוזי חיפה)-**
 - המבחן הקובע הינו מבחן הנכסים ולא על טיב פעילותו של האיגוד (החזקה פאסיבית או הכנסה מעסק)
 - מבחן הטפלות מבוסס על מבחן הזיקה למטרות האיגוד ולא מבחן כמותי (10%)
 - קיום נכסים נוספים - אין זהות בין ההגדרות החשבונאיות להגדרות בחוק
 - הערכת מוניטין הינה לפי "הגישה השיוויונית" והיא קשה ליישום
 - זכות בעל מקרקעין מניהולו נובעת מבעלותו במקרקעין ואינה נכס נפרד (ניהול ותפעול, חשמל, צבר לקוחות)
 - לא הוכחו במקרה דגן שווים של הנכסים הנוספים להם נטען
 - **לכן- החברה מהווה איגוד מקרקעין**

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - פס"ד גזית גלוב

- **ועדת הערר (מחוזי תל אביב)-**
 - כאשר יש בידי האיגוד נכסים בלתי מוחשיים, טפלים ככל שהיו בהשוואה לזכויות במקרקעין, די בכך כדי שלא יחשב איגוד מקרקעין
 - מדובר בקניין פעיל
 - יש הבדל בין מקבץ חנויות תחת הנהלה אחת למקבץ חנויות אחר, זהה לראשון בכל דבר ועניין, שאינו תחת הנהלה אחת
 - לחברה נכסים בלתי מוחשיים
 - הפסדי המס הניתנים לקיזוז המופיעים במאזן החברה מהווים נכס נוסף
 - ייחוס עודף העלות בדוח המאוחד של האם כחלק מהמקרקעין: 1) אין חובת הפרדה מכוח כללי החשבונאות 2) שיקולי חברת האם לא יכולים להשפיע על סיווג חברת הבת הנרכשת
 - **לכן- החברה אינה מהווה איגוד מקרקעין**

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - פס"ד אלדר נכסים

- **ועדת הערר (מחוזי תל אביב)-**
 - לקניין פעיל ומצליח קיים נכס שאינו חלק מהמקרקעין - "עסק חי", שמעלה את שווי לעומת קניין חדש באותו מקום
 - ניתן לקרוא לנכס זה מוניטין, מותג, ידע, ניהול עודף, שותפות ברווחי הפדיון של החנויות בקניין וכו'
 - אין ספק שערכו של הנכס "עסק חי" אינו חלק משווי המקרקעין, והוא אינו טפל לייצור ההכנסה של האיגוד שמחזיק בקניין
 - כשמעריכים את שווי הקניין בכללותו (לפי שיטת היוון תדרים מזומנים) שווי זה יכלול גם את ערך העסק כ"עסק חי" ("Going concern", אולם-)
 - אין ל"נכס" זה מאומה עם שווי המקרקעין עצמם
 - ה"עסק החי" של הקניין הוא המקבילה של הציוד בבית המלון
 - **לכן- החברה אינה מהווה איגוד מקרקעין**

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - פס"ד אלדר נכסים

○ **ועדת הערר (מחוזי תל אביב)-**
 ○ לעניין אי הירשום בספרים של מוניטין כלשהו-

1. נכסים בלתי מוחשיים שנוצרו (להבדיל מ-נרכשו) אסורים ברישום
2. אין זהות בין הגדרות החשבונאיות להגדרות בחוק, ולכן אין להקיש מהרישום בספרים לצורך מסוים על הגדרתם לצרכים אחרים
3. הערכת קניין כנדל"ן להשקעה לפי שווי הוגן כוללת את הנכסים הבלתי מוחשיים ואין הכרח כי לצרכי מס תיעשה הפרדה בין המרכיבים השונים
4. איגוד בעל דיוור מוגן פעיל - לא איגוד מקרקעין, אך רשות ניי"ע קבעה כי הנכס כולו יסווג כנדל"ן להשקעה בספרים

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - פס"ד אנקום גרופ

○ **החברה החזיקה במקבץ דיוור בפתח תקווה לאוכלוסיה מבוגרת.**
 ○ **ועדת הערר (מחוזי תל אביב) קבעה שהמדובר באיגוד מקרקעין-**
 ○ אין כל רלוונטיות לפעילות העסקית אלא אם פעילות זו מצמיחה לאיגוד נכסים שאינם נכסי מקרקעין.
 ○ על אף הניסיון לשוות לפעילות המתקיימת אופי של "בית אבות פעיל", אין הדבר כך.
 ○ (משמע- אם היתה מוכחת פעילות משמעותית, לא היה מדובר באיגוד...)
 ○ דובר בעיקר בשירותי החזקה וניקיון וכן סיוע לדיירים כאות של רצון טוב.
 ○ לכן- החברה מהווה איגוד מקרקעין

מליסרון בע"מ

האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?

○ **במה עוסקת חברת הקניון?**
 ○ משיכת קונים לקניין (להבדיל ממשיכת סוחרים/שווכרים!)
 ○ הגדלת הפדיון של בעלי העסקים!

הסיבה (וגם התוצאה)-
 דמי השכירות "נעים" יחד עם העלייה / ירידה בהצלחת העסקים (ב"דיליי")
 ובבנייני משרדים?

לכן-
 הכלל המנחה בהחלטה לאנלוס חנות אינו בהכרח השכרה למרבה במחיר למ"ר
 ובבנייני משרדים? ובדירות להשכרה??

מליסרון בע"מ

האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?

- אז במה עוסקת חברת הקניין?
 - מיתוג הקניין (יוקרתי, אאוטלט וכו')
 - בניית תמהיל עסקים מיטבי ועדכני, המתחדש באופן שוטף
 - התמהיל הוא ה"עוגן" ולא חנות ספציפית כזו או אחרת
 - מיקום נכון של העסקים בקניין
 - העדפה למחוללי תנועה, ולא למרבה במחיר למ"ר
 - העצמת חויית הקנייה של הלקוחות ורווחתם

חברת קניין עוסקת במסחר וקמעונאות ולא בנדל"ן
Industry
ולא
Real Estate

מליסרון בע"מ

האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?

- במה עוסקת חברת הקניין?
 - פעילות שיווק וארגון מבצעי מכירת מוצרים לציבור הרחב ולא לבעלי העסקים
 - ארגון אירועים ופעילויות בקניין למשיכת הקהל
 - ביצוע סקרים בקרב המבקרים בקניין וקהל היעד הפוטנציאלי
 - שיתוף פעולה עם העסקים, לרבות עריכת מבצעי שיווק
 - ביצוע סקרי לקוחות, לקוח סמוי בחנות וכו'
 - בחינת העומס על העסק כולל ייעוץ בהגברת השיווק לעסק שהעומס גבוה (עומס - יחס דמי שכירות ודמי ניהול לפדיון)

מליסרון בע"מ

האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?

- צוות חברת הקניין-
 - מנכ"ל הקניין אינו בהכרח בעל ניסיון בנדל"ן (מגיע בד"כ מתחום הקמעונאות / שיווק וכו')
 - מנכ"ל הקניין יוצא לכנסים מקצועיים והשתלמויות לימודיות בתעשיית הקניינים ובתחום הקמעונאות
 - מנהל/ת השיווק של הקניין עוסק בעריכת מבצעי קידום מכירות לשיווק הקניין אצל קהל היעד ולא בשיווק שטחי נדל"ן
 - הצוות כולל מנכ"ל, מנהל/ת שיווק (לעיתים גם עוזרת שיווק), מנהל תפעול, עובדי אחזקה, מזכירה, מנהלת חשבונות, עובדי חניון.
 - יחד עם עובדי חברות חיצוניות (שמירה, ניקיון וכו') עשוי להגיע לכ-60-40 איש.

מליסרון בע"מ

האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?

- לפי הסכם השכירות-
 - השוכר מתחייב להפעיל בחנות עסק מסוג מסוים בלבד ואינו רשאי לשנות אותו
 - כללים לגבי מועדי ושעות הפתיחה והסגירה של העסק
 - הנחיות פרטניות לעיצוב העסק, תאורה, שילוט, ויטרונות, ריצוף, תקרה וכו'
 - שינוי מיקום העסק בקניין לפי שיקול דעת מנהל הקניין
 - כללים לגבי ניקיון שטח העסק (השטח הפרטי המושכר)

ובבנייני משרדים?
ובדירות להשכרה??

מליסרון בע"מ

קניין - למה הוא דומה?

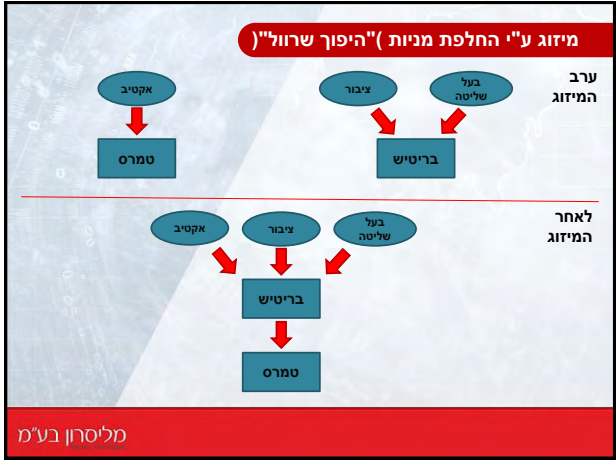
- חב' קבלניות - הוראת ביצוע רשות המסים
- בית מלון - החלטת מיסוי רשות המסים
- דירור מוגן - לפי הנחיית הרשות לני"ע ניתן לסווג כנדל"ן להשקעה
- מקבץ דירור - אנקום גרופ

מליסרון בע"מ

פסיקת בית המשפט - שינויי מבנה

- בשינויי מבנה שיעור המס הינו 0.5% ולא 6%.
- פס"ד בריטיש ישראל (1/12/2015) - ביטול עיקרון הרמת המסך במיזוג.
- מס הרכישה יחושב משווי החברה (המניות) ולא משווי הנכס.
- ועדת הערר (מחוזי חיפה)-
 - שיעור מס הרכישה בשינויי מבנה מהווה הטבה ואין מגבלה על היקף ההטבות שיינתנו.
 - מס רכישה, המוטל על צריכה, מעורר שאלות וקשיים רבים והטלת חיוב מס רכישה.
 - במסגרת מיזוג בין חברות עשויה אף היא לעורר קשיים ומחשבות על עצם הטלת החיוב.

מליסרון בע"מ





חוק מיסוי מקרקעין(שבח ורכישה),התשכ"ג-1963

- סעיף 7- מס שבח מוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.
- **איגוד מקרקעין**- איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ; ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד-מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית.

פעולה באיגוד

- **פעולה באיגוד**- הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות המובעות מזכות באיגוד והכלל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לעניין זה,

- **הקצאה**- הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין.

- **תכלית המיסוי** של פעולה באיגוד מקרקעין היתה לחייב במיסי מקרקעין גם אדם שבמקום למכור את המקרקעין גופם, מוכר את הזכויות שיש לו באיגוד המקרקעין. בעבר בחוק מס שבח מקרקעין, התש"ט-1949 לא נכללו הוראות לגבי הקצאה והדחה של מניות באיגודי מקרקעין. תכנון המס היה כזה שבעל מקרקעין היה מעביר זכויות ללא תמורה לחברה שבבעלותו, ואחר כך הקצה מניות בחברה שהקים לרוכש, והדיח את מניותיו שלו עד כי מניות אלו הפכו חסרות ערך. באופן כזה היתה מושלמת עסקה ללא תשלום מס על רווח ההון.

פעולה באיגוד מקרקעין לעניין מס שבח

- עם חקיקת חוק מסמ"ק - 1963 חוקקו הוראות שמטרתן סגירת הפרצה. המס הוטל גם על פעולה באיגוד וכמעט כל עסקה במניות הוגדרה כאירוע מס. באותה תקופה גם תוקנה הפקודה ונוסף לה פרק לגבי מיסוי רווח הון. תחילת מיסוי רווח ההון- בתיקון הפקודה בשנת 1952 ובסופו של יום נקבעו ההוראות בחלק ה' לפקודה כפי שנחקק בנוסח החדש בשנת 1961. השינויים האלו הביאו למיסוי רווח הון אצל תאגידים בין מכוח חוק מיסוי מקרקעין על איגודי מקרקעין ובין מכוח הפקודה על כל תאגיד אחר.

ההבדל בין החיוב לעניין מס שבח לעומת החיוב לעניין מס רכישה

- בפעולה באיגוד מקרקעין מחושב השבח לפי הרווח שנצמח מהמועד שבו נרכשו המניות והשווי שלהן בעת רכישתן עד לשוויין במועד מכירתן.
- כאשר מדובר בהקצאה, שהינה הקצאת מניות כנגד הזרמת הון לחברה, אין חיוב במס שבח.
- אולם באשר למס רכישה- החל מיום 1.8.13 מחויבת גם הקצאת מניות במס רכישה.

פעולה באיגוד מקרקעין לעניין מס רכישה

- באשר למס הרכישה - מקורו של מס זה אינו בדיני המס. בעבר היה על רוכש מקרקעין לשאת בתשלום אגרות לצורך רישום הזכויות על שמו. חלק מהאגרות נועדו למשרד האוצר, וחלק לרשויות המקומיות. החובה לשלם אגרה היתה במסגרת מספר חיקוקים כמו תקנות העברת מקרקעין(אגרות), התשט"ז-1956, חוק בתיים משותפים (נוסח משולב), התשכ"א-1961 וחוק הרשויות המקומיות(אגרת העברת מקרקעין) התשי"ט-1959.

פעולה באיגוד לעניין מס רכישה

- לעניין מס רכישה - הגדרת פעולה באיגוד כוללת הקצאה וזאת בעקבות תיקון 76 לחוק:
- ס' 9(ב)
- (1) בפעולה באיגוד מקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששווייה הוא החלק היחסי כאמור בפסקה (א1)-משווי כלל הזכויות במקרקעין שבעלות האיגוד.

פעולה באיגוד לעניין מס רכישה

- לעניין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכל בין בתמורה ובין שלא בתמורה. לעניין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד.
- (א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן, מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה-זכויות בפירוק)- כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם.

שווי המכירה לצורך הטלת מס רכישה

- שווי המכירה לצורך הטלת מס רכישה נקבע לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניה. שווי המקרקעין שבעלות האיגוד מוכפל בחלק היחסי של הזכויות באיגוד שנמכרות כאמור לעיל לעומת כלל הזכויות שבאיגוד.
- לפי הנוסח של תקנה 20 לתקנות מס רכישה הנוגעת לפטור חלקי בהעברה מיחיד לקרוב, היא לא אמורה לחול על פעולה באיגוד מקרקעין, אולם בעקבות פ"ד אידה רוגובין מוחלת תקנה זו גם על פעולה באיגוד מקרקעין.

שילבי המבחנים לגבי השאלה אם מדובר באיגוד מקרקעין

1. האם האיגוד הוא איגוד מקרקעין.
2. האם נמכרו הזכויות באיגוד.
3. חישוב המס לפי ס' 7א לחוק המפנה לחלק ה' לפקודת מס הכנסה.

- בחינת השאלה אם האיגוד הוא איגוד מקרקעין
- האם לאיגוד נכסים נוספים?
- אם לא, זהו איגוד מקרקעין.

אם כן- יש לבחון את שיעור הנכסים הנוספים ביחס לכלל נכסי החברה לפי ערך נוכחי.

בחינת השאלה אם מדובר באיגוד מקרקעין

- אם שיעור הנכסים הנוספים ביחס לס"כ נכסי החברה הוא מעל 10%, אין המדובר באיגוד מקרקעין בכפוף לסייגי החלטת המיסוי משנת 2006.
- אם שיעור הנכסים הנוספים ביחס לס"כ נכסי החברה הוא פחות מ-10%, הרי שאם הם מייצרים הכנסה, זה לא איגוד מקרקעין. אם הם מייצרים הכנסה, אלא שהיא טפלה למטרות העיקריות של האיגוד- זהו איגוד מקרקעין.

דוגמאות להמחשת הבעייתיות של הגדרת איגוד מקרקעין

- חברה שכל רכושה הוא מגרש בשטח 2 דונם. היא הוקמה לשם בניית בית דירות. מאחר שטרם הוחלט לבנות על המגרש, החליטו להקים קיוסק שבו יעסוק אחד מחברי האיגוד. מאחר שהשימוש שנעשה בקיוסק הוא טפל למטרה העיקרית שלשמה נוסד האיגוד, מדובר באיגוד מקרקעין.
- חברת ביטוח שבבעלותה מקרקעין. יש לה עסק בתחום הביטוח והכנסות מהנפקת פוליסות לפי ס' 2(1) לפקודה. החברה אינה איגוד מקרקעין, כי הנכסים האחרים משמשים בייצור הכנסה ואינם טפלים למטרות האיגוד.

דוגמאות- המשך

- איגוד שבבעלותו בית מלון אינו איגוד מקרקעין, שכן הציוד הקיים (ריהוט, כלים וכיו"ב) בנוסף למקרקעין אינו טפל למטרות האיגוד (החלטת מיסוי 38/07).
- איגוד שבבעלותו קרקע בשווי מיליון ₪ בארץ וקרקע בשווי 800,000 ₪ בארה"ב. אין זה איגוד מקרקעין, כי הקרקע בחו"ל מוציאה אותו מהגדרת איגוד מקרקעין. (לחברה יש נכס בחו"ל שהוא יותר מ-10% משווייה הכולל).

דוגמאות מהפסיקה

- המגמה בפסיקה היתה כזו שקיומם של נכסים שונים הוציא את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין, לצד מקרים שקבעו כי מדובר באיגוד מקרקעין:
- ע"ש 26/66 אטנר- חובות דיירים הוציאו את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. נמתחה ביקורת על פסק הדין, והמגמה בפסיקה השתנתה.
- רייכמן- עובדת קיומן של תכניות בנייה אינה מוציאה את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין.
- ע"ש 273/93 בית התעשיינים-איגוד שהחזיק באופציה לרכישת מקרקעין מהווה איגוד מקרקעין.
- 7102/96 ישגב בניינים- גם חברת אחזקות המחזיקה באיגוד מקרקעין מהווה איגוד מקרקעין.
- ע"ש 1441/95 יעקב גרמן- במועד ביצוע מכר המניות חדלה החברה לפעול, הציוד והמיכון לא שימשו לייצור הכנסה, והנכס הושכר ממבנה לשימוש אחר, ולכן זהו איגוד מקרקעין.

דוגמאות מהפסיקה

- ו"ע 1023/01 קרני עודד- דובר בעוררים שהיו בעלי מניות בחברת גולף אשקלון שרכשה זכויות חכירה במקרקעין והתכוונה להקים פארק נופש. אלא שתכניות החברה לא צלחו ובשלב מסוים בקשו חלק מבעלי המניות למכור לבעלי המניות האחרים את מניותיהם. ועדת הערר קבעה כי בעובדה שלחברה היו תכניות לפתח את השטח ולבנות בו בתי מלון, אין כדי לשנות את ההגדרה של איגוד מקרקעין. גם בעובדה שהמקרקעין נרשמו כמלאי עסקי אין כדי לשנות את המסקנה.

דוגמאות מהפסיקה

- עמ"ש 5017/97 בן אייס- דובר במכירת מניות בחברה שעסקה ברכישת קרקעות ובייזום פרויקטים בתחום הבנייה ע"י קבלני משנה. נטען שמדובר בחברה קבלנית שמחזיקה במלאי עסקי. נקבע, כי החזקת המניות ע"י בעלי המניות היתה נכס הוני, ולכן גם אם לחברה פעילות עסקית, מכירת המניות היא פעולה באיגוד מקרקעין.

הוראת ביצוע 8/03

- עיקרי ההוראה הם הסדרת מעמדו של איגוד מקרקעין שבבעלותו זכויות במקרקעין שהם גם מלאי עסקי. איגוד כזה עדיין יכול להיחשב כאיגוד מקרקעין אולם אם יוכחו פרמטרים שלהלן, הוא לא ייחשב באיגוד מקרקעין:
- הדיווח החשבונאי של האיגוד הוא בהתאם לתקנים העוסקים בקבלנים בונים.
- האיגוד מיישם את סעיפים 8א(ג) ו-18(ד) לפקודה ומנהל את פנקסיו לפי ההוראות החלות על קבלנים.
- המקרקעין רשומים כמלאי עסקי.
- זמן סביר לאחר הרכישה הוחל בהכשרת המקרקעין לבנייה (לדוגמה, היתרי בנייה)
- הוחל בשווק המקרקעין.
- לא שונה ייעוד המקרקעין ממלאי לרכוש קבוע לאחר הבנייה.

הוראת ביצוע 8/03

- חברה שהוקמה לצורך פרויקט מיוחד לא תיחשב איגוד מקרקעין בהתקיים התנאים הללו:

 1. המקרקעין רשומים כמלאי עסקי.
 2. סמוך לאחר הקמת האיגוד הוחל בבנייה ובשיווק של המקרקעין.
 3. נחתמו חוזים אם צדדים שאינם קשורים.

דוגמאות מהפסיקה

- כרפ"ס- חברה שבבעלותה מקרקעין הרשומים במאזן כמלאי עסקי, אך טרם הוכשרו לבנייה וטרם הוצאו היתרי בנייה. נקבע, כי ביום מכירת המניות נקבע המעמד ולא על פי תכניות עתידיות, ולכן גם אם היו לה תכניות בנייה- העברת המניות היא פעולה האיגוד מקרקעין.
- ו"ע 1276/00 צאלה- דדונה השאלה, אם חברה שכל נכסיה המאזניים הם מלאי מקרקעין ויש לה תכניות בנייה על הנייר, תיחשב כאיגוד מקרקעין. נקבע (תוך התבססות על עמ"ש 53/79 רייכמן), כי יש לבחון את מעמד האיגוד בעת העסקה ולא את כוונותיו או ציפיותיו העתידיות. (גישה שונה ננקטה בעניין ברנוביץ, שם נקבע כי למרות שבמועד העסקה טרם החל בבנייה, כוונת החברה מוציאות אותה מהגדרת איגוד מקרקעין).

דוגמאות מהפסיקה בשנים האחרונות

- אספן- איגוד שבין נכסיו כלול מוניטין העולה בשוויו על 10% מנכסיו של האיגוד מוציא את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. בפה"ד בעליון נקבע שלחברת אספן עצמה לא היה מוניטין, אלא לחברה אחרת שהמניות בה לא נמכרו, ולכן נקבע כי דובר באיגוד מקרקעין.
- בית המשפט הבהיר כי מוניטין הוא נכס מהותי, שאם שוויו באיגוד הנבחן עולה על 10%, אין המדובר באיגוד מקרקעין.

דוגמאות מהפסיקה בשנים האחרונות

- מליסרן- נקבע כי כדי לקבוע אם מדובר באיגוד מקרקעין, יש לאתר את כל נכסי האיגוד ולמייין את הנכסים המהווים מקרקעין לעומת הנכסים האחרים שאינם מקרקעין.
- מיון הנכסים האחרים- יש להבחין בין נכסים המשמשים לייצור הכנסה לבין אלו שאינם משמשים לייצור הכנסה:
- אלו שאינם משמשים לייצור הכנסה- כגון מזומנים, נ"ע אינם רלוונטיים וניתן להתעלם מהם.
- אלו שמשמשים לייצור הכנסה-יש לבחון אם הם טפלים למטרתו העיקרית של האיגוד.
- רק אם יתברר שלאיגוד יש גם נכסים נוספים שאינם ניטרליים ואינם טפלים(נכסים המשמשים לייצור הכנסה ומיועדים למטרתו העיקרית של האיגוד), יוצא האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין.

דוגמאות מהפסיקה בשנים האחרונות

- בפ"ד מליסרון נקבע, כי איגוד שכל נכסיו הם בגדר נדל"ן מיבי, והכנסותיו נובעות מהתשואה אותה הוא מקבל מהשכרת הנכסים, הוא איגוד מקרקעין, גם אם הכנסותיו ממוסות לפי ס' 12(1) לפקודת מס הכנסה.
- לגבי מוניטין- נקבע כי מוניטין של עסק עשוי להיגזר גם משם המותג, אלא שיש להפריד בין שם מותג שהוא עצמאי לבין שם מותג שהוא חלק מהנכס. לגבי המותג קניין חוצות המפרץ – נקבע כי הוא אינו נפרד מקניין חוצות המפרץ הממוקם במפרץ חיפה. בדוחות אין התייחסות נפרדת לערך במותג, דבר המלמד שהעוררות והחברה לא ראו בשם המותג כנכס עצמאי.

דוגמאות מהפסיקה בשנים האחרונות

- **זית גלוב** - דובר במרכז מסחרי פעיל בראש"צ. הועדה קבעה כי לחברה נכסים בלתי מוחשיים כגון מוניטין המוציאים אותה מהגדרת איגוד מקרקעין.
- **יבולם** - דובר בחברה שהשכירה מקרקעין לתחנת דלק. הונס היחיד שהחזיקה החברה במועד עסקת המכר הוא המקרקעין שהושכרו לחברת דור אנרגיה. היא לא החזיקה ציוד, לא ביצעה פעולות ולא החזיקה נכסי אחרים המשמשים לייצור הכנסה. הכנסת החברה מהמקרקעין היא פסיבית, וגם אם המקרקעין רשומים בספריה כמלאי, אין בכך כדי לפגוע בהגדרתה כאיגוד מקרקעין.
- **אלדר** - ועדת הערר קבעה כי לאיגוד המחזיק בקניין בבת ים, שבו יש ניהול מורכב של קניין פעיל ותוסס עם ידע ייחודי בניהול כמו שווק פרסום וארגון אטרקציות ומופעים לצורך חוויות ומשיכת קונים יש לו נכס בלתי מוחשי. מדובר בנכס כעסק חי (ניתן לקרוא לזה מוניטין, מותג, ידע, ניהול וכיו"ב), והוא נפרד מהמקרקעין עצמו ומשמש את האיגוד לייצור הכנסה ואינו טפל למטרתו העיקרית. לכן, אין המדובר באיגוד מקרקעין.

האם מדובר בפעולה באיגוד

- כשבאים לבחון את השאלה האם מדובר בפעולה באיגוד או שמדובר רק בהקצאה יש לבחון, האם היה שינוי בשיעורי האחזקה בזכויות באיגוד?
- אם כן- זו פעולה באיגוד.
- אולם, אם השינוי נובע מהקצאת מניות, תיבחן ההקצאה לפי ס' 1 לחוק.
- יש לבחון, אם מדובר בהקצאה טהורה של הזרמת הון לחברה כנגד מניות או שמדובר במתן תמורה לבעל מניות בחברה.

עושה הפעולה באיגוד רוכש הזכות באיגוד

- מי שכתוצאה מהפעולה הקטין את זכויותיו המקוריות באיגוד- הוא זה שייחשב כעושה הפעולה באיגוד.

- מי שכתוצאה מהפעולה הגדיל את זכויותיו המקוריות באיגוד- ייחשב כרוכש הזכות באיגוד.

חישוב השבח

- יום ושווי רכישת המניות- עלות רכישת המניות כולל הוצאות רכישה שהוציא המוכר כמו שכ"ט עו"ד ותווך.
- לא קובעים את המחיר המקורי לפי שווי המקרקעין בעת הרכישה אלא לפי המחיר ששולם עבור רכישת המניות.

ניכויים בחישוב השבח בפעולה באיגוד

- יותרו רק הוצאות לפי ס' 88 לפקודה שהוציא המוכר להשבחת או אחזקת המנייה מיום רכישתה עד יום מכירתה, ובלבד שלא הותרו בחישוב הכנסתו החייבת.
- למרות שאופן חישוב המס נעשה לפי חלק ה' וחלק ה' 2 לפקודה, שיעור המס הוא לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- סעיפי הפטור הרלוונטיים הם אלו שלפי החוק ולא אלו שלפי הפקודה.

**חוק מיסוי מקרקעין
פרק 6 פטורים שונים**
מכללת נתניה
שיעור מס' 6

פרק ששי: פטורים אחרים ודחיית מועדי תשלום- פטורים שעיקרם דחית החיוב במס

בסעיפים שיוצגו להלן נדון במכירות החייבות במס, שמתעמי מדיניות החליט המחוקק לפטור את החיוב במס, ולדחות את מועד חיוב העסקה במועד מכירתה של הזכות במקרקעין בעתיד.

השבח שנדחה יחויב במס תוך שמירה על עיקרון רציפות המס בכל תקופות השבח.

סעיף 61(א) מכירה למוסדות ציבור

(א) מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס.

סעיף 61(ב) מכירה בידי מוסדות ציבור

(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי –

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימש במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידי - תהא פטורה ממס, אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

(2) (א) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - ייתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידי;

(ב) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - ייתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - ייתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידי;

(ג) מכך מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם הייתה פטורה ממס לפי סעיף קטן (א) תוך תשע שנים מיום שרכשה, ויא המוכר יחייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור.

סעיף 62 - מתנות לקרובים

o (א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - יהיו פטורים ממס; לעניין זה, "קרוב" - קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 6, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

הגדרת קרוב בסעיף 1-

"קרוב" לאדם פלוני -

(1) בן-זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני-זוגם;

(4) איגוד שהוא בשליטתו;

סעיף 63 - ויתור ללא תמורה

ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס.

סעיף 64 פטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין

"הפקעה של זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהיה פטורה ממס".

סעיף 64 מקנה פטור ממס, שמשמעותו הינה דחית מס, עד למימושה-מכירתה של הזכות במקרקעין שהתקבלה עבור ההפקעה.

סעיף 5(א)

◦ "מכירת זכות במקרקעין ... וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין **ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.**"

סעיף 64 - המשך

הפקעה אינה מוגדרת בחוק, אך בתי המשפט השלימו את החסר וקבעו:

חייב להתקיים היסוד **הכפייתי** של המכירה, הפקעה חייבת להתבצע מכוח חיקוק, ביחמת הרשות המפקיעה ולא בהסכמת בעלי הקרקע.

ההפקעות הנפוצות הינן מכוח: חוק כביש ארצי לישראל, התשנ"ה-1994, חוק התכנון והבנייה-1965, פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, פקודת הדרכים ומסילות הברזל (הגנה ופיתוח), 1943 ועוד חוקים.

סעיף 64 - המשך

- הפקעה תיחשב כרכישה כפזיה רק אם ביצועה הושלם ע"י הרשות וכל ההליכים בגינה הסתיימו כחוק.
- במטרה למנוע מבעלי עניין להגיש התנגדויות לתוכנית, ולהסיר קשיים לאישור התוכנית, לעיתים נציגי הרשות המקומית ובעלי הקרקע מגיעים להסכם מוקדם בדבר גובה הפיצוי, בין בתמורה כספית ובין בקרקע חליפית או בכל צורה אחרת.
- **הסכם מוקדם כאמור לא ייחשב כ"מכירה" רגילה, ויחול סעיף 64 לחוק, בתנאי שכל הליכי ההפקעה יתבצעו כדין, בסופו של דבר.**

סעיף 64 - המשך

הפקעה לעומת איום בהפקעה:

מכירת קרקע נוכח איום להפקיע את הנכס אם לא יימכר, ולא מכוח פעולה חד צדדית של הרשות אינה הפקעה לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

ע"א 652/76 זלוסקי נ' מנהל מס שבח, נפסק כי אין לראות במכירה משום הפקעה אף שברור שבוצעה בעטיין של נסיבות שהיו מובילות להפקעת הקרקע.

סעיף 64 - המשך

סיכום:

1. **הפקעה** - חייב להתקיים אלמנט הכפייה.
2. הפקעת **זכות במקרקעין**.
3. תמורת ההפקעה הינה **זכות במקרקעין בלבד**. בע"א **392/82 מנהל מס שבח נ' בן דרור** נפסק כי מקום בו ניתן לבעלים, פיצוי הכולל קרקע וכספים, יוטל מס על כל התמורה שהתקבלה.
- במידה ומשולם סכום כסף במזומן, לא חל סעיף 64 לחוק, והמכירה חייבת במס, סעיף 48ג(א) קובע שיעור מס מיוחד.

סעיף 48 ג(א) שיעור מס מיוחד להפקעה

מכירת זכות במקרקעין **שהיא הפקעה** או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין - לגבי החלק האמור - **ינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:**

הזיכוי	סכום המס
100%	על 0.10 ש"ח
75%	על 0.10 ש"ח נוספים
662/3%	על 0.10 ש"ח נוספים
50%	על כל סכום נוסף

(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.

(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים ינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

שווי המכירה ויום המכירה בהפקעה

17(ב) **שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה.**

19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

(1) ...

(2) **בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו**, ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עלה ב-50% על הסכום שהועמד לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהופקעה לפי סעיף 64

32. **שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64**, או בחליפין הפטורים ממס לפי הסעיפים 65, 67 או 68, **יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה** או שנתן בחליפין, ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 שולמם עמהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

יום הרכישה של זכות במקרקעין שהופקעה לפי סעיף 64

סעיף 37- "יום הרכישה" לענין חישוב השבח והמס:
 (1) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של חוק זה -
 ... (א)
 ... (ב)
 (ג) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - **היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה** או שהוחלפה.

סעיף 65- פטור בחליפין בכפיה של רשות מוסמכת

"החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה, כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף - תהיה פטורה ממס; שולם סכום הפרש כאמור - יראו את המוכר לענין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש האמור לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן".

סעיף 65- המשך

הסעיף קובע חליפין בכפייה עקב צו רשות מוסמכת. בדומה להלכה בסוגיית ההפקעה, הפטור יינתן רק במקרים בהם בוצעו חליפין במקרקעין בשל צו רשות מוסמכת, ולא מקום שבו נעשו בשל איום להוציא צו כזה. ע"א 154/76 בן צבי נ' מנהל מס שבח נפסק, כי בנסיבות בהן נאלץ הבעלים להחליף קרקע בקרקע שלא מרצונו החופשי, אלא תחת איום להשתמש בצו, לא בוצעה החלפה מכוח של צו רשות מוסמכת.

סעיף 65- המשך

מטרתו של הסעיף להקנות פטור ממס לחליפין הנכפים על בעלי זכויות שלא מרצונם, על מנת לאפשר את פיתוחו ותכנונו היעיל של האזור, לתועלתם ולתועלת הציבור כולו. הפיתוח מבוצע בדרך של תכנון מחדש של האזור, בדרך של איחוד וחלוקה שלא בהסכמת הבעלים. יש מקרים שבהם לאנשים יש זכויות במקרקעין בחלקות מסוימות בגוש מסוים, ומסיבות תכנוניות הרשות מחליטה לעשות רה פרצלציה בהתאם לסמכויות שניתנות לה לפי חוק התכנון והבנייה. עקב כך מופקע חלק מהשטח לצורכי ציבור, והבעלים המקוריים מקבלים זכות בחלק מאותם שטחים שהיו בבעלותם לפני התכנון החדש או חלקות חדשות באותו גוש.

ס' 65- תשלומי איזון

לעיתים, בעל זכות מסוים מקבל זכות חדשה שהיא גדולה או קטנה ביחס לזכות המקורית, ולכן מפצים את בעלי הזכויות שקופחו או שמחייבים את בעלי הזכויות שנהנו מהחלוקה החדשה. תשלומים אלו מכונים תשלומי איזון והם מחויבים במס. מקבל תשלום האיזון יחויב עבור החלק היחסי של הזכות במקרקעין המוחלפת כי רואים את בעל המקרקעין כאילו מכר חלק מהמקרקעין שהיו ברשותו כיחס שבין תשלום האיזון לבין כלל התמורה(שווי הקרקע החדשה + הסכום הכספי).

סעיף 48 ג(א) שיעור מס מיוחד להפקעה

מכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או **מכירה שלפי סעיף 65** רואים בה את המוכר **כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין** - לגבי החלק האמור - **ינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:**

הזיכוי	סכום המס
100%	על 0.10 ש"ח
75%	על 0.10 ש"ח נוספים
66%	על 0.10 ש"ח נוספים
50%	על כל סכום נוסף

(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.

(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים ינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

סעיף 65- המשך

התנאים לפטור ממס:

1. החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין- רכישה בכפיה.
2. הוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה.
3. לא שולם סכום כסף או בשווה כסף.

סעיף 65- המשך

תשלומי איזון וקביעת שווי הרכישה שבשלה שולם סכום ההפרש:

שווי רכישה לזכות= שווי רכישה של	x	סכום ההפרש
שבשלה שולם במקרקעין		הזכות במקרקעין
סכום ההפרש		שנתן המוכר
עקב הפעולה		שקבל המוכר

יום הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה בחליפין עפ"י סעיף 65

סעיף 32- שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64, או בחליפין הפטורים ממס לפי הסעיפים 65, 67 או 68, יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה או שנתן בחליפין. ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 ששולם עמיהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה בחליפין עפ"י סעיף 65

סעיף 37 - "יום הרכישה" לענין חישוב השבח והמס:
 (1) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של חוק זה -
 ... (א)
 ... (ב)
 (ג) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - **היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה.**

פטור בחלוקת קרקע למתיישבים

66. מכירת **זכות במקרקעין** שהיא **חלוקת מקרקעין המשמשים למטרה חקלאית, ושעובדו על-ידי חברי אגודה שיתופית חקלאית** במשותף, לחברי אותה אגודה **בהתאם לזכויותיה בה וללא תמורה נוספת** - פטורה ממס.

סעיף 66- המשך

המכירה מהאגודה השיתופית- חקלאית לחבריה, רואים אותה כמכירה רעיונית ודוחים את המס למועד מכירת הזכות בעתיד.

התנאים למתן הפטור:

1. חלוקה הזכויות במקרקעין בין חברי האגודה, בהתאם לזכויותיהם באגודה.
2. ללא תמורה נוספת.
3. הזכויות במקרקעין **משמשים למטרה חקלאית ועובדו** על ידי חברי האגודה במשותף.

סעיף 66- המשך

בפס"ד ע"א 545/78 "ענבה" אגודה שיתופית חקלאית בע"מ נ' מנהל מס שבח, נפסק כי השימוש למטרה חקלאית נבחן עד למועד העברת המקרקעין על פי סעיף 66 לחוק, ואין צורך שהקרקע תשמש גם בעתיד, לאחר החלוקה לצרכים חקלאיים.

סעיף 67-פטור באיחוד וחלוקה

(א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין יחולו הוראות אלה:

(1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממס;

(2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום הפרש.

(ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" -

(1) איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות כאמור לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(2) מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות;

סעיף 67- המשך

- במסגרת תיקון מס' 55 לחוק בוצע שינוי מהותי בהגדרת "איחוד מקרקעין" שבסעיף 67 לחוק. ההגדרה כוללת שתי חלופות כדלקמן:
- א. כאשר עסקינן באיחוד של חלקות גובלות או רצופות לשם תכנון מחדש, ניתן לקבל את הפטור כבר בשלב ההסכמי מבלי להזדקק לאישור התוכנית ע"י רשויות התכנון לפי חוק התכנון והבניה.
- ב. כאשר עסקינן בחלקות לא רצופות, למשל חלקות ביניהן עובר כביש, יינתן הפטור באיחוד לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה. כלומר, ניתן יהיה לאחד בפטור לפי סעיף 67 חלקות הכלולות במסגרת הקו הכחול של התכנית אף אם עובר ביניהן כביש.

סעיף 67- המשך

סעיף 67 לחוק קובע פטור ממס שבח בחלוקת מקרקעין ו/או באיחוד

מקרקעין בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- 1. חלוקת מקרקעין או איחוד מקרקעין.
- 2. לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה-כסף.
- 3. יחסי הזכויות של הצדדים נשמרו בהתאם לחלקם בזכות המקורית.
- 4. בפעולת איחוד בלבד, מדובר באיחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש לרבות איחוד חלקות לפי פרק ד' או פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965

סעיף 67- המשך

"הזכות שבשלה שולם סכום הפרש" - החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנתן המוכר, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש שקיבל המוכר, לבין הסכום הכולל של שווי הזכות במקרקעין שקיבל המוכר עקב איחוד המקרקעין או חלוקת המקרקעין בתוספת סכום ההפרש שקיבל המוכר.

סעיף 67- המשך

- לצורך חישוב השבח יילקחו הנתונים הבאים:
- המוכר, מי שהקטין את זכויותיו המקוריות במקרקעין לאחר הפעולה (איחוד/חלוקה).
- הרוכש, מי שהגדיל את זכויותיו המקוריות במקרקעין לאחר הפעולה (איחוד/חלוקה).
- שווי הרכישה: בהתאם לסעיף 29א(ב) לחוק יש לקבוע שווי רכישה חלקי משווי הרכישה המלא של הזכות לפי היחס שלהן.
- שווי רכישה לזכות = שווי רכישה של א
- שבשלה שולם הזכות במקרקעין
- סכום ההפרש = שווי הזכות במקרקעין
- סכום ההפרש + שווי הזכות במקרקעין
- שקבל המוכר עקב הפעולה
- שנתן המוכר
- סכום ההפרש

סעיף 67- המשך-

- בעלות במושע-סעיף 27 לחוק המקרקעין קובע, כי לגבי מקרקעין הנמצאים בבעלותם של מספר בעלים, משתרעת בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו במקרקעין בכל אתר ואתר, ואין שום שותף בעל חלק מסוים בהם.

במידה והשותפים בוחרים לפרק את השיתוף ולייחד לכל אחד מהם חלק מסוים במקרקעין, אזי, יש חליפין, שהם "מכירה" לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק. המחוקק פטר עסקה זו, כאמור בסעיף 67(א) לחוק- חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים אם לא שולמה תמורה נוספת. אם שולמה תמורה נוספת- היא תחויב בתשלום מס.

סעיף 67- המשך

- **חלוקה בין שותפים בנכס אחד בלבד או מספר נכסים?**

בתי המשפט שדנו בשאלה הנ"ל קבעו בפס"ד, ע"א 4225/92 מנהל מס שבח נ' שומרוני, ד"נ 22/80 שרייבר נ' מנהל מס שבח, כי יש לחייב במס של חלוקה של מספר נכסים בין בעליהם.

ההבדל בין ס' 65 לס' 67 לחוק

- הפטור לפי ס' 65 חל גם כשנכפתה על הצדדים פעולה המבוצעת במקרקעין גם אם אין מדובר במקרקעין גובלים.
- הפטור לפי ס' 67 לחוק חל על פעולה רצונית הנוגעת לקרקע או לרצף קרקעות המהוות חטיבת קרקע אחת.
- כאשר ניתן להחיל לכאורה את שני הסעיפים, נקבע שתינתן עדיפות למיסוי לפי ס' 67 לחוק. החשיבות היא בכך שהמס המתחייב לפי ס' 65 לחוק זוכה בשיעור מס מיוחד להפקעה בעוד שעל החלק היחסי הנמכר שלא פטור לפי ס' 67 לחוק חלים שיעורי המס הרגילים.
- הן פעולת האיחוד והן פעולת החלוקה תהיינה זכאיות לפטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מס רכישה. הפטור ממס רכישה יחול רק על החלק הפטור ממס שבח.

אפשרות קבלת האישור כבר בשלב ההסכמי

- כשמדובר באיחוד של חלקות גובלות או רצופות לשם תכנון מחדש, ניתן לקבל את הפטור כבר בשלב ההסכמי בלי להידקק לאישור התכנית ע"י רשויות התכנון לפי חוק התכנון והבנייה.
- כשמדובר בחלקות לא רצופות, למשל חלקות שביניהן עובר כביש, יינתן הפטור באיחוד לפי תכנית כמשמעה בחוק התכנון והבנייה אם החלקות כלולות במסגרת הקו החכול של התכנית.
- יצאו מספר החלטות מיסוי שהתייחסו לבעלי זכויות במושעא בבית משותף, שחילקו ביניהם דירות באותו בניין.
- לדוגמה, אם לכ"א מהם היה 50% בכ"א מ-8 דירות, וכל אחד מהם קיבל 4 דירות- לא יהיה חיוב במס.

מכירה לצד ג' - יום ושוויו רכישה כשפעולת האיחוד/החלוקה הייתה פטורה במלואה ממס

יום ושוויו הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה במכירה פטורה ממס לפי סעיף 67 לחוק ייקבע בהתאם להוראות החוק, ויהיה יום ושוויו רכישה שהיה נקבע לזכות במקרקעין שנמכרה במכירה הפטורה, דהיינו, יום הרכישה ושוויו הזכות המקורית שהייתה בידי המוכר לפני פעולת האיחוד או החלוקה.

מס רכישה

הן פעולת איחוד מקרקעין והן פעולת חלוקת מקרקעין אשר עמדו בתנאים המצטברים הנ"ל וקיבלו פטור ממס שבח לפי סעיף 67 לחוק, תהיינה זכאיות לפטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974.

" מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיפים 68,67,66,65,64,57,55,54 או 69 לחוק, פטורה ממס רכישה".

הפטור ממס רכישה יחול על אותו חלק הפטור ממס שבח וחיוב במס רכישה יחול על אותו חלק החייב במס שבח.

סעיף 68-פטור בהחלפת מקרקעין בין חברי אגודה להתיישבות חקלאית

"שר האוצר רשאי לפטור ממס חליפין ללא תמורה נוספת- של מקרקעין המשמשים לעיבוד חקלאי, בין חברי אגודה שיתופית חקלאית מקומית, הנעשים על פי החלטת האגודה, אם אישר שר החקלאות שהחליפין דרושים לשיפור העיבוד החקלאי".

סעיף 68- המשך

תנאי הפטור:

1. חליפין של מקרקעין בין חברי האגודה.
2. ללא תמורה נוספת.
3. המקרקעין משמשים לעיבוד חקלאי.
4. החליפין נעשים על פי החלטת האגודה.
5. שר החקלאות אישר שהחליפין דרושים לשיפור העיבוד החקלאי.
6. הפטור- שר האוצר רשאי לפטור.

סעיף 69- פטור בהעברה מנאמן לנהנה

69. (א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.
 (ב) לענין סעיף זה -
 "נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;
 "נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.
 (ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא ייתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

נאמנות

- סוגי הנאמנויות:
 1. יצירת נאמנות לפני רכישת הנכס
 2. החלפת נאמן
 3. החלפת נהנה
 4. יצירת נאמנות בחיי הנכס-כשהנהנה הוא בעל הנכס עצמו, ההעברה לנאמן אינה מחויבת במס בהיותה נעדרת תוכן כלכלי. אבל אם זהות הנהנה שונה מזהות בעל הנכס-זו מכירה כלכלית החייבת במס.

התנאים לפטור

1. המוכר הוא נאמן כהגדרתו בס' 69(ב) לחוק-אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד. הנאמן הוא על תקן של שליח.
2. הקונה הוא נהנה כהגדרתו בס' 69 (ב) לחוק.
3. מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין מנאמן לנהנה.
4. נמסרה למנהל הודעה על הנאמנות לפי ס' 73(ו), 74 או 119 לחוק. במסגרת תיקון 69 לחוק יש חובה להודיע למנהל תוך 30 יום מהרכישה שהזכות נרכשה עבור אחר.

- יש תנאים מהותיים הנוגעים לעובדה שאכן מדובר בנאמן ובנהנה, ויש תנאי פרוצדוראלי של הודעת נאמנות.

כללים להגדרת נאמן ונהנה

- להוכחת הנאמנות יידרשו הצדדים להוכיח עובדות אלו או חלק מהן:
 - הזכות נרכשה מכספי הנהנה או עבורו ולפי הוראותיו (שתחילה נוצר הקשר בין הנאמן לנהנה, ורק אחר כך בין הנאמן למוכר). כשהנאמן הוא הורה של הנהנה- תוכר הנאמנות גם אם הנכס נקנה מכספי הנאמן.
 - הנאמן השאיל את שמו בלבד כדי לפעול לטובת הנהנה ואין לו כל זכות בנכס עצמו או הנאה ממנו.
 - הנהנה קיבל לידיו את הנכס, השתמש בו וקיבל ממנו הכנסות.
 - לנאמן אין אינטרס כלכלי בנכס.
 - כשהנהנה הוא איגוד-יש צורך שהאיגוד יהיה קיים ביום הרכישה או שהאיגוד היה איגוד בייסוד בעת הרכישה.

היעדר זכות אישית

- פס"ד חזון- הדייר חתם על עסקת קומבינציה לפיה יקבל דירה בבניין שייבנה. הוא רכש את הבעלות מעמידר והודיע שהרכישה היא בנאמנות עבור אותו קבלן. מאחר שרק חזון הוא זה שיכול היה לקנות את הנכס מעמידר ומדובר בזכות אישית מכח מגורים בדירה במשך שנים, הקבלן לא יכול היה לרכוש את הזכות, ולכן לא תוכר הנאמנות.
- חזון לא יכול היה לרכוש עבור מישהו אחר, שכן הזכות היתה ייחודית לו. התוצאה: קודם נראה את חזון כרוכש עבור עצמו ורק אחר כך מוכר אותה לנאמן.
- אין מניעה שאדם ירכוש מקצת מהנכס עבור עצמו, ומקצתו כנאמן עבור אחר. אין בעובדה זו כשלעצמה כדי לפגוע בתפקידו כנאמן.

עסקאות מול רמ"י

- עסקאות מול רמ"י שבהן עובדת הנאמנות היא תנאי מהותי- הסתרת העובדה מהמנהל אינה פוגמת בנאמנות, אך מטילה עליה צל כבד(פ"ד א, לוב קבלנים)
- זכות סירוב ראשונה
- פס"ד גדילן- אזורים ביקשה מחברת אמות, שהיתה לה זכות סירוב ראשונה מול מפעלי תחנות, לקנות את הנכס שהיא רצתה לרכוש. חברת אמות הודיעה שהיא מממשת את זכות הסירוב הראשונה וקונה בנאמנות. לא הכירו בנאמנות מכיוון שאזורים לא יכולה היתה לקנות את הנכס בעצמה אלא רק על ידי אמות (דומה לפס"ד חזון שעסק בזכות האישית שיש לנאמן).

נהנה- מיהו?

- הנהנה צריך להיות נהנה ידוע.
- בפס"ד יוסף כהן דובר באדם שרכש נכס עבור עצמו או בנאמנות עבור חברה בבעלותו. הוא השאיר את שאלת זהות הרוכש פתוחה. נקבע כי ביום חתימת החחה חובה שיהא ידוע עבור מי קונה הנאמן את הנכס. אי אפשר שהנהנה יהיה סוג מסוים של אדם אלא נהנה ידוע. חברה בייסוד יכולה להיחשב כנהנה, אך יש צורך בכך שלא תשתנה זהות בעלי המניות האמורים להיות בחברה.

מועד גיבוש הנאמנות

- חחה עם תנאי מתלה- הנאמנות חייבת להתגבש עובר לחתימת החחה ולא למועד התגבשות התנאי המתלה. לדוגמה, אם כמו בפס"ד אלדר שרון חחה מותנה בתנאי מתלה של קבלת היתר בניה- כשנאמן קונה את הנכס עבור נהנה מסוים, יש צורך שהנהנה יהא ידוע כבר בעת החחה ולא כשיתקבל היתר הבנייה.
- חחה עם תנאי מן הדין-גיבוש הנאמנות מתחייב עובר לאישור בית המשפט.
- מכירה בדרך של מכרז- לפי דיני המכרזים ההסכם הראשוני הוא המחייב בעוד השני הוא רק פורמאלי. לאור זאת, התגבשות הנאמנות חייבת להיות עובר להגשת ההצעה במכרז- כלומר יש צורך שקיום הנהנה ידוע כבר בשלב זה.

נאמנות מהותית

- בפס"ד אביגדור ז'ן נקבע כי אין בהיעדר הגשת הודעת נאמנות במועד כדי לפסול את יחסי הנאמנות, כי על המחסום הפרוצדוראלי ניתן להתגבר ע"י ס' 107 לחוק, אם יש טעם מיוחד.
- כשנטענת טענת נאמנות לאחר שחלף המועד הנדרש בס' 74 (ו)173 וס' 119 לחוק יש לבדוק קודם אם יש נאמנות מהותית. אם אין נאמנות מהותית- אז שאלת הארכת המועד אינה רלוונטית.

תודה על ההקשבה



ס' 67 לחוק-איחוד וחלוקה

- על מכירת זכות במקרקעין שהיא חלקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יהיה פטור בתנאים אלו:
- אם לא שולם סכום כסף או הפרש בשווה כסף.
- אם יחסי הזכויות נשמרו בהתאם לחלקים בזכות המקורית.
- אבל: אם שולם סכום ההפרש – המכירה תהא פטורה ממש למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום ההפרש.
- איחוד מקרקעין מהו?
- א- איחוד חלקות גובלות או רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות לפי חוק התכנון והבנייה.
- ב- מכירת חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בנייה על יתרת המקרקעין בחלקות גבולות או רצופות.

השלמת פעולת האיחוד בהליך תכנוני

- לאור הגדרת איחוד מקרקעין, אין די בהסכמה חחית בין הצדדים לאיחוד אלא יש לוודא שהאיחוד הושלם גם מבחינה תכנונית לפי פרק ד' או פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבנייה. פעולת האיחוד שהושלמה בהליך תכנוני ופעולה של חלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים תהא פטורה ממש.
- איחוד מקרקעין בין שני בעלים או יותר, פטור ממש למרות שלכאורה צירוף זכויותיהם לקרקע משותפת אחת הוא חליפין, אך כל עוד נשמרים יחסי הזכויות המקוריים של הצדדים גם בחלקה המאוחדת- לא יאה חיוב במס.

חוק מיסוי מקרקעין
מיסוי דירת מגורים
 מכללת נתניה
 שיעור מס' 7

כללי

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי :
 " מס שבח מקרקעין (להלן- המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין..."
 הכלל הוא, כי מכירת זכות במקרקעין חייבת במס.
 לכלל זה נקבעו מספר חריגים בחוק, פטורים מן המס, שבדרך כלל מהווים דחיית מס ולא פטור מלא.

כללי

דירת מגורים הינה נכס הוני ולכן במכירתה אמור לחול מס שבח.
 בניגוד למדינות רבות- בישראל- מכירת דירת מגורים נהנתה מיחס שונה לאורך השנים, וכחריג, הוקדש לה פרק פטורים מיוחד בשל ההיבט הסוציאלי- הפרטי הגלום בה.
 פטור זה אינו מהווה דחיית מס, אלא, פטור מוחלט מן המס.

רקע היסטורי

החוק בנוסחו המקורי מ-1963

- החוק קבע פטור ממס שבח למכירה של "דירת יחיד" בהתקיים התנאים להלן.
- "דירת יחיד" הוגדרה כדירה שמשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה.

רקע היסטורי

התנאים לפטור לדירת יחיד:

- הדירה הנמכרת מצויה בבית הרשום כבית משותף, או שיש בו ארבע דירות לפחות וראוי להירשם כבית משותף.
- שטח רצפת הדירה לא עלה על 70 מ"ר.
- תקרת פטור- 1,500 ל"י

רקע היסטורי

תיקון מס' 6 לחוק- 1975

- ביטול גודל הדירה כתנאי לפטור
- הגדלת תקרת השווי ל- 500,000 ל"י

רקע היסטורי

תיקון מס' 8 לחוק - 1980

בוטלה הגדרת "דירת יחיד" אשר הוחלפה בהגדרת "דירת מגורים".

- דירה/ חלק מדירה
- בנייתה הסתיימה
- בבעלותו או בחכירתו של יחיד
- משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים, לפי טיבה.
- למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.

הוסף מסלול הפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק

רקע היסטורי

תיקון מס' 34 - 1997

- פטור ל "דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים אשר שמשה למגורים באחת מתקופות השבח המנויות בסעיף.
- תדירות הפטור - אחת לארבע שנים, גם אם יש בבעלות המוכר דירות נוספות, וכן פטור מלא על מלוא שווי הדירה.

עובר לתיקון 76

הוראות פרק חמישי 1 כללו מספר מסלולי פטור במכירת דירת מגורים מזכה, ערב התיקון: המסלול הראשון - נועד לתא משפחתי שבעלותו יותר מדירה אחת (מרובי הדירות). בהתאם לסעיף 49ב(1) כנוסחו ערב התיקון, ניתן למכור דירת מגורים מזכה, שאינה דירתו היחידה של המוכר בכל ארבע שנים בפטור ממס.

עובר לתיקון 76

המסלול השני - נועד לתא משפחתי המחזיק בדירה יחידה עליה הוא זכאי לפטור ממס אחת ל 18 חודשים.

נקבעו בחוק חזקות לעניין הגדרת "דירה יחידה" המסלול השלישי - מסלול ייחודי במכירת דירת ירושה שמשקף פטור שהמוריש היה זכאי לו.

עובר לתיקון 76

בסיס הפטור שהיה קיים ערב התיקון, הניח תשתית פטורים רחבה מאוד:

- הפטור ניתן בלא הבחנה בין דירת המגורים הסוציאלית לדירת ההשקעה.
- הפטור ניתן על מלוא שווי הדירה בלא הבחנה בין דירות יוקרה לדירות בסיסיות

רקע לרפורמה

בסיס הפטור שהיה קיים בחוק הניח תשתית פטור רחבה מאוד שיצרה עיוותים הן בדיני המס והן בשוק הדירות:

- בתחום דיני המס - בעשור האחרון הורחב בסיס המס והוטל כמעט על כל הכנסה - שוק ההון, חסכונות, הגרלות ופרסים ועוד.

השארית הפטור על כנו ביחס לדירות המגורים יוצר עיוות ביחס למשטר המס הכללי.

רקע לרפורמה

- בשוק הדירות- הידיעה שליוותה כל אדם המחזיק מספר דירות כי יוכל למוכרן בפטור ממס אם ימתין, עודה בעלי דירות שלא למכור (גם אם מעוניינים לעשות כן)- ובכך השפיעו על הקטנת ההיצע. במקביל, הידיעה שמכירת דירת מגורים תהא פטורה ממס, עודה אנשים לבחור באפיק השקעה זה- השפעה על הגדלת ביקוש.

הגדלת הביקוש והירידה בהיצע מהווה גורם לעלייה במחירי הדירור (אחד הגורמים)- השוק, משיקולי מס, לא מתנהל באופן ניטרלי.

תיקון 76- מודל המיסוי הנבחר

- נקבע בחוק מנגנון המבחין בין מוכר שהוא בעלים של "דירה יחידה" ובין מוכר שהוא "מרובה דירות":
- בעליה של "דירה יחידה" ימשיך ליהנות ממסלולי הפטור הקיימים בפרק במכירת דירתו (בשינויים מסוימים).
- מרובה הדירות יתחייב במס עם כל מכירה עד שיוותר עם דירה יחידה, בגינה יהיה זכאי לפטור ממס.

מודל המיסוי הנבחר

- ההבחנה בין בעלים מרובה דירות לבעלים של דירה יחידה נשמרה (הן בנוגע לתושב ישראל והן בנוגע לתושב חוץ).
- מיסוי דירות היוקרה- הפטור לבעלים של דירה יחידה הוגבל לתקרה של 4,500,000 ש"ח.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

תנאי מקדמי לפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (סעיף 49א(א))-

- תושב ישראל, או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב.....
- לעניין זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה, כי אין לו דירה, כאמור.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

- נקבעה בחוק חזקה ראייתית לפיה אי המצאת אישור שלטונות המס ממדינת התושבות משמעה שיש לתושב החוץ דירת מגורים במדינת התושבות, ועל כן, לא יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה, בדומה לתושב ישראל שיש לו דירת מגורים נוספת במדינה שבה הוא תושב (בישראל).
- חזקה זו מעבירה את נטל הראיה ונטל השכנוע על המוכר, תושב החוץ, שאין לו דירת מגורים אחרת במדינת התושבות.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

- ישנן מדינות בהן רשויות המס מנפיקות אישור כאמור, כדוגמת אוקראינה, וישנן מדינות שלא מנפיקות אישור כדוגמת ארה"ב.
- חלופות הראייה המקובלות להוכחת העדר דירה במדינת התושבות:
 - על המוכר להראות היכן מקום מגוריו במדינת התושבות ומה טיב זכויותיו בדירה זו. הסכם שכירות ואישור מוניציפאלי על תשלום הדומה לארנונה כי המוכר משלם מסים במדינה שבה הוא תושב כמחזיק בדירה ולא כבעליה.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

2. אישור מרשות המסים של מדינת התושבות של המוכר לפיו המוכר לא דיווח על הכנסות משכר דירה בגין דירת מגורים או נכס מקרקעין אחר שברשותו. לחילופין, המצאת דוחות המס של המוכר לתקופה הרלוונטית.

3. כתמיכה לאישורים הנ"ל יש להמציא תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות ובו הצהרת המוכר כי אין לו זכויות בדירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, לא במישרין ולא בעקיפין.

לאחר תיקון 76

- סעיף 49ב(1) לחוק בוטל.
- מוכר מרובה דירות יתחייב במס עד שיוותר עם דירה יחידה .
- סעיף 49ב(2) הפך להיות מסלול הפטור העיקרי (עם שינויים קלים).
- סעיף 49ב(5) לא שונה

בעלים של דירה יחידה

תנאי הפטור ומסלולי

חזקת דירת מגורים יחידה - סעיף 49ג לחוק

בסעיף 49ג תוקן והורחב סל החזקות, לפיהן יחשב מוכר כבעלים של דירת מגורים יחידה לעניין 49ב(2) גם אם יש בבעלותו בנוסף על הדירה הנמכרת:

- דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה.
- דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת.
- דירה אשר חלקו של המוכר בה אינו עולה על 1/3 (תוקן מ- 1/4), ולגבי דירה שהתקבלה בירושה – אינו עולה על מחצית;
- דירה אשר נתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) (- קרובה, בן זוג או צאצא) ו- (ב) (- לפני פטירתו היה המוריש בעליה של דירת מגורים אחת בלבד).

חזקת דירת מגורים נוספת - סעיף 49ד לחוק

לעניין זה יראו כדירת מגורים נוספת, דירה שהיא בבעלותו של איגוד ולמוכר בה, באמצעות האיגוד (במישרין/ בעקיפין), חלק העולה על 1/3 בדירה, והדירה לא הושכרה בשכירות מוגנת.

תיקון סעיף 49ב(2) לחוק

לאחר תיקון 76 לחוק-

התנאים לזכאות לפטור עפ"י סעיף 49ב(2):

- הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור.
- הדירה הנמכרת הוחזקה בידי המוכר כ"דירת מגורים" לפחות 18 חודשים.
- המוכר לא ניצל פטור לפי פסקה זו ב- 18 חודשים שקדמו למכירה האמורה.
- לא ניתן למכור בפטור זה חלק מדירה (שאינו עולה על שליש) ודירת מגורים שהושכרה בשכירות מוגנת אם אלו מועטו בעת מכירת דירה אחרת בפטור.

125

סעיף 49ב(5)

כללי
זהו פטור שניתן למכירת דירה אשר תקבלה בירושה.

התנאים
א. המוכר הוא בן זוגו של המוריש או צאצאו או בן זוג של צאצא של המוריש.
ב. לפני פטירתו היה המוריש בעליה של דירת מגורים אחת בלבד.
ג. אילו היה המוריש מוכר הוא היה זכאי לפטור ("החייאת" המוריש למועד המכירה ע"י הירש)

126

סעיף 49ה

כללי
פטור חד פעמי שמטרתו לאפשר מכירת 2 דירות קטנות ורכישת דירה גדולה.

התנאים:
א. הפטור ניתן רק ל**תושב ישראל**.
ב. המוכר ימכור בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) דירה אחרת בתוך 12 חודשים שלאחר מכירת הדירה נשוא פטור זה.

127

סעיף 49ה

ג. שוויון של שתי הדירות הנמכרות לא עלה על 2,022,000 ₪ (מעודכן לשנת 2015)
ד. המוכר רכש דירה אחרת לפי סעיף 9(ג) בישראל או באזור בסכום השווה ל- 4% לפחות משווי שתי הדירות שנמכרו, זאת בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או בשנה שלאחר מכירת הדירה השנייה

258

סעיף 49ה

ה. הפטור ניתן פעם בחיים בלבד.

- אם שווין של שתי הדירות עלה על הסכום האמור (2,022,000 ₪) אך לא עלה על סך של 3,364,000 ₪, יחול פטור חלקי עד לסך (2,022,000).
- דוגמה: אדם מכר דירה בסך של 1,300,000 ₪ ולאחר כחודשיים מכר דירה נוספת בשווי של 1,100,000 ₪ וקיבל פטור לפי 49ב(2). הפטור שיקבל לפי סעיף 49ה יהיה בסך של 922,000 ₪.

259

סעיף 149

- בכדי למנוע תכנון מס לפיו תועבר דירה בפטור לפי סעיף 62 ואז המקבל ימכור את הדירה בפטור לפי פרק חמישי 1 נקבעו הוראות "צינון" בסעיף 149:

אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 4 שנים.

אם הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 3 שנים.

260

- כאשר ניתנת **דיונה ב-149** במתנה תקופת הצינון מתחילה להימנות מיום סיום הבניה.
- אם המוכר קיבל את הדירה **לפני** שמלאו לו 18 תקופת הצינון מתחילה להימנות החל מגיל 18.
- אם נותן המתנה שורף פטור לפי פרק חמישי 1 או שבמתנה שולם מס, **לא** תחול תקופת הצינון.
- סעיף 149(ג) קובע כי קבלה של לפחות 50% ממחיר הדירה במתנה (כסף או שווה כסף) בתוך 3 שנים שקדמו לרכישתה נחשב למתנה.

מרובה דירות
מסלול החיוב

ביטול הפטור שלפי סעיף 49ב(1) לחוק
לאחר תיקון 76-
סעיף 49ב(1) לחוק **בוטל**.
החל מיום 1.1.2014 - מכירת דירת מגורים
מזכה בידי מוכר "מרובה דירות" חייבת
במס (סעיף 48א(ב)(1) לחוק).

אופן החיוב - המס על השבח הריאלי
לפני תיקון 76-
מכירה בידי יחיד תחויב באופן ליניארי,
בהתאם ליום הרכישה של הזכות (שלוש
תקופות):
יום הרכישה - 7.11.2001 שיעור המס
השולי
20% 1.1.2012 - 7.11.2001
25% 1.1.2012 - יום המכירה

אופן החיוב- המס על השבח הריאלי
לאחר תיקון 76 לחוק-
 במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה **לאחר** 1.1.2014 שיעור המס שיחול על השבח הריאלי- 25%.
 במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה **לפני** 1.1.2014 שיעור המס שיחול על השבח הריאלי*, באופן לינארי-
 מיום הרכישה- 1.1.2014 פטור ממס
 1.1.2014- יום המכירה 25%

***תיקון 82** (מיום 12.10.2015): חישוב לינארי זהה גם על השבח האינפלציוני בתחולה מיום 1.1.2014

הוראות המעבר

תקופת המעבר
 31.12.2017 - 1.1.2014

הוראות המעבר- "מרובה דירות"

o במכירת דירת מגורים מזכה (ללא זכויות בנייה) בתקופת המעבר, יהיה המוכר זכאי לתחשיב לינארי מוטב לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, לכל היותר, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

1. מכירה אחת מיידית.
2. מכירה שנייה רק אם המוכר היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק, כנוסחו ערב יום המעבר, אילו היה הסעיף האמור היה עומד בתוקפו במועד המכירה.
3. במכירה של דירת מגורים שנתקבלה במתנה לפני יום המעבר, השלמת תקופת הצינון.
4. המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין בתמורה ובין שלא בתמורה.

הוראות המעבר - "מרובה דירות"

מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שאינה עומדת בתנאים דלעיל, קרי:

- כל מכירה של דירת מגורים מזכה מעבר לשתיים
- שנמכרו בתק' המעבר.
- או שלא מתקיימים בהן התנאים כאמור - אי השלמת תקופות צינון, מכירה לקרוב.

תחויב במס לפי החישוב הליניארי הרגיל.

הוראות המעבר "מרובה דירות"

במכירת דירת מגורים מזכה **חייבת** שהתקבלה בפטור לפי סעיף 62 לחוק (מקרוב), יבדקו את הזכאות לליניאריות חדשה/רגילה כאילו נותן המתנה הוא המוכר. המטרה - מניעת שכפול זכאות השימוש בליניארי המוטב במכירת דירות השקעה מעבר לשתיים הקבועות בהוראות המעבר.

הוראות המעבר - "מרובה דירות"

במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, **לא** יחול סעיף 49ב(2) לחוק (החדש - להלן) על מי שביום המעבר הייתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור (לעניין מניין הדירות תחול החזקה שבסעיף 49ג).

מטרת ההוראה - למנוע הגדלת ההטבה שניתנה בחוק לשלוש דירות.

לעניין סעיף 49ב(5)

- מוריש תושב חוץ- במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה ממוריש תושב חוץ, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס לפי מסלול זה רק אם יוכיח שהמוריש עצמו היה זכאי לפטור ממס אילו הוא היה המוכר, ובין היתר, שלא הייתה למוריש דירת מגורים אחרת במדינת התושבות שלו (במישרין או בעקיפין).
- יורש תושב חוץ- נוצר עיוות שבכוונת הרשות לתקנו.



תקופת האחזקה הנדרשת לעניין (2)ב49

הוראת ביצוע 5/2013-

- דירה חליפית לדירה קיימת- תמ"א 38/ פינוי בינוי- יש לכלול במניין תקופות ההחזקה גם את התקופה בה החזיק המוכר בדירה הישנה.
- מכירה בידי יורש- יש לכלול במניין תקופות ההחזקה גם את התקופה בה החזיק המוריש בדירה כדירת מגורים.

החלטת מיסוי 3591/14-

שימוש למגורים בידי המוכר במעמד של דייר מוגן עונה על התכלית הסוציאלית שבבסיס הפטור הגם שהשימוש למגורים נעשה בידי המוכר מכוח זכות משפטית שאינה עולה כדי "זכות במקרקעין"



הגדרות

143

הגדרות

"דירת מגורים מזכה"
 דירת מגורים מזכה הינה "דירת מגורים" (לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק) אשר שימשה **בעיקרה** (יותר מ 50% משטח הדירה) למגורים, לפחות באחת מתקופות השבח הבאות:

- ארבע חמישיות מהתקופה בשלה חושב השבח (לעניין זה השבח שנמנה מיום 1.1.1998).
- ארבע השנים שקדמו למכירה

144

תנאים כללים לפטור

- "מוכר"- התא המשפחתי.
- מכירת **מלוא** זכויותיו של המוכר בדירה.
- הזכאים: תושב ישראל ותושב חוץ שאין לו דירה במדינה בה הוא תושב.
- תקרת פטור של 4,496,000 ₪.

עקרון התא המשפחתי

מהו התא המשפחתי?

התא המשפחתי- סעיף 49(ב) קובע:
"לעניין פרק זה יראו מוכר ובן-זוג, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים, כמוכר אחד".

146

עקרון התא המשפחתי

פס"ד דינה מור – ע"ש 2979/97

לבן הזוג היו 3 דירות מלפני הנישואין ולבת הזוג דירה.

- בן הזוג מכר אחת מהדירות שבעלותו בפטור ממס, לפני הנישואין.
- נישואין (עם הסכם ממון)
- לאחר הנישואין (עם הסכם ממון) בת הזוג מוכרת דירה עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה של בן הזוג.

בית המשפט:
יש להביא במניין הפטורים מכוח חזקת התא המשפחתי רק פטורים שנוצלו ע"י מי מבני התא המשפחתי **לאחר** שנוצר התא המשפחתי

147

המשך עקרון התא המשפחתי

פס"ד אן מרי עברי – ע"א 3489/99

לכ"א מבני הזוג דירה מלפני הנישואין.

סדר כרונוולוגי

- בני הזוג נישאו (עם הסכם ממון).
- מכירה של דירת בן הזוג בפטור ממס.
- עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה מוכרת בת הזוג את דירתה ועותרת לפטור ממס.

בית המשפט:

- לצורך בחינת הזכאות לפטור **חזקת התא המשפחתי גוברת על הסכם ממון.**
- מכירה ע"י מי מבני הזוג בפטור **לאחר** יצירת התא המשפחתי באה במניין הפטורים של בן הזוג השני גם אם אין לו זכויות בדירה שנמכרה לפי הסכם ממון.

148

המשך עקרון התא המשפחתי

פס"ד יגאל שלמי – ע"א 3178/12 מיום 17.11.2014

- לבן הזוג דירה מנישואין קודמים משותפת עם ילדיו (לבן הזוג 70% וילדיו 1%).
- לבת הזוג דירה מלפני הנישואין.
- נישואין בשנית.
- הסכם ממון מספר חודשים לפני מכירת דירת האישה.
- מכירה של דירת בת הזוג – התקבל פטור במכירה.
- בן הזוג מוכר דירה, בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה של בן הזוג.

הפסיקה – מכר של שתי דירות במהלך הנישואין שנרכשו לפני הנישואין (כל אחד ע"ש בן זוג אחר) לא ימנע פטור ממס בין העסקה המאוחרת.

על בני הזוג להציג ראיות ברורות להוכחת קיומה של הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג (תנאי מקדמי – הסכם ממון ובני הזוג מעלי על-פני חלכה למעשה). חזקת התא המשפחתי הקבועה בסעיף 49(ב) הינה **חזקה הניתנת לסתירה**.

ע"א 3178/12 יגאל שלמי - המשך עקרון התא המשפחתי

• ביהמ"ש העליון בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מסמ"ק נתניה פסק כי חזקת התא המשפחתי שבפרק חמישי 1 ניתנת לסתירה במקרים בהם בני הזוג חתמו על הסכם ממון ושמרו על הפרדה רכושית מלאה לגבי נכסיהם מלפני הנישואין.

• חשוב לציין כי על מנת להוכיח הפרדה רכושית יש להציג ראיות התומכות בהפרדה רכושית הלכה למעשה.



וע (מרכז) 54905-05-13 צבי רפפורט נ' מנהל מיסוי מקרקעין - מחוז מרכז

עובדות המקרה:
 29.04.09 – הסכם ממון הפרדה רכושית מלאה (אשה 2 דירות, בעל דירה אחת)
 11.05.09 – חתונה.
 17.07.11 – מכירת דירת הבעל.
 12.08.12 – רכישת דירת בעל בלבד.
 השאלה שבמחלוקת: האם הבעל זכאי לדירת מגורים יחידה (כל הדירה)?

וע (מרכז) 54905-05-13 צבי רפפורט נ' מנהל מיסוי מקרקעין - מחוז מרכז

מנהל מסמ"ק מרכז:
 חזקת התא המשפחתי הקבועה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הינה חזקה חלוטה ובלתי ניתנת לסתירה.

ביהמ"ש:
 השופט ארנון ציטט מפס"ד שלמי: " יש לפרש את הפיקציה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק (וכמוה גם את זו הקבועה בסעיף 9 לחוק) ככזו הקובעת חזקה הניתנת לסתירה ולא חזקה חלוטה.

במקרה דנן:
 1. יש להציג הסכם ממון או הסכם הפרדה רכושית בין ידועים בציבור -> הוצג
 2. הוכחת קיום הפרדה רכושית בפועל דרך מבחני הענף של ה"ב 5/2011. (מגורים במשותף, ממון משותף, דמי שכירות וחשבון בנק משותף...) - הוכח
 ביהמ"ש קבע כי חיוב המס ייעשה לפי דירה יחידה (כולה)

52

רכישה ע"י התא המשפחתי – סיכום

1. התנאים לסתירת החזקה

- הסכם ממון בכתב – עם זאת ביחס לנכסים חיצוניים, קרי כאלה שנרכשו על ידי בן הזוג לפני הנישואין או שהתקבלו בירושה או מתנה במהלך הנישואין (להלן: "נכסים חיצוניים") ושנשמרה לגביהם הפרדה רכושית בפועל ייבחנו הדברים על פי מהותם גם בהיעדר הסכם ממון בכתב לגבי נכסים כאלו, די בכך שיש שימוש משותף כדי להביא להפרכת טענת ההפרדה.

53

2. התנאי הראשון - קיומו של הסכם ממון

- הצגת הסכם ממון כדון, דהיינו שנעשה בכתב ושקיבל תוקף של בית משפט לענייני משפחה או בית דין דתי, הסכם ממון שנערך ערב הנישואין ואשר על די נטריון מוסמך או רושם הנישואין. **הסכמי ממון שנערכו לפני 1.1.74 אינם דורשים תוקף כאמור.**
- 2.2 נסיבות כריתת הסכם הממון צריכות ללמד על תום ליבם של בני הזוג וכנות כוונתם ליצור הפרדה רכושית
- 2.3 שימוש משותף בנכס נפרד או בפירותיו – שימוש משותף בנכס חיצוני, ללא קביעה מפורשת בהסכם ממון, משמעותו היעדר הפרדה רכושית והחלת חזקת התא המשפחתי.
- למרות האמור, ביחס לנכסים שאינם חיצוניים, קרי נכסים שנרכשו לאחר הנישואין, **לא ניתן יהיה לקבוע שימוש משותף בנכס או בפירות בהסכם ממון, ועל נכסים כאלה תחול דרישת הפרדה רכושית מחמירה** ובמיוחד שנרכשו מכספים שהופרדו בהסכם ממון מכן הזוג השני

54

3. התנאי השני - קיום הפרדה רכושית בפועל

3.1 אינדיקציות להיעדר הפרדה רכושית

- מגורים משותפים של בני הזוג בנכס שלגביו טוענים הפרדה יעידו על היעדר הפרדה רכושית, - , למעט במקרה של נכסים חיצוניים שהסכם ממון בכתב קבע אפשרות למגורים משותפים.
- לאן מופקדים דמי השכירות של הנכס הנפרד, האם לחשבון בנק משותף או נפרד, כך שככלל עשיית שימוש בדמי השכירות לצורכי התא המשפחתי- ילמד על העדר הפרדה רכושית בפועל, למעט בנכסים חיצוניים אשר הסכם הממון בכתב קבע אפשרות לשימוש משותף בפירות.
- בדיקה של מקורות המימון לרכישת הדירה תערך באופן הדוק יותר לגבי דירות שנרכשו לאחר הנישואין.
- פירעון תשלומי משכנתא או תשלומי חובה אחרים החלים על הנכס וכן השקעות בנכס (למשל, שיפוח).
- אופן הדיווח לרשויות שלטוניות (הצהרת הון למס הכנסה, דיווחים לרשות המקומית ועוד) על הבעלות בנכס ועל הכנסות הנצמחות ממנו .

55

- רישום זכויות נפרד, ואי קיומה של הערת אזהרה או הערה על צורך בהסכמה לפי סעיף 128 לחוק המקרקעין.
- על בני הזוג להצהיר, שאין ביניהם כל הסכם בכתב או בעל פה הנוגד את ההפרדה הרכושית הנטענת.
- ככל שיש משכנתא על הנכס יש להציג את מסמכי ההלוואה על מנת לוודא האם בן הזוג השני מופיע כלווה מה שיכול להעיד על שיתוף.
- כל אינדיקציה אחרת שיש בה להעיד על היעדר הפרדה רכושית.
- אין להוציא מכלל אפשרות כי דירה שנרכשה על ידי אחד מבני הזוג במעמד של "נפרדת" תהפוך ברבות הימים לדירת בני הזוג המשותפת בשל העדר הפרדה רכושית בפועל.
- **3.2 הקלה והכבדה בנטל**
- 3.3.1 בעלות משותפת עם צדדים שלישיים
- 3.3.2 תנאי משפחתי "רגיל"

56

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

[ע"א 7394/03](#)

[ע"א 6670/04](#)

[ע"א 8299/04](#)

[ע"א 9197/04](#)

כבוד הנשיא (בדימ') א' ברק
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות

בפני :

המערערת בע"א [7394/03](#) : נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ

המערערים בע"א [6670/04](#) :
1. דב גוטסמן
2. רחל גוטסמן

המערערות בע"א [8299/04](#) :
1. נכסים ייזום ופיתוח (נ.י.פ.)
2. נת"מ נכסי תחבורה ומסחר בע"מ

המערערת בע"א [9197/04](#) : ישראלכרט (נכסים) 1994 בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א [7394/03](#) : מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות

המשיב בע"א [6670/04](#) ובע"א [8299/04](#) : מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב

המשיב בע"א [9197/04](#) : מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז

ערעור על החלטתה של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק [עמ"ש 1360/00](#), שניתנה ביום 29.6.2003 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וא' מונד ; בתיק עמ"ש 4771/98, שניתנה ביום 23.5.2004 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וד' מרגליות ; ובתיקים עמ"ש 4394/98, 4477/98, 4468/98, שניתנה ביום 13.7.2004 על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ג' קלוגמן וא' מונד

תאריך הישיבה : ה' באב התשס"ו (30.07.2006)

בשם המערערת בע"א
: [7394/03](#)

עו"ד אליעזר צוקרמן

בשם המערערים בע"א
: [6670/04](#)

עו"ד שי פינס, עו"ד מיכל מנדלסון

בשם המערערות בע"א
: [8299/04](#)

עו"ד עמית לוי

בשם המערערת בע"א
: [9197/04](#)

עו"ד דן בן דרור

בשם המשיבים : עו"ד עמנואל לינדר

מיני-רציו :

- * מסים – מס שבת מקרקעין – זכות במקרקעין
- * תכנון ובנייה – היתר בנייה – אחוזי בנייה
- * פרשנות – דין – דיני מסים
- * פרשנות – דין – כללי פרשנות
- * פרשנות – מונחים – זכות במקרקעין
- * קניין – מקרקעין – זכות במקרקעין
- * חוזים – תנאים – תנאי מתלה
- * מסים – מס שבת מקרקעין – מכירה

העסקאות נשוא הערעורים ענינם בניוד זכויות בנייה מקרקע אחת לאחרת. האם זכויות בנייה הינן "זכות במקרקעין" כהגדרת מונח זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#)? מתי ניתן לומר כי התקיימה "מכירה" של אותן זכויות?

בית-המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים דחה את הערעורים ופסק כי:

זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים האפשריים בה ואף שוויה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית שביסוד [חוק מיסוי מקרקעין](#) החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה.

העובדה שעסקה לניוד זכויות בנייה מקרקע לקרקע הנקשרת בין בעלי אינטרסים באותן קרקעות מותנית בהליך תכנוני, היא לבדה אינה נוטלת ממנה את אופייה המסחרי ואת היותה "מכירה" כהגדרתו של מונח זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#). יש להבחין לעניין זה בין שני סוגי מקרים שבהם הרשות מקצה או שוללת זכויות בנייה. במקרה הראשון מתקשרים הצדדים בהסכם להעברת זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת, והסכם זה מותנה בכך שרשויות התכנון יאפשרו את ניוד הזכויות באמצעות הליך תכנוני; במקרה השני הרשות מאשרת תוכנית, שבמסגרתה מוענקות או נגרעות זכויות בנייה מחלקת מקרקעין, אך זאת בלא שברקע הדברים מצוי הסכם בין בעלי הזכויות במקרקעין לניוד זכויות הבנייה שנוספו או נגרעו כאמור. במקרה השני ברי שאין מדובר בעסקה למכירת זכויות בנייה החייבת במס שבח או במס רכישה ואילו במקרה הראשון קיימת בצד הפעולה התכנונית עסקה מסחרית שהיא במהותה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס. המס אינו מוטל על שינוי הייעוד על ידי רשויות התכנון אלא על שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות.

העסקאות המסחריות דוגמת העסקאות בענייננו, תואמות הן מבחינת התבנית המשפטית והן מאומד דעת הצדדים, חוזים על תנאי שהתחייבויות הצדדים מכוחם מותנות בכך שרשויות התכנון אכן תאשרנה את התוכניות הרלבנטיות ותאפשרנה באמצעותן את העברת הזכויות מקרקע לקרקע כמוסכם. ולפיכך מדובר ב"מכירה" כהגדרתה בחוק מחיסוי מקרקעין.

פסק-דין

השופטת א' חיות:

כללי

האם זכויות בנייה הינן "זכות במקרקעין" כהגדרת מונח זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#)? מתי ניתן לומר כי התקיימה "מכירה" של אותן זכויות? אלו הן השאלות העומדות לדיון בארבעת הערעורים שבפנינו. הערעורים הוגשו על שלוש החלטות של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב (להלן: וועדת הערר), הפועלת מכוח [חוק מיסוי מקרקעין](#) ([שבח מכירה ורכישה](#)), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) ולפיהן נדחו עררים על שומות-מס שערך המשיב בגין רכישה ומכירה של זכויות במקרקעין שביצעו המערערים. בשל השאלות המשותפות העולות בערעורים אלה החלטנו לדון בהם במאוחד.

רקע הדברים ותמצית ההליכים בערעורים שלפנינו

ע"א 7394/03 (להלן: עניין ר.א.ר.ד.)

1. המערערת בתיק זה (להלן: חברת ר.א.ר.ד.) היא הבעלים של חלקת מקרקעין ברובע ח' באשדוד. על פי הסכם מיום 9.3.1999 רכשה חברת ר.א.ר.ד. מחברת גוטנברג - בנין והשקעות בע"מ (להלן: חברת גוטנברג) זכויות בנייה תמורת סך של \$1,300,000. רשויות התכנון אישרו תוכנית מפורטת המסדירה את העברת זכויות הבנייה הנמכרות לחלקת המקרקעין שבבעלות חברת ר.א.ר.ד. וכן אישרו שינוי ייעוד של החלקה שבבעלות חברת גוטנברג לשטח ציבורי פתוח. בכך איפשרו רשויות התכנון את הגשמת העסקה. לאחר החתימה על ההסכם, שלחה חברת ר.א.ר.ד. מכתב למשיב בו ציינה כי לעמדתה יש למסות את העסקה על פי פקודת מס הכנסה, אך למען הזהירות בלבד צורפה למכתב הצהרה על מכירה ורכישה של זכות במקרקעין. המשיב קבע כי העסקה מהווה מכירת זכויות במקרקעין ולפיכך חייב את חברת ר.א.ר.ד. במס רכישה בסך של 235,013 ש"ח. חברת ר.א.ר.ד. חלקה על שומה זו אך השגה שהגישה נדחתה ועל כן הוגש על ידה ערר לוועדת הערר. במסגרת הדיון בערר הגדירו הצדדים בהסכמה את הפלוגתא שביניהם בזו הלשון:

האם רכישת זכויות הבנייה היא רכישת 'זכות במקרקעין', כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, החייבת בתשלום מס רכישה.

2. הערר נדחה על ידי וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וא' מונד) אשר קבעה כי יש לראות בזכויות בנייה "זכות במקרקעין" וציינה:

התפיסה הפרשנית המנחה בפרשנות חוק מיסוי מקרקעין מורה לנו לחתור "לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקאות" (ע"א 265/79, 329 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי פ"ד ל"ד (4) 701, 703 (מול האות ו')). כך גם בסוגיות הדומות לסוגיה שלפנינו (עניין הדרי החוף בעמ' 890 מול האות ז' ועמ' 891 מול האות א'). דומני כי מיצוי ערכם הכלכלי של המקרקעין (או לפחות מרבית ערכם הכלכלי) בזכויות הבנייה שלהם הופך זאת לראוי לקבוע כי אכן הבעלות ב"זכויות הבנייה" היא בעלות ב"זכות במקרקעין" לעניין חמ"מ [חוק מיסוי מקרקעין].

הוועדה הוסיפה וקבעה כי קיים בעניין זה ספקטרום של מקרים: בקוטב אחד מצויות עסקאות בהן נרכשות זכויות בנייה, למשל במסגרת עסקה חדשה בין מינהל מקרקעי ישראל לחוכר הקרקע או מי מטעמו, המסווגות כ"מכירת זכות במקרקעין" ובקוטב הנגדי מצויות הקצאות של זכויות בנייה על ידי רשויות התכנון שאינן מסווגות כך (ראו: ע"א 5476/91 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים י/71 (1995); ע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב, [אתר נבו] (להלן: עניין הבונה); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 (2001) (להלן: עניין הדרי החוף); ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר שבע נ' קבוצת עין צורים, פ"ד נו(3) 481 (2001) (להלן: עניין עין צורים); ע"א 4791/99 מנהל מס שבח תל-אביב-יפו נ' ס' אלון חברה להשקעות ובניו בע"מ פ"ד נו(4) 810 (2001); ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז, פ"ד נז(6) 266 (2002)). הוועדה קבעה כי עיקר ההבדל בין שני הקטבים שהוצגו הינו בסממנים המסחריים של העסקאות לרכישת זכויות בנייה, סממנים שאינם מאפיינים מקרים של הקצאת זכויות בנייה גרידא על ידי רשות תכנונית. הוועדה דחתה בהקשר זה את עמדת המערערת לפיה יש לבצע את האבחנה בין הקטבים על פי רמת המעורבות התכנונית בעסקה, בצינה כי בעניין עין צורים סווגה העסקה שנערכה כ"עסקה במקרקעין" ולא כהקצאת זכויות בנייה על ידי רשות תכנונית, חרף העובדה שרמת המעורבות של רשויות התכנון בעסקה הגיעה לדרגת תנאי בלתו אין. אשר לטענה כי יש לאבחן בין הקטבים על פי השאלה האם נמכרו זכויות הבנייה במסגרת עסקה חדשה הנוגעת למקרקעין (הסכם פיתוח כבעניין הדרי החוף או אישור של המינהל להענקת הזכויות הנוספות כבעניין עין צורים), ציינה הוועדה:

חזקה עלי מצוות הפסיקה הקיימת כבר, על פיה הענקת זכויות בנייה הוגדרה כמכירת זכות במקרקעין ודומני כי האלמנט המאבחן פסיקה זו - קרי שלהענקת זכויות הבנייה נלוותה מסגרת משפטית נוספת המתייחסת למקרקעין בגינם הוענקו זכויות הבנייה - הוא אלמנט טכני במהותו שאינו מצדיק אבחנה מהותית. במהותן הכלכלית של העסקאות השוואת מצבם של רוכשי זכויות הבנייה לפני ואחרי העסקאות נשוא פסיקה זו תצביע על כך שאותם רוכשים היו ונשארו הבעלים של אותם מקרקעין (במובן 'רגבי העפר'). השינוי הכלכלי המהותי הוא תוספת זכויות הבנייה.

נוכח מסקנות אלה קבעה הוועדה כי מעורבותה של הרשות התכנונית בעניין ר.א.ר.ד. הייתה אכן אינטנסיבית והיותה תנאי בלתו אין לקיום העסקה, אך היא הוסיפה וקבעה כי העסקה מתאפיינת בסממנים מסחריים בולטים הכוללים עריכת הסכם בין "מוכר" ו"רוכש" של זכויות הבנייה ותשלום תמורה עבור המכר. על כן יש לראותה כעסקה לרכישת "זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה.

ע"א 6670/04 (להלן: עניין בני הזוג גוטסמן)

3. המערערים בתיק זה (להלן: בני הזוג גוטסמן) הינם בעלים של בניין ברחוב הס בתל אביב, המיועד לשימור על פי תוכנית מתאר מוצעת תא/2650. כתוצאה ממגבלות השימור, נותרו לבניין זכויות בנייה שאינן ניתנות למימוש. ביום 7.7.1997 נחתם הסכם להעברת חלק מזכויות הבנייה הללו למקרקעין אחרים שבבעלות החברות אלקנית פיתוח בע"מ (להלן: אלקנית) ורמח"ל השקעות פועלים בע"מ (להלן: רמח"ל); בתמורה הוסכם כי החברות אלקנית ורמח"ל ישלמו לבני הזוג גוטסמן סך של 1,723,827 ש"ח. התוכנית המפורטת (מק/תא/2548/א') המעבירה את זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות מהבניין ברחוב הס לחלקת המקרקעין שבבעלות אלקנית ורמח"ל אושרה ביום 28.4.1998 על ידי רשות התכנון ובני הזוג גוטסמן דיווחו לרשויות מס שבח על העסקה, וערכו שומה עצמית במסגרתה ניכרו כהוצאות השבחה את הכספים שהוציאו לשימור הבניין שברחוב הס. המשיב לא קיבל את השומה העצמית שהוגשה. הוא לא התיר את ניכוי של ההוצאות שהוצאו לשימור הבניין ברחוב הס על ידי בני הזוג גוטסמן וערך שומה מכוח סעיף 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, המחייבת אותם במס שבח בסך של 854,580 ש"ח בגין העסקה. בני הזוג גוטסמן הגישו השגה על אי ניכוי הוצאות השימור ולאחר פגישה עם נציגי המשיב הגישו תוספת נימוקים להשגה במסגרתה הלינו על עצם סיווג העסקה כ"מכירת זכות במקרקעין". המשיב דחה את ההשגה ועל כן הגישו בני הזוג גוטסמן ערר במסגרתו הוגדרו פלוגתאות מוסכמות בין בעלי הדין כדלקמן:

1. מהו הסיווג הנכון של הזכויות שהועברו בעסקה נשוא הערר:

א. האם כעמדת המשיב, מדובר בזכויות במקרקעין' כהגדרתן בחוק מס שבח.

ב. האם, כעמדת העוררים, מדובר בזכויות בנייה, המנותקות מהמקרקעין, וככאלה אינן נכללות במסגרת הגדרת 'זכויות במקרקעין' על פי חוק מס שבת.

2. האם נוצר לעוררים שבת כתוצאה מהעברת זכויות הבנייה בעסקה נשוא הערר, וזאת לאור טענתם, בין היתר, כי מדובר למעשה בפיצוי בגין ירידת ערך שהעוררים היו זכאים לו לפי סעיף 197 [לחוק התכנון והבנייה](#).

3. האם רשאים העוררים להעלות בשלב זה את הטענה לפיה יש לראות בהעברת זכויות הבנייה כעסקת מכר כפויה ועל כן אין היא נכללת בהגדרת מכירה על פי חוק מס שבת, לאור העובדה כי טענה זו לא עלתה בשלב ההשגה.

באם התשובה לשאלה שלעיל חיובית, האם יש ממש בטענה זו.

4. לעניין ניכוי הוצאות השימור הבניין שברחוב הס: האם הוצאות אלו מותרות בניכוי על פי סעיף 39 לחוק מס שבת, במסגרת העסקה נשוא הערר (להעברת זכויות הבנייה).

5. מהו המשקל שיש לייחס לעובדת הדיווח על העסקה כעסקת מכירת זכויות במקרקעין, על ידי העוררים במסגרת השומה העצמית שהוגשה על ידם ביום 20.8.1997.

6. מהו המשקל שיש לייחס לעובדה כי העוררים הגישו תיקון להשגה אשר הוגשה על ידם בעקבות פגישה שהתקיימה עם נציגי המשיב, ובהתאם להשגה מתוקנת זו נתן המשיב את החלטתו.

4. וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וד' מרגליות) דחתה את הערר על כל חלקיו בהסתמך על מה שכבר נקבע קודם לכן בעניין ר.א.ר.ד, בציינה כי גם לעסקה שבין בני הזוג גוטסמן לאלקנית ורמח"ל נלוו סממנים מסחריים כעריכת הסכם בין "קונה" ל"מוכר" ותשלום תמורה עבור המכר. סממנים אלו, כך נקבע, "הם המוליכים את המקרה שלפנינו אל תוך ההגדרה של מכירת זכות במקרקעין במובנו של [חוק מיסוי מקרקעין](#)". בנוסף קבעה הוועדה כי אין לראות בתמורה שקיבלו בני הזוג גוטסמן בעבור זכויות בנייה פיצוי על פי [סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה](#) תשכ"ה-1965 (להלן: [חוק התכנון והבנייה](#)), שכן בפועל בני הזוג לא תבעו פיצוי על פי סעיף זה וממילא לא יכולים היו לקבלו. בהקשר זה הדגישה הוועדה כי יש להבחין בין הפעולות שיכולות היו להתבצע בנסיבות דגן ובין הפעולות בהן בחרו הצדדים לנקוט בפועל.

מנימוקים דומים קבעה הוועדה כי אין לראות בהעברת הזכויות "מכירה כפויה". תוכנית השימור אכן יצרה הצדקה כלכלית למכירת זכויות הבנייה, אך זו לא נכפתה על בני הזוג גוטסמן. אשר לעניין ניכוי הוצאות השימור קבעה הוועדה כי שיפוץ הבניין ברחוב הס לא השביח את זכויות הבנייה שנוידו מהבניין לחלקה אחרת מבלי שמומשו ועל כן לא ניתן לייחס את ההוצאות שהוצאו בהקשר זה לזכויות הבנייה הנמכרות.

ע"א 8299/04 ו"א 9197/04 (להלן: עניין בית ישראלכרט)

5. המערערת 1 בע"א 8299/04 (להלן: חברת נ.י.פ) הינה בעלת מגרש ברחוב המסגר 38 בתל אביב עליו ניצב בניין משרדים ומסחר הידוע בשם "בית הפירמידה" (להלן: מגרש בית הפירמידה). המערערת 2 בע"א 8299/04 (להלן: חברת נ.ת.מ) והמערערת בע"א 9197/04 (להלן: חברת ישראלכרט) הינן בעלים משותפים של מגרש אחר הנמצא ברחוב המסגר עליו יועד לקום "בית ישראלכרט" (להלן: מגרש בית ישראלכרט). בתוכנית המתאר תא/2140/א שקיבלה תוקף ביום 26.6.1996, מופיעים שני המגרשים כחטיבה תכנונית אחת (מתחם סמטת בית עובד) והוקצו לה זכויות בניה כוללות בשיעור של 300%. חלוקת זכויות הבנייה שהוקצו למתחם כאמור בין שלוש המערערות לא נקבעה על ידי רשות התכנון בתוכנית והיא נותרה להסכמה שתושג ביניהן. חברת נ.י.פ לא יכולה הייתה לנצל את חלקה בזכויות הבנייה שנוספו למתחם ועל כן התקשרה ביום 20.4.1997 בהסכם עם חברת ישראלכרט ונ.ת.מ לפיו מכרה להן את זכויותיה אלה תמורת כעשרה מיליון שקלים.

העסקה דווחה על ידי החברות נ.י.פ ונ.ת.מ למס הכנסה כ"עסקה הונית", שאינה חייבת במס שבח ובמס רכישה. המשיב לא קיבל את עמדתן והוציא בגין העסקה שומה זמנית לפיה חויבה חברת נ.י.פ לשלם בגין העסקה מס שבח בסך 4,039,627 ש"ח וחברת נ.ת.מ נדרשה לשלם מס רכישה בסך של 263,096 ש"ח. השגות שהגישו החברות נ.ת.מ ונ.י.פ על שומה זו נדחו. ביום 9.6.1997 (חמישים ימים לאחר חתימת ההסכם) שלחה ישראלכרט שומה עצמית (שומת אפס) למשרדי מס שבח מקרקעין לפי סעיף 73(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, אך זו התקבלה במשרדי מס שבח רק ביום 10.6.1997. המשיב הוציא לישראלכרט שומה לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה חוייבה גם ישראלכרט במס רכישה בגין העסקה בסך של 247,495 ש"ח. כן חוייבה ישראלכרט בקנס על אי הגשת הצהרה במועד ובריבית והפרשי הצמדה בשל פיגור בתשלום. כתאריך תחילת צבירת הריבית

וחובת ההצהרה נקבע יום 20.5.1997. השגה שהגישה חברת ישראלכרט על שומה זו נדחתה.

משנדחו השגותיהן הגישו המערערות דנן שלושה עררים אשר נדונו במאוחד בפני וועדת הערר. הפלוגתא המוסכמת באותו הליך הוגדרה כך:

סלע המחלוקת בין הצדדים הינו האם זכויות בנייה הנמכרות בנפרד מן הקרקע הינן או אינן בבחינת זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק.

היה והתשובה לפלוגתא הראשונה הינה כי המדובר בזכות במקרקעין הרי שקיימת מחלוקת לגבי מועד תחילת צבירת הריבית בגין חוב מס הרכישה ועל עצם הטלת הקנס לגבי אי הגשת הצהרה במועד. לעניין הריבית עוררת מס' 1 [ישראלכרט] טוענת כי התאריך הרלוונטי הינו 9.6.1997 בעוד שהמשיב הטיל ריבית מיום 20.5.1997.

6. בהחלטתה מיום 13.7.2004 דחתה וועדת הערר (השופט (בדימוס) י' בן שלמה וחברי הוועדה ד"ר ג' קלוגמן וא' מונד) את שלושת העררים, בהסתמך על מה שכבר נקבע קודם לכן בעניין ר.א.ר.ד. ובעניין בני הזוג גוטסמן, בציינה כי גם במקרה דנן קיימים בעסקה סממנים מסחריים המוליכים את המקרה אל תוך הגדרת "מכירת זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין. וועדת הערר דחתה את טענת המשיבות כי הן הסתמכו על הוראת ביצוע של שלטונות מס שבח מקרקעין הקובעת כי מכירת אחוזי בנייה בנפרד מן המקרקעין אינה חייבת במס. בעניין זה ציינה הוועדה כי אמנם אחד הסעיפים בהוראות המעורכות של רשויות המס מרמז לאפשרות שרכישת זכויות בנייה אינה מסווגת כ"מכירת זכות במקרקעין", אך לא הוצגה לוועדה הוראה מפורשת הקובעת כך ומכל מקום ההוראות המקצועיות האמורות מבוססות על החלטות של וועדות הערר משנות השישים, עליהן נמתחה ביקורת ולא ניתן להתבסס עליהן עוד במועדים הרלבנטיים לעסקה שבנדון. לעניין ריבית הפיגורים והקנס שהושתו על חברת ישראלכרט בגין אי-הגשת ההצהרה במועד, קבעה הוועדה כי המסמך ששלחה ישראלכרט ביום 9.6.1997 איננו "שומה עצמית" שניתן להגיש בתוך 50 ימים מעת המכירה, אלא "הצהרה" שיש להגיש בתוך 30 ימים מאותו מועד. יחד עם זאת הוסיפה הוועדה וציינה כי בנסיבות העניין מן הראוי שהמשיב יפטור את המערערות מחיובי הריבית והקנס.

טענות המערערים

7. המערערים מלינים על הפרשנות שניתנה למונח "מכירת זכות במקרקעין" על ידי וועדת הערר ולפיה כולל המונח גם עסקה להעברת זכויות בנייה. לטענתם, מבחינה לשונית מכירת זכויות בנייה "במנותק מן הקרקע" איננה מהווה "מכירת זכות במקרקעין" ועוד הם טוענים כי המונח "זכות במקרקעין" הוגדר ב**חוק מיסוי מקרקעין** באופן מצמצם והוא כולל בעיקרו של דבר זכות בעלות וזכות חכירה. עוד טוענים המערערים כי זכויות בנייה הינן זכויות בלתי מוחשיות ואינן מהוות "קרקע בישראל", כהגדרת המונח "מקרקעין" ב**חוק מיסוי מקרקעין**. זכויות הבנייה אף אינן "דברים אחרים המחוברים לקרקע בחיבור של קבע" כאמור באותה הגדרה, ולכל היותר ניתן לראותם כ"מחוברים" רגילים הנמכרים בנפרד מן הקרקע ואינם נחשבים לחלק ממנה. אף תכלית החוק, כך טוענים המערערים, מלמדת כי **חוק מיסוי מקרקעין** אמור למסות רק זכויות שניתן לרשום את העברתן בלשכת רישום מקרקעין והעברת זכויות בנייה במנותק מן הקרקע אינה עונה על תנאי זה. לטענת המערערים העובדה שזכויות בנייה קשורות קשר הדוק למקרקעין ולהן ערך כלכלי רב אין בה כדי להוליך למסקנה כי יש לסווגן כ"זכות במקרקעין". המערערים מציינים בהקשר זה כי קיימות זכויות נוספות שלהן מאפיינים דומים ולמרות זאת לא סווגו כ"זכות במקרקעין" לעניין **חוק מיסוי מקרקעין** (למשל זכות שכירות לתקופה שאינה עולה על 25 שנה וכן זיקת הנאה). המערערים מוסיפים וטוענים כי אין להקיש על המקרים שלפנינו מן המקרים הנוגעים לעסקאות בהן העניק מינהל מקרקעי ישראל זכות לחוכר חקלאי לנצל את הקרקע לייעוד שאינו חקלאי, שכן בעוד שבעניינים אלו זכויות הבנייה הועברו מהבעלים של המקרקעין לחוכר במסגרת הסכם חדש הנוגע למקרקעין, הרי שבמקרים שלפנינו אין מדובר בהסכם חדש המחליף הסכם קודם בקשר לאותם מקרקעין אלא בהעברת זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת. המערערים אינם חולקים על כך שזכות הבעלות במקרקעין מהווה "אגד של זכויות", אלא שלטענתם היא משקפת זכות מושלמת שאין אפשרות להגדילה או להוסיף עליה. גישתו של המשיב, כך הם מוסיפים וטוענים, תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה הענקה של זכויות בנייה על ידי הוועדה המקומית תהווה אף היא "מכירת זכות במקרקעין", בעוד שאין עוררין כי מדובר בהשבחה בלבד של הזכות הקיימת במקרקעין שאינה חייבת במס רכישה או במס שבת.

8. המערערות בעניין בית הפירמידה וחברת ר.א.ר.ד. מוסיפות וטוענות כי המשיב מחויב לפעול בהתאם להוראות מקצועיות שפירסם בתקופה הרלבנטית מהן עולה כי העברת זכויות בנייה מחלקה לחלקה אינה מסווגת כ"מכירת זכות במקרקעין". כמו כן טוענים בני הזוג גוטסמן וחברת ר.א.ר.ד. כי בעניינם כלל אין עסקינן בעסקה למכירת זכויות בנייה, משום שלא ניתן לסחור בזכויות בנייה במנותק מן הקרקע שאליה הם מתייחסים ומשום שהכוח והסמכות להעברת זכויות הבנייה מחלקה אחת לרעותה נתונים למוסד התכנוני. לטענתם הסכום שקיבל ה"קונה" בכל עסקה אינו אלא פיצוי בגין הפגיעה במקרקעין שמהם נגרעות זכויות הבנייה, ופיצוי זה איננו יכול להיחשב כ"אירוע מס" או כ"מכירת זכות במקרקעין". עוד טוענים חברת ר.א.ר.ד. ובני הזוג גוטסמן כי העובדות המוסכמות שהוגשו והטיעונים שהעלה המשיב בפני וועדת הערר מצביעים על רמת מעורבות גבוהה מצד רשויות התכנון בעסקאות שלהם ובכך יש כדי ללמד שלא התבצעה בהן מכירת זכות כלשהי. חברת ר.א.ר.ד. מוסיפה וטוענת כי הסכום ששילם בעל המקרקעין שאליהם הועברו זכויות הבנייה, מהווה תשלום היטל השבחה וכי מבחינה מהותית לא קיימים למעשה "מוכר" ו"קונה" הסוחרים בזכויות בנייה אלא רשות תכנונית שהקצתה זכויות בנייה ל"קונה" אשר שילם בגינם היטל השבחה, והיטל זה שולם כפיצוי לבעל המקרקעין המופקעים או הנפגעים מתוכנית המתאר. בני הזוג גוטסמן טוענים כי אף אם מדובר במכירת זכות במקרקעין הרי שלא צמח להם כל רווח הוני מביצוע העסקה, נוכח ירידת ערך המקרקעין שבבעלותם כתוצאה מתוכנית השימור. לחלופין טוענים בני הזוג גוטסמן כי תוכנית השימור חייבה אותם לשמר ולשקם את הבניין ועל כן, יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות שהוצאו לרכישת זכויות הבנייה ולהתיר את ניכויין לפי [סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין](#). לבסוף טוענים בני הזוג גוטסמן, ואף זאת כטענה חלופית, כי יש לראות בהעברת זכויות הבנייה עסקת מכר כפויה החייבת בשיעורי מס מופחתים, כקבוע [בסעיף 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין](#).

9. המערערות בעניין בית הפירמידה מסכימות כי הסממנים המסחריים בעסקה נשוא ערעוריהן מצביעים על כך שהיא מהווה אירוע מס הוני ואולם לטענתן אין מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" אלא ב"מכירה" של נכס אחר, הממוסה על פי [חלק ה'](#) [לפקודת מס הכנסה](#). המערערות נסמכות לעניין זה על כך שזכויות בנייה המתווספות למקרקעין על פי תוכנית הקלה או תוכנית לשימוש חורג חייבות בהיטל השבחה וכן על כך שפיצויים המשתלמים בגין פגיעה בזכויות בנייה ממוסים כרווח הון לפי [חלק ה'](#) [לפקודה](#). החברות

נ.י.פ. ונ.ת.מ מוסיפות וטוענות כי במסגרת השומה שנערכה להן הטיל עליהן המשיב קנסות בגין כך שלא דיווחו במועד לרשויות מס שבח מקרקעין על העסקאות, ולטענתן מן הצדק להורות על ביטול קנסות אלה משום שהן לא ניסו להתחמק מתשלום המס ודיווחו על העסקאות במועד לרשויות מס הכנסה, בהתאם לראייתן את העסקאות. חברת נ.י.פ. מוסיפה וטוענת עוד כי שילמה היטל השבחה בגין התוכנית שהקצתה לה את זכויות הבנייה שנמכרו וכי לשם קביעת סכום השבחה יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות המותרות בניכוי לפי [סעיף 39\(11\) לחוק מיסוי מקרקעין](#).

טענות המשיב

10. המשיב מצידו סומך ידיו על קביעותיה ומסקנותיה של וועדת הערר וטוען כי כל העסקאות נשוא הערעורים שבכאן אכן מהוות "מכירת זכות במקרקעין". המשיב מוסיף ומציין כי העסקאות שנערכו במקרים שלפנינו הינן אירועי מס הוניים וכי אין לקבל את טענתם של חברת ר.א.ר.ד ובני הזוג גוטסמן לפיה סכום הכסף שקיבלו בעלי הקרקע שנפגעו מהתוכנית ("המוכרים") מהווה פיצוי בגין הפגיעה בקרקעותיהם ואילו הסכומים שהעבירו מקבלי זכויות בנייה ("הקונים") מהווה תשלום היטל השבחה. טענה זו, כך מציין המשיב, אף חורגת מגדר העובדות והפלוגתאות המוסכמות ודי בטעם זה על מנת לדחותה. לגופם של דברים טוען המשיב כי זכויות בנייה מהוות "נכס" על פי הדין הכללי, קל וחומר במישור המס, ואין לראות בהם "הגבלה" גרידא שמטילות רשויות התכנון על בעל המקרקעין ובמקרים שלפנינו, כך הוא מוסיף וטוען, התבצעה "מכירה" של אותו הנכס תמורת סכומים נכבדים שהועברו מצד אל צד. המשיב אף מפנה בעניין זה אל הדין האמריקאי לפיו רואים העברת זכויות בנייה מחלקה לחלקה (מהלך "קלאסי" של TDR - Transferable Development Rights) כמכירה של נכס הוני. הסממנים המסחריים בעסקאות, הם המבדילים אותן מהקצאת זכויות בנייה על ידי רשויות התכנון, שאליבא דכולי עלמא אינם מהווים "מכירה". עוד טוען המשיב כי בהתקיים יסוד המכירה אין כל נפקות לכך שחלק מן ההסכמים הותנו בתנאי מתלה (קבלת אישורים מרשויות התכנון). המשיב מוסיף וטוען כי אמנם על פי הדין הישראלי אין אפשרות לסחור באחוזי בנייה באופן המנותק לחלוטין מהמקרקעין, אך בענייננו זכויות הבנייה עברו ממקרקעי המוכרים למקרקעי הקונים במועד אישור התוכנית, ולא היו על כן מנותקות מן הקרקע בשום שלב.

11. אשר לחוק לפיו יש למסות את העסקאות (מס רווחי הון לפי [פקודת מס הכנסה](#) או מס שבח ומס רכישה לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#)), טוען המשיב כי נוכח ההלכות המחילות את חוק מיסוי מקרקעין על עסקאות בזכויות בנייה ונוכח התייחסותן של הוראות חוק מיסוי מקרקעין לזכויות בנייה בהקשרים נוספים, יש לראות במכירת זכויות בנייה "מכירת זכות במקרקעין", החייבת במס לפי חוק זה. עוד טוען המשיב כי אף מן הבחינה המושגית ניתן לראות מכירת זכויות בנייה כמכירת זכות במקרקעין. לטענתו שיטת המשפט הישראלית (כמו גם המשפט האנגלי והאמריקאי) אימצה גישה פונקציונאלית המפרשת את המונח "בעלות" כמגדיר "אגד זכויות" (Bundle of Rights) במקרקעין ולשיטתו זכויות הבנייה אינן אלא חלק מאותו אגד של זכויות. המשיב סבור כי כאשר נוספות למקרקעין זכויות בנייה, משתנה תוכנה של זכות הבעלות בהם, באופן המשקף זכות בעלות חדשה ושונה במהותה באותם מקרקעין. המשיב מוסיף וטוען כי ניתן להשקיף על זכויות הבנייה גם כ"הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות..." והרשאה זו נכללת אף היא בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" על פי [חוק מיסוי מקרקעין](#). המשיב מדגיש בטיעונו כי זכויות בנייה מהוות בדרך כלל מדד עיקרי לשווי המקרקעין ולטענתו אין בהקשר זה כל הבדל בין הגדלת אגד זכויות הקניין של חוכר להגדלת אגד זכויות הקניין של הבעלים במקרקעין. לפיכך יש להחיל על המקרים שבפנינו את ההלכות בעניין הבונה, הדרי החוף ועין צורים בהן נקבע כי עסקה שבה העניק המינהל לחוכר חקלאי זכות לנצל את הקרקע לייעוד שאינו חקלאי תוך מימוש זכויות הבנייה שהוקצו לה, מהווה "מכירת זכות במקרקעין". עוד טוען המשיב כי טענת המערערות לפיה [חוק מיסוי מקרקעין](#) נועד לחול אך על זכויות שניתן לרשום בלשכת רישום המקרקעין אינה תואמת את ההלכה הפסוקה ואין לקבלה. המשיב אף סבור כי מאחר ובדרך כלל עסקאות למכירת זכויות בנייה ועסקאות אחרות במקרקעין כרוכות אלו באלו, ייקשה מאוד להפריד בין הדבקים וגם מטעם זה יש לראות בזכויות הבנייה "זכויות במקרקעין". באשר להוראות המקצועיות שפורסמו על ידי שלטונות מס שבח טוען המשיב כי לא הועלתה על ידי מי מן המערערים טענת הסתמכות ספציפית על הוראות אלו ומכל מקום הדין נקבע על פי הוראות החוק וההלכה הפסוקה ולא לפי ההוראות המקצועיות. בסוגיית הקנסות שהוטלו על חברת נ.י.פ. ונ.ת.מ טוען המשיב כי נוכח האמור בעניין זה בהחלטת וועדת ערר לגבי ישראלכרט הוא אכן ישקול את ההמלצה לביטול הקנסות בעסקה זו. לעניין טענת חברת נ.י.פ. כי יש להכיר בתשלומים בגין היטל ההשבחה ששילמה כהוצאות המותרות לניכוי, טוען המשיב כי לא הונח כל בסיס עובדתי לטענה זו והיא מועלית לראשונה בערעור שבכאן, אולם לפנים

משורת הדין מסכים המשיב כי חברת נ.י.פ. תגיש לו בקשה בעניין זה אשר תישקל לגופה. לבסוף טוען המשיב כי מן הטעמים שפירטה ועדת הערר יש לדחות את טענת בני הזוג גוטסמן לפיה יש להתיר להם לנכות במסגרת השומה את ההוצאות שהוציאו בגין שימור ושיקום הבניין שברחוב הס ועוד יש לדחות את טענתם כי העברת זכויות הבנייה לחברות אלקנית ורמח"ל מהווה עסקת מכר כפויה, משום שלא הונח לטענה זו כל בסיס עובדתי וכן משום שהיא נוגדת את ההלכה הנוגעת לעסקאות מכר כפויות.

ד"ן

12. נקודת המוצא של המשיב בקובעו את שומות המס נשוא הערעורים שבפנינו הינה כי בכל אחת מן העסקאות נמכרו זכויות בנייה וכי מכירה זו מהווה "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות הביטוי [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#). המערערים בכל הערעורים משיגים על נקודת מוצא זו שהיותה בסיס לשומות שערך המשיב וטענתם המרכזית- המשותפת היא כי "זכויות בנייה" אינן "זכות במקרקעין" וכי העברת זכויות כאלה מחלקה לחלקה אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין", החייבת במס שבח ובמס רכישה על פי [חוק מיסוי מקרקעין](#).

המסגרת הנורמטיבית

13. [חוק מיסוי מקרקעין](#) מגדיר את המונחים "מקרקעין", "זכות במקרקעין" ו"מכירה" כך:

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחברים לקרקע חיבור של קבע;

"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ...

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -
(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

הגדרה רחבה זו של המונח "מכירה" מבקשת להקיף מגוון רחב של פעולות משפטיות אותן ניתן לבצע במקרקעין ולהחיל עליהן את [חוק מיסוי מקרקעין](#). היא מחילה עצמה על הענקה, על העברה, על ויתור, על הסבה, ואף על הזכות להורות על כל פעולות כגון דא, בין אם נעשו בתמורה ובין אם נעשו שלא בתמורה. אך כל אחת מחלופותיה של הגדרת המונח "מכירה" נושאת "בבטנה" את המונח "זכות במקרקעין" ובמילים אחרות, לא תיתכן "מכירה" כמשמעותה [בחוק מיסוי מקרקעין](#) אלא אם הזכות הנמכרת היא "זכות במקרקעין" (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א', 219 (מהדורה שנייה, 2000) (להלן: הדרי)). יש, אפוא, לבחון תחילה האם זכויות בנייה הן "זכות במקרקעין" וככל שהתשובה לכך חיובית יש להוסיף ולבחון האם העברתן בתמורה מקרקע אחת לאחרת מהווה "מכירה", כמשמעותו של ביטוי זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#).

זכויות בנייה - כללי

14. המונחים "זכויות בניה" או "אחוזי בנייה" מבטאים את אפשרות ניצול הקרקע לבנייה על פי תוכנית המתאר הרלוונטית. למעשה, צמחו מונחים אלו מתוך חיי המעשה וכדברי בית משפט זה: "אחוזי הבניה אינם מושג שהוגדר בחוק, אך ההיתר לבנות במקרקעין הניתן על פי [חוק התכנון והבניה](#), תשכ"ח-1965, שהוא הקובע מגבלה חוקית להיקף הבניה במקרקעין, ניתן בהתאם לאחוזים המותרים לבניה על פי תוכנית המתאר. זוהי, למעשה, אפשרות ניצול הקרקע לבניה על פי הדין, ואפשרות זו היא אחד הנתונים הקובעים את פוטנציאל ניצול הקרקע ולכן גם את ערכה" (רע"א 2821/95 לוסטינג נ' מיזלס, פ"ד נ(1) 517, 527 (1996)); כן ראו ע"א 10322/03 ישעיהו נ' שטרייכר, פ"ד נט(6) 449, פסקה 2 לחוות דעתו של השופט טירקל (2005) (להלן: עניין שטרייכר);

והשוו: [סעיף 71א לחוק המקרקעין](#) תשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין); [סעיף 49א\(ב\)\(1\) לחוק מיסוי מקרקעין](#); [תקנה 1 לתקנות התכנון והבניה \(חישוב שטחים ואחוזי בניה בתוכנית ובהיתרים\)](#), התשנ"ב 1992; מרדכי גלוסקה "זכויות בנייה - נכס עובר לסוחר?" [מקרקעין א/6/38](#), 46-48 (להלן: גלוסקה)).

"זכויות הבנייה" או "אחוזי הבנייה" במקרקעין נקבעים על ידי רשויות התכנון והבנייה בהתחשב במכלול השיקולים הרלבנטיים לעניין ובהם התנאים הסביבתיים, צרכי הציבור במקום, זכויות הקניין הפרטיות המעורבות וכן שיקולים כלכליים שונים ובכללם שיקולים הנוגעים לנטל הפיזי שיהא על הוועדה המקומית לשאת בו כתוצאה מפגיעה במקרקעין או כתוצאה מהפקעה (ראו והשוו: [ע"א 151/87-219](#) ארצי נ' שמש, פ"ד מג(3) 489, 504 (1989) (להלן: עניין ארצי); [סעיף 61 לחוק התכנון והבנייה](#) המונה את מטרותיה של תוכנית המתאר המקומית; גלוסקה, 41-40; [יהושע ויסמן דיני קניין, בעלות ושיטוף](#), 418 (1997) (להלן: ויסמן, בעלות ושיטוף); [בג"ץ 7250/97 סולימאני נ' שר הפנים, פ"ד נד\(3\) 783, 787 \(2000\)](#); [בג"ץ 16/50](#) איגרא-דמא בע"מ נ' מועצת עיריית תל-אביב, בתור ועדה מקומית לבנין ולתכנון ערים, פ"ד ה(1) 229, 233-234 (1951)).

15. על פי דיני הקניין הקלאסיים נתפסת זכות הקניין כזכות המקנה לבעליה שליטה מלאה במושא הזכות; היא מאפשרת לו להגשים את חירותו וליתן ביטוי לאישיותו ולאוטונומיה של רצונו הפרטי (ראו: [רע"א 6339/97 רוקר נ' סלומון, פ"ד נה\(1\) 199, 280 \(1997\)](#); חנוך דגן קניין על פרשת דרכים 15, 23-24 (2005) (להלן: דגן)). מעמדה של זכות הקניין הוא מעמד של זכות חוקתית על-חוקית ו**חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו** פורש עליה את חסותו בקובעו [בסעיף 3](#) כי: "אין פוגעים בקניינו של אדם". על פי תפישה זו, כל הגבלה שמטילות רשויות השלטון על זכות הקניין מהווה פגיעה בזכות משום שהיא מצמצמת את השליטה המלאה שהוקנתה לבעליה כאדון הזכות. "זכויות הבנייה" על פי תפישה זו אינן, אפוא, זכויות אלא "הגבלות" המוטלות על ידי מוסדות התכנון המצמצמות את יכולתו של בעל המקרקעין לעשות בהם שימוש ככל שיראה לנכון (ראו והשוו מוטי בניאן, דיני מקרקעין עקרונות והלכות, 788 (מהדורה שנייה, 2004) (להלן: בניאן, דיני מקרקעין)). עם השנים החלה תפיסה קלאסית זו באשר למהותה של זכות הקניין לפנות את מקומה לגישה גמישה יותר וזאת מטעמים פרגמטיים וכן מטעמים של צדק חברתי ומחויבות חברתית של הפרט לקהילה בה הוא חי. כך מציין פרופ' יהושע ויסמן כי:

הנטייה כיום היא לומר שהנחת המוצא אינה עוד שכל שימוש בקרקע מותר לבעלים, פרט לשימושים שנאסרו בחוק. לגבי מרבית השימושים האפשריים במקרקעין הנחת המוצא היא הפוכה, לאמור: בעל המקרקעין זכאי לעשות במקרקעיו רק את אותם דברים שהחוק התירם במפורש. בלא היתר שכזה אין הבעל רשאי לעשות כמעט דבר במקרקעיו. כך על פי המשפט הישראלי, וכך גם במשפטי עמים אחרים... לעניין הבעלות במקרקעין, מה שניטל מן הבעל על ידי החוק הוא כה רב עד שהתוצאה היא שהוא רשאי לעשות במקרקעין שבבעלותו כמעט אך ורק מה שרשויות התכנון יתירו לו ([ויסמן דיני קניין, בעלות ושיתוף](#), 46-48 (1997) (להלן: ויסמן, בעלות ושיתוף)).

ואילו פרופ' חנוך דגן סבור כי:

...בני אדם נטועים בקהילה חברתית ובקשרי גומלין מתמשכים אחרים של "תן וקח". מערכות יחסים אלה מהוות (לפחות במידה מסוימת) מקור נורמטיבי ראוי של חובות כלפי אחרים אשר חיים, עובדים או מושפעים בדרך אחרת מרכושם גם אם חובות אלה אינן מעוגנות בהתחייבויות רצוניות שבני אדם נטלו על עצמם או בעובדה שיש בעמידה בחובות אלה כדי לספק להם, כפרטים, יתרונות מידיים שווי ערך. עצם ההשתייכות לקהילה מטילה אחריות מיוחדת. לפיכך, גם הבעלות במקרקעין, שאני דן בה כאן, נתפסת לא רק כמקור לזכויות, אלא גם כבסיס לאחריות מיוחדת כלפי הקהילה וכלפי יתר החברים בה. תדירות אחריות זו באה לכלל ביטוי במגבלות שונות המוטלות על אדנותם של בעלי מקרקעין (למשל, ביחס לשימושים שיעשו בהם) לטובת האינטרס החברתי. במקרים אחרים היא באה לכלל ביטוי בכך שאין זה ראוי לפצות בעל מקרקעין פלוני בגין נטל מסוים המוטל על מקרקעיו (או בגין נגיסה מסוימת בהם) לטובת קידומו של אינטרס הכלל. מבחן ההדדיות, כפי שתואר לעיל, מנסה להתוות גבול עדין זה של אחריות קהילתית שאינה גולשת לפגיעה מופרזת באינטרס הפרטי (חנוך דגן "שיקולים תלוּקתיים בדיני נטילה שלטונית של מקרקעין" עיוני משפט כא 491, 503-504 (1998) וראו גם דגן, 156).

על פי גישה "ריאליסטית", פלורליסטית וליברלית" זו (דגן, 15), ניתן לראות בזכויות הבנייה חלק מאגד הזכויות המרכיבות את זכות הבעלות המובנות בה כחלק אינטגרלי ממנה. כך סבור המלומד רויטל ולדבריו: "[ד]יני הקניין ודיני התכנון והבנייה שלובים ושזורים זה בזה ואין כל מקום להפריד ביניהם. ... דיני התכנון והבנייה יוצרים ומגדירים

את קובץ הזכויות של הבעלים על המקרקעין, הכולל זכויות בנייה, זכויות שימוש, וכן זכויות שבגדר זיקה למקרקעין גם כאשר הם מופקעים מידיהם של הבעלים." (שמואל רוטל "דיני התכנון והבנייה ודיני הקניין" מקרקעין א/6, 3, 21 (2002); לראיית זכויות הבנייה כזכויות בעלות מעמד קנייני ראו גם גלוסקה, 44-46).

בדנ"א 1333/02, 1346/02 הוועדה המקומית לתכנון והבניה, רעננה נ' הורוויץ, פ"ד נח(6) 289 (להלן: דנ"א הורוויץ) (2004)) וכן בע"א 3901/96, 3937/96, הוועדה המקומית לתכנון והבניה, רעננה נ' הורוויץ, פ"ד נו(4) 913 (2002) (להלן: ע"א הורוויץ), נדונו התפישות השונות לעניין מהותה של זכות הקניין, בקשר עם הוראת סעיף 200 לחוק התכנון והבניה. בע"א הורוויץ ציין הנשיא ברק בהקשר זה כי זכות הקניין היא "זכות מורכבת וסבוכה" וכי בצד הביטוי הניתן בה לרצונו, לאישיותו ולחירותו של הפרט יש לקניין גם תפקיד חברתי ממנו צומחת מחויבות חברתית של בעל הקניין לשרת את האינטרס של טובת הציבור. על מנת שתוגשם אחריות מיוחדת זו של בעל המקרקעין לחברה "ניתן לפגוע בזכויות הקניין כדי להבטיח את אינטרס הכלל...". למשל באמצעות דיני התכנון והבנייה אשר מכוחם ניתן להתקין תוכניות מתאר ברמות שונות התוחמות את השימושים המותרים בקרקע, בין השאר, על דרך של קביעת ייעודה (חקלאות, מגורים, תעשייה, ציבורי-פתוח, כבישים, חופים) (שם, 936-939). מבחינה קונספטואלית נראה כי תפישה זו דבקה בגישה המסורתית של דיני הקניין, שאינה רואה בזכויות הבנייה זכויות במובן הקנייני אלא פגיעה או הגבלה שהינן חיצוניות לאותה זכות ומוטלות עליה לצורך איזון בין אינטרסים של הפרט לאינטרסים של הכלל. בפסיקתו של בית משפט זה לא ניתן מענה אחיד לשאלת מהותם של "אחוזי בנייה" או "זכויות בנייה" בהיבט הקנייני (ראו: עניין שטרדייכר פסקה 12 לחוות דעתו של השופט טירקל, פסקאות 2-3 לחוות דעתו של הנשיא ברק, פסקה 1 לחוות דעתו; עניין ארצי, 503-504; ע"א 432/83 מזרחי נ' חביב, פ"ד מ(4) 673, 680 (1986); תאודור אוריין "אחוזי בנייה - זכות קניינית" הפרקליט ל"ב 526 (1978); מיגל דויטש קניין כרך א' 665 (1997); ויסמן, בעלות ושיתוף, 416-419) וכפי שאפרט להלן נראה כי הערעורים שבכאן אינם מחייבים הכרעה בשאלה מורכבת זו.

16. העסקאות נשוא הערעורים שבפנינו מעידות על פרקטיקה של ניווד זכויות בנייה שהתפתחה בארץ בשנים האחרונות לפיה מתקשרים בעלי קרקעות בהסכם מסחרי להעברת זכויות הבנייה מקרקע אחת לאחרת ורשויות התכנון מאשרות את התוכניות המגשימות את

ההעברה ומאפשרות בכך את ביצועו של ההסכם. פרקטיקה זו אשר צמחה, בין היתר, על רקע צפיפות הערים ותוכניות שונות לשימור בניינים (ראו בניאן, דיני מקרקעין, 793), זכתה להתייחסות במאמרים שונים אשר ביקשו לבחון אותה על כל היבטיה (ראו: מוטי בניאן ובוועז ברזילי "זכויות בנייה וסחירות - היבטים קנייניים ושמאיים" מקרקעין ב/2 61 (2002); וכן מוטי בניאן ובוועז ברזילי "זכויות בנייה וסחירות - היבטים קנייניים ושמאיים (ב)" מקרקעין ב/6 47 (2003); גלוסקה, 38; שמואל רויטל דיני התכנון והבנייה 892א (מהדורה עשרים וחמש, 2006)). רעיון הניוד של זכויות הבנייה מוכר גם בארצות הברית שם הוא מעוגן בחקיקה כאמצעי לפיצוי בעלי המקרקעין בגין הגבלות שהוטלו עליהם בניצול קרקעותיהם, ונודע בכינוי TDR (Transferable Development Rights) (ראו: דפנה לוינסון-זמיר "היבטים חלוקתיים של שימור מבנים דיני הפיצוי הראויים וזכויות בנייה עבירות' (TDR) משפטים לא 10, 87 (2000) (להלן: לוינסון-זמיר); ויסמן, בעלות ושיתוף, 417-416). בערים מסוימות מתבצעת העברת הזכויות באמצעות "בנק" של זכויות בנייה, בו הן נשמרות וממנו הן נרכשות (ראו: ויסמן, בעלות ושיתוף, 417-416; לוינסון-זמיר, 67). עם זאת, ביסוד החקיקה הקיימת בעניין זה בארצות הברית עומד הרעיון כי זכויות הבנייה הנמכרות הן זכויות חדשות ולא זכויות הבנייה שנשללו מבעלי המקרקעין שנפגעו מתוכנית המתאר, וכדברי השופט Scalia:

TDRs, of course, have nothing to do with the use or development of the land to which they are (by regulatory decree) "attached." The right to use and develop one's own land is quite distinct from the right to confer upon someone else an increased power to use and develop his land. The latter is valuable, to be sure, but it is a *new* right conferred upon the landowner in exchange for the taking, rather than a reduction of the taking. (Suitum v. Tahoe Regional Planning Agency 520 U.S. 725, 747 (1997)) [הדגשה במקור]

בארץ לא נתמסד ניוד זכויות הבנייה במסגרת חקיקתית ועל כן מתעוררים לא מעט קשיים וקושיות באשר ליישומן (ראו: עצ"מ 3030/03 לב נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה באר שבע, פ"ד נט (1) 851, 863 (להלן: עניין לב); ויסמן, בעלות ושיתוף, 418; לעניין החשש לתחולה לא אחידה ולא שוויונית של המנגנון ביישום אד-הוק של ניוד זכויות בנייה לוינסון-זמיר, 89; לעמדה אוהדת יותר ראו בניאן, דיני מקרקעין, 796). בעניין לב

שהוכרע לאחרונה, עלתה סוגיית חוקיות הניוד של זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת שבבעלות אותו גורם, כתחליף לפיצוי בגין פגיעה במקרקעין על פי [סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה](#). באותו עניין קבע המשנה לנשיא א' מצא:

נכון אני להסכים שככלל, ראוי כי פיצוי עבור פגיעות תכנון ייעשה בתשלום ממון ולא בהקניית זכויות שוות-ערך. ... אך [משחוק התכנון והבנייה](#) אינו מטיל איסור על ניוד זכויות בנייה, אינני סבור כי יש להטיל איסור גורף כזה בדרך שיפוטית. אין אפוא לומר כי ניוד זכויות בנייה הינו פסול מעיקרא ובכל מצב, משמע כי תיתכנה נסיבות שבהן תהיה הרשות התכנונית רשאית להשתמש בניוד כשיטת פיצוי, והשאלה אם ניוד זכויות במקרה פלוני הוא מהלך סביר, ראוי שתיבחן על-פי נסיבותיו של המקרה הנתון. (שם, 863).

17. הערעורים שבפנינו מעלים לדיון את שאלת מהותן של זכויות הבנייה מן ההיבט של דיני המס. כידוע, מערכת ההכרעה בשאלות הנוגעות לחבות במס עקרונית משפטיים מן הדין הכללי (ראו [דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט\(2\) 705, 716-717 \(1995\) \(להלן: עניין חזון\)](#)) ובדרך כלל, עד כמה שהדבר תואם את ההיגיון ואת התכלית שביסוד חוק המס הרלבנטי, תהא ההכרעה בשאלת המיסוי פועל יוצא של מהות העסקה וסיווגה על פי הדין הכללי (ראו יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה האזרחית בדיני המיסים" עיוני משפט י' 429, 456 (1984)). אולם, מקום שבו חוק המס מחייב פרשנות שונה ניתן לסטות מן הפירוש שניתן למונחים או למושגים כאלה ואחרים בדין הכללי על מנת להגשים את התכלית אליה חותרת חקיקת המס. וכדברי השופט מצא [בע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג\(3\) 519, 525 \(1989\) \(להלן: עניין מועצת פועלי חיפה\)](#):

הגיונם של דיני המס מתיישב לרוב עם הגיון הכלכלי והמשפטי של העיסקאות המהוות נושא למיסוי, וגם מושגיהם של דיני המס עשויים לרוב להתפרש - בלא להחטיא את מטרתם ואת תכליתם - באורח אחיד וזהה לפירושם של אותם מושגים בתחום המשפט הפרטי. אך סטייה ממושגי הדין הכללי, מקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס, ראויה להכרה כחריג לגיטימי לעקרון הרמוניה התחיקתית...

עמד על כך גם השופט אנגלרד בעניין הדרי החוף בהתייחסו ל**חוק מיסוי מקרקעין** באומרו:

ביסודה, המחלוקת נוגעת למתח האופייני בסוגיות המס בין העולם של מושגי המשפט המסורתיים לבין המהות הכלכלית של עסקאות. אחת התוצאות של מתח זה היא כי לעיתים חקיקת המיסוי סוטה במודע מן המושגיות המסורתית של מוסדות משפט. כך, למשל, המושג מכר או מכירה בהקשר המיסוי אינו תואם את המושג המקביל המסורתי במשפט הפרטי. גם החקיקה הנדונה יכולה לשמש כדוגמא לתופעה הזו. (שם, 891).

משהצטיידנו בעקרונות פרשניים אלה, יש לבחון עתה האם זכויות הבנייה שהועברו על פי העסקאות נשוא הערעורים שבפנינו, מהוות "זכות במקרקעין" כמשמעותו של מונח זה **בחוק מיסוי מקרקעין** והאם העברתן מהווה "מכירה", כמשמעותו של הביטוי באותו החוק.

זכויות בנייה כ"זכות במקרקעין"

18. השאלה האם זכויות בנייה מהוות "זכות במקרקעין" לעניין דיני מיסוי מקרקעין התעוררה בעבר בעיקר בהחלטות של וועדות הערר (ראו: **עמ"ש 24/66** ברלצקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פס"מ נ"ח 226, 229 (1967) **וע"ש 5042/98** יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, מיסים יג/2 319 (1999)). בעניין הדרי החוף שכבר הוזכר לעיל עלתה סוגיה זו בקשר עם עסקאות שינוי ייעוד ואחת הטענות המרכזיות שהעלתה הנישומה באותו עניין הייתה כי "שינויי הייעוד, כשלעצמו, אינו מקנה זכות במקרקעין; זכות זו היא או בעלות או חכירה, לכן מבחינה מושגית, במקרה הנדון החכירה לא השתנתה גם אם דרכי הניצול של הקרקע השתנו" (ראו עניין הדרי החוף, 891). בית המשפט דחה את הטענה ופסק כי המונח "זכות במקרקעין" כולל גם הרחבה של אפשרויות השימוש במקרקעין וכן הסכמה של המינהל לשינוי מטרת החכירה. בין הנימוקים שעליהם ביסס בית המשפט מפי השופט אנגלרד את קביעתו, ציין הוא כי המהות הכלכלית של העסקה מעידה על קיומה של "מכירת זכות במקרקעין" והא ראייה שהחוכר שילם למחכיר תמורה נכבדה עבור אפשרות הניצול החדשה וזכה לרווח ניכר ממכירת "זכויותיו" לצד שלישי. בית המשפט הוסיף וציין כי אף מן הבחינה המושגית ניתן לראות בעיסקת שינוי הייעוד "מכירת זכות במקרקעין", שכן העסקה הוסיפה זכויות שימוש לחוכר הקרקע ובכך הגדילה את "אגד הזכויות" של המקרקעין שבידיו ושינתה את מהותה של זכות החכירה. השאלה האם "זכויות בנייה" הנמכרות במנותק מן הקרקע מהוות "זכות במקרקעין" על פי **חוק**

[מיסוי מקרקעין](#), לא הוכרעה בעניין הדרי החוף ובית המשפט הותיר אותה בצריך עיון,

באומרו:

חוזה הפיתוח אינו מצטמצם לתוספת זכויות בנייה, אלא הוא מעניק לחוכר זכויות מקיפות יותר לפיתוחה של הקרקע. בכך כאמור עיסקת שינוי הייעוד משנה את תכלית החכירה ומתכונתה, לכן השאלה שלפנינו אינה האם הענקת "אחוזי בניה" כשלעצמה היא הענקתה של "זכות במקרקעין" אם לאו. איננו עוסקים במצב שבו זכויות בניה נמכרות מזכאי אחד לאחר במנותק מן הקרקע (שס, 892)

עם זאת, התפישה המושגית והפרשנות התכליתית שעמדה ביסוד הכרעתו של בית המשפט בעניין הדרי החוף, יש בה כדי להנחותנו ולהאיר את דרכנו בבואנו להכריע בשאלת מיסויין של העסקאות נשוא הערעורים שבכאן, בהן אכן עולה כסוגיה מרכזית שאלת מיסויין של זכויות בנייה הנמכרות במנותק מן הקרקע.

19. נקודת המוצא לצורך פירוש המונחים "מקרקעין" ו"זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי

[מקרקעין](#) הינה לשון החוק, אשר מן הראוי לחזור ולפרטה:

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שבישר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ...

ועדת הערר סברה כי ניתן לראות בזכויות הבנייה "קרקע בישראל" במובן הרחב של המילה "קרקע", שאינו מוגבל אך ל"רגבי העפר". יש הסבורים כי ניתן לראות בזכויות הבנייה מחוברים לקרקע (ראו: אהרון נמדר "מכירת 'אחוזי בנייה' כאירוע מס הוני" מיסים יא/3, 63, 66 (להלן: נמדר, מכירת אחוזי בנייה) (1997)) או חלק מזכות הבעלות (ראו: מוקי גורפיין "זכויות בנייה כזכות במקרקעין" מיסים ז/6, א-89, 95 (1993) (להלן גורפיין); גדעון קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" מיסים יב/6, א-83, 85-87 (1998) (להלן: קריב)). אחרים סבורים כי זכויות בנייה "בנפרד מן הקרקע" אינן נופלות בגדר המונח "זכות במקרקעין" אף לא במובן הלשוני-מילולי (ראו: אברהם אלטר "שינוי ייעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות לבנייה למגורים - האם בגדר 'מכירת זכות

במקרקעין' לעניין חוק מס שבח מקרקעין מיסים ז/4 א-1, 4 (1993); הדרי, 191-190). מדרך הטבע, האסוציאציה המיידית המתעוררת מבחינה לשונית למקרא המושגים "מקרקעין", "בעלות" ו"חכירה" הנכללים בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, היא אסוציאציה קניינית ומכאן הנטייה הראשונית לפרשם על פי המשמעות המיוחסת להם בדיני הקניין. נטייה זו תואמת את הכלל עליו עמדנו לעיל, המורה אותנו כי בבואנו לפרש דברי חקיקה בתחומים שונים יש לשאוף ככל הניתן להרמוניה נורמטיבית כוללת. מתוך כלל פרשני זה צומחת חזקה פרשנית ולפיה דיני המס משתלבים בדין הכללי וכדברי בית משפט זה בע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב נ' סיוון, פ"ד נט(4) 558, פסקה 15 (להלן: עניין סיוון): "על הפרשן להניח כי חוק המס מניח את קיומו של הדין הכללי - חוזים, נזיקין, קניין, שטרות - ומבקש הוא ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על כן יש לצאת מתוך ההנחה - הנחה הניתנת כמובן לסתירה - כי מושגי יסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי (א' ברק "פרשנות דיני המיסים" מיסים יא/4 א-1, 8 (1997))." אולם, ייתכנו מקרים שבהם פירושם של מושגים על פי הדין הכללי אין בו כדי לתת מענה ממצה לתכליתו של חוק המס. במקרים כאלה, ואף זאת כבר צוין, לא מן הנמנע כי הפירוש שיינתן לאותו מושג עצמו לצורך דיני המס ייסטה מן הפירוש הניתן לו על פי הדין הכללי (ראו: עניין מועצת פועלי חיפה, 525; עניין חזון, 718; אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין, בסיס המס, 44-45 (1998) (להלן: נמדר, בסיס המס)). סטייה כזו עשויה להיות מוצדקת, בין השאר, נוכח הדינאמיות של חיי המסחר והכלכלה במהלכם נוצרות כל העת תבניות חדשות של עסקאות במקרקעין שיש ליתן להן מענה מבחינת דיני המס. תכליתם של דיני המס החותרים להטלת מס בהתאם למהות הכלכלית של העסקה, מחייבת אותנו ליישם במקרים אלה פרשנות גמישה ככל שניתן למצוא לה עיגון מסוים בלשון החוק ועמד על כך פרופ' דוד גליקסברג בספרו גבולות תכנון המס (1990), באומרו:

דיני המיסים מעצם טבעם וטיבם נמצאים בזיקה הדוקה יותר לפעילות הכלכלית יחסית לענפי משפט אחרים. לפיכך, להיבט הכלכלי בהם חשיבות גדולה יותר. הדינאמיות בפעילות הכלכלית רבה מהדינאמיות של המשפט: הוא, בדרך כלל, מגיב על ההתפתחויות הכלכליות. כתוצאה מכך נוצר פער בין המשפט לבין הפעילות הכלכלית. פער זה בא לידי ביטוי מיוחד ביחס למוסדות וליחסים המשפטיים הבסיסיים של כל שיטת

משפט שעוצבו במסגרת מסורת משפטית רבת שנים ומידת גמישותם לצורך התאמתם להתפתחות הכלכלית קטנה. ביטוי בולט וחרוף לתופעה זו מצוי בנושא עסקאות השכר-מכר: שיטות המשפט השונות מתקשות להתמודד עם עסקאות אלה שנוצרו בעיקר משיקולים פיננסיים ופיסיקליים. קשיי ההתמודדות נובעים מכך שאין ביכולת המוסדות הקלסיים של ה'שכירות' וה'בעלות' להעניק פיתרון משפטי מקיף ליעדים השונים שבבסיס עסקת השכר-מכר. הגמישות הנדרשת מושגת, בדרך כלל, באמצעות ההליך השיפוטי כאשר תפישה פרשנית פונקציונלית מהווה את המכשיר הדומיננטי בביצוע ההגמשה. דברים אלה יפים שבעתיים ביחס לדיני המס שההיבט הכלכלי מקבל בתחומם חשיבות יתר. ככל שלהיבט הכלכלי משקל רב יותר כך מחריפה שאלת גמישות התאמת מוסדות המשפט להתפתחויות הכלכליות. התפישה הפונקציונלית ממלאת תפקיד מרכזי בהתאמת דיני המס למציאות הכלכלית הדינמית ומאפשרת להם להגיב באופן נאות ויעיל על תמורות כלכליות, תוך הגשמת מטרת החקיקה. כל זאת על אף שהמחוקק משתמש במונחים ובמושגים של הדין הכללי שלעיתים אין ביכולתם, על פי משמעותם המקובלת בדין הכללי, להתמודד במישור דיני המיסים, עם השינויים הכלכליים. (שם, 12-13).

אכן, בית משפט זה יישם לא אחת גישה גמישה ותכליתית בכל הנוגע לפירוש מונחים בחוק מיסוי מקרקעין, או בשמו הקודם חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 בציינו:

...חוק מס שבח הוא חוק פיסיקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין. (ע"א 1736/91, 265/79, 329/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי פ"ד ל"ד (4) 701, 703).

(כן ראו: בניאן, דיני מקרקעין, 25; הדרי, 67-69; נמדד, בסיס המס, 42-43).

20. על פי גישה פרשנית זו ונוכח המשקל המכריע שיש לזכויות הבנייה בקביעת שוויה של הקרקע (ראו: ע"א 1736/91 סגל ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חדרה [אתר נבו] חוות דעתו של הנשיא לנדוי בד"נ 4/80 טור נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת השרון, פ"ד לד (4), 600, 607 (1980); שטרדיכר פסקה 1 לחוות דעתי; גלוסקה, 48; קריב, 87), ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של וועדת הערר אשר סברה כי ה"קרקע" לצורך

חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה"קרקע" במובן הכלכלי של מונח זה והמונח "זכות במקרקעין" כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה (ראו: קריב, 86; גורפין, 6; עניין הבונה; עניין הדרי החוף, 892). המלומד נמדר תומך בגישה זו בציינו כי:

...אחוזי בנייה מהווים 'פאראמטר' חשוב של המקרקעין, אם לא החשוב ביותר שלהם, עד כי ניתן לזהותם כמקרקעין עצמם מבחינת תוכנם הכלכלי. היוצא הוא כי גם אם יהיה ניתן לנייד זכויות בנייה ולמוכרם ללא קשר לקרקע ספציפית - דבר שעדיין לא ניתן לעשותו לפי החוק בישראל - גם אז הן ייחשבו לזכות במקרקעין הכפופה לחוק מס שבח, וגם אז הן לא מהוות זכות קניינית לפי [חוק המקרקעין](#) (נמדר, בסיס המס, 225-226).

הנה כי כן, הגישה הרואה בזכויות בנייה "זכות במקרקעין", מתיישבת היטב עם המדיניות הפרשנית החותרת להגשמת התכלית שביסוד דיני המס כולם ודיני מיסוי מקרקעין בפרט לפיה יש לתור אחר המהות הכלכלית של העסקאות נשוא השומה ולמסות את הרווחים שהופקו בהן (ראו: [ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ, פ"ד מ"א\(3\) 735, 738 \(1987\)](#); [ע"א 2330/04](#) מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, [אתר נבו] פסקאות 9-10 (2006); נמדר, בסיס המס, 59-60). הפירוש המצמצם שביקשו המערערים לייחס למונח "זכות במקרקעין", כמבטא אך ורק את אותן זכויות הניתנות לרישום בלשכת רישום המקרקעין, פירוש כזה אינו מתיישב עם תכליתו של [חוק מיסוי מקרקעין](#) עליה עמדנו לעיל, והוא אף נדחה בעבר על ידי בית משפט זה אשר קבע כי "החוק בא לסתום את הפרצות ולכלול בגדריו את כל האירועים המהווים, מבחינה כלכלית, מכירה של זכות במקרקעין, וזאת אף אם אין מדובר בזכות רשומה..." ([ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח נתניה, פ"ד נט\(5\) 329](#), פסקה 6 (2005)). תמיכה לתפישה הרואה בזכויות הבנייה "זכות במקרקעין" ניתן למצוא גם בהוראת [סעיף 149' לחוק מיסוי מקרקעין](#) הקובע "פיצול רעיוני" של דירת המגורים מזכויות בנייה נוספות הנתונות לשטח הכולל הנמכר, בקשר עם הפטור הניתן ל"דירת

מגורים מזכה" (ראו: ע"א 5434/98 מנהל מס שבת מקרקעין נ' ללורי, פ"ד נד (5) 541-542 (2000); ע"א 10742/03 חדד נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, [אתר נבו] (2005)).

21. הצדדים התייחסו בטיעוניהם אל דיני המס האמריקאיים וניסו למצוא שם תימוכין לטיעוניהם, כל אחד כשיטתו. נראה כי דיני המס האמריקאיים משקיפים על זכויות בנייה ועל ניוון באופן שונה המקשה על אנלוגיה לענייננו. על פי הדין האמריקאי ממוסות במסגרת קודקס אחד עסקאות הוניות מכל הסוגים, לרבות עסקאות במקרקעין (ראו: הדרי, Internal Revenue Code (1986) סעיף 1221)). מכירת זכויות הבנייה חייבת אף היא במס רווחי הון ככל עסקה הונית אחרת וסיווגה כמכירת זכות במקרקעין דווקא אינו נדרש כלל בהקשר זה (ראו *Warfield v. Commissioner of Internal Revenue*, U.S. Tax Court 1985, 84 T.C. 179). סוגיית מהותן של זכויות הבנייה והיותן חלק מ"אגד הזכויות במקרקעין", עלתה עם זאת בארצות הברית בהקשר מיסי אחר. בפסק דין Mitsui, הנזכר בעניין הדרי החוף, נדון היקף החבות במס החל על בעל זכויות במקרקעין ובאותו עניין קבע בית המשפט לערעורים בקליפורניה כי לצורך אותו המס (הדומה למס רכוש), שווי הקרקע כולל את ה-TDR (זכויות הבנייה הניתנות לניוד), הנחשבים כ-Real Property וכדבריו:

[TDR] are appropriately viewed as one of the fractional interests in the complex bundle of rights arising from the ownership of land... (*Mitsui Fudosan v. Country of Los Angeles* 219 Cal. App. 3d 525 (1990)).

(ראו גם החוק בעיר ניו-יורק NY TOWN 261-A הקובע בהקשר דומה כי TDR ייחשבו כ-"interest in real property", אך ראו: *Wilkinson v. St. Jude Harbors, Inc* 570 So. 2d (1332 (Fla. Ct. App. 1990)).

22. המערערים העלו שתי טענות נוספות לעניין הגדרת מהותן של זכויות הבנייה. האחת נוגעת להוראות המקצועיות שפירסם המשיב מהן עולה כי זכויות בנייה אינן "זכות במקרקעין" (חברת ר.א.ר.ד. מצביעה על סעיפים 3 ו-4 בהוראות ביצוע מס שבת 16/98 "סעיף 39(1) לחוק - ניכוי הוצאות השבחה" מיום 29.6.1998 מיסים יב/4 ג-100; המערערות בעניין בית ישראלכרט מתייחסות לחוזר מק/21/13 מיום 15.12.1968)). טענה זו דינה להידחות. בית משפט זה הבהיר לא אחת כי ההוראות המקצועיות מהוות אחד

האמצעים לפרשנות החוק, אך אין לייחס להן משקל מכריע ובית המשפט איננו "קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות המנהליות שניתנו על ידה, אם כי בנסיבות מסוימות הוא יכול לתת להן משקל. עם זאת פרשנות זו אינה מחייבת, ובית המשפט הוא שיכריע בעניין הפרשנות הנכונה" (ע"א 6357/99 פקיד שומה באר-שבע נ' שלם, פ"ד נו(4) 66, 70 (2002); כן ראו: נמדד, בסיס המס, 48; הדרי, 89; עמ"ש 230/98, 106/99 חברה לבניין מריו לזניק בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - אזור תל אביב, [אתר נבו] (2005)). הטענה השנייה היא הטענה כי המסקנה שזכויות הבנייה הינן "זכות במקרקעין" תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה ניתן יהיה לחייב כל הקצאה "רגילה" של זכויות בנייה לחלקת מקרקעין על פי תוכנית מתאר במס שבח ובמס רכישה (השוו הדרי, 197). טענה זו אף היא דינה להידחות. על פירושו של המונח "מכירה" נעמוד בהרחבה בהמשך הדברים, אך ייאמר בתמצית כבר עתה כי מקום שהעברת זכויות הבנייה נובעת מפעולה תכנונית על פי חוק וממנה בלבד, לא מתקיים לגישתנו יסוד ה"מכירה" ועל כן אין חשש לתוצאה האבסורדית שעליה הצביעו המערערים (השוו: עניין הדרי החוף, 893-892; קריב, 86).

סיכום ביניים

23. זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים האפשריים בה ואף שוויה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית שביסוד חוק מיסוי מקרקעין החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה.

התקיימות יסוד ה"מכירה" במקרים שלפנינו

24. משקבענו כי לצורכי מיסוי מקרקעין יש להשקיף על זכויות הבנייה כעל "זכות במקרקעין", נבחן עתה את הטענות הנוספות שהעלו חלק מן המערערים באשר להתקיימות יסוד ה"מכירה", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. נקדים ונאמר כי שאלה זו אינה עולה בערעור הנוגע לעניין בית ישראל. אין חולק כי באותה עסקה חילקו המערערות את זכויות הבנייה שהוקצו בתוכנית לחטיבה תכנונית אחת (300%) בהסכמה ביניהן, ומבלי שנדרשה מעורבות תכנונית כלשהי לצורך מימוש העברת זכויות הבנייה מחברת

נ.י.פ. לחברות נ.ת.מ. וישראל כרט. על כן משנקבע כי זכויות בנייה הינן "זכות במקרקעין", לא התעוררה לגבי עסקה זו כל מחלוקת באשר להתקיימותו של יסוד "המכירה". לעומת זאת, העסקה נשוא הערעור שהגישה חברת ר.א.ר.ד. וכן העסקה נשוא הערעור שהגישו בני הזוג גוטסמן, עניינן בניוד והעברה של זכויות בנייה מחלקה לחלקה, אשר לצורך הגשמתן נדרשו ואף בוצעו בפועל פעולות תכנוניות על ידי רשויות התכנון. לגבי שתי עסקאות אלה טוענים המערערים הנוגעים בדבר כי לא ניתן לראות בהעברת זכויות הבנייה "מכירה", משום שהסמכות והכוח לבצעה נתונים לרשויות התכנון ולא לצדדים בעסקה. עוד מוסיפים המערערים וטוענים כי הסכומים אותם קיבלו ה"מוכרים" (חברת גוטנברג בע"א 7394/03 ובני הזוג גוטסמן בע"א 6670/05) מהווים למעשה פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין פגיעה במקרקעין שמהם ניטלו הזכויות (בעניין בני הזוג גוטסמן) או פיצויים בגין הפקעה של הקרקע (בעניין חברת גוטנברג). חברת ר.א.ר.ד. אף טוענת כי משהוקצו זכויות בנייה בכל אחת מן החלקות על ידי הוועדה המקומית, יש להשקיף על הסכומים אותם שילמו ה"קונים" (חברת ר.א.ר.ד. בע"א 7394/03) כעל תשלום של היטל השבחה עבור זכויות הבנייה שנתווספו למקרקעין שלהם. מנגד טוען המשיב כי היטל השבחה ותשלום פיצוי בגין פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה הם עניינים שבין רשות לבעל הזכויות במקרקעין. על כן לא ניתן לשלם היטל השבחה אלא בדרך של תשלום לרשות ואף הפיצוי בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם אינו יכול להשתלם אלא באמצעות הרשות.

25. האמנם העסקאות לניוד זכויות בנייה נשוא ערעוריהם של בני הזוג גוטסמן ושל חברת ר.א.ר.ד., אינן מהוות "מכירה" של זכות במקרקעין משום שהסמכות והכוח בעניין זה מצויים בידי הרשות השלטונית? המערערים מדגישים את העובדה שזכויות בנייה אינן נכס עובר לסוחר אותו ניתן למכור בשוק החופשי לכל המרבה במחיר וכי הסכמת רשויות התכנון והפעולות התכנוניות שעליהן לבצע על מנת לאפשר את ניוד זכויות הבנייה, מהוות תנאי בלתי אין למימוש ההעברה. על מאפיין זה של ניוד זכויות בנייה, המערב מעצם טבעו פעילות תכנונית של רשויות התכנון עמד בית המשפט לענייני מיסים בקנדה באומרו:

It must be recognized that zoning, or density, is not a commodity that can be bought and sold at the open market. The transfer of density rights from one landowner to another involves an agreement between landowners whereby one surrenders a

"higher" zoning or higher density and the other obtains what the former gives up. Such trades must necessarily involve the municipality which is the authority that can grant changes in zoning in respect of a particular parcel of land. (Sun life Assurance Company of Canada v' Her Majesty the Queen, 1997 A.C.W.S.J Lexis 156700).

אולם, העובדה שעסקה לניוד זכויות בנייה מקרקע לקרקע הנקשרת בין בעלי אינטרסים באותן קרקעות מותנית בהליך תכנוני, היא לבדה אינה נוטלת ממנה את אופייה המסחרי ואת היותה "מכירה" כהגדרתו של מונח זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#). יש להבחין לעניין זה הבחן היטב בין שני סוגי מקרים שבהם הרשות מקצה או שוללת זכויות בנייה. במקרה הראשון מתקשרים הצדדים בהסכם להעברת זכויות בנייה מקרקע אחת לקרקע אחרת, והסכם זה מותנה בכך שרשויות התכנון יאפשרו את ניוד הזכויות באמצעות הליך תכנוני; במקרה השני הרשות מאשרת תוכנית, שבמסגרתה מוענקות או נגרעות זכויות בנייה מחלקת מקרקעין, אך זאת בלא שברקע הדברים מצוי הסכם בין בעלי הזכויות במקרקעין לניוד זכויות הבנייה שנוספו או נגרעו כאמור. במקרה השני ברי שאין מדובר בעסקה למכירת זכויות בנייה החייבת במס שבח או במס רכישה ואילו במקרה הראשון קיימת בצד הפעולה התכנונית עסקה מסחרית שהיא במהותה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס. יפים לכאן דבריו של בית משפט זה בעניין הדרי החוף אשר הדגיש כי המס אינו מוטל על שינוי הייעוד על ידי רשויות התכנון אלא על שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות וכדבריו:

אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית. (עניין הדרי החוף, 893).

מבחינת התבנית המשפטית תואמות העסקאות המסחריות דוגמת העסקאות בענייננו, חוזים על תנאי שהתחייבויות הצדדים מכוחם מותנות בכך שרשויות התכנון אכן תאשרנה את התוכניות הרלבנטיות ותאפשרנה באמצעותן את העברת הזכויות מקרקע לקרקע כמוסכם. [סעיף 27\(ב\) לחוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג-1973 עוסק בחוזים מסוג זה המותנים בהתקיימותו של תנאי מתלה וקובע:

חווה שהיה טעון הסכמת אדם שלישי או רשיון על פי חיקוק, חזקה שקבלת ההסכמה או הרשיון הוא תנאי מתלה.

ויודגש, חווה על תנאי הוא חווה לכל דבר ועניין והעובדה שעל מנת לבצעו נדרשת פעולה של צד שלישי (ובמקרים שלפנינו - פעולה תכנונית של הרשות), אינה גורעת מאופיו ההסכמי ומן העובדה שנוצר מתוך חופש ההתקשרות הנתון לצדדים בו (ראו גבריאלה [שלך דיני החוזים](#) חלק כללי, לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי, 472 (2005)). אומד דעתם של הצדדים כפי שהוא משתקף מתנאי החוזים בעניין חברת ר.א.ר.ד. ובעניין בני הזוג גוטסמן מלמד אף הוא כי עניין לנו בעסקאות מסחריות מובהקות לניוד זכויות בנייה, המותנות בתנאי מתלה - אישור התוכניות הקובעות את הניוד על ידי רשויות התכנון. כך נקבע בהסכם שבין חברת ר.א.ר.ד. (המכונה בו ה"קונה") לבין חברת גוטנברג (המכונה בו ה"מוכרת") כי:

המוכרת מוכרת בזה לקונה את זכויותיה לבניית מבנה מסחרי בשטח של כ-2000 מ"ר תמורת סכום בשקלים השווה ל-\$1,300,000... (סעיף 3 להסכם)

וזאת לאחר שבמבוא להסכם פורט התנאי המתלה וכלשון ההסכם:

הואיל ו...

ה. הקונה מעוניינת לקנות והמוכרת למכור את זכויותיה בממכר בתנאים המפורטים בהסכם זה;
ו. הצדדים מצהירים ומאשרים, כי תוקפו של הסכם זה, מותנה בקבלת הסכמת עיריית אשדוד;

הוראות דומות אנו מוצאים גם בהסכם שבו התקשרו בני הזוג גוטסמן. בסעיף 4.1 שכותרתו "העסקה" נאמר:

בתמורה למילוי כל התחייבויות אלקנית בהסכם זה מתחייבים גוטסמן לוותר ולהסכים להעברה לקונה של זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות בשיעורים הנקובים להלן בהסכם זה מתוך הזכויות הבלתי מנוצלות במקרקעי גוטסמן ויפעלו תוך שיתוף פעולה עם הקונה ויתנו את הסכמתם לאישורה של התב"ע הממירה בפני מוסדות התכנון, באופן שהזכויות הלא מנוצלות הנקובות בהסכם זה תועברנה במלואן לחלקה המאוחדת.

בסעיף 5.1 לאותו הסכם שכותרתו "התמורה" נקבע עוד:

התמורה עבור הזכויות הבלתי המנוצלות אשר יועברו לחלקה המאוחדת מתוך זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות במקרקעי גוטסמן, תהיה כדלקמן... סכום התמורה הכולל הנו איפוא סכום השווה בשקלים ל-483,000 דולר ארה"ב....

ובסעיף 8.1 לאותו הסכם שכותרתו "תנאי מתלה אישור התוכנית" נאמר:

לא אושרה התוכנית או התב"ע הכללית במתכונת הזכויות נשוא הסכם זה תוך 15 חודשים ממועד חתימת הסכם זה, יהיה כל צד זכאי לבטל את העסקה...

תיאור העסקה על ידי הצדדים במסגרת ההסכם הנקשר ביניהם אמנם אינו חזות הכול ואין הוא הקריטריון הבלעדי לפיו נקבעת מהות העסקה לצורכי מס. אולם, תנאי ההסכם ופרטי העסקה מהווים בהחלט אינדיקציה מרכזית וחשובה לצורך קביעת מהותה של העסקה (עניין עין צורים, 492), ובמקרים שלפנינו מעידים גם ההסכמים שצוטטו לעיל כי אכן מדובר בעסקאות מכר מסחריות שהותנו בתנאי מתלה הנוגע לאישור התוכניות המגשימות את הניוד על ידי הרשות.

26. טענה נוספת שהעלו בני הזוג גוטסמן וחברת ר.א.ר.ד. היא כאמור הטענה כי הסכומים אותם קיבלו ה"מוכרים" מהווים פיצוי בגין הפגיעה במקרקעין (בעניין בני הזוג גוטסמן) או בגין הפקעתם (בעניין חברת ר.א.ר.ד.). חברת ר.א.ר.ד. מוסיפה וטוענת כי העסקה לניוד זכויות בנייה מבטאת למעשה תשלום של היטל השבחה על ידי ה"קונים", המועבר לידי ה"מוכרים" (חברת גוטנברג בעניינה). קונסטרוקציות אלו בדבר תשלומי היטל-פיצוי העוברים מיד אל יד במסגרת עסקאות מסחריות הנקשרות בין גורמים פרטיים במשק, הינן קונסטרוקציות מרחיקות לכת העומדות בניגוד מוחלט להוראות הדין בעניין תשלום היטל השבחה ובעניין פיצויים בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם (ראו: [סעיף 196א'](#) [לחוק התכנון והבניה](#) בעניין גביית היטל השבחה; [סעיף 197](#) לחוק בעניין פיצוי בגין תוכנית הפוגעת במקרקעין שלא בדרך של הפקעה; [וסעיף 190](#) לחוק המפנה אל [סעיף 20 לפקודת הקרקעות \(רכישה לצרכי ציבור\)](#) לעניין פיצוי בגין הפקעה). כל הוראות הדין בעניינים אלה מייחדות לרשות את הסמכות לגבות את היטל השבחה ואת החובה לשלם פיצוי בגין פגיעה במקרקעין או הפקעתם. אין בעיני דרך המאפשרת לגורמים פרטיים

לשים עצמם בנעלי הרשות לעניין סמכויות וחובות אלה שנקבעו על פי דין, במסגרת עסקה הנקשרת ביניהם. בצדק דחתה, אפוא, וועדת הערר טענות אלה בקובעה, בין היתר, כי:

בפועל, לא תבעו ולא קיבלו העוררים פיצוי על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה (וכמצויין בסיכומי העוררים הם גם לא יכלו לקבל פיצוי כזה לאור התוכנית המפורטת). בפועל, הפעולה שננקטה היא פעולת מכר של זכויות במקרקעין וקבלת תמורה בגינן. וככזו יש לבחון את תוצאות המס הנובעות ממנה" (וועדת הערר בעניין בני הזוג גוטסמן).

למעלה מן הצורך ראוי לציין כי הקונסטרוקציה שניסו המערערים להציב בעניין זה אין לה גם בסיס עובדתי לעמוד עליו. זאת משום שסיכומי התמורה הנקובים בהסכמים שבין הצדדים הם תולדה של משא ומתן מסחרי ביניהם ולא הוכחה כל תאימות בין סכומים אלה ובין סכומי היטל ההשבחה או הפיצוי המגיעים על פי דין בנסיבות המקרים דנן. נראה כי משוואה זו שבין ההיטל לפיצוי נדונה לכישלון גם משום שלא קיימת סימטריה בין סכומי היטל ההשבחה (העומדים לפי הוראת סעיף 3 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה על מחצית מסכום ההשבחה) ובין סכומי הפיצוי בגין תוכנית פוגעת או בגין הפקעה, הנקבעים על פי פרמטרים שונים לחלוטין. העובדה שבהסכם בעניין בני הזוג גוטסמן נכלל סעיף לפיו מותרים בני הזוג גוטסמן על זכותם לקבלת פיצוי מן הוועדה המקומית לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בקשר להפחתת זכויות הבנייה במקרקעין שלהם (סעיף 4.4 להסכם), אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. ויודגש, בני הזוג גוטסמן היו חופשיים לבחור בין העסקה המסחרית שבה התקשרו ובמסגרתה הסכימו לוותר על זכות הפיצוי, לבין תביעת פיצוי מידי הוועדה המקומית בגין גריעת זכויות הבנייה מן הבניין ברחוב הס עקב תוכנית השימור. הם בחרו באפשרות הראשונה על כל השלכות המס הנובעות ממנה. מטעם זה יש לדחות גם את הטענה החלופית שהעלו ולפיה מדובר בעסקה כפויה (ראו קמ"ד, 490-491). בני הזוג גוטסמן מוסיפים וטוענים לחלופין כי תוכנית השימור חייבה אותם לשמר ולשקם את הבניין וכי על כן יש להכיר במלוא ההוצאות שהוציאו בהקשר זה כהוצאות שהוצאו להשבחת זכויות הבנייה המועברות, ולהתיר את ניכויין לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. נראה כי בצדק קבעה הוועדה שאין לקבל טענה זו ולו משום שהוצאות השימור השביחו את מכלול הזכויות במקרקעין ואין על כן מקום לייחס אותן במלואן לזכויות הבנייה המועברות שלא מומשו ולא ניתן היה לממשן בשל תוכנית השימור.

27. אשר לטענות שהעלו חברות נ.י.פ. ונ.ת.מ לעניין ביטול הקנסות שהוטלו עליהן. טענות אלו אכן לא נזכרו ברשימת העובדות המוסכמות בפני וועדת הערר והוועדה לא דנה וממילא לא הכריעה בהן. יחד עם זאת ובייחוד נוכח העובדה כי העסקה דווחה על ידי חברת נ.י.פ. לשלטונות מס הכנסה כ"עסקה הונית" ושולם בגינה מס רווחי הון וכן נוכח העובדה כי הערעורים שבכאן מעלים שאלה עקרונית תקדימית שטרם ניתנה עליה הדעת בפסיקה, נראה כי מן הראוי שהמשיב ישקול את שאלת ביטול הקנסות כאמור. אשר לטענתה של חברת נ.י.פ. כי יש לאפשר לה ניכוי של היטל ההשבחה בו חויבה בעקבות אישור התוכנית המשביחה. גם טענה זו לא בא זיכרה ברשימת העובדות המוסכמות אשר על פיהן נתקיים הדיון בפני וועדת הערר, אך משהביע המשיב נכונות לשוב ולבחון את הדבר ככל שתוגש לו בעניין זה בקשה מתאימה ראינו עצמנו פטורים מלדון בה.

28. הערה לפני סיום: בעניין לב ציין בית המשפט כי אין להטיל בדרך של חקיקה שיפוטית איסור גורף על ניווד זכויות בנייה מקרקע לקרקע משום שהדבר לא נאסר [בחוק התכנון והבניה](#). גישה זו מקובלת עלי. ניווד זכויות בנייה מקרקע לקרקע בעסקאות מסחריות הנקשרות בין בעלי אינטרסים באותן קרקעות אכן מעורר שאלות לא פשוטות בהיבטים שונים (ראו: עניין לב, 862-863; ויסמן, בעלות ושיתוף, 418; לוינסון-זמיר, 69-69, 89). יחד עם זאת ניתן להצביע על יתרונות לא מבוטלים המושגים באמצעות פרקטיקה זו. היא מאפשרת ניצול כלכלי מקסימאלי ויעיל של קרקעות; היא חוסכת במשאבי הרשויות; והיא אינה גורעת מהכנסותיה של הקופה הציבורית היוצאת נשכרת מתשלום היטלי השבחה, מיסי מקרקעין וכן מתשלומי אגרות ותשלומי חובה אחרים במישור המוניציפאלי ובמישור הארצי שהינם פועל יוצא מן הניוד ומן הפרויקטים השונים שביצועם מתאפשר כתוצאה ממנו (ראו: גלוסקה, 57; בניאן, דיני מקרקעין, 796; לוינסון-זמיר, 67-68). כפי שכבר צוין המציאות הכלכלית והמסחרית בארץ וגם בעולם מייצרת כל העת תבניות חדשות של עסקאות במקרקעין המקדימות את המשפט והמחייבות מענה הולם בהוראות סטטוטוריות או ככל הניתן בדרך של פרשנות תכליתית. פרשנות כזו יושמה לעיל בעניין מיסוי מקרקעין של העיסקאות לניוד זכויות בנייה נשוא הערעורים שבכאן.

סוף דבר

29. מכל הטעמים המפורטים לעיל אציע לחכריי לדחות את ארבעת הערעורים אך
בנסיבות העניין אציע שלא לעשות צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

הנשיא (בדימ') א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתנה היום, ט"ו כסלו, תשס"ז (06.12.06).

אהרן ברק 7394/03-54678313

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 03073940_V10.doc אס
מרכז מידע, טל' 02-6593666 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**ע"א 8817/04 וערעור שכנגד****ע"א 11716/04**

בפני: כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
 כבוד השופט ס' גובראן
 כבוד השופט י' עדיאל

המערערת בע"א [8817/04](#) עיריית רמת גן
 והמשיבה שכנגד:

המערערת בע"א [11716/04](#): עיריית הרצליה

נ ג ד

המשיב בע"א [8817/04](#) מנהל מס שבח מקרקעין (תל אביב)
 והמערער שכנגד והמשיב
 בע"א [11716/04](#):

תאריך הישיבה: כ"ח בכסלו תשס"ו (29.12.05)

בשם המערערת בע"א עו"ד אורן הירש
 8817/04 והמשיבה
 שכנגד:

בשם המערערת בע"א עו"ד בני גבריל, עו"ד עמית וינברג
 : 11716/04

בשם המשיב והמערער עו"ד יהודה ליבליין
 שכנגד בע"א [8817/04](#)
 והמשיב בע"א [11716/04](#):

חקיקה שאוזכרה:

[תקנות מס שבח מקרקעין \(מס רכישה\), תש"ם-1980: סע' 8, 8\(א\)](#)

[חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\), תשכ"ג-1963: סע' 78\(א\)\(1\)](#)

[חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969](#)

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\]: סע' 9\(2\)](#)

מיני-רציו:

* מסים – מס שבח מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס רכישה – שיעור המס

* מסים – מס שבח מקרקעין – שווי הרכישה

* מסים – מס שבח מקרקעין – פרשנות

* מסים – מס שבח מקרקעין – ערעור לבית-המשפט העליון

עסקינן בשני ערעורים מהם עולות שתי סוגיות עיקריות: האחת, משותפת לשניהם, האם זכאיות עיריות לשיעור מס רכישה מופחת, עפ"י סעיף 8 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1975 (להלן: התקנות), בגין רכישת המקרקעין נשוא ערעורים אלה. השנייה, ייחודית רק לע"א 8817/04, האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את שווי הציוד והמיטלטלין, שהותקנו במקרקעין, בהתאם להסכם הרכישה. בע"א 8817/04 אף הגיש המשיב ערעור שכנגד על אי הכללת שווי הציוד והמיטלטלין ב"שווי הרכישה" של התיאטרון.

בית המשפט העליון, בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, דחה את הערעור ואת הערעור שכנגד בע"א 8817/04 וכן את הערעור בע"א 11716/04, ופסק כי:

סעיף 8(א) לתקנות, קובע כי רשות מקומית מחוייבת במס רכישה של 0.5% לגבי מכירת זכות במקרקעין שבהם שוכנע המשיב שאין עמם ושלא תהיה בהם בעתיד הכנסה.

מהסעיף משתמע, כי רשות מקומית המעוניינת ליהנות מהפטור בסעיף הנ"ל, נדרשת להוכיח כי במקרקעין שרכשה, אין כל פעילות המניבה לה "הכנסה", ואף לא תתקיים במקרקעין זה כל פעילות שכזו בעתיד. עיקר המחלוקת טמונה בפירושו הנכון של המונח "הכנסה". לשיטת המערערת בע"א 8817/04, הכנסה משמעותה "הכנסה חייבת" ואילו לשיטת המנהל, "הכנסה" משמעותה תקבול מפעילות מסחרית.

למונח "הכנסה" יכולות להיות פרשנויות משפטיות רבות. הפרשנות המשפטית הנכונה תיקבע עפ"י תכלית החקיקה. תכלית סעיף 8(א) לתקנות היא להעניק הקלת מס לרשות מקומית הפועלת למען מטרה ציבורית, כל עוד היא פועלת כגוף ציבורי למען מטרה ציבורית וכל עוד אין בפעילות תחרות עם גופים מסחריים. לאור תכלית זו, יש לפרש את המונח "הכנסה" כ"הכנסה מפעילות מסחרית" לפיה תוענק הקלה לרשות המקומית, כל עוד אין היא מתחרה בגופים עסקיים.

בענייננו, התיאטראות פועלים בתנאי תחרות מסחרית עם כל יתר אולמות התיאטרון בקרבתו הגיאוגרפית, הן מבחינת תוכן פעילותו והן מבחינת מחירי כרטיסיו, המספקים לו הכנסה. ככזה, התיאטרון, הוא עסק עפ"י כל קריטריון, ואינו זכאי להקלה בתשלום המס לפי סעיף 8(א) לתקנות.

טענת המערערת בע"א 8817/04 כי חרף העובדה שיש לה הכנסות מסחריות מהתיאטרון, אין לה כל הכנסות בפועל, משום שכספים אלו, מועברים לצרכי סבסוד פעילויות שונות, הרי שהיא נכנסת לסעיף 8(א) לתקנות דינה להידחות. השימוש בכספים אותם מרוויחה העירייה באמצעות התיאטרון, לצורך סבסוד פעילויות שונות, אינו משנה, שהרי כספים אלו מהווים הכנסה לעירייה, ללא קשר לאיזו מטרה וכיצד ישתמשו בהם, ובמנותק מהשאלה האם בסופו של דבר, יהוו רווח או לא.

האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את שווי המיטלטלין שהותקנו בתיאטרון ונכלל כחלק מהתמורה עפ"י החוזה? מחוברים הניתנים להפרדה, אינם בגדר מקרקעין לענין חוק מיסוי מקרקעין.

הכללתם של מיטלטלין בחישוב סך שווי הרכישה, לצורך חישוב סכום מס הרכישה מתוכו, אינה מתיישבת עם תכלית החקיקה. במקרה דנן, מדובר בחפצים, כגון ציוד תאורה, הגברה, במה וכיו"ב, שע"י הסרת ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאיים, ומהווים מיטלטלין. לפן זה חשיבות מכרעת, ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטלין שאין הדבר כך לגביהם. לפיכך, בענייננו, המיטלטלין והציוד אינם חלק מהמבנה והמקרקעין. לאור האמור יש לדחות את טענות המשיב זה.

הסוגיה המשפטית המתעוררת בע"א 11716/04 מקבילה לסוגיה שהתעוררה בערעור 8817/04. ביהמ"ש דחה ערעור זה מאותן הסיבות והשיקולים שדחה את הערעור בע"א 8817/04.

פסק-דין

השופט ט' ג'ובראן:

בפנינו שני ערעורים, דומים בתוכנם, אשר מהם עולות שתי סוגיות עיקריות: האחת, משותפת לשני הערעורים, האם זכאיות עיריות לשיעור מס רכישה מופחת, על-פי סעיף 8 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1975 (להלן: התקנות), בגין רכישת המקרקעין נשוא ערעורים אלה. השנייה, ייחודית רק לע"א 8817/04, האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את שווי הציוד והמיטלטלין, אשר הותקנו במקרקעין, בהתאם להסכם הרכישה.

ע"א 8817/04 - העובדות וההליכים

1. עיריית רמת-גן התקשרה (ביום 23.1.01) בחוזה עם חברת ש.א.פ בע"מ ואמד פיתוח נדל"ן והשקעות בע"מ (להלן: המוכרות) לרכישת זכויות במקרקעין. בחוזה ביניהן, התחייבו המוכרות להקים ולבנות עבור עיריית רמת-גן מרכז תרבות, אולם תיאטרון ואודיטוריום עירוני (להלן: התיאטרון), אשר יכלול גם ציוד וריהוט. בנוגע לתמורה בגין רכישת התיאטרון, נקבע בחוזה, כי במסגרת הסכם הרכישה, תוותר עיריית רמת-גן למוכרות על תשלום היטל השבחה בסך 6,400,000 ש"ח על-פי שומה מוסכמת (מיום 30.5.00), וכן, על תשלום בסך של 4,075,000 ש"ח, ובסך הכולל - 10,475,000 ש"ח. לאחר זאת, הוציא המנהל שומה זמנית (מיום 30.7.01) לפי סעיף 78(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, רכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: החוק), בה קבע את סכום הרכישה בגובה 11,157,697 ש"ח, לאור תיאום הסכומים

למדד יום המכירה, ואת מס הרכישה לפי שיעור מס רכישה רגיל (5%), בסך 557,885 ש"ח (לפני הצמדה וריבית).

2. על שומה זו, הגישה עיריית רמת-גן השגה. בהשגתה טענה, כי יש לחשב את מס הרכישה לפי [תקנה 8\(א\)](#) לתקנות, היות והנכס משמש כמרכז תרבות עירוני ללא רווח, המסובסד על ידה. בנוסף טענה, כי השווי איננו כולל את שווי המיטלטלין המוערכים בסך 2,650,000 ש"ח, ולכן יש להעמיד את שווי הרכישה על 8,500,000 ש"ח. המנהל דחה השגה זו, בנמקו, כי בנין התיאטרון מביא להכנסה, ולפיכך קבע, כי מס הרכישה יגבה לפי שיעור מס רכישה רגיל (5%). עוד קבע, כי רכיבי הציוד מהווים חלק ממבנה התיאטרון, שאינם בגדר מיטלטלין. על החלטה זו הגישה עיריית רמת-גן ערר לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.

פסק הדין של ועדת הערר

3. ועדת הערר קבעה, כי פרשנות נכונה לסעיף 8(א) לתקנות הינה, כי רשות מקומית המבקשת ליהנות מהפטור החלקי ממס הרכישה, אשר מאפשר הסעיף, נדרשת לשכנע, כי במקרקעין שרכשה, אין כל פעילות אשר תניב לה סוג של "הכנסה". לעניין הגדרת המונח "הכנסה", בסעיף 8 לתקנות, קבעה ועדת הערר, כי יש לתת למונח זה את הפרשנות שנתן לו בית משפט זה בעבר, אשר הינה הכנסה מפעילות בעלת אופי מסחרי. לגבי הפעילות בתיאטרון, קבעה ועדת הערר, כי התיאטרון, אכן מציע לקהל הרחב, בתמורה לתשלום, הצגות, מופעים ופעילויות על בסיס רווחיות, ולכן יש לו "הכנסה". במקביל, קיבלה ועדת הערר את טענת עיריית רמת-גן, ברמה העובדתית, כי הפעילות הכוללת השוטפת של התיאטרון לא בהכרח מניבה לה רווחים, שכן, באמצעות רווחים אלה היא מסבסדת שירותים שונים כגון תרבות לקשישים, בתי ספר ועוד. אך, ברמה המשפטית, קבעה ועדת הערר, כי בסופו של דבר, יש לבחון את הרווחים, לעניין ההקלה בשיעור מס רכישה, במבחן המטרה הזמנית ולא רק במבחן המטרה הסופית. לפיכך, לעניין עיריית רמת-גן נקבע, כי לפי מבחן המטרה הזמנית, פעילותה נושאת אופי רווחי, ולכן, לא באה בגדרי סעיף 8 לתקנות. לאור זאת, דחתה ועדת הערר את הערר וחייבה את עיריית רמת-גן במס רכישה בשיעור רגיל.

4. בנוגע לסוגיה השנייה בה התעוררה מחלוקת בין עיריית רמת-גן למשיב, לגבי הכללת ערך הציוד והמיטלטלין ב"שווי הרכישה", קבעה ועדת הערר, כי את המונח "חיבור של קבע" המופיע בחוק, יש לפרש לאור הדין הכללי של [חוק המקרקעין](#)

התשכ"ט – 1969. דהיינו, יש לפרש את המונח כך, שמחוברים הניתנים להפרדה אינם נחשבים בגדר מקרקעין. לפיכך, לענייננו, קבעה הועדה, כי הציוד והמיטלטלין המופיעים במפרט הטכני המצורף לחוזה, לא יהיו חלק משווי המקרקעין. זאת, כל עוד על ידי הסרת הברגים מהם, מוחזרת ניידותם אליהם והם אינם מאבדים את זהותם על ידי העברתם ממקום למקום. כמו-כן, נקבע, כי לאותה תוצאה מגיעים גם לפי מבחן הכוונה, משום שקשה להניח שהצדדים התכוונו לראות בציוד - חלק מן המקרקעין. לפיכך, קיבלה הועדה, את הערר שהגישה עיריית רמת-גן בנושא זה, אך משום שעיריית רמת-גן לא הוכיחה את שווי הציוד, הורתה הועדה על החזרת הדיון אל מנהל מס שבח מקרקעין (להלן: המנהל), לקביעת שווי הציוד. מכאן, הערעור שבפנינו, אשר הגישה עיריית רמת-גן על אי הענקת שיעור מס רכישה מופחת על-פי סעיף 8(א) לתקנות, וערעור שכנגד שהגיש המנהל על אי הכללת שווי הציוד והמיטלטלין ב"שווי הרכישה" של התיאטרון.

הטענות בערעורים

5. לטענת עיריית רמת-גן, הביטוי "הכנסה" בסעיף 8(א) לתקנות לא מוגדר בחוק ואף לא בתקנות, ולפיכך ישנן כמה דרכים אפשריות לפרשו. לשיטתה, המשמעות הנכונה ביותר לביטוי לעניין הסעיף הנ"ל היא "הכנסה חייבת", כהגדרתה ב**פקודת מס הכנסה** (להלן: הפקודה). כמו-כן, טוענת עיריית רמת-גן, יש לפרש את הביטוי "שאינ עמם ושלא תהיה בהם בעתיד הכנסה" שבסעיף 8(א) לתקנות כך, ששיעור מס רכישה מופחת יינתן, במידה ורשות מקומית רוכשת מקרקעין למטרה ציבורית ולא למטרות עשיית רווח. זאת, בהבדל מנכסים הנרכשים על ידי רשות שלא "לצרכי ציבור" ומשמשים רכוש מסחרי-עסקי להפקת רווחים. לפיכך, טוענת עיריית רמת-גן, כי לאור העובדה שפעילותו השוטפת של התיאטרון אינה מניבה רווחים לאור סבסוד שירותי תרבות, וישנו עודף הוצאות על פני הכנסות, היה על הועדה לקבוע, כי עיריית רמת-גן חוסה בצל סעיף 8(א) לתקנות ולהחילו עליה. עוד מוסיפה וטוענת היא, כי לעניינה ועדת הערר קבעה, שלצד פעילות בלתי מסחרית הקיימת בתיאטרון, מתקיימת בו גם פעילות מסחרית, וכי ביחס לפעילות המסחרית, הטבת מס הרכישה אינה יוצרת תחרות בלתי הוגנת, משום שמחירי הכרטיסים בתיאטרון זהים לאלו הנמכרים על ידי גופים מתחרים. לטענת עיריית רמת-גן, הפעילות הבלתי מסחרית ולטובת הציבור של עיריית רמת-גן בכלל ושל התיאטרון בפרט, אינן פעילויות אשר מעצם טיבן מתקיימת בהן תחרות. לפיכך, אמלא ההטבה במס הרכישה ואלמלא הפעילות העסקית המתקיימת

בתיאטרון, לא הייתה יכולה לספק את אותם שירותים בלתי מסחריים הניתנים על ידה לתושבי העיר. לכן, לטענתה, המבחן אותו ראוי להפעיל הינו מבחן "המטרה הציבורית", לפיו אין חשיבות לכך שהפעלת מקרקעין נעשית באופן כלכלי, כל עוד ההכנסות מיועדות לטובת הציבור.

6. בנוגע לערעור שכנגד, טוענת עיריית רמת-גן, כי מבחן הציבור של קבע, אותו קבעה ועדת הערר, ראוי ועולה בקנה אחד עם תכלית מס הרכישה. לטענתה, המיטלטלין והציוד הייעודי שנרכשו על ידי עיריית רמת-גן לטובת התיאטרון, במסגרת החוזה, אינם נחשבים "מקרקעין" ולכן אין להכליל את שוויים ב"שווי הרכישה", ואין לייחס למחוקק המשנה כל כוונה למסות שכאלו במסגרת מס הרכישה.

7. מנגד, כתשובה לערעור עיריית רמת-גן, טען המנהל, כי עיריית רמת-גן מבקשת להוסיף ללשון הסעיף מלים נוספות או לשנות את התיבה "הכנסה" כך שתחתיה יבואו המונחים "רווח" או "הכנסה חייבת", אולם, זאת מבלי שהצליחה להראות מקרים בהם זו הייתה משמעות המונח. תכלית התקנה הינה לתת הקלה למוסדות ציבור ורשויות מקומיות, מקום שגופים אלו פועלים למימוש המטרות הציבוריות שלהם, ובלבד שפעילות זו לא עולה לכדי "עסק" המתחרה עם עסקים דומים. בענייננו, טוען המנהל, כי אם עירייה רוכשת מקרקעין לצורך מטרות מסחריות אשר יש בצידן הכנסות, הרי שבעניין זה היא פועלת בתחום "המשפט הפרטי", ואין כל תכלית והיגיון לתת לה הקלה בתשלום מס הרכישה, כאשר עסקים דומים משלמים מחיר מלא. נהפוך הוא, אם תינתן למערערת הקלה, תהיה זו הפליה לטובתה. עוד טען המנהל, כי עיריית רמת-גן מפיקה מהתיאטרון הנאה מסחרית-עסקית, וכי פעילותו מהווה תחרות לעסקים דומים במרחב גוש דן ולכן אינה זכאית להקלה בתשלום מס. לטענת המנהל, העובדה שההכנסה מהתיאטרון מופנית לסבסוד פעולות אחרות, אינה משנה דבר, שכן עיריית רמת-גן חייבת לעשות זאת במסגרת תפקידיה, וקבלת גישתה תביא לכך שכל רכישת מקרקעין בידיה תזכה להקלה בתשלום מס רכישה.

8. אשר לערעור שכנגד, טוען בו המנהל, כי שווי הרכישה של התיאטרון הוא כשווי החוזי המוסכם הכולל ציוד ומיטלטלין, אשר הינם חלק בלתי נפרד מאולם התיאטרון וממפרט הבניה שלו. לטענת המנהל, בכל הנוגע לשווי "זכות במקרקעין", פרשנות הועדה מובילה לאבסורד שלפיו כמקרקעין ייחשבו רק הבטון וחיפוי האבן, וכל יתר האלמנטים במבנה, בהיותם "פריקים", ייחשבו כמיטלטלין. לטענתו, היות ועיריית רמת-גן חכרה את המקרקעין ל-99 שנה, ובעתיד הנראה לעין כוונתה להפעיל

את התיאטרון לקיום מופעים והצגות, הרי שהציוד והמיטלטלין שהופיעו במפרט הבניה נועדו להיות חלק קבוע מהמבנה. זאת, לטענת המנהל, כל עוד לא הובאה כל ראייה לכך שחלק מהציוד והמיטלטלין הם "ארעיים", וכי בכוונת עיריית רמת-גן לסלקם לאחר תקופה קצרה. כמו-כן, לטענתו, גם על פי מבחן הכוונה, נגיע לאותה מסקנה, שכן כל הציוד והמיטלטלין המחוברים אל מבנה התיאטרון, גם אם ניתן לפרקם בצורה כזו או אחרת, עדיין מהווים "מקרקעין". זאת, מפני שלטענת המנהל, כוונת עיריית רמת-גן היא שציוד זה יהיה מחובר כך באופן קבוע, שאחרת לא תוכל לתפעל את התיאטרון על פי ייעודו, ולתוצאה זו מגיעים על פי מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי. כמו-כן, טוען המנהל, כי פסק הדין מעניק למערערת ניכוי כפול של שווי המיטלטלין, שכן מלכתחילה, הפחיתה עיריית רמת-גן את שווי המיטלטלין מהשווי המוצהר של העסקה (11,740,000 ₪ במקום 14,400,000 ₪). לכן פסק הדין מעניק לה הפחתת שווי כפולה.

תחולת סעיף 8(א) לתקנות

9. סעיף 8(א) לתקנות, קובע לאמור:

"8. רשות מקומית [תיקון: תשמ"ב]
 (א) רשות מקומית מחוייבת במס רכישה של 0.5%
 לגבי מכירת זכות במקרקעין שבהם שוכנע המנהל
 שאין עמם ושלא תהיה בהם בעתיד הכנסה."

מן הסעיף משתמע, כי רשות מקומית המעוניינת ליהנות מהפטור בסעיף הנ"ל, נדרשת להוכיח, כי במקרקעין שרכשה, אין כל פעילות המניבה לה "הכנסה", ואף לא תתקיים במקרקעין זה כל פעילות שכזו בעתיד. בענייננו, נראה, כי עיקר המחלוקות, טמונה בפירושו הנכון של המונח "הכנסה". לשיטת עיריית רמת-גן, הכנסה משמעותה "הכנסה חייבת" ואילו לשיטת המנהל, "הכנסה" משמעותה תקבול מפעילות מסחרית.

10. המונח "הכנסה" עשוי להיות פשוטו כמשמעו, כהגדרתו המילונית, כל סכום כסף אשר מקבל אדם בעד עבודתו, עסקיו וכו'. בנוסף, אפשרי פירוש המונח כפי שמוגדר ב**פקודת מס הכנסה**, שם נקבע, כי "הכנסה" היא "הכנסה ממקור". אולם, אפשריים אף הפירושים הכנסה "ברוטו", או הכנסה "נטו" וכן אפשרית גם טענת עיריית רמת-גן, כי הכוונה היא להגדרה מצומצמת יותר של המונח, כגון "הכנסה חייבת". כן אפשרית, פרשנות המנהל כי הכנסה היא הכנסה מפעילות מסחרית.

הפרשנות המשפטית הנכונה תיקבע על-פי תכלית החקיקה. וכך קבע הנשיא ברק בע"א [165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט \(2\)](#), 70, לעניין חקיקת מס:

"מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה
אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס"

11. תכליתו של סעיף 8(א) לתקנות, להעניק הקלת מס לרשות מקומית הפועלת למען מטרה ציבורית, אך זאת כל עוד היא פועלת כגוף ציבורי למען מטרה ציבורית וכל עוד שאין בפעילות תחרות עם גופים מסחריים. שכן, במידה שהרשות המקומית פועלת בתחרות עם גופים עסקיים, הרי שיש בהענקת ההקלה לפעילות זו, כדי לפגוע בתחרות ולהעניק לרשות המקומית יתרון בלתי הוגן. לאור תכלית זו, הרי שיש לפרש את המונח "הכנסה" כ"הכנסה מפעילות מסחרית". פרשנות זו תגשים את תכליתו של סעיף 8(א) לתקנות. פרשנות זו תעניק הקלה לרשות המקומית, כל עוד שאין היא מתחרה בגופים עסקיים. באופן דומה פורשו סעיפי פטור למוסדות ציבוריים בחוקי המס השונים (ראו [סעיף 9\(2\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש], תשכ"א-1961).

12. עיריית רמת-גן, איננה מכחישה, כי בתיאטרון מתרחשים דרך קבע אירועים שונים, הצגות ומופעים, אשר להם נמכרים כרטיסים במחיר מלא. לפיכך, ניתן לומר, כי התיאטרון פועל בתנאי תחרות מסחרית עם כל יתר אולמות התיאטרון בקרבתו הגיאוגרפית, הן מבחינת תוכן פעילותו והן מבחינת מחירי כרטיסיו, אשר מספקים לה הכנסה. ככזה, התיאטרון, אשר הינו עסק על-פי כל קריטריון, אינו זכאי להקלה בתשלום המס על-פי סעיף 8(א) לתקנות.

13. עיריית רמת-גן, מוסיפה וטוענת כאמור, כי חרף העובדה שיש לה הכנסות מסחריות מהתיאטרון, אין לה למעשה כל הכנסות בפועל, משום שכספים אלו, מועברים לצרכי סבסוד פעילויות שונות. ולכן, כך נטען, היא נכנסת לגדרי סעיף 8(א) לתקנות. לעניין טענה זו, נראה לי, כי גם השימוש בכספים אותם מרוויחה העירייה באמצעות התיאטרון, לצורך סבסוד פעילויות שונות, איננו משנה לענייננו. שהרי, כספים אלו מהווים למעשה הכנסה לעירייה, וזאת ללא קשר לאיזו מטרה וכיצד ישתמשו בהם, ובמנותק מהשאלה האם בסופו של דבר, יהוו רווח או לא. בדומה לכך, גם נקבע בבית משפט זה בעבר, בע"א [767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד \(4\)](#), 800, כי:

"האם ניתן לומר שמטרת עיסוקה של המערערת אינה השגת רווחים? אכן, אין זו מטרתה הסופית, שהיא עשיית צדקה. אולם מטרתה הזמנית היא השגת רווחים, כדי לממן את פעילות הצדקה. למערערת היו רווחים בפועל, ואין היא מוכרת את המצרכים על בסיס התנדבותי או במחירים נמוכים ממחירי השוק. משמע - מטרתה, בשלב זה היא הפקת רווחים, אם כי מבקשת היא, לאחר מכן, לעשות בהם שימוש שלא למטרת רווח. סבורני שבהפעלת מבחן המטרה יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית. שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם יהיו כאלו - נדרש מיסויו של ערך מוסף זה." (ראו עוד לעניין זה בע"א 40/64 ראש העירייה, חברי המועצה ובני העיר ת"א-190 נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד כרך י"ח (3) 524).

14. סיכומו של דבר, בענייננו, די בכך שבמקרקעין האמורים מתנהלת גם פעילות אשר נחשבת מסחרית, קביעה אותה ביססה ועדת הערר, בכדי לפסול את מתן זכאות עיריית רמת-גן להקלה במס. שאחרת, קבלת גישת עיריית רמת-גן לעניין זה, תביא לכך שכל רכישת מקרקעין באשר היא, בידי רשות מקומית, מוסד ציבורי או ככלל כל מוסד שהוא, אשר הינו נטול כוונת רווח, יזכו תמיד להקלה בתשלום מס רכישה, וזאת בהיעדר רווחים כספיים בחישוב הסופי, מפעילות מסחרית שתנוהל במקרקעין שיירכשו. לפיכך, דין ערעורה של עיריית רמת-גן להידחות.

שווי הרכישה של המקרקעין

15. האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין הנדונים, גם את שווי של הציוד והמיטלטלין שהותקנו בתיאטרון כמפורט במפרט הטכני המצורף לחוזה הרכישה, ואשר נכלל כחלק מהתמורה על-פי החוזה? ובענייננו, יש להחליט האם נכון הוא לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את ציוד התאורה וההגברה, מסך, צגים חשמליים, כסאות, במה, מראות, מערכות מיזוג אוויר ועוד.

16. לשיטתי, מחוברים הניתנים להפרדה, אינם בגדר מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין. בענייננו, הכללתם של חפצים כגון אלו המתוארים לעיל בחישוב סך שווי הרכישה, לצורך חישוב סכום מס הרכישה מתוכו, איננה נראית כמתיישבת נכונה עם

תכלית החקיקה. שהרי, אין לייחס תכלית, למסות מיטלטלין כגון אלו, במסגרת מס הרכישה בגין רכישת מקרקעין. במקרה דנן, מדובר כאמור בחפצים, אשר על-ידי הסרת ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאיים, ומהווים למעשה מיטלטלין. לפן זה יש חשיבות מכרעת, ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטלין שאין הדבר כך לגביהם. לפיכך, בענייננו, נראה כי המיטלטלין והציוד אכן אינם חלק מן המבנה המקרקעין.

17. לעניין זה ראו גם את אשר נאמר בנוגע למיטלטלין בעמ"ה [949/70 קולנוע](#) רינה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פד"א ה 158, :

"[ש]את האבחנה בין ריהוט וציוד מצד אחד, לבין בנין מהצד השני, יש לבסס לא רק על הניידות הפיזית, אלא גם על ההיבט הכללי. אפשר להצמיד לבנין כסא, ראי, מנורה וכו', ועל ידי ההצמדה, הם מאבדים את ניידותם, אך ניידות זו היא זמנית; על ידי חסרת הברגים, מוחזרת הניידות לחפצים אלה"

18. כך, בדומה, בע"א [412/86 ג'השאן מוריס נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מג\(3\)](#), 433, נקבע לעניין מס קניה, אולם ניתן להשליך מכך לענייננו, כי:

"מה דין מיטלטלין המחוברים למבנה? בעזרת ה"לרבות" השמיענו המחוקק, כי מיטלטלין מסויימים ("מעלית", "הסקה מרכזית", "ריהוט", ובהימלא תנאי מפורש נוסף - גם "סחורה אחרת"), גם "כשהם מותקנים במבנה" אין הם חדלים מלהיות "טובין". [...] שולחן, אשר יוצר כרהיט, אין חיבורו למבנה - בקיבוע רגליו לאריחי המרצפת, או בהברגת אחת מדפנותיו אל קיר - משנה את מהותו כרהיט. שולחן שכזה הוא בגדר "ריהוט המותקן במבנה". והוא הדין ביתר הרהיטים: ארון וכווננית הקבועים בקיר החדר, כורסאות הקבועות ברצפת אולם התיאטרון, מנורה שהוצמדה אל התקרה או אל קיר, וכל כיוצא-באלה. המכנה המשותף לכל אלה מתבטא בשניים: הם יוצרו בתהליך ייצור נפרד, וחרף התקנתם במבנה הריהם קיימים במובחן מן המבנה עצמו, אין הם מהווים חלק בלתי נפרד מן המבנה, ובדרך-כלל אף ניתנים להפרדה ממנו." (ההדגשות שלי)

לאור כל האמור, מסכים אני עם החלטת ועדת הערר בעניין זה, המבוססת על ממצאיה העובדתיים ורוחה את טענות המנהל בעניין זה.

[ע"א 11716/04 - העובדות וההליכים](#)

19. הסוגיה המשפטית אשר מתעוררת בערעור זה, הינה מקבילה לסוגיה הראשונה אשר התעוררה בערעור 8817/04, ועוסקת בשאלה האם זכאית המערערת, עיריית הרצליה, לשיעור מופחת של מס רכישה בגין העסקה שביצעה, בהתאם להוראות תקנה 8(א). העסקה, נשוא ערעור זה, תחילתה בהסכם פיתוח (להלן: הסכם הפיתוח) בין עיריית הרצליה (להלן: העירייה) לבין עמותת חיל האוויר (להלן: העמותה), ולפיו נתנה העירייה רשות לעמותה להקים על חלק מהחלקה, מבנה שימש כבית חיל אוויר. העמותה מצידה, התחייבה לבנות בתוך בית חיל האוויר אולם תיאטרון שיכלול כ- 800 מקומות, ואזורי סמך המשתרעים על פני כ- 1,000 מ"ר לצורכי חזרות אחסון וכו', (להלן: תיאטרון חיל אוויר).

יש לציין, כי מיום תחילת הפעלת התיאטרון (אפריל 2003) ועד ליום 3.2.04 נמכרו כ- 2500 מנויים. המנוי הנמכר הינו לשבע הצגות, כאשר מחיר כל מנוי עומד על 585 ש"ח; מחיר כרטיס בודד הינו 85 ש"ח; העירייה קיבלה הכנסות בסך של כ 1,500,000 ש"ח; הגירעון של התיאטרון עומד על סכום של כ- 3,000,000 ש"ח; התיאטרון אינו פועל למטרות רווח.

ביום 18.1.01 דיווחה העירייה על רכישת הזכויות בהתאם להסכם חכירת המשנה והסכם הפיתוח והתוספת להסכם, בשומה עצמית, אשר בה ביקשה כי תחויב במס רכישה בשיעור של 0.5%, לפי תקנה 8(א) לתקנות מס רכישה. בהמשך לזאת, ביום 25.02.2001, הוציא המשיב, מנהל מס שבח מקרקעין באזור נתניה, הודעת שומה זמנית לפי ס' [78\(א\)\(1\)](#) לחוק, לפיה חויבה העירייה בתשלום מס בשיעור של 5%. על כך, הגישה העירייה השגה ובה ביקשה לתקן את השומה הזמנית ולהוציא במקומה שומה בשיעור 0.5% בהתאם לסעיף 8(א) לתקנות. אולם, השגה זו נדחתה והוצאה שומה חדשה בסך 1,350,049 ₪, ולפיכך על החלטה זו הגישה העירייה ערר לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

ועדת הערר דחתה את עררה של העירייה, ומכאן הערעור שבפנינו.

בערעורה, טוענת העירייה, כי רכישת התיאטרון על-ידה, נעשתה למטרה ציבורית שאין עימה רווח, ובמסגרת תפקידיה כרשות ציבורית, הכוללים בין היתר אספקת שירותי תרבות לתושבי העיר. כמו-כן, טענה, כי התיאטרון העירוני הינו מבנה ציבורי על-פי דין וכי לא רכשה את אולם התיאטרון על מנת להפיק ממנו רווח או הנאה

כלכלית ו/או עסקית ו/או מסחרית כלשהם. נהפוך הוא, לטענתה השקיעה ועודנה משקיעה משאבים עצומים בעלויות הקמת התיאטרון, בפיתוח הסביבתי, בפינויים, כמפורט בהסכם הפיתוח ובתוספת, ובהפעלתו השוטפת, לרווחת הציבור. בנוסף, טענה העירייה, כי התחייבה להסב את כל זכויותיה והתחייבויותיה לגבי התיאטרון על פי הסכם הפיתוח והתוספת, ללא כל תמורה, לתאגיד ציבורי אשר יתנהל כמשק סגור, אשר לה לא יהיה כל רווח מפעילותו כתיאטרון או תמורה מרווחיו כתאגיד ציבורי.

לאחר בחינה מדוקדקת ומעמיקה של ערעור זה, נראה, כי הסוגיה המשפטית העולה בו, כמו גם אופייה, טיבה וטענותיה של המערערת בפרשה זו, דומות ואף כמעט זהות, לאלו אשר מתקיימות בע"א 8817/04 לעיל.

לפיכך, נראה כי אין צורך לסקור ולחזור שוב על הטיעונים השונים, ויש לדחות ערעור זה גם כן, מאותן הסיבות והשיקולים.

סוף דבר

20. התוצאה היא, אפוא, כי יש לדחות את ערעור עיריית רמת-גן ואת ערעור המנהל שכנגד, בתיק 8817/04. בנסיבות העניין, ישא כל צד בהוצאותיו.

כמו-כן, יש לדחות את הערעור בתיק 11716/04.

ש ו פ ט

השופטת א' פרוקצ'יה :

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט י' עדיאל :

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור, בפסק-דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ח' באדר תשס"ו (8.3.06).

אילה פרוקצ'יה 54678313-8817/04

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 04088170_H09.doc
מרכז מידע, טל' 02-6593666; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10846/06

בפני :
 כבוד השופטת מ' נאור
 כבוד השופטת א' חיות
 כבוד השופט י' עמית

המערערת : "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ

נ ג ד

המשיב : מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות

ערעור על החלטתה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בו"ע 1363/03 [פורסם בנבו] שניתנה ביום 24.7.2006 על ידי כב' השופט (בדימ') ע' זמיר והחברים עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן

תאריך הישיבה : כ"ה בטבת, התש"ע (11.1.2010)

בשם המערערת : עו"ד עופר אלבוים ; עו"ד טלי יהושע

בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

ספרות:

[ג' שלו, דיני חוזים - החלק הכללי](#)

כתבי עת:

[יצחק הדרי, "מיסוי חוזה מכירה עם", עיוני משפט, כרך יז \(תשנ"ג\) 287](#)

[ישי בר, "מיסוי אופציות בעסקאות-מקרקעין", משפטים, כרך כו \(תשנ"ה-תשנ"ו\) 15](#)

פסק-דין

השופטת א' חיות:

האם חוכר מקרקעין הבוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה שניתנה לו בחוזה החכירה וכתוצאה מכך תקופת החכירה שניצל בפועל קצרה מפרק הזמן הקבוע ב**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**, תשכ"ג-1963 לצורך מיסוי העסקה, זכאי להשבת מס הרכישה ששילם? זו השאלה העיקרית העומדת לדיון בערעור שבפנינו.

רקע נורמטיבי ועובדתי

1. **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**, תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) מטיל מס על אירוע של "מכירת זכות במקרקעין". המונח "זכות במקרקעין" **שבסעיף 1** לחוק כהגדרתו היום כולל, בין היתר:

"חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור;..." [ההדגשה הוספה].

טרם תיקון החוק **בחוק מס שבח מקרקעין** (תיקון מס' 40), התשנ"ח-1997 (להלן: תיקון מס' 40), דיברה הגדרה זו על חכירה לתקופה העולה על עשר שנים ובהינתן העובדה כי העסקה בענייננו נקשרה, כפי שיפורט להלן, ביום 25.1.1990, תקופת החכירה הרלוונטית במקרה דנן היא זו שהיתה קבועה בחוק כנוסחו טרם תיקון מס' 40, דהיינו עשר שנים.

המונח "חכירה" מוגדר **בסעיף 1** לחוק כ"חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית", והמונח "חכירה לתקופה" אף הוא מוגדר באותו סעיף כך:

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם" [ההדגשה הוספה].

משילובן של הגדרות אלה עולה כי "זכות במקרקעין" מסוג חכירה עליה חל החוק אינה כל "חכירה" אלא חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים (מאז תיקון מס' 40) או לתקופה העולה על עשר שנים (לגבי עסקאות כמו זו שבפנינו עליהן חל החוק כנוסחו טרם תיקון מס' 40). עוד עולה מצירופן של ההגדרות האמורות כי לצורך חישוב תקופת החכירה תבוא בחשבון "התקופה המרבית שאליה יכולה להגיע החכירה", ובכלל זה גם תקופת חכירה שניצולה תלוי בהפעלת זכות ברירה (אופציה) הנתונה לחוכר להאריך את משך החכירה.

2. הערר אשר במסגרתו ניתנה ההחלטה נשוא הערעור שבפנינו נדון בפני ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר או הוועדה), ומתוך רשימת העובדות המוסכמות שהגישו הצדדים לוועדת הערר, עולה כי ביום 25.1.1990 נכרת בין המערערת למשולם לוינשטיין הנדסה וקבלנות בע"מ (להלן: חברת לוינשטיין) הסכם לפיו שכרה המערערת מחברת לוינשטיין שטחי משרדים ומקומות חניה בבניין בראשון לציון (להלן: הנכס) תמורת דמי שכירות חודשיים (להלן: ההסכם). תקופת השכירות על פי ההסכם נקבעה לתשע שנים ואחד עשר חודשים, שתחילתם עם סיום הקמת הבניין (להלן: תקופת השכירות הראשונה). במחצית השנייה של 1993 נחתמה בין המערערת לחברת לוינשטיין וחברת אמות השקעות בע"מ (לה המחתה חברת לוינשטיין קודם לכן מחצית מזכויותיה בבניין – להלן ביחד: המשכירות), תוספת להסכם (להלן: התוספת להסכם) לפיה ניתנה למערערת, בין היתר, אופציה להאריך את תקופת השכירות בנכס בחמש או עשר שנים עם תום תקופת השכירות הראשונה. עוד ניתנה למערערת בתוספת להסכם אופציה להוסיף ולהאריך את תקופת השכירות בחמש או עשר שנים, ככל שתממש את האופציה הראשונה. תקופת השכירות המרבית שהיתה המערערת זכאית לנצל על פי ההסכם והתוספת להסכם עמדה, אפוא, על שלוש שנים חסר חודש.

3. החזקה בנכס נמסרה למערערת ביום 1.7.1993 ובאותו מועד החל מניינה של תקופת השכירות הראשונה. המערערת והמשכירות דיווחו למשיב בהצהרה כדין על העסקה ובעקבות אותו הדיווח הוציא המשיב למערערת שומת מס רכישה בה הועמד שווי המכירה לצרכי מס על סך של 17,000,000 ₪, בהתאם לפשרה שהושגה בין הצדדים בהקשר זה. שווי המכירה כאמור תואם את ערכם המהוון של דמי השכירות שהיה על המערערת לשלם למשיבות על פי ההסכם בגין תקופת השכירות הראשונה.

אין חולק כי שווי המכירה כאמור אינו מביא בחשבון את תקופות החכירה האופציונאליות אותן רשאית היתה המערערת לממש על פי התוספת להסכם. המערערת שילמה למשיב את מלוא מס הרכישה על פי השומה, ואילו חברת לוינשטיין מוסתה על הכנסתה בעסקה זו בהתאם להוראות [פקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) והופטרה ממס שבח בגינה, בהתאם [לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

4. ביום 31.5.2003, עם תום תקופת השכירות הראשונה, השיבה המערערת את החזקה בנכס למשכירות בלא שמימשה את האופציות שניתנו לה בתוספת להסכם, וביום 24.8.2003 פנתה למשיב בדרישה להחזר של מס הרכישה ששולם על ידה (בתוספת הפרשי הצמדה וריבית), בטענה שתקופת השכירות אותה ניצלה בפועל קצרה מ-10 שנים ועל כן, לא התגבשה ה"זכות במקרקעין" בה מדבר החוק והעסקה אינה חייבת במס על פיו. ביום 18.9.2003 דחה המשיב את הדרישה להשבת המס, והמערערת, שלא השלימה עם החלטה זו, עררה עליה בפני הוועדה. הפלוגתאות שהועמדו להכרעה והחלטתה של ועדת הערר

5. נוסף על רשימת העובדות המוסכמות הנזכרת לעיל הניחו המערערת והמשיב בפני ועדת הערר שלוש פלוגתאות שהועמדו להכרעה:

הפלוגתא הראשונה נוגעת לשאלה האם [סעיף 85](#) לחוק שעניינו "תיקון שומה" והקובע כי ניתן לתקן שומת מס בתוך ארבע שנים מיום שנעשתה, חוסם את דרכה של המערערת מלטעון נגד השומה שהוצאה לה במקרה דנן עשר שנים לפני שפנתה למשיב בדרישה להשבת המס ששילמה.

הפלוגתא השנייה נוגעת לשאלה האם בנסיבות המקרה דנן רכשה המערערת "זכות במקרקעין" כמובנה בחוק, בהתחשב בכך שתקופת השכירות בפועל קצרה מעשר שנים.

והפלוגתא השלישית, היוצאת מן ההנחה שהמערערת אכן רכשה "זכות במקרקעין", נוגעת לשאלה האם רכישה זו התבטלה עקב אי מימושן של האופציות שניתנו לה להארכת תקופת החכירה, והאם בשל כך חלה הוראת [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) שעניינה "החזרת מס בביטול מכירה" או הוראת [סעיף 103 לחוק](#) שעניינה "החזרת מס שנגבה בטעות".

6. בהחלטתה מיום 24.7.2006 דחתה ועדת הערר (כב' השופט (בדימ') ע' זמיר, והחברים עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן) את הערר על דעת כל חברי הוועדה, ואושרה החלטתו של המשיב לפיה אין המערערת זכאית להחזר מס הרכישה ששילמה. עם זאת, חברי הוועדה נחלקו ביניהם באשר לנימוקים התומכים בתוצאה זו.

אשר לשאלה האם רכשה המערערת "זכות במקרקעין" סבר חבר הוועדה עו"ד מרגליות כי מהגדרת המונח "חכירה לתקופה" [שבסעיף 1](#) לחוק עולה ששאלת השתכללותה של "זכות במקרקעין" על פי החוק נבחנת במועד עריכת ההסכם בו נמכרה אותה זכות ולא בשלב מאוחר יותר, כך שבחישוב תקופת החכירה יש להביא בחשבון את התקופה המרבית שאליה יכולה להגיע החכירה, לרבות אותן תקופות חכירה שלחוכר נתונה הברירה (האופציה) האם לממשן. עוד ציין עו"ד מרגליות כי בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" אין דרישה כי האופציה תמומש על מנת שתובא בחישוב תקופת החכירה המרבית. מסקנה זו מתיישבת לגישתו עם שיקולי מדיניות אליהם כיוון המחוקק ואילו פירוש אחר להגדרת "חכירה לתקופה", לפיו לצורך חישוב החכירה המרבית יש להמתין עד השלב שבו יתברר אם בחר החוכר לממש את האופציה שניתנה לו אם לאו, עשוי להביא לתוצאה של דחיית מועד החבות במס, וזאת באותם המקרים שבהם תקופת החכירה הראשונה לא מגעת כשלעצמה כדי התקופה הקבועה בחוק (עשרים וחמש שנים לפי נוסח החוק דהיום ועשר שנים לפי נוסח החוק במועד הרלוונטי). תוצאה זו, כך סבור עו"ד מרגליות, אינה רצויה מבחינת יעילותה ויציבותה של מערכת המס וכן משום שהיא עשויה לעודד עסקאות מלאכותיות לפיהן תפוצל תקופת החכירה באופן שהחכירה בפרק הזמן העולה על עשרים וחמש שנים תותנה במימוש אופציה על ידי החוכר, ובכך תושג דחייה של מועד החיוב במס החל על העסקה.

7. עו"ד מרגליות דחה את טענת המערערת לפיה חלה במקרה דנן הוראת [סעיף 102](#) לחוק, בקובעו כי בחירתה שלא לממש את האופציה אינה מהווה ביטול של "מכירת זכות במקרקעין" כאמור בהוראה זו, ולגישתו יש לבחון את סוגיית הביטול [שבחוק מיסוי מקרקעין](#) דרך משקפי הדין הכללי ובאופן פרטני על פי דיני החוזים מהם נובע כי אי מימוש אופציה אינו שקול לביטול החוזה שהקנה אותה. ההיפך הוא הנכון: האופציה שלא מומשה יש בה משום קיום חוזה האופציה כמוכן זה שבעל האופציה מפעיל את הכוח המשפטי הנתון לו על פי החוזה ובוחר שלא להפעילה. בהקשר זה הפנה עו"ד מרגליות לפסק הדין בע"א [307/85 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ'](#)

[זמר, פ"ד מא \(4\) 826 \(1988\)](#) (להלן: עניין זמר) בו נקבע כי ביטול במובן של [סעיף 102](#) לחוק מתרחש רק אם הזכות המועברת בעסקה "לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע המציאות" או "לא התממשה בעולם המעשה", וציין כי במקרה דנן העסקה "הכתה שורשים במציאות" על שני מרכיביה, שכן תקופת החכירה הראשונה נוצלה ואי מימוש האופציה אינו משנה את תוקפה המשפטי ואת העובדה שהמערערת רכשה "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. עו"ד מרגליות הוסיף וקבע כי אין ללמוד גזירה שווה לענייננו מן הדין החל על מיסוי של עסקאות מקרקעין הכוללות תנאי מתלה, ולפיו מקום שבו לא מתקיים התנאי המתלה זכאי הנישום להחזר המס ששולם מכוח הוראת [סעיף 102](#) לחוק. זאת, בשל ההבדל המהותי הקיים לדעתנו בין חוזה שיש בו תנאי מתלה ובין חוזה הכולל אופציה. עו"ד מרגליות הדגיש כי גם שיקולי צדק וסבירות תומכים במסקנה לפיה דין טענות המערערת להידחות, שכן מס הרכישה שנגבה ממנה חושב, כאמור, על פי ערכם המהוון של דמי השכירות בגין תקופת השכירות הראשונה בלבד ואילו תקופת החכירה האופציונאליות לא הובאו בחשבון בהקשר זה, בהתאם להסדר הפשרה שהושג בין המשיב למערערת. בנסיבות אלו, כך נקבע, תחושת הצדק אינה מתקוממת נוכח אי ההכרה בזכותה של המערערת להשבת המס ששילמה. עו"ד מרגליות הוסיף ודחה את ניסיונה של המערערת לתמוך את עמדתה באשר לפירוש הוראת [סעיף 102](#) לחוק בפסיקת ועדות הערר ובעמדותיהם של מלומדים, בקובעו כי ניתן לאבחן את הפסיקה שהוצגה מענייננו וכי הספרות המשפטית אליה הפנתה המערערת אינה משקפת את הדין הקיים.

עו"ד מרגליות לא קיבל עם זאת את עמדת המשיב לפיה לא ניתן להחזיר את המס ששולם על ידי המערערת בשל מגבלת הזמן בת ארבע השנים לתיקון שומה הקבועה [בסעיף 85](#) לחוק. בהקשר זה נקבע כי [סעיף 102](#) לחוק עליו סמכה המערערת את דרישתה להשבת המס ששולם, הוא סעיף עצמאי וספציפי שאינו כולל מגבלת זמן כמו זו הקבועה בהוראת [סעיף 85](#) לחוק ואין צורך "לתקן שומה" כאשר מדובר בביטול עסקה על פי [סעיף 102](#) לחוק. לבסוף ציין עו"ד מרגליות כי ייתכנו מצבים בהם תחבטל כדין "מכירת הזכות במקרקעין" גם בחלוף ארבע שנים וכי אין מקום להתנות את תחולת הוראת [סעיף 102](#) לחוק בתנאים החורגים מאלה שנקבעו בעניין זמר הנ"ל.

8. השופט (בדימ') ע' זמיר הצטרף לחוות דעתו של עו"ד מרגליות, ואילו החבר השלישי בוועדה, רו"ח פרידמן, הצטרף אמנם לתוצאה אליה הגיעו שני חבריו אך הציג לעניין זה הנמקה שונה. רו"ח פרידמן הסכים עם עו"ד מרגליות כי יש לפרש את המונח

"זכות במקרקעין" באופן המחיל אותו גם על חכירה אשר מניין שנותיה כולל תקופה אופציונאלית וזאת נוכח הגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבחוק. לעומת זאת סבר רו"ח פרידמן, בניגוד לעמדת עו"ד מרגליות, כי אף שאי מימוש האופציה אינו מהווה ביטול של הסכם החכירה, בחירתה של המערערת להימנע ממימוש האופציה מהווה ביטול חלקי של ה"זכות במקרקעין" אותה רכשה, וכתוצאה מכך יש להשקיף על מכירת ה"זכות במקרקעין" בעסקה זו כמכירה שהתבטלה באופן חלקי ולגישתו יש להכיר גם בביטול חלקי כאמור על פי הוראת [סעיף 102](#) לחוק. אשר לתוצאותיו של ביטול חלקי כזה התלבט רו"ח פרידמן בשאלה האם מדובר בביטול למפרע שיש בו כדי לזכות את הנישום בהשבת מלוא סכום המס ששילם, או שמא עניין לנו בביטול חלקי שפועלו מכאן ולהבא ועל כן מן הראוי שתוצאותיו תהיינה אף הן חלקיות באופן המזכה את הנישום אך ורק להחזר המס ששילם בגין תקופת החכירה האופציונאלית שלא מומשה. רו"ח פרידמן בחר לאמץ את הדרך השניה בציינו כי יש להבחין בין מצב שבו חוזה מבוטל כליל (ביטול הכרוך בדרך כלל בהשבה הדדית של הנכס והתמורה), ובין אי מימוש אופציה לאחר שנוצלה חלק מתקופת החכירה. עוד ציין רו"ח פרידמן כי אין בחוק כל הוראה מפורשת כיצד יש להתייחס למקרה של אי מימוש אופציה ולפיכך יש להעדיף לגישתו פירוש התואם את זה הניתן לחוקי מס אחרים והמשיג תוצאות צודקות והגיוניות. לבסוף ציין רו"ח פרידמן כי ביטול למפרע של "מכירת הזכות במקרקעין" יגרור אחריו קושי הכרוך בביטול מס השבח ששילם המחכיר ובהוצאת שומה חדשה במס הכנסה. זאת במיוחד מקום שבו מדובר בשומה שכבר "נסגרה". כפי שצוין לעיל, הובילה גישתו הפרשנית של רו"ח פרידמן במקרה דנן לתוצאה הזוהה לזו שאותה אימצו עו"ד מרגליות והשופט (בדימ') זמיר, שכן המס אותו שילמה המערערת במקרה דנן חושב על פי "שווי מכירה" המביא בחשבון את דמי השכירות בגין תקופת השכירות הראשונה בלבד. רו"ח פרידמן ראה לציין עם זאת בשולי הדברים כי אילו היתה המערערת משלמת מס רכישה המביא בחשבון את "שווי המכירה" של החכירה המרבית, הכוללת גם את תקופת החכירה האופציונאליות (שלושים שנה חסר חודש), כי אז היה על המשיב להחזיר לה שני שלישים (במעוגל) מן המס אותו שילמה, כיחס שבין תקופת החכירה האופציונאליות (20 שנים), אותן לא מימשה, ובין תקופת החכירה המרבית (30 שנים חסר חודש).

מכאן הערעור שבפנינו.

תמצית טענות הצדדים

9. המערערת טוענת כי התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר, ולפיה אין היא זכאית להשבת מס הרכישה ששילמה, אינה מתיישבת עם תכליותיו האובייקטיביות והסובייקטיביות של [חוק מיסוי מקרקעין](#) באשר היא מביאה לכך שמוטל עליה מס בגין זכות ערטילאית גרידא שלא העניקה לה כל הנאה או רווח. לגישת המערערת, החלטתה של ועדת הערר עומדת בסתירה בולטת לתכלית דיני המס למסות נישומים בגין הכנסותיהם האמיתיות; פוגעת בזכות הקניין שלה ובחוש הצדק; מסכלת את השאיפה להאחדה בין חוקי המס השונים; ומביאה ליצירת מערכת מס בלתי נייטרלית המפלה בין נישומים ויוצרת עיוותי מס. לעמדת המערערת, אין זה ראוי שיהיה הבדל בתוצאת המס בין מי שחכר מקרקעין לתקופה שמלכתחילה לא עלתה ולא יכולה היתה לעלות על עשר שנים (כיום עשרים וחמש שנים) ובין מי שחכר מקרקעין לתקופה שהיתה אמנם יכולה לעלות על פרק זמן זה, מכוח אופציה להארכת חכירה שהוקנתה לו, אך בפועל לא עלתה על פרק הזמן האמור מחמת אי מימוש האופציה. בדומה לחוכר הראשון שאינו מחויב במס על פי החוק, כך ראוי לגישת המערערת שהחוכר השני אף הוא לא יתחייב במס בנסיבות אלה.

10. המערערת תומכת את עמדתה בפרשנות תכליתית של המונח "חכירה לתקופה" וטוענת כי יש לפרשו כך שזכות הברירה הנתונה לחוכר תבוא במניין תקופת החכירה (המשכללת את ה"זכות במקרקעין" הממוסה על פי החוק) רק כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה. לטענתה יש לאפשר לנישום לסתור את החזקה ולהוכיח בשלב מאוחר יותר כי הוא לא מימש את האופציה שהוקנתה לו, כפי שאירע בענייננו. המערערת מדגישה בהקשר זה כי חששה של ועדת הערר לפיו פתרון כזה יוביל לדחיית החיוב במס אינו מבוסס, שכן המערערת אינה כופרת בכך שהמשיב גובה מס כדין כבר בנקודת הזמן שבה הוקנו האופציות. אולם לטענתה אם יוכיח הנישום כי האופציה לא מומשה על ידו בסופו של דבר ובכך יסתור את החזקה האמורה, יש להשיב לו את המס שנגבה.

11. לחלופין טוענת המערערת כי ניתן להגיע לתוצאה דומה באמצעות פרשנות תכליתית של [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) והחלתו על מקרה של אי מימוש אופציה. בעניין זה אין המערערת חולקת על מסקנתה של ועדת הערר כי אי מימוש אופציה אינו מהווה ביטול של חוזה האופציה; אלא שלטענתה במקרה מעין זה מתרחש ביטול של ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה אליה מתייחסת האופציה, שכן תקופת החכירה אותה ניצלה בפועל עמדה על פרק זמן קצר מזה הקבוע בהגדרת "זכות במקרקעין". נוכח

עמדתה זו סבורה המערערת כי ההלכה שנפסקה בעניין זמר אינה רלוונטית לענייננו, משום שהיא נוגעת לעסקאות מכירה בעוד שבענייננו מדובר בעסקת חכירה וכן משום שהביטול לו היא טוענת עניינו בסיווג המשפטי של זכות החכירה שבידיה כ"זכות במקרקעין", בעוד שעניין זמר עסק בביטול העסקה ב"מציאות העובדתית". המערערת מוסיפה וטוענת כי ביטול ה"זכות במקרקעין" בנסיבות האמורות צריך להוביל להשבה מלאה ולא להשבה "יחסית" של המס ששילמה, ולגישתה יש לדחות את פרשנותו של רו"ח פרידמן אשר תמך (בדעת יחיד) בהחזר יחסי של המס על פי [סעיף 102 לחוק](#). לטענת המערערת פרשנותו של רו"ח פרידמן בהקשר זה אין לה אחיזה בלשון החוק והיא יוצרת יש מאין "ספקטרום" של "זכויות במקרקעין" מהן נגזרת החבות במס, בעוד שהחוק קובע מבחן חד המבוסס על מניין השנים. עוד טוענת המערערת כי עמדת רו"ח פרידמן אינה מתיישבת עם תכליתו של [חוק מיסוי מקרקעין](#) ואינה נותנת משקל מספיק לכך שבסופו של יום לא התממשה ה"זכות במקרקעין" בה מדבר החוק. גישתו של רו"ח פרידמן אף תרבה, לטענת המערערת, התדיינות בכל הנוגע לסכום ההחזר ואף זו תוצאה שאינה רצויה.

12. המשיב מאמץ בעיקרו של דבר את קביעות הרוב בוועדה. ביסוד טענותיו של המשיב עומדת התפישה לפיה אי מימושה של אופציה אינו משליך על החבות במס לפי החוק, שכן חבות זו נבחנת במועד עריכת העסקה הנוגעת ל"זכות במקרקעין" ואירועים מאוחרים – זולת אם הם באים בגדר העילות הקבועות בחוק – אין בהם כדי לשנות ממסקנה זו. לגישת המשיב, הנתון הרלוונטי היחיד לצורך החיוב במס בגין עסקה של חכירת מקרקעין על פי החוק נוגע למשך תקופת החכירה שהוקנתה לחוכר לרבות על דרך של אופציה, בעת כריתת החוזה. ככל שתקופת חכירה זו עולה על עשרים וחמש שנים (או עשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו), מתרחש אירוע מס על פי החוק וקם חיוב במס. המשיב ממשיך וטוען כי פירוש כשיטתו מתיישב עם תכליתו האובייקטיבית והסובייקטיבית של החוק, בין היתר משום שבניגוד לטענת המערערת, בעצם הקניית האופציה טמונה הטבה כלכלית רבה שאינה מתבטלת גם אם החוכר מחליט בסופו של דבר שלא לממשה ומעמיד בכך את תקופת החכירה בפועל על תקופה קצרה יותר, הנופלת מזו הקבועה בחוק. מכל מקום, כך מוסיף המשיב וטוען, ההליך דנן עניינו במס רכישה ששילמה המערערת כחוכרת ומס זה הוא "מס עקיף" שאינו מוטל על רווח או הנאה. על כן אין נפקות לכך שהמערערת לא מימשה את האופציה ומיסוי העסקה איננו סותר לגישת המשיב את העיקרון המנחה בדיני המס הנוגע להטלת "מס אמת".

13. המשיב סבור כי הפרשנות שעליה מבססת המערערת את עמדתה אין לה עיגון בלשון החוק או בתכליתו ועל כן יש לדחותה. אשר להגדרתה של "זכות במקרקעין" טוען המשיב כי אין כל אחיזה בלשון החוק לפרשנות לפיה זכות הברירה הנכללת בתקופת החכירה מקימה חזקה הניתנת לסתירה. עוד מציין המשיב כי פרשנותה של המערערת להגדרת "זכות במקרקעין" אינה תואמת את כוונתו הברורה של המחוקק למסות זכויות אובליגטוריות בתור שכאלה, לרבות זכות הברירה הנתונה לחוכר, וזאת גם אם בסופו של יום הזכות לא מומשה על ידו. המשיב טוען כי פרשנותה של המערערת המבקשת לבחון את בסיס המס בדיעבד, חותרת תחת בסיס המס ועיתויו ומפרה עקרונות של ודאות, סופיות ויעילות ופוגעת בתחושת הצדק. בעניין זה מדגיש המשיב כי יש לדחות את הצעת המערערת להמתין זמן רב, ולעיתים עשרים וחמש שנים, כדי לקבוע אם לפנינו "זכות במקרקעין" החייבת במס אם לאו. המשיב מוסיף וטוען כי [בסעיף 85](#) לחוק הגביל המחוקק את הסמכות לתקן שומה לפרק זמן של ארבע שנים ולעילות מפורשות המנויות באותו סעיף. בענייננו, הוגשה דרישת המערערת להשבת המס בחלוף כעשר שנים ממועד הוצאת השומה והתשלום, וכמו כן לא מתקיימת לגישת המשיב אף לא אחת מן העילות הנקובות [בסעיף 85](#) לחוק לתיקון השומה שנערכה.

14. אשר לטענת המערערת כי אי מימוש האופציה בא בגדר הוראת [סעיף 102](#) לחוק, טוען המשיב כי המערערת מבקשת להיתלות בסעיף זה על מנת לשנות למפרע את סיווג העסקה אף שהמועד הרלוונטי לסיווגה הוא ככלל בעת ביצועה ומכל מקום, כך לגישת המשיב, אי מימוש האופציה אינו יכול לשנות למפרע את סיווג העסקה ואינו נחשב כביטול. בנוסף, מאמץ המשיב את גישת הרוב בוועדה לפיה יש לבחון את סוגיית הביטול בהתאם לדיני החוזים, וטוען כי אי מימוש האופציה מהווה קיום החוזה שהקנה אותה ולא ביטולו שכן החוזה העניק לחוכר לכתחילה את האפשרות לבחור בין שני התרחישים של מימוש ואי מימוש. המשיב מוסיף וטוען עוד כי גם על פי אמות המידה שנקבעו בפסיקה אין מדובר בביטול כמשמעותו [בסעיף 102](#) לחוק, שכן באמצעות אי מימוש האופציה מקיים החוכר את החוזה ועל כן מדובר בזכות אשר "הכתה שורשים במציאות", כאמור בעניין זמר. עוד מציין המשיב כי במועד העסקה ניתנה לחוכר "זכות משפטית בת תוקף" להחליט בין שתי ברירות והחלטתו שלא לממשה אין בה כדי לשנות ממהותה של זכות זו ומן העובדה שהתקופה המרבית אליה יכולה היתה החכירה להגיע על פי ההסכם בזמן כריתתו עלתה על עשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו (או

עשרים וחמש שנים לאחר תיקון מס' 40). זאת, בניגוד לביטול "אמיתי" של עסקה השומט את הקרקע תחת העסקה כולה.

לחלופין טוען המשיב כי גם אם תתקבל עמדת המערערת לפיה חלה בענייננו הוראת [סעיף 102 לחוק](#), יש לאמץ בהקשר זה את דעת היחיד של רו"ח פרידמן אותה פירטנו לעיל.

15. בסיכומי התשובה טוענת המערערת כי המונח "חכירה לתקופה" כולל גם את תקופת החכירה נשוא האופציה והמחוקק מניח כי תקופות חכירה אלה תמומשה וכי תקופת החכירה בפועל אכן תוארך ותתקרב במהותה לזכות הבעלות. משכך, פירוש המונח "חכירה לתקופה" כמקום חזקה הניתנת לסתירה בדבר מימוש תקופות חכירה אופציונאליות, מגשים כראוי את כוונת המחוקק. אשר לפרשנותו של [סעיף 102 לחוק](#) מדגישה המערערת כי הסעיף אינו נדרש לסיבה שבגינה בוטלה ה"זכות במקרקעין" או לאופן שבו בוטלה, והביטול עשוי להתרחש גם כתוצאה מאירוע כלשהו, שאינו ביטול הסכם, הגורם אף הוא לכך שמכירת ה"זכות במקרקעין" מתבטלת, כבענייננו. לבסוף טוענת המערערת כי פתיחת השומה בשלב שבו מתברר כי האופציה לא מומשה אינה חשופה לאותם קשיים עליהם עמד רו"ח פרידמן בהחלטתו, והיא מדגישה בהקשר זה כי מנקודת מבטו של המחכיר אין הכרח בפתיחת השומה מחדש באותם מקרים שבהם מכירת החכירה היא בעלת אופי פירוטי ובהם נגבה מן המחכיר (כבענייננו) מס הכנסה בגין דמי החכירה, בלא קשר למשך החכירה.

דיון

16. השאלה העיקרית העומדת לדיון בערעור דנן היא זו: האם כאשר נכללת ב"חכירה לתקופה", כהגדרתה [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#), תקופת חכירה אופציונאלית אשר בלעדיה אין החכירה עונה להגדרת "זכות במקרקעין", והחוכר בוחר שלא לממש את האופציה, זכאי הוא להשבת מס הרכישה ששילם בגין העסקה?

אקדים ואומר כי הפלוגתאות כפי שנוסחו בבית משפט קמא פרשו יריעת דיון רחבה יותר שהתייחסה גם לשאלת קיומה של חבות במס טרם שהוברר האם מימש החוכר אם לאו את האופציה שניתנה לו בחוזה החכירה (לגישות הקושרות בין מימוש האופציה ובין החבות במס ראו: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק ראשון - בסיס המס 303-304 (2009) (להלן: נמדר, בסיס המס); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 267-268

(מהדורה שנייה, 2000) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין א'); יצחק סיוון וירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי [חוק מס שבח מקרקעין](#) – חלק ראשון" מיסים י/3 א-30, 34-35 (1996) (להלן: סיוון וטיקוצקי)). בערעור שבפנינו צמצמה המערערת את טענותיה והיא אינה עומדת עוד על הטענה לפיה לא היה לכתחילה מקום לחייבה במס רכישה במקרה דנן. במילים אחרות, המערערת אינה חולקת עוד על כך שעסקת חכירה הכוללת זכות ברירה (אופציה) להאריך את תקופת החכירה לפרק זמן העולה על זה הנקוב בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, היא עסקה אשר במועד כריתתה מקימה חבות במס על פי [חוק מיסוי מקרקעין](#).

פרק זמן זה – עשרים וחמש שנים מאז תיקון מס' 40 ועשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו – יכולה להלן, לפי העניין, "פרק הזמן הקובע".

17. בניגוד לזכויות אחרות במקרקעין כהגדרתן [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#), מהווה מימד הזמן נדבך מרכזי בהגדרתה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. ההיגיון שבכך ברור: ראשית, חכירה מעצם טיבה היא זכות התחומה בזמן (ראו: [סעיף 3 לחוק המקרקעין](#), תשכ"ט-1969; ירדנה סרוסי ושגיא גרשגורן "חכירה" לעניין [חוק מס שבח מקרקעין](#)" מיסים יב/3 א-19, 22 (1998) (להלן: סרוסי וגרשגורן)). שנית, ככל שהחכירה הולכת ונמשכת עשוי הדבר לאפיין אותה כעסקה הונית הקרובה למכירת זכות בעלות וזאת בהבדל מעסקת שכירות פירוטית. אפיון זה יש לו חשיבות מבחינת דיני מיסוי מקרקעין, אשר ככלל נועדו לחול על עסקאות הוניות במקרקעין (על מס השבח כמקרה פרטי של מס רווחי הון, ראו: נמדר, בסיס המס, 69; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 47-48). טעם זה הוא שעמד ביסוד התיקון להגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה במסגרת תיקון מס' 40 עליו עמדנו לעיל לפיו הוארך "פרק הזמן הקובע" מעשר שנים לעשרים וחמש שנים ובדברי ההסבר המופיעים בהצעת [חוק מס שבח מקרקעין](#) (תיקון מס' 45) (זכות במקרקעין), התשנ"ז-1997, צוין בהקשר זה כי:

"במציאות הכלכלית של היום, כל עסקאות החכירה ארוכות הטווח, למשל בתי קולנוע, סופרמרקטים, חנויות כל-בו, בתי מרקחת גדולים ובנקים, דורשות השקעות גדולות. בנסיבות אלו, חכירה לתקופה של פחות מ-18 שנה, אין זה מן הראוי כי תיחשב כ"מכר" ותיכלל במסגרת [חוק מס שבח מקרקעין](#), התשכ"ג-1963" (ה"ח 496).

על ההכבדה שנוצרה במהלך העסקים השוטף במשק עקב סיווג שכירויות לתקופה העולה על עשר שנים כעסקאות המהוות "מכירת זכות במקרקעין", אף שאלה הן בדרך כלל עסקאות שכירות פירותיות, ראו גם זיו שרון "תחולת תיקון מס' 40 לחוק [מיסוי מקרקעין](#) על חכירות בתקופת התפר" מיט"ם יז/6 א-7, 9-10 (2003). כפי שכבר צוין, חל על העסקה נשוא ההליך דנן [חוק מיסוי מקרקעין](#) כנוסחו טרם תיקון מס' 40 ולכן "פרק הזמן הקובע" לענייננו הוא פרק זמן של עשר שנים, המבדיל בין שכירות פירותית שאינה מחייבת את השוכר במס רכישה לבין חכירה הנתפסת כעסקה הונית של "מכירת זכות במקרקעין" המחייבת את החוכר במס רכישה ואת המחכיר במס שבח או במס הכנסה, לפי העניין.

18. לצורך מניינו של "פרק הזמן הקובע" הנזכר בהגדרת המונח "זכות במקרקעין" מסוג חכירה שמכירתה חייבת במס על פי [חוק מיסוי מקרקעין](#), יש להביא בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות אותן יוכל החוכר לממש על פי הזכות הנתונה לו לעניין זה בהסכם. מסקנה זו עולה מהגדרתם של המונחים "חכירה לתקופה" ו"זכות במקרקעין" [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#), אשר צוטטו בפתח פסק הדין אך לא למותר להציג בהקשר זה שוב את הגדרתו של המונח "חכירה לתקופה", הקובעת:

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם" [ההדגשה הוספה].

כאמור, שילמה המערערת מס רכישה בגין העסקה דנן אף שתקופת החכירה הראשונה (טרם הפעלת האופציה) עמדה על תשע שנים ואחד עשר חודשים. את טענתה כי יש להשיב לידיה את המס ששילמה מבססת המערערת בשלב הערעור על שתי טענות חלופיות. האחת מבקשת להשקיף על זכות הברירה (האופציה) להארכת תקופת החכירה שניתנה לה על פי ההסכם כעל זכות היוצרת חזקה הניתנת לסתירה בדבר משך תקופת החכירה הכוללת. לשיטתה, ככל שהחוכר בוחר בסופו של דבר שלא לממש את האופציה וכן ככל שכתוצאה מבחירתו זו לא עולה תקופת החכירה על "פרק הזמן הקובע", כפי שאירע בעניינה, "יוצאת" אותה חכירה בדיעבד מגדר "זכות במקרקעין" עליה חל החוק. השנייה גורסת כי גם אם לא ניתן "להוציא" בדיעבד את החכירה מגדר "זכות במקרקעין" שעליה חל החוק, יש להשקיף על אי מימוש האופציה כעל התבטלות "מכירת הזכות במקרקעין" לעניין [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) ועל פיו יש להורות על החזר המס ששולם.

אדון בטענות אלה כסדרן.

"מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה – חזקה הניתנת לסתירה

19. טענת המערערת לפיה יש להשקיף על זכות הברירה (האופציה) שניתנה לה בהסכם להארכת תקופת החכירה כעל זכות היוצרת חזקה הניתנת לסתירה בדבר משך תקופת החכירה הכוללת, דינה להידחות ולו משום שאין לה כל אחיזה לשונית בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" או בהגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, וכידוע "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצי'ו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 (1999)). אכן, לשון החוק היא "בסיס האם" לכל מהלך פרשני, והיא הקובעת את מנעד האפשרויות הפרשניות אשר מתוכן מחלץ בית המשפט את הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה. פרשנות שאין לה עוגן בלשון החוק חורגת, אפוא, ממנעד האפשרויות הפרשניות (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקאות 26-31 (פורסם בנבו), 28.5.2008); ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 715, 701 (1982); בג"ץ 1046/09 מני נ' המוסד לביטוח לאומי (פורסם בנבו), 15.8.2010)). בענייננו, הגדרת המונח "חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין היא הגדרה ברורה על פי לשונה וממנה עולה כי לצורך בחינת מה שהגדרנו כ"פרק הזמן הקובע", יש להביא בחשבון את תקופת החכירה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע, בין היתר, מכוח זכות ברירה (אופציה) להארכת תקופת החכירה הנתונה לחוכר במסגרת ההסכם. צדקה אפוא ועדת הערר בקובעה כי הגדרה זו אינה צופה פני עתיד ועל פיה לא נדרש מימושה בפועל של האופציה. די בכך שנתונה לחוכר על פי ההסכם זכות ברירה להארכת תקופת החכירה, על מנת שזו תובא בחשבון לצורך חישוב "פרק הזמן הקובע" לעניין תחולת החוק.

20. הפרשנות המוצעת על ידי המערערת אף אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין. המערערת מבקשת לקרוא לתוך סעיף ההגדרות את יסוד המימוש, אך נראה כי התרחשות אירוע המס אליה מכוון המחוקק בהקשר זה ובכלל, אינה מותנית ביסוד המימוש. מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" עליה אעמוד להלן וכן מהגדרתם של המונחים "זכות במקרקעין" מסוג חכירה ו"חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק, עליהם עמדתי לעיל, עולה המגמה לסמן את התרחשותו של אירוע המס ואת התגבשותה של החבות במס כבר בשלב כריתת ההסכם ל"מכירת זכות במקרקעין", דהיינו כבר בשלב שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה (ראו: ע"א

[738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו\(5\) 541, 544 \(1992\); ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת \(תל אביב-הרצליה\) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד מז\(5\) 689, 697 \(1993\) \(להלן: עניין החברה לפיתוח חוף התכלת\); נמדר, בסיס המס, 269, 277\). ביטוי מובהק לכך שהחוק אינו מתמקד בהיבטים של מימוש או הוצאה אל הפועל של ה"זכות במקרקעין" על ידי הרוכש ומסתפק בקיומו של הסכם אכיף ל"מכירת זכות במקרקעין" לצורך קביעת התרחשותו של אירוע מס \(ראו \[סעיפים 6\\(א\\) ו-9\\(א\\)\]\(#\) לחוק\), ניתן למצוא כאמור בהגדרת המונח "מכירה" \[שבסעיף 1\]\(#\) לחוק שהוגדר בו כך:](#)

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים";

בהגדרה זו של המונח "מכירה" ביקש המחוקק להחיל את החוק על קשת רחבה של פעולות משפטיות הניתנות לביצוע בקשר עם "זכויות במקרקעין" (ראו [ע"א 7394/03](#) נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פסקה 13 (פורסם בנבו), 6.12.2006) (להלן: עניין ר.א.ר.ד.), ובהן פעולות של הענקה, העברה, הסבה וכן ויתור על זכות והחשוב לענייננו – "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין", ללמדך כי גם הענקת זכות ברירה (אופציה) נתפסת כ"מכירה". הנה כי כן, אף שב"זכויות במקרקעין" עסקינן "רוחב התפרשותה של הגדרת "מכירה" לעניין זכות במקרקעין על פי החוק חובק גם עסקאות אובליגטוריות... ובלבד שיש להן מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין" ([ע"א 7933/01](#) סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע, פסקה 20 (פורסם בנבו), 11.6.2008) (להלן: עניין סלובר)). בהתאם, מוגדר "יום המכירה" כ-"[יום שבו נעשתה המכירה" (ראו [סעיף 19](#) לחוק),

ובאותו מועד אף נקבע שוויה של ה"זכות במקרקעין" הנמכרת ולפיו מחושב המס המוטל על המכירה (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב חלק ראשון 47 (מהדורה שניה, 2003)). אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין", אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה, אם כי הם עשויים להשפיע על מועד תשלום המס ואף זאת בתנאים שנקבעו לעניין זה בחוק (ראו: סעיפים 51, 52 ו-94 לחוק; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג 287-302 (מהדורה שניה, 2007) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין ג'); נמדר, בסיס המס, 114). כך לגבי "מכירת זכות במקרקעין" בכלל, וכך גם לגבי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה.

21. הנה כי כן, הגישה לפיה יש להביא במניין תקופת החכירה לצורך קביעת "פרק הזמן הקובע" גם תקופת חכירה אופציונאליות, משתלבת היטב עם מדיניות המיסוי המתוארת לעיל לפיה יסוד המימוש של הזכות הנמכרת במקרקעין אינו מהווה מרכיב בהתרחשותו של אירוע המס או תנאי לקיומה של חובת תשלום המס, על פי [חוק מיסוי מקרקעין](#). לאמיתו של דבר, גישה דומה הובעה בפסיקתו של בית המשפט אף טרם שנתווספה לסעיף ההגדרות [שבסעיף 1](#) לחוק הגדרת המונח "חכירה לתקופה" במתכונתה הנוכחית (ראו סעיף 11 לחוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 110), התשנ"ו-1996). כך, למשל, נפסק בע"א 340/76 גרד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא(1) 785, 787 (1977) כי לעניין ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה יש לבחון: "לא את אורך התקופה שבה מחזיק האדם בפועל ולא את ציפייתו של הקונה לגבי העתיד, אלא את זכותו המשפטית של בעל הזכות, בין אם זו זכות בדין או זכות ביושר" (ההדגשה הוספה; ראו גם: ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט, פ"ד לז(4) 443, 447-448 (1983); ע"א 363/86 קושניר נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פסקה 5 (פורסם בבנו, 18.5.1989)).

הגישה לפיה יש לכלול במניין תקופת החכירה לצורך קביעת "פרק הזמן הקובע" גם תקופת חכירה אופציונאליות שטרם מומשו, נועדה לשרת תכלית נוספת שלהגשמתה חותרים דיני המס והיא חסימת מירב "הפרצות" האפשריות להתחמקות מתשלום מס (ראו: דברי ההסבר להצעת [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ב-1962, ה"ח 270, 287; עניין החברה לפיתוח חוף התכלת, 697; ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח, נתניה, פ"ד נט(5) 329, 334 (2005); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 218-219; נמדר, בסיס המס, 270-271). כך, למשל, נחסמת האפשרות "להסוות" את תקופת החכירה "האמיתית" המוקנית בהסכם החכירה תוך שימוש בזכות הברירה (אופציה), דהיינו:

התקשרות בהסכם לחכירה בפועל לפרק זמן הקצר מ"פרק הזמן הקובע" (שלגביו חלה חבות במס) ובצידה תקופת חכירה אופציונאלית אשר רק אם תתווסף אל תקופת החכירה בפועל תענה על דרישת "פרק הזמן הקובע" ותקים חבות במס (ראו: סיוון וטיקוצקי, 30-31; סרוסי וגרשגורן, 22-23; כן השוו [לסעיף 11](#) לחוק העוסק במצב של פיצול תקופות החכירה בין "קרובים" כדרך להשתמטות מחיוב במס). בהכללת תקופת החכירה נשוא האופציה בתקופת החכירה המרבית לצורך מניין "פרק הזמן הקובע" המקים חבות במס ביקש, אפוא, המחוקק לחסום את האפשרות להתחמק מתשלום מס בעסקאות חכירה העושות שימוש בזכות הברירה.

22. עמדת המערערת לפיה יש לקרוא אל תוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" חזקה הניתנת לסתירה בכל הנוגע להיותה של החכירה האופציונאליות חלק מתקופת החכירה שיש להביא בחשבון לצורך החבות במס, דינה להידחות מטעם נוסף. למעשה מבקשת המערערת לאפשר לחוכר להוכיח בדיעבד כי לא מימש את זכות הברירה שניתנה לו בהסכם החכירה ולסתור בכך את האמור בהגדרת המונח "חכירה לתקופה" לפיה יש להביא בחשבון לכתחילה את תקופת החכירה האופציונאלית במניין "פרק הזמן הקובע" לצורך החבות במס. אימוץ טענתה זו של המערערת עלול לטשטש את ההבחנה הקיימת בדיני המס בין ההוראות המקימות חבות במס לפי החוק ובין הוראות הקובעות, בהתקיים תנאים מסויימים, פטור מלא או חלקי מן החבות, זכות לתיקון השומה וכן זכות להחזר המס ששולם. זוהי הבחנה חשובה שאת בהירותה ראוי לשמר (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב חלק שני 47 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין ב' חלק שני)). אין, אפוא, לקבל את טענת המערערת המבקשת לקרוא לתוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" את מה שאין בה, וזאת על מנת ליצור יש מאין עילה להשבת המס לאחר ששולם. מקומן הגיאומטרי של העילות להשבת מס ששולם הוא כאמור בהוראות החוק העוסקות בכך ולא בהגדרות הקובעות את בסיס המס ובהן הגדרת המונח "חכירה לתקופה".

מכל הטעמים המפורטים לעיל, יש לדחות את טענתה הראשונה של המערערת המבקשת לקרוא אל תוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" חזקה הניתנת לסתירה בכל הנוגע למשך החכירה ולפיה יש לשוב ולבחון בדיעבד את "פרק הזמן הקובע" לעניין החבות במס בצומת שבו אמור החוכר להפעיל את זכות הברירה (האופציה).

אי מימוש אופציה כ"ביטול" מכירה

23. הטענה החלופית שמעלה המערערת לביסוס הדרישה להשבת מס הרכישה ששילמה, נסמכת כאמור על הוראת [סעיף 102](#) לחוק שכותרתה "החזרת מס בביטול מכירה". לטענת המערערת, יש להחיל סעיף זה על מצב דברים בו אי מימוש האופציה על ידי החוכר מעמיד את תקופת החכירה שנוצלה בפועל על תקופה הקצרה מ"פרק הזמן הקובע", כפי שאירע במקרה דנן.

וכך קובעת הוראת [סעיף 102](#) לחוק מיסוי מקרקעין:

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס".

השאלה שעליה חלוקים המערערת והמשיב בהקשר זה היא האם אכן מדובר במקרה דנן ב"מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטלה" [ה]? בסוגיה זו נחלקו, כזכור, גם חברי ועדת הערר. דעת הרוב (עו"ד ד' מרגליות והשופט (בדימ') ע' זמיר) סברה כי יש לפרש את [סעיף 102](#) לחוק באופן העולה בקנה אחד עם דיני החוזים והיוצר הקבלה בין המונח "ביטול" שבסעיף [102](#) לחוק ל"ביטול" כמשמעותו על פי דיני החוזים. בהתאם, קבעה דעת הרוב כי אי מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה אינה מבטלת את הסכם החכירה וכי משבחר החוכר באחת האפשרויות שניתנו לו כזכות ברירה על פי ההסכם (מימוש או אי מימוש האופציה), מדובר בקיום ההסכם על ידו. על כן, כך סברה דעת הרוב, אין בענייננו תחולה להוראת [סעיף 102](#) לחוק. דעת המיעוט (רו"ח צ' פרידמן), לעומת זאת, גרסה כי בפירושו של [סעיף 102](#) לחוק מיסוי מקרקעין יש לשים את הדגש על קיומה או אי קיומה של "זכות במקרקעין". על כן, לגישתו, ככל שאי מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה מעמיד את משך החכירה בפועל על פרק זמן קצר מ"פרק הזמן הקובע", נוצר בדיעבד מצב דברים לפיו אין בפנינו "זכות במקרקעין" שאת מכירתה ביקש החוק למסות. במצב דברים כזה ניתן לומר, לגישתו של רו"ח פרידמן, כי מכירת ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה "נתבטלה" [ה] כמשמעות הדבר בסעיף [102](#) לחוק ויש להשיב לנישום את המס ששולם בגינה. זאת, אף אם אין מדובר באירוע השקול על פי דיני החוזים לביטול ההסכם.

24. אכן, בבואנו לפרש מושגי יסוד מן הדין הכללי שמצאו את מקומם בדיני המס יש לצאת מן ההנחה כי משמעותם של מושגי יסוד אלה בדיני המס תואמת את משמעותם בדין הכללי, וזאת נוכח שאיפת המשפט לקיים הרמוניה נורמטיבית כוללת (ראו: [ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט\(4\) 588, 601-602](#) (2005) (להלן: עניין טיוון); עניין ד.א.ד.ת., פסקה 19; אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" מיסים יא/4-א-1, 8 (1997)). אך הנחה זו ניתנת לסתירה וכבר נפסק לא אחת כי בבואנו לפרש מושגי יסוד מן המשפט הפרטי המופיעים בדיני המס, ניתן לסטות מן הפרשנות הנתונה למושגים אלה בדין הכללי, ככל שפרשנות כזו יש לה אחיזה בלשון החוק וככל שהיא מגשימה באופן מיטבי את התכלית הפיסקאלית שנועד אותו החוק להגשים. במקרה כזה, תוכר הסטייה מן הפירוש המקובל בדין הכללי כ"חריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית" ([ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג\(3\) 519, 524-525](#) (1989) (להלן: עניין מועצת פועלי חיפה); כן ראו: [ע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו\(1\) 877, 890-891](#) (2001); עניין טיוון, שם; עניין ד.א.ד.ת., שם; עניין טלובר, פסקה 16; נמדר, בסיס המס, 46-47).

כפי שיפורט להלן, נראה כי במקרה דנן יש מקום לפרש את התיבה "נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין" [שבסעיף 102](#) לחוק, תוך סטייה ממובנו של המושג "ביטול" בדיני החוזים וזאת על מנת להגשים עקרונות יסוד של דיני המס.

25. זכות הברירה או בשמה השכיח אופציה, היא זכות מורכבת אשר לה קווי מתאר מיוחדים. על טיבו של חוזה המעניק אופציה עמד בית משפט זה בעניין החברה לפיתוח חוף התכלת באומרו:

"בבסיס 'חוזה האופציה' מונחת בחירה שהיא דו-כיוונית – הבחירה בין התקשרות לבין אי-התקשרות בעיסקה העיקרית נשוא האופציה. למעשה, חוזה האופציה, או סעיף האופציה שבחוזה, הוא מעין חוזה משני הנספח לחוזה נוסף ועיקרי, אשר משתכלל אם, ורק אם, האופציה ממומשת.

...

ביסוד חוזה האופציה עומדת אפוא היכולת הניתנת לאחד המתקשרים לבחור אם להתקשר בעיסקה העיקרית אם לאו. ניתן לומר כי, למעשה, זוהי

בחירה בין קיום לבין אי-קיום... של התחייבות חוזית, שהרי אם תמומש האופציה ישתכלל גם החוזה העיקרי ועל בעל האופציה תוטל החובה לקיים את חיוביו על פיו. מאידך גיסא, אם בעל האופציה יבחר שלא לממשה, לא ישתכלל החוזה העיקרי ולא תוטל עליו חובת קיום כלשהי" (שס, 698).

הנה כי כן, בעת כריתתו של חוזה אופציה ניתן להצביע למעשה על היווצרותם של שני חוזים הנפרדים זה מזה. החוזה האחד הוא החוזה העיקרי, שניתן לכנותו גם חוזה היסוד, ועניינו בעסקה לרכישת זכויות בנכס שביחס אליהן ניתנה האופציה; החוזה השני, המכונה גם החוזה המשני, עניינו במתן אפשרות הבחירה האם להתקשר בחוזה העיקרי, דהיינו – האם לממש את האופציה ולרכוש את הזכויות בנכס או לוותר על אפשרות זו ולהותירן בידי מקנה האופציה (ראו: [ע"א 346/88 אביבי נ' בן זכריה](#), [פ"ד מו\(4\) 684, 688 \(1992\)](#); [ע"פ 231/76 פרידמן נ' מדינת ישראל, פ"ד לא\(1\) 309, 317-318 \(1976\)](#)). נוסף על ההבדל הקיים בין החוזים מבחינת תוכנם ומבחינת הזכויות שהם מקנים (החוזה העיקרי – מקנה את הזכויות בנכס נשוא האופציה; החוזה המשני – מקנה את זכות הברירה אם לרכוש בעתיד את הזכויות בנכס נשוא האופציה), קיים הבדל בין שני החוזים מבחינת התוקף המשפטי של כל אחד מהם. בנקודת הזמן שבה מוענקת האופציה לקונה, החוזה העיקרי באשר לזכויות שניתן לרכוש על פי האופציה טרם נכנס לפעולה והוא נותר "בעמדת המתנה" עד לשלב שבו יחליט בעל האופציה אם לממשה ולרכוש את הזכויות בנכס אם לאו. ככל שבעל האופציה בוחר שלא לממשה אין החוזה העיקרי משתכלל כלל (ראו: [ע"א 3990/91 המועצה האזורית גליל תחתון נ' עציוני](#), פסקה 7 ([פורסם בנבו], 22.9.1994); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 353-356; נמדר, בסיס המס, 300-301; סיני דויטש "הצעה בלתי חוזרת ואופציה: האמנם סמנטיקה בלבד?" עיוני משפט יב 275, 286 (1987)). אכן, תוקפו של החוזה העיקרי מותנה בבחירתו של בעל האופציה לממש אותה ובמובן זה מהווה מימוש האופציה קיבול של החוזה העיקרי על ידו בכל הנוגע לזכויות בנכס שהיו נשוא האופציה. הבחירה שלא לממש את החוזה העיקרי לעומת זאת אינה שוללת את התוקף המשפטי של החוזה המשני שעניינו עצם מתן האופציה. נהפוך הוא. האופציה על פי טיבה מעניקה לבעליה את האפשרות לבחור בין מימוש לאי מימוש, ומשכך גם אם בחר בעל האופציה שלא לממשה מהווה הדבר קיום וביצוע של החוזה המשני. זאת ועוד, משהוקנתה האופציה בחוזה המשני קמה מבחינתו של מקנה האופציה התחייבות חד צדדית כלפי בעל האופציה, ומקנה האופציה מחויב על פיה ואינו רשאי לסגת ממנה (ראו: [ע"א 798/88 מימון נ' שטינברג, פ"ד מה\(3\) 529, 535 \(1991\)](#); גבריאלה [שלו דיני חוזים](#) – החלק

הכללי; לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי 196-197 (2005) (להלן: [שלן, דיני חוזים](#)); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 354; לחיובי הצדדים במשך התקופה הקודמת למימוש האופציה באופן כללי, ראו [ע"א 701/88 שיף נ' עיזבון המנוח אברהם גינדי, פ"ד מה \(5\) 759 \(1991\)](#).

26. חוזי אופציה ביחס לזכויות במקרקעין ניתן לערוך בוריאציות שונות. וריאציה אפשרית אחת היא זו שבה סב כל החוזה כולו סביב האופציה הניתנת לפלוני לרכוש זכויות בנכס מסוים על פי התנאים המפורטים בו. בוריאציה זו, מערכת היחסים המשפטית הנוצרת בין מקנה האופציה לבעל האופציה סבה אף היא כולה סביב האופציה. כזהו, למשל, המקרה בו הוקנתה אופציה לרכישת בעלות בנכס מקרקעין ובעל האופציה החליט שלא לממשה. במצב דברים זה לא ייכנס לפעולה החוזה העיקרי הצופה פני מימוש האופציה והקשר המשפטי בין הצדדים שהתמצה בחוזה המשני, יבוא בכך לכלל סיום. הוא הדין בחוזה שכל עניינו מתן אופציה לפלוני לחכור נכס מקרקעין. אך תיתכנה גם וריאציות אחרות להתקשרות בחוזה אופציה בהן האופציה אינה חזות הכל. כך, למשל, ייתכנו מקרים שבהם משולבת זכות האופציה בתוך חוזה היוצר מערכת יחסים משפטית נוספת בין הצדדים, פרט לזו הקשורה לזכות האופציה. כזהו המקרה שבפנינו, בו התקשרה המערערת עם המשכירות בהסכם חכירה לתקופה של עשר שנים חסר חודש, אשר במסגרתו נחתמה ביניהן התוספת להסכם לפיה הוענקה למערערת אופציה להאריך את תקופת החכירה לשתי תקופות בנות חמש או עשר שנים בכל פעם, בתנאים שפורטו בתוספת. התוספת להסכם לפיה הוקנתה למערערת זכות האופציה להארכת תקופת החכירה היא החוזה המשני ועל תקופת החכירה האופציונאליות, ככל שהמערערת היתה בוחרת לממש איזו מהן, היה חל כחוזה עיקרי ובשינויים המחויבים, חוזה החכירה אשר על פיו קיימו הצדדים מערכת יחסים משפטית של מחכיר וחוכר לאורך תקופת השכירות הראשונה (עשר שנים חסר חודש).

27. הנה כי כן זכות הברירה (אופציה) על הוריאציות השונות האפשריות בהקשר זה, נתפסת במתחם החוזי כחוזה דו ראשי (חוזה עיקרי וחוזה משני) והשאלה הנשאלת היא – האם פרשנות הקובעת כי ניתן להשקיף על אי מימוש האופציה כעל מצב דברים שבו "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" (כלשון [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#)), מתיישבת עם מבנה משפטי זה או שמא יש בפרשנות כזו משום סטיה ממובנה של התיבה "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" על פי דיני החוזים. אכן, על פי המבנה המשפטי שתואר לעיל אי מימוש האופציה מהווה ביצוע של החוזה המשני בדרך של

בחירה באחת הברירות שניתנו לבעל האופציה לפיו. בהקשר זה לא ניתן אפוא לדבר על אי מימוש האופציה כעל "מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטל[ה]". אשר לחוזה העיקרי, הרי משבחר בעל האופציה שלא לממשה לא נכנס חוזה זה לתוקפו ועל כן, קשה גם בהקשר זה לדבר על אי מימוש האופציה כעל ביטול חוזה בר תוקף כמובנו [בסעיף 7 לחוק החוזים \(תרופות בשל הפרת חוזה\)](#), התשל"א-1970. דומה, אפוא, כי על מנת להחיל על אי מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה, כבענייננו, את התיבה "נתבטל[ה]" מכירת זכות במקרקעין" [שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#), נדרשת פרשנות הסוטה במידת מה ממשמעותו של המושג "ביטול" על פי דיני החוזים (אך ראו [סעיף 29 לחוק החוזים](#) (חלק כללי), התשל"ג-1973, העושה שימוש בטרמינולוגיה של ביטול בקשר עם חוזה המותנה בתנאי מתלה שלא נתקיים וזאת אף כי לפחות לפי אחת הגישות המקובלות בדיני החוזים, חוזה כזה בדומה לחוזה העיקרי בענייננו, אף הוא אין לו תוקף בתקופת הביניים ולפירוט הגישות השונות בהקשר זה ראו [שלו, דיני חוזים](#), 472-473). יחד עם זאת, על פי כללי הפרשנות אותם פירטתי לעיל נראה כי אין מניעה לסטות מן המובן המקובל של המונח "ביטול" על פי דיני החוזים ככל שהחלת [סעיף 102 לחוק המורה על החזר מס ששולם במקרה כגון זה שלפנינו](#), מגשימה באופן נכון וראוי עקרונות פיסקאליים שאותם יש ליישם בדיני המס.

28. בענייננו ניתן לומר כי כתוצאה מאי מימוש האופציה "נתבטל[ה]" החכירה נשוא האופציה שעליה אמור היה לחול החוזה העיקרי, וזאת על פי משמעות המילה "נתבטל[ה]" כפשוטה. עוד ניתן לומר כי נוכח אי מימוש האופציה "נתבטל[ה]" בדיעבד "מכירת זכות במקרקעין", באופן המצדיק את השבת המס ששולם מכוח [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#). ודוק: יש להבחין בהקשר זה בין תוצאות אי המימוש בדיעבד לעניין החזר המס ששולם ובין חוסר הרלוונטיות של יסוד המימוש לכתחילה לעניין התרחשות אירוע המס ולעניין הטלת החבות במס. כפי שהובהר לעיל, ההגדרות הרחבות של המונחים "מכירה" ו"חכירה לתקופה" [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#), נועדו לפרוש רשת צפופה שתאפשר למנהל מיסוי מקרקעין ללכוד בה כבר בשלב ההתקשרות את אותן העסקאות אשר יש להן "מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין" (עניין סלובד, פסקה 20), ובכך להתמודד באופן יעיל עם תכנוני מס המכוונים להתחמק משלומם. צורך זה ליתן בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלי יעיל להתמודד עם תכנוני מס וזאת בנוסף לכלים שהעמיד לרשותו המחוקק [בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין](#) (אשר נתפס, כנראה, ככלי שאינו יעיל דיו להתמודד עם תכנוני מס), הוא שהוביל את המחוקק להרחיב את הגדרת המונחים "מכירה" ו"חכירה לתקופה" עד

כדי הכללת אופציות לרכישה ולחכירה של מקרקעין בגדר אותן הגדרות (ראו: דברי ההסבר להצעת [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ב-1962, ה"ח 270, 287; אהוד ברזילי "האופציה כ'להיט' מיסויי – חלק א'" מיסים יד/א-93, 94 (2000)). לכן, יסוד המימוש איננו נכלל בין היסודות הנדרשים לצורך התרחשות אירוע המס או לצורך הטלת החבות במס על "מכירת זכות במקרקעין" (לרבות "זכות במקרקעין" מסוג חכירה) ודי לעניין זה כי נכרת חוזה חכירה אכיף. כמו כן, אין הכרח כי כל תקופת החכירה הנקובה בחוזה תהא חכירה בפועל ולצורך מניין פרק הזמן הקובע את התרחשותו של אירוע המס (עשרים וחמש שנים לאחר תיקון מס' 40 ועשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו), יש להביא בחשבון גם תקופות חכירה אופציונאליות אשר טרם מומשו באותו שלב.

ואולם, משנתן המחוקק בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלים כה מרחיקי לכת בשלב ההתקשרות בעסקה, כלים אשר בענייננו יוצרים למעשה חזקה חלוטה כי מי שהתקשר בעסקת אופציה כבר רכש או מכר (לפי העניין) את הזכות נשוא החוזה העיקרי, נראה לי כי מן הראוי "לרכך" במידה רבה את התוצאות של גישה נוקשה זו באמצעות הפרשנות להוראת [סעיף 102](#) לחוק, אשר תאפשר החזר של מס שנגבה כאמור, אם מתברר בדיעבד כי האופציה לא מומשה. אחרי הכל, קשה לקבל גישה לפיה כל עסקת אופציה במקרקעין הנקשרת בין צדדים נועדה לתכלית אחת ויחידה והיא תכנון מס והתחמקות מתשלומי המודל של עסקאות אופציה הוא מודל מוכר ולגיטימי בעולם העסקים ולא רק בתחום המקרקעין ואם בחר המחוקק להתמודד עם אופציות בתחום זה באמצעות סעיף אנטי תכנוני מרחיב, ראוי להותיר פתח להשבת המס מקום שמתברר בדיעבד כי מדובר בעסקה אמיתית ולגיטימית ובאופציה שלא מומשה (ראו והשוו [ע"א 249/97](#) בר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב (פורסם בנבו), (19.11.1998)).

מסקנה זו מתבקשת גם בזוכרנו כי [חוק מיסוי מקרקעין](#) נועד בעיקרו למסות במס שבח את הרווח ההוני שנצבר בידי מוכר ה"זכות במקרקעין" (ראו: [ע"א 9412/03](#) [חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט \(5\) 538, 550 \(2005\)](#); [ע"א 8763/06](#) גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, פסקה 6 (פורסם בנבו), (22.10.2009); [ע"א 3489/99](#) [מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז \(5\) 589, 596 \(2003\)](#); הדרי, מיסוי מקרקעין א', (47-52), ובצד זאת הוא ממסה את הקונה במס רכישה שהוא אמנם מס עקיף אך הוא קשור בטבורו לעסקה ההונית (ראו: סעיף 9(ה) לחוק מיסוי מקרקעין; [ע"א Hotel Corporation of Israel 188/82](#) [נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד](#)

לט(2) 197, 208 (1985); [ע"א 5332/08](#) גולן נ' מנהל מס שבח, פסקה 21 (פורסם בנבו), 16.8.2010); נמדר, בסיס המס, 92-94; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 107-108; הדרי, מיסוי מקרקעין ד', 30-31; [השוו ע"א 7765/04](#) מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (פורסם בנבו), 5.8.2010)). נראה על כן שאם בסופו של דבר עסקה כזו לא קמה כלל על רגליה משום שהאופציה לא מומשה, יש מקום לפרש את [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) באופן המאפשר השבת המיסים ששולמו בגינה. העובדה כי עסקאות חכירה מסוימות פטורות ממס שבח על פי [סעיף 50\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#) (כפי המקרה בענייננו), וזאת משום "שהריוח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון של [פקודת מס הכנסה](#)", אין בה כדי לשנות ממסקנה זו (לדעות השונות שאינן צריכות הכרעה במקרה דנן אשר הובעו לעניין סיווג רווחים בעסקאות חכירה ומיסים ראו: נמדר, בסיס המס, 81-83 והאסמכתאות שם; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 177-180 והאסמכתאות שם; דוד בלס ואייל רובין "מיסוי עסקאות חכירה המתחייבות במס שבח" מיסים ט/2 א-31 (1995); [עמ"ה \(ת"א\) 1067/99](#) בר נ' פקיד שומה ת"א 4 [פורסם בנבו] מיסים טז/1 ה-245 (2002); דוד אלקינס "מס הכנסה נ' מס שבח מקרקעין: ברירת המס בהחכרת מקרקעין" מיסים טז/4 א-116 (2002); ברוך כחלון "מיסוי דמי שכירות – דיון מחודש" מיסים כ/5 א-57, 73-75 (2006)).

29. גישה דומה לעניין תחולתו של [סעיף 102](#) על מצב דברים כגון זה שנוצר בענייננו, הביע פרופ' אהרן נמדר בצינינו:

"אם יתברר כי האופציה בוטלה בביטול אמיתי, יש להחזיר לרוכש את מס הרכישה לפי סעיף 102. אי מימוש האופציה מהווה למעשה את ביטולה של ה"מכירה" המקורית שראתה בהסכם החכירה כמכירה של זכות במקרקעין. בלשון אחרת, עם ביטולה של האופציה נשמט הקרקע לטענה כי המכירה המקורית היוותה מכירה של זכות במקרקעין לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#)..." (נמדר, בסיס המס, 507-508).

(כן ראו והשוו [עמ"ש \(נצ'\) 26/92](#) קו-אופ צפון אגודה צרכנית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ תשנ"ד(2) 365 (1993); עוד ראו: משה שקל "פסק דין קו-אופ צפון" – סוגיית המיסוי בביטול חכירה" מיסים י/4 א-42 (1996) (להלן: שקל); הדרי, מיסוי מקרקעין א', 269).

עניין נוסף אשר ניתן להקיש ממנו לענייננו באשר לפירושה של הוראת החזר המס [שבסעיף 102](#) לחוק, הוא העניין אשר נדון בע"א 489/89 [שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו\(3\) 366 \(1992\)](#). באותו עניין נקבע מפי הנשיא שמגר כי "יום המכירה" לצורך החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה, גם כאשר החוזה מותנה בתנאי מתלה. אולם, אם "לא נתקיים התנאי המתלה והחוזה מתבטל, זכאי הנישום להחזר המס ששילם... כאמור בסעיף [ף] 102..." (שם, 373; לביקורת שהושמעה על הלכה זו, ככל שהדבר נוגע לקביעת "יום המכירה" בחוזה המותנה בתנאי מתלה, ראו: נמדר, בסיס המס, 319-321; יצחק [הדרי "מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה לפי חוק מס שבח מקרקעין"](#) עיוני משפט יז 287, 296-297 (1992) (להלן: [הדרי, מיסוי חוזה מכירה עם תנאי מתלה](#))). בהחלטתה של ועדת הערר עמד עו"ד מרגליות על ההבדלים הקיימים בין עסקאות המותנות בתנאי מתלה לבין חוזה אופציה כמו זה שבענייננו, ובגינם סבר שאין להקיש מהתם להכא. עו"ד מרגליות ציין בהקשר זה, בין היתר, את העובדה שהאופציה נתונה בידי החוכר ואילו התקיימות התנאי המתלה תלויה בגורם חיצוני לחוזה. אכן, קיימים הבדלים בין חוזה המותנה בתנאי מתלה ובין חוזה אופציה אך הבדלים אלה אינם מחייבים לדעתי מסקנה שונה באשר לתחולתו של [סעיף 102](#) לחוק על ענייננו. נראה לי כי בדומה לחוזה המותנה בתנאי מתלה שמוסה טרם התקיימות התנאי ומשלא נתקיים התנאי רואים את "מכירת הזכות במקרקעין" כמכירה "שנתבטל[ה]", כך גם בחוזה הכולל כבענייננו תקופת חכירה אופציונאלית שמוסתה טרם מימוש האופציה, יש לראות את "מכירת הזכות במקרקעין" על פיו (מסוג חכירה) כמכירה ש"נתבטל[ה]", ככל שהאופציה לא מומשה. העובדה כי במקרה הראשון לא התקיים התנאי המתלה מסיבות התלויות בצד ג' ואילו בחוזה האופציה היא אינה מתממשת בשל בחירתו של החוכר, אינה מעלה ואינה מורידה לצורך החלת הוראת החזר [שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#). בשני המקרים לא קמה על רגליה העסקה ההונית שאותה נועד החוק למסות.

30. בהחלטתה סומכת דעת הרוב בוועדת הערר את המסקנה אליה הגיעה בדבר אי תחולתו של [סעיף 102](#) לחוק, בין היתר, על ההלכה שנפסקה בעניין זמר ומציינת כי המקרה דנן אינו עומד במבחנים שהותו לעניין זה באותה הלכה. לדעתי, שגתה הוועדה בכך ויש לאבחן את המקרה שבפנינו מן הנסיבות ומן התנאים שנקבעו בעניין זמר. באותו עניין דובר בזכויות בדירה שאותן העבירה במתנה ליאורה זמר לאחותה, עידית זמר. עסקת המתנה דווחה למנהל מס שבח והמשיבה, עידית זמר, שילמה בגינה מס רכישה ועברה להתגורר בדירה למשך תקופה מסוימת. כשש שנים לאחר הענקת

המתנה, הודיעו המשיבה ואחותה לשלטונות מס שבח על ביטול המתנה וביקשו את השבת מס הרכישה ששולם. בקובעו כי אין מקום להשבת מס הרכישה בנסיבות אלה על פי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (ובשמו אז - חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963), התווה בית המשפט את התנאים לתחולתו של הסעיף באומרו:

"אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העיסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על-ידי עיסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. בנסיבות המקרה, לא ניתן לומר, שהמתנה לא נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה חזקה בדירה. הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם הושכרה לאחר שהמשיבה פינתה אותה.

...

לכל אלה מצטרפת התקופה הארוכה של כשש שנים מאז עסקת המתנה ועד להודעת הביטול. אין אמנם מניעה בדין לביטול מתנה בהסכמה בכל עת. אך לעבור הזמן הארוך יש משקל, המצטבר למשקלן של יתר העובדות שהזכרתי. כשמדובר בביטול ביחסים בתוך המשפחה, ללא עילה שבדין או בהסכם, יש לדקדק עם הטוענים לו, וניתן להסתפק בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה האמיתית של העיסקה השנייה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה בדרך עסקת מתנה חדשה" (שם, 834; ההדגשות הוספו; וראו לעניין זה גם: דב נייגר "ביטול עיסקה או מכירה חוזרת" מיסים ב/2, א-13 (1988); דוד אלקינס "מהו ביטול לצורך סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין?" מיסים יט/4, א-42 (2005); הדרי, מיסוי מקרקעין ג', 417-418; נמדר, בסיס המס, 495-493).

31. ביישמה את הלכת זמר על ענייננו קבעה הוועדה כי אף שהמערערת לא מימשה את האופציה שניתנה לה בחוזה החכירה מדובר בעסקה ש"הכתה שורשים במציאות" וזאת משום שתקופת החכירה הראשונה (עשר שנים חודש) מומשה בפועל ואילו באשר לאופציה סברה הוועדה כי:

"גם אי מימושה מגלם בחובו את היותה בת תוקף משפטי וכי הזכות במקרקעין שנרכשה עקב פוטנציאל הארכנת] השכירות (האופציה) בעינה עומדת. בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי 'לא היו דברים מעולם' ולכן אין להחזיר את המצב לאחור מבחינה מיסויית" (עמ' 11).

שני טעמיה אלה של הוועדה שגויים בעיניי.

ראשית, בעניין זמר יצאה עסקת המתנה אל הדרך והתקיימה בקרקע המציאות על פני כשש שנים טרם ביטולה ואילו בענייננו מה שהתקיים בפועל בקרקע המציאות היא עסקת שכירות של עשר שנים חסר חודש אשר אלמלא האופציה שניתנה להארכת משך החכירה, לא היה מקום למסותה (זאת, אולי, להבדיל מעסקת חכירה אשר לפיה עולה לכתחילה תקופת החכירה בפועל על "פרק הזמן הקובע", אף בלא מימושה של תקופת חכירה אופציונאלית נוספת הנתונה לחוכר על פי החוזה).

שנית, הענקת אופציה או "פוטנציאל הארכת השכירות", כפי שמכנה זאת הוועדה, היא כשלעצמה אכן עשויה לגלם הטבה כלכלית החייבת במס בנפרד מן החכירה. אולם, הטענה כי ניתן להסתפק במיסוי "פוטנציאל הארכת השכירות" ככזה, לא עלתה כלל במקרה דנן מפי המשיב או מפי המערערת וכפי שפורט לעיל, נסוב ההליך כולו על סוגיית מיסוי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה הכוללת תקופת חכירה אופציונאלית שטרם מומשה (לעניין מיסוי אופציות במקרקעין ככאלו ראו: הדרי, מיסוי מקרקעין א', 353-376; נמדר, בסיס המס, 307-300; אהרן נמדר מיסוי מקרקעין – חישוב המס ותשלומו, סעיפים 603-605 (מהדורה חמישית, 2007) (להלן: נמדר, חישוב המס ותשלומו); ישי [בר "מיסוי אופציות בעסקאות-מקרקעין"](#) משפטים כו 15 (1995); ולעניין ההסדר החל לגבי "אופציות ייחודיות" במקרקעין ראו: [סעיפים 49-149](#) לחוק; תמיר פורר ומוקי גורפיין "מיסוי האופציה על פי הוראת השעה" מיסים טז/א 6-95 (2002); יצחק הדרי "אופציות ייחודיות במקרקעין" מיסים יז/א 3-1 (2003); תרצה גורטלר "מיסוי האופציה על פי הוראת השעה" מיסים טז/א 6-110 (2002); נמדר, בסיס המס, 307-309; נמדר, חישוב המס ותשלומו, סעיף 606; הדרי, מיסוי מקרקעין ב' חלק שני, 238-224).

סיכומו של דבר: אני סבורה כי יש לפרש את [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) באופן המאפשר השבה של מס שבח ומס רכישה אשר שולמו בגין עסקת חכירה

הכוללת "חווה משני" לתקופת חכירה אופציונאלית, מקום שהאופציה בעניין זה לא מומשה בפועל ונוצר בדיעבד מצב לפיו "החווה העיקרי" שעל משמעותו עמדנו לעיל לא נכנס לתוקף. ובלבד, שללא תקופת החכירה האופציונאלית נופלת החכירה בפועל על פי החווה מ"פרק הזמן הקובע" לצורך הגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה.

תוצאות הביטול

32. לאחר שקבענו כי יש לפרש את התיבה "נתבטל[ה] מכירת זכות במקרקעין" [שבסעיף 102](#) לחוק באופן החל על אי מימוש אופציה לתקופת חכירה העולה על פרק הזמן הקובע, השאלה הבאה שיש לבחון היא מה פועלו של אותו הביטול. רו"ח פרידמן בדעת יחיד סבר כי מדובר בביטול שפועלו מכאן ולהבא ועל כן אין המערערת זכאית להחזר המס ששולם על ידה, אף לא בגין תקופת החכירה הראשונה (עשר שנים חסר חודש). תוצאה זו שאליה הגיע רו"ח פרידמן אינה מקובלת עליי. לא ראיתי צורך להידרש בהקשר זה לשאלה האם מדובר ב"ביטול" שפועלו למפרע או מכאן ולהבא (על האפשרות להגיע לצורך דיני המס למסקנות שונות מן המקובל בהקשר זה בדין הכללי ראו עניין מועצת פועלי חיפה, 525; כן ראו והשוו [הדרי, מיסוי חווה מכירה עם תנאי מתלה, 294-295](#)). לטעמי משלא מומשה האופציה וכתוצאה מכך לא עלתה תקופת החכירה בפועל על "פרק הזמן הקובע" לעניין הגדרתה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, יש להשיב לנישום, ובמקרה זה למערערת, את מלוא המס ששולם. אכן, השבת המס במקרים כאלה (ובייחוד לאחר תיקון מס' 40 המעמיד את פרק הזמן הקובע על עשרים וחמש שנים), עשויה ליצור קשיים לא מבוטלים מבחינת שלטונות המס (ראו חוות דעתו של רו"ח פרידמן וכן ראו שקל, 46), אך דומני כי אימוץ הגישה הדוגלת בכך שאין להשיב את המס אף אם מסתבר בדיעבד כי העסקה ההונית שאותה נועד החוק למסות לא קמה על רגליה, חוטא לתכלית החקיקתית שביסוד [חוק מיסוי מקרקעין](#). על כן, כל עוד פרושה על פי ההגדרות [שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#) רשת מס כה צפופה הלוכדת, בשל מניעים אנטי תכנוניים, קשת רחבה של אירועים ובהם אופציה לחכירת מקרקעין הנחשבת כחכירה ממש מרגע הינתנה, אין בעיניי מנוס מן הפירוש המאפשר על פי [סעיף 102](#) לחוק את החזר המס מקום שמסתבר בדיעבד כי האופציה לא מומשה וכי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה ל"פרק הזמן הקובע" לא קמה על רגליה.

ודוק: מסקנה זו יפה בעיניי למצב דברים כגון זה שנוצר בענייננו לפיו הסתבר בדיעבד כי העסקה ההונית מסוג חכירה אותה התכוון המחוקק למסות לא הכתה

שורשים ב"קרקע המציאות", שכן תקופת החכירה אשר מומשה בפועל לא עלתה על "פרק הזמן הקובע". תיתכנה עם זאת שאלות נוספות באשר לפירוש ההוראה [שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#), למשל: מהו הדין לעניין השבת המס ששולם מקום שבו עולה תקופת החכירה בפועל הקבועה בחוזה על "פרק הזמן הקובע", או מקום שבו מומשה תקופת חכירה אופציונאלית אחת מתוך שתיים וכתוצאה מכך עלתה תקופת החכירה בפועל על פרק הזמן הקובע? האם כדעת רו"ח פרידמן יש להשקיף על מצבים אלה כעל ביטול חלקי של "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה, המצדיק השבה חלקית של המס ששולם? שאלות אלה אינן פשוטות אך ההכרעה בהן אינה נדרשת בערעור דנן ועל כן בחרתי להותירן לעת מצוא.

33. טרם סיום ראוי להתייחס לטענה נוספת העולה מטעונו המשיב בפנינו. על פי טענה זו כפוף החזר המס במקרה דנן למגבלת ארבע השנים החלה על "תיקון שומה" לפי [סעיף 85 לחוק](#), משום שדרישתה של המערערת להחזר המס שקולה לגישת המשיב לשינוי סיווגה של העסקה. טענה דומה הועלתה על ידי המשיב בפני ועדת הערר אשר דחתה אותה, ובצדק. זכותה של המערערת להחזר המס נבחנה במקרה דנן במסגרת [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) מן הטעמים שמניתי לעיל, ואין מדובר ב"תיקון שומה". אכן, חלוף הזמן עשויה להיות לו משמעות לצורך ההכרעה בשאלה האם מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" ש"נתבטל[ה]" (ראו לעניין זה: עניין זמר; הדרי, מיסוי מקרקעין ג', 417 בה"ש 202). אך ההכרעה בכך מנותקת מהוראת [סעיף 85 לחוק](#) שעניינה "תיקון שומה" (ראו והשוו יצחק הדרי "תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין" מיסויים כא/3-א-10, 25 (2007)). על כן, במקרים מתאימים ניתן יהיה לקבוע כי הנישום אינו זכאי מכוח [סעיף 102 לחוק](#) להחזר המס ששילם, למרות שפרק הזמן שחלף מאז נעשתה השומה קצר מארבע שנים. ומאידך, בהחלט ייתכנו מקרים שבהם תוכר מכוח [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) הזכות להחזר המס ששולם, גם אם חלפו למעלה מארבע שנים מיום שנעשתה השומה (ראו, למשל [ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' וויסמן, פ"ד נז\(3\) 207 \(2003\)](#)).

ועוד הערה טרם סיום. עיינתי בחוות דעתו של חברי השופט י' עמית ואני מסכימה, כפי שאף צוין בסעיף 32 לחוות דעתי, כי השבת מס ששולם לאחר עשר שנים כרוכה בקשיים ויש בה כדי לגרוע מן הוודאות והיציבות הנדרשת בדיני המס. אולם, קשה בעיניי לאין שיעור התוצאה לפיה לא יוחזר מס ששולם בגין שלושים שנות חכירה (ודוק: המס מחושב על פי שוויה של זכות החכירה בפועל לתקופה של שלושים שנים

ולא על פי שווי האופציה ככזו), אם בדיעבד מסתבר כי החכירה בפועל לא עלתה על עשר שנים. העובדה שבמקרה דנן גבה המשיב לכתחילה מס רק עבור עשר שנות חכירה (מתוקף פשרה שהושגה עם המערערת), אין בה על פי גישתי כדי לשנות מן המסקנה המתבקשת בהקשר זה ברמה העקרונית.

סוף דבר

34. מן הטעמים המפורטים לעיל אציע לחבריי לקבל את הערעור ולהורות על השבת סכום מס הרכישה ששילמה המערערת, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק. כמו כן אציע לחבריי לחייב את המשיב לשלם למערערת שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 25,000 ₪.

ש ו פ ט ת

השופט י' עמית:

אני מצטרף לדעתה של חברתי השופטת חיות בכל הסוגיות שנדונו על ידה, למעט בסוגיה של פרשנות [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#). לטעמי, כאשר האופציה לא מומשה על ידי מקבל האופציה, אין מקום להחלת [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) ועל כן דין הערעור להידחות. אעמוד להלן על הטעמים שהביאו אותי למסקנה זו.

לשון החוק

1. כפי שציינה חברתי, פרשנות שאין לה עוגן בלשון החוק חורגת ממנעד האפשרויות הפרשניות. נשים שוב נגד עיננו את הוראת [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) (הדגשה שלי – י.ע.):

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס".

פשוטו של מקרא כי "ביטול" אינו אי מימוש אופציה. לטעמי, התיבה "נתבטלו מכירת זכות במקרקעין" אף אינה יכולה לשאת מבחינה לשונית את הפרשנות המוצעת על ידי חברתי. אי מימוש אופציה אינו בגדר ביטול זכות הברירה. נהפוך הוא, אי מימוש האופציה (החוזה המשני) מהווה קיום חוזה האופציה על פי אחת הדרכים העומדות למקבל האופציה, שברצותו, יממש את זכותו על פי האופציה וברצותו לא יממש (ע"א 85/81 צמיד נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לז (2) 487 (1983)). פעולה על פי אחד הערוצים שהסכם האופציה מאפשר, אינה בגדר ביטול ההסכם ואין לראות אופציה תקפה כחוזה שבוטל. ובכלל, לביטול הסכם יש נפקויות שונות במסגרת הסעדים והתרופות כגון השבה או פיצויים. כל אלה לא מתקיימים כאשר באי מימוש אופציה עסקינן. ובקיצור, אי המימוש היא אחת מהדרכים האפשריות לקיום חוזה האופציה, היא חלק מהפיזולוגיה של החוזה:

"יוצא, שבאי-מימושה של האופציה מפעיל, למעשה, בעל האופציה את זכותו על פי כתב האופציה, ובמילים אחרות – מקיים את כתב האופציה כלשונו. כיצד ניתן לדבר איפוא על ביטול כתב האופציה כאשר מדובר, דווקא, בסוג של קיום חוזה? ביטול עיסקה במקרה של אופציה אפשרי, למעשה, רק עם ביטול הסכם האופציה, שמשמעותו – שלילת זכותו של מקבל האופציה לבחור" (תרצה גורטלר "מיסוי האופציה על פי הוראת השעה" מיסים טז (6) א-110 (2002)).

יש להבחין בין ביטול האופציה עצמה לבין אי מימוש אופציה קיימת: "דין שני המקרים שונה מבחינה משפטית. בניגוד לביטול, אי מימוש אינו מהווה ביטול פעולה משפטית כלשהי" (הדרי, מיסוי מקרקעין, 268). בכך נבדל המקרה שבפנינו, מהמקרה שנדון בעמ"ש 26/92 (נצ') קו-אופ צפון אגודה צרכנית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח, פד"א כא 603 (1993). שם הסכימו הצדדים לבטל את האופציה ולהמירה בהסכם מכר, בעוד שבמקרה שבפנינו, האופציה לא בוטלה אלא לא מומשה על ידי השוכר.

2. אי מימוש אופציה, יכול וייעשה מטעמים ומשיקולים כלכליים שונים של מקבל האופציה. אך גם אם נראה את אי המימוש כויתור, הרי שהמחוקק הבחין בין

ויתור על זכות לבין ביטול זכות. בדין הכללי "מתנה יכול שתהיה בויתורו של הנותן על זכות כלפי המקבל" - [סעיף 1\(ג\) לחוק המתנה](#), התשכ"ח-1968, ובדיני המס "ויתור על זכות" נכלל בהגדרת "מכירה" כאמור [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#). מכאן, שאין דינו של ויתור כדינו של ביטול.

3. לסיכום, המונח "ביטול" אינו יכול לשאת את המשמעות של אי מימוש. ההבחנה בין ביטול ההסכם לבין ביטול "מכירת זכות במקרקעין" כלשון [סעיף 102 לחוק](#), היא לטעמי הבחנה מלאכותית, שהרי תוקפה של מכירת הזכות במקרקעין נגזר מתוקפו של ההסכם, ואם ההסכם האופציה נותר בתוקפו ממילא נותרה מכירת הזכות בתוקפה.

הרמוניה נורמטיבית

4. פרשנות המונח "ביטול" ככולל גם אי מימוש אופציה, מהווה סטייה רבתי ממובנו של המונח בדין הכללי. ביטול על פי דיני החוזים יכול וייעשה בעקבות פגם בכריתת חוזה, בעקבות הפרת החוזה, או בהסכמת הצדדים. חוזה עשוי להיות בטל גם בשל אי חוקיות או בשל היותו למראית עין לפי [סעיפים 30 ו-13 לחוק החוזים](#) (חלק כללי), התשל"ג – 1973 (להלן: חוק החוזים).

ככלל, נקודת המוצא היא כי יש לשאוף להרמוניה נורמטיבית בין דיני המס לדין הכללי, אלא אם יש טעם חזק בגינו יש לסטות מכלל זה. במקרה דנן, לא מצאתי טעם "עוצמתי" דיו כדי להצדיק סטייה רבתי הן מלשון החוק כפשוטה והן מפרשנות המונח על פי דיני החוזים. נהפוך הוא, כפי שיוסבר להלן, פרשנות הביטוי "ביטול" שלא בהרמוניה עם דיני החוזים, מביאה לתוצאה לא סימטרית הנוגדת את תכלית החוק.

5. חברתי הקישה בין תנאי מתלה לבין אי מימוש אופציה. [סעיף 29 לחוק החוזים](#) קובע כי אם לא נתקיים התנאי המתלה תוך התקופה שנקבעה לכך "מתבטל החוזה" וממילא רואים את מכירת הזכות במקרקעין כמכירה שנתבטלה.

הדעה המקובלת היא כי בחוזה מותנה מושעות התוצאות האופרטיביות של החוזה עד להתקיימות התנאי (ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח [מקרקעין](#), פ"ד מו(3) 366, 369 (1992)). לא כך בחוזה אופציה כמו במקרה שבפנינו,

שהוא חלק מחוזה קיים, חוזה אופרטיבי, הכולל, בין היתר, סעיף-ברירה. חוזה האופציה (החוזה המישני), עומד מהרגע הראשון על רגליו במובן זה שכל עוד לא בוטלה האופציה, זכאי מקבל האופציה לממשה - ובכך לבצע קיבול של החוזה העיקרי - או שלא לממשה:

"בחינת הוראות סעיפים 27 ו-28 לחוק החוזים הכללי מלמדת שאין להחיל את הוראות החוזה-על-תנאי על חוזה-אופציה. סעיף 27(ג) קובע, שכל צד זכאי לסעדים לשם מניעת הפרת החוזה, בעוד שבחוזה-אופציה יש לאחד הצדדים ברירה, אם להתקשר בחוזה אם לאו" (סיני דויטש "הצעה בלתי חוזרת ואופציה" עיוני משפט יב 275, 287 (1987)).

לכך יש להוסיף כי התקיימות התנאי המתלה תלויה בצד שלישי לחוזה או בגורם חיצוני להבדיל מחוזה אופציה שהברירה נתונה בידי מקבל האופציה. כפי שניצול האופציה אינו יוצר הסכם חדש (ע"א 781/79 מנהל מס שבח מקרקעין-המרכז נ' גן חברה להשקעות בע"מ, פ"ד לו(1) 20, 28 (1981)), כך גם אי ניצול האופציה אינו מבטל הסכם קיים. זאת ועוד, כאשר בתנאי מתלה עסקינן, מועד תשלום המס נדחה בפועל עד להתקיימות התנאי (באשר ברובם ככולם של המקרים, נזהרים הצדדים שלא "להילכד" באחד התנאים האמורים בסעיף 51 לחוק), ואם לא התקיים התנאי, ממילא אין צורך להחזיר מס. מנגד, אם נקבל את הפרשנות כי אי מימוש אופציה כמוהו כביטולה, יהא צורך להורות על החזר מס, לעיתים, שנים רבות לאחר מועד מתן האופציה, ועל כך נעמוד בהמשך.

התוצאה המשפטית זהה בנקודת הכניסה ובנקודת היציאה

6. אין חולק כי אירוע המס והחבות במס מתגבשים במועד ביצוע העסקה. בנקודת זמן זו, החוק "אדיש" לשאלה אם תקופת החכירה האופציונלית תמומש בהמשך הדרך אם לאו, וכפי שציינה חברתי (סעיפים 20-21 לפסק דינה) אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את "הזכות במקרקעין", אינם משפיעים על התרחשות אירוע המס במועד כריתת ההסכם. הבחינה היא של מהות הזכות המשפטית של בעל הזכות, ולא של אורך התקופה בה התקיימה החכירה בפועל. בדומה, נקבע כי "יש לראות

בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה" (ע"א [7759/07](#) כספי נ' מנהל מס שבח נתניה, פסקה ט"ז (פורסם בנבו), 12.4.10)).

לטעמי, הכרה באי מימוש אופציה כביטול של זכות האופציה באופן המזכה את בעל האופציה בהחזר המס ששילם, אינה עולה בקנה אחד עם התפיסה הבסיסית לפיה אירוע המס מתגבש במועד כריתת ההסכם.

7. נדמה את עסקת החכירה ועסקת האופציה לכרטיס כניסה למוזיאון הכולל כניסה לאולם מרכזי (=תקופת החכירה הבסיסית) וכניסה לאגף נוסף בו מוצגת תערוכה מיוחדת (=תקופת האופציה). המבקר במוזיאון רשאי לבחור מלכתחילה לצמצם את הביקור לאולם המרכזי ואם בחר בכך יהא פטור לחלוטין מדמי כניסה. אך אם בחר המבקר באפשרות לבקר גם באגף הנוסף, יהא חייב בתשלום מלא. השלטת בקופת רכישת הכרטיסים מבהיר למבקר כי אם רכש כרטיס כניסה הכולל את האופציה להיכנס לאגף הנוסף, אזי בין אם יבקר באגף הנוסף ובין אם יחליט לצאת בנקודת היציאה מהאולם הראשי מבלי לבקר באגף הנוסף, לא יהיה זכאי להחזר כספו או חלק מכספו. כך גם בענייננו. אירוע המס נבחן במועד עריכת ההסכם ואם ההסכם כולל אופציה להארכת תקופת החכירה, אין נפקא מינה אם בהמשך יחליט החוכר שלא לנצל את האופציה. לכך מסכימה גם חברתי בחלק הראשון של חוות דעתה בציינה כי לאירועים מאוחרים לחוזה אין השלכה בדיעבד על פרשנות המונחים "חכירה לתקופה". כך להלכה, אך התוצאה הסופית אליה הגיעה חברתי משמעה כי למעשה, לאירועים מאוחרים יש השפעה למפרע על החבות במס. שהרי, אם בנקודת היציאה מהאולם הראשי במוזיאון עובר המבקר דרך שער יציאה עליו כתוב "סעיף 102" המזכה אותו בהחזר כספי, מושמת לאל ההודעה בקופת המוזיאון ולפיה המבקר לא יהא זכאי להחזר כספו גם אם יצא מהאולם הראשי מבלי לבקר באגף הנוסף.

8. כך גם בענייננו. להלכה, להתפתחות מאוחרת בדמות אי מימוש האופציה אין השלכה על החבות במס בעת ביצוע העסקה, אך למעשה, להתפתחות המאוחרת יש בדיעבד השלכה על אירוע המס ועל סיווג העסקה. הכרה באי מימוש האופציה כ"ביטול" של הזכות במקרקעין, משמעה כי להתפתחויות מאוחרות יש השפעה רטרואקטיבית על מהות הזכות וכי העסקה משנה את עורה למפרע. בכך נמצאנו מרוקנים מתוכן את רצון המחוקק כפי שבא לידי ביטוי בהגדרה הרחבה של "חכירה

לתקופה" ככוללת גם זכות ברירה, לא קשר למימושה של זכות הברירה בהמשך הדרך. בכך, נמצאנו גם מטשטשים את ההבחנה בין ההוראות המקימות חבות במס לפי החוק לבין ההוראות הקובעות, בהתקיים תנאים מסוימים, זכות להשבת המס ששולם.

לדידי, אותם נימוקים עליהם הסתמכה חברתי כדי לדחות את טענת המערערת כי זכות הברירה יוצרת חזקה הניתנת לסתירה לגבי משך תקופת החכירה, כוחם יפה כדי לסתור גם את טענת המערערת לתחולת [סעיף 102](#) לחוק. הבחירה של המחוקק לחייב במס כבר במועד הכניסה להסכם, מבלי להידרש לשאלה אם מקבל האופציה מימש את זכות הברירה אם לאו, מקרינה גם על פרשנות [סעיף 102](#) לחוק ב"נקודת היציאה" מההסכם.

תכלית החקיקה

9. כפי שציינה חברתי (סעיף 28 לפסק דינה), ההגדרות הרחבות של "מכירה" ו"חכירה לתקופה" [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#) נועדו ליתן בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלי יעיל להתמודד עם תכנוני מס, בנוסף לכלי של "עסקה מלאכותית" הקבוע [בסעיף 84 לחוק](#). ברם, איני סבור כי סגירת הפרצות בפני תכנוני מס היא חזות הכל, וכי זו התכלית היחידה בגינה קבע המחוקק כי "חכירה לתקופה" כוללת גם את התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע גם מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר. המחוקק בחר לחייב במס עסקאות שכירות לתקופה של עשר שנים ומעלה (כיום 25 שנה), ולכלול בתקופה זו גם אופציה להארכת תקופת השכירות, באשר האופציה משקפת הטבה ויתרונות כלכליים הגלומים בעצם מתן האופציה. מטעם זה, וכפי שעמדנו על כך לעיל, המחוקק "אדיש" במועד אירוע המס לשאלה אם החוכר יממש בסופו של יום את זכות הברירה הנתונה לו אם לאו.

גם התוצאה אליה הגיעה חברתי עלולה לעודד תכנוני מס מלאכותיים. כך, יכולים צדדים להכריז לקראת תקופת סיום הסכם השכירות העיקרי על אי מימוש האופציה, וכעבור זמן קצר לחדש את הסכם השכירות לתקופה של עשר שנים נוספות (כיום 25 שנה). יכול הטוען לטעון כי במקרה כאמור המנהל יבחן אם לא מדובר בפיצול מלאכותי ואם תקופת השכירות השנייה אינה מהווה המשך ישיר של התקופה הראשונה. אך כך יכול היה המנהל לעשות גם מלכתחילה מקום בו תקופת השכירות הרצופות עולות על עשר שנים (כיום 25 שנים), אילו היה המחוקק קובע הוראה לפיה יש לבחון את ה"חכירה לתקופה" בדיעבד, כך שאם פלוני חקר לשתי תקופות רצופות

של עשר שנים יראו אותו מלכתחילה כאילו חקר לתקופה אחת של עשרים שנה. המחוקק לא עשה כן, אלא בחר לבחון את העסקה במועד כריתת ההסכם ולא על פי אירועים מאוחרים למועד זה. הבחינה נעשית באופן פרוספקטיבי ולא רטרואספקטיבי, והמבחן הקובע הוא האם בנקודת זמן כלשהי הייתה בידי החוכר זכות חוזית להמשיך ולחכור את המקרקעין לתקופה העולה על עשר שנים (יצחק סיוון, ירון טיקוצקי "מיסוי אופציית חכירה על פי חוק מס שבח מקרקעין" חלק ראשון מיסוי (3) א-31 (1996)).

בדרך זו אנו שומרים על תוצאה סימטרית: מי שהתקשר בהסכם לחכירת נכס לתקופה של תשע שנים בצירוף אופציה לשבע שנים נוספות "נלכד" בהגדרת מכירה גם אם לא מימש את האופציה. מנגד, מי שהתקשר בהסכם לחכירת נכס לתקופה של תשע שנים, ובסיומה התקשר בהסכם נוסף לחכירת הנכס לתשע שנים נוספות, לא "נלכד" בהגדרת מכירה. בשני המקרים, ההתפתחויות המאוחרות אינן משליכות רטרואספקטיבית על התוצאה, וכדי להתמודד עם פיצולי חכירה מלאכותיים בשני סוגי המקרים, העמיד המחוקק לרשות המנהל את הכלי של "עסקה מלאכותית" בסעיף 84 לפקודה.

תשלום מס אמת ושיקולי צדק

10. יכול הטוען לטעון כי מיסוי מקבל האופציה במס רכישה, למרות שבחר לא לממש את האופציה, אינה צודקת ואינה עולה בקנה אחד עם גביית מס אמת ולכן יש להכיר בתחולת סעיף 102 לחוק על מקרים מעין אלה. ברם, טענה זו לוקה ב"הנחת המבוקש" לפיה אי מימוש האופציה שומט את תכלית החיוב במס בגין תקופת האופציה. אך כפי שנאמר לעיל, האופציה עצמה משקפת הטבה ומגלמת יתרונות כלכליים למקבל האופציה, כגון הגדלת כושר המיקוח שלו כלפי המשכיר או כלפי צדדים שלישיים. משכך, אי מימוש האופציה בסופו של יום, לא שומטת את הקרקע מחיוב המס בתחילת הדרך.

איני סבור כי שיקולי הצדק נוטים בהכרח לצד המערערת. המערערת ידעה בעת שהתקשרה בהסכם כי היא חייבת במס רכישה בגין תקופת האופציה, היא שילמה את מס הרכישה ולא הייתה לה זכות מוקנית, אף לא ציפייה לגיטימית כי המס יוחזר לה אם לא תממש את האופציה. אם נחזור לדוגמה של רכישת הכרטיס למוזיאון, הרי שדווקא המבקר שינה את כללי המשחק בדרישתו להחזר כספי עקב אי הביקור באגף התערוכה המיוחדת. בדומה, גם המערערת היא המבקשת לשנות את כללי המשחק לאחר שכבר נכנסה בשער הכניסה של "חכירה לתקופה".

לא למותר לציין כי המערערת שילמה מס רכישה על פי ערכם המהוון של דמי השכירות עבור תקופת השכירות העיקרית של עשר שנים פחות חודש. דהיינו, חישוב מס הרכישה נעשה על פי החכירה בפועל וללא תקופות האופציה שלא מומשו בסופו של יום. אמנם, אילו לא האופציה המערערת הייתה פטורה לחלוטין מתשלום מס רכישה, אך גם בכך יש כדי להקהות עוקצה של התוצאה, ככל שבשיקולי צדק עסקינן.

שיקולי וודאות, יעילות, יציבות וסופיות

11. שיקולים אלה ניצבים ביסודם של דיני המס (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (פורסם בנבו), 28.5.2008)). התוצאה לפיה יש לבחון בדיעבד את החיוב במס שנים רבות לאחר אירוע המס ולהשיב מס שנגבה, אינה תוצאה רצויה והיא קשה ליישום. במקרה דנן מדובר בתקופה של כעשר שנים, אך נוכח תיקון החוק והעלאת תקופת החכירה החייבת ל-25 שנה, עשוי החוכר בתום 24 שנים ו-11 חודשים להחליט על אי מימוש האופציה. בחינת החיוב במס והחזר מס בחלוף כעשרים וחמש שנים היא תוצאה שקשה להלום, והיא נוגדת את המטרות והתכליות של וודאות, יציבות וסופיות.

צא וראה כי בסוגיה של השבה עקב גבייה שנעשתה על ידי הרשות שלא כדין, אחד השיקולים הרלוונטיים הוא שהרשות כבר כלכלה את מעשיה ואת ענייניה הכספיים מתוך הנחה שהכסף כבר נמצא בקופתה. כך לגבי גבייה שנעשתה שלא כדין ומקום בו שולם מס ביתר, קל וחומר לגבי גביית מס שנעשתה כדין אך בחלוף כעשרים וחמש שנים תידרש הרשות להשיב את המס. בחלוף הזמן, יש כדי לפגוע קשות ביסוד הוודאות שעל חשיבותו עמד בית המשפט בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327 (2001):

"... ניהול ראוי של משק הכספים מחייב מעצם טיבו המעטת יסוד חוסר הוודאות, שכן רק בהגברת יסוד הוודאות ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד-לבוא. פריעת סדרים בניהול משק בכספים של רשות הציבור עלולה לקלוע אותה לקשיים לא-מעטים, ומכאן הצורך המובנה – לא פחות מאשר בעניינו של היחיד – להציב גדרות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד, ומכל מקום, להעמיד את הרשות במהירות מרבית במצב שתדע מה משאבים עומדים לרשותה."

12. לכך יש להוסיף קשיים במישור הפרקטי. אם יוחזרו תשלומי מס השבח למחכיר עקב אי מימוש האופציה, הוא יידרש בד בבד על ידי פקיד השומה לשלם מס הכנסה בגין תשלומי השכירות שקיבל עבור התקופה עד ביטול החכירה (משה שקל "פסק דין 'קו-אופ צפון' – סוגיית המיסוי בביטול חכירה" מייסום י(4) א-46 (1996)). ככל שהביטול נעשה בחלוף שנים רבות, הקושי הולך וגובר.

סיכום

13. שורה של טעמים הביאו אותי למסקנה כי הוראת [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#) לא חלה על אי מימוש אופציה: החל מפרשנות בדרך הנאמנה ללשון החוק כפשוטו ועומדת בהרמוניה עם הדין הכללי; דרך תכלית החוק וגישה קוהרנטית לסיווג העסקה כאירוע מס של "חכירה לתקופה" מתחילתה ועד סופה; וכלה בשיקולים של יעילות, וודאות, יציבות וסופיות.

אשר על כן, ולו דעתי נשמעה, הייתי ממליץ לחברותיי לדחות את הערעור.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

1. אני מצרפת דעתי לדעתה של חברתי השופטת חיות.

לטעמי ניתן, במסגרת כללי הפרשנות, להגיע לכל אחת מן המסקנות הנוגדות אליהן הגיעו חבריי השופטת חיות והשופט עמית הכל כפי שהראו חבריי בהרחבה. בסופו של יום, לדידי, לא כללי פרשנות צריכים להכריע את הכף, אלא שיקולי מס אמת. לשיטת חברי השופט עמית אף שהמערערת לא שכרה בסופו של דבר את הנכס ל-10 שנים – אין היא זכאית להחזר, דהיינו יש לראות את הדברים "כאילו" היתה שכירות כזו. פתרון המונע תוצאה זו עדיף בעיני. עם כל הקשיים המעשיים שמעלה חברי ניתן להתמודד. אין גם להניח כי מספר המקרים בהם לא ימומשו אופציות כך שתהא זכאות

להחזר הוא כה רב כך, שתהיה לו השפעה של ממש על קופת הרשות, שלשיטת חברי תכלכל צעדיה מתוך הנחה שהכסף כבר נמצא בקופתה.

2. אדגיש כי החלטה אם לממש או לא לממש אופציה אינה נעשית, בדרך כלל, משקולי מס, אלא משיקולים עסקיים. כשנעשית עיסקה מלאכותית – ישנם כלים משפטיים אחרים להתעלם ממנה. לא זה המצב לפנינו.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ט"ז טבת, תשע"א (23.12.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 06108460_V11.doc את
מרכז מידע, טל' 02-6593333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

מ' נאור 10846/06-54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

**בבית המשפט העליון
בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

ע"א 731/79 ע"א 895/79

תאריך: 4.9.80

כבוד השופט שמגר **בפני:**

כבוד השופט בכור

כבוד השופט בייסקי

ע"א 731/79

מנהל מס שבח מקרקעין **המערער:**

נ ג ד

קנדה ישראל דבלופמנט לימיטד (חברת קנדה) **המשיבה:**

ע"א 895/79

תל-אביב סופרמרקט אסוסיאטס (שותפות) **המערערת:**

רשומה) במדינת דלוור ארצות הברית

נ ג ד

מנהל מס שבח מקרקעין **המשיב:**

ערעור על החלטת ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין

שליד בית המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו, מיום

23.11.1979, ב- עמ"ש 201/79

בשם המערערת בע"א 895/79: עו"ד מ' בן זאב

עו"ד א' מקליס

בשם מנהל מס שבח מקרקעין: עו"ד ד' שפי, עוזר לפרקליט המדינה

בשם המשיבה בע"א 731/79: עו"ד י' תמיר

פסק-דין

השופט בכור: המערערת בע"א 895/79 היא שותפות רשומה במדינת דלוור בארצות הברית. בשנת 1968 היא רכשה המקרקעין של הסופרמרקט ברחוב בן יהודה בתל אביב, ונכס זה אושר כבנין מאושר על פי החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959. ביום 14.7.1978 היא מכרה את הנכס והמשיב חייב אותה בתשלום מס שבח מקרקעין בסכום של 3,872,112 לירות. השגתה מערערת על החיוב נדחתה וכן נדחה ערעורה על ידי ועדת הערר לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#) שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, ומכאן ערעורה לבית משפט זה.

המשיבה בע"א 731/79 היא חברה רשומה בקנדה. בשנת 1962 היא רכשה את המקרקעין של הסופרמרקט במרכז הכרמל שבחיפה ורכישה זו אושרה כרכישה מאושרת על פי החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959. ביום 26.2.1978 היא מכרה את הנכס והמערער חייב אותה בתשלום מס שבח מקרקעין בסכום של 7,266,691 לירות, המערער דחה את השגת המשיבה שערערה לוועדת הערר בחיפה, שקיבלה את ערעורה וביטלה את החיוב, ומכאן ערעור המערער.

השאלה העומדת להכרעה היא אותה שאלה בשני הערעורים ולכן נשמעו שני הערעורים ביחד. את עיקר המחלוקת ניתן לתאר בקיצור כך. שתי החברות משוחררות לכל הדעות מתשלום מס רווחי הון על העסקות נושא הדיון, והמחלוקת היא בשאלה אם הפטור שניתן להן כולל בחובו גם פטור ממס שבח מקרקעין, ובשאלה זו שזורה השאלה המשפטית אם קיים עדיין מס שבח מקרקעין כמס עצמאי ונפרד ממס רווחי הון. החברות טוענות שמס שבח מקרקעין מוזג בתוך הוראות [פרק ה](#) [בפקודת מס הכנסה](#) של רווחי הון, ומס שבח מקרקעין הוא לכל המטרות, לרבות שאלה החבות במס, חלק ממשי של מס רווח הון, ופטור ממס רווחי הון יש בו ממילא גם פטור ממס שבח מקרקעין. לעומתן טוען מנהל מס שבח מקרקעין ששני המיסים עדיין קיימים זה לצד זה, והפטור ממס רווח הון אין בו כדי לתת פטור גם ממס שבח מקרקעין.

שלוש מערכות חוקים עיש להן נגיעה לנושא הדיון, והן: החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959; [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963 ו[פקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש) על התפתחותם ותיקוניהם, ואתחיל בסקירה קצרה של אותם חוקים לגבי השאלות הנוגעות לנושא הדיון.

פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) במתכונתה הנוכחית מטילה מס על הכנסה, דהיינו הכנסת פירות, וכן מס על רווחי הון. מלכתחילה הטילה הפקודה מס על הכנסת פירות בלבד. מס על רווחי הון הוטל לראשונה בתיקון לפקודה משנת תשי"ב-1952; תחולת התיקון הנ"ל נשארה במסגרת מוגבלת (ראה ד"ר ויתקון וד"ר נאמן, דיני מיסים, מהדורה

רביעית, בע' 65), ועל כל פנים הוא לא חל על רווח הון שנפל בתחום מס שבח מקרקעין. בשנת תשכ"ה-1965, בתיקון מס' 6, הוכנס לפקודה פרק חדש, הוא "חלק ה – רווחי הון" [סעיפים 88 עד 99](#) ועד בכלל, על פיו הוטל מס על רווחי הון, והפעם במסגרת רחבה וכללית, פרט ליוצאים מן הכלל שנקבעו בו ולפטורים שניתנו על פיו. [סעיף 89](#) הורה שדין רווח הון כדין הכנסה חייבת בשינויים המחוייבים, ובאין כוונה אחרת משתמעת; [וסעיף 91](#) קבע שיעור מס מיוחד של לא יותר מ- 25% על רווחי הון. [סעיף 88](#) הוא סעיף הגדרות ולפיו רווח הון הוא הסכום שבו עולה התמורה שנתקבלה ממכירת נכס על העלות המתואמת של אותו נכס. ונכס הוגדר שם כרכוש לרבות מקרקעין למעט ([סעיף קטן 4](#)) "זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם [בחוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור". בשנת 1975, היא שנת הרפורמה במס הכנסה, תוקנה הפקודה, ורווחי הון חולקו לרווח אינפלציוני ורווח הון ריאלי, כשעל הראשון מוטל מס של 10% ועל השני מוטל מס של 61%. במקביל תוקן גם [חוק מס שבח מקרקעין](#). המגמה היתה לעשות את מס שבח מקרקעין חלק ממשי ממס רווח הון, ומחלוקת נטושה בין הצדדים אם מיזוג זה נעשה הלכה למעשה בשנת 1965 או בשנת 1975, או אם עדיין נשאר שני המיסים כשתי יחידות נפרדות שבניהן קיים מגע או קשר בכמה שטחים בלי שהתמוזג מס שבח מקרקעין במס רווחי הון, ולשאלה זו אתיחס להלן ביתר הרחבה.

מס שבח מקרקעין הוטל לראשונה בשנת 1949 על ידי [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשי"ט-1949, וסקירה על חוק זה ראה בספרם של ד"ר ויתקון וד"ר נאמן, דיני מיסים, מהדורה 4, בע' 64 ו- 271. החוק משנת תשי"ט-1949 הטיל מס על רווח ממכירת מקרקעין על ידי בעליהם, לרבות על ידי מכירת מניות בחברת מקרקעין כפי שהוגדרה שם. החוק היה לקוי והפרוץ בו היה מרובה, ולכן בשנת תשכ"ג-1963 חוקק במקומו [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, שבא לסתום פרצות. גם חוק זה הטיל מס על רווחים המופקים ממכירת מקרקעין, לרבות על ידי מכירת או הקצעת מניות. זהו חוק המטיל מס על רווחי הון מסוג מיוחד, דהיינו רווח המופק ממכירת מקרקעין (ויתקון שם, בע' 271). כאמור, [חוק מס שבח מקרקעין](#) תוקן בשנת 1975 במקביל לתיקון [פקודת מס הכנסה](#). בעיקר נוגעים לענייני הסעיפים שהוספו [כסעיפים 448](#) ו- [348](#). [סעיף 448](#) מטיל מס שבח מקרקעין על רווח אינפלציוני ועל רווח ריאלי. על רווח אינפלציוני מוטל מס בשיעור 10% ועל היתרה, שהיא רווח ריאלי, מוטל מס בשיעור 61%, אם הנישום הוא חבר בני אדם, ובשיעור הגבוה של המס על הכנסה אם הנישום הוא יחיד. [סעיף 348](#) מורה שלענין שיעורי המס והזיכויים יראו את השבח כחלק מהכנסה החייבת במס בשנת מכירת הנכס והוראות [סעיף 91\(א\)](#), [\(ד\)](#) ו- [\(ה\) לפקודת מס הכנסה](#) יחולו עליו, והמס שחייבים בו על פי החוק, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, פרט ליוצאים מן הכלל שאין בהם ענין כאן.

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, עבר גם הוא גלגולים רבים ותכופים, אף יותר משתי מערכות החוקים האחרים, לגביהם הבאתי לעיל בקיצור רק את עיקר השינויים הנוגעים לענין הנדון, ואעשה כן גם לגבי חוק זה. חוקים לעידוד השקעות הון

במתכונות שונות הם חיזיון נפוץ בעולם וגם לישראל ענין רב בעידוד השקעות הון במדינה. החוק הראשון בענין זה היה חוק עידוד השקעות הון, תשי"ז-1950. החוק משנת תשי"ט-1959 בא להרחיב את העידוד או ההטבות – ראה ד"ר ויתקון וד"ר נאמן, שם, בע' 19, והערה 1; וביתר פירוט, ספרו של אליהו ברלינסקי, דיני עידוד השקעות הלכה למעשה, פרק רביעי. עיקרי החוק הם מחד גיסא מתן מענקים והלוואות ממשלתיות בשלב הקמת המפעל, ומאידך גיסא מתן הקלות או פטור ממיסים בשלב הפעלת המפעל והפקת הרווחים. כאן יש לנו ענין רק עם החלק השני של מתן הקלות או פטור ממיסים. החוק משנת תשי"ט-1959 פטר חברה ומפעל מאושרים מתשלום מס הכנסה לתקופה מוגדרת. בשנת תשכ"ה-1965 תוקן החוק על ידי הוספת [סעיף 45א](#) שאותו אצטט לאור העובדה כי הוא מהווה מרכז הטיעונים של הצדדים. וזהו נוסח הסעיף שכותרת השוליים שלו היא "פטור ממס רווחי הון".

"45א. (א) לגבי השקעה, נכס או מפעל שביצועם הוא נושא לתכנית שאושרה לפני תחילתו של החוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 6), תשכ"ה-1965, יהיו פטורים ממס:

(1) ריווח הון שנבע לתושב חוץ ממכירת הנכס המאושר או ההשקעה המאושרת במטבע חוץ כמשמעותה בסעיף 56;

(2) ריווח הון ממכירת נכס מאושר או השקעה מאושרת שנבע לתושב ישראל, או שנבע לתושב חוץ שהשקעתו לא נעשתה במטבע חוץ;

(3) ריווח הון שנבע לנישום שהוא בעל מפעל מאושר ממכירת נכסים הכלולים בתכנית המאושרת.

(ב) הפטור לפי סעיף קטן (א)(2) ו-(3) יחול כל עוד לא תמה תקופת ההטבות כמפורט בסעיף 45 לגבי ההכנסות מן הנכס, ההשקעה או המפעל האמורים."

בתיקונים נוספים שהוכנסו בחוק בשנים שלאחר מכן הוענקו הטבות נוספות ממיסים לגבי בנינים להשכרה, לחברות תעשייתיות בהשקעת חוץ, לחברות בהשקעת הון גדולה, ועוד, אבל אין צורך להרחיב את הדיבור עליהם לצורכי הענין הנדון. אמנם [סעיף 45א](#) הנ"ל בוטל בתיקון מס' 17 לחוק בשנת תשל"ח (ספר החוקים תשל"ח-1978) אולם אין חולקים שאין לביטול זה השפעה על נושא הדיון, כי אם הקנה אותו סעיף פטור מהמס לחברות, פטור זה נשמר תוקפו בנסיבות המקרה למרותה ביטול, בגין עסקות המכירה שעשו שתי החברות לפני ביטול הסעיף, וישנה הוראה מפורשת שהביטול לא יפגע בזכויות שנרכשו על פי החוק העיקרי לפני התיקון (ביטול הסעיף).

החוק לעידוד השקעות הון פוטר מתשלום מיסים שונים, ישירים ועקיפים, שצוינו בו, וכאן יש לנו ענין רק עם מס הכנסה ומס רווח הון. כאמור, עד שנת 1965, תחולת מס רווחי הון על פי [פקודת מס הכנסה](#) היתה מוגבלת, ועל כל פנים לא חלה על עסקות שבתחום [חוק מס שבח מקרקעין](#). בשנת 1965 שונתה [פקודת מס הכנסה](#) והשינוי הטיל מס רווחי הון במסגרת רחבה וכוללת. במקביל תוקן חוק לעידוד השקעות הון על ידי הוספת [סעיף 45א](#) הנ"ל. עד אז נתן החוק פטור ממס הכנסה בלבד, והתיקון בא להרחיב את [סעיף 45א](#) הנ"ל. עד אז נתן החוק פטור ממס הכנסה בלבד, והתיקון בא להרחיב את הפטור ולהחילו גם על מס רווחי הון שתחולתו הורחבה בהרבה באותה שנה, והיה עלול לחול על מפעל או נכס מאושר. הוספת [סעיף 45א](#) באה כדי לפטור את המפעל או הנכס המאושר מתשלום מס רווח הון לפי הגדרתו החדשה דאז אם נתמלאו תנאים מסוימים. (ראה ההסברים בהצעות החוק בענין הנדון, הצעות חוק תשכ"ד, 161, וברלינסקי בספרו הנ"ל, בע' 224-225). בהוספה זו אין זכר לפטור ממס שבח מקרקעין, שהיה קיים אז על פי [חוק מס שבח מקרקעין](#) ולא על פי [פקודת מס הכנסה](#) על תיקונה הנדון. [סעיף 45א](#) נמצא [בפרק השביעי](#) שלה חוק הדן בהטבות במס הכנסה (על פי כותרתו), [וסעיף 41](#) בפרק זה אומר:

"41. בפרק זה –

- (0) תהא לכל מונח המשמעות שיש לו [בפקודת מס הכנסה 1947](#) (בפרק זה – הפקודה);
- (1) 'מס' – מס הכנסה, מס רווחי חברות וכל מס אחר המוטל על הכנסה, למעט מס המוטל על רווחי הון."

יוצא אם כן שאת המונח "רווחי הון" [בסעיף 45א](#) יש לפרש לפי משמעותו [בפקודת מס הכנסה](#), ולכן עלינו לחזור לתיקון פקודת מס הכנסה משנת תשכ"ה-1965. באותו תיקון הוסף חלק ה"רווחי הון", [וסעיף 88](#) שבו, הוא סעיף ההגדרות, והוא מגדיר רווח הון שהוא היתרה שנתקבלה ממכירת נכס לאחר ניכוי מחיר העלות המתואם ו"נכס" הוגדר לרבות מקרקעין, למעט כמה יוצאים מן הכלל, וביניהם:

"זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם [בחוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור."

אם כן רווח הון ממכירת נכס מקרקעין שחייב במס שבח מקרקעין, או שהיה חייב במס זה אלמלא הפטור לפי אותו חוק, אינו מהווה רווח הון במשמעות התיקון הנ"ל [לפקודת מס הכנסה](#). [סעיף 41א](#) לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, מפנה להגדרות [בפקודת מס הכנסה](#), [וסעיף קטן \(1\)](#) אומר במפורש שזה חל על כל המונחים באותו פרק, ולכן הוא חל לא רק על הגדרת מס או מס הכנסה בפקודה אלא גם על ההגדרה של מס רווחי הון. הלכה פסוקה היא מימים ימימה שאם קיימת בחוק הגדרה מיוחדת למונח ספציפי, כגון רווח הון במקרה זה, היא הקובעת בהיותה עדיפה על מה שניתן להסיק מהגדרות של

מונחים רחבים יותר, כגון הכנסה או רווח במקרה זה, שבאותו חוק. התיקון [לפקודת מס הכנסה](#) שהטיל מס רווחי הון באופן כוללני יותר הגדיר את המונח "רווח הון" וזו ההגדרה המחייבת. הגדרה זו הוציאה מתחולתה רווח הון ממכירת נכס מקרקעין, שעליו חל תשלום מס שבח מקרקעין, ואין לנו להרהר אחריה. טוענים עורכי הדין המלומדים של החברות שמש שבח מקרקעין אינו אלא סוג מיוחד של מס רווחי הון (ראה ד"ר ויתקון וד"ר נאמן, שם, בע' 271, [וע"א 50/76 בו דזיירוס מילר, ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז המרכז, פ"ד לא \(2\) 225, בע' 228, 229](#)), ומסכים אני לטענה זו, אלא מה נעשה והמחוקק הוציא רווחי הון מיוחד זה מתחום רווח הון על פי הפקודה.

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, לא נתן פטור מכל מס אלא רק מאותם מיסים שנקב בהם. כפי שהובהר בספרו הנ"ל של ברלינסקי, חקיקה זו לא הצטיינה בעקביות, אבל גם אם כן הדבר עליו לפרש את החוק כפי שהוא. כפי שנאמר באסמכתאות שהובאו בספרם הנ"ל של ד"ר ויתקון וד"ר נאמן, בע' 41-43, בפירוש דיני מיסים, על בית המשפט לפרש את החוק כפי שיצא מתחת ידי המחוקק, ולתת לו את המשמעות הנובעת מדברו של המחוקק ואין חפש בו מה שמכונה "היושר של החוק"; יש לקרוא את החוק כפי שהוא בלי להוסיף עליו ובלי לגרוע ממנו. אין חולקים שעד לתיקונים של אותה שנה הבחינו היטב בין רווחי הון, שעליהם חלה חובת תשלום מס רווח הון לפי התיקון [לפקודת מס הכנסה](#), לבין רווח שנבע ממכירת נכס מקרקעין, שעליה חלה חובת תשלום מס לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#), וכאמור רווח שנבע ממכירה כזו אינו רווח הון כמשמעותו בפקודת מס הכנסה. החוק לעידוד השקעות הון לא נתן פטור ממס רווחי הון עד לתיקון שהוסיף את [סעיף 45א](#), ומאחר, שכאמור, המונח רווח הון בתוספת זו אינו כולל רווח הון ממכירת נכס מקרקעין החייבת במס שבח מקרקעין, אין החברות פטורות מתשלום המס שהוטל עליהן. ושוב יש לציין בענין זה שמש שבח מקרקעין היה קיים גם לפני שנת 1965, או במלים אחרות, לפני שהוטל מס רווחי הון במסגרת הרחבה והכוללת, וחוק לעידוד השקעות הון לא פטר מתשלום מס זה, וכאשר ניתן לחברה מאושרת פטור ממס רווח הון הוא לא כלל בחובו פטור ממס רווח הון מסוג מיוחד הנובע ממכירת נכסי מקרקעין.

נשאלה גם השאלה: אם בא המחוקק ופטר את המפעלים המאושרים מתשלום מס רווח הון כפי שהוטל בשנת 1965, האם יהיה טעם או היגיון לומר שאין זה כולל רווח הון ממכירת נכס מקרקעין עליו חלה חובת תשלום מס לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#)? כבר אמרתי לעיל שגם אם כך הדבר אין לנו להרהר אחרי דברי המחוקק אם ברורים הם ולא דו משמעותיים; אבל יש גם טעם והיגיון בדבר. רווח הון ממכירת מקרקעין שונה בטיבו מרווח הון ממכירת נכסים אחרים או זכויות אחרות. רווח הון ממכירת מקרקעין נובע בדרך כלל, או לרוב, לפחות בחלקו הלא מבוטל, מפעולות והשקעות של המדינה בפיתוח האיזור והנחת תשתית, פיתוח והרחבתה, דברים הכרוכים בהוצאות גדולות מאד והמעלים את ערך המקרקעין, לעומת רווח הון בכלל הנובע ממכירת זכויות או נכסים אחרים שבדרך כלל הגדרת ערכם אינה תוצאה מפעולות ומהשקעות של המדינה. לכן ניתן להצדיק הטל מס על רווחי הון ממכירת מקרקעין מעל ומעבר למס הכללי על רווחי הון.

כעת אעבור לדון בטענה האחרת, והיא שה"רפורמה" במס הכנסה בשנת 1975 מיזגה את מס שבח מקרקעין במס רווחי הון על פי הפקודה, ולא נותר קיום נפרד למס שבח מקרקעין, שהפך לכל דבר לחלק של מס רווח הון לפי [פקודת מס הכנסה](#). טענת עורכי הדין המלומדים של החברות היא שאמנם זהו המצב, ולכן פטורות החברות מתשלום המס מאחר שהן פטורות מתשלום מס רווח הון. לעומת זאת טוען עורך דין שפי שאמנם היתה כוונה לאחד את המיסים ולמזג את מס שבח מקרקעין במס רווחי הון, אבל הדבר לא בוצע ומס שבח מקרקעין נשאר כמס בפני עצמו הממשיך להתקיים לצדו של מס רווחי הון, והמיזוג שבוצע הוא מיזוג מוגבל בכמה ענינים פרוצדוראליים בלבד, ולכן אין הפטור ממס רווחי הון פוטר מתשלום מס שבח מקרקעין.

אין חולקים, ובאי כוח שני הצדדים מסכימים, שהמלצות הוועדה שהציעה את הרפורמה במס הכנסה כללו בין היתר הצעה לאחד את מס שבח מקרקעין עם מס רווחי הון. הרפורמה הוכנסה ל[פקודת מס הכנסה](#) בתיקון מס' 22 משנת תשל"ה-1975. דברי הסבר לתיקון פורסמו בהצעות חוק מאותה שנה, בע' 319 ואילך. לגבי מס על רווחי הון נאמר שם שמס זה היה מוטל אז "בשלוש מערכות: מס שבח מקרקעין על מכירת מקרקעין, מס רווחי הון על נכסים בני פחת, ומס רווחי הון על נכסים שאינם בני פחת", ונאמר שם:

"כאמור, מגמת הרפורמה היא לראות את השבח על מקרקעין כריווח הון לפי [פקודת מס הכנסה](#). לפיכך תותאם שיטת חישוב השבח על מקרקעין לשיטה המוצעת בהצעת חוק זו לענין ריווח הון, וכן יראו את שבח המקרקעין כריווח הון לענין קיזוז הפסדים.

השבח יצורף להכנסה החייבת לצרכי חישוב המס, והמס על השבח שייגבה יראוהו כתשלום על חשבון המס המגיע על פי השומה.

לשם כך יהיה צורך להתאים את הצעת [חוק מס שבח מקרקעין](#) (תיקון מס' 6), תשל"ה-1974, שהועברה בזמנו לדיון בוועדת הכספים של הכנסת והנמצאת עדיין על סדר יומה".

בתיקון מס' 22 ל[פקודת מס הכנסה](#) נקבעו הוראות מפורטות להטלת מס רווח הון ולחישוב רווח הון. התיקון השאיר בתוקף את ההגדרה [בסעיף 88](#) של "נכס" שעל רווח הון שבא ממכירתו מוטל מס, וכאמור לעיל, הגדרה זו הוציאה מן הכלל נכס אשר על מכירתו מוטל מס לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#) או שהיה עשוי להיות מוטל עליו אותו מס אלמלא הפטור שבאותו חוק. לכן תיקון פקודת מס הכנסה לא שינה את מצב הדברים בשאלה הנדונה, אלא, כפי שנאמר בהצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תוקן בו זמנית גם [חוק מס שבח מקרקעין](#) בתיקון מס' 6, ובו נקבעו כללים לחישוב השבח ושיעורי המס, והם מקבילים להוראות על מס רווחי הון בתיקון לפקודת מס הכנסה, מלבד כמה פרטים

שאחדים מהם אזכיר להלן. כן הוספו לחוק [סעיפים 448](#) ו- [448ב](#), עליהם סומכים עורכי הדין המלומדים את טענתם ולכן אביא אותם להלן במלואם, ואלה הם:

”448 א (א) חבר בני אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור של 61%.

(ב) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי בשיעורים המפורטים בסעיף 121 [לפקודת מס הכנסה](#), ולענין זה יראו את השבח כהכנסתו היחידה של המוכר.

(ג) המס על העודף האינפלציוני יהיה 10% ושיעור זה יהיה גם השיעור לענין השומה על פי [פקודת מס הכנסה](#).

(ד) המס על שבח מקרקעין לא יעלה בשום מקרה על 50% ממנו; ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה.

(ה) (1) המוכר רשאי לבקש שהמס על השבח הריאלי שישולם לפי חוק זה יחושב כך: החלק השישי של השבח הריאלי יצורף להכנסתו החייבת, כפי שנקבעה בשומה הסופית האחרונה לענין מס הכנסה או לפי המגיע על פי דו"ח שהוגש לאחר מכן על פי סעיף 131 [לפקודת מס הכנסה](#) ובו כלולה ההכנסה הגבוהה, לפי הגבוה מביניהם; וכשהפרש שבין המס המגיע אחרי צירוף השבח כאמור לבין מס ההכנסה המגיע לפני צירופו יוכפל פי ששה.

(2) התברר לאחר עשיית השומה על פי סעיף 91(ד) [לפקודת מס הכנסה](#) שהסכום המגיע על פי אותה שומה גבוה מהמס המגיע על פי סעיף זה, יהיה המוכר חייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) [לפקודת מס הכנסה](#) על ההפרש שבין המס שחוייב בו על פי פסקה זו לבין המס המגיע על פי סעיף זה לתקופה שמהמועד לתשלום המס על פי חוק זה ועד ליום התשלום.

”448 ב לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(א) עד (ג) ו- (ה) עד (ז) [לפקודת מס הכנסה](#) יחולו עליו; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 [לפקודת מס הכנסה](#), ואולם –

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי [פקודת מס הכנסה](#), ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לענין [פקודת מס הכנסה](#)."

האם השינויים הנ"ל בחוקים הנדונים גרמו כעת למיזוג מלא של מס שבח מקרקעין בתוך מס רווח הון, או האם עדיין נשארו שני מיסים שונים ונפרדים? הבאתי לעיל את דברי ההסבר לתיקון מס' 22 [לפקודת מס הכנסה](#), שם נאמר שהמגמה היא לראות את השבח במקרקעין כרווח הון. לא נאמר שם שם על שבח מקרקעין מתבטל או מתמוזג במס רווח הון, אלא נאמר שיתוקן גם [חוק מס שבח מקרקעין](#) כדי לתאם את המקבילות בין שני המיסים. לו היתה כוונה למזג לגמרי את מס שבח מקרקעין עם מס רווח הון לא היה קל יותר מאשר לבטל את [חוק מס שבח מקרקעין](#) ולהסתפק בהטלת מס רווח הון על פי התיקון [לפקודת מס הכנסה](#). אבל דבר זה לא נעשה, ולכאורה מתבקשת המסקנה שנשארו בתוקף שני מיסים שונים, אלא שבכל זאת יש לבדוק את הוראות החיקוקים כדי לברר אם אין כאן מיזוג הלכה למעשה של שני המיסים. הטיעונים בשלב זה נסובו סביב [סעיפים 48א](#) ו- [48ב לחוק מס שבח מקרקעין](#). [סעיף 48א](#) קבע את שיעורי המס על הרווח הריאלי והרווח האינפלציוני בשיעורים מקבילים לשיעורי מס רווחי הון על פי התיקון [לפקודת מס הכנסה](#). עיקר הטיעון מבוסס על [סעיף 48ב](#) הנ"ל. אך תוכן [סעיף 48ב](#) זה מצביע על יצירת מקבילות וקשר בין מס שבח מקרקעין לבין מס רווח הון, אבל לא מצביע על מיזוג וטמיעת המס הראשון בשני. הסעיף פותח ואומר שלענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, ופירוש הדבר הוא, לענין זה בלבד, יראו את השבח כפי שנקבע על פי החוק כחלק מההכנסה החייבת במס רווח הון, ויחולו עליו הוראות [סעיף 91 לפקודת מס הכנסה](#), פרט [לסעיף קטן \(ד\)](#) שבו. [סעיף 91](#) זה קובע את שיעורי מס רווחי הון (שהם מקבילים לשיעורי מס שבח המקרקעין לפי החוק), ו**סעיף קטן (ד)**, שלא חל על מס שבח מקרקעין, מורה על מועד וזמן פרעון התשלום שעל הנישום לשלם בגין מס רווחי הון, שהוא שונה מהחובה המוטלת על ידי [חוק מס שבח מקרקעין](#) לשלם את המס המגיע לפי ההוראות שנקבעו בו.

[סעיף 48ב](#) מחייב את הנישום לצרף את הרווח משבח מקרקעין לדו"ח שלו להפקיד השומה של מס הכנסה, ובטופסי מס הכנסה ישנו פרק המיוחד לרווחי הון, לרבות רווח משבח מקרקעין. הסעיף הזה מורה שהחוב שחב הנישום בגין מס שבח מקרקעין יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, ויוצא אם כן שחלה חובה לשלם מקדמה בשיעור המס, אבל גם כאן מועד תשלום המס כפוף להוראות [סעיפים 51 ו- 52 לחוק](#). [בסעיף קטן \(1\) לסעיף 48ב](#) נאמר שמסכום השבח על פי החוק ניתן לנכות על פי אישור פקיד השומה

סכום "כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי [פקודת מס הכנסה](#)...". לו עמדה הוראה זו בפני עצמה מנותקת מיתר הדברים, ניתן היה לראות בה נתון התומך בגרסת מיזוג שני המיסים, כי לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#) לא היה ניתן ל קיזוז רווח הון מעסקה אחת מנגד הפסד הון מעסקה אחרת, כנגד רווחי הון לפי [פקודת מס הכנסה](#), שלעומתם ניתן לקיזוז הפסדי הון בעסקות אחרות. אבל כאן יש לזכור את ההגדרה של נכס [בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה](#) לפיה לא חל מס רווח הון על עסקות, שעליהן חל [חוק מס שבח מקרקעין](#), ואת [סעיף 92](#) לפקודה הון בקיזוז של הפסדי הון. סעיף זה מקנה זכות לנישום לקיזוז הפסדי הון כנגד רווחי הון בכלל וכן נאמר בו "לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם ב[חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין". תיקון זה [לפקודת מס הכנסה](#) מצביע בבירור על חוסר מיזוג של שני המיסים, ויצויין שגם כאן, כמו [בסעיף 48ב לחוק מס שבח מקרקעין](#), לא נאמר ששבח מקרקעין לפי החוק יהווה רווח הון, אלא נאמר שיראו אותו כאילו היה רווח הון ויראו אותו כך "לצורך זה", דהיינו לאותה מטרה שבה דן אותו סעיף ותו לא.

ההוראות הנ"ל מראות שנקבעו הוראות מקבילות לחישוב המס המוטל על שבח מקרקעין והמס המוטל על רווח הון, וכן ניתנה לנישום זכות, שלא היתה לו לפני כן, לקיזוז הפסדי הון אחרים משבח מקרקעין, אבל אלה נשארו הוראות מקבילות בשני חוקים שונים ללא מיזוג. ניתן לציין עוד שגם המקבילות מבחינה מהותית איננה מלאה. [בסעיף 48א\(ה\)2 לחוק מס שבח מקרקעין](#) הוטל על הנישום תשלום תוספת הפרשי הצמדה וריבית על ההפרש אם יתברר בשומה לפי [פקודת מס הכנסה](#) שהמס המגיע על פי השומה עולה על המס המגיע לפי [סעיף 48א לחוק](#). אציין רק שני פרטים לפיהם המקבילות בין שני המיסים אינה מלאה, והם: פטור על דירת יחיד לפי [סעיף 49 לחוק](#) לעומת פטור לפי [סעיף 88 לפקודה](#) לפי נכס מקרקעין המשמש למגורים ולא לרווח, או זיכוי מיוחד [בסעיף 49א לחוק](#) לגבי הפקעה, שאין לו הוראה מקבילה בפקודה לגבי מס רווחי הון, ולא בדקתי הלאה אם אין עוד הבדלים. יצויין כמו כן שישנם הבדלים מרחיקי לכת בין הפטורים משבח מקרקעין לפי התיקון האחרון לחוק, תיקון מס' 8, מיום 10.7.1980, לבין המצב לגבי מס רווח הון לפי [פקודת מס הכנסה](#). באשר [לסעיף 48ב לחוק מס שבח מקרקעין](#) הוא איחד ותיאם את גביית המיסים, את הפרוצדורה לגבייתם והוראות הביצוע, ולא יותר מזה.

עוד יש לציין שבמקביל לתיקוני [פקודת מס הכנסה](#) ו[חוק מס שבח מקרקעין](#) בשנת 1975, תוקן גם החוק לעידוד השקעות הון (ספר החוקים תשל"ה-1975, בע' 166, והצעות חוק תשל"ה-1975, בע' 368) ובוטלו ההטבות ממס על פי [סעיפים 46 ו-47](#) שבו לגבי השקעה, נכס או מפעל שאושרו לאחר 31.3.1976, בעקבות הכוונה להשוות את נטל המיסים ולבטל העדפות; אבל אין בתיקון זה, כדי לעזור לפתרון השאלה העומדת לדיון.

בטיעונו, שאין כאן מיזוג בין שני המיסים, הסתמך עורך דין שפי על דברי חבר הכנסת יחזקאל פלומין (חברת רואה החשבון מאוגוסט- ספטמבר 1975, בע' 421) שבין ההמלצות של ועדת הרפורמה שלא באו לידי ביטוי בחקיקה ישנו גם איחוד מס שבח

מקרקעין ומס רווחי הון. כן הסתמך על מאמר חבר ועדת הרפורמה, ד"ר יי הדרי, "שבח מקרקעין כרווח הון לפי [פקודת מס הכנסה](#) הכיצד?" בחוברת רואה החשבון מדצמבר-ינואר 1976, בע' 125, ובע' 130, שגם הוא מביע אותה דעה שלא נעשה מיזוג שני המיסים.

בסיכום מסקנתי היא שהיו ונשארו קיימים עדיין שני מיסים נפרדים. מס שבח מקרקעין ומס רווחי הון. למרות המקבילות והקשר שנוצרו ביניהם בתיקוני החוקים בשנת תשכ"ה-1965 ובשנת תשל"ה-1975; החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, על תיקוניו, פטר מתשלום מס על רווחי הון לפי [פקודת מס הכנסה](#) ולא על רווחי הון מסוג מיוחד, דהיינו שבח מקרקעין, ולכן קיימת חבות שתי החברות במס שבח מקרקעין.

נותר לדון בטענת עורך דין שפי שיש לחייב את החברות לשלם הצמדה וריבית לפי [חוק פסיקת ריבית והצמדה](#), תשכ"א-1961. חוק זה, כפי שתוקן בשנת תשל"ט-1979, מסמך רשות שיפוטית שפוסקת סכום כסף לבעל דין לפסוק לו גם תשלום ריבית או תוספת הצמדה וריבית על סכום הקרן.

עורך דין תמיר טען שאין לביתמשפט זה סמכות לפסוק הצמדה וריבית על פי החוק הנ"ל מאחר שלפני בית המשפט ישנם ערעורים בשאלה משפטית בלבד, ואין בית משפט זה פוסק סכום כלשהו, ולכן אין לו סמכות לפסוק תשלום תוספת הצמדה וריבית. טענה זו לא נראית לי, כי הערעור אמנם מוגש על שאלות משפטיות, אבל התוצאה של ההכרעה בשאלה אלה היא שלילה או אישור החיוב במס שהוטל על החברות, וממילא פירוש הדבר הוא חיוב החברות בתשלום המס הנדון – ועל סכום המס אין מחלוקת. אבל לא אאריך את הדיבור בנדון ללא צורך לאור המסקנה אליה אני מגיע להלן.

הסמכות לפסוק תוספת הצמדה וריבית על פי חוק פסיקת ריבית מותנית במקרה כגון זה על ידי [סעיף 6\(ב\)3](#) לחוק שאומר שאין לפסוק תוספת הצמדה וריבית:

"(3) אם נקבע בחיקוק תשלום של ריבית או של הפרשי הצמדה, אולם הוראות סעיף 58 [לפקודת השטרות](#) וסעיף 11(ב) [לחוק החוזים](#) (תרופות בשל הפרת חוזים), תשל"א-1970, אין בהם כדי לגרוע מסמכותה של רשות שיפוטית לפסוק הפרשי הצמדה או הפרשי הצמדה וריבית לפי חוק זה".

לכן נשאלת השאלה אם נקבע [בחוק מס שבח מקרקעין](#) תשלום של ריבית או של הפרשי הצמדה. כאן נכנס לתמונה תיקון מס' 8 לחוק שפורסם בספר החוקים מס' 975 מיום 10.7.1980. סעיף 25 לתיקון החליף את [סעיף 94](#) לחוק, וזה לשונו של [סעיף 94](#) החדש:

"94. (א) על סכומי מס שלא שולמו עד המועד שנקבע בסעיף 73 להגשת

ההצהרה או השומה העצמית, או – אם חלים על המכירה סעיפים 51 או 52 – עד המועד שנקבע בסעיף 76 להגשת ההודעה, תוטל מהמועדים האמורים, לפי הענין, ועד יום התשלום ריבית של 3% לכל שבועיים או חלק מהם.

(ב) סעיף קטן (א) לא יחול אם ההפרש שבין המס שנקבע בשומה זמנית או סופית לסכום המס ששולם לפי שומה עצמית אינו עולה על 10%.

(ג) המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הריבית, כולה או מקצתה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לשנות את שעור הריבית שבסעיף קטן (א)."

סעיף 31(ג) לתיקון מורה שהוראות סעיף 25 הימנו יחולו על תשלום מיסים שטרם שולמו עד עבור 30 יום מיום פרסום התיקון. לכן הוראות סעיף 25 שבתיקון חלות כאן כי עברו יותר מ- 30 יום מאז פרסומו.

לשון [סעיף 94](#) החדש לחוק ברורה והיא מדברת במפורש על ריבית, אלא שבכל זאת טוען עורך דין שפי שאין זה סעיף ריבית כי אם סעיף המטיל תשלום מיוחד עבור פיגור בתשלום. אינני מקבל טיעון זה. לשון החוק היא ברורה וחד משמעית, וגם בהצעת החוק לתיקון (הצעות חוק תש"ס, מס' 1441, בע' 114) נאמר שהוא בא להחליף את התוספת שהיתה קיימת עד אז והיוותה ריבית שלילית ולקבוע ריבית מתאימה. אינני מקבל את האבחנה של עורך דין שפי בין ריבית לבין תוספת בגין פיגור בתשלום. הרי ריבית היא מטבעה תוספת המשתלמת בגין איחור בתשלום. אמנם נכון הוא שישנן לפעמים הוראות המחייבות בתוספת קנס בגין הפיגור, ואז אין לומר שאותו הקנס הוא גם הריבית. וגם כאן, יחד עם תיקון [סעיף 94](#) לחוק הוסף [סעיף 94\(א\)](#) המטיל קנס על פיגור בתשלום, וזה בנוסף לחיוב המוטל על פי [סעיף 94](#). גם ההוראה [בסעיף 94\(ד\)](#) המסמיכה את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לשנות את אחוז הריבית אופנית היא להוראות ברוח זו שבחוק פסיקת ריבית שמטרתן להעלות את שיעורי הריבית למימדים התואמים את התפתחות תנאי האינפלציה. עורך דין שפי עשה השוואה עם [פקודת מס הכנסה](#) שם מטיל [סעיף 190\(א\)](#) קנס על פיגור ובנוסף לזה [סעיפים 185](#) ו- [187](#) מטילים חובת תשלום ריבית. מצב דומה קיים ב[חוק מס ערך מוסף, סעיפים 96, 97](#) ו- [98](#). אין השוואות אלה תומכות בטענתו, אלא ההיפך הוא הנכון, כי גם כאן נקבעו קנסות לחוד [בסעיף 94](#) וריבית לחוד [בסעיף 94](#). לכן כל סכום של מס שטרם שולם ישולם בתוספת ריבית בהתאם להוראות [סעיף 94](#) לחוק כפי שתוקן בתיקון מס' 8 הנ"ל.

אי לזאת אני מציע לדחות את ערעור המערערת בע"א 895/79 ולקבל את ערעור המערער בע"א [731/79](#), לבטל את פסק הדין של ועדת הערר ולהחזיר על כנה את השומה (תיקון נס' 8). המערערת בע"א 895/79 והמשיבה בע"א [731/79](#) תשלמנה כל אחת לצד שכנגד הוצאות הערעור בסך 30,000 לירות.

השופט שמגר: אני מסכים.

השופט בייסקי: אני מסכים.

שמגר 54678313-731/79

הוחלט כאמור בפסק הדין של השופט בכור.

ניתן היום, כג באלול תש"ס (4.9.1980).

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

ערעור אזרחי מס' 702/84

יובל גד בע"מ

נגד

מנהל מס שבח מקרקעין

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[7.1.87]

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים ד' לוין, א' גולדברג

[חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיפים 1(המונחים "זכות במקרקעין" "מכירה"), 6- [חוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג-1973, ס"ח 118, סעיף 25- [חוק ההתיישנות](#), תשי"ח 1958, ס"ח 112, סעיף 2- [חוק השכירות והשאיפה](#), תשל"א-1971, ס"ח 160, סעיף 22. המערכת חתמה על חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל, על פיו יעמיד המינהל לרשותה מגרש, כדי שתקים עליו מבנה שישמש לצורך מגורי משתכנים, על-פי תנאי החוזה יופנו המשתכנים לחתימת חוזה חכירה ישירות עם המינהל, וזאת תוך שינוי נוסח החוזה הסטנדרטי, לפיו ייחתם חוזה החכירה עם היוזם. ועדת ערר על-פי [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, קבעה, כי המערכת חייבת בתשלום מס רכישה. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על שאלת חבותה של המערכת בתשלום מס רכישה, כאשר חוזי החכירה נחתמו ישירות עם המשתכנים. בית המשפט העליון פסק:

א. (1) סעיף 25 [לחוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג-1973, מציין שני מקורות לפרשנות חוזה; ראשית, יש לנסות לפרשו לפי לשון ההסכם ומבנהו, בלא להביא ראיות חיצוניות (פרשנות פנימית), ואם אין די בכך - ניתן להיעזר בנסיבות, קרי ניתן להפיק את הפירוש מנתונים לבר-ניסוחיים, פירוש כזה נתמך בדרך כלל בראיות (פרשנות חיצונית) (2) בדרך כלל מועדפת הפרשנות הפנימית על פני החיצונית. אולם במקרה בו מתגלית סתירה פנימית בין האמור בסעיפים שונים בחוזה, יש מקום להיעזר בראיות חיצוניות.

(3) כאשר צדדים לחוזה מסכימים ביניהם לשנות סעיף אחד מתוך נוסח סטנדרטי של חוזה, יש לשער, שהם הקדישו תשומת לב מיוחדת לשינוי והתכוונו לגרום תוצאה, אליה חותר השינוי.

ב. (1) המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בסעיף 1 [לחוק מס שבח מקרקעין](#) כזכות בעלות או חכירה לתקופה העולה על 10 שנים.

(2) "זכות" להורות על הענקת זכות במקרקעין על-פי פסקה (3) להגדרת "מכירה" בסעיף 1 [לחוק מס שבח מקרקעין](#) היא זכות במובן הרבה יותר רחב מזה של "זכות במקרקעין". לא מדובר בזכות במקרקעין ואף לא בזכות קניין. אין גם דרישה לעיסקה מושלמת או לרישום הזכויות.

- (3) זכותה של המערערת להפנות משתכנים למינהל היא זכות משפטית במוכן זה שהיא נובעת מחוזה תקף, והיא אכיפה, ככל זכות חוזית אחרת.
- (4) יכולת אכיפה אינה חלק ממהות המושג "זכות משפטית". ייתכנו זכויות משפטיות, שלא ניתן לאכפן, כגון זכויות שהתיישנו.
- (5) כפיפותה של הזכות לאישור אינה שוללת הכרה כזכות משפטית. (6) מקום שקבלן מקבל זכות בלעדית להפנות משתכנים לבעל הקרקע, זכות זו חייבת במס רכישה, אף אם לבעל המקרקעין שמורה זכות לסרב למשתכנים שמופנים אליו.
- ג. (1) חוקי מס מתפרשים על-פי מטרת החקיקה, היינו, מבין כל הפרשנויות החלופיות האפשריות נבחרת זו המגשימה את מטרת החוק.
- (2) אם לשון החוק נשאת סתומה לאחר הבחינה הפרשנית המילולית-תכליתית, ולא עולה מטרה תחקיתית מסתברת, מן הראוי להימנע מפגיעה בחירות הקניין ומהטלת מס.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] [ע"א 313/69 מנהל מס שבח מקרקעין נ' וולף ואח'](#); מנהלי העזבון של המנוח יוסף יצחק רוטנברג, פד"א ג 98.
- [2] [ע"א 765/82 מ' אלטר ואח' נ' אלעני, פ"ד לח\(2\) 702](#).
- [3] [ע"א 340/76 א' גרד ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא\(1\) 785](#).
- [4] [ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט ואח', פ"ד לז\(4\) 443](#).
- [5] [ע"א 265/79, 329 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי ואח', פ"ד לד\(4\) 701](#).
- [6] [בג"צ 34/50 אסנין ואח' נ' המועצה המקומית עמק יזרעאל, עפולה, ואח', פ"ד ד 898](#); פ"ע ג 373.
- [7] [ע"א 364/85 \(בר"ע 41/80\) מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חיפה נ' פרוסקאואר ואח', פ"ד לד\(3\) 579](#).
- [8] [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט\(2\) 70](#).

פסקי-דין של ועדות הערר לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963 שאוזכרו:

- [9] [עמ"ש \(חי\) 44/76 א' ברגמן בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פד"א ט 91](#).
- [10] [עמ"ש \(ת"א\) 73/84 איזנשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"מ תשמ"ו\(1\) 257](#).
- [11] [עמ"ש \(י-ם\) 4/68 הוכרמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין י-ם, פד"א ז 58](#).

הערות:

1. לכללי פרשנות חוזה ראה: [ע"א 655/82 א' גרובר ואח' נ' ד' פרבשטיין ואח', פ"ד מ\(1\) 738](#).
2. לפירוש חוקי מס בהתאם למטרת החקיקה ראה: [ע"א 408/82 מפעלי תנועה לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מ\(2\) 693](#).

ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, ליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ח' בנטל והחברים מ' כהן, ד' כהן) מיום 26.10.84 בעמ"ש 22/83. הערעור נדחה.

א' יורן - בשם המערערת;

ל' מרגלית, סגן בכיר לפרקליט המדינה - בשם המשיב.

פסק-דין

הנשיא מ' שמגר: 1. ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר על-פי [חוק מס שבח מקרקעין](#), תשכ"ג-1963, אשר קבעה, כי חברת יובל גד בע"מ (להלן החברה) חייבת בתשלום מס רכישה בגין חוזה שכרתה עם מינהל מקרקעי ישראל ושפרטיו יתוארו בהמשך הדברים.

2. הנתונים העיקריים הצריכים לעניין הם אלה:

חברת יובל גד התקשרה בחוזה עם המינהל, על פיו יעמיד המינהל לרשותה מגרש, כדי שתקים עליו מבנה שישמש לצורך מגורי משתכנים.

לפני ועדת הערר הוסכם בין בעלי הדין על העובדות הבאות:

"חברת יובל גד חותמת עם המינהל על הסכם הפיתוח נשוא הערר, מפנה את הרוכשים לחתימת חוזה חכירה ישירות בין המשתכנים והמינהל. ללא הסכמת יובל גד אין המינהל לחותם על הסכמי חכירה עם המשתכנים."

בחוזה פיתוח סטנדרטי, בו מתקשר המינהל עם יוזם, מתחייב המינהל, לאחר מילוי כל תנאי החוזה על-ידי היוזם, לחתום על חוזה חכירה עם היוזם. במקרה שלפנינו שונה סעיף 3(א) בחוזה הסטנדרטי, כך שבמקום המלה

"יוזם" נרשמה המלה "משתכנים"; וזהו הנוסח המתוקן של הסעיף:

"לאחר מילוי כל תנאי החוזה על ידי היוזם, מתחייב המינהל לחתום עם המשתכנים על חוזה חכירה לתקופה של 49 שנים, החל מיום אישור העסקה, לגבי המגרש והמבנים, כדוגמת חוזה החכירה המצורף (להלן "חוזה החכירה") (ההדגשה שלי - מ' ש')."

3. טענת בא-כוחה המלומד של המערערת הייתה, כי עקב השינוי הנ"ל בחוזה אין המערערת חייבת בתשלום מס בגין העסקה.

באת הכוח המלומדת של המשיב טוענת, לעומת זאת, כי למרות השינוי בנוסח, כמובא לעיל, חייבת העסקה הנ"ל במס המוטל על המערערת.

4. מס שבח מקרקעין מוטל, על-פי סעיף 6 לחוק מס שבח מקרקעין (להלן - החוק), על ה"שבח במכירת זכות במקרקעין".

"זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כדלהלן:

"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על 10 שנים, בין שבדין ובין שביושר..."

כלומר, רק כאשר היחס בין אדם או איגוד לבין מקרקעין הוא של זכות בעלות או של חכירה לתקופה ארוכה, תהא לחוק האמור תחולה. העברת זכות חפצית אחרת במקרקעין אינה בגדר מכירת זכות במקרקעין (השווה: מ' קשת, "מושג ה'זכות' בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 הפרקליט כד (תשכ"ח) 236, 237; ד"ר א' רפאל, ו-ד' אפרתי, "ה'זכות' וה'מכירה' לצורך מס שבח מקרקעין" עיוני משפט ב (תשל"ב) 419, 422).

"מכירה" של זכות במקרקעין הוגדרה בסעיף 1 לחוק כהאי לישנא:

"(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה; (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור; (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן הערתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה; (4)..."

מקובל על שני הצדדים, כי חוזה הפיתוח הסטנדרטי מעניק לחברה הקבלנית "זכות לקבל זכות במקרקעין", שכן אם תמלא את התנאים הנקובים בחוזה הפיתוח, תוכל לקבל ממינהל מקרקעי ישראל זכות חכירה ל-49 שנים, שתירשם בפיקסי המקרקעין, שהיא בגדר זכות במקרקעין (ראה: ע"א 313/69 [1], בעמ' 100; עמ"ש (חי') 44/76 [9], בעמ' 93).

השאלה היא, האם לאור השינוי הנ"ל שהוכנס לחוזה הפיתוח, השתנה גם המצב המשפטי, באופן שהחברה אינה חייבת בתשלום מס בגין העיסקה.

התשלום במס עשוי לנבוע כאן מתחולתן של חלופה (2) או (3) להגדרת "מכירה" כמצוטט לעיל, כי מקובל על שני הצדדים שהחלופה הראשונה אינה חלה, שכן המערערת לא רכשה זכות במקרקעין.

5. נבחן עתה, לאור האמור לעיל, אם הייתה כאן הענקה של זכות לקבל זכות במקרקעין, כאמור בפסקה (2) הנ"ל.

המחלוקת בשאלה זו סבה על פירושו של החוזה בין הצדדים לאור

התיקו שהוכנס בו בהשוואה למקובל. בא-כוחה המלומד של המערערת טוען, כי התיקון בחוזה הוא משמעותי, והוא מעיד על כוונת הצדדים לסטות מן החוזה הסטנדרטי ולשנות אותו. לאור התיקון הזה יש, לדעתו, לפרש את שאר סעיפי החוזה, לרבות אלה אשר לכאורה עומדים בסתירה אליו.

ועדת הערר קיבלה את דעת המערערת בנקודה זו ואמרה:

"נראית לנו דעתו של ד"ר יורן כי במידה ונתגלו ניגודים בין הוראת התיקון בסעיף 3(א) להוראות סטנדרטיות שלא תוקנו, יש לבחור בפירוש המתיישב עם התיקון, המצביע על כוונה ברורה לסטות מהנוסח הקודם".

עוד נאמר שם, כי מכיוון שבסעיף 3(א) המתוקן של החוזה גילו הצדדים את דעתם, יש להסיק, שההוראות הסטנדרטיות, העומדות בסתירה לתיקון, לא תוקנו עקב שיכחה וחוסר תשומת לב.

על המסקנה הזו חולקת באת הכוח המלומדת של המשיב. לדעתה, לאור סעיפי החוזה האחרים ולאור מכלול הנסיבות, יש להגיע למסקנה, כי חוזה הפיתוח נשאר במהותו ובצורתו המקורית הרגילה, ואף אם החברה התכוונה שנות את החוזה הסטנדרטי, הרי שלא השכילה להוציא את כוונתה האמורה מן הכוח אל הפועל.

בחוזה בין המערערת למינהל ישנם, לטענת המשיב, סעיפים רבים, אשר מעידים על טיבה האמיתי של העסקה, שהיא עיסקה להענקת זכות לקבל זכות חכירה במקרקעין לחברה.

כך, למשל, קובע סעיף 5(א) לחוזה הפיתוח, כי תמורת המגרשים תחושב לפי "דמי שימוש מהוונים של המגרשים לכל תקופת החכירה".

ברישא של החוזה נאמר: "הואיל והמינהל יהיה מוכן להחכיר ליוזם את המגרש אך ורק לאחר שהיוזם יפתח את המגרש ויבנה עליו..."

בסעיף 4(ה) לחוזה מתחייב היוזם "לחתום על חוזה חכירה וכן על כל מסמך, שטר, תעודה וכדו', כפי שיידרש לשם ביצוע רישום החכירה".

סעיף 14 קובע, כי "לאחר הקמת הבניינים יערך ביניהם חוזה

חכירה... כאמור בסעיף 3 לחוזה...". ובחוזה החכירה יצוין:

"(א) התשלומים ששולמו למינהל על פי סעיף 5לעיל, יחושבו כתשלום על חשבון דמי החכירה שיגיעו למינהל על פי חוזה החכירה.

(ב) בתחילת תקופת החכירה, החזקה, האחריות בעד הנזקים ותשלום בעד כל המסים והוצאות הפיתוח ייחשב 'יום אישור העסקה'."

מסעיפים אלה מבקש המשיב ללמוד, שאין הבדל בין חוזה הפיתוח הסטנדרטי לבין החוזה נושא דיון זה, למרות תיקונו של סעיף 3(א).

את הסתירה בין סעיפי החוזה מבקש המשיב לפתור באמצעות ראייה חיצונית, היינו, החוזה שבין החברה היוזמת לבין המשתכנים, בו מוכרת החברה למשתכנים את כל זכויותיה בבנייה ובמגרש.

6. הבעיה שלפנינו היא, כמובן, ביסודה בעיה של פרשנות חוזה, ומהותה של הבעיה מוליכה אל סעיף [25 לחוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג-

1973.

הסעיף מציין שני מקורות לפרשנות החוזה: ראשית, יש לנסות ולפרשו לפי לשון ההסכם ומבנהו, בלא להביא ראיות חיצוניות (פרשנות פנימית), ואם אין די בכך - ניתן להיעזר בנסיבות, קרי, ניתן להפיק את הפרוש מנתונים לבר-ניסוחיים. פירוש כזה נתמך בדרך כלל בראיות (פרשנות חיצונית - השווה [ע"א 765/82](#) [2], בעמ' 712).

בדרך כלל מועדפת פרשנות הפנימית על פני זו החיצונית (ראה

[ע"א 765/82](#) [2], בעמ' 712). אולם במקרה כמו זה שלפנינו, בו מתגלית סתירה פנימית בין האמור בסעיפים שונים בחוזה, יש מקום להיעזר בראיות חיצוניות. אשר-על-כן לא היה בסיס להתנגדותה של המערערת לכך שהחוזה בינה לבין משתכניה יובא כראיה. חוזה זה הוא, כמובן, ראייה חיצונית לחוזה נושא ערעור זה, ממנה ניתן לנסות ולהסיק, מה הייתה כוונתם של הצדדים לחוזה.

כאמור, לפי האמור בחוזה עם המשתכנים הציעה עצמה החברה כבעלת

זכות חכירה בחלקה. אף-על-פי שאין די, כמובן, ביומרה מעין זו כדי להפוך את החברה לבעלת זכות, יש בה כדי ללמד על "אומד הדעת" שהיה לחברה לגבי החוזה שלה עם המינהל.

למרות שהראיה החיצונית הזו מטה את הכף לכיוון הפירוש, אשר לו טוען המשיב, נראה בכל זאת, שיש לאמץ את הפירוש לו טוענת המערערת; כאשר צדדים לחוזה מסכימים ביניהם לשנות סעיף אחד מתוך נוסח סטנדרטי של חוזה, יש לשער, שהם הקדישו תשומת לב מיוחדת לשינוי והתכוונו לגרום לתוצאה, אלה חותר השינוי, ולכן אני נוטה להשקפה, כי יש לפרש את החוזה כולו לאור התיקון הנ"ל.

המשיב גם לא הצביע על הסבר לתיקון בחוזה, שיעלה בקנה אחד עם הפירוש אשר

אותו הוא מציע לחוזה. הסבר בדבר חוסר תשומת לב, כביכול, אינו יכול להסביר תיקון, שנעשה באופן מודע בחוזה.

המשיב אף אינו טוען, שהעיסקה בין המערערת למינהל היא עיסקה מלאכותית. נהפוך הוא - לטענתו, העיסקה אינה מלאכותית אלא שיש חלק בהסכם שאינו מדויק ואינו מתאר נכונה את ההסדר בין הצדדים. אך המשיב אינו מסביר, מדוע קיים החלק הזה בהסכם ומה הניע את הצדדים לשנות את הנוסח הסטנדרטי של החוזה כדי להוסיף את התיקון הנ"ל.

לסיכום, יש להסיק, כי ההסכם בין המערערת לבין המינהל שונה במהותו מחוזה פיתוח סטנדרטי, ולא ניתן לומר, שהמערערת חייבת בתשלום מס בשל כך שהוענקה לה זכות לקבל זכות במקרקעין. 7. השאלה הבאה היא, אם הוענקה זכות להורות על הענקתה של זכות במקרקעין (פיסקה 3) להגדרת "מכירה").

על-פ תנאי העיסקה שבין הצדדים ניתנה הן למינהל והן לחברה זכות לפסול משתכן שלא נראה בעיניהם. לחברה הייתה זכות בלעדית להפנות משתכנים אל המינהל, והמינהל היה אמור לאשר משתכנים אשר נראו בעיניו.

סעיף 3(ב) לחוזה הקנה למינהל את הזכות לסרב למשתכנים המופנים אליו על-ידי המערערת. על-פי האמור בסעיף:

"...המינהל לא יחתום על חוזה החכירה עם מי שיפנה אליו מטעם היוזם או במקומו, אלא אם כן יאושר הדבר במפורש, מראש ובכתב, על ידי המינהל."

האם זכותה של המערערת להפנות משתכנים אל המינהל, בכפוף לזכות הסירוב של המינהל, נופלת בגדר החלופה השלישית של המונח "מכירה" שבסעיף 1 לחוק - היינו זכות להורות על הענקתה? טוען בא-כוחה המלומד של המערערת:

"העובדה שהמינהל כורת חוזה חכירה רק עם משתכנים שמופנים על ידי המערערת, שבנתה בחלקות דירות ברשות, אינה עולה כדי 'זכות' משפטית של המערערת במובן החלופה השלישית, משום שהמינהל יכול לסרב למועמדים על ידי המערערת, כקבוע בסעיף 3(ב) לחוזה."

בא-כוחה המלומד של המערערת מוסיף וטוען, כי ייתכן שלמערערת יש

ציפייה שהמינהל יאשר את המשתכנים שהיא מפנה אליו, וייתכן שלציפייה זו יש ערך כלכלי; אולם, הזכות שעליה מתבסס החיוב במס שבח צריכה להיות זכות משפטית, ולא מסחרית-כלכלית.

ליתר דיוק, יש להבחין, בחלופה השלישית להגדרת "מכירה", בין שני ההקשרים בהם מופיע בה המונח "זכות": "...זכות להורות על הענקה... של זכות במקרקעין..." (ההדגשות שלי - מ' ש'). במקרה שלפנינו, טענת המשיב היא, כי למערכת יש זכות להורות על הענקה של זכות למשתכנים.

המונח "זכות במקרקעין" מוגדר, כאמור, בסעיף 1 לחוק כזכות בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים. אין חולק, שהזכות שאמורה להיות מוענקה למשתכנים על-ידי החברה המערערת היא "זכות במקרקעין" במובן סעיף 1 לחוק; המדובר בזכות חכירה לתקופה של 49 שנה, והשאלה השנויה במחלוקת היא, האם הזכות שהוענקה לחברה על-ידי המינהל היא "זכות" במובן החוק. ה"זכות" בהקשר זה היא זכות במובן רחב הרבה יותר. לא מדובר בזכות במקרקעין ואף לא בזכות קניין; אין דרישה לעיסקה מושלמת או לרישום הזכויות (ראה עמ"ש (ת"א) 10/73/84).

כאמור, טען בא-כוחה של המערערת, כי הזכות שמוענקה לחברה על-ידי המינהל צריכה להיות זכות משפטית, על-מנת שהעיסקה ביניהם תהיה חייבת במס. אולם, פסקי הדין עליהם הוא מבקש להסתמך אינם מתייחסים אל הזכות הנ"ל אלא אל ה"זכות במקרקעין" - הזכות שהחברה אמורה להעניק למשתכנים ולא אל הזכות שהחברה קיבלה מהמינהל.

בע"א 340/76 [3], בעמ' 787, אומר בית המשפט:

"כשהגדיר המחוקק 'זכות במקרקעין' הוא בחר כמבחן לא את אורך

התקופה שבה מחזיק האדם במקרקעין בפועל ולא את ציפיותיו של הקונה לגבי העתיד, אלא את זכותו המשפטית של בעל הזכות..."

בע"א 156/83 [4], בעמ' 447, נאמר:

"לדעתי, לא יכול להיות ספק, כי הזכות במקרקעין שבסעיף 1 לחוק חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי."

אין ספק, שה"זכות במקרקעין" שנכרת בסעיף היא זכות במובן צר יותר מאשר ה"זכות" שנזכרת ברישא של הסעיף.

אין גם מחלוקת לגבי העובדה, שלמשתכנים מוענקה "זכות במקרקעין" כמשמעותה בסעיף, והשאלה היא, האם לחברה הוענקה "זכות" כמשמעותה בסעיף.

בע"א 265/79, [5]329, בעמ' 703, נאמר:

"הוועדה היתה צודקת אילו שאלת המס המגיע היתה צריכה להיחתך רק על-פי דיני הקניין הפורמליים... אולם חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות".

הנני נכון לקבל, לצורך ניתוחה של הסוגיה שלפנינו, שה"זכות" במובן החלופה השלישית להגדרת "מכירה" צריכה להיות זכות משפטית, ואין די בציפייה שאין לה תוקף משפטי.

במקרה שלפנינו, הייתה לחברה זכות בעלת תוקף משפטי - זכותה על-פי החוזה - להפנות את המשתכנים אל המינהל. זכות הווטו שלה היא זכות חוזית, ואינה רק בגדר ציפייה. העובדה, שלמינהל יש זכות לסרב למשתכנים המופנים אלו על-ידי החברה, אין בה כדי לשנות את מהותה של הזכות ולשלול את תוקפה כ"זכות משפטית".

המדובר בזכות משפטית, שניתן לאכוף את ביצועה, אם כי תכונה זו אינה הכרחית במובן זה שאינה חלק ממהות המושג "זכות משפטית". כך, ייתכנו זכויות משפטיות, שלא ניתן לאכפן, כגון זכויות שהתיישנו. ראה: סעיף 2 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958; j. Salmond, on jurisprudence, (th ed.12, london 1958; 220) by p.j. fitzgerald 1966, על כל פנים, זכותה של החברה להפנות משתכנים למינהל היא בוודאי זכות משפטית במובן זה שהיא נובעת מחוזה תקף, והיא אכיפה, ככל זכות חוזית אחרת. אם המינהל יחכיר את הקרקע לאדם שלא הופנה אליו על-ידי החברה, הוא יהיה כפוף לתביעה בגין הפרת חוזה מצד החברה.

מקובל על הכול, שזכותו של יוזם על-פי חוזה פיתוח סטנדרטי היא זכות החייבת במס. ואולם, על-פי חוזה פיתוח סטנדרטי מקבל היוזם זכות לחכור את החלקה בכפוף לתנאים מסוימים. אף בחוזה הנ"ל, זכותה של החברה להפנות משתכנים כפופה לתנאי של אישור המנהל, וחזקה על המינהל, שכגוף ציבורי לא יסרב למשתכנים כלשהם מטעם בלתי סביר.

קיומה של זכות הכפופה לאישור אינו דבר חריג. גם זכותו של שוכר להעביר את זכות השכירות שלו לאחר כפופה, על-פי סעיף 22 לחוק השכירות והשאיילה, תשל"א-1971, לאישור המשכיר, אלא שהמשכיר אינו יכול להתנגד להעברה שלא בסבירות.

לו היו החברה והמינהל מתקשרים ביניהם בחוזה הסטנדרטי, והחברה הייתה מקבלת זכות לחכור את החלקה ולאחר מכן הייתה מעבירה את החכירה למשתכנים, מצבה לא

היה שונה, והיא הייתה יכולה להעביר את החכירה, על-פי סעיף 22 הנ"ל, רק למשתכנים שיאושרו על-ידי המינהל.

לסיכום נקודה זו, אין בסיס לטענת המערערת, שהזכות שהקנה לה החוזה עם המינהל לא הייתה "זכות משפטית".

8. עוד טוען בא-כוחה המלומד של המערערת:

"יש להדגיש כי גם המחוקק עצמו גילה באופן חד משמעי דעתו כי המבחן לקיומה של 'מכירת זכות במקרקעין' ביום הקובע לענין ערעור זה היה מבחן הזכויות המשפטיות ולא מבחן המהות הכלכלית או צפיות הצדדים. דבר זה עולה מתיקון שהכניס המחוקק בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15), התשמ"ד-1984, ס"ח 1121, עמ' 179. סעיף 1(1) לחוק מתקן זה הוסיף להגדרת 'זכות במקרקעין' את המלים 'לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור'. המחוקק בתיקון זה ביטל את מבחן הזכות המשפטית שנקבע על ידי הפסיקה שהובאה לעיל והגדיר את 'הזכות במקרקעין' על פי מבחן המהות הכלכלית. מבחן המהות הכלכלית נכנס לתקפו, איפא, רק עם כניסתו לתוקף של התיקון כאמור - ביום 11.7.84 - שהוא מאוחר לאירוע נשוא ערעור זה. מה שהמשיב מנסה לעשות בתיק זה הוא להחיל את הדין החדש, שכדי להשיגו נזקק לתיקון בחוק, בתקופה ששרר הדין הישן".

כפי שכבר צוין, טענה זו מתייחסת למונח "זכות במקרקעין", שאכן הורחב עם התיקון הנ"ל בחוק. אולם, המס במקרה דנן הוטל על הזכות להעניק זכות במקרקעין, כאמור, ולכן טענה זו אינה מוסיפה או גורעת.

9. אומר ד"ר א' נמדר, בספרו דיני מסים [מיסוי מקרקעין] מס שבח ומס רכישה (חושן למשפט, תשמ"ו): 48:

"המקרה המצוי ביותר העונה על דרישת פיסקה (3) הינו כשניתן לקבלן זכות לבנות על קרקע של הבעלים והוא מקבל גם את הזכות להפנות לבעלים את הקונים הרצויים לו".

כך גם נפסק בעמ"ש (י-ם) 114/68 [11].

מקום שקבלן מקבל זכות בלעדית להפנות משתכנים לבעל הקרקע, זכותו

זו חייבת במס רכישה, אף אם לבעל המקרקעין שמורה זכות לסרב למשתכנים שמופנים אליו.

10. אין לקבל גם את טענות המערערת, המבקשת להתבסס על הפרשנות המקובלת

של חוקי מס. על-פי טענה זו יש לפרש דברי חוק שעניינם הטלת מסים פירוש מצמצם - ולהטיל מס על האזרח רק מקום שלשון החוק היא ברורה וחד-משמעית (בג"צ 34/50 [6], בעמ' 911, וכן ע"א 364/85 (בר"ע 41/80 [7], בעמ' 581-582).

חוקי מס מתפרשים על-פי מטרת החקיקה, היינו, מבין כל הפרשנויות החלופיות האפשריות נבחר זו המגשימה את מטרת החוק. מובן, שאם לשון החוק נשארת סתומה לאחר הבחינה הפרשנית המילולית-תכליתית, ולא עולה מטרה תחיקתית מסתברת, מן הראוי להימנע מפגיעה בחירות הקניין ומהטלת מס (ע"א 165/82 [8]).

כאשר לשון החוק היא ברורה, יש להטיל מס על-פי החוק, וזהו המקרה שלפנינו, וזאת גם אחרי שהייתי נכון לאמץ פירוש המקל עם הנישום היינו, שיש להטיל מס רק בגין זכויות משפטיות.

הייתי דוחה את הערעור ומחייב את המערערת בהוצאותיו של המשיב בלוויית הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל בסכום של 2,500 שקלים חדשים.

השופט ד' לוי: אני מסכים.

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא.

ניתן היום, ו' בטבת תשמ"ז (7.1.87).

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

א מנהל מס שבח מקרקעין
נגד
חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ

בית־המשפט העליון בשבתו כבית־משפט לערעורים אזרחיים

[29.11.2001]

לפני הנשיא א' ברק והשופטים ט' שטרסברג־כהן, י' אנגלרד

ה הערעור עוסק בשאלת מיסוי עיסקה בין מינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) לבין חוכר חקלאי בעקבות שינוי ייעוד הקרקע המוחכרת, שבה מקבל החוכר זכות לנצל את הקרקע על־פי ייעודה החדש. השאלה המתעוררת היא אם עיסקת שינוי הייעוד היא בגדר "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות ביטוי זה [בחוק מיסוי מקרקעין \(שבח, מכירה ורכישה\)](#), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק או חוק מיסוי מקרקעין), שאז משליך הדבר על חבותו של החוכר במס שבח מקרקעין בהעברת הזכויות בקרקע לצדדים שלישיים.

בית־המשפט העליון פסק:

א. (1) הגישה המושגית המתמקדת במושג "זכות במקרקעין" (שלפיה זכות זו היא או בעלות או חכירה, ולכן מבחינה מושגית, החכירה לא השתנתה לאחר עיסקת שינוי הייעוד גם אם דרכי הניצול של הקרקע השתנו), אינה תואמת את המהות הכלכלית של עיסקת שינוי הייעוד. ההוכחה היא שהחוכר שילם תמורה ניכרת למחכיר על אפשרות הניצול החדש ועשה רווח ניכר במכירת "זכויותיו" החדשות לצד שלישי. יצירת פער כה בולט בין המסגרת המושגית לבין המהות הכלכלית מעוררת ספק בנכונות הגישה כולה (891ב – ד).

ב. (2) ההתבססות על מושג "מכירת זכות במקרקעין" אינה מביאה כלל למסקנה הנוגדת את המהות הכלכלית של העיסקה. גם אם תזוהה הזכות במקרקעין עם זכות החכירה שניתנה לחוכר בהסכם המקורי, אין להסיק את המסקנה כי עיסקת שינוי הייעוד לא הוסיפה זכויות כלשהן לחוכר. על־פי ההגדרה המצויה בסעיף 3 [לחוק המקרקעין](#), תשכ"ט-1969, החכירה כוללת שני מרכיבים: החזקה במקרקעין ושימוש במקרקעין. מכאן, כי שינוי במרכיב השימוש משנה גם את מהותה של זכות החכירה. אם שינוי השימוש נערך מכוח הסכם בין המחכיר לחוכר, הרי עיסקה זו כשלעצמה היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין" כמשמעות מושג זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#). הרחבת סוגי השימוש בקרקע המוחכרת היא עיסקת מכירה בזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק, וזאת בשל שינוי מהותה של החכירה הקיימת (891ד – ו).

- (3) השוואת המעמד בין עיסקת שינוי ייעוד בקרקע מוכרת לבין שינוי ייעוד בקרקע פרטית אינה תופסת. עצם שינוי הייעוד על-ידי רשויות התכנון, אין לראות בו עיסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות בהסכם מיוחד. אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית (1892 – ז).
- ב. (1) בעניין דנן חוזה החכירה החקלאי המקורי העניק למשיבה זכות להחזיק בקרקע ולעשות בה שימוש חקלאי בלבד. על-ידי עיסקת שינוי הייעוד עם המינהל נערכה חכירה חדשה, שבאמצעותה הוענקה למשיבה הזכות להחזיק בקרקע ולפתח בה שכונת מגורים. החלפת סוג החכירה שינתה את מהות הזכות במקרקעין. חוזה הפיתוח הגדיל את "אגד הזכויות" שבידי המשיבה. חוזה הפיתוח אינו מצטמצם לתוספת זכויות בנייה, אלא הוא מעניק לחוכר זכויות מקיפות יותר לפיתוחה של הקרקע. בכך עיסקת שינוי הייעוד משנה את תכלית החכירה ומתכונתה (1891 – א892).
- (2) בחוזה הפיתוח שנחתם בין המינהל לבין המשיבה מדובר בחכירה חדשה ואין בו זכר לחוזה החכירה החקלאי המקורי. בנוסף, החכירה מותנית בעמידה בתנאי חוזה הפיתוח. מכאן, שחוזה החכירה החקלאי עבר מן העולם, שכן על-פי אותו חוזה היסטורי, הייתה למשיבה זכות חכירה עד שנת 2004, בתוספת אופציה. עם ההתקשרות בחוזה הפיתוח זכות החכירה במתכונתה המקורית אינה קיימת עוד, תקופת החכירה השתנתה, והכול תלוי כעת בעמידה בדרישות הפיתוח. אין מדובר בשינוי טכני-פורמאלי בלבד, אלא בהתקשרות בעיסקה מהותית חדשה (893ב, ד).
- (3) עיסקת שינוי הייעוד היא בבחינת מכירה של זכות במקרקעין, כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין, בין המינהל לבין החוכר. לכן עיסקה זו מחייבת את החוכר בתשלום מס רכישה. כמו כן במקרה של מכירת זכות זו לצד שלישי יש לערוך את חישוב מס השבח בהתאם לגישת שלטונות המס (1893 – א894).

חוקי יסוד שאוזכרו:

– חוק-יסוד: השפיטה, סעיף 20(ב).

חקיקה ראשית שאוזכרה:

– חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, סעיפים 1 (המונחים "מכירה", "זכות במקרקעין"), 6(א), 9(א), 47 (המונח "יתרת שווי רכישה"), 48א(א), 48ד(ד).

– חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, סעיף 3.

חקיקת משנה שאוזכרה:

א – [תקנות סדר הדין האזרחי](#), תשמ"ד-1984, [תקנה 513](#).

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

ר [1] [ע"א 1550/94](#) חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – תל-אביב (לא פורסם).

פסקי-דין של ועדות הערר לפי [חוק מיסוי מקרקעין \(שבת, מכירה ורכישה\)](#), תשכ"ג-1963 שאוזכרו:

ג [2] [עמ"ש \(ת"א\) 292/92](#) חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א כב 145.

ד [3] [עמ"ש \(ת"א\) 980/88](#) יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יט 458.

פסקי-דין אמריקניים שאוזכרו:

[4] *Mitsui Fudosan v. County of Los Angeles* 219 Cal. App. 3d 525 (1990).

ה ספרים ישראליים שאוזכרו:

[5] י' הדרי מיסוי מקרקעין (מהדורה 2, כרך א, תש"ס).

[6] ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (תש"ן).

ו [7] א' נמדר מס שבח מקרקעין [בסיס המס] (מהדורה 3, תשנ"ח).

[8] א' נמדר שינוי יעוד בקרקע חקלאית (תשנ"ו).

מאמרים ישראליים שאוזכרו:

ז [9] א' אלטר "שינוי יעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות (או תעשייה) לבנייה למגורים – האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין' לענין [חוק מס שבח מקרקעין](#)" מיסים 42 / 41 (1993) א-1.

[10] ז' שרון "שינוי ייעוד וזכויות בניה: האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין'" מיסים 27 / 26 (1994) א-27.

[11] ג' קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" מיסים יב6 / 66 (1998) א-83.

[12] מ' מזרחי, מ' הר-שמש "עיסקאות מינהל מקרקעי ישראל – היבטי מיסוי" מיסים יד4 / 41 (2000) א-15.

[13] ד' מאור "תכנון מס בעסקאות מקרקעין: חלק ב – עסקאות בקרקע מינהל שיעודה שונה" מיסים טו2 / 20 (2001) א-94.

א ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח), מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע מיום 15.7.1998 בע"ש 7623/96, 7624. הערעור נתקבל.

ב עמנואל לינדר, סגן בכיר לפרקליטת המדינה – בשם המערער; משה ליפקה – בשם המשיבה.

ג פסק-דין

השופט י' אנגלרד

ד 1. הערעור שלפנינו עוסק בשאלת מיסוי עיסקה בין מינהל מקרקעי ישראל לבין חוכר חקלאי בעקבות שינוי ייעוד הקרקע המוחכרת, עיסקה שבה מקבל החוכר זכות לנצל את הקרקע על-פי ייעודה החדש (להלן נכנה אירוע זה עיסקת שינוי הייעוד). השאלה המתעוררת בערעור נוגעת לחבות במס שבח מקרקעין בעת העברת זכויותיו של החוכר בקרקע לצדדים שלישיים. סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח), מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק או חוק מיסוי מקרקעין) קובע כי "מס שבח מקרקעין... יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין" (ההדגשה שלי – י' א'). השאלה המרכזית שיש להכריע בה היא אם עיסקת שינוי הייעוד היא בגדר "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות ביטוי זה בחוק. בחוק מיסוי מקרקעין מצויות הגדרות הן של המושג "מכירה", הן של המושג "זכות במקרקעין". אביא תחילה את ההגדרות האלה בסעיף 1 לחוק:

ז "מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) "...".

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים..."

א

2. על רקע הגדרות אלה אפנה כעת לתיאור העובדות שסביבן סובב הערעור. המשיבה, חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ (להלן – חברת הדרי החוף), התקשרה ביום 29.3.1966 בחוזה חכירה עם רשות הפיתוח לחכירת שתי חלקות אדמה באשקלון, ששטחן הכולל הוא כ-264 דונם, לשם גידול מטעי פרי הדר (להלן – חוזה החכירה החקלאי). תקופת החכירה שעליה הוסכם היא 49 שנים למפרע מיום 1.5.1955 ועד ליום 1.5.2004. בחוזה החכירה ניתנה אופציה לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים, וזאת לפי תנאי החכירה שיהיו נהוגים בחכירת אדמות הקרן הקיימת לגבי קרקעות חקלאיות בלתי נטועות. ואלה הוראות חוזה החכירה החקלאי החשובות לענייננו:

ב

ג

ד

1. "הרשות מוסרת לחוכר והחוכר מקבל מהרשות בחכירה את הנכסים המוחכרים והמתוארים בפרוטרוט ב'רשימה' שאחרי סעיפי החוזה הנוכחי למטרת החזקתם, עיבודם וניהולם של מטעי פרי הדר, אסור יהיה לחוכר להשתמש בנכסים המוחכרים למטרה אחרת אולם, בהסכמת הרשות בכתב יוכל החוכר לשנות את העבוד ולהשתמש בקרקע למטרה חקלאית אחרת, לשם ביצוע מטרות החכירה יהיה החוכר רשאי לכרות בורות ובארות מים בקרקע ולהשתמש במים... לצרכי השקאה, להקים עליה מבנים הדרושים במישרין לצרכי נהול פרדסים (לבנות מגורים לשומרי הפרדסים), לסדר ביוב וגדרות, לסלול בתחומה דרכים, לחפור תעלות, להניח צנורות, למתוח חוטים, לסדר אינסטלציה ולבצע כל פעולה אחרת בקרקע שיש בה כדי לקדם את מטרות החכירה האמורה.

ה

ו

ז

2. החוכר מתחייב לקיים ולעבד את המטעים הכלולים בנכסים המוחכרים ולהמשיך בעבוד זה במשך כל תקופת [!] מיום החכירה, אלא אם תתקבל הסכמת הרשות מראש ובכתב לשנוי העבוד והחלפתו בצורת נצול חקלאי אחרת.

3. לחוכר הזכות לבנות על הקרקע הכלולה בנכסים המוחכרים מבנים שונים מאלה שזכרו [בסעיף 1](#) לעיל – רק בהסכמת הרשות בכתב ומראש.

...

- א 7. במשך תקופת החכירה יהיה החוכר רשאי להשתמש בנכסים המוחכרים ולעשות בהם כאדם העושה בתוך שלו; אולם עליו להשתמש בזכויותיו אלה אך ורק בגבולות התנאים המפורטים בחוזה החכירה הנוכחי ולמטרות המפורטות בו" (ההדגשה שלי – י' א').
- ב יצוין, כי מתוך הוראות חוזה החכירה עולה כי שינוי עיבוד הקרקע למטרה חקלאית אחרת טעון הסכמת הרשות מראש בכתב; כן מותנית בקבלת הסכמה מראש ובכתב בניית מבנים שאינם דרושים במישרין לצורכי ניהול פרדס.
- ג 3. והנה, בשנת 1992 אושרה תכנית בניין עיר 4/במ/26 (להלן – התכנית). בתכנית זו שונה ייעודם של 105 דונם מתוך החלקות המוחכרות מייעוד חקלאי לייעוד לבנייה למגורים. יצוין, כי בחוזה החכירה החקלאי של חברת הדרי החוף לא הייתה כל הוראה מפורשת בדבר שינוי הייעוד של החלקות המוחכרות ובדבר השלכותיו של שינוי מעין זה על המשך החכירה. עם זאת בהחלטה 432 של מועצת מקרקעי ישראל מיום 2.11.1989 נקבע הסדר כללי לגבי שינוי ייעוד של קרקע חקלאית מוחכרת. וזה תוכן ההחלטה 432 של המועצה:
- ה "2. במקרים בהם שונה ייעודה של קרקע חקלאית המוחכרת לשמוש חקלאי לתקופה של 49 שנים, לייעוד אחר, יוכל המינהל, לפי שיקול דעתו, להציע לחוכר לפעול באחת משתי הדרכים הבאות:
- ו א. להחזיר למינהל את הקרקע ששונה ייעודה כאמור, ותמורת זאת ישלם המינהל לחוכר 25 אחוזים מערך הקרקע שהחזרה למינהל לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש, בתוספת שווי השקעות החוכר באותה קרקע, על פי קביעת ועדת הפיזיויים, בתנאי שסך שני הסכומים הנ"ל לא יעלה על 40 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש.
- ז היטל ההשבחה שיחול בגין שנוי הייעוד האמור לא ישולם על ידי החוכר.
- ב. לנצל את הקרקע בהתאם לייעוד החדש, בתנאי שישלם למינהל 51 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש בנכוי שווי השקעות החוכר באותה קרקע, על פי קביעת ועדת הפיזיויים, בתנאי שסכום הפיזיויים לא יעלה על 20 אחוזים מערך הקרקע, לפי שומת השמאי הממשלתי, בהתאם לייעוד החדש. הסכום ששולם ייחשב כאילו שולמו דמי חכירה שנתיים מהוונים בתשלום חד פעמי בשעור של 91 אחוזים מערך הקרקע.

היטל ההשבחה שיחול בגין שנוי הייעוד האמור ישולם על ידי החוכר".

א 4. ואמנם, בעקבות אישור התכנית לשינוי ייעוד פנתה חברת הדרי החוף ביום 29.3.1992 למינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) בבקשה להחיל עליה את סעיף 2.ב. להחלטה 432, דהיינו לאפשר לה להקים בעצמה פרויקט בנייה בקרקע. הנהלת המינהל החליטה ביום 3.5.1992 לנהל עם חברת הדרי החוף משא ומתן בדבר ניצול הקרקע בייעודה החדש. לפני שהמשא ומתן החל קיבלה מועצת מקרקעי ישראל ביום 11.5.1992 החלטה בעניין שינוי ייעוד, שבאה להחליף את ההחלטה 432, הלוא היא החלטה 533. בהחלטה החדשה נקבע כי במקרה של שינוי ייעוד של קרקע מוחכרת:

ג "רשאי המינהל לפי שקול דעתו ובהתאם לצרכיו לפעול לפי אחת מן החלופות הבאות:

א. (1) ליתן לחוכר פיצוי כספי בעד ביטול החוזה והשבחת הקרקע לידיו...

ד ...

ה ב. (1) לאפשר לחוכר או לאחר מטעמו לחכור את הקרקע ששונה ייעודה כאמור בסעיף 2, כולה או חלקה, לפי שקול דעת המינהל, למטרת שמוש לפי הייעוד החדש, ללא מכרז, תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים בשעור 51 אחוזים משווי הקרקע לפי ייעודה החדש, כפי שייקבע על ידי השמאי הממשלתי, וייחתם חוזה חכירה מהוון (91 אחוזים) כמקובל במינהל...

ו ג. למען הסר ספק, אין בהחלטה זו כדי לפגוע בזכות המינהל להמשיך את קיומו של החוזה למרות שינוי הייעוד, ואין בה כדי לפגוע בזכויות החוכר לפי החוזה".

ז 5. לאחר חודשים מספר הוחלט במינהל להיענות, עקרונית, על יסוד החלטה 533, לפנייתה של חברת הדרי החוף לאפשר לה להקים פרויקט בנייה בקרקע. ברוח זו הודיע המינהל לחברת הדרי החוף ביום 6.8.1992, כדלהלן:

"בהמשך לפגישה שנערכה במשרדנו נדון הנושא בהנהלת המינהל ביום 26.7.1992 וסוכם כדלקמן:

א. לאשר למחוז לערוך עיסקה עם החברה עפ"י החלטת המועצה מס 533 (העתק מצ"ל) קרי תשלום בשעור 51% מהמחיר הנהוג במקום.

ב. תוקף ההחלטה עד 26.10.1992.

ג. חוזה החכירה עם החברה יתוקן בהתאם וכן יוכנס בו סעיף כי על החברה לעבד את השטח הנותר על [!] תנאי החוזה בתוך 12 חודשים".

א

בהודעה התבקשה חברת הדרי החוף לתת את הסכמתה לעיסקה. המגעים בין המינהל לחברת הדרי החוף נמשכו עוד זמן מה, עד שביום 13.6.1993 אישר המינהל לחברת הדרי החוף "עסקת שינוי ניצול ו/או יעוד – חתימת הסכם פיתוח לחכירה".

ר

6. בהודעה בדבר האישור לעיסקה שנשלחה לחברה ביום 23.6.1993 נאמר:

ג

"הננו להודיעך כי בישיבתו ביום 13/6/93 (להלן – המועד הקובע) אישר מינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) את בקשתך בדבר שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע הידועה כ: גוש 1466... למטרת בניה עצמית, בכפוף לאמור בהודעה זו.

ד

פרטי העיסקה ותנאיה ייקבעו בהסכם הפיתוח (להלן – ההסכם) שיומצא לך על-ידי המינהל, וכל עוד לא יחתם ההסכם ע"י כל הצדדים ייחשבו כל מגעיך עם המינהל בגין שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת ההסכם.

ה

ערך הקרקע למועד הקובע נקבע לסך של 3,324,194.59 שקלים חדשים + מע"מ, ודמי החכירה יתבססו עליו. ביצוע העסקה עפ"י ערך זה מותנה בסיום בניה תוך 24 חודש מיום אישור העסקה".

ו

7. להודעה הנזכרת צורפה הודעה נוספת, בזו הלשון:

ז

"מנהל מס שבח מקרקעין ביקש להודיעך את ההודעה הבאה:

מדינת ישראל/האוצר

אגף מס הכנסה ומס רכוש

אזרח נכבד,

הריני להביא לתשומת לבך כי בהתאם לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, יום אישור העסקה בידי מינהל מקרקעי ישראל נחשב כיום המכירה. לפיכך אם תבצע העסקה, יהיה מועד לתשלום מס רכישה תוך 50 יום מיום אישור העסקה".

8. בעקבות אישור העיסקה לשינוי ייעוד נחתם ביום 6.9.1993 חוזה פיתוח בין חברת הדרי החוף לבין המינהל (להלן – חוזה הפיתוח) לתקופה של 59 חודשים, עד 1.6.1998. על-פי חוזה הפיתוח הועמדו לרשות חברת הדרי החוף 128 מגרשים לבנייה למגורים בשטח שייעודו שונה, וזאת לשם פיתוח ובניית המבנים בהתאם לתכנית. במסגרת חוזה הפיתוח חויבה חברת הדרי החוף בתשלום בסך 864,623 ש"ח, בתוספת מע"מ. בחוזה הפיתוח התחייב המינהל כי אם חברת הדרי החוף תמלא אחר כל התחייבויותיה במועדן, ייחתם עמה חוזה חכירה לתקופה של 49 שנים מיום אישור העיסקה (13.6.1993) לגבי המגרש והמבנים, והתשלום בחוזה הפיתוח ייחשב כתשלום על חשבון דמי החכירה. לחברת הדרי החוף ניתנה זכות להפנות יזמים לחתימת חוזה פיתוח ישירות עם המינהל בתקופה של עד שנתיים מיום אישור העיסקה, ללא תשלום הפרשי ערך קרקע. ביום 14.9.1993 שילמה חברת הדרי החוף את התשלום הנדרש בחוזה הפיתוח, שכונה "דמי היתר מהוונים". המינהל דיווח לרשויות המס על העיסקה וחברת הדרי החוף חויבה בגינה במס רכישה. יצוין, כי בין רשויות המס לחברת הדרי החוף נתגלעו חילוקי דעות בדבר חבות זו, חילוקי דעות אשר כפי שיצוין בהמשך, יושבו בפשרה.

9. לפני תום השנתיים מיום אישור העיסקה, ביום 18.5.1995, התקשרה חברת הדרי החוף בחוזה עם חברת אחים עשור בע"מ (להלן – חברת עשור) להעברת זכויותיה ב-23 מגרשים לבנייה תמורת כחצי מיליון דולר. ביום 1.6.1995 התקשרה חברת הדרי החוף בעיסקת קומביניציה עם חברת אלעזרא יוזמה והשקעות בע"מ (להלן – חברת אלעזרא). על-פי עיסקת הקומביניציה, תקבל חברת אלעזרא 40 מגרשים, ובתמורה תבנה חברת אלעזרא עבור חברת הדרי החוף יחידות למגורים ב-14 מגרשים נוספים מתוך הפרויקט. רשויות מס שבח העמידו את שווי המכירה במסגרת עיסקת הקומביניציה על סך של 871,800 דולר. מאחר ששני חוזי המכר נחתמו תוך שנתיים מיום אישור העיסקה לשינוי ייעוד, יכלה חברת הדרי החוף להפנות את הרוכשות לחתימת חוזה פיתוח ישירות עם המינהל.

10. לשם שלמות התמונה יצוין, כי לעיסקאות עם חברת עשור ועם חברת אלעזרא קדמה עיסקה נוספת, ובה מכרה חברת הדרי החוף את זכויותיה ב-51 מגרשים נוספים לבנייה לצד שלישי אחר. בקשר לעיסקה זו התעוררו חילוקי דעות בין חברת הדרי החוף לבין רשויות מיסוי מקרקעין, וביום 9.5.1995 נחתם ביניהן הסכם פשרה. נראה, כי במסגרת הסכם פשרה זה שילמה חברת הדרי החוף מס רכישה על מכלול הזכויות שנרכשו במסגרת חוזה הפיתוח עם המינהל. אולם כאשר לחישוב מס השבח בגין מכירת הזכויות לחברת עשור ולחברת אלעזרא, נתגלעו חילוקי דעות בין רשויות המס לבין חברת הדרי החוף. חילוקי דעות אלה הם המושא של ערעור זה.

11. אבהיר תחילה את נקודת המוצא של חישוב מס השבח מטעם רשויות המס. בעיני רשויות המס, הזכויות בקרקע נרכשו על-ידי חברת הדרי החוף בשני מועדים: תחילה, דהיינו בשנת 1955, רכשה חברת הדרי החוף זכות חכירה לשימוש חקלאי ל-49 שנים עם אופציה להארכה. זכויות הפיתוח שנוצרו כתוצאה משינוי ייעוד הקרקע נרכשו על-ידי חברת הדרי החוף עם חתימת חוזה הפיתוח, דהיינו בשנת 1993. החישוב המדויק של מס שבח נערך בצורה הזו: ראשית, מאחר שמדובר בזכות חכירה בלבד, שווייה של זכות זו הוא 91% משווייה של הבעלות המלאה על הקרקע. שנית, לשיטתן של רשויות מס שבח, זכויות החכירה המקוריות, דהיינו החכירה משנת 1955, מהוות 40% משווי הזכויות בקרקע לפי ייעודה החדש. התוצאה היא כי עובר לעיסקת שינוי הייעוד מצויים בידיו של החוכר 40% מתוך 91% משווי הקרקע, שהם כ-44% ממכלול הזכויות שבידי החוכר. זכויות הפיתוח מהוות אפוא 51% מתוך 91% משווי הקרקע, שהם כ-56% ממכלול הזכויות שבידי החוכר. שלישיית, בשל ההפרש במועדים של רכישת הזכויות השונות גובה מס השבח משתנה: המס על מכירתה בשנת 1995 של הזכות שנרכשה בשנת 1955 הוא 19% (סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין), ואילו מס השבח על הזכות שנרכשה בשנת 1993 הוא 36% על השבח הריאלי, ונוסף על כך עד 10% על השבח האינפלציוני (סעיף 48א(א) לחוק).

12. יצוין, כי גישתן של רשויות המס יוצאת מן ההנחה, כי חוזה הפיתוח משנת 1993 הקנה לחברת הדרי החוף זכויות חדשות בקרקע. לפי תפיסתן, עיסקת שינוי הייעוד שנערכה במסגרת חוזה הפיתוח היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין", במובן הוראת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. על הנחה זו חולקת חברת הדרי החוף. לטענתה, שאותה העלתה בהשגות על שומות מס השבח שנקבעו בקשר לעיסקאות עם חברת עשור ועם חברת אלעזרא, עיסקת שינוי הייעוד אינה בבחינת עיסקה חדשה, אלא תיקון של חוזה החכירה החקלאי. לפי גירסתה, לא נרכשו על-ידיה במסגרת חוזה הפיתוח זכויות חדשות שלא היו בידה מלפנים. משנדחו השגותיה הגישה חברת הדרי החוף ערר לוועדת הערר ליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע. ועדת הערר, בראשות השופט ג' גלעדי, קיבלה את הערר והורתה למנהל מס שבח להוציא לחברת הדרי החוף שומות חדשות על בסיס ההנחה שכל הזכויות בקרקע נרכשו בשנת 1955.

13. ועדת הערר הייתה מודעת יפה לעובדה כי הפתרון בסוגיה זו שנוי במחלוקת בין המלומדים. כן הייתה ועדת הערר ערה לכך כי בפסיקתן של ועדות ערר אומצה הגישה שראתה בעיסקות שינוי הייעוד משום אירוע מס לצורך מס רכישה ומס שבח. יתרה מזו, ועדת הערר יצאה מן ההנחה כי טרם נפסקה הלכה בסוגיה זו בבית-המשפט העליון וכי משום כך עליה "לחרוש בקרקע בתולה" (עמ' 5 ועמ' 14 לפסק-הדין). נראה, כי בהנחה אחרונה זו נעלם מעיני ועדת הערר פסק-דינו של בית-משפט זה בפרשת ע"א

השופט י' אנגלרד

פ"ד נו(1) 877

[1550/94](#) חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – תל אביב [1]. ואמנם, בפרשה זו אימץ בית-משפט זה במלואה את הנמקתו של השופט א' הומינר בעמ"ש (ת"א) [292/92](#) חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (להלן – פרשת הבונה [2]).

א

14. בפרשת הבונה [2] חכרה חברת הבונה בשנת 1940 קרקע שיועדה לבית ספר ולמגרש כדורסל. חוזה החכירה למטרות אלה חודש בשנת 1988. ביוני 1990 אישר המינהל את בקשת חברת הבונה לשינוי ייעוד וניצול הקרקע למגורים, והחברה חויבה בתשלום דמי היתר בסך 4 מיליוני ש"ח. כעבור חודש מכרה חברת הבונה את זכויותיה בקרקע לחברת סימדע בע"מ תמורת כ-9 מיליוני ש"ח. כחלק מתשלום התמורה התחייבה חברת סימדע לשלם את דמי ההיתר בגין שינוי הייעוד. בסמוך להסכם זה נחתם חוזה פיתוח בין חברת סימדע לבין המינהל בקשר לקרקע האמורה. בין חברת הבונה לבין רשויות המס נתגלעה מחלוקת בדבר חבות מס הרכישה בגין דמי ההיתר ששולמו על-ידי חברת סימדע למינהל. חברת הבונה טענה – בדומה לחברת הדרי החוף לפנינו – כי אין לראות בזכויות לבנייה נוספת ולשינוי ייעוד במקרקעין משום "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק ומשום כך פטורה היא מתשלום מס רכישה.

ב

ג

ד

15. ועדת הערר בפרשת הבונה [2] דחתה, כאמור, את טענת החברה לאחר סקירה ממצה של הפסיקה. בפסק-הדין (שם [2], בעמ' 147) מביא השופט הומינר במלואם דברים שאמר בפרשת עמ"ש (ת"א) [980/88](#) יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין [3], ואלה הם:

ה

"אם נבחון את הדברים כפשוטם, הרי המהות האמיתית של העסקה העומדת מאחורי תשלום דמי ההיתר למינהל בגין שינוי ייעוד ו/או ניצול, הנה הענקת זכויות בניה נוספות בנכס, שהינן בגדר טובת הנאה הנופלת במסגרת 'זכות במקרקעין', כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין; משמע, המדובר במכירה של זכות במקרקעין מהמינהל לרוכשים, שהנם החוכר הרשום (המוכרים) והעורר".

ו

ז

ובהמשך (בעמ' 148):

"...אנו יודעים, כי מקום שבו משתלמים דמי היתר בגין שינוי ייעוד ו/או ניצול, הרי המינהל רואה בזאת עסקה חדשה, אשר בעקבותיה הוא מתקשר בהסכם חכירה חדש; הווה אומר מוענקת בענייננו, זכות חכירה חדשה, שהיא לבטח נופלת בגדר 'זכות במקרקעין' כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס

שבח מקרקעין, ומכירת זכות כזאת ע"י המינהל חייבת בתשלום מס רכישה ומס שבח (מן המס האחרון פטור המינהל)...".

א

השופט הומינר מעיר כי דברים אלה יאים גם לעניין העומד לפניו בפרשת הבונה [2], והוא מסכם (שם [2], שם):

ב

"...שינוי יעוד שהתבטא בהענקת זכויות בניה נוספות, יש לראותו בגדר הענקת זכות במקרקעין לצורך החוק (ראה פסק דין דובדבני הנ"ל), קל וחומר בענייננו, שבו מדובר בפירוש בשינוי מטרת החכירה מבית ספר ומגרש ספורט למגורים.

ג

לא זו אף זו: משמעותו של שינוי היעוד האמור וחתימת חוזה הפיתוח בעקבותיו היא למעשה חתימת חוזה חכירה חדש, שהרי דמי ההיתר שולמו למינהל עבור שימוש בחלקות ליעוד שונה מזה שהן שימשו על פי תנאי החכירה המקורית ולבניה נוספת".

ד

16. כאמור, בדחותו את הערעור על פסק-הדין של ועדת הערר בפרשת הבונה [2] אימץ בית-משפט זה את מסקנתה של הוועדה, על נימוקיה (ע"א 1550/94 הנ"ל [1]). פסק-דינו של בית-משפט זה הוא קצר ואביאו במלואו:

ה

"נחה דעתנו שעקב הסכמת מינהל מקרקעי ישראל, ושינוי היעוד לניצול החלקות למגורים, הגדילה המערערת את אגד זכויות הקנין שברשותה, וממילא היא העבירה לחברת סימדע בע"מ זכות במקרקעין הכוללת את אגד הזכויות המוגדל; אף עמדת המשיב לגבי המהות האמיתית של העסקה שנערכה בין המערער לבין החברה האמורה מקובלת עלינו.

ו

דעתנו היא כי הדין עם ועדת הערר בנימוקיה המשפטיים, ולפיכך אנו דוחים את הערעור".

ז

נמצא כי בניגוד להנחתה של ועדת הערר בענייננו, יצאה הלכה מלפני בית-משפט זה ברוח גישתו של מנהל מס שבח. אין אנו נקראים אפוא "לחרוש בקרקע בתולה", אלא נדרשים אנו לשנות הלכה שנפסקה בבית-משפט זה. כידוע, אין הלכה שנפסקה בבית-משפט הזה מחייבת אותו ורשאי הוא לסטות ממנה (סעיף 20(ב) לחוק-יסוד: השפיטה), עם זאת לשם שינוי ההלכה חייבים להתקיים נימוקים בעלי משקל המטים את הכף לביטול ההלכה הקיימת. האם יש בנימוקיה של ועדת הערר כדי לשנות את ההלכה שנפסקה בע"א 1550/94 הנ"ל [1]?

17. לב הבעיה הוא אם עיסקת שינוי הייעוד היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין", כמשמעות מושג זה **בחוק מיסוי מקרקעין**. יצוין, כי המושג של "מכירת זכות במקרקעין" משמש כבסיס לשני סוגי מס שבהם עוסק החוק, והם: מס רכישה ומס שבח מקרקעין. במסגרת מס רכישה, עצם מכירת הזכות מטילה על הרוכש מס רכישה (**סעיף 9(א)** לחוק). במקרה של מס שבח, החבות נמדדת לפי הסכום שבו עולה שווי המכירה של הזכות במקרקעין על "יתרת שווי רכישה", כהגדרתה **בסעיף 47** לחוק. מתוך הקשר הדברים נראה כי הרכישה שמדובר בה במסגרת מס השבח היא המכירה (הקודמת) של הזכות שבאמצעותה נרכשה הזכות הנמכרת כעת. נמצא, כי המושג של "מכירת זכות במקרקעין" זהה בשני סוגי המס.

18. על רקע זה אבחן כעת את נימוקיה של ועדת הערר שהביאו אותה למסקנה כי עיסקת שינוי הייעוד אינה בבחינת "מכירת זכות במקרקעין" הן לצורך מס שבח, הן לצורך מס רכישה. יצוין בהקשר זה, כי בפרשת הבונה [2] היה מדובר במס רכישה. נקודת המוצא של ועדת הערר מושא הערעור שלפנינו היא כי עצם שינוי ייעוד המקרקעין אינו יכול להיחשב כ"מכירה" על-פי לשון החוק, ועל-כן איננו אירוע מס מבחינת **חוק מיסוי מקרקעין** המאפשר לדרוש תשלום מס רכישה. בהקשר זה מעירה הוועדה, כי "גם על פי הדין הכללי, אף משפטן לא היה מכנה כ'מכירה', מצב, שבו חוכר, בתוך תקופת החכירה, זכה, ששונה הייעוד לגבי האדמה שבחזקתו, וכתוצאה מכך שוויה עלה" (עמ' 8 לפסק-הדין). הוועדה קובעת כי "המבחן הנכון, כדי לבחון אם היתה מכירה לפי החוק, הוא, האם הקונה זכה בזכות משפטית, על פי ההסכם, זכות שלא היתה לו לפני ההסכם" (עמ' 9 לפסק-הדין). המסקנה של הוועדה היא כי:

"במקרה הנוכחי, שינוי הייעוד ותשלום דמי החכירה המהוונים, לא העניקו ל[חברת הדרי החוף] זכות משפטית חדשה, שלא הייתה לה לפני כן. מיום 1.5.55, היתה ל[חברת הדרי החוף] זכות חכירה לגבי אותם מקרקעין, וזכות זו היתה רשומה בלשכת רישום המקרקעין (ראה הנספחים להודעת הערעור). אותה זכות משפטית נשארה ל[חברת הדרי החוף] גם לאחר התשלום למינהל. הזכות המשפטית (חכירת מקרקעין) לא שונתה. השוני היחיד, הוא, תלוי באופן השימוש במקרקעין, שכן תחילה, השימוש היה מותר רק לצרכי חקלאות ולאחר מכן, הותרה גם בניה. אולם, שינוי באופן השימוש, קשור לתנאים החוזיים בין הצדדים ולא לשינויים בזכות המשפטית לגבי המקרקעין" (עמ' 10 לפסק-הדין).

והוועדה אומרת בהמשך:

א "גם כאשר נחתם הסכם הפיתוח, בין המינהל ו[חברת הדרי החוף] (בעקבות תשלום דמי ההון), לא זכתה [חברת הדרי החוף] בכל זכות משפטית שלא היתה לה מקודם. גם קודם לכן, היתה לה זכות חכירה ל-49 שנים עם אופציה להאריך את החכירה לעוד 49 שנים" (עמ' 11 לפסק-הדין).

ב. בהנמקה זו מסתמכת הוועדה על דעותיהם של ד"ר א' אלתר במאמרו "שינוי יעוד חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל מחקלאות (או תעשייה) לבנייה למגורים – האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין' לענין **חוק מס שבח מקרקעין**" [9] ושל ז' שרון במאמרו "שינוי ייעוד וזכויות בניה: האם בגדר 'מכירת זכות במקרקעין'" [10]. על רקע דעות אלה מסכמת הוועדה את מסקנתה בדברים האלה:

ט "סיכומו של דבר, לאור נוסח החוק, כפי שהוא, לא ניתן, לדעתנו, לפרש תוספת אחווי בניה, או אפילו חוזה פיתוח, שאינו מעניק זכות חכירה מעבר לחכירה המקורית, אלא רק רשות לפתח את הקרקע המוחכרת, כרכישת זכויות במקרקעין לפי החוק. אם המחוקק היה רוצה לכלול גם עובדות אלה, כאירוע מס, היה צריך לומר זאת במפורש" (עמ' 11 לפסק-הדין).

ה ובהמשך:

ו "אין אנו רשאים להוסיף מיוזמתנו, זכויות במקרקעין, שאינן נובעות מלשון החוק או מתכלית החקיקה. בשנת 1993, לא חל כל שינוי בזכויות [חברת הדרי החוף] במקרקעין. במקרה הנוכחי, החזיקה [חברת הדרי החוף] ברציפות במקרקעין, משנת 1955 ועד למכירתם" (עמ' 13 לפסק-הדין).

ז. לשם שלמות התמונה אציין, כי מאז מתן פסק-הדין של ועדת הערר נתווספה ספרות משפטית העוסקת בסוגיה הנדונה: י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א) [5], עמ' 194-200, 315-322; ג' קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס" [11]; מ' מזרחי, מ' הר-שמש "עיסקאות מינהל מקרקעי ישראל – היבטי מיסוי" [12]; ד' מאור "תכנון מס בעסקאות מקרקעין: חלק ב – עסקאות בקרקע מינהל שייעודה שונה" [13]. העיון בחיבורים הדנים בסוגיה מצביע על כך שהמחלוקת בין המלומדים נמשכת. יש התומכים בגישה שנתקבלה בפרשת הבונה [2], יש התומכים בגישה ועדת הערר מושא הערעור לפנינו ויש שעמדתם נחרצת פחות לכאן או לכאן.

ח. לפני שאכנס לעובי הקורה, כמה הערות מקדימות. ביסודה, המחלוקת נוגעת למתח האופייני בסוגיות המס בין העולם של מושגי המשפט המסורתיים לבין המהות הכלכלית של עיסקאות. אחת התוצאות של מתח זה היא כי לעתים חקיקת המיסוי סוטה

במודע מן המושגיות המסורתית של מוסדות משפט. כך, למשל, המושג מכר או מכירה בהקשר המיסוי אינו תואם את המושג המקביל המסורתי במשפט הפרטי. גם החקיקה הנדונה יכולה לשמש כדוגמה לתופעה הזו. תופעה אחרת של מתח זה היא המאמץ המתמיד לחיסכון במס על-ידי תכנון מס. בהקשר זה הניסיון של הנישום הוא להקטין את חבות המס על-ידי השימוש במושגי המשפט המסורתיים. אחד האמצעים המצויים בידי שלטונות המס כדי לתת מהלכים למהות הכלכלית של העסקה הוא ההוראות האנטי-תכנוניות המצויות בדיני המיסוי (ראה על כך ד' גליקסברג גבולות תכנון המס [6]). בסוגיה שלפנינו אחת הטענות המרכזיות של הנישום היא כי שינוי הייעוד, כשלעצמו, אינו מקנה זכות במקרקעין; זכות זו היא או בעלות או חכירה, לכן מבחינה מושגית, במקרה הנדון החכירה לא השתנתה גם אם דרכי הניצול של הקרקע השתנו.

א

ב

ג

22. על פני הדברים נראה כי הגישה המושגית המתמקדת במושג "זכות במקרקעין" אינה תואמת את המהות הכלכלית של עסקת שינוי הייעוד, וההוכחה היא שהחוכר שילם תמורה ניכרת למחכיר על אפשרות הניצול החדש ועשה רווח ניכר במכירת "זכויותיו" החדשות לצד שלישי. יצירת פער כה בולט בין המסגרת המושגית לבין המהות הכלכלית מעוררת ספק בנכונות הגישה כולה.

ד

23. יתרה מזו, לטעמי, ההתבססות על מושג "מכירת זכות במקרקעין" אינה מביאה כלל למסקנה הנוגדת את המהות הכלכלית של העסקה. גם אם נזהה את הזכות במקרקעין עם זכות החכירה שניתנה לחוכר בהסכם המקורי, אין להסיק את המסקנה כי עסקת שינוי הייעוד לא הוסיפה זכויות כלשהן לחוכר. כדי להגיע למסקנה כי הזכות לא השתנתה גורסת הגישה שאומצה על-ידי ועדת הערר כי מהותה של זכות החכירה היא זכות ההחזקה בקרקע. גרסה זו אינה עומדת בפני הביקורת. על-פי ההגדרה המצויה [בסעיף 3 לחוק המקרקעין](#), תשכ"ט-1969, החכירה כוללת שני מרכיבים: החזקה במקרקעין ושימוש במקרקעין. מכאן, כי שינוי במרכיב השימוש משנה גם את מהותה של זכות החכירה. אם, כעת, שינוי השימוש נערך מכוח הסכם בין המחכיר לחוכר, הרי עסקה זו כשלעצמה היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין" כמשמעות מושג זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#). כי הרי עובדה היא שללא ההסכם החדש שינוי השימוש היה נמנע מן החוכר. במילים אחרות, הרחבת סוגי השימוש בקרקע המוחכרת היא עסקת מכירה בזכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק, וזאת בשל שינוי מהותה של החכירה הקיימת.

ה

ו

ז

24. בענייננו חוזה החכירה החקלאי העניק לחברת הדרי החוף זכות להחזיק בקרקע ולעשות בה שימוש חקלאי בלבד. על-ידי עסקת שינוי הייעוד נערכה חכירה חדשה שבאמצעותה הוענקה לחברה הזכות להחזיק בקרקע ולפתח בה שכונת מגורים. החלפת סוג החכירה שינתה את מהות הזכות במקרקעין. כלשונו של בית-משפט זה

בע"א 1550/94 הנ"ל [1], חוזה הפיתוח הגדיל את "אגד הזכויות" שבידי חברת הדרי החוף.

א

25. יצוין, כי מדובר כאן לא רק בתוספת "אחוזי בנייה". חוזה הפיתוח אינו מצמצם לתוספת זכויות בנייה, אלא הוא מעניק לחוכר זכויות מקיפות יותר לפיתוחה של הקרקע. בכך כאמור עיסקת שינוי הייעוד משנה את תכלית החכירה ומתכונתה, לכן השאלה שלפנינו אינה אם הענקת "אחוזי בנייה" כשלעצמה היא הענקתה של "זכות במקרקעין" אם לאו. איננו עוסקים במצב שבו זכויות בנייה נמכרות מזכאי אחד לאחר במנותק מן הקרקע (לדיון בשאלה זו ראה הדרי בספרו הנ"ל [5], בעמ' 190-191. כן השווה בהקשר זה את פסק-הדין שניתן בארצות-הברית *Mitsui Fudosan v. County of Los Angeles* (1990) [4], שם נפסק כי העברה של זכויות בנייה ופיתוח מבעל מגרש אחד לבעל מגרש סמוך ממוסה כעיסקת מקרקעין). במקרה שלפנינו המצב אינו כך: חברת הדרי החוף קיבלה זכויות פיתוח עם זכות ההחזקה בקרקע. השווה א' נמדר מס שבח מקרקעין [בטיס המס] [7], בעמ' 134-135.

ב

ג

ד

26. יש בין המלומדים המשווים בין עיסקת שינוי הייעוד הנערכת בין חוכר למחכיר לבין היווצרות זכויות בנייה אצל בעל הקרקע בעקבות פעולה של רשויות התכנון. ראה: הדרי בספרו הנ"ל [5], בעמ' 197; מאור, במאמרו הנ"ל [13], בעמ' 97-98. השוואה זו מצויה ביסוד השגתם על הגישה שנתקבלה בפרשת הבונה [2]. וזאת הטענה: אם נראה במקרה הראשון של עיסקת שינוי ייעוד מכירה של זכות במקרקעין, "...הרי גם שינוי ייעוד כזה בידי בעלים [ההדגשה במקור – י' א'] של המקרקעין היה מהווה רכישה של זכות במקרקעין, בעוד שלית מאן דפליג כי מדובר בהשבחה בלבד של הזכות הקיימת" (הדרי בספרו הנ"ל [5]; ההדגשה שלי – י' א').

ה

ו

ז

27. לטעמי, השוואת המעמד בין עיסקת שינוי ייעוד בקרקע מוכרת לבין שינוי ייעוד בקרקע פרטית אינה תופסת. עצם שינוי הייעוד על-ידי רשויות התכנון אין לראות בו עיסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות בהסכם מיוחד. במילים אחרות, אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על-ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית. ראה: קריב, במאמרו הנ"ל [11], בעמ' 85-86; א' נמדר שינוי ייעוד בקרקע וקלאית [8], בעמ' 97-98. כן ראה: *Mitsui Fudosan, supra* [4], at p. 529. כך, אישור תכנית הבנייה למגורים בוועדה המחוזית, כשלעצמו, לא הקנה לחברת הדרי החוף זכות שימוש לבנייה ללא התקשרות חדשה עם המינהל.

28. גם הנוסח של החלטה 533 וחווה הפיתוח תומכים במסקנה שעסקת שינוי הייעוד היא חכירה חדשה ולא תיקון או השבחה בלבד של חכירה קודמת. על-פי החלטה 533, המינהל רשאי לאשר לחוכר לחכור את הקרקע ששונה ייעודה. מכיוון שמדובר בחכירה חדשה, הייתה לכאורה מוטלת על המינהל חובת מכרז. לכן צוין בהחלטה במפורש כי יש פטור ממכרז, דבר הבא להיטיב עם החקלאי. באשר לחווה הפיתוח, לא די בכך שמדובר בו בחכירה חדשה (ואין בו זכר לחווה החכירה החקלאי המקורי), אלא שהחכירה מותנית בעמידה בתנאי חווה הפיתוח. הדבר עולה למשל מהפתיח לחווה:

"והואיל והמינהל יהיה מוכן להחכיר ליוזם את המגרש בתנאי מוקדם ורק לאחר שהיוזם יפתח את המגרש ויבנה עליו את המבנים תוך תקופת הפיתוח כדי שישמשו למטרת ההקצאה ובתנאי שימלא את כל יתר התנאים של חווה זה".

פירוש הדבר שחווה החכירה החקלאי עבר מן העולם, שכן על-פי אותו חווה היסטורי, הייתה לחברת הדרי החוף זכות חכירה עד שנת 2004, בתוספת אופציה. עם ההתקשרות בחווה הפיתוח זכות החכירה במתכונתה המקורית אינה קיימת עוד, תקופת החכירה השתנתה, והכול תלוי כעת בעמידה בדרישות הפיתוח. בניגוד לטענת חברת הדרי החוף, אין מדובר בשינוי טכני-פורמאלי בלבד, אלא בהתקשרות בעיסקה מהותית חדשה.

29. בשולי הדברים אציין כי בספרות מועלה היבט נוסף הקיים בסוגיה הנדונה. לכאורה, עיסקת שינוי הייעוד בין החוכר למינהל היא מעין "עיסקת חליפין": חברת הדרי החוף "ויתרה" בחווה הפיתוח על זכויות החכירה החקלאיות עד לשנת 2004 ועל האופציה להארכת החכירה בתמורה לחכירה חדשה למטרת פיתוח. נמצא, כי לכאורה היה צריך למסות את העיסקה כשני אירועי מס נפרדים: האחד – ויתור מלא על זכויות החכירה החקלאיות, ויתור הממוסה כמכירת "זכות במקרקעין" מהחוכר למינהל. אירוע המס השני – רכישת מלוא זכויות החכירה לבנייה על-ידי החוכר. עיין ודוק מאור, במאמרו הנ"ל [13], בעמ' 96. טענה זו לא הועלתה על-ידי רשויות המס, ונראה כי הפרקטיקה במסגרת עיסקאות לפי החלטה 533 הייתה שלא לראות את העיסקה כשני אירועי מס. מאחר שסוגיה זו לא עמדה לדיון בפנינו, איני רוצה להביע לגביה דעה כלשהי.

30. המסקנה העולה מן האמור היא כי אין בנימוקיה של ועדת הערר כדי לסטות מן ההלכה שנפסקה בע"א 1550/94 [1]. עיסקת שינוי הייעוד היא בבחינת מכירה של

זכות במקרקעין, כמשמעות מושג זה [בחוק מיסוי מקרקעין](#), בין המינהל לבין החוכר. לכן עיסקה זו מחייבת את החוכר בתשלום מס רכישה. כמו כן במקרה של מכירת זכות זו לצד שלישי, חישוב מס השבח יש לעורכו בהתאם לגישת שלטונות המס, כמוסבר בראשית חוות-דעת זו.

אי לכך הערעור מתקבל. פסק-דינה של ועדת הערר שליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע מתבטל, והחלטותיו של מנהל מס שבח מקרקעין – מחוז באר-שבע מיום 10.6.1996 מושבות על כנן. המשיבה תשלם למערער שכר טרחת עורך-דין בסך 20,000 ש"ח והוצאות משפט על-פי [תקנה 513 לתקנות סדר הדין האזרחי](#), תשמ"ד-1984.

הנשיא א' ברק

אני מסכים.

השופטת ט' שטרסברג-כהן

אני מסכימה.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט אנגלרד.

ניתן היום, י"ד בכסלו תשס"ב (29.11.2001).

ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ
פ"ד נו(1) 877 השופט י' אנגלרד
מיני-רציו:

* מטסים – מס שבח מקרקעין – מכירה

שינוי ייעוד של קרקע חקלאית – שבמסגרתו מקבל החוכר ממינהל מקרקעי ישראל זכות לנצל את הקרקע לפי ייעודה החדש – האם בגדר "מכירת זכות במקרקעין" לצורך מס שבח.

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

ערעור אזרחי מס' 156/83

מנהל מס שבח מקרקעין

נגד

1. שלום שרבט

2. דוד עטיה

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[1.12.83]

לפני השופטים מ' בייסקי, ג' בך, א' גולדברג

חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיפים 1 (המונח "זכות במקרקעין"), 6(א)

מיני-רציו:

- * מסים – מס שבח מקרקעין – זכות במקרקעין
- * פרשנות – דין – דיני מסים
- * פרשנות – דין – כללי פרשנות
- * פרשנות – מונחים – זכות במקרקעין

הערעור נסב על השאלה, אם זכות חכירה על-פי חוזה עם מינהל מקרקעי ישראל לתקופה של 3 שנים היא בגדר "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, לאור העובדה שהמינהל נוהג להמשיך את זכות החכירה באמצעות התקשרות בחוזה חדש, לאחר תום התקופה הקבועה בחוזה החכירה.

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) ה"זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי.
- (2) כוונת מינהל מקרקעי ישראל להאריך את תקופת החכירה אינה אלא בגדר תחזית שלעתיד לבוא, שאין בה כדי ליצור כבר עתה זכות חכירה לתקופה שמעבר לחוזה, אפילו יש יסוד לסברה, כי תחזית זו תתגשם.
- ב. (1) (בעקבות צ"א 55/79 [2]) יש להקפיד על פירוש הדברים שנאמרו בחיקוק בלי להוסיף עליהם או לגרוע מהם, בלי לקרוא לתוכם דבר, שלא נאמר על-ידי המחוקק, אלא אם כן יביא הפירוש המילולי לידי תוצאה אבסורדית. במקרה כזה יש להעדיף, אם הדבר אפשרי, פירוש, המקיים את החיקוק, אף שאינו פירוש מילולי.
- (2) אין מקום להרחיב את הגדרת "זכות במקרקעין" מעבר למה שנאמר בה, כשלושנה של הגדרה זו ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים.
- (3) אפילו הייתה פרשנותה של ההגדרה מוטלת בספק, מן הדין היה לפרשה לטובת המשיבים, שכן אין לחייבם במס מספק.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 340/76 א' גרד ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא(1) 785.
[2] ע"א 55/79 אגודת הכורמים הקואופרטיבית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חדרה, פ"ד לד(3) 197.
[3] ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חיפה נ' פרוסקאואר ואח', פ"ד לד(3) 579.

הערות:

1. להינתקות מדרך הפרשנות המילולית של הוראת חוק ראה: בג"צ 151/82 בר-אילן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד לו(4) 654, והערה 2 שם; א' ברק, "על השופט כפרשן" משפטים יב (תשמ"ב-מ"ג) 248.
2. למשמעות המונח "זכות במקרקעין" בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ראה: א' רפאל ו-ד' אפרתי, "ה'זכות' וה'מכירה' לצורך מס שבח מקרקעין" עיוני משפט ב (תשל"ב-ל"ג) 419; מ' קשת, "מושג ה'זכות' בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963" הפרקליט כ"ד (תשכ"ח) 236.
ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בנצרת (יושב הראש השופט י' אברמוביץ, והחברים י' דובנוב, י' בן חיים) מיום 7.2.83 בע"פ 9/82. הערער נדחה.

ע' חסון, מנהל המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה - בשם המערער; א' ליפשיץ - בשם המשיבים.

פסק-דין

השופט א' גולדברג: 1. המנוח ראובן שליאר (להלן - המנוח) היה בעליו של משק חקלאי במושב "מגדל" וחבר באגודה השיתופית החקלאית של המושב (להלן - האגודה). חלק מן הקרקעות שבמשקו היו בבעלותו הרשומה של המנוח, וחלקן הוחכרו לו בחכירה הרשומה באגודה על שמו (להלן - הקרקע המוחכרת).
ביום 6.4.81 נערך חוזה מכר בין עיזבון המנוח ואלמנת המנוח - יורשתו היחידה (להלן - המוכרים) לבין המשיבים, לפיו העבירו המוכרים למשיבים את זכויותיהם בקרקעות שבבעלותם ובקרקע המוחכרת.
המערער, מנהל מס שבח מקרקעין, ראה בכל הנכסים שהועברו על-פי החוזה "זכויות במקרקעין", שעליהן חל חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - החוק), וקבע

את השומה בהתאם לכך. מאחר שלטענת המשיבים לא הועברו להם "זכויות במקרקעין" אלא באותם נכסים שהיו בבעלות המוכרים ולא בקרקע המוחכרת, עררו המשיבים על שומת המערער לפני ועדת הערר שלפי החוק. ועדת הערר קיבלה את עררם של המשיבים, ומכאן ערעורו של המערער לפנינו.

2. על-פי קביעתה של ועדת הערר, מחזיקה האגודה במקרקעין, שהקרקע המוחכרת נמצאת בתוך גבולותיו, עוד מלפני קום המדינה, וזאת בתוקף חוזה חכירה עם מינהל מקרקעי ישראל, המתחדשים מדי פעם. לכל חוזה, כחלק בלתי נפרד ממנו, צורפה רשימה של חברי האגודה, שלהם זכויות במקרקעין אלה, ואין ספק שהמנוח החזיק בקרקע המוחכרת כבר תקופה ממושכת על-פי חוזה החכירה המתחדשים.

מאחר שבחוזה החכירה מיום 4.12.80 נקבעה תקופת חכירה של שלוש שנים (מיום 1.10.80 ועד 30.9.83), הגיעה ועדת הערר לכלל דעה, כי אין חכירה זו "זכות במקרקעין" המוגדרת בסעיף 1 לחוק:

"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים, בין שבדין ובין שביושר" .. 3. טענת עורך הדין חסון, בא-כוח המערער בערעור זה, היא, כי אכן - כפשוטה של הגדרה - הרי כאשר בחכירה עסקינן, רק חכירה לתקופה העולה על עשר שנים היא בגדר "זכות במקרקעין", אך אין לקרוא הגדרה זו כפשוטה, אלא יש ליצוק לתוכה תוכן כזה, שיעלה בקנה אחד עם מטרת המחוקק, שהיא "גביית מס עקב עליות ערך הקרקע - כאשר החוק מביא בחשבון לאור מטרה זו גם את התוצאה המעשית של העיסקה" ו"כדי להגדיר תוצאתה של עסקה מן הבחינה המעשית יש לבחון את זכויותיו למעשה של המוכר".

ואכן ממשיך עורך-דין חסון וטוען, הייתה, למעשה, בידי המוכרים "זכות במקרקעין" במובן החוק, וזאת כעולה מדבריו של העד שריד, מנהל מחלקת חוזים חקלאיים במינהל מקרקעי ישראל, בחקירתו הראשית בוועדת הערר, דברים שעליהם כלל לא נחקר בחקירה שכנגד. שהרי העיד עד זה כדלקמן:

"התקופה בחוזים היא מתקופות משתנות משנה עד שלוש שנים. אך אנו לא רואים זאת כחוזה זמני אלא כחוזה קבע, וכך אנו קוראים לזה, זה במשבצת הקבע אצלנו. הכוונה בפירוש לחתום לתקופות ארוכות אך מבחינה טכנית זה לא מתאפשר כרגע... עד כמה שזכור לי אינני זוכר מקרה שהמינהל הפסיק חוזים כאלה".

4. בפסק-דינה סמכה ועדת הערר על דברים, שנאמרו בפסק הדין בע"א 340/76 [1], בעמ' 787(להלן - עניין גרד), כי

"כשהגדיר המחוקק, זכות במקרקעין' הוא בחר כמבחן לא את אורך התקופה שבה מחזיק האדם במקרקעין בפועל ולא את ציפיותיו של הקונה לגבי העתיד, אלא את זכותו המשפטית של בעל הזכות, בין אם זו זכות בדין או זכות ביושר".

והוסיפה ועדת הערר:

"התוצאה היא כי אין כל משמעות לעובדה שמינהל מקרקעי ישראל רואה בהסכם האגודה עם המינהל כחווה קבע ולא חווה זמני... או כי קיימת חוונה במינהל לחתום עם האגודה הסכם לתקופה ארוכה, אך הסכם כזה טרם נחתם רק עקב סיבות טכניות... והקובע הוא נוסח ההסכם שנערך בין המינהל והאגודה שממנו עולה ברור שהמקרקעין הוחכרו לתקופה של שלוש שנים בלבד... לכן את מכירת המקרקעין שהיו בחזקת המנוח בחכירה לתקופה של שלוש שנים בהתאם להסכם עם המינהל, אין לראות כמכירת, זכות במקרקעין' בהתאם לחוק".

5. לטענת בא-כוח המערער, אין באמור בעניין גרד, ע"א 340/76 [1], כפי שצוטט לעיל, כדי להביא למסקנה, כי אורך התקופה, בה מחזיק אדם במקרקעין, אינו יכול להיות בכל מקרה המבחן. אלא שכוונת הדברים היא, "כי מבחן אורך התקופה אינו יכול להיות המבחן הבלעדי, או המבחן היחיד. ברור הוא שבית המשפט הנכבד לא שלל מבחן זה כאחד המבחנים ולא שלל מבחנים אחרים היפים לענייננו כגון אופיה המעשי של העיסקה אותה ניתן ללמוד הן מגובה התמורה.... והן מן העובדה שהמציאות הישראלית מלמדת כי כל הצדדים יודעים כי הוא יוארך מעבר לתקופה הנקובה בו והוא מהווה למעשה חווה לחכירה ארוכת טווח". מה עוד שבענייננו אין המדובר בציפיותיהם של המשיבים אלא בוודאות, כי חווה החכירה יוארך. יתרה מזה, עובדות המקרה שלפנינו דומות לעובדות שבעניין גרד, ע"א 340/76 [1], ולפיכך צריכה התוצאה להיות שווה. שם אמר בית המשפט, בעמ' 788.

"לפי... החווה עם רסקו היו המתיישבים זכאים שתירשם זכות חכירה לטובתם. זכות זו לא נתגבשה כדי, זכות במקרקעין... כל עוד לא קבעו בעלי הקרקע שתקופת החכירה תעלה על עשר שנים. אולם משהחליט מינהל מקרקעי ישראל שהחכירה תהיה ל-49 שנה נקבעה זכות המתיישבים... כתוצאה מכך נכנסת זכות המתיישבים לתחומי, זכות במקרקעין' לפי סעיף 1 של החוק".

ודברים אלה יפים גם בענייננו, שהרי מדברי העד שריד למדים אנו, כי חווה החכירה יוארך לתקופה ארוכה, ולמעשה הוא "חווה קבע."

6. סבורני כי דין ערעור זה להידחות.

לדעתי, לא יכול להיות ספק, כי ה"זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק חייבת שתהיה זכות בעלת תוקף משפטי. מכאן שכל עוד לא נוצרה זכות בת-תוקף אשר כזאת, ממילא אין בידי החוכר למכור את "זכות" החכירה. שהרי החיוב במס שבח על-פי סעיף 6(א) לחוק מוטל "על השבח במכירת זכות במקרקעין", ואין הוא חל על מכירת "זכות" שטרם באה לעולם.

7. על יסוד זה יש להבין את פסק הדין בעניין גרד, ע"א 340/76 [1].

באותו עניין נעשה הסכם בין חברת "רסקו" לבין המתיישבים, לפיו התחייבה החברה להעמיד לרשות המתיישבים יחידת משק, וסעיף 15 של ההסכם קבע, כדלקמן:

"זכותם של המתיישבים ליחידת המשק תובטח על ידי רישום, חכירה או חכירת משנה על שמם מטעם בעלי הקרקע במשרד ספרי האחוזה. תקופת החכירה, גבה דמי החכירה ותנאי החכירה בכלל יקבעו על-ידי בעלי הקרקע, והמתיישבים מסכימים מראש לקבל עליהם תנאים אלה, כפי שיקבעו." ואמנם קבע מינהל מקרקעי ישראל, שבבעלותו הייתה הקרקע, כי החכירה תהיה לתקופה של 48 שנה.

על כך אמר בית המשפט בדחותו את ערעור המערערים על חיובם בתוספת מס את שצוטט לעיל, בהוסיפו, בעמ' 788:

"הוועדה היתה על-כן רשאית לקבל כעובדה, שהמינהל החליט שתקופת החכירה תהיה 49 שנה. כתוצאה מהחלטה זו זכאים היו המתיישבים לרישום חכירה או חכירת-משנה ל-49 שנה לפי סעיף 15 של ההסכם שבינם ובין רסקו, ועל-כן זכותם לפי ההסכם היתה בתחומי הגדרת, זכות במקרקעין שבחוק הנ"ל. 8. בענייננו, לא זו בלבד שאין בחוזה החכירה הוראה, לפיה זכאים החוכרים שתירשם זכות חכירה נוספת, ולא זו בלבד שאין החלטה בדבר הארכת המועד, אלא שבסעיף 13 של חוזה החכירה ת/1 נאמר מפורשות:

"בתום תקופת החכירה, או עם סיומה מכל סיבה אחרת, יפנה החוכר את המשבצת (הוא השטח המוחכר בחוזה - א' ג') ויחזירה למחכיר, אלא אם יוסכם בכתב אחרת..." (ההדגשה שלי - א' ג').

וסעיף 14 לחוזה אף קובע:

"במסיבות הנראות לו כמסיבות מיוחדות, המחייבות את הצורך לעשות

זאת, רשאי המחכיר לפי שיקול דעתו בלבד להקדים את תאריך תום תקופת חוזה זה... מכאן שכוונת מינהל מקרקעי ישראל להאריך את תקופת החכירה ויתר דבריו של העד שריד אינם אלא בגדר תחזית שלעתיד לבוא, שאין בה כדי ליצור כבר עתה זכות חכירה לתקופה שמעבר לחוזה, ואין בהם כדי לשנות את האמור בחוזה. ואף אם יש יסוד לסברה, כי תחזיתו של שריד אכן תתגשם לאור ניסיון העבר ו"המציאות הישראלית", כלשונו של בא-כוח המערער, אין בכך כדי ליצור זכות משפטית בידי המשיבים.

9. כפי שנאמר בע"א 55/79 [2]. בעמ' 203, "יש להקפיד על פירוש הדברים שנאמרו בחיקוק מבלי להוסיף עליהם או לגרוע מהם, ומבלי לקרוא לתוכם דבר שלא נאמר על-ידי המחוקק", אלא אם כן יביא הפירוש המילולי לידי תוצאה אבסורדית, כי אז "יש להעדיף, אם הדבר אפשרי, פירוש המקיים את החיקוק אף שאינו פירוש מילולי" (שם).

איני מוצא בענייננו, כי יש מקום להרחיב את הגדרת "זכות במקרקעין" מעבר למה שנאמר בה, כשלושה של הגדרה זו ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים. ואפילו הייתה פרשנותה של ההגדרה מוטלת בספק, הרי שמן הדין היה לפרשה לטובת המשיבים, שכן אין לחייבם במס מספק (ראה: ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) [3], בעמ' 581-582).

10. אוסיף עוד, כי אפילו צדק בא-כוח המערער בדבר יישום "המבחן המעשי" של העיסקה, לא ניתן במקרה דנן לראות אבן בוחן בגובה התמורה, ששילמו המשיבים למוכרים על-פי החוזה שביניהם, בהעדר כל ראיה, איזה חלק מן התמורה הכוללת ששולמה נזקף עבור הקרקע המוכרת.

11. הייתי מציע על-כן לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאות המשיבים בסך 15,000 שקלים. השופט מ' בייסקי: אני מסכים.

השופט ג' בך: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט גולדברג.

ניתן היום, כ"ה בכסלו תשמ"ד (1.12.83).

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963

חסים – מיסוי מקרקעין – מס שבח מקרקעין

חסים – מיסוי מקרקעין – מס רכישה

משפט פרטי וכלכלה – קניין – מקרקעין – מיסוי מקרקעין

תוכן ענינים

13	Go	פרק ראשון: פרשנות	
13	Go	הגדרות	סעיף 1
15	Go	שליטה	סעיף 2
15	Go	הקניות לנאמן, אפוטרופוס וכו'	סעיף 3
15	Go	הורשה אינה מכירה	סעיף 4
15	Go	העברה אגב גירושין	סעיף 4א
16	Go	פעולות נוספות שהנן "מכירה"	סעיף 5
17	Go	פרק שני: הטלת המס	
17	Go	הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין	סעיף 6
17	Go	הטלת המס על פעולה באיגוד מקרקעין	סעיף 7
17	Go	החלת הוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה על פעולה באיגוד מקרקעין	סעיף 7א
17	Go	רישום ניירות ערך באיגוד מקרקעין למסחר בבורסה	סעיף 8
17	Go	מס רכישה	סעיף 9
17	Go	מס רכישה	סעיף 9
21	Go	הפחתת שיעורי מס הרכישה ברכישת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת הוראת שעה	סעיף 9ב
22	Go	הפחתת שיעורי מס הרכישה לדייר מוגן הוראת שעה	סעיף 9ג
22	Go	הפחתת שיעורי מס הרכישה הוראת שעה	סעיף 9ד
22	Go	צירוף תקופות חכירה	סעיף 11
23	Go	הקניית זכויות שונות באיגוד	סעיף 13
23	Go	חובת תשלום המס	סעיף 15
24	Go	תנאים לתקפן של עסקאות	סעיף 16
26	Go	הטלת מס שבח ומס רכישה באזור	סעיף 16א
27	Go	פרק שלישי: שווי המכירה והרכישה	
27	Go	שווי המכירה	סעיף 17
27	Go	יום המכירה	סעיף 19
28	Go	שווי הרכישה	סעיף 21
28	Go	שווי הרכישה במכירת חלק בלתי מסויים	סעיף 22
28	Go	שווי הרכישה במכירת חכירה	סעיף 24
28	Go	איסור כפל שווי רכישה	סעיף 25
28	Go	שווי הרכישה בהורשה	סעיף 26
29	Go	שווי הרכישה במתנה שלא הוכרה לענין מס עזבון	סעיף 27
29	Go	שווי הרכישה כשהמוכר הוא אפוטרופוס וכו'	סעיף 28
29	Go	שווי רכישה ללא תמורה	סעיף 29
29	Go	שווי הרכישה בחילוף זכויות במקרקעין הוראת שעה	סעיף 29ב
29	Go	שווי רכישה באיגוד במקרים מסויים	סעיף 30

29	Go	שווי רכישה של מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק	סעיף 31
29	Go	שווי רכישה של זכות במקרקעין שהיא פיצוי בהפקעה או בחליפין	סעיף 32
30	Go	זכויות במקרקעין שנתקבלו לפני תחילת חוק זה	סעיף 33
30	Go	שווי הרכישה בחליפין שנעשו לפני תחילת החוק	סעיף 34
30	Go	שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה במתנה לפני תחילת החוק	סעיף 35
30	Go	שווי רכישה כשהיתה הפקעה חלקית	סעיף 36
30	Go	יום הרכישה	סעיף 37
31	Go	פרק רביעי: ניכויים	
31	Go	הניכויים המותרים	סעיף 39
32	Go	ניכוי הוצאות ריבית ריאלית	סעיף 39א
33	Go	חישוב הניכוי במכירת חלק מזכות במקרקעין	סעיף 40
33	Go	איסור ניכוי כפל	סעיף 42
34	Go	הוצאות שלא יותרו	סעיף 46
34	Go	פרק חמישי: סכום המס	
34	Go	הגדרות	סעיף 47
35	Go	המס על השבח	סעיף 48א
39	Go	הפחתת שיעור מס שבח במכירת מקרקעין בתקופה הקובעת הוראת שעה	סעיף 48א1
40	Go	השבח חלק מההכנסה החייבת	סעיף 48ב
40	Go	שיעור מיוחד להפקעה	סעיף 48ג
41	Go	פרק חמישי 1: פטור לדירת מגורים מזכה	
41	Go	הגדרה וחזקה	סעיף 49
41	Go	תנאים לפטור	סעיף 49א
42	Go	פטור לדירת מגורים מזכה	סעיף 49ב
42	Go	חזקת דירת מגורים יחידה	סעיף 49ג
43	Go	חזקת דירת מגורים נוספת	סעיף 49ד
43	Go	פטור חד פעמי הוראה מיוחדת	סעיף 49ה
43	Go	סייג לדירה שנתקבלה במתנה	סעיף 49ו
44	Go	כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה	סעיף 49ז
44	Go	פטור על תשלומי איזון	סעיף 49ז1
44	Go	כללים למגורי קבע	סעיף 49ח
44	Go	פרק חמישי 2: אופציה במקרקעין	
44	Go	הגדרות	סעיף 49י
45	Go	הוראה מיוחדת במימוש זכות	סעיף 49י1
45	Go	פרק חמישי 3: חילוף זכויות במקרקעין – הוראת שעה	
45	Go	פטור ממס בחילוף זכויות במקרקעין	סעיף 49יא
47	Go	פטור ממס בחילוף קרקע חקלאית	סעיף 49יא1
47	Go	פטור ממס בחילוף זכויות בדירת מגורים	סעיף 49יב
48	Go	פטור ממס במכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות	סעיף 49יג
48	Go	החזר מס ודחיית מס	סעיף 49יד
48	Go	שלילת פטור	סעיף 49טז
49	Go	אי שלילת פטור לדירת מגורים מזכה	סעיף 49טז1
49	Go	פטור חלקי ממס רכישה בחילוף זכויות במקרקעין	סעיף 49יז
49	Go	תחולת הפרק	סעיף 49יח
49	Go	פרק חמישי 4: פינוי ובינוי	
49	Go	הגדרות וחזקות	סעיף 49יט
50	Go	יום המכירה	סעיף 49כ
50	Go	חובת הודעה ודיווח	סעיף 49כא

50	Go	פטור ממסים	סעיף 49כב
51	Go	יום ושווי רכישה של יחידת המגורים החלופית והזכות הנוספת	סעיף 49כג
52	Go	פטור ממס רכישה	סעיף 49כד
52	Go	שווי הרכישה של היזם	סעיף 49כה
52	Go	פטור נוסף	סעיף 49כו
52	Go	פטור ליחידה אחרת	סעיף 49כז
52	Go	תחולת הפרק	סעיף 49כט
52	Go	מתחם להתחדשות עירונית הוראות מיוחדות	סעיף 49ל
52	Go	הסמכה	סעיף 49לא
53	Go	פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38	
53	Go	הגדרות	סעיף 49לב
53	Go	יום המכירה	סעיף 49לכ
53	Go	חובת הודעה ודיווח	סעיף 49לד
53	Go	פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק	סעיף 49לג
54	Go	פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה	סעיף 49לג1
54	Go	פטור ממס וממס רכישה במכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף	סעיף 49לד
55	Go	סייג לפטור	סעיף 49לה
55	Go	פטור נוסף	סעיף 49לו
55	Go	תחולה הוראת שעה	סעיף 49לו2
55	Go	פרק חמישי 6: העברת מפעל לאזור מוטב – הוראת שעה	
55	Go	הגדרות	סעיף 49לז
56	Go	פטור ממס בהעברת מפעל לאזור מוטב	סעיף 49לח
56	Go	הסכום הפטור	סעיף 49לט
57	Go	ייחוס ניכויים	סעיף 49מ
57	Go	החזר מס ודחיית מס	סעיף 49מא
57	Go	שלילת פטור נוסף	סעיף 49מב
57	Go	הסמכה	סעיף 49מג
57	Go	פרק ששי: פטורים אחרים ודחיית מועדי תשלום	
57	Go	מכירה החייבת במס הכנסה	סעיף 50
58	Go	הסכם למכירה	סעיף 51
58	Go	הסכם לעשות פעולה	סעיף 52
58	Go	יפוי כוח לבצע מכירה	סעיף 53
58	Go	העברת שליטה פטורה ממס	סעיף 54
58	Go	מניעת מס כפל	סעיף 55
58	Go	פטור מאגרת העברת מקרקעין	סעיף 56
59	Go	פעולות באיגוד שנקבעו	סעיף 59
59	Go	מכירה למדינה לרשויות מקומיות ולמוסדות לאומיים	סעיף 60
59	Go	מוסדות ציבור	סעיף 61
59	Go	מתנות לקרובים	סעיף 62
59	Go	פטור על ויתור וללא תמורה	סעיף 63
59	Go	פטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין	סעיף 64
59	Go	פטור בהחלפות מסוימות	סעיף 65
60	Go	פטור בחלוקת קרקע למתיישבים	סעיף 66
60	Go	פטור באיחוד וחלוקה	סעיף 67
60	Go	פטור בהחלפת מקרקעין בין חברי אגודה להתיישבות חקלאית	סעיף 68

60	Go	העברה מסויימת של זכות מנאמן	סעיף 69
60	Go	פטור מותנה למכירות מסויימות לאיגודים	סעיף 70
60	Go	העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד	סעיף 71
61	Go	רווח נוסף בפירוק	סעיף 71א
62	Go	פטור לרשות הפתוח וכו'	סעיף 72
62	Go	שלילת פטור לדירה בבנין להשכרה	סעיף 72א
62	Go	שלילת פטור לזכות במקרקעין שנתקבלה אגב פירוק איגוד	סעיף 72ב
62	Go	פרק שישי 1: מס מכירה	
63	Go	פרק שביעי: הצהרות ושומה	
63	Go	הצהרות	סעיף 73
64	Go	הודעה על נאמנות	סעיף 74
64	Go	הצהרות על ידי איגוד או על ידי בעלי הזכויות בו	סעיף 75
64	Go	הודעה על עסקה המותנית בתנאי עתידי	סעיף 75א
64	Go	מועד הודעה כשתנאי של פטור חדל להתקיים	סעיף 76
64	Go	הגשת הצהרה באופן מקוון	סעיף 76א
64	Go	פטור מהצהרות בעסקאות מסויימות	סעיף 77
65	Go	שומה במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין	סעיף 78
65	Go	הנמקה במיטב השפיטה ומתן זכות טיעון	סעיף 79א
65	Go	הודעה על חיוב במס באיגוד	סעיף 81
65	Go	שומה כשלא נמסרה הצהרת המוכר או הרוכש	סעיף 82
65	Go	סמכות להתעלם מעסקאות מסויימות	סעיף 84
65	Go	תיקון שומה	סעיף 85
66	Go	תיקון שומה בשינויי מבנה	סעיף 85א
66	Go	הודעות שומה	סעיף 86
66	Go	פרק שמיני: השגה וערעור	
66	Go	השגה	סעיף 87
66	Go	החלטה בהשגה	סעיף 87א
66	Go	ערר	סעיף 88
66	Go	ועדת ערר	סעיף 89
67	Go	ערעור לבית המשפט העליון	סעיף 90
67	Go	פרק תשיעי: תשלום המס וגבייתו	
67	Go	תשלום לאחר הודעה על סכום מס	סעיף 90א
67	Go	תשלום יתרת מס על פי שומה	סעיף 91
67	Go	ריבית על דחיית מועד תשלום	סעיף 91א
67	Go	גביית המס	סעיף 92
67	Go	גביית המס במכירה מאונס	סעיף 93
68	Go	ריבית בשל פיגור בתשלום	סעיף 94
68	Go	קנס על אי הגשת הצהרה או הודעה	סעיף 94א
68	Go	קנס על פיגור בתשלום	סעיף 94ב
68	Go	סמכות המנהל לפטור מתשלום קנס	סעיף 94ג
68	Go	זקיפת תשלומים	סעיף 94ד
69	Go	קנס על גרעון	סעיף 95
69	Go	גביית מס בנסיבות מיוחדות	סעיף 95א
70	Go	בקשה לרשם לענייני המרכז להטלת הגבלות	סעיף 95ב
70	Go	פרק עשירי: סמכויות	
70	Go	סמכות לדרוש מסמכים וידיעות ולהיכנס	סעיף 96
70	Go	חקירות וחיפושים	סעיף 97
70	Go	פרק אחד עשר: עבירות וענשים	
70	Go	עבירות ועונשים	סעיף 98

71	Go	תשלום קנס או כופר שהוטל על הזולת	סעיף 98א
71	Go	עבירות על ידי תאגיד	סעיף 99
71	Go	חבות לתשלום המס	סעיף 100
71	Go	כופר כסף	סעיף 101
71	Go	פרק שנים- עשר: הוראות שונות	
71	Go	החזרת מס בביטול מכירה	סעיף 102
71	Go	החזרת מס שנגבה בטעות	סעיף 103
71	Go	הפרשי הצמדה וריבית על החזר	סעיף 103א
71	Go	סמכות להחזיר מס לתושב חוץ	סעיף 103ב
71	Go	זיכוי ממס שבח במס עזבון	סעיף 104
71	Go	שמירת סוד	סעיף 105
72	Go	מאגר מידע	סעיף 105א
72	Go	הסכמה על ידי חברות שיכון	סעיף 106
72	Go	הארכת מועד	סעיף 107
72	Go	פגמים וליקויים	סעיף 108
72	Go	מסירת הודעות	סעיף 109
72	Go	ייצוג נישום בידי רואה חשבון	סעיף 109א
72	Go	סדרי דין ואגרות בועדות ערר	סעיף 110
72	Go	אצילת סמכויות	סעיף 111
73	Go	טפסים	סעיף 112
73	Go	ביטולים	סעיף 113
73	Go	אי מתן ניכויים לפי פקודת מס הכנסה	סעיף 114
73	Go	ביצוע ותקנות	סעיף 115
73	Go	פרק שלושה עשר: תחילה והוראות מעבר	
73	Go	תחילה	סעיף 116
73	Go	רישום זכות במקרקעין של איגוד על שם בעליו	סעיף 117
73	Go	הצהרות על ידי איגוד מקרקעין	סעיף 118
73	Go	הצהרות על ידי נאמנים	סעיף 119
74	Go	הוראות מעבר	סעיף 120

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963*

- * פורסם **ס"ח תשכ"ג מס' 405** מיום 1.9.1963 עמ' 156 (**ה"ח תשכ"ב מס' 525** עמ' 270).
- תוקן **ס"ח תשכ"ה מס' 442** מיום 10.1.1965 עמ' 40 (**ה"ח תשכ"ד מס' 610** עמ' 163) – תיקון מס' 1.
- ס"ח תשכ"ז מס' 505** מיום 7.8.1967 עמ' 105 (**ה"ח תשכ"ז מס' 726** עמ' 118) – תיקון מס' 2.
- ס"ח תשכ"ח מס' 534** מיום 9.8.1968 עמ' 181 (**ה"ח תשכ"ח מס' 769** עמ' 176) – תיקון מס' 3 בסעיף 46 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח-1968; תחילתו ביום 1.4.1968.
- ס"ח תשל"א מס' 619** מיום 2.4.1971 עמ' 80 (**ה"ח תשל"א מס' 932** עמ' 172) – תיקון מס' 4; תחילתו ביום 1.4.1971.
- ס"ח תשל"ה מס' 746** מיום 18.10.1974 עמ' 2 (**ה"ח תשל"ד מס' 1125** עמ' 207) – תיקון מס' 5; ר' סעיף 3 לענין תחולה והוראות מעבר.
- ס"ח תשל"ה מס' 773** מיום 20.7.1975 עמ' 159 (**ה"ח תשל"ה מס' 1150** עמ' 46) – תיקון מס' 6; ר' סעיף 14 לענין הוראות מעבר.
- ס"ח תשל"ז מס' 860** מיום 31.3.1977 עמ' 201 (**ה"ח תשל"ז מס' 1268** עמ' 38) – תיקון מס' 7 בסעיף 28 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 25), תשל"ז-1977; תחילתו ביום 20.7.1975.
- ס"ח תשמ"ם מס' 975** מיום 10.7.1980 עמ' 144 (**ה"ח תשמ"ם מס' 1441** עמ' 140) – תיקון מס' 8; ר' סעיפים 28-31 לענין הוראות מעבר ותחולה.
- ק"ת תשמ"ם מס' 4150** מיום 1.8.1980 עמ' 2147 – צו תשמ"ם-1980. תוקן **ק"ת תשמ"א מס' 4186** מיום 5.12.1980 עמ' 252 – צו תשמ"א-1980; תחילתו ביום 1.12.1980.
- ס"ח תשמ"א מס' 997** מיום 11.1.1981 עמ' 69 (**ה"ח תשמ"א מס' 1498** עמ' 113) – תיקון מס' 9 בסעיף 6 לחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א-1981.
- ס"ח תשמ"א מס' 1015** מיום 3.4.1981 עמ' 160 (**ה"ח תשמ"א מס' 1526** עמ' 293) – תיקון מס' 10 בסעיף 3 לחוק מס עזובן (ביטול), תשמ"א-1981.
- ס"ח תשמ"א מס' 1020** מיום 14.4.1981 עמ' 204 (**ה"ח תשמ"א מס' 1524** עמ' 274) – תיקון מס' 11 בסעיף 41 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 16), תשמ"א-1981; תחילתו ביום 1.4.1981.
- ס"ח תשמ"ב מס' 1062** מיום 27.8.1982 עמ' 266 (**ה"ח תשמ"א מס' 1548** עמ' 442) – תיקון מס' 12. (**ת"ט ס"ח תשמ"ב מס' 1064** מיום 17.9.1982 עמ' 282 – בוטל). **ת"ט ס"ח תשמ"ג מס' 1066** מיום 16.11.1982 עמ' 4.
- ס"ח תשמ"ג מס' 1081** מיום 19.4.1983 עמ' 104 (**ה"ח תשמ"ג מס' 1610** עמ' 50) – תיקון מס' 13 בסעיף 32 לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) (תיקון), תשמ"ג-1983; ר' סעיף 33 לענין תחולה.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1107** מיום 23.2.1984 עמ' 60 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1652** עמ' 82) – תיקון מס' 14 בסעיף 13 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984; תחילתו ביום 1.4.1984.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1121** מיום 11.7.1984 עמ' 179 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1654** עמ' 102) – תיקון מס' 15; ר' סעיף 30 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר. תוקן **ס"ח תשנ"ז מס' 1627** מיום 3.7.1997 עמ' 174 (**ה"ח תשנ"ז מס' 2592** עמ' 204) – תיקון מס' 15 (תיקון).
- ס"ח תשמ"ד מס' 1121** מיום 11.7.1984 עמ' 187 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1682** עמ' 256) – תיקון מס' 16 בסעיף 7 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), תשמ"ד-1984.
- ס"ח תשמ"ז מס' 1197** מיום 16.10.1986 עמ' 6 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1798** עמ' 311) – תיקון מס' 17 בסעיף 26 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), תשמ"ז-1986; ר' סעיפים 35(ט) ו-35(יב) לענין תחילה. תוקן **ס"ח תשמ"ז מס' 1223** מיום 13.8.1987 עמ' 160 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1835** עמ' 261) – תיקון מס' 17 (תיקון) בסעיף 9 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 75 – השכרת דירה למגורים), תשמ"ז-1987; תחילתו ביום 1.4.1987.
- ס"ח תשמ"ז מס' 1212** מיום 9.4.1987 עמ' 93 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1815** עמ' 146) – תיקון מס' 18 בסעיף 21 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 72), תשמ"ז-1987; ר' סעיפים 30(ג) ו-30(ה) לענין תחילה.
- ס"ח תשמ"ז מס' 1212** מיום 9.4.1987 עמ' 106 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1815** עמ' 126) – תיקון מס' 18 בסעיף 13 לחוק יציבות המשק (הוראות שונות), תשמ"ז-1987.
- ק"ת תשמ"ט מס' 5201** מיום 16.7.1989 עמ' 1107 – צו תשמ"ט-1989 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית), תשמ"ט-1989; תחילתו ביום 1.7.1989.
- ס"ח תש"ן מס' 1298** מיום 10.1.1990 עמ' 36 (**ה"ח תשמ"ט מס' 1946** עמ' 138) – תיקון מס' 18 בסעיף 11 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 80), תש"ן-1990; תחילתו ביום 1.4.1989.
- ס"ח תש"ן מס' 1314** מיום 6.4.1990 עמ' 137 (**ה"ח תשמ"ט מס' 1946** עמ' 138) – תיקון מס' 18 בסעיף 5 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 82), תש"ן-1990; תחילתו ביום 1.1.1992 ור' סעיף 9(ו) לענין הוראות מעבר.

- [ק"ת תשנ"א מס' 5342](#) מיום 21.3.1991 עמ' 744 – צו תשנ"א-1991 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית) (תיקון), תשנ"א-1991; תחילתו ביום 1.3.1991.
- [ס"ח תשנ"ב מס' 1378](#) מיום 8.1.1992 עמ' 45 ([ה"ח תשנ"ב מס' 2090](#) עמ' 85) – תיקון מס' 19.
- [ס"ח תשנ"ב מס' 1386](#) מיום 6.3.1992 עמ' 106 ([ה"ח תשנ"א מס' 2079](#) עמ' 398) – תיקון מס' 20 בסעיף 7 לחוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות), תשנ"ב-1992; תחילתו ביום 1.1.1992.
- [ס"ח תשנ"ב מס' 1394](#) מיום 7.4.1992 עמ' 176 ([ה"ח תשנ"א מס' 2079](#) עמ' 380) – תיקון מס' 21 בסעיף 3 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 3), תשנ"ב-1992; תחילתו ביום 1.7.1992.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1405](#) מיום 31.12.1992 עמ' 6 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2149](#) עמ' 34) – תיקון מס' 22 בסעיף 3 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 91), תשנ"ג-1992.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1406](#) מיום 7.1.1993 עמ' 15 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2143](#) עמ' 2) – תיקון מס' 23 בסעיף 15 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992; תחילתו ביום 1.1.1993.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1417](#) מיום 26.3.1993 עמ' 98 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2152](#) עמ' 39) – תיקון מס' 24.
- [ק"ת תשנ"ד מס' 5547](#) מיום 23.9.1993 עמ' 2 – צו תשנ"ד-1993 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית) (תיקון), תשנ"ד-1993; תחילתו ביום 15.6.1993.
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1445](#) מיום 9.1.1994 עמ' 43 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2212](#) עמ' 16) – תיקון מס' 25 בסעיף 4 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ד-1994; תחילתו ביום 1.1.1994.
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1465](#) מיום 9.6.1994 עמ' 146 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2264](#) עמ' 408) – תיקון מס' 26.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1486](#) מיום 9.11.1994 עמ' 11 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2243](#) עמ' 198) – תיקון מס' 27 בסעיף 6 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 99), תשנ"ה-1994; תחילתו ביום 1.1.1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1490](#) מיום 2.12.1994 עמ' 29 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2311](#) עמ' 54) – תיקון מס' 28 בסעיף 12 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 100), תשנ"ה-1994; תחילתו ביום 1.1.1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1497](#) מיום 28.12.1994 עמ' 69 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2299](#) עמ' 588) – תיקון מס' 29 בסעיף 10 לחוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות) (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1994.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1508](#) מיום 17.3.1995 עמ' 143 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2364](#) עמ' 294) – תיקון מס' 30 בסעיף 9 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 102), תשנ"ה-1995; תחילתו ביום 1.1.1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1509](#) מיום 17.3.1995 עמ' 146 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2327](#) עמ' 128, [ה"ח תשנ"ה מס' 2340](#) עמ' 192) – תיקון מס' 31.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1518](#) מיום 11.4.1995 עמ' 189 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2322](#) עמ' 114) – תיקון מס' 32 בסעיף 3 לחוק המקרקעין (תיקון מס' 18), תשנ"ה-1995.
- [ק"ת תשנ"ה מס' 5693](#) מיום 20.7.1995 עמ' 1686 – הודעה (תיאום סכומים) תשנ"ה-1995; תחילתה מיום 16.4.1995.
- [ק"ת תשנ"ו: מס' 5722](#) מיום 14.12.1995 עמ' 263 – הודעה (תיאום סכומים) תשנ"ו-1995; תחילתה מיום 16.7.1995. [מס' 5770](#) מיום 4.7.1996 עמ' 1414 – הודעה (תיאום סכומים) (מס' 2) [במקור מס' 1] תשנ"ו-1996; תחילתה ביום 16.10.1995, 16.1.1996. עמ' 1414 – הודעה (תיאום סכומים) (מס' 3) [במקור מס' 2] תשנ"ו-1996; תחילתה ביום 16.4.1996. [מס' 5782](#) מיום 5.9.1996 עמ' 1548 – הודעה (תיאום סכומים) (מס' 4) [במקור מס' 3] תשנ"ו-1996; תחילתה ביום 16.7.1996.
- [ס"ח תשנ"ו מס' 1561](#) מיום 15.2.1996 עמ' 80 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2243](#) עמ' 194) – תיקון מס' 33 בסעיף 11 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 110), תשנ"ו-1996; ר' סעיף 13 (א) לענין תחילה.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1612](#) מיום 28.2.1997 עמ' 70 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2567](#) עמ' 89) – תיקון מס' 34; ר' סעיף 11 לענין הוראות מעבר וסעיף 12 כפי שתוקן לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תשנ"ט מס' 1700](#) מיום 31.1.1999 עמ' 69 ([ה"ח תשנ"ט מס' 2771](#) עמ' 186) – תיקון מס' 34 (תיקון) בסעיף 2 לחוק מס שבח מקרקעין (תיקוני חקיקה), התשנ"ט-1999.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1620](#) מיום 9.4.1997 עמ' 101 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2592](#) עמ' 203) – תיקון מס' 35.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1627](#) מיום 3.7.1997 עמ' 174 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2592](#) עמ' 204) – תיקון מס' 36; ר' סעיף 4 לענין תחילה.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1627](#) מיום 3.7.1997 עמ' 175 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2592](#) עמ' 202) – תיקון מס' 37; ר' סעיף 3 לענין תחולה.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1627](#) מיום 3.7.1997 עמ' 176 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2601](#) עמ' 250) – תיקון מס' 38; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1628](#) מיום 3.7.1997 עמ' 178 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2601](#) עמ' 251) – תיקון מס' 39.
- [ס"ח תשנ"ח מס' 1638](#) מיום 25.11.1997 עמ' 10 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2644](#) עמ' 496) – תיקון מס' 40.

ס"ח תשנ"ח מס' 1643 מיום 28.12.1997 עמ' 32 (**ה"ח תשנ"ז מס' 2587** עמ' 190) – תיקון מס' 41; ר' סעיף 4 לענין תחולה.

ס"ח תשנ"ח מס' 1648 מיום 21.1.1998 עמ' 108 (**ה"ח תשנ"ז מס' 2611** עמ' 312) – תיקון מס' 42; ר' סעיף 4 לענין תחולה.

ק"ת תשנ"ח: מס' 5880 מיום 15.2.1998 עמ' 407 – הודעה (סכומי מס רכישה) תשנ"ח-1998; תחילתה ביום 16.10.1996, 16.1.1997, 16.4.1997, 16.7.1997, 16.10.1997, **מס' 5887** מיום 24.3.1998 עמ' 558 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשנ"ח-1998; תחילתה ביום 16.1.1998.

ס"ח תשנ"ט מס' 1690 מיום 5.11.1998 עמ' 15 (**ה"ח תשנ"ח מס' 2737** עמ' 466) – תיקון מס' 43.

ס"ח תשנ"ט מס' 1700 מיום 31.1.1999 עמ' 69 (**ה"ח תשנ"ט מס' 2771** עמ' 186) – תיקון מס' 44 בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין (תיקוני חקיקה), התשנ"ט-1999.

ס"ח תשנ"ט מס' 1707 מיום 25.4.1999 עמ' 130 (**ה"ח תשנ"ט מס' 2795** עמ' 346) – תיקון מס' 45 (שינוי שם החוק); תחילתה ביום 1.1.2000.

ק"ת תש"ס: מס' 6012 מיום 30.12.1999 עמ' 210 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תש"ס-1999; תחילתה ביום 17.2.2000, 16.4.1998, 16.7.1998, 16.10.1998, 16.1.1999, 16.4.1999, 16.7.1999, 16.10.1999, **מס' 6020** מיום 16.1.2000 עמ' 346 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תש"ס-2000; תחילתה ביום 16.1.2000.

ס"ח תש"ס מס' 1732 מיום 17.3.2000 עמ' 132 (**ה"ח תש"ס מס' 2846** עמ' 233) – תיקון מס' 46; ר' סעיף 2 לענין הוראת מעבר.

ס"ח תשס"א מס' 1755 מיום 15.11.2000 עמ' 4 (**ה"ח תש"ס מס' 2897** עמ' 482) – תיקון מס' 47.

ק"ת תשס"ב: מס' 6130 מיום 1.11.2001 עמ' 67 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ב-2001; תחילתה ביום 16.1.2000, 16.4.2000, 16.7.2000, 16.10.2000, 16.1.2001, 16.4.2001, 16.7.2001, **מס' 6138** מיום 13.12.2001 עמ' 184 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ב-2001; תחילתה ביום 16.10.2001, **מס' 6164** מיום 28.4.2002 עמ' 665 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 3) תשס"ב-2002; תחילתה ביום 16.1.2002, **מס' 6177** מיום 23.6.2002 עמ' 864 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 4) תשס"ב-2002; תחילתה ביום 16.4.2002, **מס' 6196** מיום 4.9.2002 עמ' 1340 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 5) תשס"ב-2002; תחילתה ביום 16.7.2002.

ס"ח תשס"ב מס' 1814 מיום 18.12.2001 עמ' 32 (**ה"ח תשס"ב מס' 3047** עמ' 118) – תיקון מס' 48 והוראת שעה; תחילת התיקון ביום 1.7.2002 ור' סעיף 2 לענין הוראת שעה.

ס"ח תשס"ב מס' 1831 מיום 17.2.2002 עמ' 163 (**ה"ח תשס"ב מס' 3043** עמ' 16, **ה"ח תשס"ב מס' 3065** עמ' 205, **ה"ח תשס"ב מס' 3072** עמ' 224) – תיקון מס' 49 בסעיף 20 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002), תשס"ב-2002; ר' סעיף 21 לענין תחילה.

ס"ח תשס"ב מס' 1838 מיום 24.3.2002 עמ' 220 (**ה"ח תשס"ב מס' 3087** עמ' 316) – תיקון מס' 50 והוראת שעה; תחילתו 60 ימים מיום פרסומו ור' סעיף 33 לענין תחולה. **ת"ט ס"ח תשס"ה מס' 1960** מיום 28.10.2004 עמ' 3; תחילתו ביום 7.11.2001.

ס"ח תשס"ב מס' 1863 מיום 4.8.2002 עמ' 580 (**ה"ח תשס"ב מס' 3156** עמ' 770) – תיקון מס' 51 בסעיף 87 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב-2002; תחילתו ביום 1.1.2003 אך ר' סעיף 89(ג)(1)(ז).

ס"ח תשס"ג מס' 1892 מיום 1.6.2003 עמ' 427 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 25** עמ' 262) – תיקון מס' 52 בסעיף 36 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003; תחילתו ביום 1.7.2003.

ק"ת תשס"ג: מס' 6240 מיום 27.5.2003 עמ' 727 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ג-2003; תחילתה ביום 16.10.2002, 16.1.2003 עמ' 727 – הודעה (תיאום סכומים כשהמחיר מושפע מתוספת בניה) תשס"ג-2003; תחילתה ביום 16.1.1999, 16.1.2000, 16.1.2001, 16.1.2002, 16.1.2003 עמ' 728 – הודעה (תיאום הסכום הפטור ברכישת זכות בבית אבות) תשס"ג-2003; תחילתה ביום 16.1.2003, **מס' 6243** מיום 19.6.2003 עמ' 753 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ג-2003; תחילתה ביום 16.4.2003, **מס' 6257** מיום 20.8.2003 עמ' 962 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 3) תשס"ג-2003; תחילתה ביום 16.7.2003.

ק"ת תשס"ד: מס' 6273 מיום 18.11.2003 עמ' 55 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ד-2003; תחילתה ביום 16.10.2003, **מס' 6295** מיום 26.2.2004 עמ' 280 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ד-2004; תחילתה ביום 16.1.2004, **מס' 6297** מיום 9.3.2004 עמ' 308 – הודעה (תיאום סכומים כשהמחיר מושפע מתוספת בניה) תשס"ד-2004; תחילתה ביום 16.1.2004, **מס' 6335** מיום 17.8.2004 עמ' 934 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 3) תשס"ד-2004; תחילתה ביום 16.7.2004.

ס"ח תשס"ד מס' 1950 מיום 19.7.2004 עמ' 453 (**ה"ח הכנסת תשס"ג מס' 27** עמ' 105) – תיקון מס' 53.

ק"ת תשס"ה: מס' 6347 מיום 16.11.2004 עמ' 147 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ה-2004; תחילתה ביום 16.10.2004, **מס' 6369** מיום 15.2.2005 עמ' 435 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ה-2005; תחילתה ביום 16.1.2005 עמ' 436 – הודעה (תיאום סכומים כשהמחיר מושפע מתוספת בניה) [במקור מס' 2]

תשס"ה-2005; תחילתה ביום 16.1.2005. [מס' 6393](#) מיום 19.6.2005 עמ' 750 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 3) תשס"ה-2005; תחילתה ביום 16.4.2005. [מס' 6418](#) מיום 30.8.2005 עמ' 942 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 4) תשס"ה-2005; תחילתה ביום 16.7.2005.

[ס"ח תשס"ה מס' 1978](#) מיום 27.1.2005 עמ' 124 ([ה"ח הכנסת תשס"ד מס' 43](#) עמ' 90) – תיקון מס' 54 בסעיף 44 לחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, תשס"ה-2005.

[ס"ח תשס"ה מס' 2000](#) מיום 12.4.2005 עמ' 438 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 105](#) עמ' 462) – תיקון מס' 55; ר' סעיפים 53, 54 לענין תחילה, תחולה והוראת מעבר.

[ס"ח תשס"ה מס' 2023](#) מיום 10.8.2005 עמ' 808 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 186](#) עמ' 914) – תיקון מס' 56 בסעיף 64 והוראת שעה בסעיפים 78, 79 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), תשס"ה-2005; תחילתו ביום 1.1.2006. סעיף 78 תוקן [ס"ח תשס"ז מס' 2077](#) מיום 11.1.2007 עמ' 65 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260](#) עמ' 16) בסעיף 23 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2007; תחילתו ביום 1.1.2007. [ס"ח תשס"ח מס' 2116](#) מיום 8.11.2007 עמ' 26 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 72) בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 59), תשס"ח-2007; תחילתו ביום 31.7.2007.

[ס"ח תשס"ו מס' 2049](#) מיום 3.1.2006 עמ' 226 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 142](#) עמ' 324) – תיקון מס' 57 בסעיף 80 לחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), תשס"ו-2006.

[ק"ת תשס"ו: מס' 6468](#) מיום 19.3.2006 עמ' 579 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.7.2005. עמ' 580 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 2) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.10.2005. עמ' 580 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 3) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.1.2006. ת"ט [מס' 6489](#) מיום 6.6.2006 עמ' 832. [מס' 6468](#) מיום 19.3.2006 עמ' 581 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.10.2005. עמ' 581 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.1.2006. עמ' 582 – הודעה (תיאום סכומים מתוספת בניה) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.1.2006. [מס' 6482](#) מיום 8.5.2006 עמ' 783 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 4) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.4.2006. ת"ט [מס' 6489](#) מיום 6.6.2006 עמ' 832. [מס' 6482](#) מיום 8.5.2006 עמ' 784 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 3) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.4.2006. [מס' 6506](#) מיום 8.8.2006 עמ' 1058 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 4) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.7.2006. עמ' 1058 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 5) תשס"ו-2006; תחילתה ביום 16.7.2006.

[ק"ת תשס"ז: מס' 6534](#) מיום 15.11.2006 עמ' 255 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) תשס"ז-2006; תחילתה ביום 16.10.2006. עמ' 256 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ז-2006; תחילתה ביום 16.10.2006. [מס' 6559](#) מיום 5.2.2007 עמ' 542 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 2) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.1.2007. עמ' 542 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.1.2007. עמ' 542 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) (מס' 3) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.4.2007. עמ' 947 – הודעה (מס' 3) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.4.2007. [מס' 6610](#) מיום 22.8.2007 עמ' 1118 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.7.2007. עמ' 1119 – הודעה (מס' 4) (תיאום סכומים בהוראת שעה) תשס"ז-2007; תחילתה ביום 16.7.2007.

[ס"ח תשס"ז: מס' 2107](#) מיום 28.8.2007 עמ' 429 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 294](#) עמ' 580) – תיקון מס' 58; תחילתו ביום 1.1.2007.

[ס"ח תשס"ח מס' 2116](#) מיום 8.11.2007 עמ' 26 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 72) – תיקון מס' 59; תחילתו ביום 1.11.2007 ותחולתו על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה מאותו יום.

[ק"ת תשס"ח: מס' 6621](#) מיום 8.11.2007 עמ' 99 – הודעה (תיאום סכומים בהוראת שעה) תשס"ח-2007; תחילתה ביום 16.10.2007. עמ' 99 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ח-2007; תחילתה ביום 16.10.2007. [מס' 6648](#) מיום 17.2.2008 עמ' 521 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) (מס' 2) תשס"ח-2008; תחילתה ביום 16.1.2008. עמ' 522 – הודעה (תיאום סכומים מתוספת בניה) תשס"ח-2008; תחילתה ביום 16.1.2008.

[ס"ח תשס"ח מס' 2134](#) מיום 18.2.2008 עמ' 202 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 72) – תיקון מס' 60; ר' סעיף 2 לענין תחילה.

[ס"ח תשס"ח מס' 2134](#) מיום 18.2.2008 עמ' 202 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 72) – תיקון מס' 61; תחילתו ביום 1.8.2007 ור' סעיף 9 לענין תחולה.

[ס"ח תשס"ח מס' 2136](#) מיום 6.3.2008 עמ' 221 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 331](#) עמ' 924) – תיקון מס' 62 (הוראת שעה); תחולתו על מכירת זכות במקרקעין ומתן שירותי בניה לפי תכנית חיזוק מיום 18.5.2005 עד יום 31.12.2021. תוקן [ס"ח תשע"ו מס' 2581](#) מיום 21.8.2016 עמ' 1249 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 931](#) עמ' 768) – תיקון מס' 62 (תיקון) בסעיף 26 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, תשע"ו-2016; תחילתו ביום 22.1.2017.

[ס"ח תשס"ח מס' 2136](#) מיום 6.3.2008 עמ' 223 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 265](#) עמ' 150) – תיקון מס' 63 (הוראת שעה).

[ס"ח תשס"ח מס' 2136](#) מיום 6.3.2008 עמ' 231 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 347](#) עמ' 258) – תיקון מס' 64 בסעיף

- 4 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (תיקון מס' 20), תשס"ח-2008; תחילתו ביום 1.1.2008.
- ק"ת תשס"ט מס' 6749** מיום 8.2.2009 עמ' 438 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשס"ט-2009; תחילתה ביום 16.1.2009 (ת"ט מס' 6787 מיום 25.6.2009 עמ' 1066). עמ' 439 – הודעה (תיאום סכומים מתוספת בניה) תשס"ט-2009; תחילתה ביום 16.1.2009.
- ס"ח תשס"ט מס' 2209** מיום 10.8.2009 עמ' 328 (**ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 436** עמ' 348, 514) – תיקון מס' 65 בסעיף 29 לחוק מינהל מקרקעי ישראל (תיקון מס' 7), תשס"ט-2009; תחילתו ביום 1.1.2010.
- ס"ח התש"ע מס' 2220** מיום 31.12.2009 עמ' 294 (**ה"ח הממשלה תש"ע מס' 457** עמ' 24) – תיקון מס' 66; תחילתו ביום 1.1.2009.
- ק"ת תש"ע מס' 6864** מיום 1.2.2010 עמ' 739 – הודעה (תיאום סכומים מתוספת בניה) תש"ע-2010; תחילתה ביום 16.1.2010. עמ' 740 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תש"ע-2010; תחילתה ביום 16.1.2010.
- ס"ח תשע"א מס' 2269** מיום 26.12.2010 עמ' 121 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541** עמ' 6, 97) – תיקון מס' 67; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
- ס"ח תשע"א מס' 2269** מיום 26.12.2010 עמ' 122 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541** עמ' 6, 97) – תיקון מס' 68.
- ס"ח תשע"א מס' 2271** מיום 6.1.2011 עמ' 163 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541** עמ' 6) – תיקון מס' 69 בסעיף 35 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), תשע"א-2010; תחילתו ביום 1.1.2011 ור' סעיף 36 לענין תחולה.
- ס"ח תשע"א מס' 2281** מיום 15.3.2011 עמ' 402 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541** עמ' 6, 93) – תיקון מס' 70; תחילתו ביום 31.3.2011 ור' סעיף 25 לענין תחולה.
- ק"ת תשע"א מס' 6990** מיום 31.3.2011 עמ' 888 – הודעה (תיאום סכומים מתוספת בניה) תשע"א-2011; תחילתה ביום 16.1.2011. עמ' 889 – הודעה (תיאום סכומי מס רכישה) תשע"א-2011; תחילתה ביום 16.1.2011.
- ס"ח תשע"א מס' 2309** מיום 8.8.2011 עמ' 1013 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 603** עמ' 1292) – תיקון מס' 71 (הוראת שעה) בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראות שעה), תשע"א-2011.
- ס"ח תשע"ב מס' 2324** מיום 6.12.2011 עמ' 45 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 573** עמ' 566) – תיקון מס' 72 בסעיף 2 לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב-2011; ר' סעיף 9 לענין תחילה ותחולה וסעיף 7 לענין הוראת שעה. תוקן **ק"ת תשע"ג מס' 7249** מיום 13.5.2013 עמ' 1196 – צו תשע"ג-2013; תחילתו ביום 1.4.2013. **ק"ת תשע"ד מס' 7292** מיום 1.10.2013 עמ' 38 – צו (תיקון) תשע"ד-2013; תחילתו ביום 1.10.2013. **ק"ת תשע"ד מס' 7322** מיום 1.1.2014 עמ' 406 – צו (תיקון מס' 2) תשע"ד-2014; תחילתו ביום 1.1.2014. **ק"ת תשע"ד מס' 7348** מיום 27.2.2014 עמ' 714 – צו (תיקון מס' 3) תשע"ד-2014. **ס"ח תשע"ד מס' 2453** מיום 1.6.2014 עמ' 559 (**ה"ח הממשלה תשע"ד מס' 852** עמ' 424) – תיקון מס' 72 (תיקון) תשע"ד-2014 בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 78), תשע"ד-2014; תחילתו ביום 1.6.2014.
- ס"ח תשע"ב מס' 2370** מיום 23.7.2012 עמ' 521 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 603** עמ' 1292), **ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 686** עמ' 826) – תיקון מס' 73 בסעיף 7 לחוק מס הכנסה (פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות בשל השכרת דירות מגורים לטווח ארוך), תשע"ב-2012.
- ס"ח תשע"ב מס' 2379** מיום 7.8.2012 עמ' 672 (**ה"ח הכנסת תשע"ב מס' 482** עמ' 248) – תיקון מס' 74; ר' סעיף 9 לענין תחילה.
- ס"ח תשע"ג מס' 2395** מיום 6.5.2013 עמ' 64 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 756** עמ' 286) – תיקון מס' 75 והוראת שעה.
- ס"ח תשע"ג מס' 2405** מיום 5.8.2013 עמ' 154 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586) – תיקון מס' 76 בסעיף 43 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013; ר' סעיפים 44, 64 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.

44. (א) (1) בסעיף זה –

ד"רת מגורים מזכה – כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין; יום המעבר – כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014);

תקופת המעבר – התקופה שמיום המעבר ועד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017).

(2) לענין סעיף זה יחולו הוראות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

(ב) הוראות סימן זה יחולו על מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבע אחרת בסעיף זה.

(ג) תחילתם של סעיפים 47, 48, 49(א) ו-1(א) ו-49ב עד 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחם בסעיף 43(5) עד (12) לחוק זה, ביום המעבר, והם יחולו על מכירת זכות במקרקעין ביום האמור ואילך.

(ד) על אף הוראות סעיף קטן (ג), במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר יחולו הוראות אלה:

(1) סעיף 48(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(6)(ב) לחוק זה, יחול על מוכר אחד לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, בלבד, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

(א) במכירה של לפחות אחת משתי דירות המגורים בתקופת המעבר, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב יום המעבר, אילו הסעיף האמור היה עומד בתוקפו במועד המכירה כאמור;

(ב) במכירה של דירת מגורים שנתקבלה במתנה לפני יום המעבר, מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב יום המעבר;

(ג) המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין בתמורה ובין שלא בתמורה;

(2) על מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שהוראות פסקה (1) לא חלות לגביה, יחולו הוראות סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב יום המעבר;

(3) במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר על ידי מוכר שקיבל את הדירה כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין בתקופה שמיום התחילה עד תום תקופת המעבר, יראו את נתן המתנה, לעניין פסקאות (1) ו-(2) כאילו הוא המוכר;

(4) במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, לא יחול סעיף 49(2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(8)(ב) לחוק זה, על מי שביום המעבר היתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין; לעניין מניין הדירות כאמור תחול החזקה שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

(ה) סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(18) לחוק זה, יחול לגבי גירעון שנקבע בשל הצהרה שהוגשה לפי הפרק השביעי, לשנת המס 2013 ואילך.

ס"ח תשע"ד מס' 2449 מיום 30.3.2014 עמ' 470 (**ה"ח הממשלה תשע"ד מס' 836** עמ' 316) – תיקון מס' 77 בסעיף 20 לחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה) (תיקון מס' 3), תשע"ד-2014.

ס"ח תשע"ד מס' 2453 מיום 1.6.2014 עמ' 558 (**ה"ח הממשלה תשע"ד מס' 852** עמ' 424) – תיקון מס' 78; ר' סעיפים 3, 4 לענין תחילה, תחולה והוראת שעה.

3. תחילתו של חוק זה ביום ג' בסיוון התשע"ד (1 ביוני 2014), והוא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין שנעשתה ביום האמור ואילך.

4. על אף האמור בסעיף 15(ב) ו-1(2) לחוק העיקרי, במכירת דירת מגורים מזכה שסעיף 48א(2) לחוק העיקרי חל עליה ונעשתה בתקופה שמיום ג' בסיוון התשע"ד (1 ביוני 2014) ועד ליום י"ג בטבת התשע"ד (31 בדצמבר 2017), יהיה גובה המקדמה שווה לסכום המס בהתאם להצהרת המוכר לפי סעיף 73(א)(6).

ס"ח תשע"ד מס' 2458 מיום 15.7.2014 עמ' 591 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 771** עמ' 911) – תיקון מס' 79 בסעיף 2 לחוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), תשע"ד-2014.

ס"ח תשע"ד מס' 2467 מיום 7.8.2014 עמ' 736 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 771** עמ' 911) – תיקון מס' 80 בסעיף 2 לחוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה) (מס' 2), תשע"ד-2014. ת"ט **ס"ח תשע"ה מס' 2476** מיום 25.11.2014 עמ' 38.

ס"ח תשע"ה מס' 2492 מיום 23.6.2015 עמ' 190 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 919** עמ' 604) – תיקון מס' 81; ר' סעיף 2 לענין תחילה.

2. (א) תחילתו של סעיף 9(ג) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1(1) לחוק זה –

(1) לעניין סעיף קטן (ג1) – ביום כ"ב באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013);

(2) לעניין סעיף קטן (ג1ה) – ביום פרסומו של חוק זה.

(ב) תחילתו של סעיף 9(ג1) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה, וביטולו של סעיף קטן (ג1ד) של סעיף 9 לחוק העיקרי, כאמור בסעיף 1(3) לחוק זה, ביום י" בטבת התשע"ה (1 בינואר 2015).

ס"ח תשע"ו מס' 2504 מיום 15.10.2015 עמ' 3 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566, 1598) – תיקון מס' 82; תחילתו ביום 1.1.2014.

ס"ח תשע"ו מס' 2511 מיום 30.11.2015 עמ' 234 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566) – תיקון מס' 83 בסעיף 9 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.12.2015 ור' סעיף 10 לענין הוראת שעה.

10. (א) על אף האמור בפסקה (1)א(1) של סעיף 48א(1) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, בתקופה שמיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018), שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק האמור:

(1) המכירה היא של זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, או מכירה של חלק מזכות במקרקעין כאמור שתמורתה היא בנייה על יתרת המקרקעין (להלן – עסקת קומבינציה);

(2) המכירה היא מיחיד קבלן או למי שעסקו או חלק מעסקו בניית דירות על קרקע שבבעלותו, על ידי קבלן, לשם מכירתן, והקרקע הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידי כמשמעותו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה – לגבי אלה:

(א) מכירה של זכות במקרקעין בקרקע שכוללה בשטח שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 1,000 דירות לכל הפחות וביום המכירה ניתנו היתרי בנייה ל-10% לכל היותר מהדירות המותרות לבנייה בשטח שחלה עליו התכנית כאמור;

(ב) מכירה של זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה של 1,000 דירות לכל הפחות;

(3) לגבי זכות במקרקעין שאינה מנויה בפסקה (2) –

(א) עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, ובעסקת קומבינציה, נוסף על האמור – עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים על הזכות במקרקעין או ביתרת המקרקעין; לעניין סעיף קטן זה יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של

- טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה; בסעיף קטן זה, "התקופה הקובעת" – כמפורט להלן, לפי העניין:
- (1) לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה של פחות מ-251 דירות – 42 חודשים מיום המכירה;
- (2) לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה של 251 דירות או יותר – 48 חודשים מיום המכירה.
- (ב) לא התקיים התנאי הקבוע בפסקת משנה (א), תחול הרישה של סעיף קטן (א) לגבי החלק היחסי של שווי המכירה של הזכות שנמכרה, כיחס שבין מספר הדירות שהסתיימה בנייתן, למספר הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, והוראות סעיף קטן (ד) יחולו לגבי החלק היחסי בלבד.
- (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על מכירה שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים, על מכירה שחל לגביה פטור מהמס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי פקודת מס הכנסה, או על מכירה שחלות לגביה הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
- (ג) המוכר זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-1,000 דירות, ומתקיים האמור ברישה ובפסקה (1) של סעיף קטן (א), רשאי לבחור באחד מאלה:
- (1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(1) לחוק מיסוי מקרקעין, ובהשלמת התנאים האמורים בסעיף קטן (א)3 – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;
- (2) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף זה ומתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה יתרת מס השבח שהיה עליו לשלם לפי הוראות סעיף 48א(1) לחוק מיסוי מקרקעין; תוקפה של ערובה כאמור יפוג בהתקיים האמור בסעיף קטן (א)3.
- (ד) במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף זה, יקראו את סעיף 48ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שבסופו יבוא "ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי עד יום התחילה לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(1)".
- (ה) לכל מונח בסעיף זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.
- (ו) בסעיף זה –
- "היתר בנייה" – כמשמעותו בחוק התכנון והבנייה;
- "חוק התכנון והבנייה" – חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965;
- "יחיד" – לרבות חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, ולרבות שותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה האמורה;
- "קבלן" – קבלן לעבודות הנדסה בנאיות כהגדרתו בחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969, הרושם בפנקס כמשמעותו באותו חוק;
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ואולם המונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש כאמור בסעיף 19(4)ב(3) לחוק האמור;
- "תכנית בנייה" – תכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, או תכנית כמשמעותה באותו חוק שתנאי לאישורה הוא אישור תכנית איחוד וחלוקה כמשמעותה בסעיף ז' לפרק ג' בחוק האמור.
- ס"ח תשע"ו מס' 2511** מיום 30.11.2015 עמ' 242 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 951** עמ' 1566) – תיקון מס' 84 בסעיף 22 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.12.2015.
- ס"ח תשע"ו מס' 2544** מיום 6.4.2016 עמ' 694 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1003** עמ' 387) – תיקון מס' 85 והוראת שעה; ר' סעיפים 5, 6 לענין תחילה, תחולה והוראת שעה.
5. (ב) הוראות סעיף 9(1)ג(2) לחוק העיקרי, כנוסחן בסעיף קטן (א), יחולו על זכות במקרקעין שנרכשה בתקופת הוראת השעה.
6. תחילתו של סעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1(3), בתום תקופת הוראת השעה, והוא יחול על דירת מגורים שנרכשה בתום תקופת הוראת השעה ואילך, כתחילתו לדירה הנמכרת שעליה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.
- ס"ח תשע"ו מס' 2547** מיום 7.4.2016 עמ' 736 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1000** עמ' 360) – תיקון מס' 86 בסעיף 8 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 222), תשע"ו-2016; תחילתו 60 ימים מיום פרסומו.
- ס"ח תשע"ו מס' 2557** מיום 23.6.2016 עמ' 934 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1036** עמ' 922) – תיקון מס' 87; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
2. חוק זה יחול על בקשה של אזרח ישראלי, כהגדרתה בסעיף 16 לחוק העיקרי, שתוגש החל מתום 30 ימים מיום פרסומו של חוק זה.
- ס"ח תשע"ו מס' 2581** מיום 21.8.2016 עמ' 1248 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 931** עמ' 768) – תיקון מס' 88 בסעיף 25 לחוק הרושם הממשלתי להתחדשות עירונית, תשע"ו-2016; ר' סעיף 30 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
30. (א) תחילתם של סעיפים 14, 15, 21, ו-23 עד 26, למעט סעיף 25(3) ו-4(4) חמישה חודשים מיום פרסומו של חוק זה (בסעיף זה – המועד הקובע).
- (ב) סעיפים 49ג ו-49א(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחם בסעיף 25 לחוק זה, יחולו על מכירת זכות נמכרת

פרק ראשון: פרשנות

1. בחוק זה –

הגדרות

"מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

(תיקון מס' 15)
תשנ"ד-1984
(תיקון מס' 33)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 40)
תשנ"ח-1997

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שבישור לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעין ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –

"הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;

"מקרקעין ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעין ישראל;

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

"איגוד" – חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותמני על האגודות 1327;

"איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לפקודה, בתקופה שעד למועד הרישום למסחר בבורסה כהגדרתו בסעיף

(תיקון מס' 1)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 86)
תשנ"ו-2016

כמשמעותה בסעיפים האמורים, שיום המכירה שנקבע לגביה על פי חוק מיסוי מקרקעין חל מיום פרסומו של חוק זה ואילך.

(ג) צווי הכרזה או הכרזות הממשלה או ועדת שרים שהסמיכה לכך שניתנו, הוארכו או חודשו לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבנייה כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 21 לחוק זה והכרזות הממשלה שניתנו לפי סעיף 49כח(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 25 לחוק זה, שהיו בתוקף ערב המועד הקובע, יראו אותן כאילו ניתנו בידי השר, ויחולו לגביהן הוראות סעיף 14 או 15, לפי העניין, ובלבד שתקופת תוקפה הכוללת של הכרזה שניתנה לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבנייה ערב ביטולו כאמור לא תעלה על התקופות הקבועות בסעיף האמור.

(ד) הליכים לעניין מתן צו הכרזה, הארכתו או חידושו לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבנייה, כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 21 לחוק זה, שטרם הסתיימו, וכן בקשות להכרזה על מתחם פיננסי ובינוי במסלול מיסוי לפי סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 25 לחוק זה, אשר הטיפול בהן טרם הסתיים לפני המועד הקובע, יראו אותם כהליכים או כבקשות שהתקיימו לפי סעיף 14 או 15, לפי העניין, והטיפול בהם ימשך לפי הוראות הסעיפים האמורים.

(ה) תקנות שהותקנו לפי סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 25 לחוק זה, יראו אותן כאילו הותקנו לפי סעיף 15, והסמכויות שהיו נתונות לוועדה בתקנות אלה, יהיו נתונות לוועדה כהגדרתה בסעיף 15(א) והסמכויות שהיו נתונות לממשלה בתקנות אלה, יהיו נתונות לשר.

(ו) החלטות מקדמיות שניתנו על ידי הוועדה כמשמעותה בסעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 25 לחוק זה יראו אותן כהחלטות שניתנו בידי הוועדה כהגדרתו בסעיף 15(א).

3א64(א)(2) לפקודה, ובלבד שמניותיה נרשמו למסחר בבורסה כאמור בסעיף; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית;

“זכות באיגוד” – כל אחד מאלה בין שהיא מוענקת במסמכי ההתאגדות של האיגוד על פיהם או בהסכם בין חברי האיגוד:

(1) חברות באיגוד, זכות לנכסי איגוד בשעת פירוק, זכות לרווחיו של איגוד, זכות לניהולו של איגוד או להצבעה בו;

(2) זכות – שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין – לתפוס נכסי האיגוד מכוח אחת הזכויות האמורות בפסקה (1);

(3) זכות – שאיננה זכות מכוח מכירת זכות במקרקעין – לדרוש מהאיגוד או מבעל זכות באיגוד אחת מהזכויות האמורות בפסקאות (1) ו-(2);

(4) זכות להורות במישרין או בעקיפין למחזיק בזכות מהזכויות האמורות בפסקה (1) על הדרך להפעיל את זכותו;

פרט לזכות מהזכויות האמורות אם היא אינה מקנה כל טובת הנאה באיגוד – שאינה שכר סביר – ואינה מקנה זכות לתפוס את נכסי האיגוד ואינה מקנה זכות לדרוש מהאיגוד או מבעל זכות בו אף אחד משני הדברים האמורים;

“פעולה באיגוד” – הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לענין זה, “הקצאה” – הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין;

“עושה פעולה” – מי שמקנה זכות באיגוד בפעולה באיגוד;

“שווי” של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה;

“הורשה” – בין על פי דין ובין על פי צוואה;

“חודש” – לרבות חלק מחודש;

“דירת מגורים” – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;

“קבוצת רכישה” – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית –

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

לעניין הגדרה זו –

“גורם מארגן” – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור;

“מסגרת חוזית” – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;

“תמורה” – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף;

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

"מנהל" – מי שנתמנה על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות להיות מנהל או סגן מנהל לענין חוק זה;

"קרוב" לאדם פלוני –

(1) בן-זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני-זוגם;

(4) איגוד שהוא בשליטתו;

"מס שבח" או "מס" – כמשמעותו בסעיף 6;

"הפקודה" – פקודת מס הכנסה;

"הפרשי הצמדה וריבית" – תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו לו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת; לענין זה –

"מדד" – מדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"שיעור עליית המדד", בתקופה פלונית – ההפרש בין המדד שהתפרסם לאחרונה לפני סוף התקופה לבין המדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה, מחולק במדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה;

"תקופה עודפת" – (נמחקה);

"התקופה הקובעת" – התקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003), אלא אם כן נקבעה בחוק זה, לענין מסוים, תקופה אחרת;

"חוק הגנת הדייר" – חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972;

"חוק מס ערך מוסף" – חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975;

"חוק התכנון והבניה" – חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

"חוק לעידוד השקעות הון" – חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959;

"תושב חוץ" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה;

"תושב ישראל" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, בשינוי זה: בכל מקום, במקום "פקיד השומה" יקראו "המנהל".

2. רואים אדם כשולט באיגוד אם לאותו אדם, לבדו או ביחד עם קרוביו (להלן - בעל השליטה), שליטה ישירה או עקיפה בענינם של האיגוד או שבעל השליטה יכול לשלוט או זכאי לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשבעל השליטה מחזיק או רשאי לרכוש רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של האיגוד או רובו של הון המניות שהוצא או אותו חלק ממנו שהיה מזכהו, במקרה של חלוקת כל הכנסת האיגוד בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.

3. **הקניית זכות במקרקעין** או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, תש"י-1950, או חוק נכסי גרמנים, תש"י-1950 או לחברה כהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006 – אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לענין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס, לרבות לפי סעיף 7א, כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה.

4. **הורשה** איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה.

4א. **העברת זכויות** בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 17)
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 17)
תשמ"ז-1987
צו תשנ"ז-1993

(תיקון מס' 17)
תשמ"ז-1986

(תיקון מס' 17)
תשמ"ז-1986

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

שליטה

הקניית לנאמן,
אפוטרופוס וכו'
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 57)
תשס"ו-2006
(תיקון מס' 77)
תשמ"ד-2014

הורשה אינה מכירה

העברה אגב גירושין
(תיקון מס' 19)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד לענין חוק זה, בין אם היא העברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם, ובמכירת הזכות במקרקעין או בפעולה באיגוד במקרקעין על ידי מי שהועברו לו הזכויות בזכות במקרקעין כאמור, יהיו שווי הרכישה של הזכות ויום רכישתה, לרבות לענין סעיף 7א, שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים לפי הוראות חוק זה או לפי הוראות הפקודה, לפי הענין, אילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שהעביר את הזכויות בה.

5. (א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד במקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד במקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד במקרקעין ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.

פעולות נוספות שהן "מכירה" (תיקון מס' 3) תשכ"ח-1968

(ב) שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד במקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד במקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 3) תשכ"ח-1968

(1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;

(תיקון מס' 39) תשנ"ז-1997

(א1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, ונתקבל לאחר מכן לגבי הזכות אישור של בנין להשכרה כמשמעותו בפרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, יראו, על אף האמור בפסקה (1), את ההעברה כמכירה פטורה ממס, ולצורך חישוב המס לפי סעיף 53 לאותו חוק, יראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(תיקון מס' 50) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ב1) (נמחקה);

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 39) תשנ"ז-1997

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את עלות המלאי העסקי כיתרת שווי הרכישה של הזכות;

(3) לענין סעיף קטן זה -

(תיקון מס' 39) תשנ"ז-1997

"יום רכישה", "שווי רכישה" - כמשמעותם בפרק השלישי לפי הענין;

"יתרת שווי רכישה" - כהגדרתה בסעיף 47.

(ג) (1) **מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון**, או עשיית פעולה באיגוד במקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4;

(תיקון מס' 24) תשנ"ג-1993

(2) במכירה ובעשיית פעולה כאמור בפסקה (1), יום הרכישה ושווי הרכישה ייקבעו בהתאם להוראות סעיפים 26 ו-37;

(3) מנהל העזבון אחראי למילוי החובות הקבועות בסעיפים 73, 76, 90 ו-91 ובלבד שאם לא מונה מנהל לעזבון יחולו החובות האמורות על כל אחד מהיורשים;

(4) לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לענין זה, "חלוקת נכסי עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עזבון של שני מורשים כעזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 50) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(א) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורה;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ה) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערון כאמור בסעיף 1א100 לפקודה, יראו, לענין מס שבח, את הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין, שבשלה נרשמו בדוחות הכספיים של החברה המחלקת רווחי השערון, כאילו נמכרה ביום החלוקה ונרכשה מחדש ביום האמור, ויחולו לענין זה הוראות לפי סעיף 1א100 לפקודה, בשינויים המחוייבים.

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

פרק שני: הטלת המס

6. (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין (תיקון מס' 6)
תשל"ה-1975

7. המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

הטלת המס על פעולה באיגוד מקרקעין (תיקון מס' 1)
תשכ"ה-1965

7א. (א) לענין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יחולו הוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה, בשינויים המחוייבים לפי הענין ובכללם שווי הרכישה ויום הרכישה של זכות באיגוד מקרקעין יהיה המחיר המקורי לפי הוראות חלק ה' וחלק ה'2 האמורים.

החלת הוראות חלק ה' וחלק ה'2 לפקודה על פעולה באיגוד מקרקעין (תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ב) לענין חיוב במס רכישה ולענין חיוב במס על פי הסכם כמשמעותו בסעיף 196 לפקודה, יחולו הוראות חוק זה.

(ג) לענין פטור ממס ושיעור המס החל על פעולה באיגוד מקרקעין, יחולו ההוראות לפי חוק זה.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת -

- (1) יקבע את ההוראות הנדרשות לביצוע סעיף זה;
- (2) רשאי לקבוע הוראות לענין מכירת אופציה באיגוד מקרקעין כהגדרתה בפרק חמישי 2;
- (3) רשאי לקבוע נסיבות שבהתקיימן יחולו, לענין חישוב מס השבח בפעולה באיגוד מקרקעין, על אף הוראות סעיף קטן (א), הוראות חוק זה;
- (4) רשאי לקבוע כי בנסיבות מסוימות על פעולה באיגוד מקרקעין, שהיה איגוד מקרקעין במשך חמש שנים לפחות לפני הפעולה, יחולו, על אף הוראות סעיף קטן (ג), הוראות חלק ה' לפקודה לענין שיעורי המס החלים על הפעולה.

8. רישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין שנעשה לפני שנת המס 2007 ייראה כפעולה באיגוד מקרקעין והוראות סעיף 101 לפקודה מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים.

רישום ניירות ערך באיגוד מקרקעין למסחר בבורסה (תיקון מס' 13)
תשמ"ג-1983
(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005

9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה - שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.

מס רכישה (תיקון מס' 5)
תשל"ה-1974
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

(ב) (1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי - כאמור בפסקה (א1) - משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד; לענין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לענין זה, "הקצאה" - כל הנפקה של זכויות באיגוד;

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד, ואם הזכויות הנמכרות, כולן או חלקן,

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

מעניקות רק זכות לנכסי האיגוד בעת פירוקו (בסעיף זה – זכויות בפירוק) – כיחס האמור או כיחס שבין הזכויות בפירוק הנמכרות כאמור, לכלל הזכויות בפירוק, לפי הגבוה מביניהם;

(2) פעולה באיגוד מקרקעין לא תהא חייבת במס בולים החל עליה לפי חוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א-1961.

(ג) במכירת זכות במקרקעין שהם בנין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים, שנעשתה בתקופה שמיום ט"ו בשבט התשנ"ה (16 בינואר 1995) ועד יום כ"ג בטבת התשנ"ו (15 בינואר 1996), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 385,060 שקלים חדשים - 0.5%;

(2) על חלק השווי העולה על 385,060 שקלים חדשים ועד 597,640 שקלים חדשים - 3.5%;

(3) על חלק השווי העולה על 597,640 שקלים חדשים - 4.5%;

בסעיף קטן זה ובסעיפים קטנים (1ג), (1א), (1ב), (1ג), (1ג) ו-(1ה) –

"בנין" – בנין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בנין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לענין מס הכנסה; ובבנין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו;

"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

(1ג) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים, שנעשתה בתקופה שמיום כ"ד בטבת התשנ"ו (16 בינואר 1996) עד יום כ"ב בטבת התש"ס (31 בדצמבר 1999), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 443,605 שקלים חדשים - 0.5%;

(2) על חלק השווי העולה על 443,605 שקלים חדשים ועד 688,505 שקלים חדשים - 3.5%;

(3) על חלק השווי העולה על 688,505 שקלים חדשים - 4.5%.

(1א) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה מיום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 969,330 שקלים חדשים - 3.5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 969,330 שקלים חדשים - 5%.

(2) על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים מיום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013) (בפסקת משנה זו – הדירה) והתקיים בו אחד מאלה:

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

(2) בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו היתה

(תיקון מס' 31)
תשנ"ה-1995
הודעה (מס' 4)
תשנ"ו-1996

(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015

(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

(תיקון מס' 31)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
הודעה (מס' 2)
תש"ס-2000

(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
(תיקון מס' 59)
תשס"ח-2007
הודעה תשע"א-2011
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

¹ ר' חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א-2011 לענין שיעור המס והמדרגות ברכישת דירה מיום 21.2.2011 עד יום 31.12.2012 (5.5.2013 לאור התפורות הכנסת ה-18).

² ר' חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א-2011 לענין שיעור המס והמדרגות ברכישת דירת מגורים יחידה מיום 21.2.2011 עד יום 31.12.2012 (5.5.2013 לאור התפורות הכנסת ה-18).

החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(תיקון מס' 59)
תשס"ח-2007

- (1) על חלק השווי שעד 1,139,320 שקלים חדשים – לא ישולם מס;
 - (2) על חלק השווי העולה על 1,139,320 שקלים חדשים ועד 1,601,210 שקלים חדשים – 3.5%;
 - (3) על חלק השווי העולה על 1,601,210 שקלים חדשים – 5%;
- (ב) לענין פסקה זו –

(1) "יחיד תושב ישראל" – (נמחקה);

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

"דירה יחידה" – דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לענין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא פחות מ- 25%;

(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד;

(3) לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; לעניין זה, "קבוצת רכישה" – כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה "דירת מגורים" שבסעיף קטן (ג).

(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

(ג1) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שלא חלות לגביה הוראות פסקה (2), שנעשתה בתקופה שמיום כ"ו באייר התשע"ג (6 במאי 2013) עד יום כ"ד באב התשע"ג (31 ביולי 2013), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

- (א) על חלק השווי שעד 1,089,350 שקלים חדשים – 5%;
- (ב) על חלק השווי העולה על 1,089,350 שקלים חדשים ועד 3,268,040 שקלים חדשים – 6%;
- (ג) על חלק השווי העולה על 3,268,040 שקלים חדשים – 7%;

(2) (א) יחיד שרכש דירת מגורים בתקופה שמיום כ"ו באייר התשע"ג (6 במאי 2013) עד יום כ"ד באב התשע"ג (31 ביולי 2013) והתקיים בו אחד התנאים כאמור בפסקאות (1) או (2) של סעיף קטן (ג1א)(2)(א), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

- (1) על חלק השווי שעד 1,470,560 שקלים חדשים – לא ישולם מס;
- (2) על חלק השווי העולה על 1,470,560 שקלים חדשים ועד 1,744,270 שקלים חדשים – 3.5%;
- (3) על חלק השווי העולה על 1,744,270 שקלים חדשים – 5%;

(ב) לעניין פסקה זו יחולו הוראות סעיף קטן (ג1א)(2)(ב) ו-(3).

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015

(ג1) (1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- (א) על חלק השווי שעד 1,089,350 שקלים חדשים – 5%;
- (ב) על חלק השווי העולה על 1,089,350 שקלים חדשים ועד 3,268,040 שקלים חדשים – 6%;

(ג) על חלק השווי העולה על 3,268,040 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים חדשים – 7% ;

(ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 שקלים חדשים ועד 15,000,000 – 8% ;

(ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים – 10% ;

(2) על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו (בפסקה משנה זו – הדירה), והתקיים בו אחד מאלה:

(תיקון מס' 81
תשע"ה-2015)

(א) הדירה שרכש היא דירתו היחידה ;

(ב) ב-18 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה ; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – ב-12 החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – ב-12 החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה ;

(תיקון מס' 85
הוראת שעה)
תשע"ו-2016

(ג) הדירה שרכש היא דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49(א) ;

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בפסקה (3) ;

(3) (א) על חלק השווי שעד 1,470,560 שקלים חדשים – לא ישולם מס ;

(ב) על חלק השווי העולה על 1,470,560 שקלים חדשים ועד 1,744,270 – 3.5% ;

(ג) על חלק השווי העולה על 1,744,270 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים חדשים – 5% ;

(ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד 15,000,000 שקלים חדשים – 8% ;

(ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים – 10% ;

(4) בסעיף קטן זה –

(א) "דירה יחידה" – דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א ; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא כאמור בסעיף 49ג(3) ;

(תיקון מס' 85
תשע"ו-2015)

(ב) "תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה ;

(ג) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן הזוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד ;

(ד) שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים ; לעניין זה, "קבוצת רכישה" – כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה "דירת מגורים" שבסעיף קטן (ג).

(ג1ד) (בוטל).

(ה) על אף האמור בפסקה (1) של סעיף קטן (ג1ג), במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שלא חלות לגביה הוראות פסקה (2) של הסעיף הקטן האמור, שנעשתה מיום ז' בתמוז התשע"ה (24 ביולי 2015) עד יום ט"ז בטבת התשפ"א (31 בדצמבר

(תיקון מס' 81
תשע"ה-2015
(תיקון מס' 81
תשע"ה-2015)

(2020), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 4,800,605 שקלים חדשים – 8%;

(2) על חלק השווי העולה על 4,800,605 שקלים חדשים – 10%.

(2ג) הסכומים הנקובים בסעיפים קטנים (ג), (ג1), (ג1א), (ג1ב) ו-(ג1ה), יתואמו בהתאם לעליית המדד ב-16 בינואר של כל שנה (להלן – יום העדכון), לפי שיעור עליית המדד החדש לעומת המדד הבסיסי; השווי שהותאם כאמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 5 ש"ח;

(תיקון מס' 31)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
(תיקון מס' 59)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015

בסעיף זה –

"המדד" – מדד שירותי דיור בבעלות הדיירים שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

"המדד החדש" – המדד שיפורסם לאחרונה לפני יום העדכון;

"המדד הבסיסי" –

(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015

לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיפים קטנים (ג) ו-(ג1) – המדד שפורסם ביום י"ד בשבט התשנ"ה (15 בינואר 1995);

לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1א)(1) – המדד שפורסם ביום כ"ז בטבת התשנ"ט (15 בינואר 1999);

לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1א)(2) – המדד שפורסם ביום ג' בחשוון התשס"ח (15 באוקטובר 2007);

לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1ג) – המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013);

לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1ה) – המדד שפורסם ביום כ"ד בטבת התשע"ה (15 בינואר 2015).

(3ג) המנהל יפרסם בהודעה ברשומות את סכומי השווי הקבועים בסעיפים קטנים (ג), (ג1), (ג1א), (ג1ב) ו-(ג1ה), כפי שהם מעודכנים עקב עליית המדד.

(תיקון מס' 31)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015
(תיקון מס' 31)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999
(תיקון מס' 75)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 81)
תשע"ה-2015
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

(4ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בצו להעלות את הסכומים הקבועים בסעיפים קטנים (ג), (ג1), (ג1א), (ג1ב) ו-(ג1ה), מעבר לשיעור עליית המדד.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים למתן פטור ממס הרכישה, כולו או מקצתו, ורשאי הוא לקבוע, באישור כאמור, כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין.

(ה) דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס.

(1) (בוטל).

9א. (בוטל).

9ב. על אף האמור בסעיף 9(א1א) לחוק העיקרי יחולו הוראות אלה:

(1) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (1) שבסעיף 9(א1א), שנעשתה בתקופה שמיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 23)
תשנ"ג-1992
הפחתת שיעורי מס הרכישה ברכישת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת – הוראת שעה (תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

2002), יקראו את פסקת משנה (ב) שבפסקה (1) כאילו במקום "5%" בא "4.5%" ולגבי רכישה כאמור שנעשתה בתקופה שמיום י"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - כאילו במקום "5%" בא "4.75%";

(2) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (2) לסעיף 9(א1), שנעשתה בתקופה שמיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ועד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), יקראו את פסקת משנה (א)(3) שבפסקה (2), כאילו במקום "5%" בא "4.5%" ולגבי רכישה כאמור שנעשתה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - כאילו במקום "5%" בא "4.75%";

(3) לגבי רכישת זכות במקרקעין כאמור בפסקה (2) שבסעיף 9(א1), שנעשתה בתקופה הקובעת על ידי רוכש שהוא זכאי יקראו את פסקת משנה (א)(1) שבפסקה (2) כאילו במקום "0.5%" בא "0%"; לענין זה, "זכאי" - כהגדרתו בחוק הלוואות לדיור, התשנ"ב-1992;

(4) האמור בסעיף זה לא יחול על רכישת זכויות במקרקעין כאמור בפסקאות (1) עד (3) באחת מאלה:

- (א) מכירה לקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;
- (ב) מכירה בלא תמורה.

9ג. (א) במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, במקרקעין שהם נכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה, ישולם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי הזכות הנמכרת, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

- (1) ביום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) החזיק הדייר בנכס, בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;
- (2) לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על השכירות בנכס.

(ב) התקיימו לגבי מכירת הזכות במקרקעין כאמור בסעיף קטן (א) גם הוראות סעיף 9ב(3), ישולם מס הרכישה לפי הוראות אותו סעיף או לפי הוראות סעיף זה, לפי בחירת הדייר הרוכש.

(ג) בסעיף זה, "דייר" ו"נכס" - כהגדרתם בחוק הגנת הדייר.

9ד³. (א) על אף האמור בסעיף 9(א1), ברכישה על ידי יחיד של דירת מגורים יחידה, כמשמעותה בסעיף האמור, שיום רכישתה בין יום כ"ד בסיון התשס"ה (1 ביולי 2005) לבין יום ט"ז באב התשס"ז (31 ביולי 2007), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- (1) על חלק השווי שעד 634,650 שקלים חדשים - לא ישולם מס;
- (2) על חלק השווי העולה על 634,650 שקלים חדשים ועד 787,000 שקלים חדשים - 3.5%;
- (3) על חלק השווי העולה על 787,000 שקלים חדשים - 5%.

(א1) על אף האמור בסעיף קטן (א), בתקופה שמיום י"ז באב התשס"ז (1 באוגוסט 2007) ועד ליום י"ט בחשוון התשס"ח (31 באוקטובר 2007) יקראו כאילו בסעיף קטן (א), בכל מקום, במקום "550,000" יבוא "850,000", ובכל מקום, במקום "682,020" יבוא "1,300,000"⁴.

(ב) (בוטל).

10. (בוטל).

11. (א) בחכירת אותם המקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שהן רצופות בזו אחר זו או

³ בתקופה מיום 1.7.2005 עד יום 31.12.2007 יקראו כאילו סעיף 9ד הוכנס אחרי סעיף 9ג לפי סעיף 78 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), תשס"ה-2005.

⁴ הסכומים הנקובים 550,000 ו-682,020 הינם 634,650 ו-787,000 בהתאמה אחרי הודעה תשס"ח-2007.

שהן חופפות זו על זו בחלקן, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת, שתקופתה כמועד תחילת החכירה המוקדמת ביותר ומסתיימת בתום החכירה שסיומה המאוחר ביותר.

(ב) בחכירת אותם מקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שאינן רצופות אך שההפסקה ביניהן אינה עולה על ששה חדשים, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת שתקופתה היא כאמור בסעיף קטן (א).

12. (בוטל).

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

הקניית זכויות שונות
באיגוד

13. (א) הוקנו לאדם בעיסקות נפרדות זכות באיגוד מקרקעין וזכות במקרקעין של אותו האיגוד, והיה המנהל סבור כי הם מהווים שלבים שונים של עסקה אחת, יראו את בעל הזכות באיגוד כאילו הוא הקנה את כל הזכויות שהוקנו והמס ישולם לפי מהותה של אותה עסקה.

(ב) לענין סעיף קטן (א), אין נפקא מינה אם ההקניות היו במכירות בלבד או בפעולות באיגוד בלבד או בצירופן ואם היו על ידי האיגוד בלבד או על ידי בעל הזכות באיגוד בלבד או על ידי שניהם יחדיו.

(ג) פעולות באיגוד מקרקעין והקניית זכויות שסעיף קטן (א) חל עליהן, שניתן לראות בהן מכירה של זכות מסויימת במקרקעין, יראו אותן כמכירה אחת שתאריכה הוא יום המכירה לפי חוק זה שבו לדעת המנהל הושלמה המכירה.

14. (בוטל).

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

15. (א) חובת תשלום המס היא: במכירת זכות במקרקעין - על המוכר, ובפעולה באיגוד - על עושה הפעולה.

חובת תשלום המס
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(ב) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד יהיה הרוכש חייב להעביר למנהל תשלום על חשבון המס שהמוכר חייב בו, בשיעורים כמפורט להלן מהתמורה שנקבעה בהסכם ביניהם (בסעיף זה - מקדמה):

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011
(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה הוא לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) - 15% מהתמורה;

(2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה מיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ואילך - 7.5% מהתמורה;

(3) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), במכירת זכות במקרקעין בידי חבר בני-אדם - 7.5% מהתמורה.

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(ג) סכום על חשבון המקדמה כאמור בסעיף קטן (ב), יועבר למנהל מכל תשלום שעל הרוכש לשלם למוכר על פי המועדים שנקבעו בחוזה ביניהם, מיד לאחר ששולמו למוכר מעל 40% מהתמורה או במועד מסירת ההצהרה לפי סעיף 73(ג), לפי המאוחר; עלה סך התשלום ששילם הרוכש למוכר על 40% מהתמורה במסגרת תשלום שעל הרוכש לשלם למוכר במועד מסוים, יועבר למנהל אותו חלק מהתשלום העולה על 40%, הכל עד גובה המקדמה.

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011
(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(ג) הוראות סעיף קטן (ג) יחולו לענין מכירת זכות במקרקעין שהרווח ממנה נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה, ואולם בסעיף הקטן האמור, בכל מקום, במקום "40%" יקראו "80%".

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(ד) על תשלום מקדמה יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(1) יראו את המקדמה כאילו שולמה למנהל על ידי המוכר על חשבון המס שהוא חייב בו;

(2) על אף האמור בכל דין ובהסכם בין המוכר והרוכש, יראו את המקדמה כאילו שולמה למוכר מאת הרוכש על חשבון התמורה שנקבעה בהסכם ביניהם;

(3) (א) היתה המקדמה גבוהה מסכום המס שהמוכר חייב בו לפי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב) או (2), על פי החלטה של המנהל בהשגה שניתנה לפי סעיף 87 או על פי החלטה של ועדת ערר שניתנה לפי סעיף 89, יוחזר עודף הסכום למוכר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום על ידי הרוכש עד יום ההחזר;

(ב) שוכנע המנהל כי מכירת זכות במקרקעין לא הושלמה בשל נסיבות התלויות במוכר בלבד, באופן שהחזקה במקרקעין לא נמסרה לרוכש או לא ניתנה לפקודתו כמתחייב לפי הסכם המכירה, רשאי הרוכש לבקש מהמנהל כי סכום המקדמה שלא הוחזר למוכר לפי הוראות פסקת משנה (א) יוחזר לו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום על ידי הרוכש עד יום ההחזר; אין באמור כדי לפגוע בזכויות הצדדים להסכם לפי כל דין;

(4) לעניין הוראות סעיף 16, יראו את תשלום המקדמה כאילו שולם המס שחייב בו המוכר ובלבד שהמקדמה, כולה או חלקה, לא הוחזרה לרוכש לפי הוראות פסקה (3)(ב);

(5) על תשלום המקדמה לא יחולו הוראות סעיפים 94 ו-94ב.

(ה) (1) המנהל רשאי להקטין את השיעורים הקבועים בסעיף קטן (ב), מיוזמתו וכן לבקשת המוכר או הרוכש שהוגשה עד למועד הקבוע להגשת ההצהרה לפי סעיף 73; הבקשה תהיה מנומקת בכתב ויצורפו לה מסמכים להוכחת סכום המס שיחול על המכירה;

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(2) המנהל ייתן תשובה מנומקת בכתב לבקשה עד למועד המאוחר מבין אלה:

(א) 20 ימים ממועד הגשת הבקשה;

(ב) המועד האחרון למשלוח ההודעה של המנהל לפי סעיף 78(א);

(3) לא נתן המנהל תשובה במועד כאמור בפסקה (2), יראו את הבקשה לעניין שיעור המקדמה כאילו התקבלה.

(1) (1) המוכר או הרוכש רשאים להגיש למנהל בקשה מנומקת לבחינת ההחלטה אשר ניתנה בעניינם לפי סעיף קטן (ה)(1), בתוך 14 ימים מיום שנמסרה למוכר או לרוכש ההחלטה; המנהל ייתן תשובה מנומקת בכתב לבקשה בתוך 45 ימים מיום הגשת הבקשה בהסתמך על המסמכים אשר צורפו לבקשה;

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(2) לא נתן המנהל תשובה במועד כאמור בפסקה (1), יראו את הבקשה לעניין שיעור המקדמה כאילו התקבלה.

(ז) מי שהחליט בבקשה להקטנת שיעור המקדמה לפי סעיף קטן (ה) לא ידון בבקשה לבחינת ההחלטה לפי סעיף קטן (ו).

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(ח) הוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לא יחולו על עסקאות אלה:

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(1) מכירת דירת מגורים מזכה שהתבקש בשלה פטור לפי פרק חמישי 1;

(2) מכירת זכות במקרקעין בידי גוף מהגופים המנויים בסעיף 72;

(3) מכירת זכות במקרקעין שמתקיימות לגביה הוראות סעיף 22(א) לחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974;

(4) מכירת זכות במקרקעין, מסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ט) שילם רוכש את המקדמה בהתאם להוראות סעיף קטן (ב) ושילם את מס הרכישה המגיע ממנו בהתאם לשומתו העצמית במועד הקבוע בסעיף 90א, יראו זאת, לעניין הוראות סעיף 16, כאילו שולם המס שהרוכש חייב בו, אם התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 78)
תשע"ד-2014

(1) חלפו 90 ימים מיום הצהרתו לפי סעיף 73(ג) או 30 ימים מהיום שהמציא למנהל את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;

(2) לא נעשתה לגבי המכירה שומה לעניין מס רכישה לפי סעיף 78(ב);

(3) המקדמה, כולה או חלקה, לא הוחזרה לרוכש לפי הוראות סעיף קטן (ד)(3)(ב);

(4) אם ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה בהתאם להוראות לפי סעיף 9 – הוא הגיש את המסמכים להוכחת זכאותו להקלה או לפטור כאמור.

16. (א) (1) תקפן של מכירת זכות במקרקעין ופעולה באיגוד מקרקעין החייבות במס מותנה במילוי אחד התנאים האמורים להלן, וכל עוד לא נתמלא, לא תוקנה כל זכות על אף האמור בכל דין; משנתמלא, כוחו למפרע מעת המכירה או מיום הפעולה.

תנאים לתקפן של עסקאות

ואלה התנאים:

- (א) שולם עליהן המס;
- (ב) ניתנו עליהן הצהרות המוכר והקונה או עושה הפעולה על פי הפרק השביעי ושולם עליהן המס המגיע על פי ההצהרות;
- (ג) הקונה זכות במקרקעין או הרוכש את הזכות באיגוד המקרקעין פירט בהצהרתו את שם המוכר ומענו, את הזכות שרכש ואת התמורה בעדה והפקיד אצל המנהל פקדון, כערובה לתשלום המס, בשיעור 20% משווי המכירה של הזכות במקרקעין, או שניתנו בטוחות להנחת דעתו של המנהל;
- (2) מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין, אלא אם כן המנהל אישר שהיא פטורה ממס או ששולם המס המגיע על פי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב)(1) או (2); לא נעשתה שומה כאמור, תירשם המכירה אם ניתנה ערבות בנקאית או ערובה אחרת להנחת דעתו של המנהל, לגבי ההפרש שבין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית כמשמעותה בסעיף 78(א) או (ב)(3), להבטחת תשלום המס שיגיע; תוקפה של ערבות או ערובה כאמור יהיה לתקופה שיקבע המנהל, ובלבד שלא תעלה על תשעה חודשים מיום שנמסרה למנהל ההצהרה כאמור בסעיף 73, ולגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה – ובלבד שהומצא גם אישור מהמנהל, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, לפי סעיף 136 לחוק האמור, שהמס המגיע לפי אותו חוק בשל אותה מכירה שולם או שניתנה ערובה לתשלומו במועדו;
- (3) לענין סעיף קטן זה, "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" החייבות במס - למעט מכירה או פעולה כאמור שסעיף 93 דן בהן.
- (1)(1א) בסעיף קטן זה, "יישוב מיעוטים" – יישוב ש-80% לפחות מתושביו אינם יהודים, לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;
- (2) נמכרה זכות במקרקעין שבתחומי יישוב מיעוטים, ומכירה קודמת של אותה זכות, שנעשתה לפני יום י"ט בכסלו התשע"ו (1 בדצמבר 2015) ושלא מתקיימים לגביה התנאים שבסעיף קטן (א), לא נרשמה בפנקסי המקרקעין (בסעיף קטן זה – מכירה קודמת שאינה רשומה), יחולו הוראות אלה:
- (א) על אף האמור בסעיף קטן (א)(1), תוקפה של המכירה הקודמת שאינה רשומה לא יותנה בקיום התנאים המפורטים באותו סעיף קטן;
- (ב) מכירת הזכות במקרקעין תירשם בפנקס המקרקעין, בהתקיים האמור בסעיף קטן (א)(2), על אף המכירה הקודמת שאינה רשומה, ובלבד שהמנהל אישר כי הרוכש דיווח, לגבי כל מכירה קודמת שאינה רשומה, על פרטי הזכות במקרקעין, פרטי העסקה ופרטי הצדדים לה, הידועים לו; הצהיר הרוכש כי לא ידועים לו פרטי העסקאות הקודמות, יראו אותו כמי שהפרטים אינם ידועים לו;
- (3) אין בהוראות פסקה (2) כדי לגרוע מחובתו של צד למכירה קודמת שאינה רשומה להצהיר עליה על פי הוראות הפרק השביעי ולשלם את המס החל בשלה;
- (4) על אף האמור בסעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה), נרשמה מכירת זכות במקרקעין בפנקס המקרקעין לפי הוראות סעיף קטן זה, לא יהיה מס הרכישה שלא שולם במכירה קודמת שאינה רשומה, שעבוד על אותה זכות במקרקעין;
- (5) הוראות סעיף קטן זה יחולו על אף האמור בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה).
- (ב) לא יהיה תוקף למכירת זכות במקרקעין או לפעולה באיגוד שהיא יפוי כוח לטובת הקונה או לפקודתו, אלא אם בנוסף להוראות סעיף קטן (א), הופקד יפוי- הכוח - או העתק ממנו שאושר על ידי נוטריון ציבורי - אצל המנהל, במקום שנקבע בתקנות, תוך שבעה ימים מיום שניתן, ואם ניתן בחוץ לארץ - תוך שלושים יום מיום שניתן.
- (ג) פעולה באיגוד תהא תקפה אם מסר עושה הפעולה הודעה בדבר הפעולה שנעשתה וכן כי לדעתו האיגוד שבו נעשתה אינו איגוד מקרקעין, אך אין בהוראה זו כדי לפגוע בחובתו של האיגוד או של עושה פעולה בו לגבי כל אחריות המוטלת עליהם לפי חוק זה, לרבות המס, אם יתברר כי הם חייבים בו.

(תיקון מס' 69)
תשנ"א-2011

(תיקון מס' 83)
תשנ"ו-2015

(ד) סעיף זה לא יחול לגבי תקפן של מכירות ופעולות שנעשו על ידי מי שפטור ממס לפי חוק זה או שאין להצהיר עליהן לפי חוק זה.

(ה) (בוטל).

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

(ו) שום דבר האמור בסעיף זה לא יפגע בזכות שביושר או בזכות שנרכשה בתמורה ובתום לב על ידי צד שלישי.

16א. (א) בסעיף זה –

הטלת מס שבח ומס
רכישה באזור
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

"אזרח ישראלי" – כל אחד מאלה:

(1) מי שרשום במרשם האוכלוסין בישראל או חייב להירשם בו;

(א1) יחיד שהוא תושב ישראל;

(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005
(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005

(ב1) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"ו-1950, והוא תושב אזור;

(2) חבר-בני-אדם שהוא תושב ישראל;

"חבר בני אדם" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה;

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005
(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005

"תושב אזור" – כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה;

"זכות במקרקעין המצויים באזור" – זכות במקרקעין, במקרקעין המצויים באזור, לרבות הרשאה כאמור בהגדרה "זכות במקרקעין" שבסעיף 1, להשתמש במקרקעין המצויים באזור, שנתן הממונה על הרכוש הממשלתי והנטוש באזור שמינה מפקד כוחות צבא הגנה לישראל באזור, או מי מטעמו, או שההרשאה להשתמש ניתנה מכוח הרשאה כאמור, והכל אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מ-25 שנים;

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה;

(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005
(תיקון מס' 29)
תשנ"ה-1994

"אזור" – כל אחד מאלה: יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר תשנ"ד (4 במאי 1994).

"מקרקעין" – קרקע לרבות בתים, בנינים וכל המחובר לקרקע חיבור של קבע.

(ב) אזרח ישראלי המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראוהו לענין חוק זה כמוכר או כרוכש זכות במקרקעין, במקרקעין המצויים בישראל.

(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005

(ג) חבר-בני-אדם שאינו תושב ישראל ושאינו תושב ישראל חובר בו, ושאינו ישראלי בעל שליטה בו, במישרין או בעקיפין, המוכר או הרוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראו לענין חוק זה את האזרח הישראלי כמוכר או כרוכש חלק יחסי מהזכות במקרקעין, ותחול הוראה זו: לענין חישוב השבח והמס, יום הרכישה הוא היום שבו רכש האזרח הישראלי את זכויותיו בחבר-בני-האדם או היום שבו רכש חבר-בני-האדם את הזכות במקרקעין, לפי המאוחר;

(תיקון מס' 55)
תשמ"ה-2005

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), לא יראו מכירתה של דירה בידי חבר-בני-אדם כמכירת דירת מגורים לענין פטור על פי פרק חמישי 1.

(ה) חבר-בני-אדם שיש לו מקרקעין באזור ואשר היה נחשב איגוד מקרקעין אילו היה איגוד והמקרקעין היו בישראל, יראו את חבר-בני-האדם כאיגוד מקרקעין, את האזרח הישראלי שעשה פעולה בחבר – כעושה פעולה באיגוד, ואת האזרח הישראלי הרוכש זכות בחבר – כרוכש זכות באיגוד מקרקעין.

(תיקון מס' 87)
תשע"ו-2016

(1) (1) אזרח ישראלי החייב במס שבח או במס רכישה לפי סעיף זה, יופחת מסכום המס שהוא חייב בו כל סכום מס או אגרה ששילם לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד, וכשחבותו של האזור היא על פי סעיף קטן (ג) יופחת חלק יחסי מהסכום ששילם כאמור חבר-בני-האדם שהוא חבר בו;

(2) שילם אזרח ישראלי מס שבח או מס רכישה לפי סעיף זה, בשל מכירה או פעולה באיגוד, רשאי הוא לבקש מהמנהל שיראו את סכום המס האמור עד גובה האגרה לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד כאילו היה מקדמה על חשבון אותה אגרה (בפסקה זו – סכום המקדמה); ביקש האזרח הישראלי כאמור, ואישר המנהל, לצורך רישום הזכות בספרי הרישום המנוהלים בידי שלטונות האזור, כי שולם המס לפי סעיף זה, יעביר המנהל את סכום המקדמה לשלטונות האזור, לאחר

שהוכח לו כי הזכות נרשמה בספרי הרישום האמורים; לעניין פסקה זו –

"האגרה לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד" – סכום האגרה שהאזרח הישראלי חייב בתשלומו לפי הדין החל באזור לעניין רישום מקרקעין, לשלטונות האזור, בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד שבשלה הוא חייב במס שבח או במס רכישה לפי סעיף זה, ואם חבותו של האזור היא לפי סעיף קטן (ג) – חלקו היחסי של האזור בסכום האגרה שחבר בני האדם שהוא חבר בו חייב בתשלומו;

"סכום המס" – סכום מס השבח או מס הרכישה ששולם, לפי העניין, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום עד יום רישום הזכות בספרי הרישום המנוהלים בידי שלטונות האזור.

(ד) לענין סעיף זה, "חלק יחסי" – חלקו של האזור הישראלי בזכויות לרווחי חבר-בני-האדם או חלקו בנכסי החבר בעת פירוק, לפי הגבוה.

פרק שלישי: שווי המכירה והרכישה

17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.

(ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה.

(ג) שווי המכירה במכירה של זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שסעיף 5 דן בהן, ואיננה הפקעה – הוא התמורה שנתקבלה במכירת הזכות.

(ד) נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום מלא; לענין זה, "גילום מלא" – התמורה בהסכם המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו התמורה האמורה, אילו הקונה לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס.

שווי המכירה

(תיקון מס' 38)
תשנ"ז-1997

18. (בוטל).

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם –

יום המכירה

(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל – היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;

(2) בהפקעה – היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות – למעט הריבית עליו – עולה ב- 50% על הסכום שהועמד לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;

(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל – יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך;

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 65)
תשס"ט-2009
(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

(א3) במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף – יום אישור התכנית;

(4) (א) במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין (להלן – עסקת קומבינציה) – יום מכירת החלק כאמור או אם בחר זאת המוכר – המוקדם מבין יום סיום הבניה או יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי המוכר (להלן – יום התקיים התנאי) ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(1) החל במועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד למכירת הזכויות במקרקעין שבידי הרוכש, היו הזכויות האמורות מלאי עסקי בידי הרוכש;

(2) המוכר אינו קרוב של הרוכש;

(3) בתוך 30 ימים מיום עסקת הקומבינציה, מסר המוכר הודעה למנהל בהתאם לכללים שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות פסקה זו.

(ב) לענין פסקה זו -

- (1) יראו את זכויותיו של המוכר במקרקעין הגובלים זה בזה כזכות אחת במקרקעין;
- (2) "סיום הבניה" - המועד המוקדם מבין אלה: המועד שבו הבנין או חלק הבנין, לפי הענין, שנבנה על יתרת המקרקעין, ראוי לשימוש, או מועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבנין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה (להלן - אישור לאספקת שירותים);
- (3) "קרוב", לענין המוכר - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו; ולענין זה, "שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 בשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" יבוא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" יבוא "20% או יותר";
- (4) "התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום י' בטבת התשס"ז (31 בדצמבר 2006).
20. (בוטל).
21. (א) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) - נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור.
22. שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין - הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות.
23. (בוטל).
24. (א) שווי הרכישה במכירת חכירה יהיה חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות במקרקעין שרכש המוכר שיחסו לכלל אותו שווי כיחס שווי המכירה של החכירה לשווי שהיה נקבע לפי סעיף 17 או 18 אילו מכר המוכר ביום מכירת החכירה את כל הזכות במקרקעין שרכש.
- (ב) במכירת זכות במקרקעין, שבהם נמכרה חכירה בעבר, ייקבע שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שרכש המוכר בהתאם להוראות סעיף 25.
- (ג) לעניין סעיף זה ולעניין סעיפים 25 ו-42, "מכירת חכירה" - כמשמעות כל מכירה במועד המכירה.
25. במכירת זכות במקרקעין, שבהם נמכרה חכירה בעבר, תיחשב כשווי הרכישה של הזכות במקרקעין יתרת שווי הרכישה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כשווי הרכישה במכירות חכירה קודמות באותם מקרקעין.
26. (א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, שהגיעה למוכר או לעושה הפעולה בדרך הורשה או בדרך ויתור של אחר על זכותו לרשת אותה הוא כלהלן:
- (1) נפטר המוריש לפני כ"ו באדר ב' תשמ"א (1 באפריל 1981) - שוויה ביום פטירת המוריש, ואם נקבע שוויה לצורך מס עזבון - השווי שנקבע כאמור; ובלבד שאם המנהל סבור שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון גבוה משוויה של הזכות לפי חוק זה ביום פטירת המוריש, והמוכר או עושה הפעולה לא הוכיחו שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון שונה מהשווי שהוצהר עליו בדו"ח שהוגש לפי חוק מס עזבון, התש"ט-1949, יהא שווי הרכישה של הזכות - שוויה ביום פטירת המוריש;
- (2) נפטר המוריש בכ"ו באדר ב' תשמ"א (1 באפריל 1981) או לאחר מכן - השווי שהיה נקבע לפי חוק זה אילו נמכרה בידי המוריש.
- (ב) קבע המנהל, על פי סעיף קטן (א)(1) שווי רכישה שונה מהשווי שנקבע לצורך מס עזבון, ומס העזבון ששולם בשל הזכות במקרקעין גבוה ממס העזבון שהיה מתחייב בו החייב במס אילו שווי הזכות לצורך מס עזבון היה שווי הרכישה שקבע המנהל, יזכה המוכר או עושה

הפעולה ממס השבח שהוא חייב בו, בסכום השווה להפרש שבין המס ששולם בשל הזכות לבין מס העזבון שהיה מתחייב בו כאמור, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכום ההפרש האמור, מיום תשלום מס העזבון עד יום המכירה.

27. שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שהגיעה למוכר או לעושה הפעולה בהעברה ללא תמורה שחל עליה סעיף 3(א)(3) לחוק מס עזבון, התש"ט-1949, הוא השווי לפי סעיף 26(א)(1), ובלבד שאם מסר המוכר, במועד הקבוע בסעיף 73, הצהרה לגבי רכישת הזכות, ושילם לפני מות המוריש את מס הרכישה שהוא חייב בו, יהיה השווי, אם ביקש זאת המוכר או עושה הפעולה, לפי הסיפה של סעיף 29.

שווי הרכישה במתנה שלא הוכרה לענין מס עזבון (תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984)

28. שווי הרכישה בזכות במקרקעין שהוקנתה כאמור בסעיף 3, הוא השווי שהיה נקבע לפי פרק זה, אילו נמכרה הזכות על ידי מי שממנו הוקנתה אותה זכות.

שווי הרכישה כשהמוכר הוא אפוטרופוס וכו'

29. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שוויה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66 ו-69, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה.

שווי רכישה ללא תמורה (תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 49) תשס"ב-2002)

29א. (בוטל).

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)

29ב. (א) למונחים המופיעים בסעיף זה, שמשמעותם מפורשת בפרק חמישי 3, תהא המשמעות הנודעת להם בפרק האמור.

שווי הרכישה בחילוף זכויות במקרקעין – הוראת שעה (הוראת שעה) (מס' 2 תשס"ב-2002)

(ב) שווי הרכישה של זכות חלופית הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות הנמכרת; ואולם אם פחת שוויה של הזכות החלופית המתואמת משווי המכירה של הזכות הנמכרת, יופחת משווי הרכישה כאמור שווי הרכישה שנקבע ליתרת הזכות הנמכרת.

(ג) שווי הרכישה של חלק הזכות החלופית הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות הנמכרת.

(ד) שווי הרכישה של יתרת הזכות הנמכרת, כאמור בסעיף 49א(ג)(2), הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות הנמכרת כשהוא מוכפל ביחס שבין יתרת הזכות הנמכרת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת.

(ה) על אף הוראות סעיף קטן (ב), שווי הרכישה של הזכות החלופית הנוספת הוא שוויה ביום רכישתה.

(ו) הוראות סעיף זה יחולו, בשינויים המחויבים ולפי הענין, גם לענין קרקע חקלאית נמכרת או חלופית, דירת מגורים נמכרת או חלופית, זכות במקרקעין שנמכרה כאמור בסעיף 49ג וזכות למגורים בבית אבות.

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)

30. שווי הרכישה בזכות במקרקעין של איגוד שרכישתם על ידי האיגוד היתה פטורה ממס לפי סעיף 70, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו מכר אותה האדם שממנו נתקבלה.

שווי רכישה באיגוד במקרים מסויימים

31. (א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין או של זכות באיגוד מקרקעין שמכירתה לבעליה היתה פטורה ממס לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה.

שווי רכישה של מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כאמור באותו סעיף קטן, יהיה שוויה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה הזכות במקרקעין, או שוויה ביום רכישתה בידי האיגוד, לפי המאוחר, בהתקיים שניים אלה:

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)

(1) ערב פירוקו היה האיגוד איגוד מקרקעין;

(2) יום הרכישה של הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה הזכות במקרקעין קדם ליום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה-2005.

32. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה

שווי רכישה של זכות במקרקעין שהיא פיצוי בהפקעה או בחליפין (תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005)

כאמור בסעיף 64, או בחליפין הפטורים ממס לפי סעיפים 65, 67 או 68, יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה או שנתן בחליפין ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 ששולם עמהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

33. סעיפים 28 עד 32 לא יחולו לענין קביעת השבח והמס במכירתם של מקרקעין שנתקבלו על ידי המוכר לפני תחילת חוק זה.

זכויות במקרקעין שנתקבלו לפני תחילת חוק זה

34. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנרכשה לפני תחילתו של חוק זה בדרך חליפין של מקרקעין במקרקעין שאין עמהם תמורה אחרת הוא השווי לפי פרק זה של המקרקעין שנתן בחליפין.

שווי הרכישה בחליפין שנעשו לפני תחילת החוק

35. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה במתנה לפני תחילתו של חוק זה אך לאחר תחילתו של חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, יהיה שווי הרכישה שהיה נקבע אילו נמכרה על ידי נותן המתנה.

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה במתנה לפני תחילת החוק

36. לענין קביעת שווי הרכישה של זכות במקרקעין שלאחר רכישה הופקע חלק ממנה ללא מתן פיצוי - יראו את ההפקעה כאילו לא היתה.

שווי רכישה כשהיתה הפקעה חלקית

37. "יום הרכישה" לענין חישוב השבח והמס:

יום הרכישה

(1) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של חוק זה -

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(א) היום שנקבע לפי סעיף 19 או 20 כיום המכירה לגבי מי שממנו רכש המוכר את הזכות; ואולם לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיפים 28, 30, או לפי התנאי שבסעיף 29 כשווי שהיה נקבע אילו מכר אותה האדם שממנו רכש אותה המוכר, יהיה יום הרכישה, היום שהיה נקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו מכר אותה אותו אדם.

(ב) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה מאיגוד בעת פירוקו וששווי רכישה נקבע לפי סעיף 31 - היום שבו נרכשה הזכות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על ידי המוכר, או היום בו נרכשה הזכות במקרקעין על ידי האיגוד, לפי התאריך המאוחר יותר.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ג) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה.

(ד) אם המוכר רכש את הזכות במקרקעין במכירה שפסקה (א) אינה חלה עליה - היום שבו רכש את הזכות.

(ה) אם המוכר רכש את הזכות במקרקעין ולאחר מכן ניתן זיכוי של מס השבח ששולם בעת רכישתו, לפי סעיף 104 - היום שבו נפטר מי שממנו נרכשה הזכות האמורה.

(ו) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 26(א)(1), לרבות שווי רכישה שנקבע כאמור מכוח סעיף 27 - יום פטירת המוריש.

(תיקון מס' 15) תשמ"ט-1984

(ז) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 26(א)(2), או לפי הסיפה של סעיף 29 כשחל על המוכר סעיף 27 - היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו מכר אותה המוריש.

(תיקון מס' 15) תשמ"ט-1984

(ח) (נמחקה);

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ט) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 29(ב), (ג), ו-(ד) - יום הרכישה של הזכות הנמכרת כמשמעותה בסעיף האמור, ולגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה נקבע לפי סעיף 29(ה) - היום שבו נרכשה אותה זכות; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים ולפי הענין, גם לענין קרקע חקלאית נמכרת או חלופית, דירת מגורים נמכרת או חלופית, זכות במקרקעין שנמכרה כאמור בסעיף 49 וזכות למגורים בבית אבות כמשמעותם בפרק חמישי 3.

- (2) לגבי זכות במקרקעין או זכות באיגוד שנרכשו לפני תחילתו של חוק זה -
- (א) במכירה ששולם בה מס שבח, לפי חוק מס שבח מקרקעין תש"ט-1949 - היום שנקבע כיום המכירה באותה עסקה;
- (ב) במכירה או בפעולה באיגוד שלא שולם בהן מס שבח כאמור -
- (1) במכירה שניתנה לה הסכמה לפי פקודת העברת קרקעות - יום מתן ההסכמה;
- (2) במכירה של זכות שנתקבלה בחליפין כאמור בסעיף 34 - היום בו נרכשה הזכות שהוחלפה;
- (3) במכירה ששווי רכישת הזכות שנמכרה בה נקבע לפי סעיף 35 - היום שבו נרכשה הזכות על ידי מי שממנו קיבל אותה המוכר;
- (4) בכל מקרה אחר - היום שבו רכש את הזכות למעשה.
- (א2) לגבי זכות במקרקעין שמקורה בהרשאה במקרקעי ישראל - ביום שבו ניתנה למוכר לראשונה הרשאה לשימוש באותם מקרקעין.
- (3) אולם, על אף האמור בסעיף זה, אם הוכיח המוכר, להנחת דעתו של המנהל, כי הוא היה בעל הזכות שביושר בזכות במקרקעין בתאריך מוקדם יותר, יראה המנהל אותו תאריך כיום הרכישה.

(תיקון מס' 33)
תשנ"ו-1996

38. (בוטל).

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

פרק רביעי: ניכויים

39. לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:

הניכויים המותרים
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שוויה המוערך של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין, אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;

(תיקון מס' 6)
תשל"ה-1975

(2) במכירת זכות במקרקעין שיש עמה זכות חזקה ייחודית, הסכום שהוציא המוכר בין היום שבו רכש את הזכות לבין יום מכירתה, לרכישת אותה זכות חזקה ייחודית הנמכרת;

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

(א2) סכום ששולם למי שהחזיק במקרקעין שנה או יותר בעד פינויים, ובלבד שאינו קרובו של המוכר; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 105יא לפקודה;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(3) עלה שוויים של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת עקב הוצאות שהוציא המוכר להשבחתם של מקרקעין שלו הסמוכים להם, חלק יחסי מהוצאות אלה כיחס סכום עליית השווי של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת, לבין סכום עליית שוויים של מקרקעין אלה ושל הסמוכים להם יחד, ובלבד שסכום הניכוי בשל כל המקרקעין לפי פסקה זו לא יעלה על סכום ההוצאות שהוציא עליהם כאמור;

(4) אגרות ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין לפי תקנות העברת מקרקעין (אגרות), תשט"ז-1956, או לפי תקנות שהיו בתוקף בעת העברת המקרקעין על שם המוכר, וכן אגרה ששילם המוכר כאמור לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959, וכן תוספת מס ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות לפי סעיף 7(א);

(5) דמי תיווך ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין, אך לא יותר מ-2% מהתמורה שנתן בעדם;

(6) דמי תיווך ששילם המוכר בקשר למכירת הזכות במקרקעין, אך לא יותר מ-2% מהתמורה שקיבל בעדם, אלא אם שוכנע המנהל שבקשר עם נסיבות העסקה

- המיוחדות שהוסברו לו שולמו דמי תיווך גבוהים יותר ;
- (7) שכר טרחת עורך דין ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה ;
- (א7) שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבחתה ומכירתה ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (ב7) הוצאות שהוציא החוכר או בעל הזכות במקרקעין, לפי הענין, לשם הוכחת זכותו במקרקעין ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (8) מס רכוש עירוני - לפי פקודת מס רכוש עירוני, 1940, או מס רכוש לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, וכן ארנונת רכוש המשתלמת לרשות מקומית ; (תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984)
- (א8) (נמחקה) ; (תיקון מס' 61 תשס"ח-2008)
- (9) במכירת חכירה – כל סכום ששילם המוכר, לבעל המקרקעין, בעד הסכמתו לרשום שעבוד על זכות החכירה או בעד הסכמתו למכירה, בעד חכירת הזכות, ולרבות בעד דמי חכירה מהוונים או דמי היוון, ששולמו בשלה לרשות מקרקעי ישראל ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (10) היתה משכנתה על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת - דמי עמילות המוכר לבעל המשכנתה בעד הסכמתו לאותה מכירה, אך לא יותר מ-2% מסכום המשכנתה שטרם נפרע ; (תיקון מס' 65 תשס"ט-2009)
- (11) כל סכום ששילם המוכר על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת כמס השבחה לפי פקודת בנין ערים, 1936, או לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, או לפי פקודה שבוטלה על ידי אחת משתי הפקודות האמורות, או מס השבחה אחר או תשלום חובה כיוצא באלה ;
- (א11) הוצאות כאמור בסעיף 17(11) לפקודה, לרבות בשל הליכי השגה, ערר וערעור ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (12) במכירת זכות במקרקעין ששווי הרכישה שלה נקבע לפי סעיפים 26(א), 28, 29 סיפה, 29ב, 30 עד 34 ו-49כג – (תיקון מס' 6 תשל"ה-1975)
- (א) אם נתקבלה הזכות ללא תמורה או שנתקבלה אגב הליכי גירושין וחלו עליה הוראות סעיף 4א – ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א, שהוציא האדם שממנו נתקבלה הזכות ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (ב) אם נתקבלה הזכות בחליפין, פטורים ממס כאמור בסעיף 32 או 34 - ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א שהוציא המוכר בקשר לזכות שהוא נתן בחליפין ואם נתקבלה הזכות בחליפין ששולם עמהם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף כאמור בסעיף 32 - חלק יחסי מהוצאות כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה ; (תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984)
- (ג) אם הזכות היא זכות חלופית כהגדרתה בסעיף 49א – ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א, שהוציא המוכר בשל הזכות הנמכרת, כהגדרתה בסעיף 49א, שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 3 ; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3 ; (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- (ד) אם הזכות היא יחידה מגורים חלופית, כהגדרתה בסעיף 49א – ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף זה או לפי סעיף 39א, שהוציא המוכר בשל יחידת המגורים הנמכרת, כמשמעותה בסעיף 49א, שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 4 ; הוראות פסקת משנה זו יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין יחידת מגורים חלופית או יחידה אחרת, שהתקבלה בתמורה ליחידה אחרת נמכרת, כאמור בסעיף 49כז. (תיקון מס' 55 תשס"ה-2005)
- 39א. (א) במכירת זכות במקרקעין יותרו בניכוי לשם קביעת סכום השבח, נוסף על ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39, תשלומי ריבית ריאלית, אם אינם מותרים בניכוי לפי הפקודה, ששילם המוכר, החל ביום הרכישה עד 90 ימים לאחר יום המכירה, בשל הלוואה שקיבל, ושהתקיימו לגביה כל אלה :

- (1) (נמחקה);
- (2) ההלוואה התקבלה לאחד מאלה:
- (א) לרכישה או להשבחה של הזכות במקרקעין סמוך לרכישה או להשבחה;
- (ב) לשם פירעון של יתרת ההלוואה כאמור בפסקה (א);
- (3) ההלוואה אינה מקרוב; לעניין זה –
- “קרוב” – לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;
- “שליטה” – כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: ככל מקום בסעיף האמור, במקום “רובו של הון המניות” ייקרא “20% או יותר של הון המניות” ובמקום “את רובו של הסכום” ייקרא “20% או יותר של הסכום”;
- (4) לגבי זכות במקרקעין שאינה רשומה בפנקסי חשבונות המנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה - ההלוואה מובטחת במשכנתה או במשכון שנרשמו לגבי הזכות במקרקעין או שנרשמה לגבי ההלוואה הערת אזהרה בשל התחייבות לרישום משכנתה, כאמור, ובלבד שהרישום הראשון מביניהם נעשה סמוך לקבלת ההלוואה.
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות ותנאים נוספים על אלה המנויים בסעיף קטן (א), אשר בהתקיימם יותר הניכוי לפי סעיף זה, וכן את השיטה לחישוב הריבית הריאלית, הגבלת שיעורה, דרכי ההוכחה לייחוס ההלוואה והוצאות הריבית לזכות במקרקעין.
40. (א) היתה הזכות הנמכרת, חלק מזכות במקרקעין או חלק מסוים במקרקעין, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים לפי סעיפים 39 ו-39א (להלן - הניכויים המותרים), כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה.
- (ב) במכירת זכות במקרקעין כאמור בסעיפים 49א(ג), 49כב(א)(2) ו-67א(2), יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים, כיחס חלק הזכות הנמכרת החייבת במס לפי אותם סעיפים.
- (ג) במכירת זכות חלופית יותרו הניכויים המותרים, בהתאם להוראות אלה:
- (1) הניכויים המותרים שהם הוצאות בשל הזכות הנמכרת שמכירתה היתה פטורה ממס לפי הוראות פרק חמישי 3, יותרו כנגד השבח כמפורט להלן:
- (א) היה שווי הזכות החלופית המתואמת כשווי המכירה של הזכות הנמכרת – כנגד השבח במכירת הזכות החלופית;
- (ב) עלה שווי הזכות החלופית המתואמת על שווי המכירה של הזכות הנמכרת – כנגד השבח במכירת חלק הזכות החלופית;
- (2) הניכויים המותרים שהם הוצאות בשל הזכות החלופית, יותרו כנגד השבח במכירת חלק הזכות החלופית וכנגד השבח במכירת הזכות החלופית הנוספת, כיחס שבין חלק הזכות החלופית והזכות החלופית הנוספת, לכלל הזכות החלופית הנוספת.
- (ד) הוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) יחולו, בשינויים המחויבים ולפי הענין, גם לענין קרקע חקלאית נמכרת או חלופית, דירת מגורים נמכרת או חלופית או זכות במקרקעין שנמכרה כאמור בסעיף 49ג וזכות למגורים בבית אבות.
- (ה) למונחים המופיעים בסעיפים קטנים (ב) עד (ד) שמשמעותם מפורשת בפרק חמישי 3, תהא המשמעות הנודעת להם בפרק האמור.
41. (בוטל).
42. (א) במכירת חכירה שסעיף 24 חל עליה יותר חלק יחסי מהניכויים המותרים לפי חוק זה שיחסו לכלל הניכויים והתוספות שהיו מותרים אילו מכר המוכר את כל הזכויות במקרקעין שרכש, כיחס שבין שווי הרכישה שנקבע לצורך הסעיף האמור לכלל הזכויות במקרקעין שרכש.
- (ב) במכירת זכות במקרקעין שבהם נמכרה חכירה בעבר, יוקטן סכום הניכויים בסכום שהותר בניכוי בחישוב השבח במכירות החכירה הקודמות במקרקעין.
43. (בוטל).

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

חישוב הניכוי
במכירת חלק מזכות
במקרקעין
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 15)
תשנ"ד-1984

איסור ניכוי כפל
(תיקון מס' 6)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 40)
תשנ"ח-1997

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

44. (בוטל). (תיקון מס' 50 תשס"ב-2002)
45. (בוטל). (תיקון מס' 50 תשס"ב-2002)
46. הוצאות שהוצאו בשל מכירה שסעיפים 29 או 31 חלים עליה, או במכירה לאיגוד מקרקעין שסעיף 30 חל עליה, לא יותרו כניכוי בחישוב השבח החל על מכירת הזכות במקרקעין על ידי מקבל המתנה או ממכירת הזכות על ידי האיגוד, חוץ מסכומים ששולמו בעת המכירה האמורה כאגרת העברת מקרקעין, ולפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959.
- פרק חמישי: סכום המס**
47. בפרק זה –
- "מדד" - מדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ולגבי התקופה שלפני שנת 1951 - המדד שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, והכל כפי שפורסם לאחרונה לפני היום שבו מדובר, זולת אם היום נקוב בתאריך; ואולם מי שבהיותו תושב חוץ כמשמעותו בפקודת מס הכנסה רכש זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין במטבע חוץ כדין, רשאי לבקש שיראו את שער המטבע שבו נרכשו כמדד;
- "פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;
- "פחת מתואם" - (בוטל); (תיקון מס' 12 תשמ"ב-1982)
- "ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה" - סכום השווה להוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 ששולמו לאחר יום המכירה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה אם שולמו עליהן, בשל התקופה שמיום המכירה ועד יום תשלום ההוצאה, כשהוא מוכפל במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום תשלום ההוצאה; (תיקון מס' 12 תשמ"ב-1982)
- "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת, ולענין זכות חלופית, כהגדרתה בסעיף 49יא – גם לאחר ניכוי הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה, ובשל יתרת הזכות הנמכרת, כהגדרתן באותו סעיף; האמור בהגדרה זו לענין זכות חלופית, יחול, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3.
- "יתרת שווי רכישה מתואמת" - יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה: (תיקון מס' 12 תשמ"ב-1982) (תיקון מס' 50 תשס"ב-2002)
- (1) המסים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(8) כשהם מתואמים כך:
- (א) מחצית המסים ששולמו מיום הרכישה ועד יום 31 במרס 1972, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה;
- (ב) המסים ששולמו מיום 1 באפריל 1972 ועד יום י"ט בטבת תשמ"ו (31 בדצמבר 1985), כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד הממוצע;
- (ג) המסים ששולמו מיום כ' בטבת תשמ"ו (1 בינואר 1986) ועד ליום המכירה כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב-15 לחודש יולי בשנת המס שבה שולמו המסים. (תיקון מס' 35 תשמ"ז-1997)
- (2) הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבחה, לפי הענין; ולענין זה יראו כגמר השבחה בבנין חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני
- ת"ט תשמ"ב-1982
ת"ט תשמ"ג-1982

- שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה ;
- (א2) הוצאות ריבית ריאלית המותרות בניכוי לפי סעיף 39א, שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב- 15 בחודש יולי בשנת המס שבה שולמו ;
- (3) ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ;
- "סכום אינפלציוני" - חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה ;
- "סכום אינפלציוני חייב" - הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס אילו נמכרה זכות במקרקעין או נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, לפי הענין, ביום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כששווי המכירה הוא יתרת שווי רכישה מתואמת ;
- "שבח ריאלי" - השבח פחות הסכום האינפלציוני ;
- "יום התחילה" - כ"א בחשון תשס"ב (7 בנובמבר 2001) ;
- "שבח ריאלי עד יום התחילה" - לענין מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו לאחר יום התחילה כשהזכות במקרקעין או באיגוד נרכשה לפני יום התחילה - החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה ; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות ;
- "יתרת השבח הריאלי" - (נמחקה) ;
- "מועד השינוי" - ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012) ;
- "שבח ריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי" - שבח ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום התחילה או מיום הרכישה, לפי המאוחר, ועד ליום שקדם למועד השינוי, לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה ; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות ;
- "יתרת שבח ריאלי לאחר מועד השינוי" - ההפרש שבין שבח ריאלי לבין הסכום המתקבל מצירוף שבח ריאלי עד יום התחילה ושבח ריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ;
- "שנת מס" - תקופת שנים עשר חדשים שתחילתה באחד באפריל ;
- "הפסד במכירת זכות במקרקעין" - הסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה על שווי המכירה ;
- "דירת מגורים מזכה" - כהגדרתה בסעיף 49(א) ;
- "יום המעבר" - כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) ;
- "שבח ריאלי עד יום המעבר" - לענין מכירת דירת מגורים מזכה שנעשתה לאחר יום המעבר, כשהזכות במקרקעין נרכשה לפני יום המעבר - החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המעבר, לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה ;
- "יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר" - ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר.
48. (בוטל).
- 48א. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

(ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור של עד 25%;

(תיקון מס' 42)
תשנ"ח-1998
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 72)
תשע"ג-2011
(תיקון מס' 72)
תשע"ג-2011

(א1) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה בשיעור של עד 30%, בפעולה באיגוד מקרקעין, אם הוא בעל מניות מהותי באיגוד המקרקעין במועד הפעולה באותו איגוד, או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לפעולה כאמור; לעניין זה, "בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;

(2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (ב) (1), במכירת זכות במקרקעין, למעט במכירת דירת מגורים מזכה, או בפעולה באיגוד מקרקעין שעשה יחיד, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי העניין, היה לפני מועד השינוי, יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(1) נרכש הנכס לפני יום התחילה, יחויב השבח הריאלי במס בשיעורים כמפורט להלן:

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(א) על השבח הריאלי עד יום התחילה – בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;

(ב) על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי – בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה עד 20%;

(ג) על יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי – בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב) (1) או (א1), לפי העניין;

(2) נרכש הנכס לאחר יום התחילה יחויבו השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקה (1) (ב) ו-(ג);

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(3) הוראות סעיף קטן (ב) (2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-(2).

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(2) (1) על אף האמור בסעיף קטן (ב) (1), במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות אלה:

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;

(ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב) (1);

(2) הוראות סעיף קטן (ב) (2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה.

(3) על אף האמור בסעיף קטן (2), במכירת דירת מגורים מזכה שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת ויום רכישתה קדם ליום המעבר יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(1) יראו את סכום שווי המכירה עד לסכום שווי הדירה בצירוף סכום הפטור הנוסף לפי סעיף 49(א) (2) או (3), לפי העניין, כדמי מכר של דירת מגורים מזכה ועל השבח הריאלי בשלה יחול הוראות סעיף קטן (2) (1);

⁵ ר' חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א-2011 לעניין הפחתת שיעור מס השבח במקרים מסוימים.

(2) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כדמי מכר של דירת מגורים מזכה כאמור בפסקה (1) כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין ועל השבח הריאלי בשלה יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) או סעיף קטן (ב), לפי העניין;

(3) בקביעת השבח הריאלי כאמור בפסקאות (1) ו-(2) יחולו הוראות סעיף 49(א)(4), בשינויים המחויבים.

בסעיף קטן זה, "זכויות לבנייה נוספת" ו"סכום שווי הדירה" – כהגדרתם בסעיף 149(א)(1).

(ג) (1) המס על הסכום האינפלציוני החייב יהיה 10% ושיעור זה יהיה גם השיעור לענין השומה על פי פקודת מס הכנסה;

(תיקון מס' 15)
תשנ"ד-1984
(תיקון מס' 25)
תשנ"ד-1994
(תיקון מס' 82)
תשנ"ו-2015

(2) על אף האמור בפסקה (1), במכירת דירת מגורים מזכה שחלות עליה הוראות סעיף קטן (ב), ובכלל זה בנסיבות האמורות בסעיף קטן (ב)(3)(1), יהיה המס על הסכום האינפלציוני החייב בשיעור 0%, ושיעור זה יהיה גם השיעור לענין השומה לפי פקודת מס הכנסה.

(תיקון מס' 82)
תשנ"ו-2015

(ד) (1) לגבי מכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה;

(תיקון מס' 18)
תשנ"ז-1987
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 60)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 72)
תשנ"ב-2011

(2)⁶ על אף הוראות פסקה (1) לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי חברה כמשמעותה בחוק החברות, תשנ"ט-1999, שהכנסתה מעסק (בסעיף זה - חברה) או בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, החל בשנת המס 2005 ייווסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות סעיף קטן זה עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח בשיעורים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב), לפי הענין;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 72)
תשנ"ב-2011

(3) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי מי שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייווספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) להלן, לכל שנת מס; ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס בשיעורים לפי הוראות אותם סעיפים קטנים, לפי העניין:

(תיקון מס' 60)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 72)
תשנ"ב-2011

(א) בשנת המס 2011 – 1%;

(ב) בשנת המס 2012 – 1% נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א);

(ג) בשנותה מס 2013 ואילך – 2% נוסף על השיעורים האמורים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס עד לשנת המכירה.

(2)⁷ על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק חברה כהגדרתה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, שהכנסתה מעסק, החל בשנת המס 2005 ייווסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ואולם אם שיעור המס בשנת המס 2012, לפי הוראות סעיף קטן זה, עולה על 20%, יחויב השבח בשנת המכירה

(תיקון מס' 72)
הוראת שעה)
תשנ"ב-2011

⁶ בתקופת הוראת השעה יחולו פסקאות 48(ד)(2), 48(ד)(3) לענין יחיד בנוסחן כמודגש להלן.

⁷ בתקופת הוראה השעה יחולו פסקאות 48(ד)(2), 48(ד)(3) בנוסחן זה על יחיד.

בשיעור של 20% בתוספת השיעורים המפורטים להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד שנת המכירה, או שיחויב השבח בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם:

(א) בשנת המס 2012 – 1% ;

(ב) משנת המס 2013 עד שנת המס 2017 – 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א), לכל שנת מס ;

בפסקה זו ובפסקה (3), "הוראת הקבע" – הוראת פסקה זו, כנוסחה אחרי יום תחילתו של חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011, אילולא הוראת השעה שבסעיף 7 לחוק האמור ;

(3) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי יחיד שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייוספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב) להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה עד לשנת המכירה; ואולם אם שיעור המס בשנת 2012 לפי הוראות פסקה זו עולה על 20%, יחויב השבח בשנת המכירה בשיעור של 20% בתוספת השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד לשנת המכירה, או שיחויב השבח בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם:

(א) בשנת המס 2012 – 1% ;

(ב) משנת המס 2013 עד שנת המס 2017 – 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א), לכל שנת מס .

(17) (1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) זכאי המוכר להנחה בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף זה ;

(תיקון מס' 72
הוראת שעה)
תשע"ב-2011

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2003), זכאי המוכר להנחה בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף זה ;

(3) האמור בפסקאות (1) ו-(2) לא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין במקרקעין שהיו ביום רכישתם קרקע, אלא אם כן התקיימו כל אלה :

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(א) קיימת תכנית, כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה - התכנית), המתירה בניה על הקרקע ;

(ב) לא יאוחר מתום 5 שנים מיום הרכישה, נבנה על הקרקע בנין ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד שבו ראוי הבנין לשימוש או במועד קבלת אישור לאספקת שירותים כמשמעותו בסעיף 19(4)(ב), לפי המוקדם ;

(4) האמור בסעיף קטן זה לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שהתקבלה בידי המוכר באחד מאלה :

(א) לפי סעיף 70 או לפי חלק ה'2 לפקודה ;

(ב) בלא תמורה ;

(ג) במסגרת חילוף זכויות במקרקעין לפי פרק חמישי 3 ;

(ד) הזכות הועברה מקרוב ; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף ;

(ה) הזכות היא במקרקעין שהיו מלאי עסקי בעסק והפכו לנכס קבוע באותו העסק כאמור בסעיף 85 לפקודה .

(ה) (1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן :

(תיקון מס' 42)
תשנ"ח-1998

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);

הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה, למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות; לענין פסקה זו -

"תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידיו;

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח;

"ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס" - ההכנסה החייבת במס בשנת המס כפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא נקבעה בשומה סופית, כפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף 131 לפקודה; לגבי שנת מס שהמועד להגשת דוח כאמור לגביה טרם חלף, יראו כהכנסה החייבת במס את ההכנסה החייבת במס בשנת המס האחרונה שלגביה הוגש דוח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי שנת המס המאוחרת;

"שומה סופית" - שומה שאין עליה זכות להשגה או לערעור;

"המוכר" - מוכר שהוא תושב ישראל.

(א1) במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי, יחולו הוראות פסקה (1), בשינויים האלה:

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(א) השבח הריאלי עד יום התחילה, השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו הגיש המוכר בקשה כאמור בפסקה (1);

(תיקון מס' 72)
תשע"ב-2011

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב1), וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר וביתרת נקודות הזיכוי שלהם הוא זכאי, כאמור בפסקה (1);

(ג) בשנה שבה נבע הרווח, יחושב המס על חלק השבח המיוחס למכירת הזכות במקרקעין או לפעולה באיגוד מקרקעין, לפי האמור בסעיף קטן (ב1).

(2) התברר לאחר עשיית השומה על פי סעיף 91(ד) לפקודת מס הכנסה שהסכום המגיע על פי אותה שומה גבוה מהמס המגיע על פי סעיף זה, יהיה המוכר חייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודת מס הכנסה על הפרש שבין המס שחוייב בו על פי פסקה זו לבין המס המגיע על פי סעיף זה לתקופה שמהמועד לתשלום המס על פי חוק זה ועד ליום התשלום.

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

148א. (א) במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, שיום הרכישה שלה היה לפני יום התחילה, זכאי המוכר להנחה ממס כמפורט להלן:

הפחתת שיעור מס שבח במכירת מקרקעין בתקופה הקובעת - הוראת שעה (תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(1) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג 31 בדצמבר 2002) - בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף 48א;

(2) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף 48א.

(ב) (1) במכירת זכות במקרקעין, בתקופה הקובעת, בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות לפי החוק האמור יחולו הוראות אלה:

(א) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 15% ;

(ב) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 20%.

(2) הוראות פסקה (1) יחולו רק אם התקיימו כל אלה:

(א) ביום התחילה החזיק הדייר בנכס בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;

(ב) לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על שכירות באותו הנכס.

(3) בסעיף קטן זה, "דייר" ו"נכס" - כהגדרתם בחוק הגנת הדייר.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק זה, או לפי הפקודה; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" יפורש לפי אותו סעיף.

48ב. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד) (א3), (ה) ו-(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב) (1) או (א1), לפי העניין – לענין יחיד, ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיומו הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לענין פקודת מס הכנסה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי יחולו הוראות אלה:

(1) על השבח הריאלי עד יום התחילה יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד) (א3), (ה) ו-(ז) לפקודה, וכן הוראות סעיפים 121 או 126, לפי הענין;

(2) על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ועל יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי יחול האמור בסעיף קטן (א) ובלבד ששיעור המס לא יעלה על 25% - לענין חבר-בני-אדם ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב) (1) או (א1), לפי העניין – לענין יחיד;

(3) על שבח שחלות לגביו הוראות סעיף 48א(ג) או (ד), או סעיף 148א(ב), יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד) (א3), וכן הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על המס החל לפי סעיף 48א(ג) או (ד) או סעיף 148א(ב) לפי הענין;

(4) על שבח שחלות לגביו הוראות סעיף 48א(ד) או 148א(א), יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד) (א3), (ה) ו-(ז) וכן הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין, ובלבד שתינתן ההנחה מהמס לפי הקבוע בסעיף 48א(ד) או בסעיף 148א(א), לפי הענין.

(5) לענין פסקאות (1) עד (4), יראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

48ג. (א) במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר

השבח – חלק מההכנסה החייבת (תיקון מס' 6) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 7) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 42) תשנ"ח-1998 (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 51) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 56) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 72) תשע"ב-2011

(תיקון מס' 50) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 72) תשע"ב-2011

(תיקון מס' 51) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 56) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 72) תשע"ב-2011

(תיקון מס' 51) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 51) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 51) תשס"ב-2002

שיעור מיוחד להפקעה (תיקון מס' 6) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 8) תש"ס-1980 (תיקון מס' 15) תשנ"ד-1984

כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין – לגבי החלק האמור – יינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:

הזיכוי	סכום המס
100%	על 1,000 לירות
75%	על 1,000 לירות נוספות
66 ² / ₃ %	על 1,000 לירות נוספות
50%	על כל סכום נוסף

(ב) בסעיף זה, "המס" – למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.

(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים יינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

פרק חמישי 1: פטור לדירת מגורים מזכה⁸

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
הגדרה וחזקה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

49. (א) לענין פרק זה,

"בעלות" – לרבות חכירה כמשמעותה בהגדרת "זכות במקרקעין";

"היום הקובע" – יום ג' בטבת התשנ"ח (1 בינואר 1998);

"דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.

(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 36)
תשנ"ז-1997

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר וכן זוג, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

49א. (א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה; לענין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

תנאים לפטור
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(א1) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה – סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות; הסכום הנקוב בסעיף קטן זה יתואם בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

⁸ ר' חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א-2011 לענין פטור ממס רכישה או הפחתת המס במקרים מסוימים של מכירת דירת מגורים מזכה.

החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה.

49ב. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

- (1) (נמחקה);
- (2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים, ולא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה כאמור בסעיף 49ג(3) ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת תשנ"ז (1 בינואר 1997) אם בשל החלק או הדירה האמורים הוחלה החזקה שבסעיף 49ג במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו;

(3) – (נמחקה);

(4) – (נמחקה);

- (5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.

(6) (א) בפסקה זו –

"מוסד ציבורי" – כהגדרתו בסעיף 61(ד) או כמשמעותו בסעיף 61(ה);

"דירת מגורים" – דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1, אף כשהיא בבעלותו או בחכירתו של מוסד ציבורי.

(ב) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל בירושה מוכר שהוא מוסד ציבורי ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(1) המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 9(2) לפקודה (להלן – דין וחשבון שנתי) והגיש דין וחשבון כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה;

(2) המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים (להלן – סכום התמורה) למטרותיו הציבוריות ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש האמור בדין וחשבון השנתי;

(3) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(4) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה;

(5) המוריש קבע בצוואתו שימוש מוגדר למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי בכל סכום התמורה ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש כאמור בדין וחשבון השנתי.

49ג. לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:

- (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה;

פטור לדירת מגורים
מזכה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 85)
תשע"ו-2016

(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 24)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997

(תיקון מס' 46)
תש"ס-2000

חוקת דירת מגורים
יחידה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 85)
תשע"ו-2016

- (2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997);
 (3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש ולגבי דירה שהתקבלה בירושה –
 אינו עולה על מחצית;

(תיקון מס' 34)
 תשנ"ז-1997
 (תיקון מס' 34)
 תשנ"ז-1997
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013
 (תיקון מס' 85)
 תשנ"ו-2016
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

- (4) היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב).

49ד. לענין סעיף 49ב(2) יראו כדירת מגורים נוספת גם דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה שהיא בבעלותו של איגוד, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה, אך למוכר יש באמצעות זכויותיו באיגוד, במישרין או בעקיפין, חלק העולה על שליש בבעלות בה, ולגבי מוכר שירש את זכויותיו באיגוד – חלק העולה על מחצית בבעלות בה, והיא לא הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997); לענין זה, "זכויות" – כל אחת מאלה: הזכות לקבלת נכסי האיגוד בעת פירוקו, הזכות לקבל רווחים והזכות למנות מנהלים.

חוקת דירת מגורים
 נוספת
 (תיקון מס' 8)
 תש"ס-1980
 (תיקון מס' 34)
 תשנ"ז-1997
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013
 (תיקון מס' 85)
 תשנ"ו-2016

49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, המוכר דירת מגורים מזכה (בסעיף זה – הדירה הראשונה), יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה, אם התקיימו כל אלה:

פטור חד-פעמי –
 הוראה מיוחדת
 (תיקון מס' 34)
 תשנ"ז-1997
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

(1) במועד המכירה של הדירה הראשונה יש בבעלותו, דירת מגורים נוספת אחת בלבד (בסעיף זה – הדירה הנוספת);

(2) המוכר מכר את הדירה הנוספת בפטור ממס, בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה;

(3) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנוספת, יחד, לא עלה על 1,986,000 שקלים חדשים;

(4) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א (בסעיף זה – הדירה החלופית), בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (3); הדירה החלופית לא תבוא במניין הדירות כאמור בפסקה (1).

(1א) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו במוכר דירה ראשונה הוראות סעיף קטן (א)(1), ו(4), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה הנוספת, יחד, לא עלה על 3,303,000 שקלים חדשים, יהיה המוכר זכאי לפטור ממס במכירה של הדירה הראשונה, על סכום השווי להפרש שבין 1,986,000 שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הנוספת; את יתרת סכום השווי של הדירה הראשונה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

(2א) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום י"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2013) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(תיקון מס' 44)
 תשנ"ט-1999
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

(ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת.

(תיקון מס' 44)
 תשנ"ט-1999

49ו. (א) על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה –

טייג לדירה שנתקבלה
 במתנה
 (תיקון מס' 8)
 תש"ס-1980
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים מיום שנעשה בעלה;

(2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו, מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה – שלוש שנים.

(תיקון מס' 55)
 תשס"ה-2005
 (תיקון מס' 76)
 תשנ"ג-2013

(ב) מוכר כאמור בסעיף קטן (א) שקיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18 שנים, יתחיל לגביו מנין השנים האמורות מיום שמלאו לו 18 שנים.

(ג) לענין סעיף זה –

(1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו

לרכישה, כקבלתה במתנה;

(2) אם הבעלות בדירה הנמכרת משותפת לבני-זוג, יביאו בחשבון לענין התקופות האמורות בסעיף קטן (א) את גילו של המבוגר שבהם.

49ז. (א) (1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבנייה נוספת), יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 49 ו-49ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבנייה הנוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);

כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בנייה (תיקון מס' 8 תש"ס-1980 (תיקון מס' 36 תשנ"ז-1997 (תיקון מס' 76 תשע"ג-2013

(2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ-1,777,600 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבנייה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,777,600 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך;

הודעה (תוספת בנייה) תשע"א-2011

(3) סכום הפטור הכולל לפי פסקאות (1) ו-(2) בשל מכירת דירה כאמור, שבנייתה הסתיימה לפני יום כ"ג באדר ב' תשנ"ז (1 באפריל 1997) ואשר יום רכישה על ידי המוכר קדם למועד האמור, לא יפחת מ-445,000 שקלים חדשים;

הודעה (תוספת בנייה) תשע"א-2011

(4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;

(5) הסכומים הנקובים בסעיף קטן זה יתואמו אחת לשנה, ב-16 בינואר, לפי שיעור עליית המדד שיפורסם בינואר של אותה שנה לעומת המדד הבסיסי, ויעוגלו ל-100 השקלים החדשים הקרובים; המנהל יפרסם ברשומות את הסכומים כפי שעודכנו; לענין פסקה זו -

"המדד" - כהגדרתו בסעיף 9(ג2);

"המדד הבסיסי" - המדד שיפורסם ביום י"ז בטבת תשנ"ח (15 בינואר 1998).

(א) על אף הוראות סעיף קטן (א), במכירת חלק מדירת מגורים מזכה, יקראו כל אחד מהסכומים הנקובים בסעיף קטן (א) (2) ו-(3), באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה.

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005

(ב) הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(א) יחולו גם במכירת משק חקלאי הכולל את דירת מגוריו של המוכר, כאשר לא ניתן למכור את הדירה בנפרד.

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005

149ז. תשלומי איזון כמשמעותם בסעיף 71ב(ד) לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, ששולמו לבעל דירה, פטורים ממס כל עוד סכומם אינו עולה על מחצית התמורה שיש לצפות לה ממכירת הדירה, ללא זכויות ההרחבה, ממוכר מרצון לקונה מרצון.

פטור על תשלומי איזון (תיקון מס' 32 תשנ"ה-1995

49ח. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר מהותם של מגורי קבע לענין פרק זה.

כללים למגורי קבע (תיקון מס' 8 תש"ס-1980

49ט. (בוטל).

(תיקון מס' 15 תשמ"ד-1984

פרק חמישי 2: אופציה במקרקעין

(תיקון מס' 50 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 58 תשס"ז-2007

49י. (א) בסעיף זה -

"אופציה" - זכות לרכישה של זכות במקרקעין למעט זכות לרכישה של זכות באיגוד, שהתקיימו לגביה כל אלה;

הגדרות (תיקון מס' 50 תשס"ב-2002

(1) האופציה ניתנה בכתב;

(2) האופציה ניתנת להעברה ולמימוש בתנאים הקבועים בהסכם האופציה;

(תיקון מס' 55 תשס"ה-2005

(3) התחייבות המוכר בהסכם האופציה למכירת הזכות במקרקעין בתנאים הקבועים בהסכם היא בלתי חוזרת;

(4) האופציה ניתנת למימוש בתקופת האופציה; בסעיף זה, "תקופת האופציה" - תקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן אופציה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין, לרבות כל תקופת הארכה שניתנה במהלך תקופת האופציה או לאחר שהסתיימה ואם ניתנו אופציות אחרות בידי אותו בעל מקרקעין לרכישת אותה הזכות במקרקעין כולה או חלקה, יראו את כל התקופות של האופציות האחרות או המוארכות כאמור כתקופת האופציה;

(5) התמורה ששולמה בעבור האופציה במועד מתן האופציה לראשונה לא עולה על 5% משווי הזכות במקרקעין או ממחיר המימוש שנקבע בהסכם האופציה, לפי הגבוה מביניהם;

(6) למחזיק האופציה לא ניתנה זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה;

(7) הודעה על מכירת האופציה נמסרה למנהל בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה, בהתאם לכללים שקבע;

"התקופה הקובעת" - (נמחקה);

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

"מימוש" - מכירת הזכות במקרקעין שלגביה ניתנה האופציה, למחזיק האופציה;
"מחזיק" - מי שקיבל אופציה מבעל הזכות במקרקעין או מאחר.

(ב) על אף הוראות חוק זה, במכירה של אופציה, שאינה מימוש אופציה יחולו הוראות

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

אלה:

(1) המכירה תהיה פטורה ממס שבח וממס רכישה;

(תיקון מס' 61)
תשס"ח-2008

(2) המכירה תהיה חייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה או במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, הכל לפי הענין.

(ג) על אף הוראות חוק זה, במימוש האופציה יחולו הוראות אלה:

(1) לצורך חישוב השבח, תיווסף לשווי המכירה התמורה שקיבל בעל הזכות במקרקעין בעבור האופציה, אלא אם כן חויבה התמורה במס על פי הוראות סעיף קטן (ב)2;

(א1) (נמחקה);

(תיקון מס' 61)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(2) לצורך חישוב מס הרכישה, ייווספו לשווי המכירה סכומים ששילם רוכש הזכות במקרקעין בעבור רכישת האופציה.

49.1. במכירת זכות במקרקעין שהיא מימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין לרבות מימוש אופציה, לא יחולו פטור או הקלה אחרת ממס, אם במועד מתן הזכות לראשונה לא היתה מכירת הזכות במקרקעין פטורה מאותו המס או זכאית לאותה הקלה.

הוראה מיוחדת
במימוש זכות
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

פרק חמישי 3: חילוף זכויות במקרקעין - הוראת שעה

49.1א. (א) בפרק זה -

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
פטור ממס בחילוף
זכויות במקרקעין
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

"מבנה עסקי" - מבנה שאינו מלאי עסקי, ושמתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא משמש בייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, בידי המוכר או בידי שוכר המבנה בתנאים שקבע שר האוצר ולמשך תקופה שקבע, או שהוא מושכר למדינה או לגוף שחלות עליו הוראות סעיף 9(2) לפקודה, ומשמש אותם במישרין;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(2) הוא מיועד לשמש לפי טיבו, ליצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה בידי מוכר, ובלבד שלא שימש למגורים בידי המוכר, שוכר או קרוב של מי מהם;

"הזכות הנמכרת" ו"הזכות החלופית" - כמשמעותן בסעיף קטן (ב);

"שווי הזכות החלופית" - שווי המכירה של הזכות החלופית ואם היא זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע לבניית מבנה עסקי, לרבות הוצאות בניית המבנה העסקי עליה;

"שווי הזכות החלופית המתואמת" - שווי הזכות החלופית כפול במדד ביום המכירה של הזכות הנמכרת ומחולק במדד יום רכישת הזכות החלופית ובתוספת הוצאות שהוצאו לבניית

המבנה העסקי, כשהן מוכפלות במדד יום המכירה ומחולקות במדד יום ההוצאה; לענין זה יראו כיום ההוצאה את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה ביום תחילת הבניה, ומסתיימת ביום גמר הבניה;

"מלאי עסקי" - כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה;

"התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום כ"ד בטבת התשע"א (31 בדצמבר 2010).

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 66)
תש"ע-2009

(ב) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי (בפרק זה - הזכות הנמכרת) פטורה ממס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי, לחילוף הזכות הנמכרת (בפרק זה - הזכות החלופית);

(2) היתה הזכות החלופית זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע לבניית מבנה עסקי, והתקיים, בתוך חמש שנים מיום רכישה או מיום מכירת הזכות הנמכרת, לפי המוקדם, אחד מאלה:

(א) קיימת תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה - תכנית) המתירה בניה על הקרקע ונבנה עליה מבנה עסקי ששטחו 70% לפחות מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבנין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה;

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

(ב) קיימת תכנית כאמור בפסקה (א) ונבנה עליה מבנה עסקי והוצאות הבניה לא פחתו מ-70% משווי המכירה של הזכות הנמכרת.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(3) שווי הזכות החלופית המתואמת לא פחת משווי המכירה של הזכות הנמכרת;

(4) מכירת הזכות הנמכרת אינה לקרוב ורכישת הזכות החלופית אינה מקרוב, והן אינן שינוי ייעוד; לענין זה -

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום";

"שינוי ייעוד" - העברה כמשמעותה בסעיף 5(ב) או הפיכת מלאי עסקי בעסק לנכס קבוע באותו עסק כאמור בסעיף 85.

(ג) במכירת זכות במקרקעין שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), למעט התנאי האמור בפסקה (3) של אותו סעיף קטן - יחולו הוראות אלה:

(1) מכירת החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין שווי הזכות החלופית המתואמת, לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת - פטורה ממס (בפרק זה - הזכות הנמכרת הפטורה);

(2) מכירת החלק מהזכות הנמכרת שהוא כיחס שבין יתרת הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת - חייבת במס; לענין זה, "יתרת הזכות הנמכרת" - ההפרש שבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי הזכות הנמכרת הפטורה.

(ד) עלה שווי הזכות החלופית המתואמת על שווי המכירה של הזכות הנמכרת, יראו את המוכר, לצורך חישוב השבח והמס, כרוכש שתי זכויות במקרקעין כמפורט להלן:

(1) זכות במקרקעין ששוויה כשווי המכירה של הזכות הנמכרת (בפרק זה - חלק הזכות החלופית);

(2) זכות במקרקעין ששוויה כהפרש שבין שווי הזכות החלופית המתואמת לבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת (בפרק זה - הזכות החלופית הנוספת).

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ה) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו רכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע לבניית מבנה עסקי כזכות חלופית אחת לענין סעיף זה; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים

הנדרשים.

49יא1. (א) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית (בפרק זה - הקרקע החקלאית הנמכרת), פטורה ממס ובלבד שהתקיימו כל אלה:

פטור ממס בחילוף קרקע חקלאית (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה זכות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית לחילוף הקרקע החקלאית הנמכרת (בפרק זה - הקרקע החקלאית החלופית);

(2) הקרקע החקלאית הנמכרת שימשה בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות קודם למכירתה ומשמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות לאחר המכירה;

(3) הקרקע החקלאית החלופית משמשת בייצור הכנסה מחקלאות במשך חמש שנים לפחות, לאחר רכישה;

(4) שווי הקרקע החקלאית החלופית לא פחת משווי המכירה של הקרקע החקלאית הנמכרת;

(5) המכירה אינה לקרוב: לעניין זה -

(תיקון מס' 58) תשס"ז-2007

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות", ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום".

(ב) (1) במכירת זכות במקרקעין שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (א), למעט התנאי האמור בפסקה (4) של אותו סעיף קטן, יחולו הוראות סעיף 49יא(ג), בשינויים המחויבים;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(2) עלה שווי הקרקע החקלאית החלופית על שווי המכירה של הקרקע החקלאית הנמכרת - יחולו הוראות סעיף 49יא(ד), בשינויים המחויבים.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ג) בסעיף זה -

"קרקע חקלאית" - קרקע שיועדה לחקלאות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, למעט קרקע כאמור שאף שיועדה לחקלאות ניתן לפי התכנית לבנות עליה גם מבנה שאינו משמש לייצור הכנסה מחקלאות או להשתמש בה שלא לצורכי חקלאות;

"הכנסה מחקלאות" - הכנסה מחקלאות לפי סעיף 2(1) או 2(8) לפקודה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו ברכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם קרקע חקלאית, כקרקע חקלאית חלופית אחת לענין סעיף זה; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים הנדרשים.

49יב. (א) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים (בסעיף זה - דירת המגורים הנמכרת), פטורה ממס ובלבד שהתקיימו כל אלה:

פטור ממס בחילוף זכויות בדירת מגורים (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

(1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחילוף דירת המגורים הנמכרת (בסעיף זה - דירת המגורים החלופית);

(2) שווי דירת המגורים החלופית לא פחת משווי המכירה של דירת המגורים הנמכרת;

(3) המכירה אינה לקרוב; לעניין זה -

(תיקון מס' 58) תשס"ז-2007

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום".

(ב) (1) במכירת דירת המגורים הנמכרת, שהתקיימו לגביה התנאים האמורים בסעיף קטן (א) למעט התנאי האמור בפסקה (2) של אותו סעיף קטן, יחולו הוראות סעיף

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

49יא(ג), בשינויים המחויבים ;

(2) עלה שווי דירת המגורים החלופית על שווי המכירה של דירת המגורים הנמכרת, יחולו הוראות סעיף 49יא(ד), בשינויים המחויבים.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו רכישה בתקופה הקובעת של מספר זכויות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים כזכות חלופית אחת לענין זה ; בתקנות כאמור יקבע שר האוצר את התיאומים הנדרשים.

49יג. (א) על מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם דירת מגורים מזכה, בידי מי שמלאו, לו או לבן זוגו, 60 שנים יחולו הוראות סעיפים 49יא ו- 49יב, בשינויים המחויבים, ובלבד שהזכות החלופית היא זכות למגורים בבית אבות, למגורי המוכר או בן זוגו.

פטור ממס במכירת
מקרקעין לצורך
רכישת זכות בבית
אבות
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי מוכר שטרם מלאו לו או לבן זוגו 60 שנים, ובלבד שאחד מהם זקוק לשירותי סיעוד כהגדרתם בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (בסעיף זה - שירותי סיעוד) ; שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת יקבע הוראות לביצוע סעיף קטן זה.

הודעה תשס"ג-2003

(ג) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם במכירת זכות במקרקעין במקרקעין שאינם דירת מגורים מזכה, ובלבד שלא היתה למוכר או לבן זוגו דירת מגורים מזכה בארבע השנים שקדמו למכירת הזכות הנמכרת ואולם סכום הפטור במכירה לפי סעיף קטן זה, לא יעלה על 540,500 שקלים חדשים ;

(2) הסכום האמור בפסקה (1) יתואם לפי הוראת סעיף 49יא(א)(5) ואולם לענין זה יהיה "המדד הבסיסי" המדד שפורסם ביום ב' בשבט התשס"ב (15 בינואר 2002).

(ד) לענין זה -

"בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים אנשים או יותר, שהם או בני זוגם בני 60 שנים לפחות או שהם נזקקים לשירותי סיעוד, שהוא אחד מאלה :

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(1) דיור מוגן ;

(2) מקום המעניק שירותי סיעוד לנזקקים, שניתן לו רישיון על פי חוק הפיקוח על המעונות, התשכ"ה-1965 ;

"דירת מגורים מזכה" - כהגדרתה בסעיף 49 ;

"זכות למגורים בבית אבות" - זכות בעלות או חכירה ביחידת מגורים בבית אבות או זכות אחרת ביחידה כאמור כפי שקבע שר האוצר.

49יד. (א) מוכר זכות במקרקעין שהוראות פרק זה חלות עליו חייב בתשלום מס השבח ומס הרכישה, לפי הענין כל עוד לא התקיימו כל התנאים המזכים בפטור ממס לפי פרק זה.

החזר מס ודחיית מס
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 61)
תשס"ח-2008

(ב) התקיימו כל התנאים המזכים בפטור ממס או בהנחה ממס רכישה לפי פרק זה, זכאי המוכר להחזר המס ששילם ויחולו לענין זה הוראות סעיף 103א.

(ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לענין החזר מס ששולם כאמור בסעיף קטן (א) וכן לדחות את תשלום המס, כולו או חלקו, אם המוכר המציא ערובה בדרך ובתנאים שקבע שר האוצר להבטחת התשלום האמור.

(ד) התקיימו התנאים המזכים בפטור לפי פרק זה, לאחר מועד המכירה, ולאחר שחלפו ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה על אף האמור בסעיף 85.

49טו. (בוטל).

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

49טז. (א) (1) במכירת הזכות החלופית, הקרקע החקלאית החלופית, דירת המגורים החלופית והזכות למגורים בבית אבות (בסעיף זה - הזכות החלופית במקרקעין), לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית מס ;

(א1) הוראות פסקה (1) לא יחולו במכירת זכות חלופית במקרקעין שחלות עליה הוראות סעיפים 60, 61(א), 64, 65, 67 ו-69 וכן לא יחולו לענין הוראות סעיפים 51 ו-91א.

שליטת פטור
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(2) היתה הזכות החלופית במקרקעין זכות במקרקעין שאינה בעלות, ובפקיעתה לא

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

הוארכה הזכות או חודשה, יראו את פקיעתה כמכירתה של הזכות במקרקעין שפקעה ושווי מכירתה יהיה השווי שהיה נקבע אילו נרכשה לראשונה במועד הפקיעה;

(3) הוראות פסקה (2) לא יחולו על זכות למגורים בבית אבות.

(ב) נוסף על האמור בסעיף קטן (א), מי שרכש דירת מגורים חלופית כאמור בסעיף 49יב (בסעיף זה - רוכש דירה) לא יהא זכאי לפטור ממס במכירתה לפי פרק חמישי 1.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחול גם לגבי מי שיום הרכישה שנקבע לגביו במכירת הזכות החלופית במקרקעין הוא יום הרכישה שהיה נקבע לרוכש הזכות החלופית במקרקעין אילו הוא היה מוכר אותה.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ד) האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) לא יחול על רוכש דירת מגורים חלופית שהיא דירת מגורים באזור עדיפות לאומית, כפי שקבע שר האוצר בתקנות, ובלבד שהדירה שימשה דרך קבע למגוריו במשך שנתיים לפחות.

49טז. מכירת דירת המגורים הנמכרת בפטור ממס לפי סעיף 49יב או 49 יג, לא תיחשב, לענין סעיף 49ב(1), כמכירה פטורה ממס.

אי-שלילת פטור
לדירת מגורים מחכה
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

49יז. (א) ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שהיא זכות חלופית, ישולם מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששוויה כשווי הזכות הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה.

פטור חלקי ממס
רכישה בחילוף זכויות
במקרקעין
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

49יח. הוראות פרק זה יחולו רק אם הזכות הנמכרת, הקרקע החקלאית הנמכרת, דירת המגורים הנמכרת או הזכות למקרקעין שנמכרה כאמור בסעיף 49יג, נמכרו בתקופה הקובעת.

תחולת הפרק
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

פרק חמישי 4: פינוי ובינוי

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

49יט. (א) בפרק זה –

הגדרות וחזקות
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

"התקופה הקובעת" – (נמחקה);

(תיקון מס' 58)
תשס"ז-2007

"יחידה" – יחידת מגורים או יחידה אחרת;

"יחידת מגורים" – דירה או חלק מדירה המשמשת למגורים לרבות למגורי המחזיק בה ואשר שימשה למגורים כאמור במשך תקופה של שנתיים רצופות לפחות, סמוך לפני מתן צו ההכרזה על המתחם לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבניה או לפי סעיף 49כח, לפי הענין;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

"יחידה אחרת" – מבנה או חלק ממבנה שאינו יחידת מגורים, המשמש את בעל הזכויות בו, לרבות כשהוא משמש את המחזיק בו, ואשר שימש כאמור במשך תקופה של שנתיים רצופות לפחות, סמוך לפני מתן צו ההכרזה על המתחם לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבניה או לפי סעיף 49כח, לפי הענין;

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

"יזם" – כל אחד מאלה:

(1) מי שלצורך פינוי מתחם לשם בינוי או לשם עיבוי הבניה בו רוכש יחידות באותו המתחם;

(2) מי שהגיש בקשה לפי סעיף 49כח להכריז על שטח כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, רוכש יחידות בשטח האמור, לצורך פינוי המתחם לשם בינוי או לשם עיבוי הבניה בו;

(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

- "המנהלים" – המנהל וכן המנהל כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף ;
- "יחידת מגורים חלופית" – דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) וכן תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת בניית דירת המגורים האמורה ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שיקבע המנהל ;
- "מתחם" – מתחם פינוי ובינוי או מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי ;
- "מתחם פינוי ובינוי" – מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי הבניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 33א לחוק התכנון והבניה ;
- "מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי" – מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 49כח.
- (ב) לענין פרק זה –
- (1) יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים – כמוכר אחד ;
- (2) יראו מכירה ליזם של זכות דיירות מוגנת ביחידת מגורים לפי חוק הגנת הדייר כמכירת זכות במקרקעין, ויחולו עליה לענין זה הוראות חוק זה החלות על מכירת זכות במקרקעין בלבד ;
- (3) יראו תמורה המשתלמת למחזיק ביחידה שאינה מלאי עסקי כתמורה בשל מכירת זכות במקרקעין, ויחולו עליה הוראות חוק זה החלות על מכירת זכות במקרקעין בלבד.
- 49כ. על אף האמור בחוק זה ובחלק ב' לפקודה, לענין פינוי לשם בינוי, במכירה ליזם של כל הזכויות ביחידה במתחם או בשטח שלגביו הוגשה בקשה לפי סעיף 49כח להכריז עליו כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, המותנית בתנאי מתלה, או שהיא מכירה של זכות לרכישת זכות ביחידה כאמור (בפרק זה – האופציה), יום המכירה יהיה המוקדם מבין אלה, לפי הענין ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 49כא :
- (1) המועד שבו התקיים התנאי ;
- (2) המועד שבו מומשה האופציה ; בסעיף זה, "מימוש האופציה" – המועד שבו מחזיק האופציה רכש את הזכויות ביחידה שלגביה ניתנה האופציה ;
- (3) המועד שבו התחיל היזם או מי מטעמו את הבניה בכניין שבו נמצאת היחידה הנמכרת.
- 49כא. (א) על אף הוראות סעיף 49כ יודיע היזם למנהל על כל הסכם למכירה כאמור באותו סעיף בתוך 30 ימים מיום ההסכם, על גבי טופס שקבע המנהל.
- (ב) לענין הצהרה ודיווח על מכירת זכות ביחידה, יחולו הוראות חוק זה או פקודת מס הכנסה, לפי הענין, מיום המכירה כמשמעותו בסעיף 49כ.
- (ג) (1) יזם רשאי לפנות למנהלים לפני יום המכירה כמשמעותו בסעיף 49כ בבקשה שיאשרו כי תנאי עסקה כפי שהוצגו למנהלים יזכו בהטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שהיחידות שלגביהן נתבקש האישור הן חלק ממתחם או יהיו חלק ממתחם ;
- (2) המנהלים ישיבו בתוך 120 ימים מהיום שהומצאו להם כל הפרטים והמסמכים הדרושים כפי שקבעו בכללים שפורסמו.
- (ד) המבקש אישור לפי סעיף קטן (ג) ישלם אגרת בקשה כפי שקבע שר האוצר, ורשאי השר לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי המכירה לפי סעיף קטן (ג) או לפי חישוב אחר.
- 49כב. (א) (1) המוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם (בפרק זה - יחידת המגורים הנמכרת), ולענין פינוי לשם בינוי – המוכר ליזם את כל הזכויות שיש לו ביחידת המגורים הנמכרת שתמורתה ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת, זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי חוק זה, ובלבד ששווי הזכות ביחידת המגורים החלופית והתמורה הכספית הנוספת לא עלו על תקרת השווי ; לענין זה, "תקרת השווי" – אחד מאלה, לפי הגבוה :
- (1) 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שוויין של זכויות לבניה

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

יום המכירה
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

חובת הודעה ודיווח
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

פטור ממסים
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

- נוספת ביחידת המגורים הנמכרת, כמשמעותן בסעיף 49א(ב)(1);
- (2) שווי דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9(ג), באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר;
- (3) שווי דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9(ג), באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר;
- והכל בתוספת תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת בניית יחידת המגורים החלופית, ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל.
- (2) על אף האמור בפסקה (1), עלה שווייה של הזכות ביחידת המגורים החלופית על תקרת השווי (בפרק זה – הפרש השווי), יחולו הוראות אלה:
- (א) יראו את המוכר כמוכר זכות ביחידת מגורים ששוויה כתקרת השווי (בפרק זה – הזכות הנמכרת הפטורה), וזכות נוספת ביחידת מגורים ששוויה כהפרש השווי (בפרק זה – הזכות הנמכרת החייבת);
- (ב) יראו את המוכר כרוכש זכות בדירת המגורים החלופית שוויה כתקרת השווי (בפרק זה – הזכות החלופית הבסיסית), וזכות נוספת ששוויה כהפרש השווי (בפרק זה – הזכות החלופית הנוספת);
- (ג) מכירת הזכות הנמכרת הפטורה, פטורה ממש.
- (1א) המוכר לזים את כל הזכויות שיש לו ביחידת המגורים הנמכרת במתחם, שתמורתה בכסף בלבד, זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי הוראות סעיף קטן (א), בתנאים הקבועים בו, ובלבד שהוא רכש, בכספי התמורה, כולה או חלקה, בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים שלאחריה, זכות למגורים בבית אבות, למגוריו או למגוריו בן זוגו, והתקיים בו או בבן זוגו אחד מאלה:
- (1) מלאו לו 60 שנים;
- (2) טרם מלאו לו 60 שנים והוא נזקק לשירותי סיעוד;
- בסעיף קטן זה –
- "בית אבות", "זכות למגורים בבית אבות" – כהגדרתם בסעיף 49ג(ד);
- "שירותי סיעוד" – כמשמעותם בסעיף 49ג(ב).
- (ב) הפטור לפי סעיף קטן (א) יינתן בשל מכירת הזכויות ביחידת מגורים אחת במתחם, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר ביחידת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו ביחידת המגורים הנמכרת; הועברה יחידת מגורים לקרוב בפטור ממס לפי חוק זה, בתקופה של 24 חודשים שלפני ההסכם למכירה כאמור בסעיף 49כ לא יחול במכירתה לזים פטור ממס לפי פרק זה; בסעיף קטן זה –
- "קרוב" – לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;
- "שליטה" – כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רובו של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רובו של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום".
- 49כג. (1) שווי הרכישה ויום הרכישה של יחידת המגורים החלופית שהתקבלה על ידי המוכר במכירה פטורה ממס לפי סעיף 49כב(א)(1), יהיה שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים במכירת יחידת המגורים הנמכרת.
- (2) שווי הרכישה של הזכות הנמכרת החייבת הוא שווי הרכישה שהיה נקבע לפי חוק זה ליחידת המגורים הנמכרת, כשהוא מוכפל ביחס שבין הפרש השווי לבין שווי יחידת המגורים החלופית.
- (3) יום הרכישה של הזכות הנמכרת החייבת הוא יום הרכישה שהיה נקבע לפי חוק זה במכירת יחידת המגורים הנמכרת.
- (4) שווי הרכישה של יחידת המגורים החלופית שהתקבלה על ידי המוכר במכירה כאמור

(תיקון מס' 67
תשנ"א-2010)

(תיקון מס' 55
תשס"ה-2005)

(תיקון מס' 67
תשנ"א-2010)

(תיקון מס' 58
תשס"ז-2007)

יום ושווי רכישה של
יחידת המגורים
החלופית והזכות
הנוספת
(תיקון מס' 50
תשס"ב-2002)

(תיקון מס' 55
תשס"ה-2005)

(תיקון מס' 55
תשס"ה-2005)

(תיקון מס' 55
תשס"ה-2005)

בסעיף 49כב(א)(2), הוא כמפורט להלן:

(א) שווי הרכישה של הזכות החלופית הבסיסית הוא השווי שהיה נקבע לפי חוק זה במכירת יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שווי הרכישה שנקבע לזכות הנמכרת החייבת, כאמור בפסקה (2);

(ב) שווי הרכישה של הזכות החלופית הנוספת הוא שווי רכישה כפי שנקבע לפי חוק זה.

(5) יום הרכישה של יחידת המגורים החלופית כאמור בפסקה (4) הוא כמפורט להלן:

(א) יום הרכישה של הזכות החלופית הבסיסית הוא יום הרכישה של הזכות הנמכרת החייבת כאמור בפסקה (3);

(ב) יום הרכישה של הזכות החלופית הנוספת הוא יום רכישה כפי שנקבע לפי חוק זה.

(6) שווי הרכישה של יחידת המגורים החלופית שהתקבלה על ידי מוכר של זכות ביחידת המגורים הנמכרת שאינה זכות במקרקעין ואשר לא שולם בעד רכישה, יהיה אפס, ויום הרכישה יהיה יום המכירה שנקבע כאמור בסעיף 49כ.

49כד. על אף הוראות סעיף 9, במכירת יחידת מגורים כאמור בסעיף 49כב, פטור המוכר ממס רכישה ברכישת יחידת המגורים החלופית.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

פטור ממס רכישה
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

49כה. שווי המכירה של זכות במקרקעין שרכש היזם, לצורך חישוב מס הרכישה, הוא כלל התמורות שנדרש לשלם בשל רכישת הזכות במתחם; ואולם על אף הוראות חוק זה, כלל שווי הרכישה לפי סעיף זה את שווייה של הקרקע ביחידת המגורים החלופית, ינוכה שווייה של הקרקע משווי המכירה כאמור.

שווי הרכישה של היזם
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

49כו. מוכר זכאי לפטור האמור בפרק זה, נוסף על כל פטור אחר ממס שהוא זכאי לו, ואין בזכאות לפטור כאמור כדי לפגוע בזכאות לפטור אחר ממס, לרבות לפי פרק חמישי 1.

פטור נוסף
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

49כז. האמור בסעיפים 49כב עד 49כו יחול, בשינויים המחויבים, גם לגבי מכירה ליזם של יחידה אחרת במתחם שאינה מהווה מלאי עסקי בידי המוכר, ואולם הפטור לפי סעיף 49כב לא יחול על תמורה כספית נוספת, אם ניתנה, ובמכירת הזכות ביחידת מגורים חלופית או ביחידה אחרת שהתקבלה תמורת היחידה האחרת הנמכרת, לא יחול פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת או דחיית מס לפי הוראות חוק זה או לפי הפקודה.

פטור ליחידה אחרת
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

49כח. (בוטל).

(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

49כט. הוראות פרק זה יחולו בתקופת תוקפו של הצו על מכירה כאמור בסעיף 49כ, ובלבד שהסכם המכירה, כאמור באותו סעיף, נעשה ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחריו.

תחולת הפרק
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

49ל. (א) בסעיף זה, "מתחם להתחדשות עירונית" – מתחם שעליו הכריזה הממשלה כמתחם להתחדשות עירונית (פינוי ובינוי) לפני תחילתו של סעיף 33א לחוק התכנון והבניה כנוסחו ערב ביטולו בסעיף 21 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית באחת מהחלטות הממשלה שניתנו ביום כ"א בחשון התשס"א (19 בנובמבר 2000) או ביום ב' באב התשס"א (22 ביולי 2001) או ביום כ"ה בחשון התשס"ב (11 בנובמבר 2001), כנוסחן ביום הינתן.

מתחם להתחדשות עירונית – הוראות מיוחדות
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

(ב) הוראות פרק זה יחולו גם על מכירת זכויות ביחידה במתחם להתחדשות עירונית ועל מכירת אופציה לגבי זכויות ביחידה כאמור, ובלבד שהסכם המכירה כאמור בסעיף 49כ נעשה אחרי יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) וכל עוד הכרזת הממשלה לגבי המתחם האמור עומדת בתוקפה.

49לא. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים ותיאומים ככל הנדרש לענין פרק זה.

הסמכה
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

⁹ ר' ק"ת תשס"ז: מס' 6555 מיום 28.1.2007 עמ' 482. [מס' 6576](#) מיום 29.3.2007 עמ' 684.

פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38

49לב. בפרק זה –

(תיקון מס' 62)
הצעת חוק:
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 62)
תשס"ח-2008

"אזור מוטב" – אזור שמתקיים בו אחד מאלה:

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

(1) הוא נמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993;

(2) הוא מסווג ברמה חברתית-כלכלית באשכול 1 עד 6 בדירוג הרמה החברתית-כלכלית לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"זכויות בניה לפי תכנית החיזוק" – זכויות לבניה נוספת שהוקנו לפי הוראות תכנית החיזוק;

"זכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה" – זכויות לבנייה נוספת שהוקנו לפי הוראות תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לרבות תכנית מפורטת שהוכנה על פי הוראות תכנית החיזוק שמטרתה חיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה, ולמעט זכויות בנייה מכוח תכנית אחרת;

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

"מלאי עסקי" – כהגדרתו בסעיף 85 לפקודה;

"מס מכירה" – כהגדרתו בסעיף 72ג, כנוסחו ערב ביטולו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008;

"רכוש משותף" – כהגדרתו בסעיף 52 או בסעיף 77א לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, לפי העניין;

"שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" – כל אחד מאלה, לפי הוראות תכנית החיזוק:

(1) חיזוק של מבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בהגדרה זו – מבנה), מפני רעידות אדמה;

(2) הרחבת יחידות הדיור הקיימות במבנה;

(3) התקנת מעלית במבנה;

(4) עיצוב המבנה ושיפוץו;

(5) תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק כפי שיקבע המנהל;

"תכנית החיזוק" – תכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), כפי שתהיה בתוקף מעת לעת;

"תכנית החיזוק בדרך של הריסה" – הוראות תכנית החיזוק בעניין הריסת מבנה והקמתו מחדש כפי שתהיה בתוקף מעת לעת.

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

49לב. על אף האמור בחוק זה, היתה המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 49לבג או 49לבג, לפי העניין, מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה – האופציה), יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 49לבג:

יום המכירה
(תיקון מס' 68)
תשע"א-2010
(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

(1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;

(2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין.

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

49לבג. (א) המוכר יודיע למנהל על הסכם למכירה כאמור בסעיף 49לבג בתוך 30 ימים מיום ההסכם, על גבי טופס שקבע המנהל.

חובת הודעה ודיווח
(תיקון מס' 68)
תשע"א-2010

(ב) לעניין הצהרה על מכירת הזכות הנמכרת לפי סעיף 49לבג או 49לבג, לפי העניין, יחולו הוראות חוק זה מיום המכירה כמשמעותו בסעיף 49לבג.

(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

49לבג. (א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בפרק זה – הזכות הנמכרת), תהא פטורה ממס וממס מכירה, עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור, ובלבד שהתקיימו שניים אלה:

פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק
(תיקון מס' 62)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 88)
תשע"ו-2016

- (1) התמורה בעד מכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק;
- (2) בוצע חיזוק של המבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק, מפני רעידות אדמה, בהתאם להוראות תכנית החיזוק.
- (ב) תמורה בעד מכירה כאמור בסעיף קטן (א) שניתנה שלא בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק, יראו אותה כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין התמורה האמורה לבין שווי הזכות הנמכרת, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

49לג.10¹⁰ (א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה (בסעיף זה – הזכות הנמכרת), תהיה פטורה ממש עד גובה שוויין של זכויות הבנייה כאמור, ובלבד שהתקיימו שניים אלה:

- (1) ניתנה למוכר, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית, ובאזור מוטב – שתי דירות מגורים חלופיות, לכל היותר, שמתקיים בהן אחד מאלה:

(א) שטח הדירה או השטח המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על שטח דירת המגורים הנמכרת בתוספת 25 מ"ר;

(ב) שווי הדירה או השווי המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על סכום הפטור הקבוע בסעיף 49(א)(2) או על שווייה של דירת המגורים הנמכרת, בלא הזכויות לבנייה נוספת, לפי הגבוה;

והכל בתוספת תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת הריסת המבנה ובנייתו מחדש ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל;

(2) בוצעה הקמתו מחדש של המבנה שנהרס בהתאם לתכנית החיזוק בדרך של הריסה.

(ב) תמורה בעד מכירה כאמור בסעיף קטן (א) שניתנה שלא כאמור באותו סעיף קטן, יראו אותה כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין התמורה האמורה לבין שווי הזכות הנמכרת, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(ג) הפטור לפי סעיף זה יחול לגבי דירת מגורים אחת בלבד, ובאזור מוטב – שתי דירות מגורים בלבד, שניתנו למוכר בשל מכירת הזכויות בדירת מגורים אחת בכל בניין, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת.

(ד) הועברה דירת מגורים לקרוב בפטור ממש לפי חוק זה, בתקופה של 24 חודשים שלפני ההסכם למכירת הזכות הנמכרת, לא יחול במכירתה פטור ממש לפי סעיף זה; בסעיף קטן זה, "קרוב" ו"שליטה" – כהגדרתם בסעיף 49(ב).

(ה) לעניין סעיף זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים – כמוכר אחד.

(1) (1) הוראות סעיפים קטנים (א) עד (ה) יחולו, בשינויים המחוייבים, גם אם ניתנה למוכר, תמורת הזכות הנמכרת, זכות ביחידה בבניין שאינה דירת מגורים ואינה מהווה מלאי עסקי בידי המוכר;

(2) במכירת זכות בדירת מגורים חלופית שהתקבלה תמורת זכות נמכרת שאינה דירת מגורים, לא יחולו פטור ממש, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית מס לפי הוראות חוק זה או לפי הפקודה.

(ז) המנהל יפרסם את רשימת היישובים הנכללים בהגדרה "אזור מוטב".

49לד. על אף האמור בסעיף 9, מכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף במבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק תהא פטורה ממש וממס רכישה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

- (1) המוכר והרוכש מכרו את הזכות הנמכרת בפטור ממש לפי הוראות סעיף 49לג;

פטור ממש במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה (תיקון מס' 74) תשע"ב-2012 (תיקון מס' 88) תשע"ו-2016

פטור ממש וממס רכישה במכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף (תיקון מס' 62) תשס"ח-2008

¹⁰ ההוראה תחול על מכירת זכות מיום 1.1.2013 עד יום 31.12.2016.

(2) המכירה נעשתה בסמוך למכירת הזכות הנמכרת;

(3) לא ניתנה תמורה כספית בעד המכירה.

49לה. הוראות פרק זה לא יחולו על מכירת זכות במקרקעין, במקרקעין המהווים מלאי עסקי בידי המוכר.

סיג לפטור
(תיקון מס' 62)
תשס"ח-2008

49לו. מוכר זכאי לפטור כאמור בפרק זה נוסף על כל פטור אחר ממס שהוא זכאי לו, ואין בזכאות לפטור כאמור כדי לפגוע בזכאות לפטור אחר ממס, לרבות לפי פרק חמישי 1.

פטור נוסף
(תיקון מס' 62)
תשס"ח-2008

49לו2. הוראות פרק זה יחולו על מכירת זכות נמכרת לפי סעיף 49לג שנעשתה בתקופה שמיום ט' באייר התשס"ה (18 במאי 2005) ועד יום ב' בטבת התשע"ז (31 בדצמבר 2016) ולעניין מכירת זכות נמכרת לפי סעיף 49לג – מיום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013) עד יום ב' בטבת התשע"ז (31 בדצמבר 2016).

תחולה – הוראת שעה
(תיקון מס' 68)
תשנ"א-2010
(תיקון מס' 74)
תשע"ב-2012

פרק חמישי 6: העברת מפעל לאזור מוטב – הוראת שעה

49לו. בפרק זה –

(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008
הגדרות
(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008

"אזור מוטב" – אחד מאלה:

(1) תחום רשות מקומית במחוז הדרום, במחוז הצפון או בנפת חיפה, ובלבד שבתייה, כולם או חלקם, נמצאים מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600, ומתקיימים בה שני אלה:

(א) רמה חברתית-כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3;

(ב) שיעור אבטלה שנתי ממוצע, לפי פרסומי שירות התעסוקה, של 10% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית;

(2) אזור תעשייה מרחבי בתחום מחוז הצפון או מחוז הדרום, ובלבד שכולו או חלקו, נמצא מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600; ואולם בנפת אשקלון – רק אזור תעשייה מרחבי בתחום רשות מקומית שבה רמה חברתית-כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4; בפסקה זו, "אזור תעשייה מרחבי" – אזור תעשייה ששטחו, בהתאם לתכנית בניין עיר מאושרת המיועדת לתעשייה, 100 דונם לפחות;

(3) אזור תעשייה ביישוב מיעוטים ובלבד שכולו או חלקו נמצא מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600; בפסקה זו, "יישוב מיעוטים" – יישוב ש-80% לפחות מתושביו אינם יהודים לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

(4) שדרות ויישובי עוטף עזה; בפסקה זו, "יישובי עוטף עזה" – היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, שבתייהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה;

"אשכול" – דירוג הרמה החברתית-כלכלית לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"הפעלה מהותית", במפעל באזור מוטב – העסקת עובדים במפעל באזור מוטב שמספרם לא פחת מ-75% ממספר העובדים שהועסקו במפעל הנמכר בתקופה של שלוש שנים רצופות סמוך לפני מכירתו, לפי חישוב ממוצע שנתי, והכל לפי אישור מאת רואה חשבון, בטופס שקבע המנהל; "מפעל" – מפעל תעשייתי כהגדרתו בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, וכן מרכז לסיוע לוגיסטי או מוקד מענה טלפוני;

"מפעל באזור מוטב", "מפעל נמכר" – כמשמעותם בסעיף 49לח;

"עובד" – עובד המועסק במשרה מלאה במהלך שנה שלמה, ולעניין זה יימנה עובד המועסק במשרה חלקית או עובד המועסק בחלק מהשנה, באופן יחסי בהתאם לחלקיות המשרה או למשך עבודתו באותה שנה, לפי העניין;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;

"רשות מקומית מוטבת" – אחד מאלה, ובלבד שהרמה החברתית-כלכלית בו אינה עולה על אשכול 5;

- (1) רשות מקומית שנמצאת באזור מוטב;
- (2) יישוב במחוז הדרום או יישוב מיעוטים שבתייהם, כולם או חלקם, נמצאים מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600;
- (3) יישוב במחוז הצפון.

49לח. מכירה של זכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל שאינו נמצא באזור מוטב (בפרק זה – מפעל נמכר), פטורה ממש עד לסכום הפטור כאמור בסעיף 49לט, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) המוכר רכש, עד סוף שנת המס 2009, זכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל שנמצא באזור מוטב או שהם קרקע לבניית מפעל כאמור (בפרק זה – מפעל באזור מוטב) לחילוף הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר;

(2) המכירה התבצעה בתקופה שתחילתה ביו תחילתו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 63 – הוראת שעה), התשס"ח-2008, וסיומה בתום ארבע שנים מיום רכישת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב;

(3) המפעל הנמכר שימש בייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, במשך חמש שנים רצופות, לפחות, סמוך לפני מכירתו;

(4) רכישת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב אינה מקרוב ומכירת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר אינה לקרוב;

(5) לא התקיימו לגבי המכירה הוראות סעיף 70 והיא אינה במסגרת שינוי מבנה כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה;

(6) לא יאוחר מתום ארבע שנים מיום רכישת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב התקיימה במפעל האמור הפעלה מהותית והיא המשיכה להתקיים בו במשך עשר שנים רצופות לפחות (בסעיף זה – תקופת ההפעלה המהותית);

(7) במהלך כל תקופת ההפעלה המהותית לא פחת שטחו של המפעל באזור מוטב מ-75% משטחו של המפעל הנמכר;

(8) בשלוש שנים האחרונות של תקופת ההפעלה המהותית הועסקו במפעל באזור מוטב שישים עובדים לפחות, לפי חישוב ממוצע שנתי, וכן 80% לפחות מכלל העובדים, בכל שנה, היו תושבי רשות מקומית מוטבת, והכל לפי אישור מאת רואה חשבון בטופס שקבע המנהל;

(9) הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב לא נמכרה במהלך כל תקופת ההפעלה המהותית;

(10) בהצהרה שהגיש המוכר, בהתאם להוראות סעיף 73(א), הוא הודיע על בחירתו בהחלת הוראות פרק זה;

(11) נקבעו בהסכם קיבוצי כמשמעותו בחוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957, ואם לא חל הסכם קיבוצי כאמור – בהסכם או בהסדר אחר, הוראות המסדירות את הזכויות של עובד המפעל הנמכר שסיים את עבודתו עקב העברת המפעל הנמכר, וכן הוראות המסדירות את שמירת הזכויות ותנאי העבודה, שהיו ערב העברת המפעל הנמכר, לעובד המפעל הנמכר שהמשיך בעבודתו במפעל באזור מוטב; אין בהוראה זו כדי לפגוע בזכויות עובדי המפעל הנמכר לפי כל דין.

49לט. הסכום הפטור ממש לפי סעיף 49לח הוא הסכום הנמוך מבין אלה:

(1) הסכום המתקבל מצירוף של שווי הרכישה של הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב ושל כל הוצאות כמפורט להלן שהוצאו עד למועד שבו היתה במפעל האמור הפעלה מהותית:

(א) הוצאות לבניית מבנה שימש למפעל באזור מוטב;

(ב) הוצאות הקשורות במישרין לחילוף הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר בזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב;

(ג) הוצאות להכשרת כוח אדם שיועסק במפעל באזור מוטב;

פטור ממש בהעברת מפעל לאזור מוטב (תיקון מס' 63) תשס"ח-2008

הסכום הפטור (תיקון מס' 63) תשס"ח-2008

(2) הסכום המתקבל ממכפלה של 337,500 שקלים חדשים, במספר העובדים שהם תושבי רשות מקומית מוטבת שהועסקו במפעל באזור מוטב בשלוש השנים האחרונות של תקופת ההפעלה המהותית, לפי חישוב ממוצע שנתי, והכל לפי אישור מאת רואה חשבון בטופס שקבע המנהל.

49מ. יראו את יתרת סכום שווי המכירה של הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר לאחר הפחתת הסכום הפטור ממס לפי סעיף 49לט, כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה במקרקעין שהם מפעל נמכר, כיחס בין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות האחרת כאמור לבין מלוא שווי המכירה של הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

ייוחס ניכויים
(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008

49מא. (א) מוכר זכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר, שהוראות פרק זה חלות עליו, חייב בתשלום מס כל עוד לא התקיימו כל התנאים המזכים בפטור ממס לפי פרק זה (בפרק זה – התנאים המזכים בפטור).

החזר מס ודחיית מס
(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008

(ב) התקיימו כל התנאים המזכים בפטור, זכאי המוכר להחזר המס ששילם ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א.

(ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לעניין החזר המס ששולם כאמור בסעיף קטן (א), וכן לדחות את תשלום המס, כולו או חלקו, אם המוכר המציא ערובה, בדרך ובתנאים שקבע המנהל, להבטחת התשלום האמור.

(ד) התקיימו כל התנאים המזכים בפטור לאחר מועד המכירה ולאחר שחלפו ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה, על אף האמור בסעיף 85.

49מב. התקיימו לגבי מכירת זכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר התנאים המזכים בפטור, לא יחולו הוראות פרק חמישי 3 ולא יראו את רכישת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל באזור מוטב כרכישת זכות חלופית לפי הוראות הפרק האמור.

שלילת פטור נוסף
(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008

49מג. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע פרק זה, ובין השאר הוראות בעניינים אלה:

הסמכה
(תיקון מס' 63)
תשס"ח-2008

(1) החלת הוראות פרק זה, בתנאים שיקבע, באחד מאלה:

(א) במקרה שבו מכירת הזכות במקרקעין במקרקעין שהם מפעל נמכר היתה לקרוב, וזאת על אף הוראות פסקה (4) של סעיף 49לח;

(ב) במקרה שבו ההפעלה המהותית במפעל באזור מוטב לא התקיימה במשך עשר שנים רצופות לפחות, כאמור בפסקה (6) של סעיף 49לח, ובלבד שהיא התקיימה המשך חמש שנים רצופות לפחות, והופסקה לאחר התקופה האמורה בשל משבר כלכלי בענף שאליו משתייך המפעל באזור מוטב או בשל מצב ביטחוני מיוחד במקום הפעלתו; קבע שר האוצר כאמור, יחושב הסכום הפטור ממס לפי סעיף 49לט באופן יחסי בהתאם לתקופת ההפעלה המהותית;

(2) תנאים מיוחדים שצריכים להתקיים לגבי עובדים שהם תושבי רשות מקומית מוטבת כאמור בפסקה (8) של סעיף 49לח, לרבות תנאים בדבר גילם או מצבם המשפחתי או דרישה להיותם עולים חדשים; קביעה כאמור תיעשה לאחר התייעצות עם שר הרווחה והשירותים החברתיים ועם שר התעשייה המסחר והתעסוקה ובשים לב למידת השתלבותם של עובדים שמתקיימים לגביהם תנאים כאמור בשוק העבודה באזור המוטב.

פרק ששי: פטורים אחרים ודחיית מועדי תשלום

50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
מכירה החייבת במס הכנסה
(תיקון מס' 1)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 1)
תשכ"ה-1965

(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.

המנהל רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס הכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות

(תיקון מס' 3)
תשכ"ח-1968

במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס ההכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד.

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
הסכם למכירה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

51. בהסכם למכור זכות במקרקעין ישולם המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר:

- (1) החזקת המקרקעין היא בידי הקונה או נתונה לפקודתו;
- (2) הקונה שילם או זיכה על חשבון המחיר את המתחייב למכור, בדרך של פקדון או בכל דרך אחרת, בסכום העולה על 50% מהמחיר לעניין מס רכישה ו-40% מהמחיר לעניין מס שבח, או העמיד לפקודתו את הסכום האמור;
- (3) המתחייב נתן כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

52. בהסכם לעשות פעולה באיגוד מקרקעין ישולם המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר:

הסכם לעשות פעולה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

- (1) לרוכש את הזכות באיגוד הזכות לתפוס את מקרקעי האיגוד או חלק מהם או זכות להורות לאיגוד למסור את המקרקעין או חלק מהם למי שיראה;
- (2) הקונה שילם או זיכה, על חשבון המחיר, את המתחייב לעשות פעולה באיגוד, בדרך של פקדון או בכל דרך אחרת, בסכום העולה על 50% מהמחיר לעניין מס רכישה ו-40% מהמחיר לעניין מס שבח, או העמיד לפקודתו את הסכום האמור;
- (3) המתחייב נתן כוח בלתי חוזר לרוכש או לאדם אחר לעשות את הפעולה באיגוד לטובת הרוכש או לפקודתו.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

53. מתן יפוי כוח לאחר למכור לאדם שלישי זכות במקרקעין מטעם המרשה יהיה פטור ממס באחת מאלה -

יפוי כוח לבצע מכירה

- (1) המרשה יכול לבטל את יפוי הכוח בכל עת;
- (2) יפוי הכוח תקף לתקופה שאינה עולה על ששה חדשים;
- (3) יפוי הכוח ניתן על ידי בעלי הזכות לאדם החייב לפעול לטובתם ולא להבטחת הזכות של מי שרכש זכות במקרקעין או מי שעומד לרכוש זכות כזו ואין המורשה רשאי ליהנות מתמורת המכירה - למעט שכר סביר ולהחזרת הוצאות שהוציא וחייב הוא למסרה בשלמותה למרשה, ויפוי הכוח אינו ניתן להעברה על ידי;
- (4) יפוי הכוח ניתן לבורר לשם הבטחת ביצוע פסק דינו.

54. (א) הענקת שליטה לאדם באיגוד על ידי בעל זכות באיגוד תהיה פטורה ממס אם נתקיימו בה כל אלה:

העברת שליטה פטורה ממס

- (1) הענקת שליטה באיגוד כאמור היא לפעול לטובת בעל הזכות באיגוד ולמי שהוענקה השליטה אין שום זכות ליהנות במישרין או בעקיפין, מנכסי האיגוד או מהכנסותיו בשל אותה הענקה, למעט זכות לשכר סביר ולהחזרת הוצאות שהוציא;
- (2) מי שהוענקה לו השליטה באיגוד כאמור איננו יכול להעבירה לאחר ומי שהעניק את השליטה יכול לחזור ולנטלה.

(ב) מי שהוענקה לו השליטה חייב להודיע למנהל על כל שינוי שחל בזכויותיו של נותן השליטה תוך שלושים יום מיום שנודע לו על כך.

55. מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד תהיה פטורה ממס אם בעד מכירת אותה זכות לאותו קונה או בעד עשיית אותה פעולה שולם בעבר מס, והמוכר או עושה הפעולה, לא הפך להיות שוב בעל הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד בה נעשתה הפעולה לאחר המכירה או הפעולה הראשונה.

מניעת מס כפל

56. שולמה תוספת מס לפי סעיף 9(א) על רכישת זכות במקרקעין, לא תשולם אגרת העברת מקרקעין והתוספת המשתלמת לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-ט

פטור מאגרת העברת מקרקעין

1959, בזמן הרישום של הזכות האמורה בפנקס המקרקעין על שם האדם ששילם את התוספת.	
57. (בוטל).	(תיקון מס' 50 תשס"ב-2002)
58. (בוטל).	(תיקון מס' 1 תשכ"ה-1965)
59. סוגי פעולות בסוגי איגודים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יהיו פטורים ממש.	פעולות באיגוד שנקבעו
60. מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה, למדינה, לרשות מקומית, לקרן הקיימת לישראל, או לקרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל - תהיה פטורה ממש.	מכירה למדינה לרשויות מקומיות ולמוסדות לאומיים
61. (א) מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממש. (ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -	מוסדות ציבור
(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי - תהא פטורה ממש; (2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -	(תיקון מס' 15 תשמ"ז-1984)
(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי;	
(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות היתה בידי.	
(ג) מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם היתה פטורה ממש לפי סעיף קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור.	
(ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" - מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר ¹¹ באישור ועדת הכספים של הכנסת.	
(ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד).	(תיקון מס' 15 תשמ"ז-1984)
62. (א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - יהיו פטורים ממש; לענין זה, "קרוב" - קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה. (ב) (בוטל).	מתנות לקרובים (תיקון מס' 26 תשנ"ד-1994) (תיקון מס' 76 תשע"ג-2013)
63. ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממש.	(תיקון מס' 76 תשע"ג-2013)
64. הפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה ממש.	פטור על ויתור וללא תמורה
65. החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף - תהא פטורה ממש; שולם סכום	פטור בהחלפת מסויימות (תיקון מס' 15 תשמ"ז-1984) (תיקון מס' 49 תשס"ב-2002)

¹¹ סמכותו הואצלה למנהל רשות המסים: "פ"תשע"ו מס' 7299 מיום 7.7.2016 עמ' 8439.

הפרש כאמור - יראו את המוכר לענין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש האמור, לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן.

66. מכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת מקרקעין המשמשים למטרה חקלאית, ושעובדו על-ידי חברי אגודה שיתופית חקלאית במשותף, לחברי אותה אגודה בהתאם לזכויותיה בה וללא תמורה נוספת - פטורה ממס.

פטור בחלוקת קרקע למתיישבים

67. (א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

פטור באיחוד וחלוקה (תיקון מס' 49) תשס"ב-2002

(1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממס;

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום ההפרש.

(ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" -

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(1) איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות כאמור לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(2) מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות;

(תיקון מס' 58) תשס"ז-2007

"הזכות שבשלה שולם סכום הפרש" - החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנתן המוכר, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש שקיבל המוכר, לבין הסכום הכולל של שווי הזכות במקרקעין שקיבל המוכר עקב איחוד המקרקעין או חלוקת המקרקעין, בתוספת סכום ההפרש שקיבל המוכר.

68. שר האוצר רשאי לפטור ממס חליפין - ללא תמורה נוספת - של מקרקעין המשמשים לעיבוד חקלאי, בין חברי אגודה שיתופית חקלאית מקומית, הנעשים על פי החלטת האגודה, אם אישר שר החקלאות שהחליפין דרושים לשיפור העיבוד החקלאי.

פטור בהחלפת מקרקעין בין חברי אגודה להתיישבות חקלאית

69. (א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

העברה מסויימת של זכות מנאמן

(ב) לענין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(1), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

70. (א) מכירת זכות במקרקעין לאיגוד על ידי בעלי זכויות באותו איגוד בתמורה להקצאה בלבד, באותו איגוד תהיה פטורה ממס אם -

פטור מותנה למכירות מסויימות לאיגודים (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(1) אותו איגוד הוא איגוד מקרקעין, או - מיד לאחר שרכש את המקרקעין - הפך להיות איגוד מקרקעין;

(2) הזכויות באיגוד מוקנות למי שמכר לאיגוד את הזכויות במקרקעין באותה מידה שבה היו לו זכויות במקרקעין שנמכרו לאיגוד;

(3) (נמחקה);

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(4) ייעודה של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה לאיגוד;

(תיקון מס' 39) תשנ"ז-1997

(5) היחס שבין שווי הזכויות באיגוד שהוקצו, לבין שווי כלל הזכויות באיגוד מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין השווי של הזכות במקרקעין שנמכרה, לשווי האיגוד מיד לאחר המכירה.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(ב) בסעיף זה, "הקצאה" - כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1.

(תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

71. (א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה - האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות

העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה:

- (1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;
- (2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות;
- (3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;
- (4) (נמחקה);
- (5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי הענין;
- (6) בתקופה שקדמה לפירוק לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה;
- (7) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 39)
תשנ"ז-1997

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), בפירוק איגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחריו יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה.

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי איגודי מקרקעין נוספים שעליהם יחולו הוראות סעיף קטן (ב), וכן את התיאומים הנדרשים בשל קביעה כאמור.

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

(ד) בסעיף זה –

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

"הקצאה" – כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1;

"הקצאה מטיבה" – הקצאה, אחת או יותר, למעט הקצאה במועד התאגדותו של איגוד, שמתקיימים לגביה שניים אלה:

- (1) ההקצאה היא לבעלי זכויות באיגוד, או למי שאינו בעל זכויות באיגוד ואשר בשל ההקצאה כאמור היה לבעל זכויות בו, במישרין או בעקיפין;
- (2) בעקבות ההקצאה שונו זכויותיהם של בעלי הזכויות באיגוד, כולם או חלקם, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% או יותר;

"התקופה שקדמה לפירוק" – תקופה של ארבע שנים שסיומה ביום שבו הוחל בפירוק האיגוד המתפרק.

71א. (א) הועברה זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין בפטור ממס לפי הוראות סעיף 71, יחויב בעל המניות שקיבל את הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין כאמור, במס מיוחד על הרווח הנוסף, אם הודיע על רצונו להתחייב במס בהצהרה שהגיש למנהל לפי סעיף 73 על העברת הזכות לידי.

רווח נוסף בפירוק
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ב) לא הודיע בעל המניות על רצונו להתחייב במס כאמור בסעיף קטן (א) או שלא שילם את המס המיוחד בשל הרווח הנוסף במועד האמור, יחויב במס על הרווח הנוסף במועד מכירתה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין שהעברתה אליו היתה פטורה ממס לפי סעיף 71, נוסף על המס החל על השבח כאמור בחוק זה.

(ג) שיעור המס שיחול על הרווח הנוסף הוא השיעור שהיה חל אילו היה הרווח הנוסף מתקבל כדיבידנד לפי סעיפים 125ב(1) או (2) או 126(ב) או (ג) לפקודה, או בשיעור שהיה חל אילו היו רואים ברווח הנוסף רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94 לפקודה, לפי הענין.

(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005

(ד) נמכרה הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף קטן (א) בפטור ממס, לא יחולו לגבי הרווח הנוסף פטור ממס, כולו או חלקו, או דחיית מס, למעט פטור ממס לפי סעיפים 60, 61, 64, 65, 67 עד 69 ו-71; חל פטור כאמור בסעיף קטן זה, יחולו הוראות סעיף קטן (ב) במכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין בידי מי שקיבל אותה מהמוכר.

(ה) (1) היה למוכר כאמור בסעיף קטן (ב) הפסד במכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, רשאי המוכר לקזז הפסד כאמור בהתאם להוראות הפקודה או כנגד הרווח הנוסף, לפי בחירתו.

(2) היה הרווח הנוסף בסכום שלילי, יראוהו כניכוי שיותר במכירת זכות במקרקעין, לצורך הוראות חוק זה או כהפסד לצורך הוראות הפקודה; הוראות סעיף 33 לפקודה לא יחולו לענין הפסד כאמור בפסקה זו.

(1) בסעיף זה –

"בעל מניות" – בעל הזכות באיגוד שקיבל זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין בפטור ממס לפי סעיף 71;

"המחיר המקורי של המניות" – המחיר המקורי של המניות בהפחתת המחיר המקורי של המניות כשהוא מוכפל ביחס שבין התמורה שהתקבלה במכירת המניות לפי סעיף 93(א)(3) לפקודה, אם היתה כזו, לבין הסכום המתקבל מצירוף התמורה שהתקבלה כאמור ושוויה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, כפי שהיתה ביום שבו הוחל בפירוקו של האיגוד;

"מחיר מקורי", "תמורה" – כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה;

"יתרת שווי רכישה מתואמת" – כהגדרתה בסעיף 47; לענין הגדרה זו, יראו את שווי הרכישה כפי שנקבע לפי סעיף 31;

"רווח נוסף" – ההפרש שבין יתרת שווי הרכישה המתואמת של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, כפי שהיתה במועד שבו הוחל בפירוקו של האיגוד, כשהיא מתואמת ליום המכירה, לבין המחיר המקורי של המניות כשהוא מתואם ליום המכירה.

72. מכירת זכות במקרקעין על ידי -

רשות מקומית;

רשות הפתוח;

הקרן הקיימת לישראל;

הימנותא בע"מ, כל עוד היא בשליטה של הקרן הקיימת לישראל;

תהיה פטורה ממס.

72א. על אף האמור בכל דין, מכירת דירה בידי מי שהיה זכאי להטבות בשלה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, למעט סעיף 153 שבסעיף 153, או לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א-1981, והכל בבנין שבנייתו נגמרה אחרי כ"ד בטבת תשמ"א (31 בדצמבר 1980), למעט לפי סעיף 2 שבסעיף 2, לא יחול לגביה פטור ממס או דחיית מס.

72ב. (א) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, לפי הוראות סעיף 71, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין והמוכר, הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1, ביקש פטור, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב); לענין זה -

"מוכר" - מי שהיה בעל זכות באיגוד ורכש את הזכות במקרקעין אגב פירוק האיגוד, או מי שיום הרכישה שנקבע לגביו הוא יום הרכישה שהיה נקבע לבעל הזכות באיגוד אילו היה מוכר את הזכות במקרקעין;

"איגוד" - למעט איגוד שהיה איגוד מקרקעין במשך כל התקופה שמיום תחילת פעילותו או מיום ח' בטבת תשמ"ה (1 בינואר 1985), לפי המאוחר, ועד ליום פירוקו.

(1א) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין על ידי איגוד לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד לפי הוראות סעיף 71, כאשר המקרקעין האמורים הגיעו לאיגוד בפטור ממס לפי חלק ה' 2 לפקודה, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין, והמוכר הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1 ביקש פטור ממס, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב); לענין זה, "מוכר" - כהגדרתו בסעיף קטן (א).

(ב) המס שבו יחויב המוכר לפי הוראות סעיף קטן (א) הוא המס שהיה חל במועד מכירת הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה היתה חייבת במס או המס שהיה חל לפי הפקודה, אילו הועברה זכות כאמור כדיבידנד מיד לפני תחילת הפירוק, לפי הגבוה מביניהם, והכל בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, עד ליום התשלום בפועל.

פרק שישי 1: מס מכירה

(בוטל)

פטור לרשות הפתוח וכו'

שליחת פטור לדירה בבנין להשכרה (תיקון מס' 20) תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 37) תשנ"ו-1996 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

שליחת פטור לזכות במקרקעין שנתקבלה אגב פירוק איגוד (תיקון מס' 37) תשנ"ז-1997 (תיקון מס' 51) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 61) תשס"ח-2008

72.ג. עד 72יא. (בוטלו).

(תיקון מס' 61)
תשס"ח-2008

פרק שביעי: הצהרות ושומה

73. (א) המוכר זכות במקרקעין ימסור למנהל, בתוך 40 ימים מיום המכירה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

הצהרות
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

- (1) פרטי הזכות;
- (2) פרטי העסקה;
- (3) התמורה בעד מכירת הזכות ותאריך מכירתה;
- (4) התמורה בעד רכישת הזכות ותאריך רכישתה;
- (5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;
- (6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;
- (7) זכאות לפטור או להנחה מהמס החל.

(ב) העושה פעולה באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 40 ימים מיום עשיית הפעולה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

- (1) הפעולה שנעשתה;
- (2) תאריך עשיית הפעולה;
- (3) התמורה בעד הפעולה;
- (4) התמורה בעד רכישת הזכות באיגוד ותאריך רכישתה;
- (5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;
- (6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;
- (7) זכאות לפטור מהמס החל;

להצהרה יצורף מאזן של איגוד המקרקעין לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו.

(ג) הרוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 40 ימים מיום הרכישה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

- (1) פרטי הזכות;
- (2) פרטי העסקה;
- (3) התמורה בעד הזכות;
- (4) סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו;
- (5) זכאות לפטור מהמס החל;

(6) פרטי כלל הזכויות במקרקעין וכלל הזכויות באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד ושוויים.

(ד) מוכר, עושה פעולה או רוכש כאמור, לפי העניין, שלא פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג), לפי העניין, יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה; הוראה זו לא תחול אם שוכנע המנהל כי הפרטים האמורים אינם מצויים בידיעת המצהיר; עושה פעולה שלא צירף להצהרתו מאזן של איגוד המקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה, זולת אם יגיש מאזן כאמור במועד אחר שהתיר לו המנהל או אם האיגוד הגיש מאזן כאמור לפי הוראות סעיף 75(א).

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(17) הוראות סעיפים קטנים (א) עד (3), (ג) עד (1) עד (3) ו-(ד), יחולו על המדינה.
(ה) כל הרושם לפי דין פעולה באיגוד מקרקעין או זכות באיגוד, יודיע למנהל על כל פעולה או זכות שרשם, תוך שלושים יום מיום הרישום.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(ו) כל אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, וכן כל אדם המחזיק ביפוי כוח לרישום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו, יודיע למנהל, על אף האמור בכל דין, על כל מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין

שכתוצאה ממנה הוא יחזיק באותה זכות או יפוי הכוח בשביל אדם אחר, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה על אותה מכירה או פעולה, אלא אם אותה מכירה או פעולה אינן עשויות להיות חייבות במס לפי חוק זה; אין האמור בזה בא לגרוע מהחובה לפי סעיף קטן (א).

(ז) (בוטל).

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

74. כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69.

הודעה על נאמנות
(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

75. (א) נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, ימסור האיגוד למנהל, יחד עם ההצהרה שעושה הפעולה או רוכש הזכות באיגוד חייב למסרה לפי סעיף 73(ב) או (ג) ונוסף עליה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

הצהרות על ידי איגוד
או על ידי בעלי
הזכויות בו
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(1) זכויותיו במקרקעין וזכויותיו באיגוד מקרקעין אחר;

(2) תיאור סוגי הזכויות באיגוד;

להודעה יצורף מאזן של האיגוד לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה או יום רכישת הזכות באיגוד, לפי העניין, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו.

(ב) (בוטל).

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

(ג) היתה הקצאה באיגוד מקרקעין, כמשמעותה בהגדרה "פעולה באיגוד" שבסעיף 1, ימסרו האיגוד ובעלי הזכויות בו, למנהל, בתוך 30 ימים מיום ההקצאה, הודעה על כך, בטופס שקבע המנהל לענין זה לפי הוראות סעיף 112.

75א. נעשתה עסקה שיום המכירה שלה נקבע לפי הוראות סעיף 19(א3), ימסרו הצדדים למנהל, בתוך 30 ימים מהיום שהיה נקבע כיום המכירה אילולא היו חלות הוראות סעיף 19(א3), הודעה על ביצוע העסקה, בטופס שקבע המנהל.

הודעה על עסקה
המותנית בתנאי
עתידי
(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

76. חדל להתקיים במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד, תנאי הדוחה את מועד תשלום המס לפי סעיפים 51 או 52, יודיעו על כך הצדדים להסכם למנהל, תוך 14 יום מיום שחדל התנאי להתקיים.

מועד הודעה כשתנאי
של פטור חדל
להתקיים
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

76א. (א) בסעיף זה –

"הגשה באופן מקוון" – הגשת דוח, מסמך או טופס, באמצעות מסר אלקטרוני;

"חוק חתימה אלקטרונית" – חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001;

"מסר אלקטרוני" – כהגדרתו בחוק חתימה אלקטרונית.

הגשת הצהרה באופן
מקוון
(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 84)
תשע"ו-2015

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76, כולן או חלקן, בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85, הודעת השגה לפי סעיף 87 ומסמכים כאמור בסעיף 96 (בסעיף זה – הצהרות וטפסים), יוגשו באופן מקוון, וכן את סוגי החייבים בדיווח שיהיו פטורים מחובת הגשה באופן מקוון, ורשאי הוא לקבוע בדרך האמורה מקרים שבהם מי שלא הגיש הצהרות וטפסים באופן מקוון כפי שקבע יראו אותו כמי שלא הגיש הצהרות וטפסים לענין ההוראות לפי חוק זה.

(תיקון מס' 84)
תשע"ו-2015

(ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לגבי הגשה באופן מקוון, בעניינים אלה:

(1) הליכי הזיהוי לצורך ההגשה;

(2) אופן ההגשה;

(3) הארכת מועד ההגשה;

(4) הטפסים והמסרים האלקטרוניים שיש להשתמש בהם לצורך ההגשה.

(תיקון מס' 84)
תשע"ו-2015

(ד) על אף האמור בסעיף 2(א) לחוק חתימה אלקטרונית, יראו דוח, מסמך או טופס שהוגשו באופן מקוון בהתאם לכללים שקבע המנהל לפי סעיף זה, כאילו נחתמו.

(תיקון מס' 84)
תשע"ו-2015

77. שר האוצר רשאי בתקנות לפטור מחובת מסירת הצהרות לפי חוק זה, סוגי מכירות של זכויות במקרקעין או סוגי פעולות באיגוד מקרקעין, הפטורים ממס לפי חוק זה.

פטור מהצהרות
בעסקאות מסוימות

78. (א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.

שומה במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

(1) לאשר את השומה העצמית;

(2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה – לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין;

(3) אם שוכנע שנפלה בשומה כאמור בפסקה (1) או (2) טעות חשבון – תקנה, ביזמתו או לבקשת המוכר או עושה הפעולה; תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה (1), יוסיפו לראות בה שומה עצמית.

(ג) הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם על הצהרת רוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, לפי סעיף 73(ג).

79. (בוטל).

(תיקון מס' 70) תשע"א-2011

79א. (א) נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב) או (ג), יפרט המנהל, נוסף על הנימוקים לאי-אישור השומה העצמית, את הדרך שלפיה נעשתה השומה.

הנמקה במיטב השפיטה ומתן זכות טיעון (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(ב) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה כאמור בסעיף קטן (א), בלי שניתנה למוכר, לעושה הפעולה או לרוכש, לפי העניין, הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

80. (בוטל).

(תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

81. הוברר למנהל כי פעולה באיגוד שנמסרה עליה הודעה לפי סעיף 16(ג) או לפי סעיף 75(ג) היא פעולה באיגוד מקרקעין שחייבים עליה במס, יודיע על כך לעושה הפעולה ולמי שהוקנתה לו הזכות באיגוד באותה פעולה, ומי שנמסרה לו הודעה כאמור יהא חייב במסירת הצהרות למנהל כאמור בסעיפים 72ח, 73 ו-75 כאילו עשו את הפעולה ביום שנמסרה להם הודעת המנהל לפי סעיף זה.

הודעה על חיוב במס באיגוד (תיקון מס' 45) תשנ"ט-1999 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

82. לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת ההצהרה ומשלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו.

שומה כשלא נמסרה הצהרת המוכר או הרוכש (תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

83. (בוטל).

(תיקון מס' 70) תשע"א-2011

84. סבור המנהל כי עיסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

85. (א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

תיקון שומה (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע

תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה.

(תיקון מס' 17)
תשנ"ז-1986
(תיקון מס' 70)
תשנ"א-2011

(ב) הורשע מוכר זכות במקרקעין, עושה פעולה באיגוד מקרקעין, רוכש זכות במקרקעין או רוכש זכות באיגוד מקרקעין, בעבירה לפי סעיף 98, או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 101, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף קטן (א), בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בסעיף קטן (א), לפי המאוחר.

85א. התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה2 לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף 85.

תיקון שומה בשינויי מבנה
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 70)
תשנ"א-2011

86. אישר המנהל שומה עצמית או שעשה שומה לפי פרק זה, ימסור לחייב בתשלום המס הודעת שומה, בה יפורטו הניכויים והתוספות שהותרו, שווי הרכישה, שווי המכירה, וסכום המס.

הודעות שומה
(תיקון מס' 70)
תשנ"א-2011

פרק שמיני: השגה וערעור

87. (א) היה אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעייין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש את הנימוקים להשגה על השומה, את סכום המס הנובע מהם ואת דרך חישובו (להלן – סכום המס שאינו שנוי במחלוקת), ותוגש בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הודעת השומה; הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה בתוך המועד האמור משום שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.

השגה
(תיקון מס' 70)
תשנ"א-2011

(ב) לא הגיש אדם הצהרה לפי הוראות סעיף 73 והוצאה לו שומה לפי סעיף 82, יראו כהשגה על אותה שומה רק הצהרה מפורטת, כאמור בסעיף 73, שהגיש לגבי העסקה או הפעולה.

(ג) בא המשיג על השומה שנערכה לו לידי הסכם עם המנהל, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לו הודעה על המס שעליו לשלם.

(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר; המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), על השגה שהוגשה על שומה שהוצאה לפי סעיף 82, ייתן המנהל למשיג את החלטתו בתוך 12 חודשים מיום שקיבל את ההצהרה המפורטת כאמור בסעיף קטן (ב).

(ו) לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

(ז) לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

87א. מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה.

החלטה בהשגה
(תיקון מס' 41)
תשנ"ח-1997

88. הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה, לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה.

ערר

89. (א) שר המשפטים ימנה לענין סעיף 88 ועדות ערר של שלושה כל אחת והם: שופט שיהא יושב ראש הועדה, ושני חברים שלפחות אחד מהם הוא נציג הציבור.

ועדת ערר
(תיקון מס' 19)
תשנ"ב-1992

(ב) הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו.

(תיקון מס' 70)
תשנ"א-2011

(ג) לוועדה יהיו הסמכויות שאפשר להעניקן לפי סעיפים 5 ו-5א לפקודת ועדות חקירה, וכן רשאית הוועדה להטיל הוצאות, להיכנס או להרשות אדם אחר להיכנס, בכל עת סבירה לכל מקרקעין ולערוך בהם בדיקות ומדידות, וכן רשאית הוועדה לדרוש מבעל הנכס או המחזיק בו או ממי שחייב במסירת הצהרה לפי סעיפים 72 ת או 73(ד)-(ו) למסור לה כל ידיעה או מסמך הנמצאים ברשותו והדרושים לה למילוי תפקידיה.

(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999

90. על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, תוך 45 ימים מיום מתן ההחלטה, או אם ניתנה בהעדר המערער – מיום שנמסרה לו.

ערעור לבית המשפט העליון
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980

פרק תשיעי: תשלום המס וגבייתו

90א. חייב במס שקיבל הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 78(א), ישלם את המס המגיע ממנו בתוך 60 ימים מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין, ואם חלים על המכירה סעיפים 51 או 52 – במועד למסירת ההודעה לפי סעיף 76.

תשלום לאחר הודעה על סכום מס
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

91. (א) נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 86, חייב הוא, בתוך 15 ימים מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה; הגיש השגה לפי סעיף 87 – ישלם את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום מסירת ההודעה כאמור.

תשלום יתרת מס על פי שומה
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(ב) נמסרה לאדם החלטה בהשגה לפי סעיף 87, ישלם את סכום המס המגיע ממנו לפיה בתוך 15 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה; הגיש ערר לפי סעיף 88 – ישלם את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה.

(ב1) ניתנה החלטה של ועדת ערר לפי סעיף 89, ישולם סכום המס המגיע לפי החלטה בתוך 45 ימים מיום שניתנה, זולת אם קבע בית המשפט העליון אחרת.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(2) ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בערעור לפי סעיף 90, ישולם סכום המס המגיע לפי פסק הדין בתוך 15 ימים מיום שניתן.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(ג) מס ששילם המוכר לפי סעיף 16 ינוכה מן המס שחייבים בתשלומו לפי סעיף זה או שיוחזר עודף המס במקרה של תשלום יתר.

91א. המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לדחות את המועד לתשלום המס, כולו או מקצתו, לתקופה שימצא לנכון, ובלבד שהחייב במס ישלם על תקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית.

ריבית על דחיית מועד תשלום
(תיקון מס' 37)
תשנ"ז-1997

92. (א) על גביית המס וכן על גביית הפרשי הצמדה וריבית וקנסות לפי פרק זה, תחול פקודת המסים (גבייה).

גביית המס
(תיקון מס' 8)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 79)
תשע"ד-2014

(ב) לשם גבייה לפי הוראות סעיף קטן (א), רשאי המנהל לעקל בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה) גם רכב של החייב החונה ברשות הרבים, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:

(תיקון מס' 79)
תשע"ד-2014

(1) הרכב חונה סמוך לחצריו של החייב;

(2) אם הרכב אינו חונה סמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:

(א) לעיקול קדם עיקול ברישום של הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12 ב לפקודת המסים (גבייה);

(ב) המנהל עשה מאמץ ממשי להודיע, סמוך לפני העיקול, לחייב, ואם הוא תאגיד – למי שנוהג דרך קבע ברכב, לבא כוחו של החייב או למשרד הרישום של התאגיד, על הכוונה לעקל את הרכב;

(ג) הרכב אינו רשום כרכב של נכה על פי הרישום במשרד הרישוי.

93. במכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד שלא על ידי המוכר לשם פרעון משכנתה, שעבוד

גביית המס במכירה מאונס

אחר או לפי פסק-דין וכן במכירה בהליכי הוצאה לפועל, ישולם המס מתוך תמורת המכירה, לפני העברתה לשימוש לכל מטרה שהיא, לרבות המטרה שלשמה נמכרה אותה זכות, אך לא לפני פרעון תשלומים לעובדים במידה שהם מסוג התשלומים שיש להם דין קדימה על פי סעיף 220א(1) לפקודת החברות או סעיף 33(2) לפקודת פשיטת הרגל, 1936.

94. (א) על סכומי מס, לרבות סכום מס שאינו שנוי במחלוקת, שלא שולמו בתוך 60 ימים מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין, ייוספו, החל ביום שלאחר תום התקופה האמורה עד יום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית, גם אם חלים על המכירה או על הפעולה סעיפים 5(ב)(1), 51 או 52.

ריבית בשל פיגור בתשלום (תיקון מס' 8) תש"ס-1980 (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי התקופה שעד המועד שנקבע בסעיף 91א(א) לתשלום המס, אם ההפרש שבין סכום המס שנקבע בשומה לפי סעיף 78(ב)(2) לבין סכום המס ששולם לפי ההודעה בדבר סכום המס שאדם חייב בו לפי סעיף 78א(א), אינו עולה על 10%.

(תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(ג) המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הפרשי ההצמדה והריבית, כולם או מקצתם.

(תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

(ה) המועד לתשלום הפרשי ההצמדה והריבית על פי סעיף קטן (א) הוא –

(תיקון מס' 15) תשמ"ד-1984

(1) לגבי הריבית שנצברה עד המועד שנקבע בסעיף 91 לתשלום המס – במועד לתשלום המס;

(2) לגבי הריבית שנצברה לאחר המועד האמור בפסקה (1) – בתום ארבעה עשר ימים מהיום האחרון של כל תקופת פיגור של ארבעה עשר ימים.

94א. (א) לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים כמפורט להלן, יוטל עליו, בעד כל שבועיים של פיגור, קנס בסכום כמפורט להלן:

קנס על אי-הגשת הצהרה או הודעה (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

(1) בסעיפים 73 ו-76 – 250 שקלים חדשים;

(2) בסעיפים 74 ו-75 – 200 שקלים חדשים;

הסכומים האמורים יתואמו אחת לשנה, ב-16 לינואר, לפי שיעור עליית המדד שפורסם בחודש ינואר של אותה שנה לעומת המדד שפורסם בחודש ינואר 2011; הסכומים שתואמו כאמור יעוגלו לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

(ב) המנהל רשאי, אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות, לפטור אותו מתשלום הקנס לפי סעיף קטן (א), כולו או חלקו.

94ב. (א) סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה ולא שולם במועדו, יוסף עליו קנס של 1/2% לכל שבוע של פיגור ובלבד שלא יוטל קנס לפי סעיף זה על אי-תשלום מס בשל תקופה שחייבים לגביה קנס על פי סעיף 94א.

קנס על פיגור בתשלום (תיקון מס' 8) תש"ס-1980

(ב) לענין קנס לפי סעיף זה בשל פיגור בתשלום המס יראו את תחילת תקופת הפיגור בתום 14 ימים מיום שבו נמסרה השומה לחייב, ולגבי מי שעשה שומה עצמית – מיום שבו היתה שומתו לסופית.

94ג. המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הקנס שלפי סעיף 94ב, כולו או מקצתו.

סמכות המנהל לפטור מתשלום קנס (תיקון מס' 8) תש"ס-1980 (תיקון מס' 70) תשע"א-2011

94ד. (א) אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס, ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב מס, חלק יחסי מהסכום ששילם כיחס חלקו של הסכום שבאותו סוג לסך כל חוב המס; לענין זה –

זקיפת תשלומים (תיקון מס' 14) תשמ"ד-1984

(1) דין מס שנוכה במקור לפי סעיף 164 לפקודה ולא קוזז לפי סעיף 177 לפקודה, דין החזר מס שקוזז על פי חוק קיזוז מסים, תש"ס-1980, כנגד חוב מס, ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גביה) או בדרך אחרת – כדין סכום ששילם אדם;

(תיקון מס' 76) תשע"ג-2013

¹² ר' חוק המסים (קנס פיגורים), תשמ"א-1980 לענין גובה הקנס וכן לענין סמכות המנהל.

(2) "חוב מס" – סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב שחייב אדם עקב מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין;

(3) "סוגי חיוב" – כל אחד מאלה: מס שבח, מס רכישה, הפרשי הצמדה וריבית.

(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 61)
תשס"ח-2008
קנס על גרעון
(תיקון מס' 27)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999

95. (א) במכירה או בפעולה באיגוד שלגביהן שולם מס על פי סעיף 16 ונקבע לגבי גרעון העולה על 50% מהמס המגיע במכירה או בפעולה כאמור, ולמנהל יש טעמים סבירים להאמין כי הגרעון לא היה מתהווה אילו לא התרשל המוכר או עושה הפעולה ללא הצדק סביר בהצהרה שמסר על פי סעיף 72 ח או על פי הפרק השביעי או באי מסירת הצהרה כאמור, יוסף לסכום המס המגיע על המכירה, קנס השווה ל-15% מסכום הגרעון.

(ב) היו למנהל טעמים סבירים להאמין כי הגרעון כאמור בסעיף קטן (א) נוצר במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום המס, יוסף לסכום המס קנס השווה ל-30% מסכום הגרעון.

(ב1) נישום שלגביו נקבע גרעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגרעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי המנהל להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגרעון אם הגרעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) לפקודה כפעולה החייבת בדיווח;

(2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב לפקודה, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הצהרה לפי הפרק השביעי, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;

(3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה, לפי סעיף 84.

(ב2) הוטל קנס כאמור בסעיף קטן (ב1), לא יוטל בשל אותו גרעון קנס לפי סעיפים קטנים (א) או (ב).

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(ב3) הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות בסעיפים קטנים (א) עד (ב1), לא יחויב בשל אותו מעשה בקנס על הגרעון, ואם שילם קנס על הגרעון – יוחזר לו סכום הקנס ששילם, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) לפקודה מיום תשלומו עד יום החזרתו.

(תיקון מס' 76)
תשע"ג-2013

(ג) בסעיף זה, "גרעון" – הסכום שבו עודף המס המגיע במכירה או בפעולה באיגוד על המס שחושב על פי הצהרה לפי סעיף 72 ח או לפי הפרק השביעי או על פי שומה שנעשתה לפי סעיף 82 אם לא נמסרה הצהרה, לפי הענין.

(תיקון מס' 45)
תשנ"ט-1999

(ג1) על קנס שהוטל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום 15 ימים מהיום שבו נמסרה לנישום הודעה על הטלתו של הקנס, עד מועד תשלום הקנס, ויראו את הקנס כסוג חיוב לעניין סעיף 794.

(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

(ד) המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור מן הקנס כולו או מקצתו.

95א. (א) בסעיף זה, "חוב מס סופי" – חוב מס כמשמעותו בסעיף 794 שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או לערעור.

גביית מס בנסיבות מיוחדות
(תיקון מס' 69)
תשע"א-2011

(ב) היה לאדם חוב מס סופי, ולאחר מכן העביר את נכסיו למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, או העבירם לאחר בלא תמורה, ולא נותרו לו אמצעים בישראל לסילוק חובו האמור, אפשר לגבות את חוב המס הסופי –

(1) אם המעביר הוא איגוד – ממי שקיבל את הנכסים מאותו איגוד בנסיבות האמורות;

(2) אם המעביר הוא יחיד – ממי שקיבל את הנכסים מאותו יחיד בנסיבות האמורות, כל עוד לא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים כאמור, או מתום השנה שבה היה חוב המס לסופי, לפי המאוחר.

(ג) לא ייגבה ממי שקיבל את הנכסים כאמור בסעיף קטן (א) יותר משווי הנכסים שקיבל

בלא תמורה או מההפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים, לפי העניין, ואם שילם מס בקשר להעברת הנכסים או הפעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור, פחות סכום המס ששילם.

(ד) על גביית סכומים לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גבייה).

(ה) החליט המנהל לפעול לפי סעיף זה, יודיע על כך למעביר ולנעבר; על החלטת המנהל אפשר להשיג לפני המנהל, בתוך 21 ימים מיום שנמסרה; על החלטת המנהל בהשגה אפשר לערור, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה, לפני ועדת הערר כמשמעותה בסעיף 89.

95. הסמכויות הנתונות לרשם לענייני המרכז לפי סעיף 194א לפקודה, יהיו נתונות לו גם לעניין חוב מס לפי חוק זה שהחלו הליכים לגבייתו לפי פקודת המסים (גבייה), וההוראות לפי אותו סעיף יחולו לעניין זה, בשינויים המחויבים.

פרק עשירי: סמכויות

96. המנהל או מי שהורשה לכך על ידי רשאי לצורך ביצוע חוק זה –

- (1) לדרוש מכל אדם, שהמנהל סבור שיש בידו מסמכים, שימסור לו תוך זמן שייקבע בדרישה, כל הסכם, תעודת קנין, פנקסים, פנקסי רישום, חשבונות, מסמכים וכל תעודה אחרת או ידיעה שברשותו הדרושים למנהל לצורך חוק זה;
- (2) לערוך העתקים או תמציות מן המסמכים והתעודות המפורטים בפסקה (1);
- (3) לדרוש מכל אדם, שהוא סבור שיש בידו מסמכים, שיתייצב לפניו ויביא עמו לבדיקה מסמכים או תעודות המפורטים בפסקה (1), ולגבות ממנו עדות;
- (4) להיכנס בכל עת סבירה בשעות היום לכל מקרקעין, לרבות בית מגורים, נשוא המכירה או הפעולה באיגוד, ולערוך בהם בדיקות ומדידות.

97. שר המשטרה רשאי להסמיך אנשים העובדים בביצוע חוק זה, לערוך חקירות או חיפושים לשם גילויין של עבירות על חוק זה, ואדם שהוסמך כראוי יהיה רשאי –

- (1) להשתמש בכל הסמכויות הניתנות לקצין משטרה בדרגת מפקח ומעלה לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות), וסעיפים 3 ו-4 לפקודה האמורה יחולו על הודעה שרשם כאמור;
- (2) להשתמש בסמכויות שוטר לענין סעיף 17(א) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (מאסר וחיפושים), למעט תפיסת כל רכוש שאינו מסמכים.

פרק אחד עשר: עבירות וענשים

98. (א) קונה, מוכר, עושה הפעולה באיגוד או הרוכש זכות באיגוד שלא מסרו – בלא סיבה מספקת – דבר שהם חייבים במסירתו לפי חוק זה, או לא מילאו אחרי דרישה מאת מי שהוסמך לפעול לפי חוק זה, או לא מילאו אחרי הוראות סעיפים 72ת, 73(א), (ב) ו-ג, דינם – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (בפרק זה – חוק העונשין) או קנס שהוא פי שניים מסכום המס שלא שולם בגלל אותה עבירה, הכל לפי הסכום הגבוה יותר.

(ב) מי שלא חל עליו סעיף קטן (א) ולא מסר – בלא סיבה מספקת – דבר שהוא חייב במסירתו לפי חוק זה, או לא מילא אחרי דרישה מאת מי שהוסמך לפעול לפי חוק זה, דינו – מאסר ששה חדשים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(1) לחוק העונשין.

(ב1) מי שהשמיד או הסתיר מסמכים שיש להם ערך לענין חישוב השומה, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין.

(ג) מי שמסר הצהרה, ידיעה או הודעה ביודעין שאינה נכונה, דינו – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, או קנס שהוא פי שלושה מסכום המס שלא שולם בגלל אותה עבירה, הכל לפי הסכום הגבוה יותר.

(ג1) מי שסייע לאחר לערוך הצהרה, ידיעה או הודעה לצורך חוק זה, ביודעו שאינן נכונות, או שהתייצב כמיופה כוח של אחד ומסר הצהרה, ידיעה או הודעה כאמור, ביודעו שאינן נכונות, דינו – כמי שמסר את ההצהרה, הידיעה או ההודעה בניגוד לסעיף קטן (ג).

(ג2) אדם אשר במטרה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות

בקשה לרשם לענייני המרכז להטלת הגבלות (תיקון מס' 80) תשע"ד-2014 ת"ט תשע"ה-2014

סמכות לדרוש מסמכים וידיעות ולהיכנס

חקירות וחיפושים

עבירות וענשים (תיקון מס' 45) תשנ"ט-1999 (תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

(תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

(תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

(תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

(תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

(תיקון מס' 52) תשס"ג-2003

המנויות להלן, דינו – מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א) (4) לחוק העונשין, ופי שניים מסכום המס שהעלים או שהתכוון להעלים או שעזר להעלים או שני העונשים כאחד:

- (1) מסר בהצהרה על פי חוק זה, אמרה או תרשומת כוזבת;
- (2) השיב תשובה כוזבת בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה על פי חוק זה;
- (3) הכין או קיים, או הרשה להכין או הרשה לקיים הצהרה כוזבת או חוזה כוזב או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף הצהרה או חוזה או רשומות;
- (4) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן.

(ד) מי שהפריע לאדם שהוסמך לפעול לפי חוק זה לבצע את סמכויותיו או מנע זאת ממנו, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א) (3) לחוק העונשין.

(תיקון מס' 52
תשס"ג-2003)

98. לא ישלם חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין, קנס או כופר כסף שהוטל על זולתו בשל עבירה לפי סעיף 98; העובר על הוראה של סעיף זה, דינו - קנס פי שלושה מסכום הקנס או הכופר ששולם; לענין זה, "חבר בני אדם" - למעט חבר בני אדם שחבריו חייבים להעמיד לרשותו את מלוא כוח עבודתם ולהעביר לו את נכסיהם.

תשלום קנס או כופר שהוטל על הזולת (תיקון מס' 21)
תשנ"ב-1992

99. נעברה עבירה לפי סעיף 98 או 98א על ידי תאגיד, אשם בעבירה גם כל מי שבעת ביצוע העבירה היה חבר מינהלה פעיל, מנהל, מזכיר, נאמן, בא-כוח, או חשב ראשי או חשב יחידי של אותו תאגיד, אם לא הוכיח שתי אלה:

עבירות על ידי תאגיד (תיקון מס' 21)
תשנ"ב-1992

- (1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;
- (2) הוא נקט כל האמצעים הנאותים לשמירתן של הוראות חוק זה.

100. אישום בפלילים של אדם, או הרשעתו על פי חוק זה, אינם גורעים מחובתו לתשלום המס.

חבות לתשלום המס

101. נוכח המנהל כי אדם עבר על הוראה מהוראות חוק זה, רשאי הוא, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר כסף, שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שמותר להטילו בשל אותה עבירה; הואשם האדם בפלילים, אין לקבל כופר כל עוד לא ציווה היועץ המשפטי לממשלה על הפסקת ההליכים.

כופר כסף

פרק שנים-עשר: הוראות שונות

102. המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס.

החזרת מס בביטול מכירה

103. תוקנה שומה לפי חוק זה והוברר למנהל כי לא היו חייבים בתשלום סכום כסף ששולם כמס, יוחזר אותו סכום למי ששילמו.

החזרת מס שנגבה בסתעור

103א. סכומים שיש להחזיר לפי סעיף 102 או 103 וכן הפרשי הצמדה וריבית, ריבית וקנסות ששולמו בשלהם יוחזרו בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לתקופה שמיום התשלום ועד יום ההחזר.

הפרשי הצמדה וריבית על החזר (תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984

103ב. שר האוצר רשאי לקבוע כללים למתן פטור ממס או החזר מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל, אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל או חייב בו בישראל, לפי הענין, עולה על הסכום שמותר לו בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מהמס שחל באותה ארץ על אותה הכנסה או מכירה.

סמכות להחזיר מס לתושב חוץ (תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

104. מס עזבון החל על עזבון שנכללה בו זכות במקרקעין או זכות באיגוד שמכירתה או שפעולה בה לפי הענין, נתחייבו במס שבח, יזוכה בסכום ששולם כמס שבח בשל אותה מכירה או פעולה.

זיכוי ממס שבח במס עזבון

105. (א) לא יגלה אדם כל ידיעה שהגיעה אליו בתוקף תפקידו לפי חוק זה אלא אם נדרש לגלותה על ידי בית המשפט, לצורך ביצוע חוק זה או לצורך ביצועו של חוק מס אחר המשתלם לאוצר המדינה או בקשר עם תביעה פלילית על עבירה על חוק זה, או על ידי מי ששר האוצר¹³

שמירת סוד

¹³ סמכותו הואצלה למנהל רשות המסים ב"פ תשס"ה מס' 5418 מיום 21.7.2005 עמ' 3497.

התיר לגלותה ל¹⁴.

(ב) העובר על הוראות סעיף קטן (א), דינו - מאסר שנה.

105א. (א) על אף האמור בסעיף 105, המנהל או מי שהמנהל הרשה אותו לכך, רשאי לנהל מאגר מידע שיהיה פתוח לעיון הציבור (להלן - המאגר); המאגר יכלול פרטים על מכירות של זכויות במקרקעין כפי שיקבע שר האוצר, בהתייעצות עם שר המשפטים ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלא ייכללו בו פרטים מזהים של הצדדים לעסקה.

מאגר מידע
(תיקון מס' 43)
תשנ"ז-1998

(ב) כל אדם זכאי לעיין במאגר, בדרך אלקטרונית של תקשורת בין מחשבים ובתנאים שייקבעו.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע הוראות לביצוע סעיף זה, ובכלל זה הוראות לגבי אופן הצגת המידע במאגר, התנאים למסירתו והאגרה שתשולם בעד קבלתו.

106. חברת שיכון ששר האוצר קבעה בצו לענין סעיף זה - והמורשה, באופן ישיר או באמצעות קרואי שמה, על פי יפוי כוח מבעלי הזכויות במקרקעין בשיכונים שבנתה, לרשום אותן זכויות בפנקסי המקרקעין - לא תסכים למסירת חזקה במקרקעין של אותם בעלי הזכויות כאמור לאחרים, כל עוד לא הוכח לה שבמכירת הזכות במקרקעין שבהם נמסרת החזקה לאותו אחר, נתמלאו הוראות סעיף 16.

הסכמה על ידי חברות
שיכון

107. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.

הארכת מועד
(תיקון מס' 34)
תשנ"ז-1997

(ב) המנהל רשאי, לדרוש מאדם שעליו מוטלת חובת תשלום מס ואשר ניתנה לו ארכה לפי סעיף קטן (א) לדרוש ערובה לתשלום המס שהוא עלול להתחייב בו.

108. הודעה שניתנה או כל פעולה אחרת שנעשתה לפי חוק זה, לא ייגרע תקפן בגלל פגם בצורה או בגלל טעות, ליקוי או השמטה שאין בהם כדי לפגוע בעיקר או להטעות.

פגמים וליקויים

109. מותר למסור הודעה וכל מסמך אחר לפי חוק זה לאדם, בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען בית מגוריו או בית עסקו, הידוע לאחרונה, בכפוף להוראות בדבר סדרי דין בבתי המשפט.

מסירת הודעות

109א. (א) רואה חשבון או יועץ מס מייצג רשאי לייצג נישום בהליכים המתנהלים בפני המנהל או עובדי משרדו לפי סעיף 87, בכל הקשור לחישוב המס בלבד, בהתקיים כל אלה:

ייצוג נישום בידי
רואה חשבון
(תיקון מס' 53)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 54)
תשס"ה-2005

(1) מכירת הזכות במקרקעין או מכירת הזכות באיגוד המקרקעין אינה פטורה ממס;

(2) הנישום חייב בהגשת דוח שנתי לפקיד השומה לפי סעיף 131(א) לפקודה.

(ב) הוראת סעיף קטן (א) אינה באה לפגוע בזכותו של עורך דין על פי חוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961.

(ג) לענין סעיף זה -

(תיקון מס' 54)
תשס"ה-2005

"רואה חשבון" - כהגדרתו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955;

"יועץ מס מייצג" - כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005.

110. (א) שר המשפטים רשאי להתקין תקנות בדבר סדרי הדין בועדות ערר ובין השאר בדבר הארכת המועד להגשת ערר ושכר בטלה של עדים.

סדרי דין ואגרות
בועדות ערר
(תיקון מס' 47)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 47)
תשס"א-2000

(ב) שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות, אגרות בעד הטיפול בערר.

111. המנהל רשאי לאצול מתפקידו ומסמכויותיו לפי חוק זה לאדם אחר בדרך כלל ואם לענין מסויים או לאזור מסויים, למעט הסמכות להאריך את התקופה לפי סעיף 87(ד), הסמכות להטיל קנס גרעון לפי סעיף 95 והסמכות לקבל כופר כסף לפי סעיף 101.

אצילת סמכויות
(תיקון מס' 70)
תשע"א-2011

¹⁴ היתר גילוי לראש המוסד למודיעין ולתפקידים מיוחדים: "פ תשע"ד מס' 6861 מיום 21.8.2014 עמ' 7664; לראש הממונה על הביטחון במערכת הביטחון או למי שהוא הסמיכו לעניין זה: "פ תשע"ה מס' 7072 מיום 8.7.2015 עמ' 7137; לראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור או למי שהוא הסמיכו לעניין זה: "פ תשע"ז מס' 7373 מיום 8.11.2016 עמ' 514.

112. (א) המנהל רשאי לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע חוק זה; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם.
(ב) טפסים שנקבעו אין חובה לפרסמם ברשומות.
113. בטלים -
- (1) חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949;
(2) סעיף 66 לחוק בתים משותפים, תשכ"א-1961 [נוסח משולב];
(3) סעיף 67, פרטים 23, 32(ב3) ו-37(ג) של התוספת, לפקודת מס הבולים.
114. סכומים ששולמו כמס לפי חוק זה לא יורשו כניכוי לפי פקודת מס הכנסה.
115. (א) שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל ענין הנוגע לביצועו, לרבות הנסיבות בהן מותר לבקש עשיית שומה לפי חוק זה לגבי עסקה שעדיין לא נסתיימה, תקפה של שומה כאמור, והאגרות שיש לשלם בעד עשייתה; כן רשאי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע אגרות ותשלומים אחרים שיש לשלם בעד פעולות ושירותים שנותן המנהל לצורך ביצוע הוראות חוק זה.
- (ב) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע בתקנות כי סכומי פחת שנוכו לפי סעיף 21(ד) לפקודה לא יופחתו משווי הרכישה לענין קביעת יתרת שווי רכישה כהגדרתה בסעיף 47, אלא יוספו לשווי המכירה כשהם מתואמים מתום שנת המס שבה הופחתו ועד מועד המכירה.
- (ג) תקנות לענין פרק שישי 1 יותקנו באישור ועדת הכספים של הכנסת.
- (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי עסקאות, שבהן יהיה המנהל רשאי לקבוע פיצולה של מכירה למספר מכירות, וכן לקבוע הוראות מיוחדות בדבר יום המכירה, יום הרכישה ושווי הרכישה של מכירה כאמור, וכן תיאומים נוספים שיידרשו בשל קביעה כאמור.
- (ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין סעיפים 7, 9, 19, 39, 48, 48א, 48ב ו-49 עד 49ל, תנאים ותיאומים נדרשים, לרבות הוראות מיוחדות בדבר יום ושווי הרכישה ויום ושווי המכירה.
- פרק שלושה עשר: תחילה והוראות מעבר**
116. תחילתו של חוק זה ביום ב' באלול תשכ"ג (22 באוגוסט 1963).
117. (א) תוך שנה מיום תחילתו של חוק זה, תהיה העברת זכות במקרקעין בדרך רישום משמו של איגוד לשמות בעלי הזכויות באותו איגוד, בהתאם לזכויותיהם באיגוד ביום תחילתו של חוק זה, לרבות בדרך רישום לפי חוק בתים משותפים, תשכ"א-1961 [נוסח משולב], פטורה ממס ומאגרת העברת מקרקעין, וכן מתוספת האגרה לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959.
- (ב) שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה - עקב רישומה לפי סעיף קטן (א), יהיה השווי שהיה נקבע אילו היה בעל הזכות במקרקעין חייב במס על פעולה באיגוד בקשר עם הזכות באיגוד שתמורתה נתקבלו המקרקעין - אלמלא נעשה הרישום על פי סעיף קטן (א), ובלבד שאם בעל הזכות באיגוד היה בעל הזכות במקרקעין לפני מכירתה לאיגוד, יהיה תאריך רכישתה התאריך שבו רכש את הזכות במקרקעין.
118. איגוד מקרקעין שפסקאות (1), (2) ו-(3) לסעיף 7 דנים בו, ימסור למנהל תוך שלושה חדשים מיום תחילתו של חוק זה הצהרה ובה יפרט -
- (1) הזכויות במקרקעין שבבעלותו, התמורה ששילם בעד רכישתם ותאריך רכישתם;
(2) בעלי זכות חכירה במקרקעין שבבעלות האיגוד;
(3) תיאור סוגי הזכויות באיגוד.
119. כל אדם המחזיק על שמו בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, על אף האמור בכל דין, תוך שלושה חדשים מיום תחילתו של חוק זה, על כל זכות שהוא

אי-מתן ניכויים לפי פקודת מס הכנסה
ביצוע ותקנות (תיקון מס' 18) תש"ן-1990 (תיקון מס' 55) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 18) תש"ן-1990

(תיקון מס' 45) תשנ"ט-1999 (תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

(תיקון מס' 50) תשס"ב-2002

תחילה

רישום זכות במקרקעין של איגוד על שם בעלי

הצהרות על ידי איגוד מקרקעין

הצהרות על ידי נאמנים

מחזיק כאמור ואת שמו של האדם שבשבילו הוא מחזיק, וכן את המועד בו רכש את הזכות האמורה בשביל הנהנה.

120. (א) לענין הטלת מס כאמור בסעיף 7(4) ו-5), לא יובאו בחשבון פעולות באיגוד מקרקעין שנעשו לפני תחילתו של חוק זה.

(ב) מי שהוטלה עליו חובה לפי חוק זה - מיום תחילתו ועד יום פרסומו ברשומות - לעשות דבר תוך זמן קצוב, יהא חייב לעשותו תוך שלושים יום מיום פרסומו של חוק זה ברשומות.

(ג) המחזיק ביפוי כוח שעל נתינתו היו חייבים במס לפי חוק זה או שהיו חייבים להפקידו אצל המנהל על פי הוראות סעיף 16(ב) - לו ניתן לאחר תחילתו של חוק זה - יפקידו, תוך שלושים יום מיום פרסום חוק זה ברשומות, במקום שייקבע.

(ד) כדי להסיר ספק נאמר בזה, כי הוראות סעיף 76 לחוק יחולו על מכירות של זכות במקרקעין או פעולות באיגוד מקרקעין שנעשו לפני תחילתו של חוק זה, ואשר אילו נעשו אחרי תחילתו היו פטורות ממס על פי הוראות הסעיפים 51 או 52.

פנחס ספיר
שר האוצר

לוי אשכול
ראש הממשלה

שניאור זלמן שזר
נשיא המדינה

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, תקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

מס'ים – מס הכנסה

תוכן ענינים

29	Go	חלק א': פרשנות	
29	Go	הגדרות	סעיף 1
33	Go	חלק ב': הטלת המס	
33	Go	פרק ראשון: המקור	
33	Go	מקורות הכנסה [5]	סעיף 2
34	Go	השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפרסים	סעיף 2א
34	Go	הכנסות אחרות [5]	סעיף 3
39	Go	הכנסה מאזור	סעיף 3א
40	Go	פרק שני: המקום	
40	Go	מקום ההכנסה במכירה לחוץ לארץ	סעיף 4
41	Go	מקום הפקת ההכנסה	סעיף 4א
41	Go	הוראות מיוחדות לעניין חכירת כלי שיט או כלי טיס	סעיף 5
42	Go	פרק שלישי: תקופת השומה	
42	Go	שנת מס	סעיף 6
42	Go	תקופת שומה מיוחדת	סעיף 7
42	Go	חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת [5]	סעיף 8
43	Go	חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה	סעיף 8א
44	Go	דיןן של הכנסות לפי סעיף 2	סעיף 8ב
44	Go	מועד החיוב של הכנסה מהפרשי שער	סעיף 8ג
44	Go	חלק ג': חישוב ההכנסה לענין מס	
44	Go	פרק ראשון: פטור	
44	Go	סימן א': פטור על פי הדין	
44	Go	הכנסות פטורות	סעיף 9
57	Go	פטור לקיצבה המשתלמת מאת מעביד או קופת גמל ולקיצבה המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה	סעיף 9א
59	Go	פטור לקיצבה אחרת	סעיף 9ב
59	Go	הנחה לקצבה של תושב ישראל לראשונה ושל תושב חוזר ותיק	סעיף 9ג
60	Go	פטור להכנסה מדמי שכירות מסוימים	סעיף 9ד
60	Go	סימן ב': סמכות לפטור	
60	Go	הנחה ממס על הענקה בעד פריזון עבודה ושכר עבודה בעד עבודה במשמרות	סעיף 10
61	Go	הטבות מס ביישובים	סעיף 11
64	Go	הגבלה על הנחה או הטבה	סעיף 11ג
64	Go	דיבידנד מהכנסה מועדפת	סעיף 13א
64	Go	תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר	סעיף 14
66	Go	הכנסות חברה שהשליטה על עסקיה היא מחוץ לישראל	סעיף 14א
66	Go	סמכות לפטור	סעיף 14ב
66	Go	מילוה המדינה	סעיף 15

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

66	Go	סמכות לפטור הפרשי הצמדה וריבית על פיקדון, תכנית חיסכון ואיגרות חוב	סעיף 15א
66	Go	חישוב הריבית הריאלית	סעיף 15ב
66	Go	פטור על ריבית מסויימת	סעיף 16
67	Go	סמכות להחזיר מס לתושב חוץ	סעיף 16א
67	Go	הפרשי הצמדה מסויימים	סעיף 16ב
67	Go	הכנסה ממכירת מים	סעיף 16ג
67	Go	הכנסות מעסקאות מסויימות בשוק ההון	סעיף 16ה
67	Go	פרק שני: ניכויים וקיצוזים	
67	Go	סימן א': ניכויי הוצאות	
67	Go	הניכויים המותרים [11	סעיף 17
69	Go	סייגים לניכוי הוצאות מסויימות [11	סעיף 18
70	Go	סמכות לקבוע כללים בדבר ניכויים מסויימים	סעיף 20
71	Go	ניכויים לחקירות מדעיות	סעיף 20א
71	Go	תקרה כוללת לניכוי בשל מחקר ופיתוח	סעיף 20א1
72	Go	ניכוי בשל מחקר ופיתוח תוספת לבסיס המקדמות	סעיף 20א2
72	Go	ניכוי בשל מזונות לתושב חוץ	סעיף 20ב
72	Go	סימן ב': ניכויי פחת	
72	Go	פחת נכסים [11	סעיף 21
72	Go	זקיפת פחת משנה לשנה	סעיף 22
73	Go	סייג לניכויי פחת]	סעיף 23
73	Go	פחת בהעברת נכס שאין עמה העברת שליטה	סעיף 24
73	Go	שליטה מהי	סעיף 25
73	Go	בעל השליטה מיהו	סעיף 26
73	Go	המועד הקובע מהו	סעיף 26א
73	Go	ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד	סעיף 27
74	Go	סימן ג': קיצוז הפסדים	
74	Go	ניכוי בעד פחת בחילוף מקרקעין ובפינוי ובינוי	סעיף 27א
74	Go	קיצוז הפסד [13	סעיף 28
75	Go	הפסד שהיה בחוץ לארץ	סעיף 29
76	Go	סימן ד': הוראות כלליות	
76	Go	סייג לניכויים [11	סעיף 30
76	Go	תקנות בדבר ניכוי הוצאות	סעיף 31
76	Go	ניכויים שאין להתירם	סעיף 32
79	Go	סייג להתרת ניכויים והקטנת מקדמות בשל דיווח לקוי	סעיף 32א
79	Go	הגבלת ניכויים, זיכויים וקיצוזים בשל פנקסים בלתי קבילים	סעיף 33
79	Go	פרק שלישי: ניכויים, זיכויים וקיצבאות ילדים	
79	Go	הגדרות	סעיף 33א
80	Go	זיכוי לתושב ישראל	סעיף 34
80	Go	זיכוי לעולה	סעיף 35
80	Go	זיכוי בעד נסיעה למקום ההשתכרות	סעיף 36
80	Go	זיכוי לאשה	סעיף 36א
80	Go	זיכוי בעד בן זוג	סעיף 37
80	Go	זיכוי בעד בן זוג עובד	סעיף 38
81	Go	זיכוי בעד בן זוג עוזר	סעיף 39
81	Go	זיכוי לחייל משוחרר	סעיף 39א
81	Go	נקודות קיצבה וזיכוי בעד ילדים	סעיף 40
82	Go	נקודת זיכוי לגרוש שנשא אשה אחרת	סעיף 40א

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

82	Go	נקודת זיכוי לנער	סעיף 40ב
82	Go	נקודות זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי	סעיף 40ג
83	Go	מחצית נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע	סעיף 40ד
83	Go	מניעת כפל	סעיף 40ה
83	Go	בן זוג שהיה נשוי חלק מהשנה	סעיף 41
84	Go	זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד	סעיף 44
84	Go	זיכוי בעד נטולי יכולת	סעיף 45
84	Go	זיכוי בעד דמי ביטוח ותגמולים	סעיף 45א
85	Go	תרומה למוסד ציבורי	סעיף 46
86	Go	תקרה כוללת להטבות מס לתרומות ולמו"פ	סעיף 46א
86	Go	זיכוי בשל תרומה תוספת לבסיס המקדמות	סעיף 46ב
86	Go	ניכוי תשלומים בעד תגמולים או קצבה	סעיף 47
87	Go	ניכוי בשל תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל	סעיף 47א
88	Go	שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני כתשלומים לקופת גמל	סעיף 47ג
88	Go	זיכויים לתושבי האזור	סעיף 48
88	Go	זיכויים לעובד זר	סעיף 48א
88	Go	חלק ד': חישוב ההכנסה במקרים מיוחדים	
88	Go	פרק ראשון: חברות ביטוח	
88	Go	חברת ביטוח כללי	סעיף 49
88	Go	חברת ביטוח חיים	סעיף 50
88	Go	הוצאותיה של חברת ביטוח חיים	סעיף 51
89	Go	חברת ביטוח חיים המקבלת פרמיות מחוץ לארץ	סעיף 52
89	Go	מבטח חוץ שקיבל פרמיות מביטוח בישראל [19]	סעיף 53
89	Go	פרק שני: גופים שיתופיים	
89	Go	סימן א': קיבוצים	
89	Go	הגדרות	סעיף 54
89	Go	שומת קיבוץ	סעיף 55
89	Go	ההכנסה החייבת [19א]	סעיף 56
89	Go	המס [19א]	סעיף 57
90	Go	נקודות זיכוי בעד ילדים	סעיף 58
90	Go	קרן השתלמות לחבר קיבוץ	סעיף 58א
90	Go	סימן ב': מושבים ואגודות חקלאיות	
90	Go	מושבים שיתופיים וכדומה [19ב]	סעיף 61
90	Go	אגודה שיתופית חקלאית [19ג]	סעיף 62
91	Go	סימן ג': שותפויות וחברות בית	
91	Go	שותפויות	סעיף 63
91	Go	חברות בית [52א]	סעיף 64
92	Go	סימן ד': חברות משפחתיות	
92	Go	חברות משפחתיות	סעיף 64א
94	Go	סימן ה': חברה שקופה	
94	Go	חברה שקופה	סעיף 64א1
96	Go	פרק שני 1: קרן להשקעות במקרקעין	
96	Go	הגדרות	סעיף 64א2
98	Go	קרן להשקעות במקרקעין	סעיף 64א3
100	Go	ההכנסה מקרן להשקעות במקרקעין	סעיף 64א4
101	Go	ניכוי המס	סעיף 64א5
102	Go	שומה, השגה, ערר, ערעור וגביה	סעיף 64א6
102	Go	מס רווחי הון על העברת מקרקעין ומס רכישה מופחת לקרן בייסוד	סעיף 64א7

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

103	Go	מס רכישה מופחת על מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או על מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה	סעיף 7א64
104	Go	העברת נכסים תמורת מניות	סעיף 7א64 ב
105	Go	החזקה באיגוד מקרקעין	סעיף 7א64 ג
107	Go	קיזוז הפסד שהיה לבעל מניות	סעיף 8א64
108	Go	העברת הכנסה חייבת לבעלי המניות וחלוקת רווחים	סעיף 9א64
108	Go	הוראות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין	סעיף 10א64
108	Go	סמכות שר האוצר	סעיף 11א64
108	Go	פרק שלישי: הכנסת בני-זוג	
108	Go	בן זוג רשום	סעיף 64 ב
109	Go	חישוב מאוחד	סעיף 65 א
109	Go	תיק על שם בני זוג	סעיף 65 א
109	Go	חישוב נפרד [23	סעיף 66 א
110	Go	הוראות כלליות	סעיף 66 א
111	Go	הכנסת איש ואשה במשק חקלאי [23	סעיף 67 א
111	Go	פרק שלישי 1: תושב ישראל השוהה בחוץ לארץ	
111	Go	תושב ישראל השוהה בחו"ל	סעיף 67 א
111	Go	פרק שלישי 2: פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית	
111	Go	הגדרות	סעיף 67 ב
112	Go	חברת החזקות ישראלית	סעיף 67 ג
112	Go	חברה מוחזקת	סעיף 67 ד
113	Go	פטור להכנסתה של חברת החזקות ישראלית	סעיף 67 ה
113	Go	דיבידנד שחילקה חברת החזקות ישראלית	סעיף 67 ו
113	Go	דיבידנד רעיוני	סעיף 67 ז
113	Go	הוראות מיוחדות לענין מי שהיה לתושב ישראל	סעיף 67 ח
114	Go	מכירת מניה בחברת החזקות ישראלית	סעיף 67 ט
114	Go	חברה שחדלה להיות חברת החזקות ישראלית	סעיף 67 י
114	Go	סייג לתחולת סעיף 75 ב	סעיף 67 יא
114	Go	פרק רביעי: תושבי-חוץ	
114	Go	תנאים למתן הקלות לתושב חוץ	סעיף 68 א
115	Go	מינוי נציג	סעיף 68 ב
115	Go	שאינם תושבים	סעיף 69 א
115	Go	פטור ספן חוץ [8	סעיף 70 א
115	Go	רווחי ספן חוץ ממטען ישראלי	סעיף 71 א
115	Go	חישוב רווחיו של ספן חוץ שבידו תעודה	סעיף 72 א
115	Go	חישוב רווחי ספן חוץ במקרים אחרים	סעיף 73 א
115	Go	אניה שבאה באקראי	סעיף 74 א
116	Go	מפעלי תובלה אווירית ומפעלי אלחוט [21	סעיף 75 א
116	Go	עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ	סעיף 75 א
116	Go	פרק רביעי 1: חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה	
116	Go	בעלי שליטה ישראלים בחברה נשלטת זרה	סעיף 75 ב
119	Go	בעלי מניות ישראלים בחברת משלח יד זרה	סעיף 75 ב1
121	Go	הוראות לעניין חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת	סעיף 75 ב2
121	Go	פרק רביעי 2: נאמנויות	
121	Go	הגדרות	סעיף 75 ג

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

123	Go	יוצר הנאמנות	סעיף 75ז
123	Go	נהנה בנאמנות	סעיף 75ה
123	Go	חיובה של הכנסת הנאמן במס	סעיף 75ו
124	Go	חיובה של הכנסת הנאמן בידי היוצר או הנהנה	סעיף 75י1
125	Go	נאמנות תושבי ישראל	סעיף 75ז
126	Go	נאמנות שחדלה להיות נאמנות תושבי ישראל	סעיף 75ח
126	Go	נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים	סעיף 75ה1
127	Go	נאמנות תושבי חוץ	סעיף 75ט
128	Go	נאמנות נהנה תושב חוץ	סעיף 75י
128	Go	נאמנות שחדלה להיות נאמנות נהנה תושב חוץ	סעיף 75יא
129	Go	נאמנות לפי צוואה	סעיף 75יב
129	Go	הקניה מאת חבר בני אדם	סעיף 75יג
129	Go	חלוקה לנהנים לאחר סיום הנאמנות	סעיף 75יד
130	Go	הוראת לענין תשלום המס, גביה, דיווח ועונשין	סעיף 75טו
130	Go	הוראות כלליות	סעיף 75טז
130	Go	חובת הגשת הודעה בידי יוצר	סעיף 75טז1
131	Go	חובת הגשת הודעה בידי נאמן	סעיף 75טז2
132	Go	סייג לתחולה	סעיף 75יז
132	Go	סמכות שר האוצר	סעיף 75יה
132	Go	פרק חמישי: רווחי חברת מעטים שלא חולקו	
132	Go	תחולה	סעיף 76
132	Go	רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים [26	סעיף 77
133	Go	דיבידנד להלכה לחברות מעטים] 26	סעיף 78
133	Go	מס שלא שולם יהיה חוב החברה [26	סעיף 79
133	Go	ריווח בלתי מחולק שחזרו וחילקוהו	סעיף 80
133	Go	ועדה מייעצת [26	סעיף 81
133	Go	פרק ששי: עסקאות מיוחדות	
133	Go	פרשנות [24 סיפה, 25	סעיף 82
133	Go	הסבה לטובת צעירים	סעיף 83
133	Go	הסבה הניתנת לביטול	סעיף 84
134	Go	הערכת מלאי עסקי במקרים מסויימים	סעיף 85
134	Go	מחירי העברה בעסקה בין לאומית	סעיף 85א
136	Go	סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות [28]	סעיף 86
136	Go	הפרשות לקרן שלא אושרה ותשלומים שלא כדין [28א]	סעיף 87
136	Go	פרק שביעי: תקני דיווח כספי בין-לאומיים – אי-תחולה בקביעת ההכנסה החייבת לגבי שנות המס 2007 עד 2013	
137	Go	אי תחולת תקן חשבונאות מס' 29 הוראת שעה	סעיף 87א
137	Go	חלק ה': רווחי הון	
137	Go	הגדרות	סעיף 88
140	Go	קרן נאמנות חייבת שהפכה לקרן נאמנות פטורה	סעיף 88א
140	Go	דין תמורה ודין רווח הון	סעיף 89
141	Go	המס על ריווח הון	סעיף 91
144	Go	קיזוז הפסד הון	סעיף 92
145	Go	הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מחקר ופיתוח הוראת שעה	סעיף 92א
146	Go	ריווח הון בחבר בני אדם שנתפרק	סעיף 93
147	Go	הוראות מיוחדות לענין פירוק בשנת המס 2003	סעיף 93א
148	Go	מניות הטבה וכתבי אופציה	סעיף 94
148	Go	מכירת הלוואה עם מניות	סעיף 94א

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

149	Go	רווחים ראויים לחלוקה	סעיף 94ב
149	Go	הפחתת הדיבידנד	סעיף 94ג
149	Go	פדיון מניה באגודה שיתופית	סעיף 94ד
150	Go	ריווח הון ממכירה תמורת מניות בחברה	סעיף 95
150	Go	ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת	סעיף 96
151	Go	פטור ממס	סעיף 97
153	Go	שיטת חישוב ריווח הון	סעיף 98
153	Go	דרישת ידיעות	סעיף 99
153	Go	העברת נכס למלאי עסקי	סעיף 100
153	Go	אדם שחדל להיות תושב ישראל	סעיף 100א
153	Go	חלוקה מרווחי שערוך	סעיף 100א1
155	Go	הפיכת מניות פרטיות למניות הנסחרות בבורסה	סעיף 101
156	Go	סמכות שר האוצר	סעיף 101א
156	Go	סמכות המנהל	סעיף 101ב
157	Go	חלק ה'1: הקצאת מניות לעובדים	
157	Go	הקצאת מניות לעובדים	סעיף 102
159	Go	חלק ה'2: שינוי מבנה ומיזוג	
159	Go	פרק ראשון: פרשנות ותחולה	
159	Go	הגדרות	סעיף 103
160	Go	תחולה על שותפויות רשומות, אגודות שיתופיות, קרנות נאמנות, עמותות, חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות וחברות עתירות מחקר ופיתוח	סעיף 103א
161	Go	סמכות לשינוי תנאים	סעיף 103א1
161	Go	פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות	
161	Go	פטור ממסים	סעיף 103ב
161	Go	תנאים לזכאות	סעיף 103ג
163	Go	סייג לענין קבלת תמורה במזומנים	סעיף 103ד
163	Go	דין נכס שהועבר במיזוג	סעיף 103ה
163	Go	ריווח הון ממכירת מניות	סעיף 103ו
164	Go	תיאומים לענין מניות הנסחרות בבורסה ולענין חברות קשורות	סעיף 103ז
164	Go	קיזוז הפסדים של חברה מעבירה וחברה קולטת	סעיף 103ח
165	Go	אישור מראש מאת המנהל לתכנית מיזוג	סעיף 103ט
165	Go	מתן ההטבות ושלילתן	סעיף 103י
166	Go	הפעלת חוק תיאומים בשל אינפלציה	סעיף 103יא
166	Go	שינוי הייעוד של נכס	סעיף 103יב
166	Go	דין איגוד	סעיף 103יג
167	Go	מקדמות של חברה קולטת	סעיף 103יד
167	Go	דין נכסים שהועברו במיזוג	סעיף 103טו
167	Go	דין עובד שעבר לחברה קולטת	סעיף 103טז
167	Go	סמכות לשלול הטבות בנסיבות מסויימות	סעיף 103יז
167	Go	תקנות לענין פרטים מסויימים	סעיף 103יח
167	Go	דו"חות	סעיף 103יט
167	Go	מיזוג על דרך של החלפת מניות	סעיף 103כ
168	Go	פרק שלישי: העברת נכסים תמורת מניות	
168	Go	הגדרות	סעיף 104
168	Go	העברת מלוא הזכויות בנכס	סעיף 104א

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

169	Go	העברת נכס על ידי מספר בני אדם	סעיף 104ב
170	Go	העברת מניות לחברת אם	סעיף 104ג
171	Go	מכירת זכויות ונכסים	סעיף 104ד
171	Go	דרכי חישוב בעת מכירת הנכס	סעיף 104ה
172	Go	מכירת המניות	סעיף 104ו
172	Go	הוראות שונות	סעיף 104ז
172	Go	החלפת מניות	סעיף 104ח
175	Go	פרק רביעי: פיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות	
175	Go	הגדרות	סעיף 105
176	Go	דרכי הפיצול	סעיף 105א
176	Go	פטור ממסים	סעיף 105ב
176	Go	תנאים לזכאות	סעיף 105ג
178	Go	חלוקת חבויות ורווחים	סעיף 105ד
178	Go	קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת	סעיף 105ה
179	Go	דין נכס שהועבר בפיצול	סעיף 105ו
179	Go	ריווח ממכירת מניות	סעיף 105ז
180	Go	הוראות שונות	סעיף 105ח
180	Go	פיצול לחברה קיימת	סעיף 105ט
180	Go	הסמכה בענין שינויי מבנה באיגודי מקרקעין	סעיף 105י
180	Go	פרק ראשון: הגדרות ופרשנות	
180	Go	פרק שני: רווחים מניירות ערך מסוימים	
181	Go	פרק שלישי: יחידה בקרן נאמנות	
181	Go	פרק שלישי 1: מכירת נייר ערך או יחידה בקרן נאמנות פטורה או מעורבת, בשנת המס 2003 – הוראת שעה	
181	Go	חלק ו': חיוב במס על ידי נציג	
181	Go	נאמנים וכו' של פסולי דין	סעיף 106
181	Go	תושב חוץ שמורשהו בארץ [35	סעיף 108
181	Go	הכנסת תושב חוץ מיפוי כוח וכו'	סעיף 109
181	Go	רב חובל	סעיף 110
181	Go	עסקים עם תושב חוץ	סעיף 111
181	Go	הנוהג במקום שאין לברר סכום הכנסתו של תושב חוץ	סעיף 112
182	Go	עסקאות בין תושבי חוץ	סעיף 113
182	Go	שומת הכנסתו של תושב חוץ ממכירת תוצרת חוץ	סעיף 114
182	Go	תושב חוץ לא יישום על שם סוכן שאיננו מורשהו	סעיף 115
182	Go	פעולות שהן חובה על נאמנים וכו'	סעיף 116
182	Go	מנהלו של חבר בני אדם	סעיף 117
182	Go	רשימות שנציג או סוכן חייבים בהכנתן	סעיף 118
182	Go	שיפוי לנציג	סעיף 119
182	Go	גביית מס בנסיבות מיוחדות	סעיף 119א
183	Go	שומת הכנסתו של נפטר	סעיף 120
184	Go	חלק ו'1: הצמדת תקרות ההכנסה, נקודות זיכוי ונקודות קיצבה, הנחות סוציאליות וסכומי תרומה מוכרים	
184	Go	הגדרות	סעיף 120א
184	Go	הצמדה	סעיף 120ב
184	Go	חלק ז': שיעורי המס	
184	Go	שיעור המס ליחיד	סעיף 121
185	Go	מס על הכנסות גבוהות	סעיף 121ב
185	Go	השכרת דירת מגורים	סעיף 122

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

185	Go	הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל	סעיף 122א
186	Go	שיעור המס על דמי מפתח ופרמיה [29ג]	סעיף 124
186	Go	שיעור המס על מכירת זכויות שחוק הגנת הדייר חל עליהן	סעיף 124א
186	Go	שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפרסים	סעיף 124ב
186	Go	שיעור המס על העברה לבן זוג לשעבר של עמית	סעיף 124ג
186	Go	שיעור המס על מכירת פטנט וכו' [29ד]	סעיף 125
186	Go	המס על הכנסה לאחר פטירה	סעיף 125א
186	Go	שיעור המס על דיבידנד	סעיף 125ב
187	Go	שיעור המס ופטור ממס על רווחים של יחיד מקרן נאמנות	סעיף 125ב1
187	Go	שיעור המס על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון	סעיף 125ג
187	Go	ניכוי מריבית	סעיף 125ד
188	Go	ריבית מוטבת	סעיף 125ה
188	Go	סייג	סעיף 125ו
188	Go	מס חברות [30]	סעיף 126
189	Go	הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל הוראת שעה לשנת המס 2009	סעיף 126א
190	Go	פטור אגודות שיתופיות מסוימות ממס חברות [30ג]	סעיף 129
191	Go	הכנסה ממקרקעין ומניירות ערך זרים בידי קופת גמל	סעיף 129ב
191	Go	הכנסה של קרן נאמנות	סעיף 129ג
192	Go	הוראה מיוחדת לענין קיזוז הפסדים בקרן נאמנות חייבת	סעיף 129ד
192	Go	סמכות שר האוצר לענין מיסוי תכניות חסכון	סעיף 129ה
192	Go	חלק ח': דו"חות, הודעות וידיעות	
192	Go	פרק ראשון: הכנת דו"ח והגשתו	
192	Go	סמכות לחייב בניהול פנקסים [43]	סעיף 130
194	Go	ניהול פנקסים במטבע חוץ וקביעת ההכנסה בהתאם לכך	סעיף 130א
194	Go	מי חייב בדו"ח	סעיף 131
197	Go	דו"חות נוספים	סעיף 131א
197	Go	דו"ח מרואה חשבון ופקיד ברית פיקוח	סעיף 131ב
197	Go	הגשה באופן מקוון	סעיף 131ג
198	Go	דיווח בגין חוות דעת	סעיף 131ד
199	Go	נקיטת עמדה חייבת בדיווח	סעיף 131ה
200	Go	המועד להגשה [43א]	סעיף 132
200	Go	דחיית המועד [43א]	סעיף 133
200	Go	הודעה על התחלת התעסקות או שינויה	סעיף 134
200	Go	סמכות לפטור מהגשת דו"ח	סעיף 134א
200	Go	פטור מדיווח	סעיף 134ב
201	Go	פרק שני: סמכות להשיג ידיעות	
201	Go	סמכות לדרוש דוחות, ידיעות פנקסים וכו'	סעיף 135
201	Go	סמכות לדרוש ידיעות על ספקים ולקוחות	סעיף 135א
202	Go	הגדרות לענין סעיפים 135ג עד 135ז	סעיף 135ב
205	Go	זיכוי בעל חשבון ומסירת פרטים	סעיף 135ג
205	Go	הודעה ללקוח בדבר העברת מידע למנהל וממנו לרשות מס זרה	סעיף 135ד
205	Go	הוראות ליישום הסכם פטקא	סעיף 135ה
206	Go	הגבלת שימוש במידע	סעיף 135ו
206	Go	סמכות יישום הסכמים	סעיף 135ז
206	Go	דיווח לכנסת הוראת שעה	סעיף 135ח
206	Go	סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו	סעיף 136

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

206	Go	סמכות לדרוש דו"ח על הכנסה המתקבלת או המשתלמת לאחר	סעיף 137
206	Go	סמכות לדרוש דו"ח מתופס בית	סעיף 138
206	Go	סמכות לדרוש דו"ח על מתגוררים ודיירים	סעיף 139
206	Go	סמכות לדרוש ידיעות רשמיות [47	סעיף 140
206	Go	קבלת מידע מהמוסד לביטוח לאומי	סעיף 140א
207	Go	חובת הודעה על הסכם לתשלום ניטו [48א]	סעיף 141
207	Go	חובת דיווח של חלפני כספים הוראת שעה	סעיף 141א
210	Go	חובת דיווח על נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי שעלות השכר שלו עולה על התקרה לתשלום פרק שלישי: שונות	סעיף 141ב
210	Go	פרק שלישי: שונות	
210	Go	פקיד שומה רשאי לדרוש מילואים או הוספות	סעיף 142
210	Go	עריכת דו"ח על ידי אחר	סעיף 143
210	Go	יש לראות דו"ח כאילו ניתן בהרשאה כהלכה [46]	סעיף 144
210	Go	המצאת העתק של תובענה לפקיד השומה	סעיף 144א
210	Go	חלק ט': שומת הכנסה, החלטת מיסוי, השגה וערעור	
210	Go	פרק ראשון: השומה	
210	Go	סמכות לשום [55]	סעיף 145
211	Go	סמכות לשום במקרים מיוחדים	סעיף 145א
211	Go	סמכות לשום יהלומנים	סעיף 145א1
211	Go	שומה חלקית	סעיף 145א2
212	Go	פסילת ספרים בשל אי רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת	סעיף 145ב
213	Go	ועדות לקבילות פנקסים	סעיף 146
213	Go	סמכות המנהל לעיין ולתקן [56]	סעיף 147
214	Go	רשימות נישומים והודעת שומה	סעיף 148
214	Go	הודעת שומה לנישום [59	סעיף 149
214	Go	פרק שני: השגה וערעור	
214	Go	זכות השגה לפני פקיד השומה [59	סעיף 150
214	Go	הדיון בהשגה	סעיף 150א
214	Go	סמכות פקיד השומה בהשגה	סעיף 151
214	Go	הסכם או החלטה בהשגה	סעיף 152
215	Go	זכות ערעור	סעיף 153
215	Go	בית משפט של ערעור	סעיף 154
215	Go	חובת הראיה [60	סעיף 155
215	Go	סמכות בית המשפט שלערעור	סעיף 156
215	Go	ערעור לפני בית המשפט העליון	סעיף 157
215	Go	תקנות לסדרי דין בערעור	סעיף 158
215	Go	פרק שני-א: שמיעה והנמקה במיטב השפיטה	
215	Go	שמיעת טענות ומתן נימוקים	סעיף 158א
215	Go	פרק שני-ב: החלטת מיסוי	
215	Go	הגדרות	סעיף 158ב
216	Go	סמכויות לענין החלטת מיסוי	סעיף 158ג
216	Go	בקשה להחלטת מיסוי	סעיף 158ד
216	Go	אגרת בקשה	סעיף 158ה
217	Go	הוראות נוספות	סעיף 158ו
217	Go	פרק שלישי: טעויות והחזרת מס	
217	Go	פגמים וטעויות שאינם פוסלים	סעיף 159

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

217	Go	החזר מס יתר בעקבות הדו"ח	סעיף 159א
217	Go	החזרת מס יתר בעקבות שומה [68] צו תשל"ד 1974	סעיף 160
218	Go	עיכוב החזר מס בהליך שומה	סעיף 160א
218	Go	חלק י': תשלומים וגביה	
218	Go	פרק ראשון: ניכויים על חשבון מס	
218	Go	סימן א': ניכוי מדיבידנד ומריבית	
218	Go	קיזוז המס על ריבית ודיבידנד [32]	סעיף 162
218	Go	הקלה ממס על דיבידנד של חברות חוץ מהכנסה ישראלית	סעיף 163
219	Go	סימן ב': ניכוי מהכנסת עבודה ומהכנסה אחרת	
219	Go	חובת ניכוי במקור [48]	סעיף 164
219	Go	קיזוז הניכוי [48]	סעיף 165
219	Go	חובת המנכה [48]	סעיף 166
220	Go	פקיד השומה רשאי לשום ניכויים [48]	סעיף 167
220	Go	זכות השגה	סעיף 168
220	Go	סימן ג': ניכוי מתושב-חוץ	
220	Go	חובת המשלם לתושב חוץ [42]	סעיף 170
220	Go	חובת המנכה מתושב חוץ	סעיף 171
220	Go	קיזוז הניכוי	סעיף 172
221	Go	פקיד השומה רשאי לשום את הניכוי [42]	סעיף 173
221	Go	סימן ד': סמכויות עזר	
221	Go	סמכות להיכנס לחצרים, לבדוק ולחקור	סעיף 173א
221	Go	סימן ה': הוראות שונות	
221	Go	דחיית מועדים בשל חג או חול המועד	סעיף 173ב
221	Go	פרק שני: גביה	
221	Go	סימן א': מקדמות	
221	Go	הגדרות [62]	סעיף 174
221	Go	חזקה	סעיף 174א
221	Go	מקדמות [62]	סעיף 175
222	Go	זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות [62]	סעיף 177
222	Go	ספק לגבי מס לשנה הקובעת	סעיף 178
222	Go	שר האוצר רשאי לשנות שיעורים ומועדים [62]	סעיף 179
222	Go	פקיד השומה רשאי לפטור או להגדיל [62]	סעיף 180
223	Go	דין מי שעדיין לא נישום [62]	סעיף 181
223	Go	סמכות למתן הנחה	סעיף 181א
223	Go	סימן א' 1: מקדמה בשל הוצאות שניכויין אינו מותר	
223	Go	מקדמה בשל הוצאות עודפות	סעיף 181ב
224	Go	קיזוז כנגד מס בעתיד	סעיף 181ג
224	Go	סימן ב': המועדים לתשלום המס	
224	Go	תשלום עם הגשת הדו"ח	סעיף 182
224	Go	תשלום לאחר הודעת שומה	סעיף 183
224	Go	תשלום לאחר השגה	סעיף 184
224	Go	תיאום תשלום לאחר פסק דין	סעיף 185
224	Go	סימן ג': ריבית וקנסות	
224	Go	ריבית על דחיית מועדי תשלומים [63]	סעיף 186
224	Go	תשלום ריבית והפרשי הצמדה	סעיף 187
225	Go	תמריץ להקדמת הגשת דו"ח ותשלום	סעיף 187א
225	Go	קנס על אי הגשת דו"ח [43א]	סעיף 188
226	Go	האחריות הפלילית שמורה	סעיף 189

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

226	Go	קנס על פיגור בתשלום [64]	סעיף 190
227	Go	קנס על קיזוז ניכוי במקור שלא כדין	סעיף 190א
227	Go	קנס על גרעון	סעיף 191
228	Go	קנס על אי ניכוי	סעיף 191א
228	Go	הגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול פנקסים	סעיף 191ב
228	Go	קנס על רישום כוזב	סעיף 191ג
228	Go	סמכות למנהל להקטין ריבית או קנס [65]	סעיף 192
228	Go	המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה או קנס	סעיף 192א
228	Go	סימן ד': אכיפת תשלום	
228	Go	פקיד השומה רשאי לאכוף תשלום [64]	סעיף 193
229	Go	ערב לתשלום חוב מס	סעיף 193א
229	Go	גביית מס במקרים מיוחדים [66]	סעיף 194
230	Go	בקשה לרשם לענייני המרכז להטלת הגבלות	סעיף 194א
230	Go	תביעה על ידי פקיד השומה	סעיף 195
230	Go	סימן ה': זקיפת תשלומיו של נישום	
230	Go	זקיפת תשלומים	סעיף 195א
231	Go	סימן ו': עיצום כספי לעניין דוח מקוון	
231	Go	עיצום כספי	סעיף 195ב
231	Go	דרישת עיצום כספי ותשלומו	סעיף 195ג
231	Go	כתב טענות	סעיף 195ד
231	Go	עדכון סכום העיצום הכספי	סעיף 195ה
231	Go	גביה	סעיף 195ז
231	Go	שמירת אחריות פלילית	סעיף 195ח
231	Go	עתירה לבית משפט לעניינים מינהליים	סעיף 195ט
232	Go	פרק שלישי: הקלה ממסי-כפל	
232	Go	סימן א': הסכם גומלין בין-לאומי	
232	Go	צו הנותן תוקף להסכם	סעיף 196
232	Go	חובת הסודיות כשיש הסכם [72]	סעיף 197
232	Go	סמכות להתקין תקנות	סעיף 198
232	Go	סימן ב': קביעת סכום ההקלה	
232	Go	הגדרות [73]	סעיף 199
232	Go	הוראות לזיכוי מסי כפל	סעיף 200
232	Go	הפחתת מסי חוץ	סעיף 201
232	Go	זיכוי מס חברות קודם לזיכוי מס הכנסה	סעיף 202
233	Go	סכום הזיכוי ממס חברות [73]	סעיף 203
233	Go	סכום הזיכוי ממס הכנסה	סעיף 204
233	Go	עודף זיכוי בשנת מס	סעיף 205א
233	Go	כללים בחישוב ההכנסה לענין זיכוי	סעיף 206
233	Go	זיכוי לחשבון מס דיבידנד במקרים מיוחדים	סעיף 207
234	Go	זיכוי בשל דיבידנד	סעיף 207א
234	Go	זיכוי בשל מסי חוץ	סעיף 207ב
234	Go	זיכוי בשל מסי חוץ עובד של מעביד מסוים	סעיף 207ג
234	Go	סייג לזיכוי	סעיף 207ד
234	Go	ויתור על זיכוי	סעיף 208
234	Go	טעות בחישוב הזיכוי [73]	סעיף 210
234	Go	סימן ג': הוראות שונות	
234	Go	הגדרות	סעיף 211
234	Go	השפעת הקלה על קיזוז ועל החזרה	סעיף 212

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

235	Go	מקומו של דיבידנד בסולם ההכנסה	סעיף 213
235	Go	הקלת מסי כפל על הכנסת חוץ של תושב	סעיף 214
235	Go	פרק רביעי: חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי	
235	Go	הגדרות	סעיף 214א
235	Go	העברת מידע על פי הסכם בין לאומי	סעיף 214ב
236	Go	איסוף מידע לצורך הסכם בין לאומי	סעיף 214ג
236	Go	פרסום ברשומות	סעיף 214ד
236	Go	חלק י"א: עונשין	
236	Go	עבירות שאין עליהן עונש מפורש [75]	סעיף 215
236	Go	אי הודעה על התחלת התעסקות או על שינוי בה	סעיף 215א
236	Go	אי הודעה על תכנון מדף	סעיף 215ב
236	Go	אי קיום דרישות מסויימות וכו' [76]	סעיף 216
237	Go	תקיפה או הפרעה בשעת מילוי תפקיד	סעיף 216א
237	Go	העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס	סעיף 216ב
237	Go	ייצוג שלא כדין	סעיף 216ג
237	Go	דו"ח וידיעות לא נכונים [77]	סעיף 217
237	Go	אי ניכוי מס [78]	סעיף 218
237	Go	אי העברת מס שנוכה	סעיף 219
237	Go	מרמה וכו' [79]	סעיף 220
238	Go	הצמדת הסכום שעליו מוטל קנס	סעיף 220א
238	Go	תשלום קנס או כופר שהוטל על הזולת	סעיף 220ב
238	Go	כופר כסף [79א]	סעיף 221
238	Go	חובת הראיה	סעיף 222
238	Go	חזקת אשמה	סעיף 223
238	Go	אחריות המסייע לעריכת דו"ח	סעיף 224
238	Go	אחריות מנהל וכו'	סעיף 224א
238	Go	התיישנות	סעיף 225
238	Go	הליכים לענישה אינם פוטרים מתשלום מס	סעיף 226
238	Go	חקירות וחיפושים	סעיף 227
239	Go	חוקים אחרים שמורים	סעיף 228
239	Go	פרסום רשימת עבריינים	סעיף 228א
239	Go	חלק י"ב: הוראות כלליות	
239	Go	מינוי רשות מבצעת [3]	סעיף 229
239	Go	סמכויות המנהל [3א]	סעיף 230
239	Go	צו התייצבות	סעיף 230א
239	Go	חובת סודיות [4]	סעיף 231
239	Go	עובד מס הכנסה לא יידרש לגלות סוד	סעיף 232
239	Go	פרסום רשימת נישומים	סעיף 233
239	Go	עונש על גילוי סוד הכנסה	סעיף 234
240	Go	סייג לחובת מסירת ידיעות [4]	סעיף 235
240	Go	פרשנות	סעיף 235א
240	Go	סמכות לדרוש מסמכים מעורך דין	סעיף 235ב
240	Go	טענת חסיון	סעיף 235ג
240	Go	החלטת בית המשפט	סעיף 235ד
241	Go	רשות לייצג נישומים	סעיף 236
241	Go	החתימה על הודעות [53]	סעיף 237
241	Go	המצאת הודעות	סעיף 238
242	Go	עיגול סכומים	סעיף 240

פקודת מס הכנסה

חקיקה בנוסח מלא

242	Go	כללי המרת הכנסה והפסדי חוץ	סעיף 240א
242	Go	טפסים, מידע ודיווח	סעיף 240ב
242	Go	ציון תקופת שומה מיוחדת	סעיף 241
242	Go	השפעת דיני המסחר עם האויב או עם נפקדים [22]	סעיף 242
242	Go	סמכות להתקין תקנות	סעיף 243
243	Go	סמכות לשנות ניכויים וזיכויים	סעיף 244
243	Go	סמכות מיוחדת	סעיף 244א
243	Go	איסור מתן הנחות והקלות	סעיף 245
244	Go	התוספת השניה	
244	Go	הגדרות	סעיף 1
244	Go	מס על הכנסה חסומה	סעיף 2
244	Go	זכותו של האפוטרופוס להקלות	סעיף 3
244	Go	שומת יחיד בעל הכנסה	סעיף 4
244	Go	חובת האפוטרופוס לשלם מס שעל הכנסה חסומה	סעיף 5
244	Go	חובת האפוטרופוס לשלם כל מס המגיע מבעל הכנסה חסומה	סעיף 6
244	Go	התוצאות של שחרור הכנסות	סעיף 7
244	Go	בעל הכנסה ששוחרר אחראי לשומה לפני השחרור	סעיף 8
245	Go	הקלת ההגבלות בזמן	סעיף 9
245	Go	בני אדם שהם בחזקת בעל הכנסה	סעיף 10
245	Go	מס על הכנסה שנצמחה וטרם שולמה	סעיף 11
245	Go	תחולה	סעיף 12
246	Go	לוח ההשוואה לסעיפי הנוסח הישן	

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]*

- * פורסמה דיני מדינת ישראל [נוסח חדש] מס' 6 מיום 25.4.1961 עמ' 120. נוסח זה הינו נוסח חדש של הפקודה משנת 1947, על תיקוניה (כולל ת"ט ס"ח תשכ"א מס' 339 מיום 31.5.1961 עמ' 122).
- תוקנה ס"ח תשכ"ב מס' 366 מיום 5.4.1962 עמ' 60 (ה"ח תשכ"ב מס' 505 עמ' 150) – תיקון מס' 1; תחולתו על מניית שהוקצו מיום 1.4.1961.
- ס"ח תשכ"ב מס' 380 מיום 17.8.1962 עמ' 129 (ה"ח תשכ"ב מס' 505 עמ' 152) – תיקון מס' 2 כפי שתוקן ס"ח תשכ"ה מס' 442 מיום 10.1.1965 עמ' 37 (ה"ח תשכ"ד מס' 610 עמ' 148, ה"ח תשכ"ה מס' 628 עמ' 32) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 1) בסעיף 31 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6) תשכ"ה-1965. ס"ח תשכ"ז מס' 505 מיום 7.8.1967 עמ' 103 (ה"ח תשכ"ז מס' 740 עמ' 197) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 2). ס"ח תשכ"ט מס' 570 מיום 25.7.1969 עמ' 223 (ה"ח תשכ"ט מס' 842 עמ' 298) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 3). ס"ח תשל"ב מס' 642 מיום 16.12.1971 עמ' 20 (ה"ח תשל"ב מס' 956 עמ' 288) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 4). ס"ח תשל"ב מס' 652 מיום 31.3.1972 עמ' 67 (ה"ח תשל"ב מס' 985 עמ' 183) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 5). ס"ח תשל"ג מס' 701 מיום 6.7.1973 עמ' 90 (ה"ח תשל"ג מס' 1057 עמ' 268) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 6). ס"ח תשל"ו מס' 794 מיום 29.1.1976 עמ' 170 (ה"ח תשל"ה מס' 1182 עמ' 287) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 7). ס"ח תשל"ח מס' 891 מיום 30.3.1978 עמ' 112 (ה"ח תשל"ח מס' 1330 עמ' 115) – תיקון מס' 2 (תיקון מס' 8). ס"ח תשמ"א מס' 988 מיום 11.11.1980 עמ' 18 (ה"ח תשמ"א מס' 1482 עמ' 9) – תיקון מס' 2 (הוראת שעה) בסעיף 4 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 42) תשמ"א-1980.
- ס"ח תשכ"ג מס' 393 מיום 5.4.1963 עמ' 73 (ה"ח תשכ"ב מס' 505 עמ' 150) – תיקון מס' 3; ר' סעיף 13 לענין תחילה. תוקן ס"ח תשכ"ח מס' 534 מיום 9.8.1968 עמ' 180 (ה"ח תשכ"ח מס' 769 עמ' 176) – תיקון מס' 3 (תיקון מס' 1) בסעיף 44 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13) תשכ"ח-1968. ס"ח תשל"ג מס' 701 מיום 6.7.1973 עמ' 170 (ה"ח תשל"ג מס' 1057 עמ' 268) – תיקון מס' 3 (תיקון מס' 2). ס"ח תשל"ו מס' 819 מיום 7.7.1976 עמ' 236 (ה"ח תשל"ו מס' 1234 עמ' 216) – תיקון מס' 3 (תיקון מס' 3). ס"ח תשל"ח מס' 905 מיום 30.7.1978 עמ' 175 (ה"ח תשל"ח מס' 1346 עמ' 219) – תיקון מס' 30 בסעיף 40 לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 17), תשל"ח-1978 – תיקון מס' 3 (תיקון מס' 4).
- ס"ח תשכ"ד מס' 423 מיום 2.4.1964 עמ' 86 (ה"ח תשכ"ג מס' 535 עמ' 66) – תיקון מס' 4.
- ס"ח תשכ"ד מס' 426 מיום 12.6.1964 עמ' 114 (ה"ח תשכ"ד מס' 610 עמ' 148) – תיקון מס' 5; תחילתו ביום 10.6.1964.
- ס"ח תשכ"ה מס' 442 מיום 10.1.1965 עמ' 28 (ה"ח תשכ"ד מס' 610 עמ' 148, ה"ח תשכ"ה מס' 628 עמ' 32) – תיקון מס' 6; ר' סעיף 33 לענין תחולה.
- ס"ח תשכ"ה מס' 466 מיום 1.8.1965 עמ' 290 (ה"ח תשכ"ה מס' 662 עמ' 288) – תיקון מס' 7.
- ס"ח תשכ"ו מס' 475 מיום 29.3.1966 עמ' 34 (ה"ח תשכ"ו מס' 686 עמ' 96) – תיקון מס' 8; תחילתו ביום 1.4.1966.
- ס"ח תשכ"ז מס' 476 מיום 8.4.1966 עמ' 38 (ה"ח תשכ"ז מס' 691 עמ' 114) – תיקון מס' 9.
- ס"ח תשכ"ז מס' 491 מיום 9.3.1967 עמ' 18 (ה"ח תשכ"ז מס' 713 עמ' 36) – תיקון מס' 10.
- ס"ח תשכ"ז מס' 503 מיום 20.7.1967 עמ' 94 (ה"ח תשכ"ז מס' 708 עמ' 20) – תיקון מס' 11; ר' סעיף 4 לענין תחולה.
- ס"ח תשכ"ח מס' 524 מיום 1.4.1968 עמ' 46 (ה"ח תשכ"ח מס' 767 עמ' 166) – תיקון מס' 12; ר' סעיפים 7, 8 לענין תחילה והוראת שעה.
- ס"ח תשכ"ח מס' 534 מיום 9.8.1968 עמ' 171 (ה"ח תשכ"ח מס' 769 עמ' 176) – תיקון מס' 13; ר' סעיפים 47, 48 לענין תחולה והוראת מעבר.
- ס"ח תשל"ל מס' 600 מיום 30.7.1970 עמ' 130 (ה"ח תשל"ל מס' 860 עמ' 7) – תיקון מס' 14 בסעיף 4 לתוספת לחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תשל"ל-1970.
- ס"ח תשל"ל מס' 606 מיום 3.9.1970 עמ' 153 (ה"ח תשל"ל מס' 898 עמ' 270) – תיקון מס' 15; ר' סעיף 7 לענין תחולה והוראת מעבר.
- ס"ח תשל"א מס' 622 מיום 7.4.1971 עמ' 104 (ה"ח תשל"א מס' 934 עמ' 186) – תיקון מס' 16; ר' סעיף 13 לענין תחולה.
- ס"ח תשל"ב מס' 652 מיום 31.3.1972 עמ' 65 (ה"ח תשל"ב מס' 985 עמ' 181) – תיקון מס' 17; תחילתו ביום 1.4.1972.
- ס"ח תשל"ג מס' 691 מיום 8.4.1973 עמ' 100 (ה"ח תשל"ג מס' 1048 עמ' 192) – תיקון מס' 18; תחילתו ביום 1.4.1973 ור' סעיף 29 לענין הוראות מעבר.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- [ס"ח תשל"ג מס' 711](#) מיום 2.8.1973 עמ' 238 ([ה"ח תשל"ג מס' 1048](#) עמ' 192) – תיקון מס' 19.
[ס"ח תשל"ד מס' 732](#) מיום 12.4.1974 עמ' 64 ([ה"ח תשל"ד מס' 1112](#) עמ' 132) – תיקון מס' 20; ר' סעיף 20 לענין תחולה.
– [ס"ח תשל"ה מס' 756](#) מיום 31.1.1975 עמ' 42 ([ה"ח תשל"ד מס' 1113](#) עמ' 142, [ה"ח תשל"ה מס' 1149](#) עמ' 44) – תיקון מס' 21; ר' סעיף 48 לענין תחולה והוראות מעבר.
[ס"ח תשל"ה מס' 774](#) מיום 20.7.1975 עמ' 168 ([ה"ח תשל"ה מס' 1188](#) עמ' 324) – תיקון מס' 22; ר' סעיפים 84, 85 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר. ת"ט [ס"ח תשל"ו מס' 789](#) מיום 1.1.1976 עמ' 45. תוקן [ס"ח תשל"ו מס' 806](#) מיום 9.4.1976 עמ' 156 ([ה"ח תשל"ו מס' 1228](#) עמ' 168) – תיקון מס' 22 (תיקון) בסעיף 9 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 24), תשל"ו-1976.
[ס"ח תשל"ו מס' 792](#) מיום 15.1.1976 עמ' 84 ([ה"ח תשל"ו מס' 1223](#) עמ' 152) – תיקון מס' 23; תחילתו ביום 1.7.1975.
[ס"ח תשל"ו מס' 806](#) מיום 9.4.1976 עמ' 156 ([ה"ח תשל"ו מס' 1228](#) עמ' 168) – תיקון מס' 24. ת"ט [ס"ח תשל"ו מס' 819](#) מיום 7.7.1976 עמ' 237.
[ס"ח תשל"ז מס' 860](#) מיום 31.3.1977 עמ' 194 ([ה"ח תשל"ז מס' 1268](#) עמ' 38) – תיקון מס' 25; ר' סעיפים 29, 31, 32 לענין תחילה, תחולה, הוראת מעבר והוראת שעה. ת"ט [ס"ח תשל"ח מס' 879](#) מיום 30.12.1977 עמ' 45.
[ס"ח תשל"ז מס' 860](#) מיום 31.3.1977 עמ' 207 ([ה"ח תשל"ז מס' 1289](#) עמ' 162) – תיקון מס' 26 בסעיף 4 לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 15), תשל"ז-1977; תחילתו ביום 1.4.1975.
[ס"ח תשל"ז מס' 862](#) מיום 12.5.1977 עמ' 218 ([ה"ח תשל"ז מס' 1298](#) עמ' 214) – תיקון מס' 27 בסעיף 23 לחוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 30), תשל"ז-1977; תחילתו ביום 1.10.1977.
[ס"ח תשל"ז מס' 867](#) מיום 12.8.1977 עמ' 318 ([ה"ח תשל"ז מס' 1305](#) עמ' 254) – תיקון מס' 28; ר' סעיף 3 לענין תחילה והוראת מעבר.
[ס"ח תשל"ח מס' 895](#) מיום 14.4.1978 עמ' 133 ([ה"ח תשל"ח מס' 1337](#) עמ' 162) – תיקון מס' 29; ר' סעיף 9 לענין תחילה. תוקן [ס"ח תשל"ח מס' 910](#) מיום 22.8.1978 עמ' 229 ([ה"ח תשל"ח מס' 1337](#) עמ' 162) – תיקון מס' 29 (תיקון) בסעיף 58 לחוק לתיקון מס הכנסה (מס' 32), תשל"ח-1978.
[ס"ח תשל"ח מס' 905](#) מיום 30.7.1978 עמ' 173 ([ה"ח תשל"ח מס' 1346](#) עמ' 219) – תיקון מס' 30 בסעיף 37 לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 17), תשל"ח-1978; ר' סעיפים 41, 42 לענין תחולה והוראות מעבר.
[ס"ח תשל"ח מס' 908](#) מיום 10.8.1978 עמ' 204 ([ה"ח תשל"ח מס' 1331](#) עמ' 119) – תיקון מס' 31 בסעיף 12 לחוק לתיקון פקודת הסטטיסטיקה, תשל"ח-1978.
[ס"ח תשל"ח מס' 910](#) מיום 22.8.1978 עמ' 216 ([ה"ח תשל"ח מס' 1337](#) עמ' 162) – תיקון מס' 32; ר' סעיפים 56, 57, 59 לענין תחולה, הוראות מעבר והוראת שעה. ת"ט [ס"ח תשל"ח מס' 911](#) מיום 1.9.1978 עמ' 232. ת"ט [ס"ח תשל"ט מס' 933](#) מיום 6.4.1979 עמ' 92, 93. תוקן [ס"ח תש"ם מס' 958](#) מיום 31.1.1980 עמ' 56 ([ה"ח תש"ם מס' 1424](#) עמ' 52) – תיקון מס' 32 (תיקון) בסעיף 25 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 37), תש"ם-1980.
[ס"ח תשל"ח מס' 912](#) מיום 1.10.1978 עמ' 234 ([ה"ח תשל"ח מס' 1368](#) עמ' 359) – תיקון מס' 33; ר' סעיף 10 לענין תחילה.
[ס"ח תשל"ט מס' 934](#) מיום 10.4.1979 עמ' 103 ([ה"ח תשל"ט מס' 1395](#) עמ' 152) – תיקון מס' 34; ר' סעיף 12 לענין תחילה ותחולה.
[ס"ח תש"ם מס' 950](#) מיום 6.12.1979 עמ' 27 ([ה"ח תש"ם מס' 1421](#) עמ' 42) – תיקון מס' 35; ר' סעיפים 6, 7 לענין תחילה, תחולה והוראת שעה.
– [ס"ח תש"ם מס' 954](#) מיום 3.1.1980 עמ' 38 ([ה"ח תש"ם מס' 1422](#) עמ' 48) – תיקון מס' 36.
[ס"ח תש"ם מס' 958](#) מיום 31.1.1980 עמ' 52 ([ה"ח תש"ם מס' 1424](#) עמ' 52) – תיקון מס' 37; ר' סעיפים 24, 26 לענין תחולה, הוראות מעבר והוראת שעה.
– [ס"ח תש"ם מס' 967](#) מיום 3.4.1980 עמ' 101 ([ה"ח תש"ם מס' 1449](#) עמ' 189) – תיקון מס' 38.
[ס"ח תש"ם מס' 978](#) מיום 31.7.1980 עמ' 164 ([ה"ח תש"ם מס' 1468](#) עמ' 299) – תיקון מס' 39; תחילתו ביום 1.4.1980.
– [ס"ח תש"ם מס' 982](#) מיום 8.8.1980 עמ' 204 ([ה"ח תש"ם מס' 1441](#) עמ' 153) – תיקון מס' 40.
[ס"ח תש"ם מס' 982](#) מיום 8.8.1980 עמ' 205 ([ה"ח תש"ם מס' 1460](#) עמ' 266) – תיקון מס' 41; ר' סעיפים 4-8 לענין הוראות מעבר והוראות שעה. ת"ט [ס"ח תשמ"א מס' 985](#) מיום 20.10.1980 עמ' 3, 4. תוקן [ס"ח תשמ"א מס' 991](#) מיום 1.12.1980 עמ' 37 ([ה"ח תשמ"א מס' 1491](#) עמ' 64) – תיקון מס' 41 (תיקון).
[ק"ת תשמ"א: מס' 4166](#) מיום 18.9.1980 עמ' 4 – תק' תשמ"א-1980 (הוצאות רפואיות); תחילתו ביום 1.4.1980.
[מס' 4216](#) מיום 26.3.1981 עמ' 756 – תק' (מס' 2) תשמ"א-1981 (הוצאות רפואיות); תחילתו ביום 1.4.1980.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- [ס"ח תשמ"א מס' 988](#) מיום 11.11.1980 עמ' 18 ([ה"ח תשמ"א מס' 1482](#) עמ' 9) – תיקון מס' 42; תחילתו ביום 1.4.1980 ר' סעיפים 4-6 לענין הוראות שעה והוראת מעבר. תוקן [ס"ח תשמ"א מס' 1026](#) מיום 27.5.1981 עמ' 283 ([ה"ח תשמ"א מס' 1532](#) עמ' 332) – תיקון מס' 42 (תיקון מס' 1) בסעיף 4 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 48), תשמ"א-1981. [ס"ח תשמ"ב מס' 1050](#) מיום 7.4.1982 עמ' 159 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1574](#) עמ' 115) – תיקון מס' 42 (תיקון מס' 2) בסעיף 6 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 52), תשמ"ב-1982; תחילתו ביום 1.4.1982. [ס"ח תשמ"ד מס' 1121](#) מיום 11.7.1984 עמ' 187 ([ה"ח תשמ"ד מס' 1682](#) עמ' 256) – תיקון מס' 42 (תיקון מס' 3) בסעיף 6 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), תשמ"ד-1984.
- [ס"ח תשמ"א מס' 997](#) מיום 11.1.1981 עמ' 69 ([ה"ח תשמ"א מס' 1498](#) עמ' 113) – תיקון מס' 43 בסעיף 5 לחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א-1981; תחילתו ביום 1.4.1980.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1003](#) מיום 5.2.1981 עמ' 88 ([ה"ח תשמ"א מס' 1487](#) עמ' 30) – תיקון מס' 44; ר' סעיף 10 לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תשמ"א מס' 1014](#) מיום 31.3.1981 עמ' 156 ([ה"ח תשמ"א מס' 1523](#) עמ' 270) – תיקון מס' 44 (תיקון) בסעיף 9 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 46), תשמ"א-1981.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1005](#) מיום 12.2.1981 עמ' 111 ([ה"ח תשמ"א מס' 1488](#) עמ' 37) – תיקון מס' 45 בסעיף 3 לחוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), תשמ"א-1981; תחילתו ביום 1.4.1981.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1014](#) מיום 31.3.1981 עמ' 154 ([ה"ח תשמ"א מס' 1523](#) עמ' 270) – תיקון מס' 46; ר' סעיף 10 לענין תחילה. תוקן [ס"ח תשמ"א מס' 1026](#) מיום 27.5.1981 עמ' 282 ([ה"ח תשמ"א מס' 1532](#) עמ' 332) – תיקון מס' 46 (תיקון) בסעיף 5 לחוק לתיקון מס הכנסה (מס' 48), תשמ"א-1981; תחילתו ביום 1.4.1981.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1015](#) מיום 3.4.1981 עמ' 160 ([ה"ח תשמ"א מס' 1526](#) עמ' 293) – תיקון מס' 47 בסעיף 2 לחוק מס עזבוני (ביטול), תשמ"א-1981.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1026](#) מיום 27.5.1981 עמ' 282 ([ה"ח תשמ"א מס' 1532](#) עמ' 332) – תיקון מס' 48; ר' סעיף 7 לענין תחילה.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1027](#) מיום 28.5.1981 עמ' 289 ([ה"ח תשמ"א מס' 1501](#) עמ' 124) – תיקון מס' 49 בסעיף 8 לחוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א-1981; ר' סעיף 10 לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תשמ"ב מס' 1058](#) מיום 18.8.1982 עמ' 210 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1573](#) עמ' 104) – תיקון מס' 49 (תיקון) בסעיף 10 לחוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"ב-1982; תחילתו משנת המס 1980.
- [ס"ח תשמ"א מס' 1030](#) מיום 15.6.1981 עמ' 313 ([ה"ח תשמ"א מס' 1528](#) עמ' 300) – תיקון מס' 50 בסעיף 22 לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 20), תשמ"א-1981; ר' סעיף 23(1) לענין תחולה.
- [ס"ח תשמ"ב מס' 1033](#) מיום 30.11.1981 עמ' 4 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1541](#) עמ' 389) – תיקון מס' 51 בסעיף 4 לחוק לתיקון פקודת הטלגרף האלחוט, תשמ"ב-1981.
- [ק"ת תשמ"ב: מס' 4291](#) מיום 1.12.1981 עמ' 312 – צו תשמ"ב-1981 (הכנסת קטין); תחילתו ביום 1.4.1981. [מס' 4306](#) מיום 14.1.1982 עמ' 487 – תק' תשמ"ב-1982 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1981.
- [ס"ח תשמ"ב מס' 1050](#) מיום 7.4.1982 עמ' 158 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1574](#) עמ' 115) – תיקון מס' 52; ר' סעיף 7 לענין תחולה.
- [ס"ח תשמ"ב מס' 1058](#) מיום 18.8.1982 עמ' 211 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1573](#) עמ' 104) – תיקון מס' 53 בסעיף 11 לחוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"ב-1982; ר' סעיף 13 לענין תחולה.
- [ס"ח תשמ"ב מס' 1061](#) מיום 26.8.1982 עמ' 259 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1548](#) עמ' 437) – תיקון מס' 54; ר' סעיפים 18, 19 לענין תחולה והוראת מעבר. ת"ט [ס"ח תשמ"ג מס' 1065](#) מיום 26.10.1982 עמ' 2. ת"ט [ס"ח תשמ"ו מס' 1182](#) מיום 15.6.1986 עמ' 170.
- [ס"ח תשמ"ב מס' 1062](#) מיום 27.8.1982 עמ' 272 ([ה"ח תשמ"ב מס' 1541](#) עמ' 391) – תיקון מס' 55 בסעיף 19 לחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה (תיקון מס' 7), תשמ"ב-1982; תחילתו ביום 1.9.1982.
- [ק"ת תשמ"ג: מס' 4418](#) מיום 19.10.1982 עמ' 125 – תק' תשמ"ג-1982 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1982. [מס' 4476](#) מיום 28.3.1983 עמ' 1045 – צו תשמ"ג-1983 (הכנסת קטין).
- [ס"ח תשמ"ג מס' 1079](#) מיום 30.3.1983 עמ' 59 ([ה"ח תשמ"ג מס' 1621](#) עמ' 148) – תיקון מס' 56; תחילתו ביום 1.4.1983. ת"ט [ס"ח תשמ"ג מס' 1092](#) מיום 11.8.1983 עמ' 159.
- [ס"ח תשמ"ג מס' 1081](#) מיום 19.4.1983 עמ' 103 ([ה"ח תשמ"ג מס' 1610](#) עמ' 50) – תיקון מס' 57 בסעיף 31 לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) (תיקון), תשמ"ג-1983; תחילתו ביום 1.4.1982.
- [ס"ח תשמ"ד מס' 1097](#) מיום 4.12.1983 עמ' 19 ([ה"ח תשמ"ד מס' 1642](#) עמ' 5) – תיקון מס' 58 בסעיף 14 לחוק מס הכנסה (הטבות להשקעה בניירות ערך שתמורתם נועדה למחקר מדעי), תשמ"ד-1983; תחילתו ביום 1.4.1983.
- [ק"ת תשמ"ד: מס' 4577](#) מיום 15.1.1984 עמ' 738 – תק' תשמ"ד-1984 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1983. [מס' 4674](#) מיום 29.7.1984 עמ' 2067 – תק' (מס' 2) תשמ"ד-1984 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1984.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- ס"ח תשמ"ד מס' 1104** מיום 6.2.1984 עמ' 47 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1644** עמ' 23) – תיקון מס' 59 בסעיף 14 לחוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 51), תשמ"ד-1984; תחילתו ביום 1.4.1984.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1107** מיום 23.2.1984 עמ' 56 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1652** עמ' 82) – תיקון מס' 60 [במקור מס' 59]; ר' סעיף 18 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1115** מיום 4.4.1984 עמ' 124 (**ה"ח תשמ"ג מס' 1610** עמ' 50) – תיקון מס' 61 בסעיף 24 לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) (תיקון מס' 3), תשמ"ד-1984; ר' סעיף 25(ח)-(ט) לענין תחילה.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1121** מיום 11.7.1984 עמ' 185 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1685** עמ' 268) – תיקון מס' 62; תחילתו ביום 1.4.1984.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1119** מיום 20.6.1984 עמ' 161 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1686** עמ' 276) – תיקון מס' 63; תחילתו ביום 1.4.1984.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1119** מיום 20.6.1984 עמ' 162 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1686** עמ' 272) – תיקון מס' 64; ר' סעיף 10 לענין תחולה והוראות מעבר. ת"ט ס"ח תשמ"ד מס' 1121 מיום 11.7.1984 עמ' 192.
- ס"ח תשמ"ד מס' 1121** מיום 11.7.1984 עמ' 186 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1682** עמ' 256) – תיקון מס' 65; ר' סעיף 8 לענין תחולה והוראות מעבר.
- ק"ת תשמ"ה: מס' 4711** מיום 8.10.1984 עמ' 19 – קביעה תשמ"ה-1984 (פיגור בתשלום מקדמות); תחילתה ביום 1.10.1984. **מס' 4814** מיום 11.6.1985 עמ' 1415 – תק' תשמ"ה-1985 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1985.
- ס"ח תשמ"ה מס' 1135** מיום 26.2.1985 עמ' 43 (**ה"ח תשמ"ד מס' 1696** עמ' 4) – תיקון מס' 66; ר' סעיף 10 לענין תחולה. תוקן ס"ח תשמ"ז מס' 1197 מיום 16.10.1987 עמ' 4 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1798** עמ' 311) – תיקון מס' 66 (תיקון) בסעיף 22 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), תשמ"ז-1986; תחילתו ביום 26.2.1985.
- ס"ח תשמ"ה מס' 1154** מיום 6.8.1985 עמ' 185 (**ה"ח תשמ"ה מס' 1727** עמ' 170) – תיקון מס' 67 בסעיף 29 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), תשמ"ה-1985; תחילתו ביום 1.4.1985.
- ס"ח תשמ"ו מס' 1159** מיום 1.10.1985 עמ' 20 (**ה"ח תשמ"ה מס' 1750** עמ' 726) – הוראת שעה בפרק ה' לחוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תשמ"ו-1985; תחילתה ביום 1.7.1985. תוקנה ס"ח תשמ"ו מס' 1176 מיום 16.4.1986 עמ' 144 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1773** עמ' 148) – הוראת שעה (תיקון מס' 1) בחוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה (תיקון מס' 3), תשמ"ו-1986. **ס"ח תשמ"ו מס' 1189** מיום 30.7.1986 עמ' 206 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1777** עמ' 200) – הוראת שעה (תיקון מס' 2) בסעיף 3 לחוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה (תיקון מס' 7), תשמ"ו-1986; תחילתו ביום 1.10.1985. **ס"ח תשמ"ח מס' 1248** מיום 17.4.1988 עמ' 72 (**ה"ח תשמ"ח מס' 1866** עמ' 111) – הוראת שעה (תיקון מס' 3) בסעיף 2 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקון חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשמ"ח-1988; תחילתו ביום 1.4.1988. **ס"ח תשמ"ט מס' 1273** מיום 7.4.1989 עמ' 28 (**ה"ח תשמ"ט מס' 1915** עמ' 16, **ה"ח תשמ"ט מס' 1922** עמ' 58) – הוראת שעה (תיקון מס' 4) בסעיף 1(2) לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקון חקיקה), תשמ"ט-1989. **ס"ח תש"ן מס' 1314** מיום 6.4.1990 עמ' 131 (**ה"ח תש"ן מס' 1972** עמ' 80) – הוראת שעה (תיקון מס' 5) בסעיף 9 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקון חקיקה), תש"ן-1990; תחילתו ביום 1.4.1990. **ס"ח תש"ן מס' 1328** מיום 10.8.1990 עמ' 188 (**ה"ח תש"ן מס' 2010** עמ' 271) – הוראת שעה (תיקון מס' 6) בסעיף 1 לחוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה (תיקון מס' 15), תש"ן-1990; תחילתו ביום 1.8.1990. **ס"ח תשנ"א מס' 1351** מיום 27.3.1991 עמ' 125 (**ה"ח תשנ"א מס' 2026** עמ' 96) – הוראת שעה (תיקון מס' 7) בסעיף 2 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקון חקיקה), תשנ"א-1991. **ס"ח תשנ"ב מס' 1378** מיום 8.1.1992 עמ' 41 (**ה"ח תשנ"ב מס' 2081** עמ' 18) – הוראת שעה (תיקון מס' 8) בסעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקון חקיקה) (מס' 2), תשנ"ב-1992. **ס"ח תשנ"ג מס' 1407** מיום 7.1.1993 עמ' 22 (**ה"ח תשנ"ג מס' 2152** עמ' 40) – הוראת שעה (תיקון מס' 9) בסעיף 2 לחוק מס הכנסה (הוראת שעה), תשנ"ג-1992.
- ק"ת תשמ"ו: מס' 4896** מיום 30.1.1986 עמ' 455 – הודעה תשמ"ו-1986 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה בשנת המס 1985. **מס' 4973** מיום 1.10.1986 עמ' 1502 – תק' תשמ"ו-1986 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.4.1986.
- ס"ח תשמ"ו מס' 1193** מיום 13.8.1986 עמ' 240 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1791** עמ' 258) – תיקון מס' 68 [במקור מס' 69]; תחילתו ביום 1.4.1986 ור' סעיף 4 לענין הוראות מעבר.
- ס"ח תשמ"ו מס' 1194** מיום 17.8.1986 עמ' 261 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1774** עמ' 152) – תיקון מס' 69 בסעיף 31 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה) (תיקון והארכת תוקף), תשמ"ו-1986; תחילתו ביום 1.4.1985.
- ס"ח תשמ"ו מס' 1195** מיום 24.8.1986 עמ' 276 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1767** עמ' 92) – תיקון מס' 70 בסעיף 48 לחוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 6), תשמ"ו-1986; תחילתו ביום 1.10.1986.
- ס"ח תשמ"ז מס' 1197** מיום 16.10.1986 עמ' 2 (**ה"ח תשמ"ו מס' 1798** עמ' 311) – תיקון מס' 71; ר' סעיפים 30, 33-35 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר. תוקן ס"ח תשמ"ז מס' 1212 מיום 9.4.1987 עמ' 97 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1811** עמ' 103) בסעיף 28 לתיקון מס' 72. **ס"ח תשמ"ז מס' 1223** מיום 13.8.1987 עמ' 160 (**ה"ח תשמ"ז מס' 1835** עמ' 261) בסעיף 9 לתיקון מס' 74.
- ק"ת תשמ"ז: מס' 4978** מיום 31.10.1986 עמ' 82 – קביעה תשמ"ז-1986 (פיגור בתשלום מקדמות); תחילתה ביום 1.4.1986. **מס' 4986** מיום 11.12.1986 עמ' 176 – הודעה תשמ"ז-1986 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה בשנת

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

המס 1986.

[ס"ח תשמ"ז מס' 1212](#) מיום 9.4.1987 עמ' 89 ([ה"ח תשמ"ז מס' 1815](#) עמ' 146) – תיקון מס' 72; ר' סעיפים 29, 30 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר. ת"ט [ס"ח תשמ"ד מס' 1217](#) מיום 19.6.1987 עמ' 127 (ת"ט [ס"ח תשמ"ד מס' 1221](#) מיום 29.7.1987 עמ' 143).

[ס"ח תשמ"ז מס' 1212](#) מיום 9.4.1987 עמ' 97 ([ה"ח תשמ"ז מס' 1811](#) עמ' 103) – תיקון מס' 73.

[ס"ח תשמ"ז מס' 1223](#) מיום 13.8.1987 עמ' 158 ([ה"ח תשמ"ז מס' 1835](#) עמ' 261) – תיקון מס' 74 [במקור מס' 75]; ר' סעיפים 10, 11 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.

[ק"ת תשמ"ח: מס' 5072](#) מיום 25.12.1987 עמ' 286 – הודעה תשמ"ח-1987 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה בשנת המס 1987. [מס' 5080](#) מיום 28.1.1988 עמ' 372 – תק' תשמ"ח-1988 (הוצאות רפואיות); תחילתן ביום 1.1.1987.

[ס"ח תשמ"ח מס' 1236](#) מיום 19.2.1988 עמ' 28 ([ה"ח תשמ"ח מס' 1865](#) עמ' 106) – תיקון מס' 75 [במקור מס' 76]; תחילתו ביום 1.1.1988.

[ס"ח תשמ"ח מס' 1260](#) מיום 27.7.1988 עמ' 173 ([ה"ח תשמ"ז מס' 1844](#) עמ' 305) – תיקון מס' 76 בסעיף 2 לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 34), תשמ"ח-1988.

[ס"ח תשמ"ח מס' 1261](#) מיום 27.7.1988 עמ' 186 ([ה"ח תשמ"ח מס' 1865](#) עמ' 103) – תיקון מס' 77; ר' סעיף 10 לענין תחילה.

[ק"ת תשמ"ט: מס' 5145](#) מיום 13.11.1988 עמ' 150 – הודעה תשמ"ט-1988 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה בשנת המס 1988. [מס' 5201](#) מיום 16.7.1989 עמ' 1107 – צו תשמ"ט-1989 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית); תחילתו ביום 1.7.1989.

[ס"ח תשמ"ט מס' 1273](#) מיום 7.4.1989 עמ' 36 ([ה"ח תשמ"ט מס' 1915](#) עמ' 16, [ה"ח תשמ"ט מס' 1922](#) עמ' 58) – תיקון מס' 78 בסעיפים 36(ב), 39 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989.

[ק"ת תש"ן: מס' 5232](#) מיום 7.12.1989 עמ' 111 – הודעה תש"ן-1989 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה בשנת המס 1989. [מס' 5241](#) מיום 14.1.1990 עמ' 260 – תק' תש"ן-1990 (הוצאות רפואיות).

[ס"ח תש"ן מס' 1298](#) מיום 10.1.1990 עמ' 36 ([ה"ח תשמ"ט מס' 1946](#) עמ' 138) – תיקון מס' 80; ר' סעיף 16 לענין תחילה ותחולה.

[ס"ח תש"ן מס' 1303](#) מיום 8.2.1990 עמ' 52 ([ה"ח תש"ן מס' 1955](#) עמ' 8) – תיקון מס' 81; ר' סעיף 8 לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תש"ן מס' 1314](#) מיום 6.4.1990 עמ' 136 ([ה"ח תש"ן מס' 1972](#) עמ' 80) – תיקון מס' 81 (תיקון) בסעיף 16 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), תש"ן-1990; תחילתו ביום 1.1.1990.

[ס"ח תש"ן מס' 1314](#) מיום 6.4.1990 עמ' 134 ([ה"ח תש"ן מס' 1972](#) עמ' 80) – תיקון מס' 82 בסעיף 15 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), תש"ן-1990; ר' סעיף 18 לענין תחילה ותחולה.

[ס"ח תש"ן מס' 1314](#) מיום 6.4.1990 עמ' 137 ([ה"ח תשמ"ט מס' 1946](#) עמ' 138) – תיקון מס' 83 [במקור מס' 82]; תחילתו ביום 1.1.1992 ור' סעיף 9 לענין הוראות מעבר.

[ק"ת תשנ"א: מס' 5317](#) מיום 27.12.1990 עמ' 358 – הודעה תשנ"א-1990 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1990. [מס' 5342](#) מיום 21.3.1991 עמ' 744 – צו תשנ"א-1991 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית) (תיקון), תשנ"א-1991; תחילתו ביום 1.3.1991.

[ס"ח תשנ"א מס' 1344](#) מיום 15.2.1991 עמ' 86 ([ה"ח תשנ"א מס' 2031](#) עמ' 128) – תיקון מס' 84; תחילתו ביום 1.1.1988.

[ס"ח תשנ"א מס' 1350](#) מיום 26.3.1991 עמ' 120 ([ה"ח תשנ"א מס' 2041](#) עמ' 163) – הוראת שעה בחוק מס הכנסה (דחיית תשלומים) (הוראת שעה), תשנ"א-1991; תוקפה בשנת המס 1990.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1370](#) מיום 31.10.1991 עמ' 6 ([ה"ח תשנ"א מס' 2069](#) עמ' 318) – תיקון מס' 85.

[ק"ת תשנ"ב מס' 5409](#) מיום 31.12.1991 עמ' 592 – הודעה תשנ"ב-1991 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1991.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1377](#) מיום 2.1.1992 עמ' 37 ([ה"ח תשנ"א מס' 2079](#) עמ' 380) – תיקון מס' 86 בסעיף 4 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), תשנ"ב-1992.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1386](#) מיום 6.3.1992 עמ' 106 ([ה"ח תשנ"א מס' 2079](#) עמ' 398) – תיקון מס' 87 בסעיף 5 לחוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות), תשנ"ב-1992; תחילתו ביום 1.1.1992.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1394](#) מיום 7.4.1992 עמ' 174 ([ה"ח תשנ"א מס' 2079](#) עמ' 380) – תיקון מס' 88 בסעיף 2 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 3), תשנ"ב-1992; ר' סעיף 6 לענין תחילה ותחולה. ת"ט [ס"ח תשנ"ב מס' 1401](#) מיום 31.8.1992 עמ' 252; תחילתו ביום 1.7.1992.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1394](#) מיום 7.4.1992 עמ' 177 ([ה"ח תשנ"ב מס' 2115](#) עמ' 231) – תיקון מס' 89; תחילתו ביום 1.1.1993.

[ס"ח תשנ"ב מס' 1394](#) מיום 7.4.1992 עמ' 182 ([ה"ח תשנ"ב מס' 2112](#) עמ' 203) – תיקון מס' 90; ר' סעיף 8 לענין

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- הוראת מעבר.
[ק"ת תשנ"ג מס' 5486](#) מיום 15.12.1992 עמ' 186 – הודעה תשנ"ג-1992 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1992.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1405](#) מיום 31.12.1992 עמ' 6 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2149](#) עמ' 34) – תיקון מס' 91; ר' סעיפים 5, 6 לענין תחולה והוראות מעבר.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1407](#) מיום 7.1.1993 עמ' 22 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2152](#) עמ' 40) – הוראת שעה; תוקפה בשנת המס 1993.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1414](#) מיום 18.2.1993 עמ' 82 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2156](#) עמ' 48) – תיקון מס' 92; תחילתו ביום 1.1.1993 ור' סעיף 3 לענין הוראת מעבר. תוקן [ס"ח תשנ"ד מס' 1452](#) מיום 2.3.1994 עמ' 74 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2218](#) עמ' 98) – תיקון מס' 92 (תיקון); תחילתו ביום 1.8.1993.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1417](#) מיום 26.3.1993 עמ' 97 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2161](#) עמ' 70) – תיקון מס' 93.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1431](#) מיום 13.8.1993 עמ' 174 ([ה"ח תשנ"ב מס' 2133](#) עמ' 368) – תיקון מס' 94 בסעיף 6 לחוק המפלגות (תיקון מס' 4), תשנ"ג-1993.
- [ס"ח תשנ"ג מס' 1433](#) מיום 27.8.1993 עמ' 190 ([ה"ח תשנ"ב מס' 2085](#) עמ' 43) – תיקון מס' 95 [במקור מס' 94]; ר' סעיף 10 לענין תחילה ותחולה.
- [ק"ת תשנ"ד: מס' 5547](#) מיום 23.9.1993 עמ' 2 – צו תשנ"ד-1993 בצו המסים (שינוי שיעור ריבית) (תיקון), תשנ"ד-1993; תחילתו ביום 15.6.1993. [מס' 5569](#) מיום 30.12.1993 עמ' 314 – הודעה תשנ"ד-1993 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1993 (ת"ט [מס' 5577](#) מיום 27.1.1994 עמ' 611).
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1445](#) מיום 9.1.1994 עמ' 42 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2212](#) עמ' 16) – תיקון מס' 96 בסעיף 3 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ד-1994; תחילתו ביום 1.1.1994. ת"ט [ס"ח תשנ"ו מס' 1600](#) מיום 10.9.1996 עמ' 386.
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1452](#) מיום 2.3.1994 עמ' 74 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2240](#) עמ' 181) – תיקון מס' 97.
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1461](#) מיום 28.4.1994 עמ' 137 ([ה"ח תשנ"ג מס' 2191](#) עמ' 262) – תיקון מס' 98 בסעיף 25 לחוק קליטת חיילים משוחררים, תשנ"ד-1994.
- [ס"ח תשנ"ד מס' 1475](#) מיום 28.7.1994 עמ' 259 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2259](#) עמ' 389) – תיקון מס' 99 בסעיף 5 בחוק לצמצום ממדי העוני והפערים בהכנסות (תיקוני חקיקה), תשנ"ד-1994; תחילתו ביום 1.8.1994.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1486](#) מיום 9.11.1994 עמ' 10 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2243](#) עמ' 198) – תיקון מס' 99א; ר' סעיף 7 לענין תחילה ותחולה.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1490](#) מיום 2.12.1994 עמ' 22 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2311](#) עמ' 54) – תיקון מס' 100; ר' סעיף 14 לענין תחולה והוראות מעבר.
- [ק"ת תשנ"ה: מס' 5642](#) מיום 4.12.1994 עמ' 380 – הודעה תשנ"ה-1994 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1994. [מס' 5663](#) מיום 16.2.1995 עמ' 860 – תק' תשנ"ה-1995 (נקודות זיכוי); תוקפן מיום 1.1.1995 עד יום 31.3.1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1497](#) מיום 28.12.1994 עמ' 68 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2299](#) עמ' 588) – תיקון מס' 101 בסעיף 9 לחוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות) (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1994.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1508](#) מיום 17.3.1995 עמ' 142 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2364](#) עמ' 294) – תיקון מס' 102; תחילתו ביום 1.1.1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1528](#) מיום 21.6.1995 עמ' 336 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2395](#) עמ' 443) – תיקון מס' 103. תוקן [ס"ח תשנ"ה מס' 1530](#) מיום 6.7.1995 עמ' 341 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2401](#) עמ' 472) – תיקון מס' 103 (תיקון) בסעיף 5 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 104), תשנ"ה-1995.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1530](#) מיום 6.7.1995 עמ' 340 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2401](#) עמ' 472) – תיקון מס' 104; ר' סעיפים 3, 4 לענין תחולה והוראת מעבר.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1533](#) מיום 19.7.1995 עמ' 353 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2389](#) עמ' 418) – תיקון מס' 105; ר' סעיף 4 לענין תחולה.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1540](#) מיום 10.8.1995 עמ' 435 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2408](#) עמ' 494) – תיקון מס' 106; ר' סעיף 5 לענין תחילה.
- [ס"ח תשנ"ה מס' 1540](#) מיום 10.8.1995 עמ' 438 ([ה"ח תשנ"ה מס' 2334](#) עמ' 172) – תיקון מס' 107 בסעיף 13 לחוק התגמולים לחסידים אומות העולם, תשנ"ה-1995.
- [ק"ת תשנ"ו מס' 5716](#) מיום 23.11.1995 עמ' 164 – הודעה תשנ"ו-1995 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1995.
- [ס"ח תשנ"ו מס' 1554](#) מיום 8.1.1996 עמ' 24 ([ה"ח תשנ"ו מס' 2436](#) עמ' 136) – תיקון מס' 108 בסעיף 8 לחוק

פקודת מס הכנסה חקיקה בנוסח מלא

- הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ו-1995; ר' סעיף 9 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
- [ס"ח תשנ"ו מס' 1560](#) מיום 8.2.1996 עמ' 69 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2282](#) עמ' 498) – תיקון מס' 109 בסעיף 30 בחוק לתיקון פקודת פשיטת הרגל (מס' 3), תשנ"ו-1996; תחילתו 45 ימים מיום פרסומו.
- [ס"ח תשנ"ו מס' 1561](#) מיום 15.2.1996 עמ' 79 ([ה"ח תשנ"ד מס' 2243](#) עמ' 194) – תיקון מס' 110; ר' סעיפים 12, 13 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
- [ס"ח תשנ"ו מס' 1591](#) מיום 12.5.1996 עמ' 325 ([ה"ח תשנ"ו מס' 2532](#) עמ' 662) – תיקון מס' 111 בסעיף 22 לחוק הבנקאות (רישוי) (תיקון מס' 11), תשנ"ו-1996.
- [ק"ת תשנ"ז מס' 5797](#) מיום 3.12.1996 עמ' 186 – הודעה תשנ"ז-1996 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1996.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1607](#) מיום 7.1.1997 עמ' 20 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2556](#) עמ' 12) – תיקון מס' 112 בסעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 1997), תשנ"ז-1996; תחילתו ביום 1.1.1997 ור' סעיף 9 לענין הוראת שעה.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1620](#) מיום 9.4.1997 עמ' 100 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2601](#) עמ' 250) – תיקון מס' 113; תחילתו ביום 1.1.1997.
- [ס"ח תשנ"ז מס' 1630](#) מיום 17.7.1997 עמ' 188 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2607](#) עמ' 274) – תיקון מס' 114; ר' סעיף 10 לענין תחולה.
- [ק"ת תשנ"ח מס' 5862](#) מיום 25.11.1997 עמ' 91 – הודעה תשנ"ח-1997 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1997.
- [ס"ח תשנ"ח מס' 1648](#) מיום 21.1.1998 עמ' 109 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2611](#) עמ' 312) – תיקון מס' 115 בסעיף 3 לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 42), תשנ"ח-1998.
- [ס"ח תשנ"ח מס' 1655](#) מיום 16.2.1998 עמ' 134 ([ה"ח תשנ"ז מס' 2625](#) עמ' 363) – תיקון מס' 116 בסעיף 1 לחוק דחיית מועד הגשת דין וחשבון (תיקוני חקיקה), תשנ"ח-1998.
- [ס"ח תשנ"ט מס' 1690](#) מיום 5.11.1998 עמ' 14 ([ה"ח תשנ"ח מס' 2736](#) עמ' 461) – תיקון מס' 117 בסעיף 5 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (תיקון מס' 11), תשנ"ט-1998; תחילתו ביום 1.1.1999.
- [ס"ח תשנ"ט מס' 1690](#) מיום 5.11.1998 עמ' 10 ([ה"ח תשנ"ח מס' 2730](#) עמ' 434) – תיקון מס' 118; ר' סעיף 8 לענין תחולה.
- [ק"ת תשנ"ט מס' 5934](#) מיום 5.11.1998 עמ' 58 – הודעה תשנ"ט-1998 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1998.
- [ס"ח תשנ"ט מס' 1696](#) מיום 30.12.1998 עמ' 36 ([ה"ח תשנ"ח מס' 2736](#) עמ' 454) – תיקון מס' 119; ר' סעיף 4 לענין תחולה.
- [ס"ח תשנ"ט מס' 1704](#) מיום 15.2.1999 עמ' 100 ([ה"ח תשנ"ט מס' 2785](#) עמ' 230) – הוראת שעה בסעיף 21 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 1999), תשנ"ט-1999; תוקפה בשנת המס 1999.
- [ק"ת תש"ס מס' 6008](#) מיום 8.12.1999 עמ' 124 – הודעה תש"ס-1999 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 1999.
- [ס"ח תש"ס מס' 1724](#) מיום 10.1.2000 עמ' 69 ([ה"ח תש"ס מס' 2824](#) עמ' 68) – תיקון מס' 120 בסעיף 5 לחוק ההסדרים במשק מדינת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2000), תש"ס-2000; ר' סעיף 6 לענין תחולה. ת"ט ס"ח תש"ס מס' 1726 מיום 4.2.2000 עמ' 106.
- [ס"ח תש"ס מס' 1733](#) מיום 4.4.2000 עמ' 149 ([ה"ח תש"ס מס' 2844](#) עמ' 217) – תיקון מס' 121; ר' סעיף 2 לענין הוראת שעה.
- [ס"ח תש"ס מס' 1749](#) מיום 6.8.2000 עמ' 257 ([ה"ח תש"ס מס' 2887](#) עמ' 440) – תיקון מס' 122 בסעיף 6 לחוק ניירות ערך (תיקון מס' 21), תש"ס-2000.
- [ס"ח תשס"א מס' 1760](#) מיום 7.12.2000 עמ' 29 ([ה"ח תש"ס מס' 2911](#) עמ' 530) – תיקון מס' 123; תחילתו ביום 1.1.2000.
- [ס"ח תשס"א מס' 1767](#) מיום 27.12.2000 עמ' 84 ([ה"ח תשס"א מס' 2942](#) עמ' 172) – תיקון מס' 124; תחולתו משנת המס 2000.
- [ס"ח תשס"א מס' 1768](#) מיום 27.12.2000 עמ' 89 ([ה"ח תשנ"ט מס' 2800](#) עמ' 367) – הוראת שעה תשס"א-2000; תוקפה מיום 1.1.2004 עד יום 1.1.2006. תוקנה [ס"ח תשס"ב מס' 1850](#) מיום 16.6.2002 עמ' 436 ([ה"ח תשס"ב מס' 3115](#) עמ' 534) – הוראת שעה (תיקון מס' 1) בסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו-2003), תשס"ב-2002; תחילתו ביום 1.7.2002. [ס"ח תשס"ד](#)

מס' 1920 מיום 18.1.2004 עמ' 109 (**ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 64** עמ' 52) – הוראת שעה (תיקון מס' 2) בסעיף 69 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), תשס"ד-2004. **ס"ח תשס"ה מס' 1997** מיום 11.4.2005 עמ' 365 (**ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 143** עמ' 354) – הוראת שעה (תיקון מס' 3) בסעיף 19 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), תשס"ה-2005; תחילתו ביום 1.1.2005. בוטלה **ס"ח תשס"ו מס' 2057** מיום 15.6.2006 עמ' 309 (**ה"ח הממשלה תשס"ו מס' 236** עמ' 298) בסעיף 6 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2006), תשס"ו-2006; תוקף הביטול מיום 1.1.2006.

ק"ת תשס"א מס' 6074 מיום 4.1.2001 עמ' 232 – צו תשס"א-2001; ר' סעיף 2 לענין תחילה ותחולה.
ס"ח תשס"א מס' 1776 מיום 25.2.2001 עמ' 142 (**ה"ח תשס"א מס' 2962** עמ' 384) – תיקון מס' 125; תוקפו לשנות המס 2001-2003.

ס"ח תשס"א מס' 1786 מיום 4.4.2001 עמ' 240 (**ה"ח תשס"א מס' 2990** עמ' 582) – תיקון מס' 126 בסעיף 21 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2001) (תיקון, ביטול והתליה של חקיקה שמקורה בהצעת חוק פרטיות), תשס"א-2001; תחילתו ביום 1.4.2001 ור' סעיף 21(ג) לענין הוראת מעבר.

ס"ח תשס"א מס' 1786 מיום 4.4.2001 עמ' 241 (**ה"ח תשס"א מס' 2986** עמ' 545) – הוראת שעה בחוק הסדרים במשק המדינה (הנחות ממס הכנסה) (הוראת שעה), תשס"א-2001; תחילתה ביום 1.1.2001. תוקנה **ס"ח תשס"ב מס' 1836** מיום 21.3.2002 עמ' 205 (**ה"ח תשס"ב מס' 3077** עמ' 240) – הוראת שעה (תיקון מס' 1); תחילתה ביום 1.1.2002. **ס"ח תשס"ג מס' 1881** מיום 18.12.2002 עמ' 143 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 15** עמ' 176) – הוראת שעה (תיקון מס' 2) בסעיף 41 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון), תשס"ג-2002. בוטלה **ס"ח תשס"ג מס' 1892** מיום 1.6.2003 עמ' 428 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 25** עמ' 262) בסעיף 38 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003; תחילתו ביום 1.6.2003.

ק"ת תשס"ב מס' 6132 מיום 15.11.2001 עמ' 87 – הודעה (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 2001.

ס"ח תשס"ב מס' 1811 מיום 25.11.2001 עמ' 20 (**ה"ח תשס"ב מס' 3038** עמ' 2) – תיקון מס' 127.

ס"ח תשס"ב מס' 1823 מיום 15.1.2002 עמ' 96 (**ה"ח תשס"א מס' 2982** עמ' 527) – תיקון מס' 128 בסעיף 1 לחוק חופש העיסוק (הקלה בהגבלות – גיל, תושבות ועיסוק אחר) (תיקוני חקיקה), תשס"ב-2002.

ס"ח תשס"ב מס' 1831 מיום 17.2.2002 עמ' 166 (**ה"ח תשס"ב מס' 3043** עמ' 16), **ה"ח תשס"ב מס' 3065** עמ' 205, **ה"ח תשס"ב מס' 3072** עמ' 224 – תיקון מס' 129 בסעיף 27 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002), תשס"ב-2002; תחילתו ביום 1.1.2002 ור' סעיפים 39, 40 לענין הוראות שעה. תוקן **ס"ח תשס"ב מס' 1850** מיום 16.6.2002 עמ' 428 (**ה"ח תשס"ב מס' 3115** עמ' 534) – הוראת שעה (תיקון) בסעיף 3 לחוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2002 ו-2003), תשס"ב-2002; תחילתו ביום 1.1.2002.

ס"ח תשס"ב מס' 1838 מיום 24.3.2002 עמ' 238 (**ה"ח תשס"ב מס' 3087** עמ' 316) – תיקון מס' 130 בסעיף 29 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), תשס"ב-2002; ר' סעיף 33 לענין תחילה ותחולה.

ס"ח תשס"ב מס' 1842 מיום 19.5.2002 עמ' 398 (**ה"ח תשס"ב מס' 3098** עמ' 402) – תיקון מס' 131; תחילתו ביום 1.1.2003.

ס"ח תשס"ב מס' 1863 מיום 4.8.2002 עמ' 530 (**ה"ח תשס"ב מס' 3156** עמ' 770) – תיקון מס' 132; ר' סעיפים 89, 90 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר. ת"ט **ס"ח תשס"ג מס' 1880** עמ' 122; תחילתו ביום תחילת תיקון מס' 132. **ס"ח תשס"ג מס' 1881** מיום 18.12.2002 עמ' 126 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 15** עמ' 176) – תיקון מס' 132 (תיקון מס' 1); ר' סעיף 44 לענין תחילה ותחולה. **ס"ח תשס"ג מס' 1892** מיום 1.6.2003 עמ' 428 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 25** עמ' 262) – תיקון מס' 132 (תיקון מס' 2) בסעיף 39 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003. **ס"ח תשס"ה מס' 1968** מיום 30.12.2004 עמ' 54 (**ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 121** עמ' 586) – תיקון מס' 132 (תיקון מס' 3) בסעיף 8 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 142), תשס"ה-2004; תחילתו ביום 1.1.2005. **ס"ח תשס"ה מס' 2023** מיום 10.8.2005 עמ' 814 (**ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 186** עמ' 914) – תיקון מס' 132 (תיקון מס' 4) בסעיף 69 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 147), תשס"ה-2005; תחילתו ביום 1.1.2006.

ס"ח תשס"ג מס' 1882 מיום 29.12.2002 עמ' 189 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 4** עמ' 18) – תיקון מס' 133 בסעיף 39 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), תשס"ג-2002; ר' סעיפים 40, 59 לענין תחילה.

ק"ת תשס"ג מס' 6222 מיום 21.1.2003 עמ' 459 – הודעה תשס"ג-2003 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 2002.

ס"ח תשס"ג מס' 1892 מיום 1.6.2003 עמ' 415 (**ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 25** עמ' 262) – תיקון מס' 134 בסעיף 32 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003; תחילתו ביום 1.6.2003 ור' סעיפים 33-35, 40 לענין תחילה, תחולה והוראות שעה.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- תוקן [ס"ח תשס"ד מס' 1923](#) מיום 5.2.2004 עמ' 288 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 81](#) עמ' 340) – תיקון מס' 134 (תיקון) תשס"ד-2004 בסעיפים 2, 5 לתיקון מס' 137; תחילתו ביום 1.7.2003. ת"ט [ס"ח תשס"ה מס' 1960](#) מיום 28.10.2004 עמ' 2; תחילתו ביום 1.7.2003.
- [ק"ת תשס"ד מס' 6278](#) מיום 22.12.2003 עמ' 90 – הודעה תשס"ד-2003 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2003.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1919](#) מיום 18.1.2004 עמ' 49 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 64](#) עמ' 201) – תיקון מס' 135 בסעיף 17 לחוק גיל פרישה, תשס"ד-2004; תחילתו ביום 1.4.2004.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1920](#) מיום 18.1.2004 עמ' 108 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 64](#) עמ' 52) – תיקון מס' 136 בסעיף 67 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), תשס"ד-2004; תחילתו ביום 1.1.2004 ור' סעיפים 68, 71 לענין תחולה, הוראת שעה והוראת מעבר.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1923](#) מיום 5.2.2004 עמ' 287 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 81](#) עמ' 340) – תיקון מס' 137 והוראת שעה; תחילתו ביום 1.1.2004. תוקן [ס"ח תשס"ד מס' 1949](#) מיום 11.7.2004 עמ' 444 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 107](#) עמ' 490) בסעיף 5 לתיקון מס' 140; תחילתו ביום 1.1.2004.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1936](#) מיום 4.4.2004 עמ' 371 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 95](#) עמ' 378) – תיקון מס' 138 בסעיף 6 לחוק הפיקוח על עסקי ביטוח (תיקון מס' 12), תשס"ד-2004; ר' סעיף 7(ד) לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תשס"ד מס' 1947](#) מיום 30.6.2004 עמ' 433 ([ה"ח תשס"ד מס' 107](#) עמ' 490) – תיקון מס' 138 (תיקון) בחוק הפיקוח על עסקי ביטוח (תיקון מס' 12) (תיקון), תשס"ד-2004; תחילתו ביום 1.7.2004.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1943](#) מיום 17.6.2004 עמ' 415 ([ה"ח הממשלה תשס"ג מס' 34](#) עמ' 504) – תיקון מס' 139.
- [ס"ח תשס"ד מס' 1949](#) מיום 11.7.2004 עמ' 441 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 107](#) עמ' 490) – תיקון מס' 140 והוראת שעה; תחילתו ביום 1.1.2004. תוקן [ס"ח תשס"ה מס' 2023](#) מיום 10.8.2005 עמ' 814 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 186](#) עמ' 914) – תיקון בסעיף 70 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 147), תשס"ה-2005; ר' סעיפים 80(א), 80(ב) לענין תחילה.
- [ס"ח תשס"ה מס' 1961](#) מיום 17.11.2004 עמ' 15 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 104](#) עמ' 456) – הוראת שעה; תוקפה בשנת המס 2003.
- [ס"ח תשס"ה מס' 1963](#) מיום 2.12.2004 עמ' 30 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 82](#) עמ' 344) – תיקון מס' 141 בסעיף 1 לחוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה), תשס"ה-2004; ר' סעיף 3(א) לענין תחילה.
- [ק"ת תשס"ה מס' 6355](#) מיום 26.12.2004 עמ' 246 – הודעה תשס"ה-2004 (תרומות למוסד ציבורי); תוקפה לשנת המס 2004.
- [ס"ח תשס"ה מס' 1968](#) מיום 30.12.2004 עמ' 52 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 121](#) עמ' 586) – תיקון מס' 142; תחילתו ביום 1.1.2005.
- [ס"ח תשס"ה מס' 1978](#) מיום 27.1.2005 עמ' 123 ([ה"ח הכנסת תשס"ד מס' 43](#) עמ' 90) – תיקון מס' 143 בסעיף 42 לחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, תשס"ה-2005.
- [ס"ח תשס"ה מס' 1997](#) מיום 11.4.2005 עמ' 365 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 143](#) עמ' 354) – תיקון מס' 144 בסעיף 18 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), תשס"ה-2005; תחילתו ביום 1.1.2005.
- [ס"ח תשס"ה מס' 2000](#) מיום 12.4.2005 עמ' 450 ([ה"ח הממשלה תשס"ד מס' 105](#) עמ' 462) – תיקון מס' 145 [במקור מס' 65] בסעיף 51 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), תשס"ה-2005; ר' סעיף 54 לענין תחולה.
- [ס"ח תשס"ה מס' 2010](#) מיום 30.6.2005 עמ' 658 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 160](#) עמ' 562) – תיקון מס' 146; תחילתו ביום 1.1.2005 ור' סעיף 3 לענין תחולה.
- [ס"ח תשס"ה מס' 2023](#) מיום 10.8.2005 עמ' 766 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 186](#) עמ' 914) – תיקון מס' 147; תחילתו ביום 1.1.2006 ור' סעיף 80 לענין תחולה והוראת מעבר. תוקן [ס"ח תשס"ו מס' 2057](#) מיום 15.6.2006 עמ' 307 ([ה"ח הממשלה תשס"ו מס' 236](#) עמ' 298) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 1) בסעיף 4 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2006), תשס"ו-2006; תחילתו ביום 1.7.2006. [ס"ח תשס"ז מס' 2077](#) מיום 11.1.2007 עמ' 65 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260](#) עמ' 16) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 2) בסעיף 23 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2007; תחילתו ביום 1.1.2007. [ס"ח תשס"ח מס' 2116](#) מיום 8.11.2007 עמ' 26 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 72) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 3) בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 59), תשס"ח-2007; תחילתו ביום 31.7.2007. [ס"ח תשס"ח מס' 2122](#) מיום 27.12.2007 עמ' 79 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 291](#) עמ' 324) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 4) בסעיף 2 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 160 והוראת שעה), תשס"ח-2007. [ס"ח תשס"ח מס' 2154](#) מיום 11.6.2008 עמ' 528 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 349](#) עמ' 268) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 5) בסעיף 11 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165), תשס"ח-2008; תחילתו ביום 1.1.2006. [ס"ח תשס"ח מס' 2175](#) מיום 5.8.2008 עמ' 797 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 392](#) עמ' 627) – תיקון מס' 147 (תיקון מס' 6), תשס"ח-2008 בסעיף 11 לחוק להגדלת

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי) (תיקון), תשס"ח-2008.
- [ס"ח תשס"ה מס' 2024](#) מיום 10.8.2005 עמ' 910 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 175](#) עמ' 767) – תיקון מס' 148 בסעיף 61 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), תשס"ה-2005; ר' סעיף 85 לענין תחילה.
- [ס"ח תשס"ה מס' 2024](#) מיום 10.8.2005 עמ' 935 ([ה"ח הממשלה תשס"ה מס' 175](#) עמ' 804) – תיקון מס' 149 בסעיף 45 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (עיסוק בייצור פנסיוני ובשיווק פנסיוני), תשס"ה-2005; תחילתו שישה חודשים מיום פרסומו.
- [ק"ת תשס"ו מס' 6444](#) מיום 18.12.2005 עמ' 186 – הודעה תשס"ו-2005 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2005.
- [ס"ח תשס"ו מס' 2054](#) מיום 12.3.2006 עמ' 289 ([ה"ח הממשלה תשס"ו מס' 229](#) עמ' 222) – תיקון מס' 150 בסעיף 6 לחוק הסכמים בנכסים פיננסיים, תשס"ו-2006.
- [ס"ח תשס"ו מס' 2057](#) מיום 15.6.2006 עמ' 307 ([ה"ח הממשלה תשס"ו מס' 236](#) עמ' 298) – תיקון מס' 151 בסעיף 5 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2006), תשס"ו-2006; ר' סעיף 8 לענין תחילה.
- [ק"ת תשס"ז מס' 6544](#) מיום 12.12.2006 עמ' 379 – הודעה תשס"ז-2006 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2006. [מס' 6549](#) מיום 1.1.2007 עמ' 428 – תק' תשס"ז-2007 (הגדלת שיעורי המקדמות); תחולתן לענין מקדמות לשנת המס 2007.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2074](#) מיום 28.12.2006 עמ' 32 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 275](#) עמ' 210) – תיקון מס' 152 והוראת שעה; ר' סעיף 3 לענין תחילה ותחולה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2076](#) מיום 4.1.2006 עמ' 44 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 275](#) עמ' 210) – תיקון מס' 153; תחילתו ביום 1.1.2007 ור' סעיף 6 לענין הוראת שעה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2077](#) מיום 11.1.2007 עמ' 64 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260](#) עמ' 16) – תיקון מס' 154 בסעיף 20 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2007; תחילתו ביום 1.1.2007 ור' סעיפים 21, 22 לענין תחולה והוראת שעה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2087](#) מיום 22.3.2007 עמ' 143 ([ה"ח הכנסת תשס"ז מס' 132](#) עמ' 66) – תיקון מס' 155; תחילתו ביום 1.1.2007 ור' סעיף 2 לענין תחולה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2097](#) מיום 7.6.2007 עמ' 323 ([ה"ח הכנסת תשס"ז מס' 145](#) עמ' 148) – תיקון מס' 156 בסעיף 26 לחוק זכויות הסטודנט, תשס"ז-2007; ר' סעיף 27 לענין תחילה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2102](#) מיום 5.7.2007 עמ' 374 ([ה"ח הכנסת תשס"ז מס' 147](#) עמ' 158) – תיקון מס' 157; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2109](#) מיום 8.8.2007 עמ' 459 ([ה"ח הכנסת תשס"ז מס' 150](#) עמ' 174) – הוראת שעה בסעיף 5 לחוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), תשס"ז-2007; ר' [ק"ת תשס"ח מס' 6653](#) מיום 6.3.2008 עמ' 598 – צו תשס"ח-2008; תחילתו ביום 1.1.2008 וסעיף (1)4 (תיקון מס' 169. [ס"ח תשע"א מס' 2236](#) מיום 23.3.2010 עמ' 445 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 492](#) עמ' 556) – הוראת שעה (תיקון מס' 2) תשע"א-2010; תחילתו ביום 1.1.2010. [ק"ת תשע"א מס' 7022](#) מיום 10.8.2011 עמ' 1250 – תק' תשע"א-2011. [ק"ת תשע"ב מס' 7081](#) מיום 19.1.2012 עמ' 671 – תק' תשע"ב-2012. [ק"ת תשע"ג מס' 7200](#) מיום 1.1.2013 עמ' 408 – תק' תשע"ג-2013. [ק"ת תשע"ה מס' 7528](#) מיום 1.7.2015 עמ' 1330 – תק' תשע"ה-2015. [ס"ח תשע"ו מס' 2513](#) מיום 9.12.2015 עמ' 273 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566, 1604) – הוראת שעה (תיקון מס' 4) תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.1.2016.
- [ס"ח תשס"ז מס' 2110](#) מיום 19.8.2007 עמ' 467 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 309](#) עמ' 676) – תיקון מס' 158 (הוראת שעה); תוקפה מיום 1.1.2006 עד יום 31.12.2007.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2112](#) מיום 15.10.2007 עמ' 2 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 314](#) עמ' 708) – תיקון מס' 159; ר' סעיף 2 לענין תחולה והוראת מעבר.
- [ק"ת תשס"ח מס' 6617](#) מיום 16.10.2007 עמ' 60 – הודעה תשס"ח-2007 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2007. [מס' 6622](#) מיום 12.11.2007 עמ' 105 – תק' תשס"ח-2007 (הגדלת שיעורי המקדמות); תחולתן לענין מקדמות לשנת המס 2008.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2122](#) מיום 27.12.2007 עמ' 79 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 291](#) עמ' 324) – תיקון מס' 160 והוראת שעה.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2123](#) מיום 27.12.2007 עמ' 92 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 291](#) עמ' 324), [ה"ח הכנסת תשס"ח מס' 142](#) עמ' 134) – תיקון מס' 161 בסעיף 24 לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), תשס"ח-2007; ר' סעיף 28 לענין תחילה ותחולה. תוקן [ס"ח תשס"ח מס' 2175](#) מיום 5.8.2008 עמ' 797 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 392](#) עמ' 627) – תיקון מס' 161 (תיקון), תשס"ח-2008 בסעיף 8 לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי) (תיקון), תשס"ח-2008.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- [ס"ח תשס"ח מס' 2129](#) מיום 24.1.2008 עמ' 158 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 348](#) עמ' 266) – תיקון מס' 162; תחילתו ביום 1.1.2008.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2130](#) מיום 28.1.2008 עמ' 167 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 291](#) עמ' 324, 341) – תיקון מס' 163 בסעיף 15 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3) תשס"ח-2008.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2136](#) מיום 6.3.2008 עמ' 229 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 347](#) עמ' 258) – תיקון מס' 164 בסעיף 3 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (תיקון מס' 20), תשס"ח-2008; תחילתו ביום 1.1.2008. ת"ט [מס' 2147](#) מיום 8.4.2007 עמ' 448; תחילתו ביום 1.1.2008.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2154](#) מיום 11.6.2008 עמ' 524 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 349](#) עמ' 268) – תיקון מס' 165; ר' סעיף 12 לענין תחילה והוראות מעבר.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2170](#) מיום 29.7.2008 עמ' 684 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 74) – תיקון מס' 166; ר' סעיף 2 לענין תחילה.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2170](#) מיום 29.7.2008 עמ' 685 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 335](#) עמ' 16, 75) – תיקון מס' 167.
- [ס"ח תשס"ח מס' 2184](#) מיום 16.9.2008 עמ' 902 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 396](#) עמ' 644) – תיקון מס' 168; ר' סעיף 15 לענין תחילה ותחולה וסעיף 16 לענין הוראת שעה.
- [ק"ת תשס"ט : מס' 6724](#) מיום 27.11.2008 עמ' 131 – הודעה תשס"ט-2008 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2008. [מס' 6765](#) מיום 12.3.2009 עמ' 630 – הודעה תשס"ט-2009 (עיצום כספי); תחולתה לגבי שנת המס 2009.
- [ס"ח תשס"ט מס' 2195](#) מיום 31.12.2008 עמ' 128 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 422](#) עמ' 252) – תיקון מס' 169 והוראת שעה; תחילתו ביום 1.1.2009 ור' סעיף 5 לענין תחולה.
- [ס"ח תשס"ט מס' 2202](#) מיום 16.7.2009 עמ' 152 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 437](#) עמ' 728) – תיקון מס' 170; ר' סעיף 5(א) לענין תחילה.
- [ס"ח תשס"ט מס' 2203](#) מיום 23.7.2009 עמ' 264 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 436](#) עמ' 348) – תיקון מס' 171 בסעיף 165 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), תשס"ט-2009; ר' סעיף 170 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר ור' סעיפים 166-169 לענין הוראות שעה. תוקן [ס"ח תשע"ב מס' 2324](#) מיום 6.12.2011 עמ' 47 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 573](#) עמ' 566) – תיקון מס' 171 (תיקון) בסעיף 3 לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב-2011; תחילתו ביום 1.1.2012.
- [ס"ח תש"ע מס' 2212](#) מיום 22.10.2009 עמ' 233 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 434](#) עמ' 342) – הוראת שעה; תוקפה בשנות המס 2009, 2010.
- [ס"ח תש"ע מס' 2215](#) מיום 26.11.2009 עמ' 248 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 433](#) עמ' 340) – תיקון מס' 172.
- [ס"ח תש"ע מס' 2220](#) מיום 31.12.2009 עמ' 294 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 403](#) עמ' 694) – תיקון מס' 173; ר' סעיף 6 לענין תחילה.
- [ק"ת תש"ע מס' 6864](#) מיום 1.2.2010 עמ' 740 – הודעה תש"ע-2010 (עיצום כספי); תחולתה לגבי שנת המס 2010.
- [ס"ח תש"ע מס' 2225](#) מיום 4.2.2010 עמ' 326 ([ה"ח הממשלה תשס"ח מס' 391](#) עמ' 626) – תיקון מס' 174 (הוראת שעה); תוקפו בשנות המס 2007 עד 2009.
- [ס"ח תש"ע מס' 2232](#) מיום 3.3.2010 עמ' 407 ([ה"ח הכנסת תשס"ח מס' 235](#) עמ' 332) – תיקון מס' 175.
- [ס"ח תש"ע מס' 2242](#) מיום 13.6.2010 עמ' 534 ([ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 289](#) עמ' 292) – תיקון מס' 176 בסעיף 51 לחוק תרומת ביציות, תש"ע-2010; תחילתו שישה חודשים מיום פרסומו.
- [ס"ח תש"ע מס' 2248](#) מיום 14.7.2010 עמ' 571 ([ה"ח הממשלה תש"ע מס' 501](#) עמ' 984) – תיקון מס' 177; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
- [ס"ח תשע"א מס' 2258](#) מיום 9.11.2010 עמ' 10 ([ה"ח הממשלה תשס"ט מס' 436](#) עמ' 348, 620) – תיקון מס' 178; תחילתו ביום 1.1.2013 ור' סעיף 2 לענין הוראת שעה לשנת 2012 וסעיף 3 לענין תחולה.
- [ס"ח תשע"א מס' 2271](#) מיום 6.1.2011 עמ' 161 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541](#) עמ' 6) – תיקון מס' 179 בסעיף 28 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), תשע"א-2010; ר' סעיפים 30, 55 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
- [ס"ח תשע"א מס' 2272](#) מיום 12.1.2011 עמ' 194 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541](#) עמ' 6, 86) – תיקון מס' 180.
- [ס"ח תשע"א מס' 2272](#) מיום 12.1.2011 עמ' 194 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 544](#) עמ' 276) – תיקון מס' 181; ר' סעיף 2 לענין תחולה.
- [ס"ח תשע"א מס' 2273](#) מיום 26.1.2011 עמ' 204 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541](#) עמ' 6, 85) – תיקון מס' 182.
- [ס"ח תשע"א מס' 2280](#) מיום 10.3.2011 עמ' 380 ([ה"ח הממשלה תשע"א מס' 541](#) עמ' 6, 65) – תיקון מס' 183 בסעיף 12 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (עיסוק ביעוץ פנסיוני ובשיווק פנסיוני) (תיקון מס' 3), תשע"א-

.2011

- 184 **ס"ח תשע"א מס' 2295** מיום 10.4.2011 עמ' 823 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 571** עמ' 526) – תיקון מס' 184 בסעיף 52 לחוק מיסוי רווחי נפט, תשע"א-2011.
- ק"ת תשע"א: מס' 7016** מיום 14.7.2011 עמ' 1175 – הודעה תשע"א-2011 (תרומות למוסד ציבורי); תחולתה לגבי שנת המס 2010. עמ' 1176 – הודעה תשע"א-2011 (עיצום כספי); תחולתה לגבי שנת המס 2011. **מס' 7022** מיום 10.8.2011 עמ' 1250 – צו תשע"א-2011.
- ס"ח תשע"א מס' 2312** מיום 11.8.2011 עמ' 1047 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 552** עמ' 330) – תיקון מס' 185; ר' סעיפים 3, 4 לענין תחילה, תחולה והוראת שעה.
- ס"ח תשע"ב מס' 2321** מיום 16.11.2011 עמ' 23 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 591** עמ' 690) – תיקון מס' 186; תחילתו 30 ימים מיום פרסומו ור' סעיף 2 לענין תחולה. תוקן **ס"ח תשע"ג מס' 2405** מיום 5.8.2013 עמ' 170 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586) – תיקון מס' 186 (תיקון) תשע"ג-2013 בסעיף 49 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013; תחילתו ביום 1.8.2013.
- ס"ח תשע"ב מס' 2324** מיום 6.12.2011 עמ' 42 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 573** עמ' 566) – תיקון מס' 187 בסעיף 1 לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב-2011; תחילתו ביום 1.1.2012 ור' סעיף 6 לענין הוראת שעה, סעיף 9(א) לענין תחולה וסעיף 10 לענין הוראת מעבר.
- ק"ת תשע"ב: מס' 7068** מיום 29.12.2011 עמ' 502 – הודעה תשע"ב-2011 (עיצום כספי); תחולתה לגבי שנת המס 2012. **מס' 7081** מיום 19.1.2012 עמ' 671 – צו תשע"ב-2012.
- ס"ח תשע"ב מס' 2331** מיום 12.1.2012 עמ' 110 (**ה"ח הממשלה תשע"א מס' 587** עמ' 674) – תיקון מס' 188.
- ס"ח תשע"ב מס' 2344** מיום 14.3.2012 עמ' 202 (**ה"ח הכנסת תשע"א מס' 403** עמ' 228) – תיקון מס' 189; תחילתו ביום 1.1.2012 ור' סעיף 2 לענין תחולה.
- ס"ח תשע"ב מס' 2354** מיום 14.5.2012 עמ' 358 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 661** עמ' 382) – תיקון מס' 190 והוראת שעה; ר' סעיפים 12, 13 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
- ס"ח תשע"ב מס' 2360** מיום 29.5.2012 עמ' 424 (**ה"ח הכנסת תשע"ב מס' 453** עמ' 146) – תיקון מס' 191.
- ס"ח תשע"ב מס' 2368** מיום 17.7.2012 עמ' 506 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 582** עמ' 630) – תיקון מס' 192 בסעיף 6 לחוק החברות (תיקון מס' 19), תשע"ב-2012; תחילתו שישה חודשים מיום פרסומו.
- ס"ח תשע"ב מס' 2373** מיום 31.7.2012 עמ' 581 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 664** עמ' 402) – תיקון מס' 193 בסעיף 39 לחוק הדואר (תיקון מס' 11), תשע"ב-2012.
- ס"ח תשע"ב מס' 2379** מיום 7.8.2012 עמ' 674 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 636** עמ' 232) – תיקון מס' 194; תחילתו ביום 1.1.2012 ור' סעיף 6 לענין הוראת מעבר.
- ס"ח תשע"ב מס' 2382** מיום 13.8.2012 עמ' 754 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 723** עמ' 1404) – תיקון מס' 195 בסעיף 1 לחוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב-2012; תחילתו ביום 1.1.2013, תחולתו על הכנסה שהופקה מאותו יום ור' סעיפים 3, 4 לענין הוראת שעה והוראת מעבר.
- ס"ח תשע"ג מס' 2387** מיום 15.11.2012 עמ' 35 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 686** עמ' 830) – תיקון מס' 196; תחילתו ביום 1.1.2011.
- ק"ת תשע"ג מס' 7200** מיום 1.1.2013 עמ' 408 – צו תשע"ג-2013.
- ס"ח תשע"ג מס' 2405** מיום 5.8.2013 עמ' 140 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586) – תיקון מס' 197 בסעיף 40 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013; ר' סעיפים 41, 42, 64 לענין תחילה, תחולה, הוראות מעבר והוראת שעה. תוקן **ס"ח תשע"ד מס' 2426** מיום 31.12.2013 עמ' 238 (**ה"ח הממשלה תשע"ד מס' 825** עמ' 172) – תיקון מס' 197 (תיקון) תשע"ד-2013. **ס"ח תשע"ד מס' 2511** מיום 30.11.2015 עמ' 243 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566) – תיקון מס' 197 (תיקון מס' 2) בסעיף 25 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.12.2015.
- ס"ח תשע"ג מס' 2405** מיום 5.8.2013 עמ' 166 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586) – הוראת שעה בסעיף 48 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013.
- ס"ח תשע"ד מס' 2422** מיום 25.12.2013 עמ' 158 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586, 651) – תיקון מס' 198; תחילתו ביום 1.1.2014 ור' סעיף 5 לענין תחולה.
5. (א) תחילתו של חוק זה ביום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) (להלן – יום התחילה), והוא יחול על הכנסה שהופקה או נצמחה ביום האמור ואילך.
(ב) סעיף 75(ב)(17) לפקודה, כנוסחו בסעיף 3(3) לחוק זה יחול על רווחים שלא שולמו ושנצברו מיום התחילה ואילך.
- ס"ח תשע"ד מס' 2426** מיום 31.12.2013 עמ' 249 (**ה"ח הממשלה תשע"ד מס' 813** עמ' 100) – תיקון מס' 199; ר' סעיף 5 לענין תחולה.

5. חוק זה יחול על הכנסה שהופקה מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) ואילך.
- ס"ח תשע"ד מס' 2458** מיום 15.7.2014 עמ' 590 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 771** עמ' 911) – תיקון מס' 200 בסעיף 1 לחוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), תשע"ד-2014.
- ס"ח תשע"ד מס' 2459** מיום 15.7.2014 עמ' 602 (**ה"ח הכנסת תשע"ד מס' 535** עמ' 44) – תיקון מס' 201 בסעיף 2 לחוק להחלפת המונח מעביד (תיקוני חקיקה), תשע"ד-2014.
- ס"ח תשע"ד מס' 2463** מיום 30.7.2014 עמ' 656 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586, 651) – תיקון מס' 202; תחילתו ביום 1.1.2012.
- ס"ח תשע"ד מס' 2463** מיום 30.7.2014 עמ' 656 (**ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768** עמ' 586, 651) – תיקון מס' 203.
- ס"ח תשע"ד מס' 2466** מיום 6.8.2014 עמ' 724 (**ה"ח הממשלה תשע"ב מס' 635** עמ' 176) – תיקון מס' 204 בסעיף 26 לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, תשע"ד-2014; ר' סעיף 30 לענין תחילה, תחולה והוראות מעבר.
30. (א) תחילתו של חוק זה שישה חודשים מיום פרסומו (בסעיף זה – יום התחילה), והוא יחול גם לגבי פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני שניתן לפני יום התחילה.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) –
- (1) הוראות סעיף 22(א)(1)(א) לחוק זה, וכן הוראות סעיפים 4(א), 26, 27, 28(ה), 30, 31, 36 ו-37 לחוק הגמלאות, כנוסחם בסעיף 24 לחוק זה, והוראות סעיפים 21 עד 24, 25(ה) ו-26 עד 29 לחוק שירות הקבע, כנוסחם בסעיף 25 לחוק זה, יחולו לגבי פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני בין עמית או עובד שאינו גמלאי ובין בן זוגו לשעבר שניתן לפני יום התחילה, רק בהתקיים שניים אלה:
- (א) העמית או העובד שאינו גמלאי כאמור לא נפטר לפני יום התחילה;
- (ב) בית המשפט או בית הדין שנתן את פסק הדין קבע ביום התחילה או לאחריו כי משך התקופה המשותפת הוא 120 חודשים לפחות;
- (2) הוראות סעיפים 14, 16 ו-22(א)(1)(ב) לחוק זה, וכן הוראות סעיפים 4(א), 21, 28(א) עד (א)1, 30, 31, 36 ו-27 לחוק הגמלאות, כנוסחם בסעיף 24 לחוק זה, והוראות סעיפים 14, 21, 25(א) עד (א)1 ו-26 עד 29 לחוק שירות הקבע, כנוסחם בסעיף 25 לחוק זה, יחולו רק לגבי פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני שניתן לפני יום התחילה, רק בהתקיים כל אלה:
- (א) החוסך לא נפטר לפני יום התחילה;
- (ב) בית המשפט או בית הדין שנתן את פסק הדין קבע ביום התחילה או לאחריו כי משך התקופה המשותפת הוא 36 חודשים לפחות;
- (ג) לא התקיים סייג כאמור בסעיף 16(ב)(1) לחוק זה, בסעיף 21(א)(ב)(1) לחוק הגמלאות כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה, או בסעיף 14(ב)(1) לחוק שירות הקבע כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין; ואולם לענין בחינת קיומו של סייג כאמור לא תובא בחשבון קביעת בית המשפט או בית הדין כאמור באותה פסקה שהיתה לפני יום התחילה;
- (ד) לא התקיים סייג להפחתה בשל הגשת בקשה מאוחרת, או שהתקיים סייג כאמור והבקשה לרישום פרטי פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני הוגשה בתוך שנה מיום התחילה וכן – נוסף על הפחתה כאמור בהוראות הפחתה ממועד הקצבה ואילך – ניתנה התחייבות לגוף המשלם לשאת במלוא סכום הפחתה לגבי העבר שישולם בהתאם לכללי התשלום; לענין זה –
- "סכום הפחתה לגבי העבר" – הסכום השווה למכפלת הקצבה המלאה של החוסך, בשיעור הקבע בתוספת בהתאם למינו של בן הזוג לשעבר, בעד החודשים שקדמו להגשת הבקשה לרישום פרטי פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני, החל במועד הקבוע בהוראות הפחתה בעבור תקופת העבר, ובתוספת מודד כקבוע בהוראות האמורות;
- "סייג להפחתה בשל הגשת בקשה מאוחרת" – סייג כאמור בסעיף 16(ב)(2) לחוק זה, בסעיף 21(א)(ב)(2) לחוק הגמלאות כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה, או בסעיף 14(א)(ב)(2) לחוק שירות הקבע כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין;
- "הוראות הפחתה בעבור תקופת העבר" – הוראות סעיף 16(א)(3) לחוק זה, בסעיף 21(א)(3) לחוק הגמלאות כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה, או בסעיף 14(א)(3) לחוק שירות הקבע, כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין;
- "הוראות הפחתה ממועד קבלת הקצבה ואילך" – הוראות סעיף 16(א)(1) ו-2(1) לחוק זה, בסעיף 21(א)(1) ו-2(1) לחוק הגמלאות, כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה, או בסעיף 14(א)(1) ו-2(1) לחוק שירות הקבע, כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין;
- "כללי התשלום" – כל אלה:
- (1) ביצוע התשלום בסכום חד-פעמי או במספר תשלומים בתוך 12 חודשים ממועד הגשת הבקשה לרישום פרטי פסק הדין לחלוקת חיסכון פנסיוני, וניתן להפחיתם מקצבה;
- (2) ביצוע התשלום בידי בן הזוג לשעבר, אלא אם כן קבעה הערכאה הראשונה או ערכאה אחרת שדנה בנושא חלוקת החיסכון הפנסיוני בין בני הזוג לשעבר, הוראות אחרות לענין הנשיאה בתשלומים אלה; נקבע בפסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני שניתן לפני יום התחילה, על אף הוראות הסדר החיסכון, כי בן הזוג לשעבר זכאי לחלק מהחיסכון הפנסיוני לכל ימי חייו, לרבות לאחר מות החוסך, ישולמו הסכומים האמורים בחלקים שווים בידי החוסך ובן זוגו לשעבר;
- (3) ביטול סעיף 38 לחוק הגמלאות כאמור בסעיף 24 לחוק זה וביטול סעיף 30 לחוק שירות הקבע כאמור בסעיף 25 לחוק זה, לא יחולו לגבי מי שניתנה לו התחייבות לתשלום מזונות, על פי פסק דין או על פי הסכם בכתב

שניתנו לפני יום התחילה.

(ג) ניתן פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני לפני יום התחילה, ולא מתקיים תנאי מהתנאים להגשת בקשה לרישום פרטי פסק הדין בהתאם להוראות פרק ב', בהתאם לסעיף 442 לחוק הגמלאות כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה או בהתאם לסעיף 47 לחוק שירות הקבע כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין, רשאי בן הזוג לשעבר לפנות לערכאה הראשונה בבקשה להורות בדבר אופן חלוקת החיסכון הפנסיוני באמצעות הגוף המשלם לפי הוראות פרקים ב' עד ד', לפי הוראות חוק הגמלאות, כנוסחו בסעיף 24 לחוק זה, או לפי הוראות חוק שירות הקבע, כנוסחו בסעיף 25 לחוק זה, לפי העניין (בסעיף זה – החוקים המסדירים); מצאה הערכאה הראשונה כי ניתן לחלק את החיסכון הפנסיוני כך שהחיסכון הפנסיוני, כולו או חלקו, יחולקו באמצעות הגוף המשלם בהתאם להוראות החוקים המסדירים, יחולו הוראות אלה:

(1) הערכאה הראשונה תיתן הוראות לעניין חלוקת החיסכון הפנסיוני, כולו או חלקו, באמצעות גוף משלם, ויראו את החלטתה כאמור כחלק מפסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני שהוראות החוקים המסדירים חלות לגביו בכפוף להוראות סעיף קטן (ב);

(2) חלק החיסכון הפנסיוני שהערכאה הראשונה החליטה שלא ניתן לחלקו בין החוסך לבין בן זוגו לשעבר באמצעות גוף משלם לפי הוראות החוקים המסדירים יחולק בין החוסך לבין בן זוגו לשעבר שלא באמצעות גוף משלם ולא יחולו לגבי החלוקה כאמור הוראות החוקים המסדירים.

(ד) לעניין פסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני באמצעות צבירת כספים שניתן לפני יום התחילה, הודיע הגוף המשלם כי אין ברשותו נתונים בדבר היתרה הצבורה של העמית במועד הפירוד ואישר הממונה את הודעתו, תקבע הערכאה הראשונה את הסכום שייחשב כיתרה הצבורה במועד הפירוד לעניין ביצוע הוראות סעיף 6.

(ה) בסעיף זה –

“גוף משלם” – לרבות גוף המשלם תשלומים לפי הסדר פנסיה תקציבית בחוק או לפי הסכם המאמץ את חוק הגמלאות;

“חוסך” – לרבות עובד שאינו גמלאי וכן מי שזכאי לקצבת פרישה לפי חוק הגמלאות או לפי חוק שירות הקבע;

“חייל” – כהגדרתו בחוק שירות הקבע;

“עובד שאינו גמלאי” – כל אחד מאלה, שאינו זכאי לקצבת פרישה מהגוף המשלם:

(1) עובד כהגדרתו בחוק הגמלאות;

(2) מי שבחר בזכויות לקצבה לפי סעיף 17 לחוק הגמלאות;

(3) חייל;

(4) מי שבחר בזכויות לקצבה לפי סעיף 12 לחוק שירות הקבע;

“התקופה המשותפת” – כהגדרתה בסעיף 2, כהגדרתה בחוק הגמלאות או כהגדרתה בחוק שירות הקבע, לפי העניין.

[ס"ח תשע"ד מס' 2467](#) מיום 7.8.2014 עמ' 735 ([ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 771](#) עמ' 911) – תיקון מס' 205 בסעיף 1 לחוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה) (מס' 2), תשע"ד-2014.

[ק"ת תשע"ה מס' 7486](#) מיום 29.1.2015 עמ' 818 – הודעה תשע"ה-2015; תחילתה ביום 1.1.2015.

[ס"ח תשע"ו מס' 2507](#) מיום 5.11.2015 עמ' 26 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 939](#) עמ' 868) – תיקון מס' 206 בסעיף 24 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 13 והוראת שעה), תשע"ו-2015.

[ס"ח תשע"ו מס' 2509](#) מיום 26.11.2015 עמ' 34 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566, 1604) – תיקון מס' 207; תחילתו ביום 1.1.2016.

[ס"ח תשע"ו מס' 2511](#) מיום 30.11.2015 עמ' 233 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566) – תיקון מס' 208 בסעיף 5 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.1.2016.

[ס"ח תשע"ו מס' 2511](#) מיום 30.11.2015 עמ' 238 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566) – תיקון מס' 209 בסעיף 13 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.1.2016.

[ס"ח תשע"ו מס' 2511](#) מיום 30.11.2015 עמ' 238 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566) – תיקון מס' 210 בסעיף 15 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; ר' סעיף 16 לענין תחילה ותחולה.

16. (א) תחילתם של סעיפים 188, 195ב(א), 195ד(ד), 195ז, 195ח(ב) ו-196ט(ב) לפקודה, כנוסחם בסימן זה, וביטולו של סעיף 195 לפקודה, כנוסחו בסימן זה, ביום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016).

(ב) סעיף 131 לפקודה, כנוסחו בסימן זה, יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2015 ואילך.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), תחילתם של סעיפים 91(ד)(א1), 131(ב)(1) סיפה, 135(1)(א), 166(ב) ו-240(ג) לפקודה, כנוסחם בסימן זה, ביום שקבע שר האוצר, בצו, לאחר שנקבעו כללים לפי סעיף 131ג(ד) לפקודה, כנוסחו בסימן זה.

[ס"ח תשע"ו מס' 2511](#) מיום 30.11.2015 עמ' 242 ([ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951](#) עמ' 1566) – תיקון מס' 211 בסעיף 23 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.12.2015 ור' סעיף 24 לענין תחולה.

24. סעיפים 145(א)(2), 152(ג) ו-167(א)(2) לפקודה, כנוסחם בסימן זה, יחולו על דוח שיש להגישו לגבי שנת

המס 2013 ואילך.

ס"ח תשע"ו מס' 2511 מיום 30.11.2015 עמ' 243 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566) – תיקון מס' 212 בסעיף 26 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.12.2015.

ס"ח תשע"ו מס' 2511 מיום 30.11.2015 עמ' 251 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566) – תיקון מס' 213 בסעיף 38 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), תשע"ו-2015; תחילתו ביום 1.1.2016.

ס"ח תשע"ו מס' 2513 מיום 9.12.2015 עמ' 270 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566, 1604) – תיקון מס' 214 בסעיף 1 לחוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), תשע"ו-2015; ר' סעיף 3 לענין תחילה, הוראות מעבר ושמירת תוקף.

3. (א) תחילתו של פרק זה ביום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) (בסעיף זה – יום התחילה).
(ב) תושב של יישוב שערב יום התחילה היה זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, והיישוב חדל להיות יישוב מוטב לפי הוראות סעיף 11, כנוסחו בחוק זה, זכאי בשנות המס 2016 ו-2017 לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודת כנוסחו ערב יום התחילה, ובלבד שהוא היה תושב היישוב האמור בשנת המס 2016 או שנת המס 2017, לפי העניין, ולא יחולו לעניין זה הוראות סעיף 11(ב)(4) לפקודה.
(ג) תושב של יישוב שערב יום התחילה היה זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, ובשנות המס 2016 ו-2017 הוא זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11(ב)(1) לפקודה כנוסחו בחוק זה, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו בשנות המס האמורות שיעור של 2% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוס, סכום נוסף על הסכום הקבוע בסעיף 11(ב)(1) לפקודה כנוסחו בחוק זה בסך של 24,000 שקלים חדשים.

(ד) תושב של יישוב במועצה אזורית שלפחות מחצית מיישוביה הם יישוב מוטב כהגדרתו בסעיף 11 לפקודה כנוסחו בחוק זה ומתקיימים לגבי אותו יישוב הוראות פסקאות (2) עד (4) להגדרה "יישוב מוטב" יהיה זכאי בשנות המס 2016 ו-2017 לזיכוי ממס בשיעור ובתקרה כאמור בסעיף 11(ב)(1) לפקודה כנוסחו בחוק זה, אם הוא היה תושב היישוב האמור בשנת המס 2016 או שנת המס 2017, לפי העניין, ולא יחולו לעניין זה הוראות סעיף 11(ב)(4) לפקודה.

(ה) מי שהיה במשך כל שנת המס 2015 תושב היישובים מזרעה, בית ג'ן, כסרא סמיע, ערד, בית שאן, חצור הגלילית או יישוב בתחום שיפוטה של המועצה האזורית אילות או המועצה האזורית ערבה תיכונה, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 11% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 160,560 שקלים חדשים.

ס"ח תשע"ו מס' 2513 מיום 9.12.2015 עמ' 274 (**ה"ח הממשלה תשע"ה מס' 951** עמ' 1566, 1604) – תיקון מס' 215 בסעיף 4 לחוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), תשע"ו-2015; ר' סעיף 5 לענין תחולה.

5. הוראות הפקודה, כנוסחן בסימן זה, יחולו לגבי חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד לפקודה, שניתנה מיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) ואילך, ועל עמדה חייבת בדיווח שהובאה בדוח לשנת 2016 ואילך.

ס"ח תשע"ו מס' 2521 מיום 5.1.2015 עמ' 332 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 986** עמ' 302) – תיקון מס' 216; ר' סעיף 3 לענין תחילה ותחולה.

3. (א) תחילתו של חוק זה ביום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) (להלן – יום התחילה), והוא יחול על הכנסה שהופקה או שנצמחה ביום התחילה ואילך.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נקבעה לחברה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף 7 לפקודה, יחולו על הכנסתה החייבת שהופקה או נצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת שבה חל יום התחילה (בסעיף קטן זה – תקופת השומה הנוכחית) ההוראות כמפורט להלן:

(1) על החלק השווה להכנסתה החייבת שהופקה או נצמחה במהלך תקופת השומה הנוכחית כשהיא מוכפלת ביחס שבין התקופה שמיום תחילת תקופת השומה הנוכחית עד יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015) לבין סך כל תקופת השומה הנוכחית, יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, כנוסחו ערב יום התחילה;

(2) על יתרת הכנסתה החייבת שהופקה או נצמחה במהלך תקופת השומה הנוכחית יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה כנוסחו בסעיף 2 לחוק זה.

ס"ח תשע"ו מס' 2523 מיום 14.1.2016 עמ' 340 (**ה"ח הכנסת תשע"ו מס' 609** עמ' 22) – תיקון מס' 217; תחילתו ביום 1.1.2016.

ס"ח תשע"ו מס' 2534 מיום 6.3.2016 עמ' 610 (**ה"ח הכנסת תשע"ה מס' 586** עמ' 38) – תיקון מס' 218 בסעיף 69 לחוק אומנה לילדים, תשע"ו-2016; תחילתו תשעה חודשים מיום פרסומו.

ס"ח תשע"ו מס' 2539 מיום 21.3.2016 עמ' 643 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1022** עמ' 552) – תיקון מס' 219 בסעיף 19 לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי) (תיקון מס' 8), תשע"ו-2016.

ס"ח תשע"ו מס' 2540 מיום 28.3.2016 עמ' 648 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1026** עמ' 584) – תיקון מס' 220 והוראות שעה; תחילתו ביום 1.7.2016.

ס"ח תשע"ו מס' 2543 מיום 6.4.2016 עמ' 687 (**ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1003** עמ' 390) – תיקון מס' 221.

חלק א': פרשנות

1. בפקודה זו -

[הגדרות] 2]

- "אדם" - לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה;
- "אחוזת- בית", בשטח עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש העירוני, 1940;
- "בורסה" - בורסה לניירות ערך שניתן לה רישיון לפי סעיף 45 לחוק ניירות ערך, או בורסה לניירות ערך מחוץ לישראל, שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתתו על פי דין במדינה שבו היא מתנהלת, וכן שוק מוסדר, בישראל או מחוץ לישראל, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת;
- "בן זוג" - אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו;
- "בן זוג רשום" - בן זוג שנקבע או נבחר לפי סעיף 64ב;
- "בנין תעשייתי", בשטח שאינו עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש החקלאי, 1942;
- "גיל הפרישה" - גיל הפרישה כמשמעותו בחוק גיל פרישה, התשס"ד-2004;
- "הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;
- "הכנסה חייבת" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;
- "הפרשי הצמדה" - כל סכום שנוסף לחוב או לסכום תביעה - עקב הצמדה לשער המטבע, למדד המחירים לצרכן או למדד אחר, לרבות הפרשי שער, ואולם לענין פטור ממס יראו כהפרשי
- ס"ח תשע"ו מס' 2547 מיום 7.4.2016 עמ' 722 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1000 עמ' 360) - תיקון מס' 222; תחילתו 60 ימים מיום פרסומו.
- ס"ח תשע"ו מס' 2548 מיום 7.4.2016 עמ' 753 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1003 עמ' 393) - תיקון מס' 223; תחולתו על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך.
- ס"ח תשע"ו מס' 2552 מיום 12.4.2016 עמ' 876 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 883 עמ' 892) - תיקון מס' 224 בסעיף 4 לחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), תשע"ו-2016; ר' סעיף 6 לענין תחילה ותחולה.
6. (א) הוראות חוק זה יחולו על התקשרות כאמור בסעיף 2(א) שאושרה החל ביום פרסום חוק זה (להלן - יום הפרסום) ואילך, ואולם לגבי התקשרות כאמור שאושרה לפני יום הפרסום, יחולו הוראות חוק זה החל מתום שישה חודשים מיום הפרסום והיא תהיה טעונה אישור לפי הסעיף האמור עד לאותו מועד.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), תחילתם של סעיפים 32(17) ו-141ב לפקודת מס הכנסה, כנוסחם בסעיף 4 לחוק זה, תהיה כמפורט להלן, והם יחולו לגבי עלות שכר, כהגדרתה בסעיף 32(17) האמור, שנשא בה תאגיד פיננסי מהמועדים האמורים בפסקה (1) או (2), לפי עניין:
- (1) לענין התקשרות שאושרה לפני יום הפרסום - שישה חודשים מיום הפרסום, והתקרה לתשלום, כהגדרתה בסעיף 32(17) האמור, תחושב באופן יחסי למספר חודשי העבודה של נושא המשרה הבכירה או עובד התאגיד הפיננסי;
- (2) לענין התקשרות שאושרה אחרי יום הפרסום - יום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017).
- ס"ח תשע"ו מס' 2554 מיום 7.6.2016 עמ' 885 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1029 עמ' 874) - תיקון מס' 225 בסעיף 7 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 15), תשע"ו-2016.
- ס"ח תשע"ו מס' 2560 מיום 5.7.2016 עמ' 951 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1041 עמ' 1012) - תיקון מס' 226.
- ס"ח תשע"ו מס' 2561 מיום 14.7.2016 עמ' 954 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1016 עמ' 480) - תיקון מס' 227; ר' סעיף 5 לענין תחילה והוראת שעה.
5. (א) תחילתו של חוק זה ביום פרסומן של תקנות לפי סעיף 135ג לפקודה (להלן - יום התחילה).
- (ב) על האמור בסעיף קטן (א), תחילתו של סעיף 2 לחוק זה, ותחילתם של ההגדרה "בעל שליטה" בסעיף 1 לחוק איסור הלבנת הון וסעיפים 7(א)(1), 8(א)(1) ו-11א לחוק האמור, כנוסחם בחוק זה - שישה חודשים מיום התחילה.
- ס"ח תשע"ו מס' 2570 מיום 1.8.2016 עמ' 1129 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 975 עמ' 202) - תיקון מס' 228 בסעיף 106 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), תשע"ו-2016; תחילתו ביום 1.6.2018.
- ס"ח תשע"ו מס' 2582 מיום 21.8.2016 עמ' 1261 (ה"ח הממשלה תשע"ו מס' 1032 עמ' 890) - תיקון מס' 229 בסעיף 4 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (תיקוני חקיקה), תשע"ו-2016; ר' סעיף 24 לענין תחילה.
24. תחילתו של חוק זה ביום ל' בתשרי התשע"ז (1 בנובמבר 2016) (להלן - יום התחילה), ורשאי השר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לדחות את יום התחילה אם מצא כי הדחייה דרושה לשם היערכות להפעלת הוראות חוק זה.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

הצמדה כל סכום שנוסף לחוב או לסכום תביעה עקב הצמדה לשער המטבע או למדד המחירים לצרכן, לרבות הפרשי שער;

"הפרשי הצמדה וריבית" - כמשמעותם בסעיף 159א(א);

(תיקון מס' 66)
תשנ"ה-1985
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

"הפרשי שער" - סכום שנוסף עקב שינוי בשער החליפין לקרן מילווה, שהיא פקדון במטבע חוץ או שהיא הלוואה שיש להחזירה במטבע חוץ;

"הכנסת עבודה" - הכנסה לפי סעיף 2(2);

"זכות באיגוד מקרקעין" - כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"זכות במקרקעין" - כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;

"חברה" - חברה שהואגדה או שנרשמה על פי דין בר-תוקף בישראל או במקום אחר, לרבות אגודה שיתופית;

"חודש" - לרבות חלק ממנו;

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

"חוק מיסוי בתנאי אינפלציה" - חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב-1982;

(תיקון מס' 61)
תשמ"ד-1984

"חוק תיאומים בשל אינפלציה" - חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), תשמ"ה-1985;

(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987

"חוק לעידוד השקעות הון" - חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני" - חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014;

(תיקון מס' 204)
תשנ"ד-2014

"חוק מיסוי מקרקעין" - חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963;

(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002

"חוק מס ערך מוסף" - חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"פקודת החברות" - פקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"חוק החברות" - חוק החברות, התשנ"ט-1999;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

"חוק עידוד החיסכון" - חוק עידוד החיסכון, הנחות במס הכנסה וערבות למילווה, התשט"ז-1956;

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

"חוק ניירות ערך" - חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"חוק העמותות" - חוק העמותות, התש"ם-1980;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"חוק עידוד התעשייה" - חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"חוק הפיקוח על קופות גמל" - חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005;

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

"חוק השקעות משותפות" - חוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994;

(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994

"סכום מתואם" - סכום כלשהו בתוספת אותו סכום כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד;

(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993

"בורסה" - (נמחקה);

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"תושב ישראל" או "תושב" -

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

- (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
- (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
- (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
- לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;
- (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;
- (4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:
- (א) הוא עובד מדינת ישראל;
- (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
- (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
- (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
- (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
- (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,
- וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע.
- (ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:
- (1) הוא התאגד בישראל;
- (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;
- "תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
- (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
- (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);
- "הכנסה מיגיעה אישית" - לרבות -
- (1) קיצבה המשתלמת מאת מעביד לשעבר;
- (2) קיצבה המשתלמת מאת קופת גמל לקיצבה בשל עבודה, או מכוח חברות בה במשך חמש שנים לפחות, לאדם שבחמש השנים שקדמו לתחילת תשלום הקיצבה היתה מרבית הכנסתו החייבת מיגיעה אישית;
- (3) קיצבה המשתלמת לשאיריו של מי שחלול עליו פסקאות (1) או (2) מכוח זכאותו לקיצבה כאמור בהן;
- (3א) קצבת אבדן כושר עבודה המשתלמת מקופת גמל לקצבה או מקופת גמל לתגמולים או המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה; לענין זה, "אבדן כושר עבודה" - פגיעה בכושר עבודה בשל מחלה, נכות או תאונה, שגרמה לאבדן או להפסד של השתכרות או רווחים לפי סעיף 2(1) או (2);
- (4) קיצבה חבת-מס המשתלמת מאת המוסד לביטוח לאומי;

(תיקון מס' 168
תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 168
תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975)

(תיקון מס' 138
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 152)
תשס"ז-2006)

(תיקון מס' 152
תשס"ז-2006)

(תיקון מס' 25
תשל"ז-1977)

- (5) מענק שנתקבל עקב פרישה או עקב מוות;
- (6) סכום המתקבל עקב היוון קיצבה מהקיצבאות האמורות בפסקאות (1) עד (4);
- (7) סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלה יד; לענין זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו;
- "מדד" - מדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;
- "שיעור עליית המדד", בתקופה פלונית - ההפרש בין המדד שפורסם לאחרונה לפני סוף התקופה לבין המדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה, מחולק במדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה;
- "מילווה מועדפים" - מילווה, או פקדונות על פי תכניות חסכון שהריבית עליהם פטורה מהמס כולו או מקצתו על פי כל דין, זולת אם נאמר אחרת באותו דין וכן תעודת השתתפות בהן;
- "מס הכנסה" או "מס" - בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו;
- "מסי חוץ" - כהגדרתם בסעיף 199;
- "מדינה גומלת" - כמשמעותה בסעיף 196;
- "משלח-יד" - מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק;
- "נייר ערך" - כהגדרתו בסעיף 88;
- "נישום" - אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס;
- "מנהל" - המנהל שנתמנה לפי סעיף 229, לרבות סגן המנהל;
- "מעביד", "מעסיק" - מי שמעסיק אדם במסגרת יחסי עבודה;
- "עסק" - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה;
- "פלט" - כהגדרתו בחוק המחשבים, התשנ"ה-1995;
- "פנקסים קבילים" - פנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא פסל אותם, או סירב לקבלם או פסלם אולם ועדה כאמור בסעיף 146 או בית המשפט ביטלו את החלטתו, ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה כי אינם קבילים, ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו;
- "פסולי-דין" - קטיין, שוטה, חולה-רוח וכל שאינו כשר לפעולה משפטית;
- "פקיד שומה" - פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב בסמכות פלונית של פקיד שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד שומה, של סגן פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות;
- "פיקדון" - סכום שהופקד בתאגיד בנקאי, או במוסד בנקאי מחוץ לישראל המתנהל על פי הדין במדינה שבה הוא מתנהל;
- "קופת גמל", "קופת גמל לתגמולים", "קופת גמל לפיצויים", "קופת גמל לקיצבה", "קופת גמל לחיסכון", "קרן פנסיה", "קופת גמל מרכזית לקצבה", "קופת גמל להשקעה", "קרן השתלמות", "קרן ותיקה", "קופת ביטוח" ו"תכנית ביטוח" - כהגדרתן בחוק הפיקוח על קופות גמל;
- "קרקע", בשטח עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש העירוני, 1940;
- בשטח שאינו עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש החקלאי, 1942;
- "ריבית על איגרות חוב" - ריבית שגוף מואגד חייב לשלם לפי איגרת חוב או לפי שטר נאמנות על איגרת חוב, או מכוחם, בין בצורת משכנתה ובין בצורת מסמך או תעודה מסוג אחר שיש בהם הודאה בחבות;
- "רשות מקומית" - עירייה, מועצה מקומית או רשות אחרת כיוצא באלה, שנתכוננה לפי כל חוק בר-תוקף אותה שעה המורה על הקמתן של רשויות שלטון מקומיות, ולרבות אגודה שיתופית וכל גוף אחר הממלאים אותה שעה תפקידה של רשות מקומית;

- "שוק מוסדר" – מערכת שבאמצעותה מתנהל מסחר בניירות ערך, על פי כללים שנקבעו על ידי מי שרשאי לקבעם על פי דין במדינה שבה הוא מתנהל; (תיקון מס' 147 תשס"ה-2005)
- "שטח עירוני" – שטח שחייבים בו לשלם מס רכוש עירוני לפי פקודת מס הרכוש העירוני, 1940;
- "שנת מס" – תקופה של שנים עשר חדשים רצופים, שתחילתה ב-1 בינואר, ואם נקבעה תקופת שומה מיוחדת – תקופת השומה שנקבעה כאמור. (תיקון מס' 71 תשנ"ז-1986 (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 229 תשס"ו-2016)
- "תאגיד בנקאי" – כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;
- "תכנית חיסכון" – בתאגיד בנקאי, לרבות תכנית חיסכון שאושרה לפי חוק עידוד החיסכון וכן מרכיב החיסכון בפוליסה לביטוח חיים, או תכנית חיסכון שצורפה לפוליסה כאמור ושאושרה על ידי הממונה כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981.
- חלק ב': הטלת המס**
פרק ראשון: המקור
2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה: [מקורות הכנסה (1)5] (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002)
- (1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי; עסק ומשלח יד
- (2) (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו; עבודה (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 129 תשס"ב-2002)
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד; (תיקון מס' 129 תשס"ב-2002)
- (3) (בוטלה); (תיקון מס' 13 תשכ"ח-1968)
- (4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון; דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975 ג'מלאות)
- (5) קיצבה, מלוג או אנונה; אחוזות בית וקרקע
- (6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזות-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי: בנה אדם אחוזות-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזות-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור; אחוזות אחרים
- (7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזות-בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי; נכסים אחרים
- (8) השתכרות או ריווח שמקורם בחקלאות, בעבודת אדמה, בייעור או בגידולי קרקע, לרבות שוויה של תוצרת המתקבלת בשל השימוש בהון, בנכס, בזרעים או בחיות-בית לצרכי מקורות ההכנסה האמורים בפסקה זו, ולרבות חלק ברווחים המתקבלים מן השימוש כאמור; חקלאות
- (9) תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר; פטנט וזכות-יוצרים
- (10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר. מקורות אחרים

2.א. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.

השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפרסים (תיקון מס' 134 תשס"ג-2003)

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:

- (1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;
- (2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;
- (3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

3. (א) סכום שהגיע לידי אדם על פי ביטוח מפני הפסד רווחים או על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, יבוא בחשבון לקביעת רווחיו או הכנסתו; לענין זה, "ביטוח מפני אבדן כושר עבודה" – ביטוח מפני פגיעה בכושר עבודה, אבדן השתכרות או הפסד רווחים, הנובעים ממחלה, מנכות או מתאונה, והכל בין אם הכספים על פי הביטוח שולמו בסכום חד-פעמי ובין אם שולמו בתשלומים תקופתיים, בין אם שולמו בידי קופת גמל ובין אם שולמו בידי אחר.

הכנסות אחרות [25] (תיקון מס' 6 תשכ"ה-1965 (תיקון מס' 13 תשכ"ח-1968 (תיקון מס' 138 תשס"ט-2004

(ב) (1) אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה;

(תיקון מס' 21 תשל"ה-1975

(2) אדם שניתנה לו הלוואה אשר אילו היה ניתן במקומה מענק היה המענק בגדר הכנסה, ונותן ההלוואה נתן לו מענק לפני שההלוואה נפרעה או תוך שנה מיום שנפרעה, יראו את המענק עד לסכום ההלוואה כחלק מההכנסה של מקבלו בשנת המס שבה ניתן; לענין זה יראו מחילת הלוואה כמתן מענק;

(תיקון מס' 21 תשל"ה-1975

(3) (א) אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלה יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%;

(תיקון מס' 21 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 48 תשמ"א-1981

(ב) לפי בקשתו של אדם שהיתה לו הכנסה כאמור בפסקת משנה (א), יראו לענין סעיף 28(ב) כהכנסה מעסק;

(ג) מס על פי פסקת משנה (א), יראוהו לענין סעיף 92(א) כמס על ריווח הון;

(4) הוראות פסקאות (2) ו-(3) לא יחולו על מענק או על הלוואה שנמחלה או שומטה, שנתנו המדינה, קרן קיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית או חברה להתישבות חקלאית ועירונית "רסקו" בע"מ, לאגודה שיתופית שרשם האגודות השיתופיות סיווג אותה כאגודה שיתופית חקלאית או לחבר באגודה כאמור, אולם אם היה לאגודה או לחבר הפסד כאמור בסעיף 28 יוקטן סכום הפסד בסכום המענק או ההלוואה שנמחלה או שומטה;

(תיקון מס' 21 תשל"ה-1975

(5) לענין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו.

(תיקון מס' 21 תשל"ה-1975

(ג) (1) אדם שקיבל סכומים מפדיון של מניות הניתנות לפדיון שהוצאו על ידי חברה ללא תשלום, וכן אדם שקיבל מפדיון של מניות הניתנות לפדיון סכומים העולים על הסכום ששולם בעדם לחברה (בסעיף זה – סכום ההכנסה) למעט פדיון מניות באגודה שיתופית במקרה של פרישת חבר באגודה כאמור, מותו או פירוק האגודה ולמעט סכומים מפדיון של מניות שהוקצו לעובד או למספק שירותים כמשמעותם בסעיף 3(ט), יהיה חייב במס בשיעור של 35% על חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע, גם אם הוא פטור ממס או ששיעור המס שהוא חייב בו נמוך מ-35%, ועל יתרת סכום ההכנסה – בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), ואם הוא יחיד – בשיעור של 25%, ואולם

(תיקון מס' 1 תשכ"ב-1962 (תיקון מס' 3 תשכ"ג-1963 (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147 תשס"ה-2005 (תיקון מס' 187 תשע"ב-2011 (תיקון מס' 197 תשע"ג-2013

אם היה יחיד בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 – בשיעור של 30%, גם אם הוא פטור ממס או ששיעור המס שהוא חייב בו נמוך מהשיעור האמור; לענין סעיף זה – “חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע” – חלק מסכום ההכנסה שיחסו לכלל סכום ההכנסה הוא כיוחס שבין התקופה שמיום ההנפקה של המניה ועד למועד הקובע לבין התקופה שמיום ההנפקה של המניה ועד ליום הפדיון שלה; “יתרת סכום ההכנסה” – הסכום המתקבל מהפחתת חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע, מסכום ההכנסה; “המועד הקובע” – כהגדרתו בסעיף 88;

ת”ט תשס”ג-2002

(2) החברה המשלמת תנכה את המס בעת תשלום הסכומים כאמור בפסקה (1) ותשלמו לפקיד השומה תוך שבוע ימים מיום התשלום בצירוף דין-וחשבון; (3) הסכומים כאמור בפסקה (1) ששולמו על ידי החברה לא יינתנו כניכוי לפי הסעיפים 127, 71 ו-128; (4) החיוב על פי פסקאות (1) ו-(2) לא יחול על סכומים שקיבל תושב חוץ כתוספת לסכומים ששילם לחברה בעד המניות עקב שינוי בשער החליפין הרשמי. (5) (בוטל).

(תיקון מס' 21)
תשל”ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשנ”ב-1982
(תיקון מס' 54)
תשנ”ב-1982
ת”ט תשנ”ג-1982

(1ג) סכומים שקיבל מי שחייב בתשלום היטל רווחי נפט או היטל רווחי יתר לפי חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע”א-2011, המוחזרים לו בשל תשלום היטל ביתר, יראו אותם כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של מי שקיבל אותם, בעת שקיבל אותם.

(תיקון מס' 184)
תשע”א-2011
(תיקון מס' 208)
תשע”ו-2015

(ד) (1) סכומים ששולמו למעביד מאת קופת גמל כמשמעותה בסעיף 47, לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, ושמקורם בתשלומי המעביד לאותה קופה, יובאו בחשבון בקביעת הכנסתו; לענין זה, “סכומים ששולמו למעביד” - לרבות סכומים שהמעביד נהג בהם כאילו נתקבלו מהקופה והופקדו בה מחדש, ותבע ניכויים לפי סעיף 17(5);

(תיקון מס' 21)
תשל”ה-1975
(תיקון מס' 82)
תש”ן-1990

(2) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין מתן פטור ממס בשל סכומים שהועברו מקופת גמל לקופת גמל אחרת, או בשל סכומים ששונה ייעודם באותה קופה.

(תיקון מס' 82)
תש”ן-1990

(ה) סכומים ששילם מעביד לקרנות השתלמות בשביל עובדו בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי כמשמעותו בחוק הסכמים קיבוציים, תשי”ז-1957, (להלן - הסכם קיבוצי), ולגבי עובד שאין הסכם קיבוצי החל עליו - בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי החל על עובד שמקצועו, הוותק שלו ותנאי העבודה שלו דומים, אך לא יותר מ-8.4% מהמשכורת הקובעת לגבי עובד הוראה ולא יותר מ-7.5% מהמשכורת הקובעת לגבי כל עובד אחר, יראום כהכנסת עבודה של העובד בעת שקיבל אותם; ואילו סכומים ששילם מעביד מעל לגבולות כאמור יראום כהכנסת עבודה של העובד בעת ששולמו לקרן. לענין זה –

(תיקון מס' 22)
תשל”ה-1975
(תיקון מס' 59)
תשנ”ד-1984

“משכורת קובעת” - הכנסת עבודה - למעט תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, שכר שעות נוספות ותשלומים בשל מאמץ מיוחד או אירוע מסויים - אך לא יותר מכפל הסכום המהווה תקרה לענין תשלום תוספת היוקר כפי שהוא נקבע מעת לעת בהסכם בין לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים לבין ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל;

(תיקון מס' 59)
תשנ”ד-1984

“עובד הוראה” - חבר באחת מקרנות השתלמות אלה:

(תיקון מס' 59)
תשנ”ד-1984

(א) קרן השתלמות למורים וגננות בע”מ;

(ב) קרן השתלמות למורים על יסודיים, מורי סמינרים ומפקחים בע”מ;

(ג) קרן השתלמות למורים על יסודיים בע”מ;

“קרן השתלמות” – (בוטלה).

(תיקון מס' 148)
תשס”ה-2005
(תיקון מס' 138)
תשס”ד-2004
(תיקון מס' 108)
תשנ”ו-1995
(תיקון מס' 132)
תשס”ב-2002

(1ה) (בוטל).

(2ה) סכומים שקיבל יחיד מקרן השתלמות לעצמאים כהגדרתה בסעיף 17(א5), לרבות

ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים ולמעט סכומים שהפקיד, שלא הותרו בניכוי לפי סעיף 17(א5), יראו אותם כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של היחיד בעת שקיבל אותם, ואולם סכומי ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שקיבל מקרן ההשתלמות במועדים הקבועים בסעיף 9(16ב), יראו אותם כהכנסה מריבית כאמור בסעיף 2(4).

(ה)3(1) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופות גמל לקצבה, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך מביניהם, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שבו שולמו לקופות הגמל; סכומים ששולמו כאמור, לקופות הגמל, אשר אינם עולים על שיעור ההפקדה כשהוא מוכפל כאמור, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שקיבל אותם;

(תיקון מס' 130)
תש"ס-2000
(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

(2) בסעיף קטן זה –

“הכללים” – (נמחקה);

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004

“השכר הממוצע במשק” – השכר הממוצע כפי שהוא מחושב לצורך גמלאות ודמי ביטוח לפי סעיף 2(ב) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995, כפי שמפרסם המוסד לביטוח לאומי;

“סכומים לפיצויים” – (נמחקה);

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004

“השיעור להפקדה” – השיעור הקבוע לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, להפקדה על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, או השיעור ממשכורתו של העובד שאותו הפקיד המעביד בקופת הגמל, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, לפי הנמוך מביניהם;

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

“מרכיב תגמולי מעביד” – כמשמעותו בכללים;

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

“משכורת” – כמשמעותה לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, שבשלה שילם המעביד לקופת גמל;

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

“סכום התקרה” – סכום השווה לשתי פעמים וחצי השכר הממוצע במשק בחודש;

(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009
(תיקון מס' 209)
תשע"ו-2015

“תקרת הכנסה מזכה” – הסכום הנקוב בפסקה (1) שבהגדרה “הכנסה מזכה” שבסעיף 47, לפי הענין.

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004

(ה)4(1) ריבית ורווחים אחרים, שקיבל יחיד מקרן השתלמות, במועדים הקבועים בסעיף 9(א16) או 16(ב), לפי הענין, יראו אותם כהכנסה מריבית; ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו על תשלומים ששולמו לקרן ההשתלמות, יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009

(2) (נמחקה);

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 225)
תשע"ו-2016

(3) ריבית ורווחים אחרים שמשך יחיד מקופת גמל לקצבה שאינה קרן פנסיה או קופת גמל מרכזית לקצבה והנובעים מכספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)2(א) או 2(ב) לחוק הפיקוח על קופות גמל או שמשך יחיד מקופת גמל להשקעה, יראו אותם כהכנסה מריבית, ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו על הכספים כאמור יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה; משך יחיד חלק מהכספים כאמור, יראו אותם כאילו נמשכו על חשבון קרן, ריבית והפרשי הצמדה, באופן יחסי.

(ה)5(5) רווחים שקיבל יחיד מתכנית חיסכון בפוליסת ביטוח חיים, יראו אותם כהכנסה מריבית, ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו על תשלומים ששולמו לתכנית החיסכון, יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה.

(תיקון מס' 132)
(תיקון מס' 2002-ג)
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ה)6(6) הכנסה מהפרשי הצמדה חלקיים, יראו אותה כהכנסה מריבית; בסעיף קטן זה, “הפרשי הצמדה חלקיים” – כהגדרתם בסעיף 9(13)(1), ואולם לענין זה יראו כמדד את מדד המחירים לצרכן, שער המטבע, לרבות הפרשי שער, או כל מדד אחר.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

- (7ה) (1) סכומים שהועברו לחשבון חדש בקופת גמל לקצבה על שם בן זוג לשעבר של עמית בקופה, לפי הוראות סעיף 6(א) או (ה)1(א) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, יראו אותם כהכנסה שהתקבלה בידי העמית;
- (2) סכומים ממרכיב פיצויים בקופת גמל לקצבה של עמית שהועברו לקופת גמל לקצבה שאינה קרן פנסיה או קופת גמל מרכזית לקצבה על שם בן זוג לשעבר של העמית, לפי הוראות סעיף 6(ה)1(ב) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, או שנמשכו מקופת הגמל לקצבה של העמית בידי בן זוג לשעבר, לפי הוראות סעיף 6(ה)1(ג) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, יראו אותם כהכנסה שהתקבלה בידי העמית;
- (3) לעניין סעיף קטן זה, "עמית" ו"בן זוג לשעבר" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני.
- (1) אדם שבשנת מס פלונית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חויבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולענין זה, "הפסקת התעסקות" – לרבות שינוי התעסקות או פטירה; אולם סכומים כאמור שנכללו בעזבונו של אותו אדם, יופחתו לענין מס עזבונו על פי חוק מס עזבונו, תש"ט-1949, בסכום המס המגיע עליהם לפי סעיף 125א.
- (2) חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2), או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו היתה פטורה ממס, או שנקבע לגביו בחיקוק שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה, יהיה חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם:
- (1) סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על פי סעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי;
- (2) סכומים שהוציא ושאינם מותרים בניכוי לפי סעיף 32(11);
- (3) סכומים ששילם לקופת גמל לפיצויים והעולים על הסכומים שהיו מותרים לו בניכוי אילולא היה פטור ממס.
- (ח) קיבל אדם סכומים כריבית על איגרות-חוב - ולגבי איגרת חוב בשל מילווה מועדף, ריבית - לרבות הפרשי הצמדה - בשל תקופה שהאיגרת היתה בבעלותו של אחר (להלן - ריבית צבורה) יחולו הוראות אלה:
- (1) אם הריבית הצבורה איננה מהווה אצל מקבלה הכנסה לפי סעיף 2(1) - יראו את הריבית הצבורה כהכנסה שאין לגביה זכות לפטור, למעט פטור שניתן על הריבית עצמה, לזיכוי, לניכוי או לקיזוז כל שהם; הוראה זו לא תחול על אותו חלק מריבית צבורה שמקבלת קופת גמל פלונית, אשר נצבר בדיהן של קופות גמל אחרות, כל עוד יש רציפות במכירה מקופת גמל אחת לשניה; לענין זה, "קופת גמל" - קופת גמל פטורה ממס לפי סעיף 9(2);
- (2) אם הריבית הצבורה מהווה אצל מקבלה הכנסה לפי סעיף 2(1), ובאיגרת חוב צמודה - אם נתקיימו שתי אלה:
- (א) הריבית נצברה לגבי תקופה העולה על שנה;
- (ב) איגרת-החוב נרכשה בתוך שנה וחצי לפני פדיונה או לפני המועד לתשלום הריבית -
- ובאיגרת חוב בלתי צמודה - אם נתקיימו שתי אלה:
- (א) הריבית נצברה לגבי תקופה העולה על שלושה חדשים;
- (ב) איגרת החוב נרכשה בתוך שלוש שנים לפני פדיונה או לפני המועד לתשלום הריבית.
- לא יובא בחשבון, לענין חישוב הריווח או ההפסד של מקבל הריבית ממכירת האיגרת או מפדיונה, אותו חלק מהסכום שהוציא לרכישת האיגרת השווה לריבית הצבורה בניכוי המס החל עליה. האמור בסעיף קטן זה לגבי ריבית, יחול, בשינויים המחוייבים לפי הענין, גם על דמי נכיון

כהגדרתם בסעיף 9(13)ב) שאינם פטורים ממס לפי הסעיף האמור.

(1ח) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הוראות סעיף קטן (ח) לא יחולו על סוגי השקעות או על סוגי נישומים, והכל בתנאים ובתיאומים שיקבע.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ט) (1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש –

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;

(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף 2(1) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;

(ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי סעיף 2(4); לענין זה –

(תיקון מס' 66)
תשמ"ה-1985
(תיקון מס' 67)
תשמ"ה-1985

”קרוב” - כהגדרתו בסעיף 76(ד)1);

”בעל שליטה” - מי שמחזיק או זכאי לרכוש, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו, אחד מאלה:

(1) 5% לפחות מהון המניות שהוצא;

(2) 5% לפחות מכוח ההצבעה בחברה;

(3) זכות לקבל 5% לפחות מרווחי החברה או מנכסיה בעת פירוק;

(4) זכות למנות מנהל.

לענין סעיף קטן זה –

”הלוואה” – לרבות כל חוב, למעט אחד מאלה:

(תיקון מס' 67)
תשמ"ה-1985
(תיקון מס' 185)
תשנ"א-2011

(1) עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85א;

(2) הלוואה שניתנה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיתה נכס קבוע בידי המלווה לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיתה נכס קבוע בידי המלווה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;

”ריבית” - לרבות הפרשי הצמדה.

(2) לפי בקשת הנישום יחושב המס על הפרש במימוש זכות כאמור כאילו היה הכנסה שנתקבלה בחלקים שנתיים שווים שמספרם כמספר השנים שמיום מתן הזכות ועד למימושה אך לא יותר משש שנים המסתיימות בשנת המימוש;

(3) שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב ההפרש האמור בפסקאות (1) ו-(2) וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה;

(תיקון מס' 66)
תשמ"ה-1985

(4) (נמחקה);

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 185)
תשנ"א-2011

(5) הוראות פסקה (1)(ג) לא יחולו על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם שאינו חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64.

(*) (1) אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4)

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 185)
תשנ"א-2011

בידי נותן ההלוואה, ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה; לעניין פסקה זו –
"ריבית" – לרבות הפרשי הצמדה;
"הלוואה" – לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:

- (1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;
(2) (נמחקה); (תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (3) (נמחקה); (תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (4) הלוואה שסעיף קטן (ט) חל עליה;
(5) (נמחקה); (תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (6) (נמחקה); (תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (7) (נמחקה); (תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (8) הלוואה שנתן מוסד ציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה לשם מטרתו הציבורית;
- (9) הלוואה שהיא עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85א;
- (10) הלוואה שאינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי, שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם שבשליטתו כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק;
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (11) שטרי הון ואיגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם אחר, בתנאים הקבועים בפסקה (5) שבהגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;
- (12) הלוואה שנתן אדם עד יום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007) שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בקביעתה;
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- "יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- "שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-5% או יותר, באחד או יותר מאמצעי השליטה, ביום אחד לפחות בשנת המס, ולעניין פסקה (10) להגדרה "הלוואה" – החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס;
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- "אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד);
(תיקון מס' 185 תשע"א-2011)
- (2) שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב הפרש הריבית וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה.

3א. (א) לענין סעיף זה –

הכנסה מאזור
(תיקון מס' 32 תשל"ח-1978)

"אזרח ישראלי" – כל אחד מאלה:

(תיקון מס' 81 תש"ן-1990)

- (1) אזרח ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, תשי"ב-1952 ;
- (2) תושב ישראל ;
- (3) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, תשי"א-1950, והוא תושב אזור ;
- (4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו ; לענין זה, "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9) ;
- "אזור" - כל אחד מאלה: יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר תשנ"ד (4 במאי 1994) ;
- "תושב אזור" - כהגדרת "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1, אלא שבכל מקום שנאמר שם "בישראל" קרי "באזור" ;
- "רווחים" - כמשמעותם לענין מס על פי חוק המס החל באזור ;
- "הכנסה שהופקה באזור" - (נמחקה).
- (ב) הכנסתו של אזרח ישראלי שהופקה או שנצמחה באזור, יראו אותה כהכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.
- (1ב) הכנסתו של אזרח ישראלי תושב האזור שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל ומחוץ לאזור, יראו אותה כאילו היתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל.
- (ג) (1) אזרח ישראלי הנמנה עם חבר-בני-אדם תושב האזור - יראו חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזרח בזכויות לרווחי החבר, כהכנסתו.
- (2) לענין האמור בפסקה (1), הופקה הכנסתו של חבר בני אדם בישראל או באזור - יראו את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו הופקה בישראל ; הופקה הכנסתו של החבר מחוץ לישראל ומחוץ לאזור, יראו את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו היתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה מחוץ לישראל ;
- (3) דיבידנד שקיבל אזרח ישראלי מתוך רווחים ששילם עליהם מס לפי סעיף קטן זה - פטור ממס.
- (ד) (בוטל).
- (ה) אזרח ישראלי ששילם על הכנסה כאמור בסעיף קטן (ב) או בסעיף קטן (1ב) מס לשלטונות האזור, יזוכה מהמס הישראלי בסכום המס ששילם באזור ; לגבי הכנסה כאמור בסעיף קטן (ג) יזוכה אזרח ישראלי בחלק מסכום המס ששילם החבר על רווחיו, ביחס חלקו בזכויות לרווחי החבר. מס ששולם כאמור בסעיף זה לא ייחשב כמסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199.
- (1) בכפוף להוראות סעיף זה, יחולו על אזרח ישראלי שהוא תושב אזור או פועל באזור, הוראות פקודה זו כאילו היה תושב ישראל, בשינויים המחוייבים לפי הענין.
- (2) בלי לגרוע מהוראות סעיף זה, תושב ישראל, או אזרח ישראלי שהוא תושב האזור, שיש לו הכנסה שהופקה או שנצמחה באזור, והוא זכאי למענק לעידוד השקעות הון בשל המפעל שממנו הופקה או נצמחה אותה הכנסה, לפי ההסדר המינהלי החל באזור, זכאי, בשל אותה הכנסה, להטבות המס הניתנות בישראל לפי חוקי עידוד השקעות הון, בתנאים ובהיקף הקבועים באותם חוקים ובשינויים המחוייבים ; לענין זה -
- "ההסדר המינהלי החל באזור" - הסדר מינהלי שנקבע בהחלטת ממשלה, הקובע זכאות למענקים לעידוד השקעות הון באזור, והמקביל בפרטיו להסדר לפי חוקי עידוד השקעות הון הקובע זכאות למענקים כאמור בישראל ;
- "חוקי עידוד השקעות הון" - חוק לעידוד השקעות הון, חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980, והתקנות לפיהם.

פרק שני: המקום

4. אדם העוסק בישראל במפעל חקלאי או תעשייתי או בכל מפעל יצרני אחר, יחולו עליו הוראות אלה :

(1) מכר האדם מוצר של מפעלו בסיטונות בחוץ לארץ, או לשם מסירה בחוץ-לארץ,

בין שהחווה נערך בישראל ובין בחוץ-לארץ, יראו את כל הרווחים שמקורם במכר כהכנסתו שנצמחה או שהופקה בישראל, אלא שאם יוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הריווח עלה מחמת מעשה שנעשה באותו מוצר בחוץ לארץ - למעט טיפול, סיווג, פיתום, מיון, אריזה או הסבה - לא יראו עליית ריווח זו כהכנסה שנצמחה או שהופקה בישראל;

(2) אם בדרך אחרת הסב האדם בחוץ לארץ מוצר של מפעלו, או השתמש בו או עסק בו, יראו כריווח שמקורו בפעולה האמורה וכהכנסתו שנצמחה או שהופקה בישראל, את הריווח שהיה יכול להשיג אילו מכר את המוצר בסיטונות לחוץ לארץ במיטב התנאים.

4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –

- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת הכנסה;
- (2) לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
- (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
- (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
- (5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;
- (6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;
- (7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;
- (8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;
- (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב הכנסה;
- (10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;
- (11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א – מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

מקום הפקת ההכנסה
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
ת"ט תשס"ג-2002
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(ב) (1) על אף האמור בפסקאות (4) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת הכנסה, לפי הפסקאות האמורות, בישראל, אם המעביד הוא אחד הגופים המפורטים בפסקה (א) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1, ובתנאי שיחסי העבודה עם מעביד כאמור החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.

(2) על אף האמור בפסקאות (5), (7) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת הכנסה לפי אלה:

- (א) בישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב חוץ - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב החוץ בישראל;
- (ב) מחוץ לישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע -
 - (1) לגבי הכנסה שהופקה ביותר ממקום אחד ולא נקבעה לגביה הוראה אחרת - כללים לייחוס הפקת הכנסה למקומות שונים;
 - (2) את מקום הפקת הכנסה במקרים מסוימים שלגביהם לא נקבעו הוראות אחרות.

5. (נמחקה):

הוראות מיוחדות
לעניין חכירת כלי
שיט או כלי טיס
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 198)
תשע"ז-2013

¹ הסעיף יחול על השתכרות או רווח שהופקו או שנצמחו ביום 1.7.2003 או לאחרייו.

(1) (נמחקה);	(תיקון מס' 132)
(2) (נמחקה);	תשס"ב-2002
(3) (נמחקה);	(תיקון מס' 132)
(4) (א) (נמחקה);	תשס"ב-2002
(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס, כולו או מקצתו ובתנאים שיקבע, דמי שכירות ששולמו לחכירת כלי טיס או כלי שיט הפועלים בקווים בין-לאומיים וכן ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות לרכישתם; פטור זה יכול שיהא כללי או לסוגים של חכירות או של הלוואות.	(תיקון מס' 21) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 132) תשס"ג-2002
(5) (נמחקה).	(תיקון מס' 198) תשע"ד-2013
פרק שלישי: תקופת השומה	
6. המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה.	שנת מס [6]
7. (א) על אף האמור בסעיף 6, רשאי המנהל לקבוע, לבקשתם של הנישומים המפורטים להלן, שהמס לגבי כל שנת מס יוטל על הכנסתם בתקופה של שנים עשר חדשים רצופים שתחילתה במועד אחר מ-1 בינואר (להלן - תקופת שומה מיוחדת):	תקופת שומה מיוחדת (תיקון מס' 71) תשמ"ז-1986 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004
(1) קרן להשקעות משותפות בנאמנות כמשמעותה בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961;	
(2) חברה ממשלתית כמשמעותה בחוק החברות הממשלתיות, תשל"ה-1975;	
(3) חברה שמניות שלה רשומות למסחר בבורסה שהוכרה לענין חוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961;	
(4) חברה ש-51% לפחות מהון מניותיה ומכוח ההצבעה בה מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי חברה תושבת חוץ שמניות שלה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, או חברה שהזכות לקבל 51% לפחות מרווחיה היא בידי חברה תושבת חוץ כאמור;	(תיקון מס' 203) תשע"ד-2014
(5) מוסד להשכלה גבוהה אשר דוחותיו הכספיים המוגשים למועצה להשכלה גבוהה, מתייחסים לתקופת דיווח בת שנים עשר חודשים המתחילה ב-1 באוקטובר; לעניין זה, "מוסד להשכלה גבוהה" – כהגדרתו בסעיף 9(29).	(תיקון מס' 177) תש"ע-2010
(ב) בנוסף לאמור בסעיף קטן (א) רשאי המנהל לקבוע תקופת שומה מיוחדת גם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים, בין במישרין ובין בעקיפין, עם חברה או מוסד להשכלה גבוהה שנקבעה להם תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (א)(2) עד (5), ובלבד שיקבע כאמור רק אם הסכים לכך הנישום.	(תיקון מס' 177) תש"ע-2010
(ג) קבע המנהל לנישום תקופת שומה מיוחדת לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), יוטל המס לכל תקופה כאמור בכפוף לכל תיאום שהמנהל יראהו צודק וסביר.	
(ד) המנהל רשאי להתנות קביעת תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף זה בתנאים, ורשאי הוא שלא לקבוע תקופת שומה מיוחדת לחברה או למוסד להשכלה גבוהה כאמור בסעיף קטן (א)(2) עד (5) אם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים עמם, בין במישרין ובין בעקיפין, לא נקבעה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (ב).	(תיקון מס' 177) תש"ע-2010
(ה) קבע המנהל תקופת שומה מיוחדת, רשאי הוא לבטל קביעתו, בין לבקשתו של הנישום ובין שלא לבקשתו, והכל אם ראה טעמים סבירים לעשות כן, ורשאי הוא לקבוע לענין הביטול כל תיאום שייראה לו צודק וסביר; ביטול כאמור שנעשה שלא לבקשת הנישום, ייכנס לתקפו בתום תקופת השומה המיוחדת שבה נעשה הביטול.	
8. (א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף 2(6) שהיא דמי השתתפות בהוצאות בנין, או תשלום בדומה לכך, יחולקו בתור הכנסה לכל תקופת חוזה השכירות או לכל תקופה אחרת שיקבענה המנהל.	חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת [15](1) ס"פ (5) (6) (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004
(ב) הכנסה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או ממכירת זכות-יוצרים על ידי היוצרים, רשאי המנהל להתיר חלוקתה לתקופה שיקבע המנהל; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי	(תיקון מס' 25) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

סעיף 2(9).

(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לענין זה, "קצבה" - קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (א3) להגדרה "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1;

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

(2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד - בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר משנות עבודתו;

(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ד) התיר המנהל לפי סעיף זה או לפי סעיף 9(אד) חלוקתה של הכנסה ומת הנישום, או שהוחל בפירוקה של החברה הנישומה, לפני תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום בשנת המס שבה מת, או להכנסת החברה בשנת המס שבה הוחל בפירוקה, כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס; אולם לפי בקשתם של יורשי הנישום, מנהל עזבונו או המוציא לפועל של צוואתו, תחולק כל ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים שנסתיימה בשנת המס שבה מת הנישום, או, לפי בקשתם של יורשי הנישום, תיחשב כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים אלה, לפי שיעור חלקיהם בעזבונו הנישום, לאחר שנתנו ערובה להנחת דעתו של המנהל לתשלום המס שיגיע מהם לפי חישוב זה. ובלבד שאם שילם כדין מקדמה על פי סעיף קטן (ג)(3) או סעיף 9(אד) או אם נוכח מס במקור לפי סעיף 164 - יראו את סכום המקדמה ששולם או סכום המס שנוכה, כאמור, המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע.

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

8א. (א) בסעיף זה -

"עבודה ממושכת" - עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;

חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה (תיקון מס' 54)
תשנ"ב-1982

"הכנסות מעבודה ממושכת" - הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.

(ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות;

(2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז הפסד, או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;

(תיקון מס' 67)
תשמ"ה-1985

(3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או הפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.

(תיקון מס' 67)
תשמ"ה-1985

(ג) (1) בסעיף קטן זה -

"בנין" - בנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה;

"בנין ראוי לשימוש" - בנין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל או בנין שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בניה על פי חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן - חוק התכנון);

"הכנסות מבנין" - הכנסות ממכירת הבנין שהן הכנסות לפי סעיף 2(1).

(2) נישום שיש לו הכנסות מבנין יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש, ידווח הנישום על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין עד לאותה שנת מס ובאותה שנת מס, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שהיו לו מהבנין באותה שנת מס;

(ב) לענין קביעת הכנסתו החייבת של נישום ממכירת חלק מבנין ראוי לשימוש, יובא בחשבון חלק מעלות הבנין כולו כיחס חלקו של השטח שנמכר באותה שנת מס לשטח הבנין כולו, כפי שהוא מפורט בהיתר הבניה שניתן לגביו על פי חוק התכנון, ובלבד ששטחי חניה שנמכרו לא ייכללו לענין זה בשטח שנמכר;

(ג) הפסד מבנין לא יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש.

8ב. הכנסה לפי סעיף 2(6) או (7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל גם אם היא הכנסה מראש, וההוצאות שהוצאו בשנות מס שלאחריה בייצורה של הכנסה לפי ההוראות האמורות יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ובלבד שאם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתקנת בהתאם לכך, ואולם לא תחול בשל כך חובת תשלום ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א.

דין של הכנסות לפי סעיף 2(6) או (7) (תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982

8ג. הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים.

מועד החיוב של הכנסה מהפרשי שער (תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982

חלק ג': חישוב ההכנסה לענין מס

פרק ראשון: פטור

סימן א': פטור על פי הדין

9. פטורים ממס: [8] הכנסות פטורות

(1) תשלומים, שירותים וטובות הנאה המשתלמים או הניתנים מאוצר המדינה לנשיא או לנשיא לשעבר או לשאיירי בקשר למילוי תפקידו כנשיא, למעט משכורת וקיצבה;

הנשיא (תיקון מס' 76) תשמ"ח-1988

(2) (א) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק וכן הכנסתה של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית; אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית, על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור.

רשות מקומית, קופת גמל ומוסד ציבורי (תיקון מס' 21) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 37) תש"ס-1980 (תיקון מס' 133) תשס"ג-2002

(1א) על אף האמור בפסקת משנה (א), הכנסתה של רשות מקומית מדיבידנד בתקופת ההטבה ומריבית בתקופת ההטבה - פטורה ממס; לענין זה -

(תיקון מס' 196) תשנ"ג-2012

"תקופת ההטבה" - שנות המס 2011 עד 2015;

"דיבידנד בתקופת ההטבה" - דיבידנד מרווחי תאגיד מים וביוב המחולק בתקופת ההטבה לרשות מקומית המחזיקה באמצעי שליטה באותו תאגיד;

"ריבית בתקופת ההטבה" - ריבית שנצברה בתקופת ההטבה, ומשולמת בתקופת ההטבה על ידי תאגיד מים וביוב לרשות מקומית שמחזיקה באמצעי שליטה באותו תאגיד, בשל הלוואה שנתנה אותה רשות מקומית לאותו תאגיד מים וביוב;

"תאגיד מים וביוב" – חברה שהוקמה לפי חוק תאגידי מים וביוב, התשס"א-2001, שרשות מקומית, אחת או יותר, מחזיקה בכל אמצעי השליטה בה.

(ב) בפסקה זו –

"קופת גמל" – למעט קופת ביטוח;

"הכנסה", לענין קופת גמל לגיל פרישה – לרבות שבח ממכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

"מס", לענין קופת גמל לגיל פרישה – לרבות מס לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין;

"קופת גמל לגיל פרישה" – קופת גמל לקיצבה, קופת גמל לתגמולים או קופת גמל לפיצויים;

"מוסד ציבורי" – חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה, "קרוב" – כמשמעותו בסעיף 76(ד);

"מטרה ציבורית" – מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית²;

"אמצעי שליטה", בחבר בני אדם – כל אחד מאלה:

(1) זכות למנות מנהל;

(2) זכות להצבעה;

(3) זכות לרווחים;

(4) זכות ליתרת נכסים בעת פירוקו של החבר לאחר סילוק חובותיו;

"שליטה" – היכולת, בין לבד ובין ביחד עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין; בלי לגרוע מכלליות האמור, יראו יכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בחבר בני אדם, כשליטה בו, למעט יכולת למנוע החלטות עסקיות מהותיות; לענין זה, "החלטות עסקיות מהותיות" – החלטות שענינן הנפקה של אמצעי שליטה בחבר בני אדם או מכירה או חיסול של רוב עסקי אותו חבר בני אדם או שינוי מהותי בהם; בלי לגרוע מכלליות האמור יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור ברשות מקומית, במפעל הפיס, בקופת גמל או במוסד ציבורי, בהתקיים אחד מאלה:

(1) בידי רשות מקומית, מפעל הפיס או מוסד ציבורי – הכוח למנות, במישרין או בעקיפין, מנהל באותו חבר, או הזכות, במישרין או בעקיפין, ל-25% לפחות מכוח ההצבעה בו או מיתרת נכסיו בעת פירוקו לאחר סילוק חובותיו או למרבית רווחיו;

(2) (נמחקה);

(3) בידי כמה גופים מגופים אלה: רשות מקומית, מפעל הפיס, מוסד ציבורי או קופת גמל – החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם;

(4) על אף האמור בפסקה (3), לענין הכנסתה של קופת גמל מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלו מאת קרן טכנולוגיה עילית, החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה בקרן בידי כמה קופות גמל, בשיעור שאינו עולה על 75% מאמצעי השליטה בקרן – לא תהווה שליטה; לענין זה, "קרן טכנולוגיה עילית" – כהגדרתה בחוק השקעות משותפות, ובלבד שהיא קרן נאמנות פטורה כהגדרתה בסעיף 88;

² ר' י"פ תשנ"ט מס' 4760 מיום 1.6.1999 עמ' 3451; "פ"תשס"ה מס' 5403 מיום 8.6.2005 עמ' 2902.

”החזקה מהותית”,

(1) בידי קופת גמל אחת – החזקה או זכות להחזקה, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 20% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם;

(תיקון מס' 133)
תשס"ג-2002
(תיקון מס' 166)
תשס"ח-2008

(2) בידי כמה קופות גמל, המנוהלות או המוחזקות, במישרין או בעקיפין, בידי אדם אחד – החזקה או זכות להחזקה, במישרין או בעקיפין, יחד או לחוד בשיעור העולה על 20% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, ואם היו מנוהלות או מוחזקות כאמור בידי בנק – בשיעור העולה על 10%; לענין זה יראו כמה קופות גמל כמנוהלות בידי אדם אחד גם אם השקעותיהן מנוהלות, במישרין או בעקיפין, על ידיו ויראו כמה קופות גמל, כמוחזקות בידי אדם אחד אם בידי היכולת לכוון את פעילותן של קופות הגמל; בלי לגרוע מהוראות פסקה זו יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור גם אם לאותו אדם, במישרין או בעקיפין, 50% לפחות באחד או יותר מאמצעי השליטה בכל אחת מקופות הגמל;

”בנק” – כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ”א-1981, ויראו כמה בנקים כבנק אחד אם לאחד היכולת לכוון את פעילותו של האחר, במישרין או בעקיפין, או אם לאדם אחד היכולת לכוון את פעילותם כאמור, הכל אם לא התקיימו בהם מערכות נפרדות לניהול קופות גמל, כפי שנקבע לפי סעיף 26 לחוק הפיקוח על קופות גמל;

(תיקון מס' 133)
תשס”ג-2002
(תיקון מס' 148)
תשס”ה-2005

(ג) (1) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות לחישוב שיעור השליטה בעקיפין והחזקה המהותית בעקיפין של קופות גמל בחבר בני אדם;

(תיקון מס' 133)
תשס”ג-2002

(2) שר האוצר רשאי לקבוע, כי החזקה אחת או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, בידי כמה גופים כאמור, בשיעור המביא אותם לשליטה בחבר בני האדם או להחזקה מהותית בו, לא תהווה שליטה או החזקה מהותית, לפי הענין, אם נעשתה לתקופה שאינה עולה במצטבר על שלושה חודשים בשנת המס או על תקופה קצרה יותר שקבע השר, שבסופה ירד שיעור החזקה לשיעור שאינו מביא אותם לשליטה או להחזקה מהותית, לפי הענין, הכל בהתאם לכללים שקבע.

(א2)(א) הכנסתו של ארגון מקצועי לרבות הכנסה מדמי חבר, ובלבד שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מכל הכנסה מחבר בני אדם שבשליטתו העוסק בעסק, לרבות מדיבינדנד, מריבית או מהפרשי הצמדה;

(תיקון מס' 119)
תשנ”ט-1998

(ב) (1) על אף האמור בפסקת משנה (א), יתרת ההכנסה של הארגון המקצועי העולה על שיעור של 50% מהוצאותיו, לא תהיה פטורה ממס;

(2) סכום הוצאות העולה על סכום הכנסות בשנת מס מסוימת, יראו כאילו היה סכום הוצאות שהוצא בשנת המס הבאה אחריה, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הבאה כאמור;

(3) לענין זה –

”יתרת ההכנסה” - ההכנסות הפטורות לפי פסקת משנה (א) לאחר שהופחתו מהן ההוצאות שהוצאו בייצור אותן הכנסות;

”הוצאות” - הוצאות המותרות לניכוי, למעט פחת, וכן הוצאות לרכישת נכס בר-פחת המשמש למטרות הארגון או ליצירת נכס כאמור;

”נכס בר-פחת” - כהגדרתו בסעיף 88 לרבות זכות במקרקעין, כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין;

(ג) בפסקה זו, ”ארגון מקצועי” - חבר בני אדם שאישר המנהל ושהתקיימו בו כל אלה:

(תיקון מס' 142)
תשס”ה-2004

(1) חברים בו שבעים חברים לפחות או שחברה בו המדינה ועשרה חברים לפחות; במנין מספר החברים בחבר בני אדם שבין חבריו כלול חבר שהוא ארגון מקצועי, יובאו בחשבון מספר החברים בארגון המקצועי;

(2) כל מטרתו קידום ענינים מקצועיים משותפים, השתלמות מקצועית או ייצוג ציבורי של ציבור בעלי משלח יד מסוים או של עוסקים בענף או במגזר כלכלי מסוים, וכל נכסיו והכנסותיו משמשים לקידום מטרות אלה;	
(3) פעילותו אינה לשם הגדלת רווחיהם של חברים מסוימים בו;	
(4) הוא מגיש דו"ח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שהתקין שר האוצר;	
(3) הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עסקיה של האגודה הם בהספקת טובין, ציוד או שירותים לשימוש ביתי או פרטי בלבד, ולא לצורך עסקו או משלח-ידו של אותו חבר או אדם;	אגודה שיתופית
(4) סכומים המשתלמים לנציגים דיפלומטיים ולפקידים קונסולריים בשירות סדיר של מדינה זרה בעד משרותיהם או בעד שירותים בתפקידים הרשמי, במידה שאותה מדינה זרה גומלת פטורים כאלה למדינת ישראל;	דיפלומטים וקונסולים
(5) (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:	עיוור ונכה 100% (תיקון מס' 16) תשל"א-1971 (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 25) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 33) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003 ת"ט תשס"ה-2004
(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר – הכנסה עד לסכום של 501,500 שקלים חדשים;	
(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים – הכנסה עד לסכום של 60,120 שקלים חדשים;	
לענין זה –	
(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה:	(תיקון מס' 32) תשל"ח-1978
(1) חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב];	
(2) חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;	
(3) חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;	
(4) חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תש"ל-1970;	
(5) (בוטל);	(תיקון מס' 55) תשמ"ב-1982
(6) פרק ג', פרק ו' ופרק ט' לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968;	
(7) חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994;	צו תשס"א-2001
שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להוסיף על החוקים האמורים;	
(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.	
(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה מ-85,200 לירות או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 85,200 לירות. ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו בפקידון, בתכנית חיסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף – עד לסכום כולל של 300,000 שקלים חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;	(תיקון מס' 25) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 33) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 132) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 217) תשע"ו-2016 (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003 ת"ט תשס"ה-2004
(ג) (1) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א)(1) לגבי	

חלק משנת המס, יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס, שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס שבין מספר הימים בשנת המס שלגביהם נקבעה הנכות לבין 365 (בפסקה זו – יחס תקופת הנכות), ויקראו את הסכומים הנקובים בפסקאות משנה (א)(1) ו-(ב) כסכומים שיחסם לסכומים הנקובים כאמור הוא כיחס תקופת הנכות.

(2) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א)(2), יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס תקופת הנכות, ואולם אם תקופת הנכות שנקבעה לו חלה בשתי שנות מס, סך הסכום הפטור בשתי שנות המס לא יעלה על הסכום הנקוב בפסקת משנה (א)(2);

(א5) תשלומים המשולמים לאומן לפי סעיף 46(א) לחוק אומנה לילדים, התשע"ו-2016, והחזר הוצאות לפי סעיף 46(ד) או (ז) לחוק האמור;

(תיקון מס' 218)
תשע"ו-2016

(6) קצבאות המשתלמות בשל פצעי מלחמה, פגיעת ספר או פגיעת איבה וקצבאות המשתלמות מאת אוצר המדינה למי שהיה תלוי בפרנסתו בחייל שמת עקב פעולת מלחמה;
לענין זה –

קצבאות לנכי מלחמה
(תיקון מס' 16)
תשל"א-1971
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

"פצעי מלחמה" - מחלה, החמרת מחלה או חבלה שאירעו ליחיד בתקופת שירותו עקב שירות צבאי כמשמעותו בחוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב], או עקב שירות מלחמתי כמשמעותו בחוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954, או בנסיבות המזכות אותו לגימלה לפי חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;

"פגיעת ספר" – (נמחקה);

(תיקון מס' 55)
תשמ"ב-1982

"פגיעת איבה" - כמשמעותו בחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תשל"ל-1970;

(א6) סכומים שנכה ברגליו מקבל על פי דין להחזקת רכבו;

סכומים להחזקת רכב
לנכה רגלים
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
קצבאות לעובדי
ממשלת א"י
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(ב6) קצבאות המשתלמות מאת המדינה בשל עבודה בממשלת ארץ ישראל;

(ג6) קיצבת נכות המשתלמת על פי סימן ה' לפרק ג', פרק ו' או פרק ט' לחוק הביטוח הלאומי וקיצבת זקנה וקיצבת שאירים המשתלמות על פי פרק ב' וקצבת תלויים המשתלמת על פי פרק ג' לחוק האמור;

קיצבאות נכות וזקנה
מהביטוח הלאומי
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 35)
תש"ס-1979
(תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981

(ד6) הטבה סוציאלית או תגמול לאסירי ציון ולבני משפחותיהם של אסירי ציון והרוגי מלכות, מכוח חוק;

הטבות לאסירי ציון
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(ה6) קיצבת נכות המשתלמת מאת מדינת חוץ מכוח דיניה;

קצבאות-נכות
ממדינות חוץ
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(16) (א) קצבת שאירים הנובעת מתשלומים פטורים;

(ב) קצבת שאירים שאינה נובעת מתשלומים פטורים, המשתלמת מקופת גמל לקצבה או בהתאם לתכנית ביטוח, או המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית, והכל בסכום שאינו עולה על תקרת הקצבה המזכה;

קצבאות שאירים
(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

לעניין פסקה זו –

"הסדר פנסיה תקציבית" – הסדר לפי דין או הסכם לרבות הסכם קיבוצי, שלפיו תשולם קצבה מדי חודש בחודשו באופן רציף, מקופת המעביד, לעובד שפרש מעבודתו, במשך כל ימי חייו, ולאחר מותו – לשאירו;

"קצבת שאירים" – קצבה המשולמת עקב פטירתו של אדם, לאחד מאלה:

- (1) בן זוגו של הנפטר בעת הפטירה, לרבות מי שהיה הידוע בציבור כבן זוגו של הנפטר;
 - (2) ילדו של הנפטר, לרבות ילדו המאומץ, וכן ילדו של בן זוגו של הנפטר, ובלבד שטרם מלאו לו 21 שנים או שאין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד;
 - (3) הורה של הנפטר שכל פרנסתו על הנפטר ערב פטירתו, ואין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד;
- "תקרת הקצבה המזכה" ו"תשלומים פטורים" – כהגדרתם בסעיף 9א;
- (16) תגמול המשולם לפי חוק התגמולים לחסידי אומות העולם, התשנ"ה-1995;
 - (17) תגמול ליתום, המשתלם על פי חוק התגמולים (ילד שנתייתם עקב מעשה אלימות במשפחה), התשנ"ה-1995;
 - (7) כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה;

(תיקון מס' 107)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 110)
תשנ"ו-1996

פיצויים כוללים
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965

- (1) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;

מענק עקב פרישה או מוות
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

- (2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 25,000 לירות לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;

- (3) לענין פסקת משנה זו, "פרישה" - לרבות שינוי מעמדו של עובד באגודה שיתופית משכיר לחבר בה;

(תיקון מס' 29)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 33)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 35)
תש"ס-1979

- (4) (א) עובד שעם פרישתו ממעבידו עמדו לזכותו בקופת גמל לפיצויים או במרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה כספים המיועדים למענק פרישה או שקיבל מענק פרישה, ובעת פרישתו הודיע למנהל כי הוא בוחר בהחלת הוראות פרט זה לא יראו את הסכומים שהשאיר בקופת גמל כאמור או שהפקיד מיד עם פרישתו במרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה, כאילו נתקבלו בידו, אם תוך שנה מפרישתו החל בעבודה אצל מעביד אחר המשלם בעדו תשלומים לפיצויים למרכיב הפיצויים בקופת גמל כאמור, והכל עד לסכום התקרה; לענין זה –

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

"מרכיב הפיצויים" – כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל;

"סכום התקרה" – סכום השווה לארבע פעמים השכר הממוצע במשך כהגדרתו בסעיף 3(ה), כשהוא מופכל במספר שנות העבודה אצל המעביד שממנו פרש העובד, בצירוף הסכום הנדרש לכיסוי התחייבויות אותו מעביד בעבור אותו עובד לפי חוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963;

- (ב) נתקיים האמור בפרט-משנה (א), והעובד פרש לאחר מכן מעבודתו אצל מעביד אחר בלי שנתקיימו בו הוראות פרט-משנה (א) (להלן - המעביד האחרון), יחולו לגביו פרטים (1) עד (3) בכפוף להוראות אלה:

- (I) תקופת עבודתו אצל המעבידים השונים שכללו פרישות רצופות כאמור בפרט-משנה (א) יצורפו, ויראוהו כאילו עבד במשך כל שנות עבודתו האמורות אצל המעביד האחרון;

- (II) הסכומים העומדים לזכותו בקופת הגמל לפיצויים, בעת פרישתו מהמעביד האחרון, שמקורם במענקים בשל פרישות כאמור בפרט-משנה (א), לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים עליהם (להלן בפרט זה - רווחים על מענק),

- ייחשבו כחלק ממענק הפרישה של המעביד האחרון;
- (בא) נתקיים האמור בפרט משנה (א) והעובד נפטר, יחולו לגביו הוראות פסקת משנה (ב) בכפוף להוראות (I) ו-(II) של פרט משנה (ב) ובשינויים המחוייבים לפי הענין;
- (ג) עובד אשר בעת פרישתו כאמור בפרט-משנה (א) קיבל חלק ממענק הפרישה שנצבר לזכותו יהיה חייב במס על הסכום שקיבל;
- (ד) עובד שבחר בהחלת הוראות פרט זה רשאי לחזור בו מבחירתו תוך שנתיים, ואם חזר בו כאמור יראו את הרווחים על המענק כחלק מהמענק, ולענין הפטור תהיה משכורתו האחרונה משכורתו כפי שהיתה בעת פרישתו כשהיא מוגדלת בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה מפרישתו ועד חזרתו מבחירתו, ותקרת הפטור תהיה כפי שהיתה בעת חזרתו מבחירתו, אולם תקופת עבודתו לאחר פרישתו מהמעביד האחרון לא תובא בחשבון; בכפוף לאמור, כל סכום שמשך מקופת גמל לפיצויים או ממרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה לפני פרישתו מהמעביד האחרון, ושמקורו במענקי פרישה כאמור בפרט-משנה (א) והרווחים עליהם - חייבים במס;
- (5) על אף האמור בסעיף 164, יהא מי שמשלם מענק פרישה הפטור על פי פרט (4) פטור מחובת ניכוי המס, ובלבד שקיבל על כך אישור מהמנהל או ממני שהמנהל הסמיך לכך;
- (ב) (1) מענק הון שנתקבל עקב מוות - עד סכום השווה למשכורת של שני חדשי עבודה לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפטירה;
- (2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 50,000 לירות לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;
- (ג) היה המנהל סבור כי המשכורת הוגדלה סמוך למועד הפרישה באופן בלתי סביר כדי להגדיל את סכום המענק הפטור, רשאי הוא לקבוע את סכום המענק הפטור בלי להתחשב בהגדלה;
- (ד) היתה המשכורת האחרונה בשל עבודה חלקית, תבוא בחשבון, לגבי השנים שבהן עבד העובד עבודה מלאה, המשכורת האחרונה שהיתה משתלמת בעד עבודה מלאה;
- (ה) על החלטת המנהל לפי פסקאות משנה (א) עד (ג) ניתן לערער בהתאם לסעיפים 153 עד 158;
- (ו) מעביד ששילם מענק עקב פרישה או מוות, יצרף אל הדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 166 לחודש שבו שולם המענק, פרטים בדבר המענק כפי שנקבעו;
- (ז) בכפוף לאמור בפסקת משנה (א)(4)(א), רואים מענק הון עקב פרישה וכן מענק הון עקב מוות כמענק שנתקבל גם אם נשאר מופקד בקופת גמל; הוראה זו לא תחול על סכומים העומדים לזכותו של עובד שפרש בקופת גמל לקיצבה, אם בעת פרישתו הודיע למנהל על רצונו להמשיך ולהשאירם למטרת תשלום קיצבה; הודיע כאמור, רשאי הוא לחזור בו על ידי הודעה למנהל; חזר בו כאמור, יראו את כל הסכום - בכפוף לפסקה (17) - כולל ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים עליו, כמענק פרישה ויחולו לגביו ההוראות הבאות:
- (1) לא קיבל מענק בעת פרישתו - יהיה זכאי לפטור על פי פסקת משנה (א), ותקרת הפטור תהיה כפי שהיתה בעת חזרתו מבחירתו;
- (2) קיבל מענק בעת פרישתו, תופחת תקרת הפטור בשיעור השווה לסכום

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
ת"ט תשל"ח-1978
(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 142)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 142)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 29)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 33)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 35)
תש"ס-1979

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 142)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 142)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 120)
תש"ס-2000

המענק לכל שנת עבודה, מחולק בתקרת הפטור כפי שהיתה בעת הפרישה ;	
(ח) הוראות פסקה זו לא יחולו על סכומים ממרכיב הפיצויים שחל עליהם סעיף 6(ה)1 לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני ובן זוג לשעבר של עמית בחר להעבירם לפי הוראות אותו סעיף ולא יראו בסכומים כאמור מענק פרישה, אלא אם כן הודיע העמית למנהל, בהסכמת בן זוגו לשעבר, כי על כספים שבחר בן הזוג להעבירם לפי סעיף 6(ה)1(א) לחוק האמור יחולו הוראות פסקת משנה (א)1 עד (3); העברת הסכומים לפי בחירת בן הזוג לשעבר בהתאם להוראות סעיף 6(ה)1 האמור, לא יראו בה חזרה של העמית מבחירתו בהחלת פסקת משנה (א)4 על הכספים שנותרו בידי העמית, ככל שבחר בהחלה, או מהודעתו לפי פסקת משנה (ז) לעניין הכספים שנותרו בידי, ככל שהודיע כאמור; לעניין פסקת משנה זו, "בן זוג לשעבר" ו"עמית" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני ;	(תיקון מס' 204) תשע"ד-2014
(8) רווחיו של בעל אניות שאינו תושב ישראל בכפוף לאמור בסעיף 70 ;	פחו-90
(9) הכנסה שהפיק אדם מזכיון שניתן לו מאת המדינה, במידה שפטורה ממס לפי תנאי הזכיון; אך שום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כבא לפטור ממס כל דיבידנד, ריבית, הפרשי הצמדה, הטבה, משכורת או שכר שקיבל אדם, כולם או מקצתם, מתוך הכנסה שפטורה כאמור ;	בעל זכיון (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975
(10) ריבית המשתלמת למדינת חוץ, או למי ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הכיר בו כפועל בשם מדינת חוץ ובשבילה ;	ריבית למדינת חוץ (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 ת"ט תשל"ט-1979 (תיקון מס' 106) תשנ"ה-1995 (תיקון מס' 106) תשנ"ה-1995
(11) (נמחקה) ;	הפרשי הצמדה על פיקדון בנקאי או על תכנית חיסכון (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 190) תשע"ב-2012
(12) (נמחקה) ;	
(13) הפרשי הצמדה שקיבל יחיד בשל נכס, ובלבד שהתקיימו כל אלה :	
(1) הפרשי הצמדה אינם הפרשי הצמדה חלקיים; לענין זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" – כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ;	
(2) היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס ;	
(3) הפרשי הצמדה אינם הכנסה לפי סעיף 2(1) ואינם רשומים בפנקסי חשבונותיו או חייבים ברישום כאמור ;	
(א) הפרשי הצמדה ששולמו בשל הפקעת נכס שאיננו מלאי עסקי כמשמעותו בסעיף 85 ;	הפרשי הצמדה בשל הפקעה (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 59) תשמ"ד-1984 דמי נכיון על איגרת חוב (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002
(ב) (בוטלה) ;	הפרשי שער על פקדון (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002
(14) (בוטלה) ;	
(א) (בוטלה) ;	(תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982
(ב) הפרשי שער על פקדון של חברה במטבע חוץ הנובע משלומי תושבי חוץ על חשבון רכישת מניות בה, במידה שטרם נעשה שימוש בכספי הפקדון, ובלבד שרוב הון המניות של החברה, רוב זכויות ההצבעה בה ורוב הזכויות לרווחים בה הם בידי תושבי חוץ ;	הפרשי שער בידי חברה בשליטת תושבי חוץ (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978
(15) הפרשי שער על הלוואה שנתן תושב חוץ למעט הלוואה שנתן על ידי מפעל הקבע שלו בישראל ;	הפרשי שער על הלוואה (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982 ת"ט תשמ"ו-1986
(א) סכום שקיבל תושב חוץ על פי פוליסה לביטוח הלוואה מפני שינוי שער החליפין של הלירה והמתייחס לקרן הלוואה שנתן במטבע חוץ שהחזיק כדין או בלירות שנבעו מהמרה כדין של מטבע חוץ ואשר לפי תנאיה יש להחזירה בלירות ללא הפרשי הצמדה, שער	ביטוח מפני שינוי שער (תיקון מס' 24) תשל"ו-1976

ובלבד שהסכום הפטור לא יעלה על סכום השווה להפרש הנובע משינוי שער החליפין;
(ב15) (נמחקה);

(ג15) ריבית על איגרת חוב שהוצאה מכוח חוק הפוטר את בעלה ממס על הריבית אם הוא תושב חוץ והיא משתלמת למי שהיה תושב חוץ כאשר רכש את האיגרת;

(תיקון מס' 179)
תשנ"א-2011
ריבית על איגרת חוב
שרכש תושב חוץ
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
ת"ט תשל"ט-1979

(ד15) ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה המשולמים לתושב חוץ על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל (בפסקה זו – חבר בני האדם המנפיק), ובלבד שההכנסה אינה במפעל קבע של תושב החוץ בישראל; בפסקה זו, "תושב חוץ" – מי שהוא תושב חוץ ביום קבלת הריבית, דמי הניכיון או הפרשי ההצמדה, לפי העניין, למעט אחד מאלה:

ריבית, דמי ניכיון
והפרשי הצמדה על
איגרת חוב הנסחרת
בבורסה בידי תושב
חוץ
(תיקון מס' 169)
תשס"ט-2008

(1) בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88, בחבר בני האדם המנפיק;

(2) קרוב כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88, של חבר בני האדם המנפיק;

(3) מי שעובד בחבר בני האדם המנפיק, נותן לו שירותים, מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה ששיעור הריבית או דמי הניכיון, לפי העניין, נקבע בתום לב וכלי שהושפע מקיומם של יחסים כאמור בין תושב החוץ לבין חבר בני האדם המנפיק;

(16) (נמחקה);

(א16) (א) סכומים שמשך עובד מחשבונו בקרן השתלמות, לרבות הפרשי הצמדה, וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת אם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון, ולגבי עובד שהגיע לגיל הפרישה – אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון; ולגבי סכומים ששימשו את העובד לצורך השתלמותו – אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון; נפטר העובד, יהיו הזכאים לקבלת הסכומים כאמור רשאים למשכם מקרן ההשתלמות בפטור ממס;

(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995
משיכת תשלומי
מעביד מקרן
השתלמות
(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 135)
תשס"ד-2004

(ב) הפטור לפי פסקה זו מותנה בכך שאם משך עובד סכום כלשהו מחשבונו, ייסגר החשבון לתשלומים נוספים; נסגר החשבון כך, יחולו הוראות פסקת משנה (א) לגבי משיכת יתרת הסכום שבחשבון; ובלבד שאם נמשך לשם השתלמות בישראל סכום שאינו עולה על שליש הסכום שעמד לרשות בעל החשבון בעת המשיכה, ולא קדמה למשיכה זו משיכה אחרת של סכום כאמור ב-12 החדשים שקדמו למשיכה האמורה, לא יראוה כמשיכה לענין זה;

(ג) לענין פסקה זו, "מועד התשלום הראשון" – המוקדם מבין אלה:

(1) סוף החודש שבו שולם התשלום הראשון;

(2) סוף החודש שלגביו שולם התשלום הראשון, אך לא לפני תחילת שנת המס שבה שולם;

"הפקדה מוטבת" – כל אחד מאלה:

(1) סכום ששילם מעביד, עד גובה הסכום או השיעור שאין רואים אותו, לפי סעיף 3(ה), כהכנסת עבודה בעת ששולם לקרן;

(2) סכום ששילם העובד שהוא אחד מאלה:

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 2002-ג)

(א) סכום שאינו עולה על שליש מהסכום ששילם המעביד בשיעור הקבוע בסעיף 3(ה), בשל משכורתו הקובעת של העובד כהגדרתה בסעיף האמור;

(ב) סכום בשיעור שאינו עולה על 2.5% ממשכורתו הקובעת של העובד;

(ג) סכום בשיעור אחר שנקבע לתשלומי העובד בהסכם קיבוצי שאושר לפי חוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957, לפני יום ב' בתמוז התשס"ב (12 ביוני 2002);

(3) סכום ששולם לקרן השתלמות לחברי קיבוץ, כהגדרתה בסעיף 58א, עד לסכום השווה ל-14,140 שקלים חדשים לשנה;

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות כללים לענין סגירת חשבון לתשלומים נוספים ולענין תנאים שבהם חשבונו שונים של עובד בקרן השתלמות אחת או יותר ייחשבו לחשבון אחד לצורך פסקה זו;

(ה) (נמחקה).

(16ב) (א) סכומים שמשך יחיד מחשבונו בקרן השתלמות לעצמאים כהגדרתה בסעיף 17(א5), לרבות הפרשי הצמדה, וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת – אם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון, ולגבי יחיד שהגיע לגיל הפרישה, אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון, ולגבי סכומים ששימשו את היחיד לצורך השתלמותו – אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון; נפטר היחיד, יהיו הזכאים לקבלת סכומים כאמור למשכך מקרן ההשתלמות בפטור ממס; המנהל רשאי לקבוע כללים לענין הזכאות למשך סכומים לצורך השתלמות בפטור ממס. לענין זה, "ההפקדה המוטבת" – 14,140 שקלים חדשים לשנה;

(ב) הוראות פסקה (16א) (ב) עד (ד) יחולו על משיכת סכומים לפי פסקה זו, בשינויים המחוייבים;

(17)³ כספים שקיבל עובד, למעט כספים שקיבל על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה כהגדרתו בסעיף 3(א), עד גובה תשלומי המעביד לקופת גמל לתגמולים וכספים אלה אינם חייבים במס על פי סעיף 87, ובלבד שלגבי תשלומים שנעשו משנת המס 1964 ואילך יהיו פטורים רק אותם כספים עד גובה תשלומי המעביד בגבולות הסכומים על פי השיעורים שנקבעו לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל וכן כספים שחוייבו במס על פי סעיף 3(ה3);

(17א) (א) סכומים שהועברו לחשבון חדש על שם בן זוגו לשעבר של עמית בקופת גמל לקצבה לפי הוראות סעיף 6(א) או (ה)1(א) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני (להלן – הסכום המועבר) עד לגובה הסכום כמפורט להלן:

(1) היתה היתרה הצבורה עד גובה התקרה – הסכום המועבר כולו;

(2) היתה היתרה הצבורה גבוהה מהתקרה – הסכום המועבר בניכוי ההפרש שבין היתרה הצבורה ובין התקרה, ולא פחות מ-0;

(ב) נכללו בסכום המועבר סכומים מהיתרה הכוללת שהם תשלומים פטורים וסכומים בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א של העמית, לרבות הרווחים שנצמחו מהם – יירשמו אצל בן הזוג לשעבר כקרן וכרווחים ביחס השווה ליחס שלפני העברתם, ויראו אותם כרווחים בידי בן הזוג לשעבר ממועד צבירתם אצל העמית לפני ההעברה, וסכומים שלפני העברתם היו בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א על שם העמית – יועברו לחשבון חדש במשמעותו כאמור על שם בן הזוג לשעבר;

(ג) על אף האמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב), פטור כאמור יינתן לכל מרכיב בסכום המועבר בהתאם לחלקו היחסי ביתרה הכוללת;

(ד) לענין פסקה זו –

"בן זוג לשעבר", "חיסכון פנסיוני באמצעות צבירת זכויות", ו"עמית" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני;

"חשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א" – חשבון חדש כמשמעותו בפסקה (2) להגדרה "תשלומים פטורים" בסעיף 9א;

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005
משיכה מקרן
השתלמות לעצמאים
(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 135)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

כספי-עובד מקופת גמל
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

חלוקת כספים מקופת
גמל לבן זוג לשעבר
(תיקון מס' 204)
תשע"ד-2014

(תיקון מס' 225)
תשע"ו-2016

³ סעיף המשנה לאחר תיקון מס' 138 יחול לגבי כספים שקיבל עובד על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה בשנת המס 2005 ואילך, והוראות הסעיף לפני התיקון ימשיכו לחול לגבי כספים שיקבל העובד על פי הביטוח בסכום חד-פעמי לאחר תחילת התיקון בשל מקרה ביטוח שאירע לפני תחילת התיקון.

"יתרה כוללת" – היתרה בכל קופות הגמל לקצבה שיש ליחיד, המחושבת לפי הוראות סעיף 6(ב) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, למעט חיסכון פנסיוני באמצעות צבירת זכויות;

"יתרה צבורה" – יתרה כוללת למעט תשלומים פטורים, סכומים בקופת גמל להשקעה וסכומים בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א, לרבות הרווחים שנצמחו מהם המחושבים לפי הוראות סעיף 6(ב) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני;

"תקרה" – מכפלת תקרת הקצבה המזכה במכפיל ההמרה להון;

"מכפיל ההמרה להון", "תקרת הקצבה המזכה" ו"תשלומים פטורים" – כהגדרתם בסעיף 9א;

(17ב) סכומים שמשך יחיד מכל מרכיבי החשבון על פי הוראות סעיף 23(ב)(א1) לחוק הפיקוח על קופות גמל;

משיכת יתרה צבורה נמוכה לפי חוק הפיקוח על קופות גמל (תיקון מס' 206) תשע"ו-2015

(18) ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שאינם חייבים במס לפי סעיף 3(ד) או סעיף 87, שקיבל יחיד מקופת גמל לתגמולים, אשר מקורם בסכומים שהפקידו היחיד או מעבידו לקופת הגמל;

רווחים מקופת גמל לתגמולים (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 148) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 171) תשס"ט-2009

(18א) (נמחקה);

(תיקון מס' 171) תשס"ט-2009 ביטוח חיים (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975

(19) סכום המתקבל על פי פוליסה לביטוח חיים, למעט –

(1) סכום שקיבל אדם בשל ביטוח חייו של אחר למעט קרובו כמשמעותו בסעיף 88, שהפרמיה לביטוחו לא הותרה למבטח כהוצאה;

(תיקון מס' 25) תשל"ז-1977

(2) סכום שאינו פטור לפי פסקאות (7א) או (17), או שחייבים עליו במס על פי סעיפים 3(ד) או 87;

(תיקון מס' 25) תשל"ז-1977

בפסקה זו, "סכום המתקבל על פי פוליסה לביטוח חיים" – סכום המתקבל במותו של המבוטח על חלק מהסיכון למקרה מוות בלבד, שבפוליסה לביטוח חיים, למעט סכום שהתקבל ממרכיב החיסכון או הנובע ממנו.

(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

(20) שוויה של נסיעת העובד מביתו למקום העבודה ובחזרה בהסעה מרוכזת המאורגנת וממומנת בידי המעביד, אם המנהל או מי שהוא הסמיך לכך קבע שהסעה מרוכזת של העובדים למקום העבודה היא הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקומו של מקום העבודה, וההסעה היא בהתאם לתנאים שקבע;

הנחות ומתנות ממעביד לעובד ושוויה של הסעה מאורגנת (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 82) תש"ן-1990 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(21) (א) סכום שקיבל עובד כפיצוי הלנת שכר על פי חוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, בגבולות סכום הפרשי הצמדה וריבית על השכר המולן;

פיצויי הלנת שכר (תיקון מס' 81) תש"ן-1990

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), לגבי מי שהכנסתו החייבת בחודש כלשהו מ-24 החדשים שקדמו לקבלת הפיצוי עלתה על סכום התקרה לאותו חודש, מרכיב המס שבפיצוי הפטור ישולם כמס;

(ג) בפסקה זו –

"מרכיב המס" – הפיצוי הניתן בשל חלק השכר שהיה משתלם כמס אילו שולם השכר במועדו;

"סכום התקרה" – סכום של 2300 שקלים חדשים, כשהוא מתואם כאילו היה תקרת הכנסה כהגדרתה בסעיף 120א;

(22) דמי מזונות שמקבל יחיד ממזון נשוי לו או ממי שהוא נשוי לו וחי בנפרד ממנו, ודמי מזונות שמקבל יחיד בעד ילדיו מההורה האחר, או תשלום שמקבל יחיד, בשבילו או בשביל ילדיו, מהמוסד לביטוח לאומי על פי חוק המזונות (הבטחת תשלום), התשל"ב-1972;

דמי מזונות
(תיקון מס' 77)
תשמ"ח-1988

(23) (א) שיעור מקיציבה שמקבל אדם על פי הסכם למתן עזבון בחיים לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל או לכל מוסד אחר שקבע שר האוצר, כמפורט להלן:

סכומים על פי הסכם
עזבון בחיים
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(1) אם לנותן העזבון בחיים לא מלאו 50 שנה בעת נתינתו - 50%;

(2) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 50 שנה אך לא מלאו לו 60 שנה - 60%;

(3) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 60 שנה אך לא מלאו לו 70 שנה - 75%;

(4) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 70 שנה אך לא מלאו לו 80 שנה - 80%;

(5) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 80 שנה - 90%;

(ב) הפטור שלפי פסקת משנה (א) הוא במקום הפטור שלפי סעיף 9ב, ונותן העזבון לא יהא זכאי לזיכוי או לניכוי לפי כל דין בשל מתן אותו עזבון בחיים;

(24) ריבית והפרשי הצמדה שקיבל נישום בשל מס ששילם ביתר, ריבית והפרשי הצמדה שקיבל עוסק לפי סעיף 105 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 וריבית והפרשי הצמדה שקיבל נישום מכוח סעיף 103א לחוק מס שבח; הוראה זו לא תחול לגבי נישום שריבית והפרשי הצמדה הן בידי הכנסה לפי סעיף 1(2);

הפרשי הצמדה
וריבית על מס ששולם
ביתר
(תיקון מס' 53)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 70)
תשמ"ו-1986
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986
דמי שכירות שקיבל
קשיש
(תיקון מס' 74)
תשמ"ז-1987

(25) הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות - עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות; לענין זה, "בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, שניתן לו רשיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965;

(26) תרומה למועמד בבחירות מוקדמות המותרת לפי פרק ב' לחוק המפלגות, התשנ"ב-1992;

(27) כספים שקיבלה הקרן או שקיבל חייל משוחרר לפי חוק קליטת חיילים משוחררים, התשנ"ד-1994;

תרומה למועמד
בבחירות מוקדמות
(תיקון מס' 94)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 98)
תשנ"ד-1994

(28) השתכרות או רווח, כאמור בסעיף 2א, שערכם פחת מסכום שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע;

הימורים הגרלות או
פרסים
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
ת"ט תשס"ה-2004

(29) מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר, ולגבי חוקר - עד לסכום התקרה; בפסקה זו - "חוקר" - כל אחד מאלה:

מלגה לסטודנט או
לחוקר
(תיקון מס' 175)
תש"ע-2010

(1) מי שמלאו לו 18 שנים והוא משמש חמש שנים לפחות חוקר במכון מחקר תורני ולומד במכון בתחומי פעילותו;

(2) מי שהוא בעל תואר אקדמי ראשון לפחות ממוסד להשכלה גבוהה בישראל, או ממוסד אקדמי בחוץ לארץ המוכר על ידי משרד החינוך, המשמש חוקר במוסד מחקרי ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו;

"מוסד לימוד ומחקר" - כל אחד מאלה:

(1) מוסד להשכלה גבוהה, לעניין סטודנט;

(2) מוסד מחקרי, לעניין חוקר;

- (3) מכון מחקר תורני, לעניין חוקר;
"מוסד להשכלה גבוהה" – מוסד שהוא אחד מאלה:
- (1) מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 (להלן – חוק המועצה להשכלה גבוהה);
- (2) מוסד שקיבל תעודת היתר או אישור לפי סעיף 21א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;
- (3) מוסד שהתואר שהוא מעניק הוכר לפי סעיף 28א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;
- "מוסד מחקרי" – מוסד ציבורי שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים המתקיימים בו, ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו או בסיוע או בשיתוף עם מוסדות להשכלה גבוהה, ושאינו מוסד להשכלה גבוהה;
- "מכון מחקר תורני" – מוסד ציבורי, שמקדם עורך או מקיים מחקרים בתחומי לימודים תורניים, והוא זכאי לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985;
- "מוסד ציבורי" – כהגדרתו בפסקה (2) של סעיף זה;
- "מלגה" – מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור;
- "סטודנט" – מי שלומד במוסד להשכלה גבוהה בתחומי הלימודים המתקיימים בו;
- "סכום התקרה" – 90,000 שקלים חדשים; יראו את הסכום האמור כסכום כמשמעותו בסעיף 120ב;
- "שימוש במחקר" – שימוש של מוסד הלימוד והמחקר במחקרו או בממצאיו של הסטודנט או החוקר, לרבות בדרך של פרסום ספר או פרסום שמו של המוסד כאמור במחקר;
- "תמורה" – לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו; ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:
- (1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר, והכל במוסד הלימוד והמחקר;
- (2) שימוש במחקר;
- (3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו;
- "תקופת הלימודים" –
- (1) לגבי סטודנט – תקופת הלימודים של סטודנט שהוגדרה בתקנון המוסד להשכלה גבוהה לגבי סוג הלימוקים האמור, ולגבי המנויים להלן, תקופת הלימודים לא תעלה על –
- (א) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שני – תקופה של ארבע שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;
- (ב) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שלישי – תקופה של שמונה שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;
- (2) לגבי חוקר – תקופת המחקר כפי שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי או המכון למחקר תורני, ובלבד שלא תעלה על 12 שנים;
- (30) פיצוי ששולם לתורמת לפי סעיף 43 לחוק תרומת ביציות, התש"ע-2010.

(תיקון מס' 182)
תשע"א-2011

פיצוי לתורמת ביציות
(תיקון מס' 176)
תש"ע-2010

9א. (א) לענין סעיף זה –

פטור לקיצבה
המשתלמת מאת
מעביד או קופת גמל
ולקיצבה המשתלמת
על פי ביטוח מפני
אבדן כושר עבודה
(תיקון מס' 18)
תשל"ג-1973
(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012
(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

"קיצבה" – קיצבה המשתלמת מאת מעביד, או המשתלמת מאת קופת גמל וכן קיצבה המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, כהגדרתו בפסקה (א3) להגדרה "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1, והכל למעט קצבת שאירים כהגדרתה בסעיף 9(16);

"קצבה מוכרת" – חלק מקצבה המשולמת על ידי קופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, הנובע מתשלומים פטורים;

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

"תשלומים פטורים" – כל אחד מאלה:

(1) סכומים ששולמו לקופת גמל לקצבה –

(א) על ידי מעבידיו של עובד, בעבור העובד, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך;

(ב) על ידי העובד על חשבון מרכיב תגמולי העובד, העולים על השיעור המרבי להפקדה של מרכיב תגמולי העובד לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בשכר הממוצע במשך לחודש, לפי הנמוך;

בפסקה זו –

"השכר הממוצע במשק", "השיעור להפקדה", "משכורת" ו"סכום התקרה" – כהגדרתם בסעיף 3(ה3);

"מרכיב תגמולי העובד", ו"מרכיב תגמולי המעביד" – כמשמעותם לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל;

(2) כספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)(א2) או (ב2) לחוק הפיקוח על קופות הגמל;

(3) סכומים ששילם יחיד בעד עצמו לקופת גמל לקצבה, בלא תשלום מקביל מטעם מעביד, ושהיחיד אינו זכאי בשלהם לזיכוי לפי סעיף 45 או לניכוי לפי סעיף 47;

(4) סכומים ששילם יחיד בעד עצמו לקופת גמל לשקעה;

(תיקון מס' 225)
תשנ"ו-2016

"קצבה מזכה" – סך כל הקצבאות שמקבל אדם, למעט קצבה מוכרת;

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

"תקרת הקצבה המזכה" – 8,190 שקלים חדשים;

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

"גיל הזכאות" – גיל הפרישה או הגיל שבו החל יחיד לקבל קצבה מזכה, כולה או חלקה, לפי המאוחר;

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

"גיל פרישה" – כהגדרתו בסעיף 1, ואולם לענין סעיף זה יראו אדם כאילו הגיע לגיל פרישה אף אם:

(תיקון מס' 135)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 136)
תשס"ד-2004

(1) (נמחקה);

(תיקון מס' 136)
תשס"ד-2004

(2) הוא פרש פרישה מוקדמת בשל נכות יציבה בדרגה של 75% או יותר, שנקבעה על פי אחד החוקים המפורטים בסעיף 9(א), או על פי תקנות שהותקנו מכוח סעיף 9(ב5);

(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984

"מכפיל ההמרה להון" – 180 או מכפיל אחר שקבע שר האוצר בצו, באישור ועדת

(תיקון מס' 190)
תשנ"ב-2012

⁴ ר' סעיף 71 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), תשס"ד-2004 לענין תחולת הסעיף.

העבודה הרווחה והבריאות של הכנסת;

"מענק פטור" – (נמחקה);

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 136
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012

"כוחות הבטחון" – (נמחקה).

(ב) קצבה מזכה שמקבל יחיד שהגיע לגיל פרישה, תהיה פטורה ממס עד לסכום שלא יעלה על 67% מתקרת הקצבה המזכה.

(ב1) הקצבה המוכרת שמקבל אחד מאלה פטורה ממס:

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012

(1) יחיד שמלאו לו 60 שנים;

(2) יחיד שפרש פרישה מוקדמת כאמור בפסקה (2) להגדרה "גיל פרישה" שבסעיף קטן (א).

(ג) (1) בסעיף קטן זה –

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012

"יתרת ההון הפטורה" – הסכום המתקבל מהפחתת הסכום האמור בפסקת משנה (ב) מהסכום האמור בפסקת משנה (א) –

(א) סכום השווה ל-67% מתקרת הקצבה המזכה כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון;

(ב) המענקים הפטורים כשהם צמודים למדד מהיום שבו התקבלו עד יום 1 בינואר בשנה שבה חל גיל הזכאות, ומוכפלים במקדם; לעניין זה, "מקדם" – סכום השווה ל-35% מתקרת הצקבה המזכה כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון ומחולק בסכום המתקבל מהכפלת הסכום הפטור המרבי לכל שנת עבודה כאמור בסעיף 9(א7)(א)2-ב32;

"מענקים פטורים" – סכום המענקים הפטורים לפי סעיף 9(א7)(א) שקיבל יחיד בעד שנות עבודתו שקדמו לגיל הזכאות, ולא יותר מ-32 שנות עבודה, ולמעט אלה:

(א) מענקים שקיבל יחיד שחלה עליו פסקה (2) להגדרה "גיל פרישה" שבסעיף קטן (א);

(ב) מענק נוסף לקצבה ששולם –

(1) לפי סעיף 15 לחוק שירות הקבע בצבא הגנה לישראל (גמלאות) [נוסח משולב], התשמ"ה-1985;

(2) לשוטר או לסוהר לפי סעיף 22 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"ל-1970, בכפוף לסעיף 77 לחוק האמור;

(3) לעובד שירותי הביטחון, לפי סעיף 63 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"ל-1970;

(2) על אף הוראות סעיף קטן (ב), נישום הזכאי לפטור ממס לפי הסעיף הקטן האמור, שקיבל גם מענקים פטורים, לא יעלה סכום הפטור לגביו, לפי אותו סעיף קטן, על יתרת ההון הפטורה כשהיא מעודכנת לפי הוראות פסקה (3), ומחולקת במכפיל ההמרה להון;

(3) ב-1 בינואר של כל שנת מס, החל ב-1 בינואר של השנה שבה חל גיל הזכאות, תתואם יתרת ההון הפטורה בהתאם להוראות סעיף 120ב.

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012

(ה) (1) סכום שקיבל יחיד עקב היוון קצבאות – פטור ממס עד לסכום כולל שלא יעלה על 67% ממכפלת תקרת הקצבה המזכה במכפיל ההמרה להון, ואם קיבל היחיד מענקים פטורים כאמור בסעיף קטן (ג) – עד ליתרת ההון הפטורה כהגדרתה בסעיף הקטן האמור, ובלבד שהיחיד הגיש לפקיד השומה בקשה לקבלת פטור על סכום מהוון לפי פסקה זו, בטופס שקבע המנהל, לא יאוחר מתום 90 ימים מהיום שבו ניתן לו לראשונה פטור ממס בשל קצבה מזכה לפי סעיף זה;

(2) ניתן פטור ממס לפי פסקה (1), יופחת סכום הפטור לפי סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) בסכום השווה לסכום הפטור לפי פסקה (1) כשהוא מחולק במכפיל ההמרה להון;

(3) על אף הוראות סעיף 121, על סכום שהתקבל עקב היוון קצבה מוכרת, אשר אינו פטור ממס לפי פסקה (1), יוטל מס רק בשל מרכיב הרווח היחסי, בשיעור של 15%; לעניין זה –

“מרכיב הרווח היחסי” – הסכום המתקבל מחלוקת הסכום האמור בפסקה משנה (א) בסכום האמור בפסקת משנה (ב) –

(א) הסכום שהתקבל עקב היוון קצבה מוכרת, כשהוא מוכפל בהפרש החיובי שבין היתרה הצבורה לבין התשלומים הפטורים;
(ב) היתרה הצבורה;

“היתרה הצבורה” – הכספים שנצברו לזכותו של יחיד בחשבונו בקופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, עד למועד חישוב רווחי הקופה שקדם לגיל הזכאות של היחיד, והנובעים מתשלומים פטורים;

(4) יחיד שמשך סכומים מקופת גמל כהיוון קצבה שמקורה במרכיב הפיצויים, שהופקדו בלא מרכיב תגמולי המעביד כהגדרתם בסעיף 3(ה), יראו אותו כמי שחזר בו מכוונתו להשאיר את הכספים למטרת קצבה, ויחולו הוראות סעיף 9(א7)(ז).

(תיקון מס' 206
תשע"ו-15)

(1ה) על אף האמור בסעיף קטן (ה), על היוון קצבה מוכרת הנובעת מכספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)(א) או (ב) לחוק הפיקוח על קופות גמל, יחול האמור בסעיף 3(ה4)(3).

(תיקון מס' 206
תשע"ו-15)

(1) יחיד שנפטר לאחר שמלאו לו 75 שנים וטרם החל לקבל קצבה מוכרת, יראו אותו כמי שהיוון את הקצבה המוכרת ערב פטירתו ויחולו על היוון כאמור הוראות סעיף קטן (ה);

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012)

(2) על אף האמור בפסקה (1), תשלומים פטורים שהיו בקופת הגמל של היחיד בעת שנפטר (בפסקה זו – תשלומים פטורים בעת הפטירה) וכן ריבית ורווחים הנובעים מהם, שהועברו לקופת גמל לקצבה של מוטב כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל (בסעיף קטן זה – מוטב) לשם משיכתם כקצבה מוכרת, יהיו פטורים ממס אם נמשכו כקצבה, ואולם אם ביקש המוטב להוונם יחולו על ההיוון הוראות סעיף קטן (ה) ויראו לעניין זה כתשלומים פטורים רק את התשלומים הפטורים בעת הפטירה;

(תיקון מס' 206
תשע"ו-15)

(3) יחיד שנפטר לאחר שהתחיל לקבל קצבה מוכרת מקופת גמל לקצבה והובטח לו מספר מזערי של תשלומי קצבה שישולם לו, ולאחר פטירתו – למוטביו, יראו ביתרת התשלומים המשולמים למוטביו כקצבה או כקצבת שאירים, לפי העניין, ואולם אם ביקש המוטב להוון את יתרת התשלומים יחולו על ההיוון הוראות סעיף קטן (ה)(3); לעניין סעיף זה, “יתרת התשלומים” – לרבות הסכום שנותר בקופת הגמל שממנו היו עתידים להשתלם תשלומי הקצבה המוכרת.

(תיקון מס' 206
תשע"ו-15)

(ז) לגבי שנות המס 2012 עד 2024 יקראו סעיף זה כך:

(תיקון מס' 190
תשע"ב-2012)

- (1) לגבי שנות המס 2012 עד 2015 – בכל מקום, במקום “67%” יקראו “43.5%”;
- (2) לגבי שנות המס 2016 עד 2019 – בכל מקום, במקום “67%” יקראו “49%”;
- (3) לגבי שנות המס 2020 עד 2024 – בכל מקום, במקום “67%” יקראו “52%”.

9ב. 35% מההכנסה לפי סעיף 2(5) שמקבל אדם בהגיעו לגיל פרישה כמשמעותו בסעיף 9א(א) ואיננה קיצבה כמשמעותה בסעיף 9א(א) או שמקבלים שאירים ואשר אינה פטורה לפי סעיף 9(16) – פטורים ממס; סכום המתקבל עקב היוון קיצבה פטורה לפי סעיף זה – פטור ממס.

פטור לקיצבה אחרת
(תיקון מס' 18)
תשל"ג-1973
ת"ט תשל"ג-1973
(תיקון מס' 34)
תשל"ט-1979
(תיקון מס' 35)
תש"ם-1979
(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 120)
תש"ס-2000
(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012
הנחה לקצבה של
תושב ישראל
לראשונה ושל תושב
חוזר ותיק
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

9ג. על אף האמור בסעיפים 9א, 9ב ו-121, לפי העניין, ובכפוף לאמור בסעיף 14(א), סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

ותיק, כאמור בסעיף 14(א), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

(1) בכותרת השוליים, במקום "של עולה" יבוא "של תושב ישראל לראשונה ושל תושב חוזר ותיק";

(2) אחרי "לפי הענין" יבוא "ובכפוף לאמור בסעיף 14(א)" ובמקום "מי שעלה לישראל" יבוא "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א)".

9ד. (א) 35% מהכנסת שכירות מוטבת שמקבל יחיד זכאי, פטורים ממש, אם התקיימו כל אלה:

פטור להכנסה מדמי שכירות מסוימים (תיקון מס' 132) (תיקון) תשס"ג-2002

(1) ליחיד או לבן זוגו לא היו הכנסות מקצבה, שחלות עליה הוראות סעיפים 9א או 9ב, או הכנסות מריבית, שחלות עליה הוראות סעיפים 125ד או 125ה;

(2) דמי השכירות אינם משולמים על ידי קרוב, כהגדרתו בסעיף 105יא, או על ידי חבר בני אדם שהיחיד הוא בעל שליטה בו.

(ב) פטור לפי סעיף קטן (א) יינתן לאחד מבני הזוג בלבד.

(ג) בסעיף זה –

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9);

"הכנסת שכירות מוטבת" – הכנסה חייבת מדמי שכירות לפי סעיף 2(6) או (7) שמקבל יחיד מהשכרת נכס שהיה בבעלותו, ששימש בידיו במישרין להפקת הכנסתו מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד בישראל, עד לתקרת ההכנסה, כשהיא מוכפלת בשיעור הזכאות;

"יחיד זכאי" – כל אחד מאלה:

(1) יחיד שהגיע לגיל הפרישה;

(2) יחיד, אם הוא או בן זוגו הגיעו לגיל הפרישה;

(תיקון מס' 135) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 135) תשס"ד-2004

והכל אם הוא תושב ישראל ומלאו לו במועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88, 55 שנים;

"שיעור הזכאות" – שיעור של 2% לכל שנת מס שבה שימש הנכס, במישרין, בידי היחיד להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד בישראל, אך לא יותר מ-70%;

"תקרת ההכנסה" – הסכום הנקוב בהגדרה "קצבה מזכה" שבסעיף 9א, כשהוא מוכפל

ב-12.

סימן ב': סמכות לפטור

10. (א) בסעיף זה –

"הטבה במס" – זיכוי ממס או ניכוי מהכנסה או שיעורי מס נמוכים מהשיעורים הקבועים בסעיף 121;

הנחה ממס על הענקה בעד פריון עבודה ושכר עבודה בעד עבודה במשמרות (תיקון מס' 68) תשמ"ו-1986

"הענקה בעד פריון עבודה" – הענקה, הטבה או פרמיה, שהיא הכנסת עבודה המשתלמת על פי חוזה עבודה שאושר לענין סעיף זה כפי שנקבע בתקנות, בנוסף על המשכורת או השכר המקובלים הקבועים בחוזה העבודה, בעד פריון עבודה העולה על הפריון הרגיל ואשר נקבע על פי נורמות מדודות שאישר המכון לפריון העבודה והייצור, או גוף אחר שקבע לענין זה שר האוצר על פי המלצת המכון;

"משמרת שניה ושלישית" – כפי שהגדיר שר האוצר בתקנות, לאחר התייעצות עם שר העבודה והרווחה⁵.

(ב) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות הטבה במס, לגבי הכנסה מעבודה במשמרת שניה או שלישית או מהענקה המשתלמת בעד פריון עבודה, במפעלי תעשייה שעיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969, שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר התעשייה והמסחר, ויכול

⁵ סמכויותיו הועברו לשר הרווחה והשירותים החברתיים: "פ' תשע"ז מס' 7394 מיום 7.12.2016 עמ' 1313.

שיקבע לענין זה מפעלים מסויימים או לפי ענפי תעשייה.

(ג) מי שסך כל ההכנסה שהוא זכאי לה מאת מעביד המשלם לו הכנסה כאמור בסעיף קטן (ב) עולה על 36,000 שקלים חדשים (להלן - סכום התקרה), לא יהא זכאי להטבה לפי סעיף זה בשל חלק ההכנסה העולה על סכום התקרה, ולענין זה יראו את הכנסתו שחל עליה סעיף קטן (ב) כהכנסתו הגבוהה ביותר בסולם הכנסותיו; סכום התקרה יתואם כאילו הוא תקרת הכנסה כהגדרתה בסעיף 120א.

(תיקון מס' 82)
תשנ"ו-1990

(ד) בתקנות כאמור בסעיף קטן (ב) ניתן לקבוע -

(תיקון מס' 82)
תשנ"ו-1990

- (1) שהטבה במס תחול לגבי כל ההכנסה כאמור בו או לגבי חלק ממנה;
- (2) הטבה במס בשיעורים שונים או בסכומים שונים, לענפי תעשייה שונים, למקצועות שונים ולסוגי נישומים שונים;
- (3) כללים ותנאים להחלת ההטבה במס;
- (4) סוגי עובדים שעל הכנסתם לא תחול ההטבה במס.

11. (א) בסעיף זה -

הטבות מס ביישובים
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

"דירת מגורים" - כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק מסוי מקרקעין;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

"חייל" - חייל המשרת על פי התחייבות לשירות קבע בצבא הגנה לישראל, שוטר, לרבות שוטר במשמר הגבול שבמשטרת ישראל, סוהר וכן עובד בשירות הביטחון הכללי או במוסד למודיעין ולתפקידים מיוחדים, ובלבד שהם משרתים במערך הלוחם;

"יישוב מוטב" - יישוב שב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי לפי סעיף זה, מתקיימים בו כל אלה:

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

(1) הוא יישוב סמוך לגבול או יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות מצפון לקו רוחב 750, מדרום לקו רוחב 610 או ממזרח לקו אורך 250, למעט יישוב שעל תושביו חלות הוראות סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985;

(2) אוכלוסייתו מונה פחות מ-75,000 תושבים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

(3) הוא משויך לאשכול 8 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, אלא אם כן הוא יישוב סמוך לגבול;

(4) הקמתו אושרה על פי כל דין;

(5) הניקוד הכולל שלו הוא 25 נקודות לפחות;

"יישוב סמוך לגבול" - יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 7 קילומטרים מגבול ישראל עם ירדן, סוריה או מצרים או מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה, או עד 9 קילומטרים מגבול ישראל עם לבנון, והכול בקו אווירי;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

"יישוב עירוני בנגב" - עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשתייכות למחוז הדרום כפי שנקבע בהודעה על חלוקת שטח המדינה למחוזות ונפות ותיאור גבולותיהם, לפי סעיף 3 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

"יישוב צמוד לגבול עימות בצפון" - יישוב שדירות המגורים בתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון, והכול בקו אווירי;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

"יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון" - עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשויכת לאשכול 6 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, ושדירות המגורים בתחומן, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון, והכול בקו אווירי;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

"מדד הפריפריאליות" - אשכול הפריפריאליות של רשויות מקומיות לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, לגבי כל יישוב, ולגבי יישוב במועצה אזורית - לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב במועצה האזורית או לגבי המועצה האזורית, לפי הנמוך;

(תיקון מס' 214)
תשע"ו-2015

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

“המדרג החברי-כלכלי” – אפיון רשויות מקומיות וסיווגן באשכול לפי הרמה החברתית-כלכלית של האוכלוסייה לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב, ולגבי יישוב במועצה אזורית – לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב במועצה האזורית או לגבי המועצה האזורית, לפי הנמוך;

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

“משכורת מיוחדת” – משכורת הכוללת תוספת פעילות רמה א' אשר שולמה במשך תקופה של שלושה חודשים רצופים לפחות;

“ניקוד כולל”, של יישוב – הניקוד הכולל של היישוב המתקבל מחיבור הניקוד החברתי-כלכלי, ניקוד הפריפריאליות וניקוד הסמיכות לגבול של אותו יישוב, מעוגל למספר השלם הקרוב;

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

“ניקוד חברתי-כלכלי” – 35% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

מספר נקודות	אשכול במדרג החברתי-כלכלי
100	1
90	2
80	3
60	4
30	5
15	6
0;	7 ומעלה

“ניקוד סמיכות לגבול” – 25% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

מספר נקודות	יישוב
100	יישוב סמוך לגבול
0;	יישוב אחר

“ניקוד פריפריאליות” – 40% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

מספר נקודות	אשכול במדרג הפריפריאליות
100	1 או 2
80	3
50	4
30	5
10	6
0;	7 ומעלה

“פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה” – הנתונים המופיעים בפרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה הידועים ב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי לפי סעיף זה; הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה תפרסם, עד יום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), מדד פריפריאליות ומדרג חברתי-כלכלי לגבי כל אחד מהיישובים הנמצא בתחום שיפוטה של מועצה אזורית, בנפרד;

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

“תוספת פעילות רמה א'” – תוספת שכר המשולמת לחייל בשל פעילות במערך הלוחם בשטח פיתוח, המוגדרת על פי הדין החל לגבי החייל כתוספת רמה א' ושאישר המנהל לענין זה;

(תיקון מס' 146 תשס"ה-2005)

“שטח פיתוח” – כל אחד מאלה:

- (1) אזור יהודה, שומרון וחבל עזה;
- (2) כל מקום צפונה מקו הרוחב 270;
- (3) כל מקום דרומה מקו הרוחב 070, לרבות אזור ים המלח;

“תושב”, ביישוב מסוים – יחיד שמרכז חייו באותו יישוב.

(ב) (1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא בין

(תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- 25 נקודות ל-49 נקודות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 7% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 132,000 שקלים חדשים;
- (2) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא בין 50 נקודות ל-59 נקודות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 10% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 162,000 שקלים חדשים;
- (3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא 60 נקודות לפחות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 12% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 192,000 שקלים חדשים;
- (א3) (א) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני בנגב, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 6% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 30,000 שקלים חדשים; ואולם אם היישוב האמור משויך לאשכול 3 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, ייוסף סכום נוסף כאמור של 42,000 שקלים חדשים;
- (ב) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב צמוד לגבול עימות בצפון, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 1% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 6,000 שקלים חדשים;
- (ג) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 6% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 36,000 שקלים חדשים; אין בזכאות לפי פסקת משנה זו כדי לגרוע מזכאות לפי פסקת משנה (ב);
- (4) מי שבמהלך שנת המס היה לתושב ביישוב המפורט בסעיף קטן זה או חדל להיות תושב ביישוב כאמור, זכאי לזיכוי ממס כאמור בסעיף קטן זה באופן יחסי לתקופת תושבותו ביישוב, ובלבד שהיה תושב היישוב 12 חודשים רצופים לפחות;
- (א4) תושב של יישוב שחדל להיות יישוב מוטב, זכאי בשנת המס שבה חדל היישוב להיות יישוב מוטב (בפסקה זו – שנת ההפסקה) ובשנת המס שלאחריה, לזיכוי ממס על פי הניקוד הכולל של היישוב בשנת המס שקדמה לשנת ההפסקה, ובלבד שהיה תושב היישוב האמור במהלך כל שנת המס שקדמה לשנת ההפסקה ושנות המס שלגביהן מתבקש הזיכוי לפי פסקה זו, ולא יחולו לעניין זה הוראות פסקה (4); חזר היישוב להיות יישוב מוטב בשנת המס שלאחר שנת ההפסקה לא ינתן באותה שנת מס זיכוי ממס לפי פסקה זו;
- (5) סכום הזיכוי לפי סעיף זה לא יעלה על סכום המס שהנישום חייב בו, בשל ההכנסה שלגביה ניתן הזיכוי;
- (6) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו, החל בשנת המס 2020, לפי הוראות סעיף 120ב, ויחולו עליהם לענין זה ההוראות החלות על תקרת ההכנסה.
- (1ב) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 241,080 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; לעניין זה, "אזור קו עימות דרומי" – כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.
- (ג) חייל שמשולמת לו משכורת מיוחדת זכאי לזיכוי ממס בשיעור של 5% ממשכורתו המיוחדת עד לסכום של 160,560 שקלים חדשים ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם.
- (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע ניכוי נוסף בשל נכסים

- של מפעל הנמצא בשטח התיישבות חדשה או באזור פיתוח כפי שקבע, ובתנאים שקבע.
- (ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לעניין הוכחת מרכז חיים ביישוב לשם קבלת הטבת מס לפי סעיף זה. (תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)
- (ו) המנהל יפרסם ברשומות ובאתר האינטרנט של רשות המסים, עד ה-15 בינואר של כל שנת מס, את רשימת היישובים המוטבים וכן את הניקוד הכולל של כל יישוב כאמור, לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה; ברשימה כאמור יפרסם המנהל גם את היישובים שחדלו להיות יישובים מוטבים באותה שנת מס. (תיקון מס' 214 תשע"ו-2015)
- (ז) בתוך שלוש שנים מיום כ' בטבת התשע"ה (1 בינואר 2016) יערוך בנק ישראל מחקר לבחינת השפעתן של הטבות המס על יישובים מוטבים ויגישו עם מסקנותיו לוועדת הכספים של הכנסת; המחקר יבחן, בין השאר, את אלה:
- (1) השפעות מתן ההטבות במס ליישובים על תחומי רווחה וחינוך;
 - (2) השינוי בגודל האוכלוסייה ביישוב, לפי פילוח של האוכלוסייה והיישובים;
 - (3) שינויים שחלו במעמדו החברתי-כלכלי של היישוב.
- 1א. (בוטל). (תיקון מס' 134 תשס"ג-2003)
- 1ב. (בוטל). (תיקון מס' 134 תשס"ג-2003)
- 1ג. הנחה או הטבת מס לפי סעיפים 11, 11א או 11ב לא יינתנו לגבי הכנסה כאמור בחלק ה-3 או לגבי הכנסה כאמור בסעיף 125ג, אם שיעור המס החל עליה אינו עולה על 15%. הגבלה על הנחה או הטבה (תיקון מס' 132 תשס"ג-2002) (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975)
12. (בוטל). (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002)
13. (בוטל). דיבידנד מהכנסה מועדפת (תיקון מס' 3 תשכ"ג-1963)
- 13א. (א) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להורות בצו, כי דין דיבידנד המשתלם על ידי סוגים מסויימים של חברות, מתוך הכנסה מועדפת שתפורט בצו, יהא כדין הכנסה מועדפת.
- בסעיף זה "הכנסה מועדפת" - הכנסה מריבית או מדיבידנד שעליה ניתנת הקלה או פטור ממס לפי כל חיקוק.
- (ב) דיבידנד, המשתלם על ידי חברה כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יראוהו ככולל הכנסה מועדפת בשיעור שהוא כיחס שבין ההכנסה המועדפת לבין כלל הכנסתה של החברה בשנה שבה נוצרה ההכנסה שממנה מחולק הדיבידנד.
14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה -
- "נכס" - למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);
- "תושב חוזר ותיק"⁶ - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.
- (ב) (1) על אף האמור בפסקה (א) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין (בסעיף קטן זה - שנת ההסתגלות), ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל כאמור, בטופס שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות סעיף קטן זה;

⁶ לגבי מי שהיה לתושב חוזר בשנים 2007, 2008, 2009 תיקרא הגדרת "תושב חוזר ותיק" כך: "תושב חוזר ותיק" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות לפחות.

- (2) על אף הוראות פסקה (1), הודיע יחיד על בחירתו בשנת ההסתגלות, כאמור באותה פסקה, תבוא שנת ההסתגלות במניין לעניין התקופות המפורטות להלן:
- (א) תקופת הפטור האמורה בסעיף קטן (א);
- (ב) התקופה האמורה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב";
- (ג) התקופה האמורה בפסקה (2) להגדרה "חברת משלח יד זרה", ובהגדרה "הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל", שבסעיף 5(ה);
- (ד) התקופה האמורה בהגדרה "תושב ישראל" שבסעיף 75(א)(15);
- (ה) התקופה האמורה בסעיף 75(א)1טז(א)1-ו(ג)(2)(א);
- (ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)(1);
- (ז) התקופה האמורה בסעיף 134 ב;
- (ח) התקופה האמורה בסעיף 135(1)(ב).

(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

(ג) תושב חוזר יהיה פטור ממס במשך חמש שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, שאינן הכנסות מעסק, כמפורט להלן, אלא אם כן ביקש אחרת, לעניין ההכנסות, כולן או חלקן:

- (1) הכנסות מקצבה, מתמלוגים, מדמי שכירות, מריבית ומדיבידנד, שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל;
- (2) הכנסות מריבית ומדיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים;

בסעיף קטן זה –

"ניירות ערך מוטבים" – ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים מחשבון במוסד בנקאי, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים, שהופקדה באותו חשבון;

"בורסה" – בורסה לניירות ערך מחוץ לישראל, שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתת על פי דין במדינה שבה היא מתנהלת, וכן שוק מוסדר מחוץ לישראל;

"חשבון במוסד בנקאי" – חשבון במוסד בנקאי שלא בוצעו בו הפקדות לאחר שהתושב החוזר היה לתושב ישראל, פרט להפקדה של הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים;

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.

(1ג) (פקע).

- (ד) (1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך את התקופות המפורטות בפסקאות משנה (א) עד (ח), כולן או חלקן, לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לגבי תושב חוזר ותיק, לתקופה שלא תעלה על עשר שנות מס, ובלבד שביצע השקעה משמעותית בישראל שיש בה כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לפי העניין, או בתוך שנתיים מיום כניסתו לתוקף של תקנות לפי פסקה זו, לפי המאוחר מביניהם, ורשאי שר האוצר לקבוע תקופות הארכה שונות, בהתחשב בין השאר, בסוג ההשקעה, בהיקפה ובמיקומה הגאוגרפי, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע;

- (א) תקופת הפטור האמורה בסעיף קטן (א);
- (ב) התקופה האמורה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב";

(הוראת שעה)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- (ג) התקופה האמורה בפסקה (2) להגדרה "חברת משלח יד זרה", ובהגדרה "הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל", שבסעיף 5(ה)5; (ה);
- (ד) התקופה האמורה בהגדרה "תושב ישראל" שבסעיף 75ב(א)(15);
- (ה) התקופה האמורה בסעיף 75טז(א)1 ו-1(ג)(2)(א);
- (ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)(1);
- (ז) התקופה האמורה בסעיף 134ב;
- (ח) התקופה האמורה בסעיף 135(1)(ב);

(2) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי תקנות שנקבעו לפי פסקה (1), יחולו גם על יחיד כאמור באותה פסקה שביצע את ההשקעות בישראל לפני המועד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק או לפני כניסתו לתוקף של תקנות שנקבעו לפי הפסקה האמורה, בתנאים ובתיאומים שיקבע.

14א. חברה שהשליטה על עסקיה ועל הנהלתה היא מחוץ לישראל, שקיבלה בישראל הכנסה שהושגה או שנבעה מחוץ לישראל, רשאי שר האוצר, לפי בקשתה, להורות שהיא תשלם מס בשיעור שלא יעלה על 15% מאותה הכנסה, ובמקרים מיוחדים - אף לפטור ממס.

הכנסות חברה שהשליטה על עסקיה היא מחוץ לישראל (תיקון מס' 30) תשל"ח-1978

14ב. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לתת הקלה במס לגבי הכנסה בעלת אופי סוציאלי או לגבי פיצוי, שקיבל יחיד תושב ישראל, אם שולמו לו על ידי מדינה זרה או רשות רווחה שלה, וכן רשאי הוא לפטור ממס הכנסה כאמור, הכל כפי שיקבע.

סמכות לפטור (תיקון מס' 132) 2002 (תיקון) תשס"ג-2002

15. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להורות כי הריבית והפרשי הצמדה המשתלמים על מילווה שהכנסות המדינה משועבדות לו יהיו פטורים ממס, בין בכלל ובין רק לגבי הריבית והפרשי הצמדה המשתלמים לתושבי חוץ. וכן רשאי הוא, באישור כאמור, להורות כי הריבית המשתלמת על מילווה שערבים להחזקתו מדינת חוץ או מי ששר האוצר הכיר בו כפועל בשמה של מדינת חוץ ובשבילה, או ריבית על הלוואה שקיבלה הסוכנות היהודית לארץ ישראל, תהיה פטורה ממס.

מילווה המדינה (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 ת"ט תשל"ט-1979

15א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס, כולו או מקצתו, הפרשי הצמדה או ריבית בגובה הפרשי הצמדה המשתלמים על סוגי פיקדונות, סוגי תכניות חיסכון וסוגי איגרות חוב של סוגי נישומים, בהתאם לתנאים שקבע באישור כאמור.

סמכות לפטור הפרשי הצמדה וריבית על פיקדון, תכנית חיסכון ואיגרות חוב (תיקון מס' 57) תשמ"ג-1983 (תיקון מס' 64) תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 חישוב הריבית הריאלית (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

15ב. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע שיטה לחישוב חלק הריבית העולה על שיעור עליית המדד בתנאים ובתיאומים שקבע, ורשאי הוא לקבוע כאמור לענין סוגי נכסים או לענין סוגי נישומים, והכל על פי תקופת החזקה בנכס או על פי כל מבחן אחר.

16. שר האוצר רשאי להורות, בצו שיפורסם ברשומות -

פטור על ריבית מסוימת (תיקון מס' 3) תשכ"ג-1963 (תיקון מס' 22) תשל"ט-1979

(1) כי הכנסה מריבית המשתלמת על איגרות חוב שהוצאו לתושב-חוץ שאינו מנהל עסק או משלח-יד בארץ, תהא פטורה מסכום המס העודף על 25% מן הריבית המנוכים לפי סעיף 161(א) לפקודה; וכי הפרשי הצמדה המשתלמים על איגרות-חוב כאמור יהיו פטורים ממס, כולו או מקצתו;

(2) כי יינתנו פטור או הנחה ממס על הכנסה מריבית המשתלמת על ידי המדינה או המשתלמת באישור המפקח על מטבע חוץ, על ידי מוסד בנקאי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, על פקדונות במטבע חוץ המוחזקים אצלם;

(תיקון מס' 3) תשכ"ג-1963 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978

(3) כי הכנסה מריבית המשתלמת על איגרות חוב שהוצאו על ידי לווה ישראלי לבנק הבין-לאומי לשיקום ופיתוח, תהא פטורה ממס גם כשהיא בידי תושב-חוץ שאיגרות החוב הועברו אליו;

(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(4) כי ריבית שמשלם חבר-בני-אדם תושב ישראל בשל הלוואה שקיבל במטבע חוץ מתושב חוץ שאינו מנהל עסק או משלח יד בארץ, כאשר הלוואה משמשת למטרה מהמטרות המפורטות בסעיף 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, תהא פטורה מהמס כולו או חלקו. (תיקון מס' 66 תשמ"ה-1985)

16א. שר האוצר⁷ רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל גם אם הסכום לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי בארץ מושבו, בשל הוראות קיזוז הפסדים באותה ארץ. סמכות להחזיר מס לתושב חוץ (תיקון מס' 30 תשל"ח-1978 (תיקון מס' 132 תשמ"ב-2002)

16ב. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס הפרשי הצמדה שנוספו לסכום חוב או תביעה מסוגי חובות או תביעות שנקבעו. לענין זה, "הפרשי הצמדה" כולם או חלקם - לרבות ריבית, בסכום כולל שאינו עולה על הסכום שהיה צריך להוסיפו לפי שיעור עליית מדד המחירים לצרכן כאמור בסעיף 159א(א), אילו היו החוב או התביעה צמודים למדד בתקופה המתאימה. הפרשי הצמדה מסויימים (תיקון מס' 32 תשל"ח-1978 (תיקון מס' 44 תשמ"א-1981 (תיקון מס' 60 תשמ"ד-1984 (תיקון מס' 100 תשמ"ה-1994)

16ג. שר האוצר רשאי בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לפטור ממס בתנאים שנקבעו בצו הכנסה ממכירת מים של מי שכל עיסוקו בהספקת מים. הכנסה ממכירת מים (תיקון מס' 32 תשל"ח-1978)

16ד. (בוטל). (תיקון מס' 147 תשמ"ה-2005)

16ה. (בוטל). הכנסות מעסקאות מסויימות בשוק ההון (תיקון מס' 90 תשמ"ב-1992)

פרק שני: ניכויים וקיזוזים

סימן א': ניכויי הוצאות

17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות - הניכויים המותרים (111(א)-(ח) (י"י)(כ) (תיקון מס' 17 תשל"ב-1972)

(1) (א) סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלוה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה; ריבית והפרשי הצמדה (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 26 תשל"ז-1977 (תיקון מס' 32 תשל"ח-1978 (תיקון מס' 54 תשמ"ב-1982)

(ב) נישום התובע ניכוי ריבית או הפרשי הצמדה על פי פסקת משנה (א) בשנה שבה קיבל ריבית או הפרשי הצמדה פטורים ממס על פי סעיף 9(24), לא יותר לו לניכוי סכום השווה לסכום הריבית והפרשי הצמדה הפטורים כאמור, למעט הגבוה משני אלה: ריבית ושכירות דמי שכירות תיקונים חובות רעים

(1) סכום שקיבל בשל מס יתר ששילם משום שפקיד השומה דרש ממנו לשלמו או שנוכה ממנו במקור; דמי שכירות

(2) סכום שקיבל בשל אותו חלק ממס היתר שאינו עולה על 15% מהמס המגיע ממנו על פי שומתו העצמית; תיקונים

(2) דמי שכירות ששילם שוכר קרקע או בנין שהיו תפוסים בידו לשם השגת הכנסה; חובות רעים

(3) סכומים שהוצאו לתיקונים של חצרים, מוצבה או מכונות, ששימשו בהשגת הכנסה, וכן לחידושם, לתיקונם או לשינויים של כלי מלאכה, כלי שרת או חפצים ששימשו כאמור; חובות רעים

(4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של העסק או משלח-היד לאותה שנה; חובות רעים

⁷ סמכותו הוצאה למנהל רשות המסים ב"פ תשס"ו מס' 5496 מיום 19.2.2006 עמ' 1925.

(5) סכומים ששילם מעביד - בתנאים ובשיעורים שנקבעו לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל בתור השתתפות שנתית סדירה לקופת גמל וכן סכומים בשיעורים ובתנאים כאמור אך בשינויים המחוייבים על פי הענין ששילם מעביד למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר לענין זה, לשם שמירת זכות הפנסיה של עובדו וכן כל סכום או חלק ממנו ששילם מעביד - באישור המנהל - לקופת גמל כאמור או למוסד או לגוף כאמור שלא בתור השתתפות שנתית סדירה;

תשלומי מנביד
לקופת גמל
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005
תשלומים לקרן
השתלמות לעצמאים
(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995

(א) סכומים ששילם יחיד לקרן השתלמות לעצמאים, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5% מהכנסתו הקובעת; סכומים כאמור לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת; לענין זה

—
"הכנסה קובעת" - הכנסתו החייבת של היחיד מעסק או ממשלח יד, לפני הניכוי לפי פסקה זו, ועד לסכום של 156,000 שקלים חדשים בשנה;

"קרן השתלמות לעצמאים" - קרן השתלמות המיועדת ליחיד שיש לו הכנסה מעסק או ממשלח יד;

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

(6) הוצאות בנקיטת אמצעים למניעת סחף-קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים שייקבעו;

נדקי טבע

(7) הוצאות בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מן האוויר;

התקפות מהאוויר

(8) ניכוי בעד פחת כאמור בסעיף ב';

פחת

(9) סכומים שאגודה שיתופית החזירה לחבריה בתור הטבה שנתית, לפי יחס עסקאותיה עם כל חבר, ובלבד -

הטבות באגודה
שיתופית

(א) שלא יותר ניכוי בסכום העולה על אותו חלק מהכנסתה החייבת לפני החזרת ההטבה, שיחסו לכלל הכנסתה החייבת הוא כיחס סכום עסקאותיה עם חבריה לסך-כל עסקאותיה;

(ב) שההטבה ניתנה לחברים תוך תשעה חדשים מתום שנת החשבון שאליה היא מתייחסת או במועד מאוחר יותר שקבעו המנהל;

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ג) שהטבות ייחשבו כאילו נתקבלו על ידי החברים ביום תום שנת החשבון שאליה הן מתייחסות;

(10) (נמחקה);

(תיקון מס' 53)
תשנ"ב-1982
הוצאות הכרוכות
בתשלום המס
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(11) (א) הוצאות בקשר להכנת הדו"חות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור, אולם אם קבעו בית המשפט או ועדה לקבילות פנקסים שהיה בערעור או בערר משום הטרדה ולא היה צידוק סביר להגשתם לא יותרו הוצאות משפטיות הכרוכות בהם; נפסקו הוצאות משפטיות לטובת הנישום, יופחת סכום ההוצאות שנפסק מסכום ההוצאות שתבע;

(ב) הוצאות כאמור בפסקה זו לא יותרו בקשר להכנסות מעסק או משלח יד שלגביהם לא נוהלו פנקסי חשבונות או אם הדו"ח לא בוסס על פנקסי חשבונות;

(12) דמי שכירות ששילם יחיד בעד דירה ששכר בישראל ושאליה עבר לגור לרגל עבודתו או עיסוקו, במשך חמש שנים מיום שעבר לגור בדירה האמורה; דמי שכירות אלה יותרו לניכוי מדמי השכירות שהוא מקבל בשל השכרת דירת הקבע שלו באותה תקופה;

דמי שכירות שמשלם
יחיד שעבר זמנית
(תיקון מס' 43)
תשנ"א-1981

(13) (א) סכומים ששילם נישום בעד לינה או שכירת דירה באזור שנקבע כשטח פיתוח על פי סעיף 11, אשר בו עובד הנישום דרך קבע אך אינו גר בו עם משפחתו שעמה היה גר אילולא עבד שם;

דמי לינה או שכירות
באזור פיתוח
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע את תקרת הסכום שיותר לניכוי על פי פסקת משנה (א) ואת תקופת הניכוי;

(14) ניכויים אחרים שייקבעו בתקנות לפי פקודה זו;

ניכויים אחרים
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(15) היטל רווחי נפט או היטל רווחי יתר, ששולם לפי חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011, על ידי מי שחב בו לפי אותו חוק.

(תיקון מס' 184)
תשנ"א-2011
(תיקון מס' 208)
תשנ"ו-2015

18. (א) מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה - ניכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו לזכאי להם או לקופת גמל ובלבד שתשלומים כאמור ששולמו לקופת גמל לגבי החודש האחרון של שנת המס יראו כאילו שולמו בתוך שנת המס אם שולמו לה תוך חודש מתום שנת המס.

סייגים לניכוי
הוצאות מסויימות
11(5)(6)(7)
[תיקון מס' 32]
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 66)
תשמ"ה-1985

(ב) הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים, שמשלמת חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם כמשמעותה בסעיף 76 לאחד מחבריה שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) - ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסויימת יותר אם שולמו לו באותה שנת מס או שהוא כלל אותם בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנת מס והמס עליהם נוכה לפי תקנות הניכויים ממשכורת לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

(1ב) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, שהוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו על סוגי תשלומים המהווים הכנסה פטורה בידי בעל שליטה, ורשאי הוא באישור כאמור להתנות את קביעתו בתנאים.

(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986

(ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת הכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד הכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות.

(ד) (1) בסעיף זה -
"יחידת עבודה" -

(תיקון מס' 61)
תשמ"ז-1984

(1) מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה כולל מרכיביו שמשך ביצועם כאמור ולרבות עבודות כאמור בפסקה (2) המהוות חלק ממנו, ואם הוא נכס הון - כשטרם החל לשמש בייצור הכנסה במחצית הראשונה של שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והכל בין שההכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 2(1) ובין שהיא ריווח הון או שבח;

(2) עבודות הפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר - שמשך ביצועם עולה על שנה;

"הוצאות ריבית" - ריבית והפרשי הצמדה המותרים בניכוי על פי סעיף 17 וכן ריבית והפרשי הצמדה בשל הון ששימש לבנייה או לרכישה של נכס הון, בניכוי הכנסה מריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר.

(תיקון מס' 67)
תשמ"ה-1985

"הכנסות אחרות" - הכנסות שלא מאחד מאלה:

(1) מכירת יחידת עבודה;

(2) מכירת קרקע;

(3) ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר;

(4) (א) בתקופת תחולתו של חוק מיסוי בתנאי אינפלציה - מכירת נכס הון שאיננו ניירות ערך נסחרים בלתי מוגנים כמשמעותו בחוק האמור;

(ב) בתקופת תחולתו של חוק תיאומים בשל אינפלציה - מכירת נכס קבוע כמשמעותו בחוק האמור;

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008

(ג) בתקופה שלאחר תחולתו של חוק תיאומים בשל אינפלציה - מכירת נכס כהגדרתו בסעיף 104;

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008

ובלבד שלגבי הכנסה מניירות ערך כאמור בפסקה זו, יובא בחשבון ההכנסות האחרות רק סכום שינוי הערך שלהם או הריווח מהם, לפי הענין;
"מוסד כספי" –

(1) חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת פקדונות כספיים בחשבונות עובר ושב על מנת לשלם מהם בשיק לפי דרישה;
(2) חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה, למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;
"הוצאות הנהלה וכלליות" – כל הוצאה שאיננה בגדר הוצאות ריבית והנישום איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה, לקרקע או להכנסות אחרות.
(2) נישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור, כלהלן:

(א) לכל יחידת עבודה ייזקף חלק יחסי מהוצאות הנהלה וכלליות, שהוא כיחס שבין סכום ההוצאות שהוציא הנישום בשנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה, לבין סך כל ההוצאות שהוציא באותה שנת מס לביצוע כל יחידות העבודה בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

(ב) (1) לכל יחידת עבודה או קרקע ייזקף חלק יחסי מהוצאות הריבית שהוא כיחס שבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא הנישום עד תום שנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה או לרכישת אותה קרקע, לבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא עד תום שנת המס לביצוע כל יחידות העבודה ולרכישת כל הקרקעות בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

לענין זה, "הוצאות לביצוע יחידת עבודה ולרכישת קרקע" – לרבות הוצאות שיש לזקפן ליחידת עבודה ולקרקע על פי סעיף זה, עד תום שנת המס הקודמת;

(2) יתרת הוצאות ריבית שלא נזקפה כאמור בפסקה (1) תותר בניכוי כך שחלק ממנה, שהוא כיחס שבין הכנסה מועדפת כמשמעותה בסעיף 18(ג) לסך כל ההכנסות האחרות ייוחס להכנסה המועדפת כאמור.

(ה) הכנסה של תושב חוץ שיש לנכות ממנה מס על פי סעיפים 164 או 170 – ניכויה לפי סעיף 17 בשנת המס שאליה היא מתייחסת יותר רק אם שולמה בה או שהמס עליה נוכה לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והועבר לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 66)
תשמ"ה-1985

19. (בוטל).

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

20. (א) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים בדבר ניכוי של סכומים כמפורט להלן, כולם או מקצתם, משך תקופתו ושיעורו השנתי:

סמכות לקבוע כללים
בדבר ניכויים
מסויימים
(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984

(1) סכומים ששילם בעלו של בנין המושכר כולו או חלקו בשכירות מוגנת בשל פינוי דייר מוגן, או כהשתתפות בבניית המדרכה או הכביש שליד הבנין או הניקוז הקשור לבנין וכיוצא באלה;

(2) סכומים ששילם חוכר מקרקעין בשל החכירה או בשל השקעה במקרקעין החכורים או בקשר אליהם;

(3) סכומים שהוציא נישום לצורך שינטוע;

(4) הוצאות הוניות אחרות.

(ב) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים –

- (1) בדבר מתן תוספת פחת בשל בנין המושכר כולו או חלקו בשכירות מוגנת, שיעורה ומשך תקופת נתינתה; (תיקון מס' 60 תשמ"ד-1984)
- (2) בדבר הפחתת היתרה הבלתי מופחתת של מטע שנעקר, כולו או חלקו, אם בעלו נטע מטע אחר לפני או אחרי העקירה, ובדבר דינה של ההפחתה לקביעת המחיר המקורי לענין פחת ולענין ריווח הון של המטע החדש. (תיקון מס' 60 תשמ"ד-1984)
- 20א. (1) (א) בקביעת הכנסתו החייבת של אדם, שהוציא הוצאות, כולל הוצאות הון, למחקר מדעי בתחומי התעשייה, החקלאות, התחבורה או האנרגיה שאושר לענין זה בידי מי שהסמיך השר הממונה על המשרד שבתחום פעולתו נוגע המחקר, יותר לו ניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס שבה שולמו ובלבד שנתקיימה אחת מאלה:
- (א) המחקר מבוצע בידי בעל מפעל שהוא בתחום הענפים האמורים או בהזמנתו לשם פיתוחו או קידומו של מפעלו;
- (ב) ההוצאות הן של מבצע המחקר שאיננו בעל מפעל בתחומים האמורים, או שהן מהוות השתתפות במימון מחקר שמבצע אדם אחר תמורת זכות בפרי תוצאותיו של המחקר שהיא סבירה ביחס להשתתפותו בהוצאות המחקר, והכל כאשר המדינה משתתפת במימון המחקר על ידי מענק; "מענק", לענין זה - לרבות הלוואה מסוג שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ובלבד שהוצאות המהוות השתתפות כאמור יותרו בניכוי כך: בשנת המס שבה שולמו ההוצאות - חלק יחסי מהן כיחס מספר החדשים שנותרו מהחודש שלאחר החודש שבו שולמו ועד לתום שנת המס, מחולק ב-12, והיתרה - בשנת המס שלאחריה; ולענין חישוב החלק היחסי כאמור, יראו התחייבות מראש לשלם הוצאות בשנים עשר תשלומים חדשיים שווים כהוצאות ששולמו כולן עם התשלום הראשון;
- (א1) משתתף במימון מחקר שמבצע אדם אחר כאמור בפסקה (1) (ב) רשאי לקזז את המס שנחסך כנגד המס המנוכה במקור מהכנסת עבודה או כנגד מקדמות שהוא חייב בהן על פי סעיף 175 החל מהחודש שלאחר החודש שבו שילם את ההוצאות; נותרה לגבי שנת מס פלונית יתרה לקיזוז, יותר הקיזוז עם הגשת הדו"ח לאותה שנה; לענין זה, "המס שנחסך" - סכום המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי על פי פסקה (1), ואולם לענין קיזוז כנגד מקדמות בלבד, יחושב המס שנחסך לפי שיעור מס של 55% - לגבי נישום שהוא יחיד, ולפי שיעור המס הממוצע לשנת המס הקודמת - לגבי נישום שהוא חבר-בני-אדם; (תיקון מס' 58 תשמ"ד-1983)
- (ב1) לענין סעיף 190א, דין קיזוז כנגד הניכוי במקור או המקדמות על פי פסקה (א1) כדין קיזוז סכום שנוכה במקור כאמור בסעיף 177; (תיקון מס' 58 תשמ"ד-1983)
- (ג1) אם מבצע מחקר שאישר מי שהוסמך כאמור בפסקה (1) לאשרו גייס ממשקיעים במחקר ופיתוח סכומים שביחד עם הסכום שהוא עצמו משקיע במחקר האמור עולים על הסכום שהוציא לביצוע אותו מחקר, יראו את הסכום שהוציא, כהכנסה חייבת בידו, ששיעור המס החל עליה הוא 100%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם, ומועד תשלומו, לענין קביעת ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א, הוא היום שבו נוצר הסכום העודף; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע כללים לחישוב הסכום העודף והיום שבו נוצר; (תיקון מס' 58 תשמ"ד-1983)
- (2) הוצאות הון למחקרים מדעיים שהוציא אדם לקידום או לפיתוח של מפעלו, שפסקה (1) איננה חלה עליהן, יותר ניכוי בשלושה שיעורים שנתיים שווים החל בשנת המס שבה שולמו;
- (3) סכום מענק כאמור בפסקה (1) (ב) שנתנה המדינה לצורך מימון מחקר מדעי יופחת מסכום ההוצאות שניכוי הותר על פי סעיף קטן זה.
- (ב) לא יותר לניכוי לפי סעיף קטן (א) כל סכום של הוצאה שהושקעה בנכס שיש עליו ניכוי פחת לפי סעיף 21.
- 20א1. (א) הסכום שיותר בניכוי בשל השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי

תקרה כוללת לניכוי בשל מחקר ופיתוח (תיקון מס' 58 תשמ"ד-1983)

סעיף 20א(א) ולפי כל דין אחר, לא יעלה על 40% מהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה שולמו ההוצאות.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי סכומי השתתפות של חברת אחזקה תעשייתית בחברה שבשליטתה; לענין זה –

“חברת אחזקה תעשייתית” – חברה שלפחות 80% מנכסיה במשך כל שנת המס – למעט נכסים שמקורם מכספים שנתקבלו מהנפקה בבורסה בחוץ לארץ עד תום שנה ממועד ההנפקה – מושקע בהון מניות של חברה תעשייתית, או בהלוואות לשלוש שנים לפחות שנתנה לחברה תעשייתית;

“חברה תעשייתית” – כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ”ט-1969;

“שליטה” – כמשמעותה בסעיף 25.

20א2. סכום המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי עקב השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי סעיף 20א(א) ולפי כל דין אחר, ייווסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.

20א3. (בוטל).

20ב. בקביעת הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל ששילם מזונות לתושב חוץ על פי פסק דין של רשות שיפוטית מוסמכת בחוץ לארץ שניתן בעת היות המשלם גם הוא תושב חוץ, יותר לו ניכוי של חלק מסכום המזונות ששילם, העולה על סכום שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ואינו עולה על סכום עליון שנקבע כאמור.

סימן ב': ניכויי פחת

21. (א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים – שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים – מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה. לענין סעיף זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם וכן יראו כבעל נכס מי שעל אף שהסב אותו הוא חייב עליו במס על פי סעיפים 83 או 84, ומי שהעביר את הנכס אך השאיר לעצמו את הזכות ליהנות מפירותיו, ובלבד שהפחת שיותר לו יהיה הפחת שהיה מותר לו אילולא ההסבה או ההעברה כאמור.

(ב) נתקבל מענק בשל רכישת נכס, שבעדו זכאים לניכוי פחת על פי סעיף קטן (א), או שנמחל או שומט חוב שמקורו בהלוואה לרכישת נכס כאמור תוך חמש שנים משנת קבלתה, או שולם מס ערך מוסף בשל רכישת נכס והנישום ניכה את המס כמס תשומות לפי חוק מס ערך מוסף, תשל”ו-1975, יהיה המחיר המקורי של הנכס הן לענין זה והן לענין סעיף 88 מחירו כאמור פחות סכום המענק, החוב או מס התשומות לפי הענין; הוראה זו לא תחול על סכום שחוייב במס על פי סעיף 3(ב)(2).

(ג) מי שהוציא הוצאות לצורך מילוי הוראות שניתנו לו להתקנת סידורים מיוחדים לנכים בבנין ציבורי לפי סעיף 158ג לחוק התכנון והבניה, התשכ”ה-1965, יותר לו ניכוי ההוצאות האמורות בעד פחת בשיעור של 16.5% לשנה; הוראה זו לא תחול על מי שהוציא הוצאות כאמור בבנין שבנייתו נסתיימה אחרי כ”ח באדר ב’ התשמ”א (31 במרס 1981).

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושבעליה אינו זכאי בשלה להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי”ט-1959, יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה.

22. אם בשנת מס פלונית אי אפשר היה לנכות את הפחת, כולו או מקצתו, משום שלא היתה אותה שנה מן המקור שעליו נדרש הפחת כל הכנסה או שהיתה הכנסה קטנה מן הסכום שמותר לנכותו כאמור, יראו את הסכום שלא נוכה כהפסד לענין סעיף 28; הוראה זו לא תחול אם המקור שעליו נדרש הפחת אינו עסק או משלח-יד, ובמקרה זה יראו את הסכום שלא נוכה כהפסד הניתן

ניכוי בשל מחקר ופיתוח – תוספת לבסיס המוקדמות (תיקון מס’ 58) תשמ”ט-1983

(תיקון מס’ 65) תשמ”ט-1984

ניכוי בשל מזונות לתושב חוץ (תיקון מס’ 48) תשמ”א-1981

פחת נכסים [(11)(1)(ט)] (תיקון מס’ 6) תשכ”ה-1965 (תיקון מס’ 21) תשל”ה-1975 (תיקון מס’ 25) תשל”ז-1977 חוק (מס’ 32) תשל”ח-1978

(תיקון מס’ 21) תשל”ה-1975 (תיקון מס’ 25) תשל”ז-1977 (תיקון מס’ 32) תשל”ח-1978

(תיקון מס’ 45) תשמ”א-1981

(תיקון מס’ 76) תשמ”ח-1988

זקיפת פחת משנה לשנה [(11)(1)(11)(10)]

לקיזוז בשנים הבאות בזו אחר זו, כנגד אותו מקור בלבד.

23. סך כל ניכויי פחת שהותרו לפי הפקודה, ביחד עם סך כל הבלאי בתקופה שלפני תחילת התאריך שבו הותר הפחת על פי פקודה זו, כשהוא מחושב לפי השיעורים שנקבעו, לא יעלה על המחיר המקורי שעלו לנישום הנכסים האמורים בסעיף 21, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ואולם לענין המחיר המקורי של מטע הדריס, לא יובאו בחשבון ניכויי הפחת והבלאי בתקופה שקדמה לשנת 1950.

סייג לניכויי פחת
[(11)(1)(ט)(II)]
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

24. (א) הועבר נכס בר-פחת מאדם לאדם ונוכח המנהל והחליט, שהשליטה במועבר נשארה לאותו אדם שבידו היתה לפני המועד הקובע, יהיה סכום הפחת שמקבל ההעברה זכאי לנכותו לפי סעיפים 21-23 כסכום שהמעביר היה זכאי לנכותו אילו לא העביר; ואם היתה ההעברה לפני אחד באפריל 1946, ומקבל ההעברה ניכה פחת לפי סעיפים 21-23 בסכום העולה על הסכום שהיה זכאי לנכותו לפי הוראות סעיף זה - לא יראו את העודף כאילו נוכה שלא כדין, אבל הוא יבוא בחשבון בשעת חישוב סך כל סכומי הפחת המותרים לפי סעיף 23.

פחת בהעברת נכס
שאינו עמה העברת
שליטה
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשמ"ה-2004

(א) נמכר נכס בר פחת והמוכר רכשו מחדש, יהיה סכום הפחת שהמוכר זכאי לנכותו לפי סעיפים 21 עד 23 לאחר הרכישה החוזרת בסכום שהיה זכאי לנכותו אילו לא מכרו.

(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982

(ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול על העברת נכסים מאת שני בני אדם או יותר לאדם אחר, כשם שהוא חל על העברה כזו מאדם אחד לאחר, אם נוכח המנהל והחליט, שהשליטה במועבר נשארה בכללותה לאותם בני-אדם שבידי כל אחד מהם לחוד היתה בחלק מן המועבר לפני המועד הקובע.

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשמ"ה-2004

(ג) הוראות סעיף זה לא יחולו אם ההעברה נתחייבה במס רווחי הון לפי חלק ה', או כשריווח ההון קוזז כנגד הפסד ובלבד שסכום השווה לסכום אינפלציוני כמשמעותו בסעיף 88 ששולם עליו מס בשיעור של 10% יופחת מהמחיר המקורי; ההפחתה תובא בחשבון גם לענין הגדרת "מחיר מקורי" בסעיף 88.

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982

(ד) על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער לפי הסעיפים 153-158.

(תיקון מס' 142)
תשמ"ה-2004

25. "שליטה" לענין סעיף 24 - שליטה ישירה או עקיפה או היכולת לשלוט או הזכות לרכוש שליטה כאמור, ובמיוחד - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור -

שליטה מהי
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965

(1) כשהשליטה היא מכוח מניות - החזקת מרבית הון המניות, או מרבית הון המניות שהוצא, או מרבית כוח ההצבעה, או הזכות להחזיק באלה או לרכשם, וכן הזכות לקבלת מרבית הרווחים, או למנות מרבית המנהלים, או הזכות לרכוש זכות כאמור;

(2) כשהשליטה היא בדרך אחרת - הזכות למרבית ההון, למרבית הרווחים, למרבית כוח ההצבעה או למנות מרבית המנהלים או הזכות לרכוש זכות כאמור.

26. (א) כשבאים לקבוע אם השליטה לענין סעיף 24 היא בידי אדם פלוני או היתה בידיו, יראו את קרובו, כמשמעותו בסעיף 76(ד), כאילו הוא אותו אדם עצמו.

בעל השליטה מיהו
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965

(ב) אם ביום מן הימים תוך 3 שנים לאחר ההעברה נמצאת השליטה במועבר שוב בידי המעביר, יראו כאילו נשארה בידיו מלכתחילה.

26א. "המועד הקובע", לענין סעיף 24 - מועד ההעברה של עסק או נכס או מועד עשיית העסקה שההעברה האמורה היא חלק ממנה או מחוברת אליה, או המועד שבו נעשתה הראשונה שבעסקאות שההעברה האמורה היא חלק מהן או מחוברת אליהן, הכל לפי הענין.

המועד הקובע מהו
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965

27. (א) אדם העוסק בעסק או במשלח-יד כלשהם, שהוציא בשנת מס פלונית סכום פלוני לחילוף מכונות וציוד המשמשים או ששימשו באותו עסק או משלח-יד, יותר לו, לצורך בירור הכנסתו החייבת, ניכוי בסכום השווה להוצאות שהוציא לרכישת המכונות והציוד הישנים פחות סך כל הפחת שניכה בעד אותם המכונות והציוד והסכום שקיבל במכירתם, או השווה לסכום שהוציא על המכונות והציוד החדשים, הכל לפי הסכום הקטן יותר; נוכח סכום לפי סעיף קטן זה, יוקטן בסכום זה כל הפסד שניתן לקזוז לפי חלק ה' בשל מכירת המכונות והציוד הישנים.

ניכוי בעד חילוף
מכונות וציוד
[(11)(א)]

(ב) סעיף קטן (א) לא יחול על רכב מנועי פרטי כמשמעותו בפקודת התעבורה.

27א. (א) בסעיף זה תהא לכל מונח המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(ב) בחילוף זכות במקרקעין, לפי פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין, יחולו לענין ניכוי בעד פחת וכן לענין ניכוי נוסף בשל פחת או הפחתה כמשמעותם בסעיף 3 לחוק תיאומים בשל אינפלציה, הוראות אלה:

- (1) המחיר המקורי של הזכות החלופית יהיה אחד מאלה, לפי הענין:
 - (א) היה שווי הזכות החלופית המתואם בגובה שווי המכירה של הזכות הנמכרת – יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת;
 - (ב) פחת שווי הזכות החלופית המתואם משווי המכירה של הזכות הנמכרת – יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת הפטורה;
 - (ג) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין מכירה לזם של יחידה אחרת במתחם, שתמורתה התקבלה יחידה אחרת כאמור בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, עד גובה תקרת השווי;
- (2) המחיר המקורי של חלק הזכות החלופית יהיה יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת;
- (3) המחיר המקורי של הזכות החלופית הנוספת יהיה – שווה ביום רכישה;
- (4) שיעור הפחת יהיה השיעור שנקבע לניכוי בעד פחת בשל הזכות החלופית או הזכות החלופית הנוספת, לפי הענין;
- (5) פחת כאמור, בסעיף זה, יינתן רק אם הזכות החלופית, חלק הזכות החלופית או הזכות החלופית הנוספת, לפי הענין, הם נכסים בני פחת.

28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).

(ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד, גם כנגד ריווח הון, ריבית או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.

(ד) הפסד שהיה לאדם במטע הדרים שניטע מורכב, בשנים החמישית והשישית מתחילת שנת המס שבה ניטע, וקוזז כנגד הכנסתו מאותו מטע בלבד בשנה השישית והשביעית.

(ה) הפסד שהיה לאדם במטע הדרים שניטע לא מורכב, בשנים השישית והשביעית מתחילת שנת המס שבה ניטע, יקוזז כנגד הכנסתו מאותו מטע בלבד בשנה השביעית והשמינית.

ניכוי בעד פחת
בחילוף מקרקעין
ובפינוי ובינוי
(תיקון מס' 145)
תשס"ה-2005

קיזוז הפסד [13(1)(2)]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 154)
תשס"ז-2007

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- (1) הפסד שלא ניתן לקזזו כאמור בסעיפים קטנים (ד) ו-(ה) יחולו עליו הוראות סעיף קטן (ב).
- (2) לענין הסעיפים הקטנים (ד) ו-(ה) יראו מטע הדריש שניטע לאחר 30 בנובמבר של כל שנה כאילו ניטע בחודש הראשון של שנת המס שלאחריה.
- (ח) הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקזזו כנגד הכנסתו מאותו בנין בשנים הבאות.
- (ט) (בוטל).
- (י) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" ו"ריווח הון" - לרבות שבח כמשמעותו לפי סעיף 6 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - שבח מקרקעין).
29. על אף האמור בסעיף 28, על הפסד שמקורו מחוץ לישראל, יחולו הוראות אלה:
- (1) (א) הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאליו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל, ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין; לענין סעיף זה, "הכנסה פסיבית" - הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד;
- (ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד ההכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, המועבר משנים קודמות, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין;
- (2) הפסד שהיה לתושב ישראל בעסק או במשלח יד, מחוץ לישראל, ושאליו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו לגביו הוראות אלה:
- (א) הפסד שהיה בשנת המס יקוזז תחילה כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון, באותה שנת מס מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל;
- (ב) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור בפסקת משנה (א), תקוזז היתרה כאמור כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל שנותרה באותה שנת מס לאחר קיזוז כאמור בפסקה (1)(א);
- (ג) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז הפסד כאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב), ויתרת הפסד כאמור היא בעסק מחוץ לישראל שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל (בסעיף זה - העסק הנשלט), תקוזז, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בישראל באותה שנת מס;
- (ד) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד באותה שנה, כאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב), ואם בחר שהוראות פסקת משנה (ג) יחולו עליו, הפסד כאמור שלא ניתן לקזזו לפי פסקאות משנה (א) עד (ג), יועבר סכום ההפסד שלא קוזז כאמור לשנים הבאות, בזו אחר זו, ויקוזז כנגד הכנסתו החייבת של הנישום, לרבות רווח הון, באותן שנות מס, מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל;
- (ה) על אף האמור בפסקת משנה (ד), נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור באותה פסקת משנה ויתרת ההפסד היא מעסק נשלט, תקוזז יתרת ההפסד, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון או שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, מעסק או ממשלח יד בישראל; סכום שקוזז כאמור, לא יועבר לקיזוז לשנות המס הבאות לפי הוראות פסקת משנה (ד);
- (1) (נמחקה);
- (3) לא יותר בקיזוז הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל, שאילו היה רווח לא היה משולם בשלו מס בישראל;

(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975)

(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 71
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 25
תק"ז-1977)
(תיקון מס' 54
תשמ"ב-1982)

(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 25
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 26
תשל"ז-1977
הפסד שהיה
בחוץ-לארץ
(תיקון מס' 132
תשמ"ב-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002
(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002
(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

ת"ט תשמ"ג-2002

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

(תיקון מס' 132
תשמ"ג-2002)

- (4) סעיף 28(ג) יחול, בשינויים המחוייבים, גם לענין סעיף זה;
- (5) הפסד כאמור בסעיף זה, יותר בקיזוזו רק אם הוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה נוצר ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132;
- (6) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות לענין הדרכים להוכחת ההפסד.

סימן ד': הוראות כלליות

30. לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות לפי סעיפים 17-27, בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום; ובכל שאלה לענין סעיף זה יכריע המנהל; ובלבד ששום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כמונע כל אדם הרואה עצמו מקופח על ידי החלטת המנהל מלערער עליה בהתאם לאמור בסעיפים 153-158.

טייג לניכויים
[11(2)]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

31. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות - בין דרך כלל ובין לסוגים של נישומים - בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר -

תקנות בדבר ניכוי
הוצאות
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 17)
תשל"ב-1972

(1) שיטת החישוב או האומדן של ההוצאות;

(2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי, או שיעוריהן;

(3) התנאים להתרת ההוצאות;

(4) דרכי הוכחת ההוצאות.

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל -

ניכויים שאין להתירם
[12]

(1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו; בפסקה זו,

(תיקון מס' 170)
תשס"ט-2009
(תיקון מס' 179)
תשע"א-2011

"הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;

"הוצאות אש"ל" - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי;

(2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד;

(3) הון שניטל או סכום כסף המשמש, או נועד לשמש, הון;

(4) עלות ההשבחה;

(5) כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים;

(6) דמי שכירות ועלות תיקונים, של חצרים או של חלק מהם, ששולמו או שנגרמו שלא לשם ייצור ההכנסה;

(7) סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כמס הכנסה;

(8) (בוטל);

(9) (א) (1) תשלום סכומי מענק עקב פרישה או עקב מוות הפטורים ממס לפי סעיף 9(א7) ששילמה חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותה בסעיף 76, לבעל שליטה שהוא חבר בה או לאחר במקומו, בשל שנות עבודה עד שנת 1975;

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(2) תשלומים לקופת גמל לקצבה, בעד מרכיב הפיצויים כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל, ששילמה חברה כאמור בפסקת משנה (1) בשל חבר, בסכום העולה על 11,950 שקלים חדשים, ותשלומים לקרן השתלמות בסכום העולה על 4.5% ממשכורתו הקובעת של החבר;

(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

- (3) קצבה ששילמה חברה כאמור בפסקת משנה (1) למי שהיה עובד בחברה ובעל שליטה בה או לקרובו, העולה על משכורתו הממוצעת בתקופת עבודתו ומוכפלת ב-1.5% בשל כל שנת עבודה; בפסקה זו, "משכורת ממוצעת" – סך כל הכנסתו של העובד מעבודה כאמור בסעיף 2(2) במהלך כל שנות עבודתו בחברה, כשהוא מחולק בשנות עבודה בחברה;
- (תיקון מס' 190 תשע"ב-2012)
- הוראות פסקאות משנה (1) ו-2(2) יחולו גם לגבי מי שטרם חלפו שנתיים מיום שחדל להיות חבר. על אף האמור בפסקה זו רשאי המנהל להורות אחרת אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות; לעניין פסקה זו –
- (תיקון מס' 190 תשע"ב-2012)
- "בעל שליטה" – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:
- (א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה;
- (ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה או בזכות לרכשם;
- (ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;
- (ד) בזכות למנות מנהל;
- "קרובו" – כמשמעותו בסעיף 76(ד);
- "חבר" – בעל שליטה שיש לו לבדו או יחד עם בן-זוגו, או שיש לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, לפחות 5% מהון המניות שהוצא או מכוח ההצבעה או מהזכות להחזיק או לרכוש כל אחד מאלה או מהזכות לקבל רווחים; ובלבד שלא יובאו בחשבון לענין זה זכויותיו של בן-זוג שנרכשו לפני הנישואין או שנתקבלו בירושה;
- (תיקון מס' 32 תשל"ח-1978)
- "משכורת קובעת" – כהגדרתה בסעיף 3(ה);
- (ב) האמור בפסקת משנה (א) לא יחול על סכום מענק עקב מוות הפטור ממס לפי סעיף 9(א) או על סכום מענק עקב מוות שאינו עולה על 25,000 לירות לכל שנת עבודה, הכל לפי הסכום הקטן;
- (תיקון מס' 108 תשנ"ו-1995 תיקון מס' 21 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 29 תשל"ח-1978 תיקון מס' 33 תשל"ח-1978 תיקון מס' 35 תשל"ח-1978 תיקון מס' 35 תשל"ח-1979 (תיקון מס' 21 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 25 תשל"ז-1977 תיקון מס' 142 תשס"ה-2004 (תיקון מס' 148 תשס"ה-2005
- (10) (א) פרמיות ששילמה חברה לטובת עצמה לביטוח חייו של בעל שליטה בה כמשמעותו בפסקה (9), למעט פרמיות כאמור ששולמו לקופת גמל;
- (ב) פרמיות ששילמה שותפות לטובת עצמה לביטוח חייו של שותף בה, או ששילם שותף לטובת עצמו לביטוח חייו של שותפו, כשיש למבוטח 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה;
- (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975
- (11) הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזקת רכב שבהחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים;
- (12) סכומים ששולמו בעד פעולה האסורה לפי סעיפים 5 ו-5ב לפקודת הטלגרף האלחוטית [נוסח חדש], התשל"ב-1972;
- (13) תשלומים ששולמו כתוספת לפי סעיף 179 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968;
- (תיקון מס' 59 תשמ"ד-1984
- (14) (א) הוצאה לרכישת ביטוח מפני אבדן כושר עבודה;
- (ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), היתה ההכנסה שבשלה נרכש ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2), והביטוח הוא ביטוח מועדף, יותרו ניכויים בשל הוצאה לרכישת הביטוח המועדף שהיא בסכום של עד 3.5% מההכנסה לפי סעיף 2(1) או ממשכורתו של העובד, לפי הענין, שהיא הכנסה חייבת, ובלבד
- (תיקון מס' 138 תשס"ד-2004 (תיקון מס' 138 (תיקון) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 153 תשס"ז-2007 (תיקון מס' 163 תשס"ח-2008 (תיקון מס' 209 תשע"ו-2015

שניכויים לפי פסקה משנה זו, לא יותרו בשל הכנסה כאמור, העולה על סכום השווה לסך כל השכר הממוצע במשק בשנת המס כשהוא מחולק ב-4.8; ואולם אם שילם המעביד בעבור עובדו לקופת גמל, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, סכום בשיעור העולה על 4% ממשכורתו של העובד, יופחת מהשיעור הנקוב ברישה, לגבי הכנסה לפי סעיף 2(2), ההפרש שבין השיעור ששילם המעביד כאמור, לבין 4%;

לענין פסקה זו –

“ביטוח מועדף” – ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, ואם נרכש הביטוח בטרם מלאו למבוטח 60 שנים, התקיימו לגבי הביטוח גם שני אלה:

(1) תקופת הביטוח, למעט ביטוח קבוצתי, נמשכת עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות;

(2) אם יקרה מקרה הביטוח בטרם ימלאו למבוטח 60 שנים, ישתלמו הכספים על פי הביטוח ממועד קרות מקרה הביטוח ועד תום תקופת אבדן כושר עבודתו או עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות, לפי המוקדם;

“ביטוח מפני אבדן כושר עבודה” – כהגדרתו בסעיף 3(א);

“השכר הממוצע במשק” ו”מרכיב תגמולי המעביד” – כהגדרתם בסעיף 3(ה3);

(תיקון מס' 163
תשס"ח-2008)

“משכורת” – הכנסת עבודה למעט שוויו של שימוש ברכב שהועמד לרשותו של העובד;

(תיקון מס' 153
תשס"ז-2007)

“קופת גמל” – (נמחקה);

(תיקון מס' 148
תשס"ה-2005)

(15) הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים;

(תיקון מס' 151
תשס"ו-2006)

(16) תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שניתנם מהווה עבירה לפי כל דין;

(תיקון מס' 172
תש"ע-2009)

(17) (א) הוצאה בשל עלות שכר שנשא בה תאגיד פיננסי, במישרין או בעקיפין, בשנת המס, בעד נושא משרה בכירה או עובד, העולה על התקרה לתשלום (בפסקה זו – ההוצאה העודפת).

(תיקון מס' 224
תשע"ו-2016)

(ב) חישוב עלות השכר לענין פסקת משנה (א), לגבי נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי, יכלול את עלות השכר שנשאו בה הן התאגיד הפיננסי והן תאגידי קשורים לתאגיד הפיננסי בעד אותו נושא משרה בכירה או עובד (בפסקה זו – עלות השכר הכוללת); ההוצאה העודפת תיוחס לתאגיד הפיננסי ולתאגידי קשורים לו, בהתאם ליחס בין עלות השכר שנשא בו כל אחד מהם לעלות השכר הכוללת.

(ג) לענין חישוב עלות השכר לפי פסקת משנה (א), יראו את ההוצאה בשל מענקי פרישה, כאילו הוצאה בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולמת ההוצאה (בפסקה זו – תקופת העבודה); עלתה ההוצאה בשל עלות השכר בגין שנת המס שקדמה למועד ההוצאה בשל מענקי פרישה על התקרה לתשלום, ייוסף לעלות השכר בשנת ההוצאה בשל עלות פרישה החלק שבו עלתה ההוצאה האמורה על התקרה לתשלום באותה שנת מס, כשהיא מוכפלת בתקופת העבודה.

(ד) הסכומים הנקובים בפסקה זו יתואמו לפי הוראות סעיף 120ב.

(ה) בפסקה זו –

“הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות” – סך ההוצאה השנתית שיש לרשום בדוחות הכספיים בשל הענקת של מניות או זכות לקבלת מניות, לנושא משרה בכירה או לעובד, והכול בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים;

“הוצאה בשל מענקי פרישה” – הוצאה בעד תשלומי מעביד לקופת גמל כמשמעותם בסעיף 17(5) או בעד מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

"כללי החשבוונאות המקובלים", "נושא משרה בכירה", "תאגיד פיננסי", ו"תאגיד קשור" – כהגדרתם בחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016;

"עודף עלות שכר" – הפער שבין עלות שכר לשני מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שעלות השכר עולה על שני מיליון וחצי שקלים חדשים;

"עלות שכר" – שכר, וכן כל סכום ששילם מעביד לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי סעיף 3 לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל, וכן סכום תשלום דמי ביטוח ששילם מעביד בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

"שכר" – כל אחד מהמנויים בפסקאות (1) עד (3) שלהלן, למעט זכות לרכישת נכס כמשמעותה בסעיף 3(ט) ומניה כהגדרתה בסעיף 102, אשר ניתן לנושא משרה בכירה או לעובד בקשר עם עבודתו או כהונתו בתאגיד פיננסי, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות באמצעות חברה שבשליטתו –

(1) הכנסה כאמור בסעיף 2(2);

(2) מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

(3) השתכרות או רווח כמשמעותם בסעיף 2(1) ו-10(10);

"תקרה לתשלום" – שני מיליון וחצי שקלים חדשים לשנה וחלק יחסי מסכום זה בשל חלק משנה, בניכוי הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות, ובניכוי עודף עלות שכר.

32א. על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי סעיף 175(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן הוגש לפקיד השומה דו"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 161, 166 או 171, לפי הענין, שבו צויינו שמו, מענו ומספר תעודת הזהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים, ובחבר-בני-אדם - מספר מזהה אחר, והכל בצורה מדוייקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום.

טייג להתרת ניכויים והקטנת מקדמות בשל דיווח לקוי (תיקון מס' 66 תשמ"ה-1985)

33. (א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.

הגבלת ניכויים, זיכויים וקיצוץ בשל פנקסים בלתי קבילים (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 82 תש"ן-1990)

(ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל פנקסים קבילים לא יותר לו קיזוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס, ואם הוא חייב בניהול חשבונות בשנת מס פלונית ופנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיצוץ בשל חובות אבודים והפסדים ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה.

(תיקון מס' 32 תשל"ח-1978)

(ג) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהלם או שניהלם אך לא ביסס את הדו"ח שלו עליהם, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיצוץ בשל פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים, ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה.

(ד) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהל פנקסים קבילים, לא יותר לו באותה שנת מס זיכוי ממס לפי סעיף 121א.

(תיקון מס' 82 תש"ן-1990)

פרק שלישי: ניכויים, זיכויים וקיצבאות ילדים

33א. בפרק זה –

(תיקון מס' 22 תשל"ה-1975 הגדרות)

"נקודת זיכוי"⁸ - סכום של 504 שקלים חדשים לשנת מס, צמוד למדד כאמור בסעיף 120א, המקוזז כנגד המס לאותה שנה;

(תיקון מס' 72 תשל"ה-1975 תשמ"ז-1987 (הוראת שנה) תשס"ד-2004)

⁸ בשנות המס 2005 עד 2008 לא ייקראו המילים "צמוד למדד כאמור בסעיף 120א" אלא אם המדד במועד כלשהו באחת משנות המס האלה עלה ב-5% יותר לעומת המדד הידוע ב-1.1.2004, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה עלה המדד כאמור.

31) "נקודת קיצבה" - סכום השווה לסכום נקודת זיכוי כערכה ביום כ"א בטבת תשנ"ז (31 בדצמבר 1996), כשהוא מתואם לפי הוראות סעיף 120ב לענין נקודת קיצבה ומחולק בשנים עשר.

34. בחישוב המס של יחיד שהיה תושב ישראל בשנת המס יובאו בחשבון שתי נקודות זיכוי.

35. (א) בחישוב המס של עולה יובאו בחשבון –

(1) 1/4 נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החדשים הראשונים לעלייתו לישראל;

(2) 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש בשנים-עשר החדשים שלאחריהם;

(3) 1/12 נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החדשים שלאחריהם.

(ב) בחישוב מס של בן זוג רשום שהכנסתו החייבת כוללת הכנסה של בן זוגו שהוא עולה, והמס על הכנסתם מחושב במאוחד, יובאו בחשבון נקודות הזיכוי כאמור בסעיף קטן (א), ובלבד שאם הכנסתו של בן הזוג שאינו בן זוג רשום איננה עולה על סכום שהוא פי חמישה מסכום נקודות הזיכוי האמורות בסעיף קטן (א) ובסעיף 38, לא תיכלל הכנסת בן הזוג שאינו בן זוג רשום בחישוב הכנסתו החייבת של בן הזוג הרשום, ובחישוב המס של בן הזוג הרשום לא יובאו בחשבון נקודות הזיכוי האמורות.

(ג) הזיכוי האמור יינתן לשנת מס שכולה או מקצתה נמצאת בתקופת ארבעים ושנים החדשים האמורים, לפי מספר החדשים שהעולה ישב בישראל באותה שנה, ולא יינתן אלא בפעם הראשונה שנעשה לעולה; לפי בקשתו לא תובא במנין 42 החדשים תקופת היעדרות רצופה מהארץ שאיננה פחותה משה חדשים ואיננה עולה על שלוש שנים.

(ד) בסעיף זה –

"עולה" – מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, תש"י-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, תושב חוזר, או מי שנמנה עם סוג בני אדם ששר האוצר קבע שדינם כדין עולה לענין זה, אך למעט מי שאזרחותו הישראלית התבטלה על פי סעיף 10(ד) לחוק האזרחות, תשי"ב-1952;

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה שמיום ג' בסיוון התש"ע (16 במאי 2010) עד יום י"ד בתשרי התשע"ג (30 בספטמבר 2012), לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות; לענין זה יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כמי שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ג) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע –

(1) כללים למתן הזיכויים על פי סעיף קטן (א) למי שהיה בעבר בגדר "עולה";

(2) דרך כלל או במקרים מסויימים, הוראות אחרות לגבי תחילת תקופת 42 החדשים והפסקה ברציפות התקופה.

35א. (בוטל).

36. בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון 1/4 נקודת זיכוי כזיכוי נסיעה.

36א. בחישוב המס של אשה תובא בחשבון 1/2 נקודת זיכוי.

37. בחישוב המס של יחיד מוטב תושב ישראל, שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי בשנת המס שכלכלת בן זוגו היתה עליו, תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת; לענין סעיף זה, "יחיד מוטב" – יחיד שהוא או שבן זוגו הגיע לגיל פרישה, או שהוא או שבן זוגו, עיוור או נכה כמשמעותם בסעיף 9(5)א.

38. (א) בחישוב הכנסתו של יחיד תושב ישראל שהוא בן זוג רשום והכנסתו החייבת כוללת את הכנסת בן זוגו, והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הכנסת בן זוגו הושגה מיגיעתו האישית מעסק או משלח יד או מעבודה לרבות הכנסה מיגיעה אישית, כאמור בפסקאות (1) עד (6) להגדרתה שבסעיף 1, יובאו בחשבון 1/4 נקודת זיכוי לפי סעיף 36, 1/2 נקודות זיכוי אם הם אינם

(תיקון מס' 99)
תשנ"ד-1994
(תיקון מס' 112)
תיקון מס' 108
ישראל
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 181)
תשע"א-2011
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
זיכוי בעד נסיעה
למקום ההשתכרות
(תיקון מס' 28)
תשל"ז-1977
זיכוי לאשה
(תיקון מס' 108)
תיקון מס' 108
תיקון מס' 108
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 144)
תשס"ה-2005
תיקון מס' 108
תיקון מס' 108
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 29)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 96)
תשנ"ד-1994
תק' תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 144)
תשס"ה-2005

זכאים לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א), ו-1^{3/4} נקודות זיכוי אם הם זכאים לנקודות קיצבה כאמור, ולענין יחיד מוטב כהגדרתו בסעיף 37 תובא בחשבון גם נקודת זיכוי כאמור באותו סעיף.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אם הכנסתו של בן הזוג שאינו בן זוג רשום איננה עולה על סכום שהוא פי חמישה מסכום חלקי נקודות הזיכוי האמורות, לפי הענין, לא תיכלל הכנסתו של בן הזוג הרשום, ובחישוב המס של בן הזוג הרשום לא יובאו בחשבון חלקי נקודות הזיכוי האמורות.

(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

39. בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שכן זוגו היה עוזר לו, לפחות 24 שעות בכל שבוע בתוך 9 חודשים של שנת המס, בהשגת הכנסתו מעסק או ממשלח ידו, יובאו בחשבון 1^{1/2} נקודות זיכוי אם הוא איננו זכאי לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א), ו-1^{3/4} נקודות זיכוי אם הוא זכאי לנקודת קיצבה כאמור, ולענין יחיד מוטב כהגדרתו בסעיף 37 תובא בחשבון גם נקודת זיכוי כאמור באותו סעיף, ובלבד שאם הוא זכאי, בשל בן זוגו, גם לזיכויים שעל פי סעיף 38, יינתנו לו הזיכויים לפי אחד משני הסעיפים, לפי בחירתו.

זיכוי בעד בן זוג עוזר
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 29)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 96)
תשנ"ד-1994
תק" תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 144)
תשס"ה-2005

39א. בחישוב המס על הכנסתו מיגיעה אישית של חייל משוחרר, תובא בחשבון חלק מנקודת זיכוי לכל חודש משלושים ושישה החודשים הראשונים שלאחר החודש שבו סיים את שירותו הסדיר, כמפורט להלן:

זיכוי לחייל משוחרר
(תיקון מס' 120)
תש"ס-2000
(תיקון מס' 155)
תשס"ז-2007

(1) 1/6 נקודת זיכוי – אם שירת שירות סדיר של –

(תיקון מס' 157)
תשס"ז-2007

(א) לגבי גבר – 23 חודשים מלאים לפחות;

(ב) לגבי אישה – 22 חודשים מלאים לפחות;

(2) 1/12 נקודת זיכוי – אם שירת שירות סדיר של פחות מ-

(תיקון מס' 157)
תשס"ז-2007

(א) לגבי גבר – 23 חודשים מלאים;

(ב) לגבי אישה – 22 חודשים מלאים;

לענין זה, "חייל משוחרר" ו"שירות סדיר" – כהגדרתם בחוק קליטת חיילים משוחררים, התשנ"ד-1994.

40. (א) יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו, כקבוע בסעיף 109 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968; תשלום נקודות הקיצבה ייעשה בידי המוסד לביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי.

נקודות קיצבה וזיכוי
בעד ילדים
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 99)
תשנ"ד-1994
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 56)
תשמ"ג-1983
(תיקון מס' 63)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 144)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 170)
תשס"ט-2009
(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

(ב) (1) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא הורה במשפחה חד-הורית שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע-עשרה שנה ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודת זיכוי לפי סעיף 37, יבואו בחשבון בנוסף לנקודת הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, 1/2 נקודת זיכוי בשל כל ילד, בשנת לידתו ובשנת בגרותו, שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו;

(א1) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא אב לפעוט במשפחה חד-הורית ואינו זכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, בשל כל פעוט כאמור, נקודות זיכוי כמפורט להלן, ואולם אם אמו של הפעוט במשפחה חד-הורית היא תושבת ישראל ואינה זכאית, בשל אותו פעוט, לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון נקודות הזיכוי לפי פסקת משנה זו, כנגד הכנסתה

(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

מיגיעה אישית, ולא כנגד הכנסתו של האב:

(א) נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים;

(ב) שתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה;

(ב1) במשפחה חד-הורית שבה ילד להורה אחד ואותו הורה זכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), תובא בחשבון כנגד הכנסתו מיגיעה אישית של אותו הורה, נקודת זיכוי אחת נוספת; היה ילדו של אותו הורה פעוט, יובאו בחשבון כנגד הכנסתו של ההורה כאמור, על אף הוראות פסקה (א1), גם נקודות הזיכוי לפי אותה פסקה;

(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

(2) הורים החיים בנפרד יקבל ההורה הזכאי לנקודת זיכוי לפי פסקה (1), נקודת זיכוי אחת נוספת ואם כלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יקבל ההורה שאינו זכאי לנקודת זיכוי על פי פסקה (1) נקודת זיכוי אחת או חלק ממנה לפי חלקו בהוצאות הכלכלה;

(תיקון מס' 77)
תשמ"ח-1988
(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

(3) לענין סעיף קטן זה –

(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

"ילד להורה אחד" – ילד שבשנת המס טרם מלאו לו תשע עשרה שנים ואחד מהוריו נפטר בשנת המס או קודם לכן או שהוא רשום במרשם האוכלוסין בלא פרטי אחד ההורים;

"פעוט" – ילד שטרם מלאו לו ארבע שנים בשנת המס;

"שנת לידה" – שנת המס שבה נולד הילד;

"שנת בגרות" – שנת המס שבה מלאו לילד שמונה עשרה שנים.

40א. בחישוב המס של גרוש שהוא או בן-זוגו משלם מזונות לבן זוגו לשעבר, והוא נשוי לבן-זוג אחר, תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת.

נקודת זיכוי לגרוש שנשא אשה אחרת (תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 77)
תשמ"ח-1988
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992
נקודת זיכוי לנער (תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

40ב. בחישוב המס של יחיד שמלאו לו או לבן-זוגו 16 שנים אך לא 18 שנים תובא בחשבון נקודת זיכוי.

נקודות זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 189)
תשע"ב-2012

40ג. (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל (בסעיף זה – יחיד) תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת אם הוא זכאי לקבל תואר אקדמי ראשון ומחצית נקודת זיכוי אם הוא זכאי לקבל תואר אקדמי שני, ממוסד להשכלה גבוהה.

(ב) נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה, לפי הענין, תובא בחשבון במשך שנת מס אחת.

(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ג) נקודת זיכוי אחת כאמור בסעיף זה בעבור לימודי תואר אקדמי ראשון תובא בחשבון בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי ראשון או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי ראשון, ומחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה בעבור לימודי תואר אקדמי שני – בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי שני או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי שני.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), יחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי ראשון או שני בתחום עיסוק שנדרשת בו התמחות והשלמתו היא תנאי להתמחות, זכאי לבחור אם נקודת זיכוי כאמור בסעיף קטן (א) תובא בחשבון בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי האמור או בשנת המס שלאחר שנת המס שבה סיים את התמחותו, ובלבד שתקופת ההתמחות תחל לא יאוחר משנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי

(תיקון מס' 189)
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

האמור.

(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) –

(1) היה היחיד זכאי לקבל תואר אקדמי שלישי ברפואה או ברפואת שיניים תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת, בשנת מס אחת, ומחצית נקודת זיכוי, בשתי שנות מס, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי השלישי או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי שלישי ברפואה או ברפואת שיניים;

(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(2) למד היחיד במסלול לימודים ישיר לתואר אקדמי שלישי תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת בעבור לימודי תואר ראשון, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר הראשון, או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד במסלול לימודים ישיר לתואר אקדמי שלישי; כמו כן, תובא בחשבון מחצית נקודת זיכוי, למשך שנת מס אחת, בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי שלישי או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד האמור.

(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ה) נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה, לפי הענין, תובא בחשבון בעבור לימודים לתואר אקדמי ראשון אחד או לתואר אקדמי שני אחד, בלבד, ולאחר שהיחיד המציא לפקיד השומה אישור על סיום לימודיו וזכאותו לתואר כאמור.

(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007

(1) בסעיף זה –

"חוק המועצה" – חוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958;
"מוסד להשכלה גבוהה" – כמשמעותו בחוק המועצה;
"תואר אקדמי" – תואר מוכר כמשמעותו לפי חוק המועצה.

40ד. (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון מחצית נקודת זיכוי אם סיים לימודי מקצוע והיה זכאי לתעודת מקצוע, ובלבד שהמציא לפקיד השומה אישור על סיום לימודיו וזכאותו לתעודת מקצוע כאמור.

מחצית נקודת זיכוי
ליחיד שסיים לימודי
מקצוע
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 151)
תשס"ו-2006

(ב) מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה תובא בחשבון במשך שנת מס אחת.

(תיקון מס' 151)
תשס"ו-2006
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ג) מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה תובא בחשבון החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שסיים לימודי מקצוע והיה זכאי לתעודת מקצוע.

(ד) בסעיף זה –

"לימודי מקצוע" – לימודים לרכישת מקצוע מסוים, בהיקף שעות לימוד הזהה ל-1,700 שעות לימוד הנהוגות במוסד להשכלה גבוהה, כהגדרתו בסעיף 40ג, לפחות;
"תעודת מקצוע" – תעודה הניתנת בסיום לימודי מקצוע, המוכרת על ידי משרד ממשלתי.

(תיקון מס' 151)
תשס"ו-2006

40ה. יחיד שמתקיימים בו התנאים הקבועים בסעיף 40ג ובסעיף 40ד, יהיה זכאי לבחור אם יובאו בחשבון בחישוב המס שלו נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי, לפי הענין, לפי סעיף 40ג או מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד.

מניעת כפל
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 156)
תשס"ז-2007

40ו. (פקע).

(הוראת שעה)
תשס"ה-2005

41. בן זוג שאיננו בן זוג רשום שהיה נשוי בחלק משנת המס יהא זכאי, לענין חישוב המס שהוא חייב בו –

בן זוג שהיה נשוי
חלק מהשנה
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

(1) בעד תקופה שבה לא היה נשוי - ל-1/12 מנקודות הזיכוי לפי סעיפים 34, 36, 40(ב) ו-40כפול במספר החדשים בשנת המס שבהם לא היה נשוי;

(2) בעד התקופה שבה היה נשוי - ל-1/12 מנקודות הזיכוי לפי סעיף 66 כפול במספר החדשים בשנת המס שבהם היה נשוי.

42. (בוטל).	(תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992
43. (בוטל).	(תיקון מס' 65) תשמ"ד-1984
44. בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל או בן זוגו שילם בשנת המס בעד החזקתם במוסד מיוחד של ילד, בן זוג או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם, וכן בשל החזקת ילד מפגר במוסד מיוחד, יותר לו זיכוי ממס של 35% מאותו חלק מהסכומים ששילם העולה על 12.5% מהכנסתו החייבת. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות תנאים לזכאות לזיכוי ממס על פי סעיף זה.	זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד (תיקון מס' 82) תש"ן-1990 (תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 105) תשנ"ה-1995
45. (א) יחיד תושב ישראל לו בשנת המס ילד משותק, עיוור או מפגר או שהיה לבן זוגו ילד כאמור, יובאו בחשבון בחישוב המס שלו או של בן זוגו שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד כאמור.	זיכוי בעד נטולי יכולת (תיקון מס' 25) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 133) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 133) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 105) תשנ"ה-1995
(ב) (בוטל).	(תיקון מס' 133) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 105) תשנ"ה-1995
(ג) יחיד יהיה זכאי לנקודות הזיכוי על פי סעיף קטן (א) רק אם לא קיבל זיכוי ממס עבור אותו ילד על פי סעיף 44.	(תיקון מס' 133) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 105) תשנ"ה-1995
(ד) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לזכאות לנקודות זיכוי על פי סעיף זה.	(תיקון מס' 105) תשנ"ה-1995
45א. (א) יחיד יזוכה ממס ב-25% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס –	זיכוי בעד דמי ביטוח ותגמולים (תיקון מס' 28) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(1) לביטוח חייו או חיי בן זוגו בחברת ביטוח אם הוא תושב ישראל;	(תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(2) (נמחקה).	(תיקון מס' 173) תש"ע-2009
(ב) יחיד יזוכה ממס ב-35% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס לקופת גמל לקיצבה, או ששילמו כאמור למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר, לשם שמירת זכות הפנסיה שלו או של בן זוגו, או שישולמו כאמור לביטוח קצבת שאירים.	(תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007 (תיקון מס' 163) תשס"ח-2008
(1ב) עמית מוטב יזוכה ממס כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) גם בשל סכומים ששילם לביטוח חיי ילדו בחברת ביטוח, לקופת גמל לטובת ילדו או לשם שמירת זכויות הפנסיה של ילדו, בכפוף לתנאים האמורים באותם סעיפים קטנים, לפי הענין, ובלבד שגילו של אותו ילד, בשנת המס, היה 18 שנים ומעלה.	(תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(ג) בסעיף זה –	(תיקון מס' 138) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 163) תשס"ח-2008
"ביטוח חיים" – ביטוח מפני הסיכון למקרה מוות של המבוטח, בלא מרכיב החיסכון, שאינו כולל תשלומי פנסיה לשאירים;	(תיקון מס' 163) תשס"ח-2008
"ביטוח קצבת שאירים" – ביטוח מפני הסיכון למקרה מוות של המבוטח, בלא מרכיב החיסכון, הכולל תשלומי פנסיה לשאירים;	(תיקון מס' 163) תשס"ח-2008
"הכנסה מבוטחת", "הכנסה מזכה" ו"עמית מוטב" – כהגדרתם בסעיף 47;	(תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
"פנסיה מקיפה" – (נמחקה).	(תיקון מס' 163) תשס"ח-2008
(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) הסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי ליחיד שאינו עמית מוטב בעד סכומים ששולמו כאמור באותם סעיפים קטנים, לא יעלה על הגבוה מבין הסכומים המפורטים להלן:	(תיקון מס' 34) תשל"ט-1979 (תיקון מס' 138) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 138) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(1) סכום של 1,632 שקלים חדשים;	(תיקון מס' 138) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(2) הסכום הנמוך מבין אלה;	(תיקון מס' 138) תשס"ד-2004 (תיקון מס' 153) תשס"ז-2007
(א) כלל הסכומים ששולמו כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב);	(תיקון מס' 153) תשס"ז-2007

- (ב) (1) לעניין יחיד שלא היתה לו בשנת המס הכנסת עבודה – 5% מהכנסתו המזכה, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של היחיד;
- (2) לעניין יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסת עבודה – 7% מהכנסתו המזכה, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של היחיד, ושהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סך הסכומים ששולמו לביטוח חיים כאמור בסעיף קטן (א)(1), לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) ובשל הכנסה שאינה מעבודה, לא יעלה על 5% מהכנסתו המזכה של היחיד.
- (ה) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ב), הסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי לעמית מוטב בעד סכומים ששולמו כאמור באותם סעיפים קטנים, לא יעלה על הגבוה מבין הסכומים המפורטים להלן:
- (1) הסכום האמור בסעיף קטן (ד)(1);
- (2) הסכום הנמוך מבין אלה:
- (א) כלל הסכומים ששולמו כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ב);
- (ב) (1) לענין עמית מוטב שלא היתה לו בשנת המס הכנסה מבוטחת – 5% מהכנסתו החייבת עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)(1) לשנה, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של העמית המוטב;
- (2) לענין עמית מוטב שהיתה לו בשנת המס הכנסה מבוטחת – הסכום המתקבל מצירוף הסכומים המפורטים להלן:
- (א) 7% מהכנסתו המזכה שהיא הכנסה מבוטחת, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו כאמור, ושהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סך הסכומים ששולמו לביטוח חיים לפי סעיפים קטנים (א)(1) ו-(ב)1, ולביטוח קצבת שאירים לפי סעיף קטן (ב) לא יעלה על 5% מהכנסתו כאמור;
- (ב) 5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסה מבוטחת, עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)(1) לשנה, בניכוי סכום כאמור בפסקה (1) לאותה הגדרה או סכום הכנסתו המבוטחת, לפי הנמוך מביניהם, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסה מבוטחת.
- 45ב. (בוטל).
46. (א) אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על 180 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על 9,000,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי); סכום העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי.

(תיקון מס' 163
תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 153
תשס"ז-2007)

(תיקון מס' 173
תש"ע-2009)

(תיקון מס' 163
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 173
תש"ע-2009)

(תיקון מס' 163
תשס"ח-2008)

(תיקון מס' 163
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 173
תש"ע-2009)

(תיקון מס' 82
תש"ן-1990)

תרומה למוסד ציבורי
(תיקון מס' 65
תשנ"ד-1984
(תיקון מס' 96
תשנ"ד-1994
(תיקון מס' 124
תשס"א-2000
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 154
תשס"ז-2007
(הוראת שעה)
תש"ע-2009
(תיקון מס' 194
תשע"ב-2012)

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- (1א) מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (א) שלא הגיש שני דוחות שנתיים ברציפות, או שמן הדוחות שהגיש עולה כי אינו מנהל פנקסים כדין או שחלק מהותי מפעילותו אינו להשגת המטרה הציבורית, רשאי שר האוצר לבטל את קביעתו לענין סעיף קטן (א).
- (2א) חידושה של קביעה שבוטלה לפי סעיף קטן (1א) טעון אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.
- (ב) (בוטל).
- (ג) בסעיף זה, "קרן לאומית" - הסוכנות היהודית לא", ההסתדרות הציונית העולמית, המגבית המאוחדת לישראל והקרן הקיימת לישראל.
- (ד) (1) נקבעו פנקסיו של מוסד ציבורי כבלתי קבילים קביעה שאינה ניתנת לערר או לערעור, רשאי המנהל לבטל את הקביעה שלפי סעיף קטן (א) מאותו יום ואילך;
- (2) המוסד יודיע לציבור על ביטול כאמור, בדרך ובמועד שקבע המנהל.
- 46א. על אף האמור בכל דין, הסכום הכולל שבשלו יותר בשנת מס פלונית זיכוי בשל תרומות על פי סעיף 46 וניכוי בשל השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר על פי סעיף 20א ועל פי חוק מס הכנסה (הטבות להשקעה בניירות ערך שתמורתם נועדה למחקר מדעי), תשמ"ד-1983, לא יעלה על 50% מהכנסתו החייבת של נישום באותה שנה; לענין זה, "הכנסה חייבת" - לפני הניכוי בשל השתתפות במחקר ופיתוח.
- 46ב. סכום המס שאדם הופטר מתשלומו בשל הזיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46 ולפי כל דין אחר, ייווסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.
- 46ג. (בוטל).
47. (א) בסעיף זה -
- (1) "הכנסה מזכה" - סך כל הכנסתו החייבת של יחיד, לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א, כמפורט להלן, לפי הענין:
- (1) לגבי יחיד שהיתה לו רק הכנסת עבודה - עד לסכום של 84,000 שקלים חדשים לשנה;
- (2) לגבי יחיד שלא היתה לו הכנסת עבודה - עד לסכום של 118,800 שקלים חדשים לשנה;
- (3) לגבי יחיד שהיו לו הכנסת עבודה והכנסה שאינה הכנסת עבודה, בשל הכנסת עבודה - עד לסכום האמור בפסקה (1) ובשל הכנסה שאינה הכנסת עבודה - עד לסכום האמור בפסקה (2) בניכוי הכנסת העבודה שלו, או בניכוי הסכום האמור בפסקה (1), לפי הנמוך מביניהם, ובלבד שתובא בחשבון, תחילה, הכנסת העבודה שלו.
- (2) (נמחקה);
- (3) "הכנסה לעמית עצמאי" - סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א עד לסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת;
- (4) "הכנסה מבוטחת" - הכנסת עבודה שבשלה שילם מעביד בעד עובדו, בשנת המס, סכומים לקופת גמל לקצבה, וכן הכנסת עבודה שבשלה זכאי העובד לקצבה על פי דין או חוזה;
- (5) "הכנסה נוספת" - הסכום הנמוך מבין אלה:
- (1) סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א, שאינה הכנסה מבוטחת, עד לסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה;

(תיקון מס' 93)
תשנ"ג-1993

(תיקון מס' 93)
תשנ"ג-1993

(תיקון מס' 194)
תשע"ב-2012

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

תקרה כוללת להטבות
מס לתרומות ולמו"פ
(תיקון מס' 65)
תשנ"ד-1984
(תיקון מס' 96)
תשנ"ד-1994

זיכוי בשל תרומה -
תוספת לבסיס
המקדמות
(תיקון מס' 65)
תשנ"ד-1984

(תיקון מס' 65)
תשנ"ד-1984

ניכוי תשלומים בעד
תגמולים או קצבה
(תיקון מס' 19)
תשל"ג-1973

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(תיקון מס' 29)
תשל"ח-1978

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(תיקון מס' 33)
תשל"ח-1978

(תיקון מס' 35)
תש"ס-1979

(תיקון מס' 80)
תש"ן-1990

(תיקון מס' 138)
תשס"ד-2004

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007

(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007

(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007

(תיקון מס' 173)
תש"ע-2009

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

- (2) סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 447 עד לסכום השווה לשתי פעמים וחצי הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת או הסכום האמור בפסקה (1) לאותה הגדרה, לפי הגבוה מביניהם;
- (6) (נמחקה);
- (7) "עמית מוטב" – יחיד שבשל הכנסתו שולמו בעדו, בשנת המס, סכומים לקופת גמל לקצבה, בסכום שלא פחת מ-16% מסך כל השכר הממוצע במשך באותה שנת מס;
- (8) "השכר הממוצע במשך" – כהגדרתו בסעיף 3(ה)3(2).
- (ב) יחיד שאינו עמית מוטב, שבשנת המס שילמו הוא או בן זוגו סכומים לקופת גמל לקצבה בלבד, לטובת אחד מהם, והכל, גם אם ציווה שלאחר מותו תועבר זכותו לטובת מוסד שהוכר כמוסד ציבורי לענין סעיף 9(2), או ששילמו כאמור למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר, לשם שמירת זכות הפנסיה של אחד מהם, יותר ניכוי הסכומים ששולמו כאמור ובלבד שהניכוי לא יעלה על –
- (1) 7% מהכנסתו המזכה שאיננה הכנסת עבודה; ואולם אם שילם סכום העולה על 12% מהכנסתו כאמור, יותר לו, בשל החלק העולה על 12% כאמור, ניכוי נוסף עד ל-4% מאותה הכנסה;
- (2) הסכום הנמוך מבין אלה:
- (א) 5% מהכנסתו המזכה שהיא הכנסת עבודה שאינה הכנסה מבוטחת;
- (ב) 5% מהכנסתו החייבת שהיא הכנסת עבודה עד לסכום השווה לשתי פעמים וחצי הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת.
- (ב1) לעמית מוטב שבשנת המס שילמו הוא או בן זוגו סכומים לקופת גמל לקצבה לטובת העמית המוטב, ולעמית מוטב שבשנת המס שילם סכומים כאמור לטובת ילדו שגילו, בשנת המס, 18 שנים ומעלה, יותר ניכוי הסכומים ששולמו כאמור, ובלבד שהניכוי לא יעלה על אלה, לפי הענין:
- (1) בשל סכומים ששולמו כאמור – 11% מההכנסה לעמית עצמאי;
- (2) בשל סכומים ששולמו כאמור ושכשלם לא הותר ניכוי לפי פסקה (1) – 7% מההכנסה הנוספת; ואולם אם הסכומים ששולמו כאמור עולים על 12% מהכנסתו הנוספת, יותר לו בשל החלק העולה על 12% כאמור, ניכוי נוסף שלא יעלה על 4% מההכנסה הנוספת, והכל בלבד שלא יינתן ניכוי לפי פסקה זו בשל סכומים שהופקדו בעד העמית המוטב שסכומם אינו עולה על 16% מהשכר הממוצע במשך.
- (2) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב), לא יהיה ניתן לנכותו לפי סעיף קטן (ב1), ולהיפך.
- (ג) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב) או (ב1) לא יובא בחשבון לצורך סעיף 445א.
- (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע ניכויים בשיעורים גבוהים מהאמורים בסעיף קטן (ב) לסוג מסויים של בני-אדם ובתנאים ובסייגים שיקבע.
- 47א. (א) יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס מקביל לפי חוק מס מקביל, תשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179(א) לחוק הביטוח, ובלבד שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי.
- (ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי יחיד שמעבידו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו או בתשלום דמי ביטוח לאומי בעדו והוא חייב בתשלום לגבי הכנסת העבודה שלו.
- (ג) יחיד שמעבידו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו וגם הוא עצמו אינו חייב בתשלום מס מקביל, וכן יחיד אחר הפטור מתשלום מס מקביל, יותר לו ניכוי של 52% מהסכומים ששילם בעד ביטוח רפואי שאינו ביטוח רפואת שניינים, לגוף שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר

- הבריאות, עד לסכום המס המקביל שהיה חל לגביו אילו היה חייב בתשלומו.
- (ד) הוראות סעיף זה לענין חוק מס מקביל יחולו רק בעד התקופה המסתיימת ביום כ"א בטבת תשנ"ז (31 בדצמבר 1996).
- 47ב. (בוטל).
- 47ג. (א) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו, לענין סעיפים 3(ה), 17(א5), 45א ו-47, שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני כתשלומים לקופת גמל; קבע שר האוצר כאמור, יחולו התנאים, התקרות, והמגבלות הקבועים בסעיפים האמורים, בשינויים המחויבים, על שכר והחזר הוצאות ששולמו כאמור.
- (ב) בסעיף זה, "יועץ פנסיוני" – כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ייעוץ, שיווק ומערכת סליקה פנסיוניים), התשס"ה-2005.
48. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בצו כי הוראות סעיפים 34, 36, ו-37, כולן או מקצתן, יחולו, בשינויים המחויבים, גם לגבי תושבי אזור שאינם אזרחים ישראלים, כולם או חלקם, כאילו היו תושבי ישראל; לענין זה, "אזור", "תושב אזור" ו"אזרחי ישראל" – כהגדרתם בסעיף 3א.
- 48א. שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לענין זה, "עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו.
- חלק ד': חישוב ההכנסה במקרים מיוחדים**
- פרק ראשון: חברות ביטוח**
49. (א) על אף האמור בפקודה זו, חברה העוסקת בביטוח כללי, בין שהשתכרויותיה או רווחיה נובעים כולם מישראל ובין שמקצתם מישראל ומקצתם מחוץ לארץ, יהיו השתכרויותיה או רווחיה הטעונים מס נקבעים בדרך זו:
- (1) מסך-כל הפרמיות ברוטו והריבית וכל הכנסה אחרת שקיבלה או שהיא עשויה לקבל בישראל ינוכה סך-כל הפרמיות שהחזירה למבוטחים וששילמה בעד ביטוח משנה;
- (2) היתרה שנתקבלה כאמור תנוכה ממנה עתודה לסיכונים שלא חלפו בסוף שנת המס, מחושבת לפי האחוז המקובל באותה חברה לסיכונים אלה לגבי כלל עסקיה, ותיוסף עליה העתודה מחושבת כאמור, לסיכונים שלא חלפו בתחילת שנת המס, ובלבד שהתאחוז המקובל לא יעלה על התאחוז שהוא סביר ומתאים בכל מקרה ומקרה;
- (3) מן הסכום נטו שנתקבל לפי פסקה (2) ינוכו –
- [א] סכום ההפסדים למעשה, פחות הסכום שנגבה בשל הפסדים אלה על פי ביטוח משנה;
- [ב] הוצאות הנהלה וסוכנות בישראל;
- [ג] חלק יחסי הוגן מהוצאות המשרד הראשי הנמצא בחוץ לארץ.
- (ב) הפסיקה החברה למעשה, בתקופה מסויימת שבתוך שנת המס או בשנה שלפניה, את עסקיה בישראל בסוג פלוני של ביטוח, לא תנוכה עתודה לאותו ביטוח.
50. על אף האמור בפקודה זו, חברה העוסקת בביטוח חיים בלבד או בנוסף על ביטוח כללי (להלן - חברת ביטוח חיים) רואים את רווחיה מעסקי ביטוח חיים כשווים לסכום הרווחים כשהם מחושבים לפי סעיף 49, אגב קביעת העתודות לפי חישוב אקטוארי ובשינויים המחויבים לפי הענין, ובלבד שלא יותרו עתודות בסכום העולה על סכום העתודות המחושבות לפי בסיס החישוב האקטוארי שהוא סביר ומתאים בכל מקרה ומקרה.
51. הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוזים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים

(תיקון מס' 112)
תשנ"ז-1997

(תיקון מס' 82)
תש"ן-1990

שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני כתשלומים לקופת גמל (תיקון מס' 149) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 183)
תשע"א-2011

זיכויים לתושבי האזור (תיקון מס' 101) תשנ"ה-1994

זיכויים לעובד זר (תיקון מס' 133) תשס"ג-2002

חברת ביטוח כללי [19(א)]

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

חברת ביטוח חיים (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978

הוצאותיה של חברת ביטוח חיים [19(ב)(1) המשך]

לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן, בין אם החברה זקפה הוצאות אלה בחשבון ריווח והפסד שלה לחובת אותה שנה ובין אם לאו.

52. חברת ביטוח חיים שקיבלה רוב הפרמיות מחוץ לארץ, רואים כרווחיה חלק יחסי מכלל הכנסותיה מהשקעות, שהוא כיחס שבין סכום הפרמיות שקיבלה בישראל לבין סך-כל הפרמיות שקיבלה, או את הכנסתה למעשה מהשקעות בישראל, הכל לפי הסכום הגדול יותר, לאחר שנוכו מסכום הרווחים הוצאות הסניף או הסוכנות בישראל וחלק יחסי הוגן של הוצאות המשרד הראשי של החברה הנמצא בחוץ לארץ.

חברת ביטוח חיים
המקבלת פרמיות
מחוץ לארץ
19(ב)(1) סיפה]

53. אדם שאינו תושב ישראל העוסק בעסקי ביטוח ושולמו לו פרמיות בקשר לביטוח נכסים בישראל, או בקשר לביטוח מפני מקרה העשוי לקרות בישראל בלבד, או ששולמו על ידי מבוטחים שהם תושבי ישראל, שלא באמצעות סניף או מורשה בישראל שהורשו להוציא פוליסות בשמה - רואים אותו כאילו השיג רווחים בישראל מאותם עסקי ביטוח, ואת סכום רווחיו כשווה ל-10% מהסכום הכולל של הפרמיות ששולמו לו כאמור; אולם אם הגיש האדם לפקיד השומה דו"ח של רווחיו מן העסקים האמורים והדו"ח מניח את דעתו של המנהל, יחושבו רווחים אלה בהתאם להוראות סעיפים 49 או 50-52, הכל לפי הענין.

מבטח-חוץ שקיבל
פרמיות מביטוח
בישראל (19ג)
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

פרק שני: גופים שיתופיים

סימן א': קיבוצים

54. (א) בסימן זה -
"קיבוץ" - קיבוץ או קבוצה המאוגדים כאגודה שיתופית על פי התקנות לדוגמה שאושרו על ידי רשם האגודות השיתופיות לאגודות מאותו סוג;
"חבר", לגבי קיבוץ - יחיד שהיה חבר באותו קיבוץ בגמר שנת המס.
(ב) אין הוראות סימן זה באות לגרוע מהוראות סעיף 9(2).

הגדרות [19א(1)(ט)]

55. שומתם של קיבוץ ושל כל חבריו תיעשה, על אף האמור בפקודה זו, לפי הוראות הסעיפים 56-60.

שומת קיבוץ [19א(2)]

56. שווייה של אספקת המחיה שנתן קיבוץ, מכוח החברות, לחבריו ולבני זוגם ולילדיהם שאינם חברים יראו כחלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ ולא כהכנסת החברים.

ההכנסה החייבת
[19א(2)(א)]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

57. (א) קיבוץ ישלם מס בסכום השווה לסך כל המס שחבריו היו חייבים לשלם, אילו היתה כל הכנסתו החייבת מתחלקת ביניהם בחלקים שווים והיתה הכנסתם היחידה החייבת; ולענין זה יחולו סעיפים 34 עד 46 ו-47 והוראות הפרק השלישי לחלק ד', למעט סעיף 66 שבו, בהתאם להרכב המשפחות של חברי הקיבוץ. ואולם לענין התרת נישואים על פי סעיף 47 לא תובא בחשבון הכנסה של החבר מחוץ לקיבוץ שבעדה הוא זכאי לתגמולים, למענק או לקצבה.

המס [19א(2)(ב)]
(תיקון מס' 18)
תשל"ג-1973
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 136)
תשס"ד-2004

(ב) ⁹(1) לצורך חישוב המס שחייב בו קיבוץ, רשאי הקיבוץ לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד על הכנסתו החייבת לאחר שחולקה בין חבריו לפי סעיף קטן (א), ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 136)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 151)
תשס"ו-2006
(תיקון מס' 199)
תשס"ג-2013
(תיקון מס' 199)
תשע"ד-2013
(תיקון מס' 199)
תשע"ד-2013

- (א) עיקר עבודתם של שני בני הזוג חברי הקיבוץ הוא בעבודה מזכה;
- (ב) עבודתו של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה לקיבוץ;

⁹ ר' סעיף 71(1) לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), תשס"ד-2004 לענין תחילה ותחולה. בשנות המס 2004 ו-2005 רשאי הקיבוץ לתבוע שיעשה חישוב נפרד על הכנסתו, ובלבד שחישוב כאמור ייעשה לגבי שנת המס 2004 על הכנסה שאינה עולה על 23,040 שקלים חדשים בשנת המס ובשנת המס 2005 - על הכנסה שאינה עולה על 25,008 שקלים חדשים בשנת המס, לכל זוג נשוי מחברי הקיבוץ שמתקיימים בהם התנאים האמורים בסעיף, ולא יחולו הוראות סעיפים 38 ו-39.

(ג) הקיבוץ ערך רישום מדויק לגבי עבודתם של כל חברי הקיבוץ, הן במסגרת הקיבוץ והן מחוצה לו;

לענין פסקה זו יראו כהכנסה חייבת שבשלה רשאי הקיבוץ לתבוע חישוב נפרד, את הכנסתו החייבת של הקיבוץ, כפי שחושבה לענין סעיף קטן (א), בהפחתת הכנסה חייבת שאינה הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2);

(2) על אף האמור בסעיף קטן (א), הוראות סעיף 66(ג), יחולו לגבי החישוב הנפרד; (א2) על הכנסה שלגביה נתבע חישוב נפרד כאמור בסעיף קטן זה, לא יחולו הוראות סעיפים 38 ו-39;

(3) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ותיאומים נוספים לרבות לענין ההכנסה החייבת שבשלה רשאי הקיבוץ לתבוע חישוב נפרד, לענין החלת הוראות סעיף 66(ג), ובכלל זה יהא רשאי לקבוע סוגי עובדים אשר יראו בהם כמי שעבדו בעבודה מזכה, והכל בתנאים שיקבע; בסעיף זה –

“עבודה מזכה” – עבודה בענף המניב לקיבוץ, במישרין או בעקיפין, הכנסה לפי סעיף (1)2 או עבודה שבשלה משולמת הכנסה לפי סעיף 2(2), והכל ובלבד שאינה עבודה במתן אספקת המחיה לחברי הקיבוץ, במישרין או בעקיפין; “קיבוץ” – כהגדרתו בסעיף 54.

58. קיבוץ יהא זכאי לנקודות הזיכוי שהיו חבריו זכאים להם לפי סעיף 38 אילו היתה כלכלת ילדיהם עליהם.

58א. (א) בחישוב ההכנסה החייבת של קיבוץ יותרו בניכוי סכומים ששילם הקיבוץ לקרנות השתלמות לחברי הקיבוץ המתנהלות על שם חברי הקיבוץ, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ; הסכומים כאמור לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ.

(ב) יראו סכומים ששולמו לחבר קיבוץ מקרן השתלמות לחברי קיבוץ, כאמור בסעיף קטן (א), כהכנסה לענין סימן זה במועד קבלתם, ויחולו הוראות סעיף 9(א16), בשינויים המחוייבים, כאילו היה חבר הקיבוץ עובד. (ג) לענין סעיף זה –

“הכנסה קובעת” – ההכנסה החייבת של הקיבוץ לפני הניכוי לפי סעיף קטן (א) ועד לסכום השווה ל-156,000 ש”ח בשנה, מוכפל במספר חברי הקיבוץ שעבורם משלם הקיבוץ לקרן השתלמות לחברי קיבוץ;

“חבר קיבוץ” – חבר כהגדרתו בסעיף 54, ובלבד שמתקיימים לגביו תנאים אלה:

- (1) מלאו לו 21 שנים, וטרם מלאו לו 70 שנים, בשנת המס;
- (2) לא מופקדים עבורו סכומים בקרן השתלמות בנוסף לסכומים כאמור בסעיף קטן (א);
- (3) עובד בקיבוץ או מטעמו באופן סדיר וקבוע;

“קרן השתלמות לחברי קיבוץ” – קרן השתלמות המיועדת לחברי קיבוץ.

59. (בוטל).

60. (בוטל).

סימן ב': מושבים ואגודות חקלאיות

61. המנהל רשאי, לפי שיקול דעתו, להורות, כי הוראות סימן א' יופעלו לגבי שומתם של מושבים שיתופיים או של אגודות שיתופיות אחרות להתיישבות חקלאית ושל חבריהן, אם הוכח להנחת דעתו שדרכי הנהלת העסקים באגודות האמורות דומות באפייין לאלה הנהוגות בקיבוץ.

62. דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין פקודת מס הבולים,

(תיקון מס' 136)
תשס”ד-2004
(תיקון מס' 151)
תשס”ו-2006
(תיקון מס' 199)
תשס”ג-2013

נקודות זיכוי בעד ילדים
(תיקון מס' 22)
תשל”ה-1975
קרן השתלמות לחבר קיבוץ
(תיקון מס' 108)
תשנ”ו-1995

(תיקון מס' 148)
תשס”ה-2005
(תיקון מס' 22)
תשל”ה-1975
(תיקון מס' 18)
תשל”ג-1973

מושבים שיתופיים
וכדומה [19]
(תיקון מס' 142)
תשס”ה-2004

אגודה שיתופית
חקלאית [19]
(תיקון מס' 84)
תשנ”א-1991

יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט את שמותיהם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנותיה וניתנה לה הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה.

סימן ג': שותפויות וחברות בית

63. (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד –

[שותפויות 52]

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות, - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה; אם אין איש מן השותפים תושב ישראל, יערוך וימסור את הדו"ח מיופה כח, סוכן, מנהל או עמיל של הפירמה היושב בישראל;

(3) על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים בהודעת פקיד השומה.

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני-אדם לענין סעיף 162.

(ג) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג, בערעור בהתאם לסעיפים 153-158, על החלטת פקיד השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו בסעיף זה.

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לענין פקודה זו כחברה; קבע כאמור, יראו את השותפות לענין פקודה זו כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד; לענין זה, "שותפות" - שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.

(תיקון מס' 87)
תשנ"ב-1992

(ה) (1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע המנהל, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183 ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לענין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" - כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן המנהל לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

64¹⁰. חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה

חברות בית [א52]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

¹⁰ על חברת בית כמשמעותה בסעיף 64 לפקודה ועל חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה כנוסחו ערב ביטולו, אשר היו חברות כאמור ביום 4.8.2002, יחולו הוראות אלה:

(1) על אף האמור בסעיפים 1א64(א) ו-1א64(א)8 לפקודה, חברת הבית או החברה המשפחתית תהיה חברה שקופה, כהגדרתה בסעיף האמור, ביום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודה, אלא אם כן ביקשה החברה מפקיד השומה, בתוך 60 ימים מהמועד האמור, שלא להיות חברה שקופה;

(2) ביקשה חברה משפחתית שלא להיות חברה שקופה, תחדל מלהיות חברה משפחתית ביום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64 לפקודה;

(3) הפסדי החברה המשפחתית שהיתה לחברה שקופה ושלא קוזזו על ידי הנישום כהגדרתו בסעיף 64א לפקודה (בהערה זו - הנישום המייצג) עד ליום שבו היתה לחברה שקופה, יותרו בקיזו רק כנגד הכנסותיו של

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153-158.

סימן ד': חברות משפחתיות

64א¹¹. (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
חברות משפחתיות
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לענין זה, "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" – רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(2) (נמחקה);

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(3) מענק פרישה או מענק מוות ששילמה החברה לחבריה בשל השנים שבהן היתה חברה משפחתית לא יותרו לה כהוצאה ולא ייחשבו כהכנסה בידי חבריה; תשלומים לקופת גמל ששילמה חברה בשל שנים כאמור לא יוכרו כהוצאה ולענין סעיף 47 לא ייחשב משכורתם של חבריה כהכנסת עבודה;

(4) לענין מקדמות, יצורפו הסכומים המהווים בסיס למקדמות של הנישום ושל החברה;

(5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

(7) במכירת מניה של חברה משפחתית, יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

הנישום המייצג, אלא אם כן ביקשו כל בעלי המניות לחלק את יתרת ההפסד כאמור ביניהם, בהתאם ליחס החזקותיהם בחברה המשפחתית;

(4) היתה החברה המשפחתית לחברה רגילה, הפסדיה אשר לא קוזזו על ידי הנישום המייצג עד היום שבו היתה לחברה רגילה, יותרו בקיזוז כנגד הכנסותיה, אם ביקשו זאת כל בעלי מניותיה;

(5) על אף האמור בפסקאות (3) ו-(4), הפסדיה המועברים של החברה המשפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה כהגדרתה בסעיף 1א64 לפקודה יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד;

(6) על אף האמור בהגדרה "שנות ההטבה" בסעיף 1א64 לפקודה, לענין חברה שקופה שהיתה חברת בית או חברה משפחתית ערב תחילת התיקון ביום 1.1.2003, יראו גם את שנות המס שבהן היתה חברה כאמור, כשנות ההטבה.

הוראות אלה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על חברה משפחתית שהיתה לכזו מיום 4.8.2002 עד יום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64, ובלבד שהתקיימו בה כל אלה:

(א) היא התאגדה בישראל מיום 4.8.2002 ואילך;

(ב) לא חלו בה שינויי מבנה כאמור בחלק 2 לפקודה ולא הועברו אליה נכסים כאמור באותו חלק;

(ג) התקיימו בה כל התנאים הקבועים בסעיף 1א64.

חברה שהתאגדה לפני יום 4.8.2002 והיתה לחברה משפחתית אחרי יום זה, או חברה כאמור כאן לעיל אשר ביקשה שלא להיות חברה שקופה, תחדל מלהיות חברה משפחתית ביום כניסתו לתוקף של סעיף 1א64.

¹¹ הסעיף בטל החל מיום כניסתו לתוקף של כל התקנות על פי סעיף 1א64 שעל שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין בהתאם להסמכה שניתנה לו על פי אותו סעיף.

(א) לעניין סעיף 88, מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, יופחת סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בשנות ההטבה ולא חולקו, שיחסו לכלל הרווחים שלא חולקו הוא כיחס חלקה של המניה בזכויות לרווחי החברה המשפחתית לכלל הזכויות לרווחיה; לעניין זה – "רווחים" – רווחים שמקורם בהכנסה החייבת, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם, והכול לרבות רווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס לפי סעיף קטן (3א);

"רוכש" – לרבות מי שרכש מניות מהחברה המשפחתית;

(ב) הוראות סעיף 94ב לא יחולו בשל שנות ההטבה;

(ג) לעניין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של מוכר המניה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לנישום בתקופת ההטבה; הוראה זו לא תחול אם הנישום שההפסדים יוחסו לו נפטר טרם מכירת המניה; לעניין זה, "הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו החל משנת מס 2014 ואילך, ובלבד שהוא סכום שלילי;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 14(א) או 97(ב), או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי פקודה זו לתושב חוץ בשל היותו תושב חוץ, יינתנו ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

(תיקון מס' 197
תשע"ג-197)

(1א) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים התנאי האמור; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן – חברה משפחתית זכאית) מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.

(תיקון מס' 44
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

(2א) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בחברה תנאי כאמור בסעיף קטן (א), תחדל החברה להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

(3א) (1) דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיף קטן (1א) או (2א), יהיה חייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(3), ולא יחולו הוראות סעיף 126ב(ב);

(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיף קטן (1א) או (2א) בשל פטירת חבר בה או בשל רכישה של 25% מהזכויות בה על ידי מי שאינו צד קשור לה או לחברה, יהיה חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126ב(ב); לעניין זה –

"צד קשור" – כהגדרתו בסעיף 103;

"רכישה" – לרבות בדרך של הקצאת מניות.

(ב) (1) חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית; משהודיעה חברה משפחתית כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור;

(תיקון מס' 44
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

(2) חברה שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה זכאית.

(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי להוציא חברה משפחתית מגדר חברה לענין סעיפים 14(9) ו-19 ולענין חוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969, למעט פרק ה' שלו.

(ד) הוראות חלק ה' 2, למעט סעיפים 104א(א) ו-104ב(א), לא יחולו על חברה משפחתית.

(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

"בעל מניות" – חבר בחברה שקופה;

"הכנסה חייבת" – לרבות שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"חברה שקופה" – חברה תושבת ישראל שהתקיימו בה כל אלה:

(1) היא אינה חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 1 לחוק החברות, ולא ניתן לפי תקנונה לשנות את סיווגה לחברה ציבורית;

(2) מספר בעלי מניותיה אינו עולה על 50, או על מספר גבוה יותר אם אישר זאת המנהל, בתנאים שקבע, ולענין זה יראו בני זוג וילדיהם, יורשים של בעל מניות, או רוכשים מבעל מניות במכירה שלא מרצון, כבעל מניות אחד;

(3) כל בעלי מניותיה הם יחידים תושבי ישראל;

(4) מניותיה הן מאותו סוג, למעט מניות המקנות זכויות הצבעה, ואין לבעלי המניות אפשרות לשנות את הזכויות המוקנות מכוח המניות, למעט שינוי בזכויות ההצבעה;

(5) הזכות לרווחי החברה מוקנית מכוח המניות בלבד;

(6) זכותו של בעל מניות לרווחים זהה לזכותו לנכסי החברה בעת פירוקה;

(7) החברה אינה מוסד כספי, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;

(8) החברה ביקשה להיחשב כחברה שקופה, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה, שנמסרה לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום התאגדותה;

"שנות ההטבה" – שנות המס שבהן היתה החברה חברה שקופה.

(ב) לצורך חישוב המס, שיעור המס וקיזוז ההפסדים וכן לענין פטורים ממס, תיחשב הכנסתה החייבת של חברה שקופה, לרבות הכנסתה מדיבידנד והפסדיה, כהכנסתם או כהפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקיהם בזכויות לרווחים בחברה, ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה השקופה, לא יראו אותם כהכנסה;

(2) לענין זה, "רווחים שחולקו" - ההכנסה החייבת, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם;

(3) (א) הפסדיה של החברה השקופה בשנת המס אשר יוחסו לבעל מניות יקוזו תחילה כנגד הכנסותיו של בעל המניות מהחברה השקופה, בהתאם להוראות הפקודה;

(ב) הפסדים אשר יוחסו לבעל מניותיה בשנות המס הקודמות יותרו בקיזוז רק כנגד הכנסתה החייבת של אותה בעל המניות, ולא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתה של החברה השקופה;

(ג) (נמחקה);

(4) סיווגם של ההכנסה החייבת או של ההפסד, לפי הענין, שיוחסו לבעל מניות כאמור בסעיף זה, למקור הכנסה, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שממנו הופקה או נצמחה בידי החברה השקופה, ואולם הכנסה זו לא תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית, אלא אם כן מילא בעל המניות תפקיד פעיל בחברה;

(5) לענין הזיכוי בשל מסי חוץ, כהגדרתם בסעיף 199, זכאי בעל המניות לחלקו היחסי במס החוץ ששילמה החברה השקופה;

¹² הסימן ייכנס לתוקף מיום כניסתו לתוקף של כל התקנות על פי סעיף 1א64 שעל שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין בהתאם להסמכה שניתנה לו על פי אותו סעיף, למעט סעיף 1א64(ב)(11) שתוקפו מיום כניסתו לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר על פי סעיפים 1א64(ב)(11)(א) ו-1א64(ב)(11)(ב).

(6) לענין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של החברה השקופה לרבות בהכנסתה מדיבידנד או בהפסדיה, למחזור המהווה בסיס למקדמות;

(7) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה השקופה, לרבות המקדמות, הן מהחברה והן מבעלי מניותיה, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של החברה השקופה;

(8) במכירת מניה של חברה שקופה, יחולו הוראות אלה:

(א) לענין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי המוכר ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בשנות ההטבה ולא חולקו, שיחסו לכלל הרווחים שלא חולקו הוא כיחס חלקה של המניה, בזכויות לרווחי החברה השקופה לכלל הזכויות לרווחיה; לענין זה –

“רווחים” – הכנסתה החייבת של החברה השקופה בשנות ההטבה, בניכוי ההפסדים שהיו לה באותן שנים, ובלבד שהתוצאה המתקבלת לא תהיה בסכום שלילי;

“רוכש” – לרבות מי שרכש מניות מהחברה השקופה;

(ב) לא יחולו הוראות סעיף 94 בשל שנות ההטבה;

(ג) לענין חישוב רווח ההון, יופחת מהמחיר המקורי המתואם סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר המניה בשנות ההטבה, עד גובה המחיר המקורי המתואם; לענין זה, “הפסדים” – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה לבעל המניות, בניכוי ההפסדים שיוחסו לו, ובלבד שהוא סכום שלילי;

(9) בעל מניות שמכר מניות בחברה שקופה יודיע לחברה השקופה, על המכירה בתוך 90 ימים מיום המכירה;

(10) הוראות חלק ה-2 למעט פרק שלישי שבו, לא יחולו על חברה שקופה;

(11) (א) העברת נכסים מחברה שקופה שהוחל בפירוקה לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין (בפסקה זו – המסים), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 ובסעיף 5ב לחוק מיסוי מקרקעין; ואולם מקום שבו לא מתחייבת המכירה במס שבח בשל האמור בפסקה זו, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5%; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים שבהם לא יחול פטור מהמסים לפי פסקת משנה זו בפירוק החברה, בתנאים שיקבע; לענין זה, “מס שבח” ו”מס רכישה” – כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין;

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, הוראות ומגבלות לענין פסקה זו, לרבות לענין קביעת המחיר המקורי של נכסי החברה השקופה המתפרקת, יום הרכישה ושווי הרכישה כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, וכן הוראות לענין הפסדים וחלוקת הכנסות וכן מקרים שבהם תחויב במס עליית ערך של נכסים.

(ג) (1) שר אוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין חברה שקופה שהפסיקה למלא אחר התנאים וההוראות הקבועים בסעיף זה, ובכלל זה לקבוע כי החברה תחדל להיות חברה שקופה; קבע כאמור, לא תוכל לחזור ולהיחשב כחברה שקופה.

(2) חברה שתדלה להיות שקופה, כתוצאה מהפרת הוראה מהוראות סעיף זה, רשאית, באישור המנהל ובתנאים שקבע, לבקש להתפרק, בהתאם להוראות סעיף קטן (ב)(11), בתוך שנה מתום שנת המס שבה בוצעה הפרה כאמור; לענין זה, יראו את יום ההפרה כיום שבו החלו הליכי הפירוק.

(ד) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לענין שומה, השגה וערעור, הוראות אלה:

(1) נקבעה לחברה השקופה שומה, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008

פקודה זו, לקבוע את שומתו של בעל המניות או לתקנה, בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;

(2) החברה השקופה רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיף 150 או 153, לפי הענין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער כאמור על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה השקופה, ועל השפעת השומה שנקבעה לחברה השקופה על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברה.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים, הוראות, תנאים ומגבלות לענין סעיף זה, ובכלל זה –

(1) קביעת מחיר מקורי;

(2) תמורה;

(3) הליכי שומה;

(4) זכות ערעור והליכי ערעור;

(5) קביעת מקדמה לחברה, על אף הוראות סעיף קטן (ב)(6), לפי בסיס המקדמות המחושב של החברה, בשיעור שיקבע, כללים לייחוס מקדמה כאמור לבעלי המניות, וכללים לקיזוז מקדמה בשל הוצאות עודפות כאמור בסעיף 181ב;

(6) ייחוסה של ההכנסה וחלוקתה בהתאם לזכות לרווחים, וכללים לעיגול חלקם היחסי של בעלי המניות בזכויות לרווחים;

(7) חבות ותשלום המס בנסיבות שבהן נמכרות מניות החברה במהלך השנה;

(8) דוחות שיגישו החברה השקופה ובעלי מניותיה;

(9) הוראות בדבר הגבלת קיזוז הפסדים;

(10) הוראות לענין בעל תפקיד פעיל בחברה, כאמור בסעיף קטן (ב)(4).

פרק שני 1: קרן להשקעות במקרקעין

264א. (א) בפרק זה –

“אמצעי שליטה”, “בעל מניות מהותי”, “מחיר מקורי”, “קרוב” ו”רווח הון ריאלי” – כהגדרתם בסעיף 88;

“הכנסה בסכום הוצאות הפחת” – הכנסה בסכום הוצאות הפחת שניתן לנכות לפי הוראות פקודה זו או לפי הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה, בשל מקרקעין מניבים;

“הכנסה חייבת” – לרבות שבח מקרקעין;

“הכנסות חריגות”, של קרן להשקעות במקרקעין – הכנסותיה אלה:

(1) הכנסה ממכירת מלאי עסקי;

(2) הכנסות למעט הכנסות כמפורט בפסקאות משנה (א) עד (ג), ששיעורן הכולל עולה על 5% מכלל הכנסותיה של הקרן בשנת המס;

(א) הכנסות ממקרקעין מניבים, הכנסות ממקרקעין לצורכי דיור להשכרה והכנסות ממכירת זכויות בנייה במקרקעין שהיו מקרקעין מניבים ביום רכישתם; לענין פסקת משנה זו, “הכנסות ממקרקעין לצורכי דיור להשכרה” – למעט הכנסות ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה “מקרקעין לצורכי דיור להשכרה” אם נמכרו בתוך פחות מ-20 שנים מיום רכישתם בידי הקרן;

(ב) הכנסות מניירות ערך הנסחרים בבורסה, ממילואות מדינה ומפיקדון;

(ג) הכנסות שלפי סעיף 7 לחוק תיאומים בשל אינפלציה רואים אותן כהכנסות מעסק;

(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005
הגדרות
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(תיקון מס' 222
תשס"ו-2016)

- (3) הכנסה ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", אם נמכרו בתוך פחות מ-20 שנים מיום רכישתם בידי הקרן;
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- לענין פסקאות (2) ו-(3), "הכנסות" – לרבות שבח מקרקעין;
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "החברה הממשלתית לדיור להשכרה" – החברה הממשלתית לדיור להשכרה שהוקמה מכוח החלטת הממשלה מס' 770 מיום ה' בחשוון התשע"ד (9 באוקטובר 2013);
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "מועד הרישום למסחר בבורסה" – מועד הרישום למסחר בבורסה בישראל לראשונה כאמור בסעיף 3א64(א)(2);
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "מס" – לרבות מס שבח מקרקעין לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין;
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "מקרקעין" – לרבות מקרקעין מחוץ לישראל ולמעט זכות באיגוד מקרקעין שלא חל לגביה האמור בסעיף 7א64;
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה" – מקרקעין שמתקיים בהם אחד מאלה:
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- (1) הם אינם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, ומיום רכישתם בידי קרן להשקעות במקרקעין עד יום מכירתם, לרבות במכירה פטורה ממס, חלפו פחות מארבע שנים;
(2) הם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, שנמכרו בידי קרן להשקעות במקרקעין לפני שחלפו ארבע שנים מיום שהפכו למקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, למעט מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה";
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" – מקרקעין, בתקופה שממועד רכישתם עד להפיכתם למקרקעין מניבים או עד תום חמש שנים מיום רכישתם, ובאזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה – עד תום שבע שנים, לפי המוקדם, ובלבד שנרכשו במהלך התקופה הקובעת בידי קרן להשקעות במקרקעין ומתקיים לגביהם אחד או יותר מאלה:
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)
- (1) המקרקעין נרכשו במסגרת מכרו שפורסם על ידי המדינה או החברה הממשלתית לדיור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה, שלפי תנאיו מחצית לפחות מיחידות הדיור שייבנו במקרקעין יישמשו להשכרה למגורים בלבד, לתקופה שנקבעה בתנאי המכרו שלא תפחת מ-15 שנים, ואולם יראו רק את יחידות הדיור שלפי תנאי המכרו יישמשו להשכרה למגורים בלבד כאמור ואת החלק היחסי של הרכוש המשותף הצמוד להן, כמקרקעין לצורכי דיור להשכרה;
- (2) חלה על המקרקעין תכנית להשכרה למגורים אשר אושרה לפני תום התקופה הקובעת;
- (3) המקרקעין שווקו על ידי החברה הממשלתית לדיור להשכרה, למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 15 שנים לפחות, ומטרה זו הובטחה באמצעות ההסכם שנחתם עם החברה האמורה לרכישת המקרקעין;
- (4) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 20 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום חמש שנים מיום רכישת המקרקעין, והכול אם אישרה החברה הממשלתית לדיור להשכרה כי יחידות הדיור יישמשו למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 20 שנים לפחות ואם נתנה החברה האמורה בתום כל שנת מס אישור כי כל יחידות הדיור שימשו להשכרה למגורים בשנת המס שחלפה;
- "מקרקעין מניבים" – מקרקעין שמהשכרתם ומפעילות נלווית להשכרתם הופקה או נצמחה לקרן להשקעות במקרקעין הכנסה לפי סעיף 2(1) או (6), ובלבד שבנויים עליהם מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבניה לפי התכנית החלה עליהם, לרבות מיטלטלין המשמשים במישרין לפעילות באותם מקרקעין, למעט אלה:
- (1) מקרקעין לשימוש שקבע שר האוצר, אם שירותי הניהול באותם מקרקעין ניתנים על ידי אותה קרן להשקעות במקרקעין או על ידי קרוב שלה;
- (2) מקרקעין שהם מלאי עסקי בידי הקרן;
- לענין פרק זה, "תכנית" –
(תיקון מס' 222 תשע"ו-2016)

(א) במקרקעין בישראל – כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(ב) במקרקעין מחוץ לישראל – התכנית על פי הדין במדינה שבה הם מצויים;

"מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה" – מקרקעין מניבים שנרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין במהלך התקופה הקובעת, המושכרים על ידי הקרן למגורים בלבד, ושמתקיים לגביהם האמור באחת או יותר מפסקאות (1) עד (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה";

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

"נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;

"נכסי הנפקה ותמורה" – מילווה מדינה, פיקדון או מזומנים, שמקורם בכספים כמפורט בפסקאות (1) עד (3) בהגדרה זו, המוחזקים במשך תקופה שאינה עולה על התקופה כמפורט באותן פסקאות:

(1) כספים שהתקבלו מהנפקה ראשונה של ניירות ערך של הקרן שנרשמו למסחר בבורסה בישראל – במשך שנתיים מיום ההנפקה;

(2) כספים שהתקבלו מהנפקה נוספת של ניירות ערך של הקרן שנרשמו למסחר בבורסה בישראל – במשך שנה מיום ההנפקה;

(3) תמורה ממכירת מקרקעין – במשך שנה מיום המכירה;

"קרן להשקעות במקרקעין" – חברה שהתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 3א64;

"תכנית להשכרה למגורים" – תכנית המייעדת מקרקעין להשכרה למגורים בלבד לתקופה של 15 שנים לפחות; לעניין זה, יראו תכנית המייעדת מקרקעין להשקעה למגורים וכן לשימושים נלווים למגורים, כתכנית המייעדת מקרקעין להשכרה למגורים בלבד;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

"התקופה הקובעת" – תקופה של שבע שנים מיום תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 222), התשע"ו-2016.

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(ב) לכל מונח אחר בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, זולת אם נאמר במפורש אחרת.

3א64. (א) קרן להשקעות במקרקעין, היא חברה שהתקיימו בה כל אלה:

(1) היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל;

(2) מנייתה נרשמו למסחר בבורסה בישראל בתוך 24 חודשים מיום התאגדותה ואולם אם בתום המועד האמור ובתום 36 חודשים מיום התאגדותה, שווי נכסיה שהם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה לא פחת מ-30% משווי כלל נכסיה – מנייתה נרשמו למסחר בבורסה בישראל בתוך 36 חודשים ממועד התאגדותה;

קרן להשקעות
במקרקעין
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(3) ממועד התאגדותה ועד מועד הרישום למסחר בבורסה, לא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות, הפסדים או התחייבויות (בפסקה זו – פעילות), למעט פעילות שמתקיימים בה התנאים הנקובים בפסקה (5);

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(א3) ממועד הרישום למסחר בבורסה לאילך מנייתה נסחרות בבורסה בישראל;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(4) לא חלו לגבי העברת נכס אליה הוראות חלק ה-2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(5) ב-30 ביוני וב-31 בדצמבר בכל שנת מס החל ממועד התאגדותה ועד מועד הרישום למסחר התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(א) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, איגרות חוב, ניירות ערך הנסחרים בבורסה, מילות מדינה, נכסים שיש לכלול בסעיף "לקוחות" בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, פיקדונות ומזומנים, לא פחת מ-95% משווי כלל נכסיה;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(ב) (נמחקה);

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(ג) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים ומקרקעין לצורכי דיור להשכרה

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

בישראל לא פחת מ-75% משוויים של כלל נכסיה שהם מקרקעין מניבים ומקרקעין לצורכי דיור להשכרה;

(ד) (נמחקה);

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016
(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(א5) ב-30 ביוני וב-31 בדצמבר בכל שנת מס, החל ממועד הרישום למסחר, התקיימו התנאים האמורים בפסקה (5), וכן התקיימו כל אלה:

(א) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, מקרקעין לצורכי דיור להשכרה ונכסי הנפקה ותמורה, לא פחת מ-75% משוויים של כלל נכסיה ומסכום של 200 מיליון שקלים חדשים;

(ב) סכום ההלוואות שנטלה, לרבות בדרך של הנפקת איגרות חוב או שטרי הון, לא עלה על סכום השווה ל-60% משווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים שאינם מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, בתוספת 80% משווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, ובתוספת 20% משווי נכסיה האחרים;

(6) מתום שלוש שנים ממועד הרישום למסחר בבורסה ואילך, לא החזיקו חמישה בעלי מניות או פחות, במישרין או בעקיפין, ב-70% או יותר מאמצעי השליטה בה, ומתום חמש שנים ממועד הרישום למסחר ואילך (להלן – המועד השני) – ב-50% או יותר מאמצעי השליטה בה; ואולם מתום המועד השני ואילך לא יהיה בעל מניות אחד המחזיק ביותר מ-30% מאמצעי השליטה, ומתום שלוש שנים לאחר המועד השני ואילך – לא יהיה בעל מניות אחד המחזיק ביותר מ-20% מאמצעי השליטה בה; לענין זה –

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(א) יראו עמיתים בקופת גמל, מבוטחים בחברת ביטוח לענין השקעות מבוטחיה, וכן בעלי יחידה בקרן נאמנות כהגדרתה בסעיף 88, כבעלי המניות בקרן;

(ב) אדם וקרובו ייחשבו כבעל מניות אחד;

(ג) "החזקה" – כהגדרתה בחוק ניירות ערך;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016
(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(7) ממועד הרישום למסחר בבורסה ההכנסה החייבת הועברה לבעלי המניות כאמור בהוראות סעיף 9א64;

(8) לדוח שהגישה לפי סעיף 131 לגבי כל אחת משנות המס החל ממועד התאגדותה צורף אישור רואה חשבון על התקיימות התנאים המנויים בפסקאות (1) עד (7).

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(ב) לענין סעיף קטן (א) (5) ו-(א5), "שווי", של נכס – אחד מאלה, לפי בחירת הקרן, ובלבד שבחירתה לגבי כל שנת מס תחול על כל נכסיה:

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(1) המחיר המקורי או שווי הרכישה של הנכס, לפי הענין, כשהסכום מתואם מיום הרכישה עד למועד שלגביו נבדק השווי;

(2) המחיר שיש לצפות לו במכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.

והכול בניכוי הוצאות שהוציאה הקרן להשבחת חלק המקרקעין הלא מנוצל, וזאת עד שהופקה או נצמחה לקרן הכנסה לפי סעיף 12(1) או (6) מאותו חלק; לענין זה, "חלק המקרקעין הלא מנוצל" – חלק של המקרקעין המניבים שאינו בנוי וניתן לבנייה לפי התכנית החלה על המקרקעין.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין קביעת השווי, לרבות לענין קביעת נכסים שיובאו או שלא יובאו בחשבון לענין סעיף קטן (א) (5).

(1ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ומגבלות לענין השיעור המזערי של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שמחזיקה קרן להשקעות במקרקעין, כדי שיחולו עליה הטבות המס בפרק זה החלות רק לגבי מקרקעין כאמור.

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(2ג) (1) לא התקיים האמור בסעיף קטן (א) (6) סיפה, לא יקנו מניותיו של בעל מניות המחזיק ביותר מ-30% מאמצעי השליטה בקרן להשקעות במקרקעין מתום המועד

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

השני או מ-20% מאמצעי השליטה בה מתום שלוש שנים לאחר המועד השני זכויות כלשהן, והן יהיו מניות רדומות כמשמעותן בסעיף 308 לחוק החברות, כל עוד הן מוחזקות בידיו, עד להתקיימות האמור בסעיף קטן (א)(6) סיפה;

(2) לא התקיים האמור בסעיף קטן (א)(6) רישה גם לאחר שהמניות הפכו לרדומות כאמור בפסקה (1), לא יקנו מניותיו של בעל מניות מהותי בקרן להשקעות במקרקעין זכויות כלשהן, והן יהיו מניות רדומות כמשמעותן בסעיף 308 לחוק החברות, כל עוד הן מוחזקות בידיו, עד להתקיימות האמור בסעיף קטן (א)(6) רישה;

(3) היו בקרן כמה בעלי מניות מהותיים כאמור בפסקה (2), יחול האמור באותה פסקה באופן יחסי לחלקם במניות הקרן;

(4) על אף האמור בפסקה (3), שיעור החזקותיו של בעל מניות מהותי לא יפחת מ-9.99% ממניות הקרן שאינן רדומות כתוצאה מכך שחלק ממניותיו הפכו לרדומות על פי סעיף זה.

(ד) (1) חדל להתקיים בחברה תנאי מהתנאים המנויים בסעיף קטן (א), תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין.

(2) על אף האמור בפסקה (1), לא התקיים תנאי מהתנאים המפורטים לפי סעיף קטן (א)(5א), באחד מהמועדים הקבועים בו, יראוהו כאילו התקיים במועד, אם חזר להתקיים בתוך שלושה חודשים והמשיך להתקיים ברציפות במשך שנה לפחות; לא חזר והמשיך להתקיים כאמור, תחדל החברה להיות קרן להשקעות במקרקעין במועד המפורט בסעיף קטן (א)(5א) שבו לא התקיים לראשונה התנאי כאמור.

(3) הוחל בפירוקה של החברה, תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין.

(4) החברה רשאית להודיע לפקיד השומה כי בחרה שלא להיות קרן להשקעות במקרקעין; הודיעה כאמור, תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין מן היום שקבעה בהודעתה, או מן היום ה-90 לאחר מתן ההודעה, לפי המאוחר, ובלבד שהחלטה שלא להיות קרן להשקעות במקרקעין טעונה אישור של האסיפה הכללית של הקרן, שיתקיים בו אחד מאלה:

(1) במניין קולות הרוב באסיפה הכללית ייכללו שלושה רבעים מכלל קולות בעלי המניות שאינם בעלי השליטה בחברה או בעלי עניין אישי באישור ההחלטה, המשתתפים בהצבעה; בחברה או בעלי עניין אישי באישור ההחלטה, המשתתפים בהצבעה; במניין כלל הקולות של בעלי המניות האמורים לא יובאו בחשבון קולות הנמנעים; על מי שיש לו עניין אישי יחולו הוראות סעיף 276 לחוק החברות;

(2) סך קולות המתנגדים מקרב בעלי המניות האמורים בפסקה (1) לא עלה על שיעור של 2% מכלל זכויות ההצבעה בחברה;

לעניין סעיף קטן זה –

”שליטה” – כהגדרתה בסעיף 268 לחוק החברות;

”עניין אישי” – כהגדרתו בחוק החברות.

4א64. (א) לצורך חישוב המס, שיעורי המס וקיזוז ההפסדים, תיחשב ההכנסה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין, שהועברה לבעלי המניות כאמור בסעיף 9א64, כהכנסתם החייבת של בעלי המניות (בפקודה זו – ההכנסה החייבת של בעלי המניות).

(ב) ההכנסה החייבת של בעלי המניות תחויב במס במועד שבו הועברה אליהם.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), לענין שיעורי המס –

(1) הכנסות חריגות יחויבו במס בשיעור של 70%, בלא זכאות לפטור, לניכוי לזיכוי או לקיזוז;

(2) הכנסה חייבת ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה תחויב במס כאמור בסעיפים 121 או 126, לפי הענין;

(3) הכנסה חייבת ממקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין

המוחזקים לתקופה קצרה, כן שבח ריאלי ממכירת מקרקעין כאמור, יחויבו במס בשיעור של 20%.

(ד) סיווגה של ההכנסה החייבת של בעלי המניות למקור הכנסה, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שממנו הופקה או נצמחה בידי הקרן, ויחולו לענין זה הוראות אלה:

(1) ההכנסה לא תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית;

(2) הכנסה בסכום הוצאות הפחת, יראו אותה כהכנסה מרווח הון או משבח, לפי הענין;

(3) סכומים שהועברו לבעלי המניות מעבר לסכום ההכנסה החייבת של הקרן ולסכום הוצאות הפחת כאמור בסעיף 9א64(ב), יחויבו במס כהכנסה מרווח הון או משבח, לפי הענין.

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(ה) הכנסה חייבת של קרן להשקעות במקרקעין שאינה הכנסה חייבת של בעלי המניות, תחויב במס לפי הוראות אלה:

(1) הכנסה חייבת ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה תחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 126;

(2) הכנסות חריגות יחויבו במס בשיעור של 60%;

(3) הכנסה חייבת אחרת תחויב במס בהתאם להוראות כל דין.

(ו) ההכנסה החייבת של בעל מניות תהיה פטורה ממס, ובלבד שאינה הכנסות חריגות או הכנסות ממכירה כאמור בפסקה (2) להגדרה "מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה", אם בעל המניות הוא אחד מאלה:

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(1) קופת גמל לגיל פרישה או מוסד ציבורי – ובלבד שלענין הכנסתו של המוסד הציבורי ממכירת מקרקעין יינתן פטור של מחצית המס; בפסקה זו, "קופת גמל לגיל פרישה" ו"מוסד ציבורי" – כהגדרתם בסעיף 9(2);

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(2) תושב מדינה גומלת, המנהל תכנית חיסכון לגיל פרישה או תכנית חיסכון לטווח ארוך, הדומה במהותה לקופת גמל, וכן קרן פנסיה שהיא תושבת מדינה גומלת או המנוהלת על ידי תושב מדינה גומלת, ובלבד שבמדינת המושב פטורים הרווחים שקיבלו ממס, בשל היותם רווחים על חיסכון לגיל פרישה.

(ז) מסי חוץ ששילמה קרן להשקעות במקרקעין יותרו בניכוי מההכנסה שבשלה שולמו, ועל אף האמור בהוראות פקודה זו לא יינתן לקרן או לבעלי מניותיה זיכוי בשלהם.

(ח) הפסדים שהיו לקרן להשקעות במקרקעין לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

(ט) על קרן להשקעות במקרקעין לא יחולו הוראות פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון.

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

5א64. (א) בעת תשלום ההכנסה החייבת של בעלי המניות תנכה קרן להשקעות במקרקעין מס, או באישור המנהל – ינכה תאגיד בנקאי או חבר בורסה מס, לפי הוראות אלה:

ניכוי המס
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(1) משבח מקרקעין או מרווח הון, למעט ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה ומקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, וכן מהכנסה בסכום הוצאות הפחת – בשיעורים הקבועים בסעיף 91, או בסעיף 4א4 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(א1) מהכנסה חייבת ממקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, לרבות שבח ריאלי ממכירת מקרקעין כאמור – בשיעור של 20%;

(תיקון מס' 222
תשע"ו-2016)

(2) מהכנסות חריגות – בשיעור של 70%;

(3) מהכנסה חייבת אחרת – בשיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 או בשיעור מס אחר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, או בשיעור המס הקבוע

בסעיף 126(א), לפי הענין;

(4) מהכנסה חייבת שהועברה לבעל מניות שהוא קרן נאמנות פטורה כהגדרתה בסעיף 88 – כמפורט בפסקאות משנה (א) עד (ג) שבפסקה זו, לפי הענין, ועל אף האמור בסעיף 129ג, יראו מס ששולם לפי פסקה זו כמס סופי שקרן הנאמנות הפטורה חייבת בו והיא לא תהיה זכאית לכל פטור, ניכוי, זיכוי או קיזוז בשלו;

(א) משבח מקרקעין או מרווח הון, למעט משבח או מרווח במכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה – לא ינוכה מס;

(ב) מהכנסות חריגות – בשיעור של 60%;

(ג) מהכנסה חייבת אחרת – בשיעור הקבוע בסעיף 126(א).

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 222)
תשע"ו-2016

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעת תשלום ההכנסה החייבת של בעלי המניות, שאינה הכנסות חריגות או הכנסות ממכירה כאמור בפסקה (2) להגדרה "מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה", לבעל מניות כאמור בסעיף 4א64(1), לא ינוכה מס.

(ג) (1) הועברה לבעלי מניות הכנסה חייבת שלפני ההעברה חויבה במס לפי הוראות סעיף 4א64(ה), יראוה כהכנסה מדיבידנד ולא יחולו עליה הוראות סעיף קטן (א), והמס שתנכה הקרן יהיה המס שעליה לנכות בתשלום דיבידנד לבעלי מניותיה או בתשלום דיבידנד לבעלי מניות מהותיים בה, לפי הענין.

(2) כנגד המס ששילמה הקרן כאמור בסעיף 4א64(ה) לא יינתן זיכוי לבעלי מניותיה.

(תיקון מס' 222)
תשע"ו-2016

(ד) פקיד השומה רשאי להתיר בכתב שלא ינוכה מס כאמור בסעיף קטן (א), או שינוכה פחות מהשיעורים הקבועים בו, אם היה סבור שההכנסה החייבת של בעל המניות אינה חייבת במס או שהמס עליה הוא פחות מהשיעורים הקבועים בסעיף קטן (א).

(ה) הסכומים שינוכו ישולמו לפקיד השומה במועד שנקבע ויצורף אליהם דין וחשבון כפי שנקבע.

64א. על אף הוראות פקודה זו והוראות חוק מיסוי מקרקעין, יחולו לענין שומה, השגה, ערר, ערעור וגביה, הוראות אלה:

שומה, השגה, ערר,
ערעור וגביה
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(1) פקיד השומה או המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, רשאים לקבוע, בהתאם להוראות הפקודה או החוק האמור, את הכנסתה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין ולשום את המס שבו היא חבה גם לאחר שהועברה ההכנסה החייבת לבעלי המניות;

(2) הקרן להשקעות במקרקעין בלבד רשאית להשיג, לערער או לערור על השומה שנקבעה לה, בהתאם להוראות הפקודה או החוק האמור; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על השפעת השומה שנקבעה לקרן להשקעות במקרקעין על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לקרן;

(3) תוספת המס בשל ההכנסה החייבת של בעלי המניות בעקבות הליכי שומה, תיגבה מן הקרן להשקעות במקרקעין בלבד, והחזר מס בשל ההכנסה האמורה יוחזר לקרן בלבד.

74א. (א) בסעיף זה –

"העברת מקרקעין" – העברת מקרקעין מוטבים לחברה שהפכה לאחר מכן לקרן להשקעות במקרקעין, בתמורה להקצאת מניות באותה חברה, בין שניתנה תמורה נוספת שלא במניות ובין אם לאו, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

מס רווחי הון על
העברת מקרקעין ומס
רכישה מופחת לקרן
בייסוד
(תיקון מס' 222)
תשע"ו-2016

(1) היחס בין שווי השוק של המניות המוקצות לשווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין שווי השוק של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(2) ההעברה נעשתה לפני מועד הרישום למסחר בבורסה;

(3) כל הזכויות במקרקעין המוטבים הועברו לחברה במסגרת העברת המקרקעין;

(4) ניתן אישור מראש של המנהל להעברה;

"המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות" – החלק של המקרקעין שהועברו לחברה במסגרת

העברת מקרקעין, שהועבר תמורת הקצאת מניות בלבד ;

"מייסד" – מי שביצע העברת מקרקעין לחברה, ובלבד שבתוך 180 ימים מיום היווסדות החברה או לאחר ההעברה, לפי המוקדם, ועד לרישום המניות למסחר בבורסה הוא בעל מניות מהותי בחברה, ואם העברת המקרקעין היא של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה – לאחר ההעברה ועד לרישום המניות למסחר בבורסה הוא בעל מניות מהותי בחברה ;

"מניות מוקצות" – מניות של חברה שהוקצו למייסד תמורת מקרקעין מוטבים שהוא העביר לה ;

"מקרקעין מוטבים" – מקרקעין מניבים או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה.

(ב) לכל מונח אחר בסעיף זה ובסעיפים 7א64 עד 7א64 תהיה המשמעות הנודעת לו בחלק ה' או בחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(ג) העברת המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לא תחויב במס שבח כמכירה במועד ההעברה, ויחולו לעניין מכירת המניות המוקצות הוראות חלק ה', והוראות סעיף זה, ולעניין זה יראו כאילו :

(1) המחיר המקורי של המניות המוקצות הוא יתרת שווי הרכישה של המקרקעין בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות ;

(2) יום הרכישה של המניות המוקצות הוא יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין ;

(3) יתרת המחיר המקורי המתואם של המניות המוקצות יחושב בהתאם ליתרת שווי רכישה מתואמת כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיה אילו היה המייסד ממשיך ומחזיק במקרקעין.

(ד) הועברו מקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, והתקיים אחד מהמפורטים להלן, יראו את הוראות סעיף קטן (ג) כאילו לא חלו, החל ממועד ההעברה, על מי שהיה מייסד, והוא יחויב במס שהיה פטור ממנו, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד ההעברה עד מועד התשלום :

(1) מניות החברה לא נרשמו למסחר בבורסה במועד הקבוע בסעיף 3א64(א)(2) ;

(2) מי שהיה המייסד חדל להיות בעל מניות מהותי בחברה על פי האמור בהגדרה "מייסד".

(ה) בהעברת מקרקעין יחולו לגבי החברה הוראות אלה :

(1) החברה תשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין שהועברו לה, ובלבד שאם ניתנה בעד המקרקעין תמורה נוספת שלא במניות העולה על 50% מכלל התמורה בשל אותם מקרקעין, תשלם החברה מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, ומס רכישה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין משווי המקרקעין שניתנה תמורתם תמורה נוספת שלא במניות ;

(2) על אף האמור בפסקה (1), לא נרשמו מניות החברה למסחר בבורסה בהתאם להוראות סעיף 3א64(א)(2), תהיה החברה חייבת בתשלום הפרש מס הרכישה בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על המקרקעין ביום רכישתם לפי חוק מיסוי מקרקעין, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין מיום הרכישה עד יום התשלום ;

(3) יתרת שווי הרכישה בידי החברה של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, תהיה יתרת שווי הרכישה שלהם בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות, ויום הרכישה של המקרקעין האמורים יהיה יום הרכישה של הזכות במקרקעין כפי שהיה בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין אילו לא הועבר הנכס.

7א64א. (א) קרן להשקעות במקרקעין שרכשה מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, תשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין האמורים, ובלבד שאם התקיים אחד מהמפורטים להלן, תהיה חייבת הקרן בתשלום הפרש מס הרכישה

מס רכישה מופחת על
מקרקעין לצורכי דיור
להשכרה או על
מקרקעין מניבים
לצורכי דיור להשכרה
(תיקון מס' 222)
תשנ"ו-2016

בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על המקרקעין ביום רכישתם לפי חוק מיסוי מקרקעין, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין מיום הרכישה עד יום התשלום:

(1) מניותיה לא נרשמו למסחר בבורסה בהתאם להוראות סעיף 3א64(א)(2);

(2) המקרקעין לא הפכו למקרקעין מניבים בתוך חמש שנים מיום רכישתם בידי הקרן, ובאזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה – בתוך שבע שנים;

(3) המקרקעין הפכו למקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה.

(ב) רכשה קרן להשקעות במקרקעין קרקע שרק חלק מיחידות הדיור המתוכננות להיבנות עליה הן לצורכי דיור להשכרה, יקבע המנהל את שווי הרכישה.

7א64ב. (א) בסעיף זה –

העברת נכסים תמורת
מניות
(תיקון מס' 222)
תשנ"ו-2016

"העברת מקרקעין" – העברת מקרקעין מוטבים לקרן להשקעות במקרקעין, בתמורה להקצאת מניות באותה קרן, בין שניתנה תמורה נוספת שלא במניות ובין אם לאו, בין שניתנה תמורה נוספת שלא במניות ובין אם לאו, ובלבד שהעברת המקרקעין נעשתה בתקופה הקובעת והתקיימו כל אלה:

(1) היחס בין שווי השוק של המניות המוקצות לשווי השוק של כלל הזכויות בקרן מיד לאחר ההקצאה הוא כחס שבין שווי השוק של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(2) כל הזכויות במקרקעין המוטבים הועברו לקרן במסגרת העברת המקרקעין;

(3) ההעברה נעשתה לאחר מועד הרישום למסחר בבורסה, כאמור בסעיף 3א64(א)(2);

(4) המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס וקיום הוראות סעיף זה;

"המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות" – החלק של המקרקעין שהועברו לקרן במסגרת העברת מקרקעין, שהועבר תמורת הקצאת מניות בלבד;

"יום המכירה" – המוקדם מבין אלה:

(1) המועד שבו נמכרו המניות המוקצות;

(2) מועד תום תקופת הדחייה;

"מועד תום תקופת הדחייה" – 60 חודשים מהעברת המקרקעין;

"מעביר" – מי שביצע העברת מקרקעין לקרן להשקעות במקרקעין, ובלבד שאינו בעל מניות מהותי בקרן מיד לאחר ההעברה;

"מניות מוקצות" – מניות של קרן להשקעות במקרקעין שהוקצו למעביר תמורת מקרקעין מוטבים שהוא העביר לה;

"מקרקעין מוטבים" – מקרקעין מניבים או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה;

"נאמן" – מי שהמנהל אישרו כנאמן לצורך סעיף זה;

"שווי במועד תום תקופת הדחייה" – הסכום המתקבל מחיבור סכום שווי המניה בבורסה בסיכום המסחר בכל יום מ-30 ימי המסחר הקודמים למועד תום תקופת הדחייה, מחולק ב-30.

(ב) העברת חלק המקרקעין שהוקצה בשלהם מניות לא תחויב במס שבח כמכירה במועד ההעברה, ויחולו לעניין מכירת המניות המוקצות הוראות חלק ה', ויראו את המניות המוקצות כנמכרות ביום המכירה, והתמורה תחושב כלהלן:

(1) נמכרו המניות המוקצות, כולן או חלקן, לפני מועד תום תקופת הדחייה, תהיה התמורה – תמורת המכירה;

(2) לא נמכרו המניות המוקצות, כולן או חלקן, עד מועד תום תקופת הדחייה, תהיה התמורה – שווי המניות במועד תום תקופת הדחייה;

(3) לעניין פסקאות (1) ו-(2), יראו כאילו –

(א) המחיר המקורי של המניות המוקצות הוא יתרת שווי הרכישה של המקרקעין בידי המעביר לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות;

(ב) יום הרכישה של המניות המוקצות הוא יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי המעביר לפי חוק מיסוי מקרקעין;

(ג) יתרת המחיר המקורי המתואם של המניות המוקצות יחושב בהתאם ליתרת שווי רכישה מתואמת כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיה אילו היה המעביר ממשיך ומחזיק במקרקעין.

(ג) במכירת המניות בידי יחיד יחול לעניין שיעורי המס סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

(ד) בהעברת מקרקעין שווי הרכישה בידי הקרן של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, יהיה שוויים מיד לאחר העברתם לקרן, ויום הרכישה של המקרקעין האמורים יהיה יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי הקרן לפי חוק מיסוי מקרקעין.

(ה) מכר המעביר את המניות המוקצות אחרי מועד תום תקופת הדחייה, יראו את –

(1) המניות המוקצות כאילו נרכשו מחדש במועד תום תקופת הדחייה;

(2) התמורה לפי סעיף קטן (ב) (2) כמחיר המקורי של המניות המוקצות.

(1) הנאמן יודיע לפקיד השומה בכתב על מועד תום תקופת הדחייה;

(2) בעת המכירה ינכה הנאמן מס בהתאם להוראות סעיף קטן (ב) ו- (ג) מהתמורה ויעבירו לפקיד השומה בתוך שבעה ימים.

64א7ג. (א) לעניין פרק זה –

“איגוד מקרקעין” – כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, לרבות איגוד שבבעלותו מקרקעין שאילו היו בישראל היה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק האמור או איגוד מקרקעין שהזכויות בו היו רשומות למסחר בבורסה במועד כלשהו טרם הרכישה, אך במועד הרכישה לא היו רשומות עוד כאמור, ובלבד שמתקיימים בו כל אלה:

(1) מספר בעלי המניות בו אינו עולה על עשרה;

(2) אם הוא תושב ישראל – הוא אינו תאגיד שקוף אלא אם כן היה תאגיד שקוף מיום היווסדו ואין בין בעלי המניות בו תאגיד שקוף; בסעיף זה, “תאגיד שקוף” – חבר בני אדם שהכנסתו מיוחדת לבעלי הזכויות בו;

(3) הוא מחזיק בזכויות במקרקעין במישרין בלבד;

(4) לא חלות ולא חלו עליו הוראות חוק לעידוד השקעות הון;

(5) הוראות חלק ה' 2' וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו על איגוד מקרקעין לפי סעיף זה;

“מועד הרכישה” – המועד הראשון שבו חל האמור בסעיף קטן (ב) (1).

(ב) על החזקה של קרן להשקעות במקרקעין באיגוד מקרקעין יחולו הוראות סעיף קטן (ג), בהתקיים כל אלה:

(1) לפחות 50% מאמצעי השליטה באיגוד המקרקעין נרכשו על ידי הקרן שלא בדרך של הקצאה ולא חלו ברכישה הוראות חלק ה' 2' וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, והם מוחזקים על ידה;

(2) היה איגוד המקרקעין תושב חוץ, תחזיק הקרן בזכויות בו רק אם קיבלה את אישור המנהל מראש, בתנאים ובתיאומים שקבע, ובלבד שאיגוד המקרקעין הוא תאגיד שקוף לצורכי מס במדינה או במדינות שבהן הוא תושב.

(ג) החזיקה קרן להשקעות במקרקעין בזכות באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות אלה על הקרן:

(1) לעניין ההוראות לפי פרק זה, יראו את ההכנסה החייבת וההפסדים של איגוד המקרקעין, ממועד הרכישה כהכנסתה החייבת וההפסדיה של הקרן, וכל נכסיו

- והתחייבויותיו של האיגוד ייחשבו לנכסיה ולהתחייבויותיה של הקרן, כפי חלקה בהחזקה באיגוד המקרקעין;
- (2) רכשה הקרן זכות באיגוד מקרקעין במהלך שנת המס, יחול האמור בפסקה (1) לגבי ההכנסה החייבת וההפסדים של האיגוד המקרקעין באופן יחסי לחלק השנה מיום הרכישה ועד תום שנת המס, ביחס לכל שנת המס;
- (3) הפסד שנוצר באיגוד המקרקעין טרם רכישתו על ידי הקרן ניתן לקיזוז כנגד הכנסה מאותו איגוד בלבד;
- (4) על הפסד שנוצר באיגוד לאחר רכישתו, שמקורו מחוץ לישראל, יחולו הוראות סעיף 29, בשינויים המחויבים;
- (5) היו באיגוד המקרקעין בעת רכישתו על ידי הקרן רווחים שטרם חולקו, שנצברו באיגוד מיום היווסדו עד למועד הרכישה, יראו אותם כדיבידנד במועד העברתם לבעלי המניות בקרן, ויחולו עליהם שיעורי המס הקבועים בסעיף 125ב או 126, לפי העניין; בסעיף זה, "רווחים שטרם חולקו" – רווחים שנצברו באיגוד וטרם חולקו, מיום היווסדו של האיגוד ועד למועד הרכישה, שהתחייבו במס לרבות מס שבח בתקופה האמורה בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר באיגוד שמניותיו נמכרות, אשר לא קוזז ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטרו ממנו;
- (6) סכום ששילמה קרן להשקעות במקרקעין לרכישת זכות באיגוד המקרקעין לא ייחשב יתרת מחיר מקורי או יתרת שווי רכישה, לפי העניין, לצורך חישוב פחת, רווח הון או שבח, ויראו את יתרת המחיר המקורי או את יתרת שווי הרכישה, לפי העניין, ואת יום הרכישה של נכסי האיגוד כיתרת המחיר המקורי או יתרת שווי הרכישה, לפי העניין, ויום הרכישה, כפי שהם בידי איגוד המקרקעין;
- (7) על מסי חוץ ששילם איגוד מקרקעין יחולו הוראות סעיף 4א64(ז);
- (8) במכירת מניה של איגוד מקרקעין, לעניין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של הקרן סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לה בשנות ההטבה; לעניין זה – "הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה לבעלי המניות בקרן בניכוי הפסדים שיוחסו לקרן בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;
- "שנות ההטבה" – השנים שבהן חלו על איגוד המקרקעין הוראות סעיף קטן זה;
- (9) חדלה קרן להשקעות במקרקעין להחזיק בזכות באיגוד מקרקעין, לא יחולו הוראות סעיף קטן (ג), ויחולו על איגוד המקרקעין הוראות פקודה זו או הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.
- (ד) החזיקה קרן להשקעות במקרקעין בזכות באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות סעיף קטן (ג) ו-4 על בעלי מניות אחרים באיגוד, וכן הוראות סעיף קטן (ה).
- (ה) הכנסתו החייבת והפסדיו של איגוד המקרקעין ייחשבו, ממועד הרכישה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיו, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי האיגוד, ויחולו הוראות אלה:
- (1) רווחי איגוד מקרקעין שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה חלו על האיגוד הוראות סעיף קטן זה ובין לאחר שחדלו לחול עליו, יראו אותם כאילו לא חולקו;
- (2) לעניין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסת איגוד המקרקעין למחזור המהווה בסיס למקדמות;
- (3) רווחים שטרם חולקו המיוחסים לבעלי המניות האחרים לפי חלקם בהחזקה באיגוד, שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב לפקודה, שנצברו באיגוד עד מועד הרכישה (בסעיף קטן זה – יום המעבר), יראו אותם כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות;
- (4) המועד לתשלום המס בהתאם להוראות פסקה (3) יהיה עד לתום ארבע שנים

ממועד הרכישה (בסעיף קטן זה – תקופת הדחייה), ולא יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית לתקופה זו; לא שולם המס עד תום תקופת הדחייה, יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה שתחילתה לאחר תום תקופת הדחייה עד למועד התשלום בפועל;

(5) מכר איגוד המקרקעין נכסים, לרבות זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, שהיו בבעלותו ביום המעבר, יחויב בעל מניות שהוא יחיד או חבר בני אדם תושב חוץ, או מי שחל לגביו פטור ממס לפי סעיף 9(2) במס, בשיעור כמפורט להלן:

(א) על רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, לפי העניין, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של הנכס עד מועד הרכישה לבין התקופה שמיום הרכישה של הנכס עד יום מכירתו (בפסקה זו – רווח הון ריאלי עד יום המעבר או שבח ריאלי עד יום המעבר, בהתאמה) – מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121, ולגבי מי שחל לגביו סעיף 9(2) – מס לפי סעיף 126א(א);

(ב) על ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד מועד הרכישה, או ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר – מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2), או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) או (א1) לחוק מיסוי מקרקעין, או מס לפי סעיף 126א(א), לפי העניין;

(6) במכירת מניה של איגוד מקרקעין או של תאגיד שהיה איגוד מקרקעין יחולו הוראות אלה:

(א) לעניין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי המוכר ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה, והצטברו באיגוד ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שיחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא כיחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות הרווחי איגוד המקרקעין שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחי שחויבו בשיעורי המס כאמור; לעניין זה, "רוכש" – לרבות מי שרכש מניות מאיגוד המקרקעין;

(ב) הוראות סעיף 94ב לפקודה זו וסעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה;

(ג) לעניין חישוב רווח ההון, ייוסף לתמורה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לה בשנות ההטבה; לעניין זה –

"הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;

"שנות ההטבה" – השנים שבהן חלו על איגוד המקרקעין הוראות סעיף קטן (ג);

(7) הפסדים שהיו לבעלי מניות לפני יום הרכישה על ידי הקרן אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתו החייבת של בעל המניות שמקורה באיגוד המקרקעין.

(1) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לעניין שומה, השגה וערעור לעניין סעיף זה, הוראות אלה:

(1) נקבעה לאיגוד המקרקעין שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת האיגוד או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;

(2) איגוד מקרקעין רשאי להשיג או לערער על השומה שנקבעה לו בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153, לפי העניין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתו החייבת או הפסדיו של האיגוד ועל השפעת השומה שנקבעה לאיגוד על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לאיגוד.

64א. הפסד שהיה בשנת המס לבעל מניה במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין, ניתן לקיזוז כאמור בסעיף 92 או כנגד ההכנסה החייבת של בעלי המניות שהקרן העבירה אליו באותה שנה, למעט מהכנסות חריגות שהועברו אליו.

קיזוז הפסד שהיה לבעל מניות (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

964א. (א) ההכנסה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין תועבר לבעלי המניות בהתאם להוראות פסקאות (1) או (2), לפי הענין, במועד שנקבע בהן:

העברת הכנסה חייבת לבעלי המניות וחלוקת רווחים (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(1) 90% לפחות מהכנסה החייבת של הקרן, למעט שבח מקרקעין או רווח הון במכירת מקרקעין מניבים, בתוספת הכנסות פטורות ובניכוי הוצאות שאינן מותרות בניכוי – עד יום 30 באפריל בשנה שלאחר השנה שבה ההכנסה הופקה או נצמחה;

(2) רווח הון או שבח מקרקעין שהיה לקרן במכירת מקרקעין מניבים – עד תום 12 חודשים ממועד מכירת המקרקעין; הוראה זו לא תחול לענין שבח מקרקעין במכירת זכות במקרקעין, אם התקיימו שני אלה:

(א) השבח היה פטור ממס כאמור בהוראות פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין, בשל חילוף הזכות שמכרה הקרן בזכות במקרקעין במקרקעין מניבים אחרים;

(ב) החילוף נעשה בתוך התקופה הקבועה בהוראות האמורות.

(ב) (1) על אף האמור בהגדרה "רווחים" שבסעיף 302(ב) לחוק החברות, קרן להשקעות במקרקעין רשאית לבצע חלוקה גם מתוך הכנסה בסכום הוצאות הפחת, ובלבד שהחלוקה בוצעה עד יום 30 באפריל של השנה שלאחר השנה שבה ההכנסה הופקה או נצמחה.

(2) חילקה הקרן הכנסה כאמור בפסקה (1), תופחת ההכנסה בסכום הוצאות הפחת שחולקו מהרווחים שניתן לחלקם לבעלי המניות לפי הוראות חוק החברות וכן מרווח ההון או שבח המקרקעין ממכירת אותם מקרקעין מניבים.

1064א. חדלה חברה להיות קרן להשקעות במקרקעין, יחולו הוראות אלה:

הוראות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(1) הוראות פרק זה יחולו על הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בידי הקרן עד ליום שבו חדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין (בסעיף זה – יום הסיום) ועל ההכנסה החייבת שהועברה לבעלי המניות עד ליום 30 באפריל של השנה שלאחר השנה שבה הופקה או נצמחה;

(2) הוראות פרק זה לא יחולו על הכנסה שהופקה או שנצמחה בידי החברה לאחר יום הסיום.

1164א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע, לענין הכנסות של קרן להשקעות במקרקעין ולענין הכנסות המועברות לבעל מניות בהן, לרבות לענין שבח מקרקעין, הוראות בענינים אלה:

סמכות שר האוצר (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(1) מיסוי הכנסה חייבת שקיבל בעל מניה בשל התקופה שבה היתה המניה בידי אדם אחר, לרבות קביעה שלא תהיה לגבי הכנסה כאמור זכות לפטור ממס ולרבות קביעת שיעור המס שיחול על הרווחים, כולם או חלקם, והשיעור שיחול בניכוי המס על אף האמור בסעיף 564א;

(2) סיווג חלק רווח ההון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין כהכנסה שחלות עליה הוראות חלק ב, בתנאים ובתיאומים שנקבעו;

(3) העברת ההכנסה החייבת לבעלי המניות, סדר העברתה וייחוסה להכנסות הקרן, לרווחיה או לשבח מקרקעין שהיא זכאית לו, וכן הוראות לשלילת קיזוז הפסדים;

(4) תנאים ותיאומים אחרים הנדרשים לביצוע פרק זה, לרבות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין.

פרק שלישי: הכנסת בני-זוג

64ב. (א) פקיד השומה רשאי לקבוע, בהודעה לכל שני בני זוג, כי אחד מהם הוא בן זוג רשום לענין חוק זה, באשר הכנסתו החייבת בשנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המס הנדונה לראשונה לענין זה היתה למעלה מ-50% מסך כל ההכנסה החייבת של שני בני הזוג.

(תיקון מס' 77) תשמ"ח-1988
בן זוג רשום (תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאים בני זוג ביחד להודיע בכתב לפקיד השומה, לפחות שלושה חדשים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הם בוחרים שבן הזוג האחר ייחשב

(תיקון מס' 108) תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 199) תשע"ד-2013

בכך זוג רשום, ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסתו בן זוגו; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ד)(2), "הכנסה בשנת המס" - למעט הכנסה ממקור הכנסה משותף לפי סעיף 66(ד) שלא מתקיימות לגביה הוראות אותו סעיף.

(ג) בני זוג שלא היתה לאף אחד מהם הכנסה חייבת בשנת המס האמורה בסעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לקבוע אחד מהם לבן זוג רשום, ולא יהיה בכך כדי לגרוע מזכותם לפעול לפי סעיף קטן (ב).

(ד) (1) בכפוף לאמור בסעיף קטן (ב), קביעה או בחירה של בן זוג רשום תעמוד בתקפה לא פחות מחמש שנות מס זולת אם בני הזוג אינם עוד בני זוג או על פי החלטת המנהל;

(תיקון מס' 108
תשנ"ו-1995
(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(2) על אף הוראות פסקה (1), היתה בשנת מס הכנסתו של בן הזוג הרשום לפי בחירה פחותה מ-25% מהכנסתו בן זוגו באותה שנת המס, רשאי פקיד השומה לקבוע בן זוג רשום לאותה שנת מס.

(תיקון מס' 108
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ה) המנהל רשאי לקבוע בכללים דרכי קביעה ובחירה של בן זוג רשום.

65. הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו ולענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 והכנסות מריבית, מדמי ניכיון או מהפרשי הצמדה (לענין סעיף זה – ריבית) וכן מהכנסה שהועברה מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, או מרווח הון, יראו את הכנסותיו כאמור של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים, אלא אם כן הנכסים שמהם היתה הכנסה מריבית, מקרן להשקעות במקרקעין או מרווח הון, התקבלו בירושה, או שמקורם בפעולות או בכספי ביטוח שהתקבלו בשל פגיעת גוף.

חישוב מאוחד
(תיקון מס' 89
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

65א. (א) התיק המנוהל בידי פקיד השומה ביחס להכנסות בני זוג ישא את שמות שני בני הזוג.

תיק על שם בני זוג
(תיקון מס' 77
תשנ"ח-1988)

(ב) הוראת סעיף קטן (א) לא תחול עד סוף שנת המס 1998 על תיקים שנפתחו לפני כ"ד בטבת התשמ"ט (1 בינואר 1989) אלא לפי החלטת המנהל או לפי בקשה בכתב שהגישו בני הזוג או אחד מהם לפקיד השומה.

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

66. (א) על אף האמור בסעיף 65 –

חישוב נפרד
[23(2)(א2)]
(תיקון מס' 89
תשנ"ב-1992)

(1) רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה, לרבות הכנסתו מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרתה שבסעיף 1, ובלבד שלגבי הכנסה כאמור שהיא קיצבה ייעשה חישוב נפרד אם היא משולמת בשל הכנסת עבודה שלגביה היה בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום זכאי לחישוב נפרד, או אם בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום היה זכאי בחמש השנים האחרונות שלפני תחילת תשלום הקיצבה לחישוב נפרד בשל ההכנסה שמכוחה משתלמת הקיצבה;

(תיקון מס' 106
תשנ"ה-1995)

(2) לענין חישוב המס תיווסף ההכנסה החייבת שאינה מיגיעה אישית של בני הזוג להכנסה החייבת של בן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר; לא היתה לבני הזוג הכנסה חייבת מיגיעה אישית, יראו את ההכנסה שאינה מיגיעה אישית כהכנסת בן הזוג הרשום;

(3) לענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64, הכנסות מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, והכנסות מריבית או מרווח הון, יראו את הכנסותיו של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים; לענין סעיף זה, "ריבית" – כמשמעותה בסעיף 65.

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) ובסעיף 65, בן זוג שהיתה לו הכנסה מרכוש שהיה בבעלותו שנה לפני נישואיו או מרכוש שקיבל בירושה בתקופת נישואיו, רשאי לתבוע שיעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו האמורה, ובלבד שאם היתה לבן הזוג האמור הכנסה אחרת לגביה נערך חישוב מס נפרד, תיווסף ההכנסה על פי סעיף קטן זה להכנסה האחרת.

(תיקון מס' 89
תשנ"ב-1992)

- (ג) אלה ההוראות שיחולו לגבי החישוב הנפרד:
- (1) הזכאות לניכויים, לזיכויים ולנקודות זיכוי לפי סעיפים 34, 35, 36, 45א, 47, 47א ו-121א, ההטבה במס על פי סעיף 10 וההנחה במס על פי סעיף 11 יהיו לכל אחד מבני הזוג;
- (187 תיקון מס' 1992-ב תשנ"ב)
- (א1) בן זוג רשאי, אף אם לבן זוגו אין הכנסה מיגיעה אישית, לבקש חישוב נפרד על הכנסתו מיגיעה אישית, ויהיה זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו זו, לנקודות זיכוי כאמור בפסקאות (4) או (5);
- (187 תיקון מס' 2011-ב תשע"ב)
- (2) לענין זכאות לפי סעיף 37 של יחיד מוטב, כהגדרתו באותו סעיף, תובא בחשבון $\frac{1}{2}$ נקודת זיכוי בלבד, ולא תהא זכאות לנקודות זיכוי לפי סעיפים 38 ו-39;
- (131 תיקון מס' 2002-ב תשס"ב
144 תיקון מס' 2005-ה תשס"ה
108 תיקון מס' 1996-ו תשנ"ו
187 תיקון מס' 2011-ב תשע"ב)
- (3) זכאות לנקודות קיצבה על פי סעיף 40(א) תהא רק לבן הזוג הרשום;
- (4) האשה תהא זכאית ל- $\frac{1}{2}$ נקודת זיכוי לפי סעיף 36א, ובנוסף וכנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית - לנקודות זיכוי בעד ילדיה כלהלן:
- (א) $\frac{1}{2}$ נקודת זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת לידתו ובשנת בגרותו;
- (ב) נקודת זיכוי אחת בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו;
- לענין זה, "שנת לידה" ו"שנת בגרות" - כהגדרתם בסעיף 40(ב)(3);
- (ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים;
- (170 תיקון מס' 2009-ט תשס"ט)
- (4א) בחישוב המס של אישה שנישאה לאלמן יובאו בחשבון נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו, כאמור בפסקה (4);
- (212 תיקון מס' 2015-ו תשע"ו)
- (5) הגבר יהא זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, לנקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו שהם פעוטות, כלהלן:
- (187 תיקון מס' 2011-ב תשע"ב)
- (א) נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים;
- (ב) שתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה;
- לענין זה, "פעוט" ו"שנת לידה" - כהגדרתם בסעיף 40(ב)(3);
- (6) בחישוב המס של גבר שנישאה לאלמנה יובאו בחשבון נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה שהם פעוטות, כאמור בפסקה (5).
- (212 תיקון מס' 2015-ו תשע"ו)
- (7) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:
- (199 תיקון מס' 2013-ז תשע"ג)
- (א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;
- (ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;
- (ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;
- (2) לענין סעיף קטן זה, "מקור הכנסה משותף" - מקור הכנסה של בן זוג התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני.
- (ה) (בוטל).
- (199 תיקון מס' 2013-ז תשע"ג
הוראות כלליות
(תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992
- 66א. (א) (1) לכל ענין שבפקודה זו רשאי גם בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום להשיג ולערער לגבי חלקו בהכנסה;

(2) השיג או ערער אחד מבני הזוג, לא יוכל האחר לעשות כן, לגבי אותה שנת מס, אלא תוך שלושים ימים מהיום שבו הודיע פקיד השומה לשני בני הזוג על השגה או ערעור שהגיש אחד מהם.

(ב) הוראות פקודה זו לענין גביה ועונשין יחולו גם על בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום לגבי חלקו בהכנסה, ובלבד שבן זוג שאינו בן זוג רשום לא יאשם בעבירה ולא יחוייב בתשלום קנס מינהלי בשל מעשה או מחדל שהחובה לעשותו או להימנע ממנו מוטלת על בן הזוג הרשום, אם הוכיח שהמעשה או המחדל נעשו שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים למניעתם.

(ג) פקיד השומה יודיע לבן הזוג שאינו בן זוג רשום על כל פעולה של פקיד השומה העשויה להשפיע על חיובו במס, והזמנים לענין הליכים שבהם רשאי אדם לנקוט לפי פקודה זו יימנו לענין זה מיום קבלת ההודעה.

(ד) הודיעו בני זוג על בחירת בן זוג רשום לפי סעיף 64ב(ב), ניתן לגבות את חובות המס שנוצרו בתקופת הנישואין ממי שהיה הנישום או מבן הזוג הרשום הקודם או מבן הזוג הרשום בעת ביצוע הגביה; הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחוייבים, גם על החזרי מס.

66ב. (בוטל).

67. (א) הכנסה שהושגה מיגיעתם האישית של איש ואשה במשק חקלאי והיא טעונת-מס לפי סעיף 2(8) לגבי אחד מהם, יראוה, לענין פקודה זו, כהכנסתם של האיש והאשה, בהתאם להוראות סעיף 66ד).

(ב) (בוטל).

פרק שלישי 1: תושב ישראל השוהה בחוץ לארץ

67א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיותרו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, לרבות הכנסה כאמור שיוחסה לבעל מניות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 ובדבר שיעור המס שיחול על ההכנסה האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה, הכל בהתחשב במיוחד במשך שהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייבה בארץ שבה היתה הפקת ההכנסה האמורה.

פרק שלישי 2: פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית

67ב. בפרק זה –

”בעל מניות מהותי” ו”קרוב” – כהגדרתם בסעיף 88;

”הכנסה” – לרבות שבח מקרקעין;

”חברת החזקות ישראלית” – חברה שהתקיימו בה התנאים המזכרים האמורים בסעיף

67ג(א);

”חברה מוחזקת” – חבר-בני-אדם שהתקיימו בו התנאים האמורים בסעיף 67ד;

”חבילת מניות” – מניות בחברה מוחזקת המקנות זכות לרווחים בשיעור של 10% לפחות, ואשר הוחזקו בידי חברת החזקות ישראלית במשך 12 חודשים רצופים לפחות;

”מניה מזכה” – מניה שהיא חלק מחבילת מניות;

”מניות”, בחבר-בני-אדם שאינו חברה – זכויות לרווחים ממנו או זכויות הצבעה בו;

”נכס” – כהגדרתו בסעיף 2א64;

”רווחים שלא חולקו”, של חברת החזקות ישראלית – כל אלה:

(1) הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בשנת המס;

(2) שבח ממכירה בשנת המס של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

(3) הכנסה שהיתה פטורה ממס בשנת המס;

(תיקון מס' 218)
תשע"ו-2016
הכנסת איש ואשה
במשק חקלאי [23(ט)]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 199)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 199)
תשע"ד-2013
(תיקון מס' 52)
תשמ"ב-1982
תושב ישראל השוהה
בחו"ל
(תיקון מס' 52)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 80)
תש"ן-1990
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
הגדרות
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

והכל לאחר שהופחתו מן ההכנסה המסים ששולמו בשלה בישראל או מחוץ לישראל, ורווחים שחולקו ממנה באותה שנה;
"שרשרת חברות" – שני חברי-בני-אדם או יותר, המחזיקים, במישרין או בעקיפין, האחד במשנהו.

67ג. (א) חברת החזקות ישראלית היא חברה שהתקיימו בה כל התנאים האלה (בפרק זה – התנאים המזכים):

- (1) היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל בלבד;
- (2) היא אינה חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 2 לחוק החברות, ואינה מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;
- (3) היא אינה חברה משפחתית שחלות עליה הוראות סעיף 64א, ואינה חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64;
- (4) לא חלו בהתאגדותה הוראות חלק ה2, ולא חלו בהעברת נכס אליה הוראות החלק האמור או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;
- (5) במשך 300 ימים או יותר בכל שנת מס, החל משנת המס שלאחר השנה שבה התאגדה, התקיימו שני אלה:

(א) המחיר המקורי של מניותיה בחברות מוחזקות, בתוספת יתרת הלוואות שנתנה לחברות מוחזקות, לא פחת מ-50 מיליון שקלים חדשים;

(ב) המחיר המקורי של מניותיה בחברות מוחזקות, בתוספת יתרת הלוואות שנתנה לחברות מוחזקות, הוא 75% או יותר מהמחיר המקורי של כלל נכסיה, לרבות יתרת ההלוואות שנתנה לחברות מוחזקות;

(6) לא היתה לה הכנסה לפי סעיף 2(1), למעט הכנסה בעבור שירותים שנתנה לחברה המוחזקת ולמעט הכנסה שלפי סעיף 7 לחוק תיאומים בשל אינפלציה רואים אותה כהכנסה מעסק;

(7) בחרה שהוראות פרק זה יחולו עליה בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושנמסרה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום התאגדותה.

(ב) לא התקיים בחברה תנאי מזכה בשנת התאגדותה ובשנה שאחריה, יראו אותה כאילו מעולם לא היתה חברת החזקות ישראלית.

(ג) חדל להתקיים בחברת החזקות ישראלית תנאי מזכה אחרי התקופה האמורה בסעיף קטן (ב), תחדל להיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים התנאי המזכה.

(ד) חברת החזקות ישראלית רשאית להודיע למנהל, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה, כי בחרה לחדול להיות חברת החזקות ישראלית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמסרה ההודעה למנהל.

67ד. חבר-בני-אדם שהתקיימו בו כל אלה הוא חברה מוחזקת:

(1) הוא תושב חוץ שמקום מושבו במדינה גומלת והוא מגיש באותה מדינה דוח על הכנסותיו, או שהוא תושב חוץ שמקום מושבו במדינה ששיעור המס החל בה על הכנסות של חבר-בני-אדם מפעילות עסקית היה 15% או יותר במועד שבו רכשה חברת החזקות הישראלית את מניותיו לראשונה;

(2) 75% או יותר מהכנסתו בשנת המס, שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, היא הכנסה שאילו היתה חייבת במס בישראל היתה חייבת כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1); בחישוב ההכנסה כאמור ייוסף לה חלק יחסי מהכנסות חברות קשורות, ואולם לא תובא בחשבון הכנסה מדמי ניהול ששולמו מקרוב, תמורה ממכירת נכס ודיבידנד מהכנסות חברות קשורות; לענין פסקה זו –

"נכס" – למעט נייר ערך הנסחר בבורסה, שהנפיקה חברה שבה החברה המוחזקת אינה בעלת שליטה;

חברת החזקות
ישראלית
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

חברה מוחזקת
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"חלק יחסי בהכנסות חברות קשורות" – חלקו היחסי של חבר-בני-אדם, בהכנסה של חבר-בני-אדם תושב חוץ, שבו יש לו זכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, בהתאם לחלקו בזכות לרווחים, ובלבד שלא תובא בחשבון זכות לרווחים בשיעור הנמוך מ-10%; חלקו של חבר-בני-אדם בזכויות כאמור בעקיפין, יחושב על ידי הכפלה של שיעורי הזכויות ברווחים בכל חבר-בני-אדם שבשרשרת החברות, המוחזק על ידו במישרין או בעקיפין;

(3) עלות נכסיו בישראל אינה עולה על 20% מהעלות של כלל נכסיו בכל שנת המס; לענין פסקה זו, "נכסים בישראל" – לרבות זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל;

(4) הכנסתו בשנת המס, לרבות ממכירת מקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין, שהופקה או שנצמחה בישראל, אינה עולה על 20% מכלל הכנסותיו בשנת המס.

67ה. (א) חברת החזקות ישראלית תהיה פטורה ממס על כל אלה:

- (1) רווח הון במכירת מניה מזכה;
- (2) דיבידנד שקיבלה בשל מניה מזכה, אם חולק במהלך תקופה שלא פחתה מ-12 חודשים רצופים שבה היתה חברת החזקות הישראלית בעלת מניות מהותית בחברה המוחזקת;
- (3) ריבית, דיבידנד ורווח הון מניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל;
- (4) ריבית והפרשי הצמדה שקיבלה ממוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

(ב) לא יינתן זיכוי בשל מסי חוץ על הכנסה פטורה ממס לפי הוראות סעיף קטן (א).

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע פטור ממס לריבית שקיבלה חברת החזקות ישראלית מחברה מוחזקת אם הריבית שולמה במהלך תקופה שקבע ובשיעור ריבית שקבע, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע.

67ו. (א) דיבידנד שקיבל בעל מניות תושב חוץ מחברת החזקות ישראלית יחויב במס בשיעור של 5%.

(ב) דיבידנד שקיבל בעל מניות תושב ישראל מחברת החזקות ישראלית יחויב במס בשיעורים כאמור בפסקאות (1) או (2), לפי הענין:

- (1) אם מקבל הדיבידנד הוא יחיד – השיעור הקבוע בסעיף 125ב, לפי הענין;
- (2) אם מקבל הדיבידנד הוא חבר בני אדם – השיעור הקבוע בסעיף 126.

67ז. (א) תושב ישראל שהיה בתום שנת המס בעל מניות, במישרין או בעקיפין, בחברת החזקות ישראלית, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד, בתום שנת המס, את חלקו היחסי ברווחים שלא חולקו, והוא יחויב במס על רווחים אלה כאמור בסעיף 167(ב).

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על בעל מניות שהיה בעל מניות בעקיפין בחברת החזקות ישראלית באמצעות בעל מניות תושב ישראל אחר, אם חלו על בעל המניות האחר הוראות סעיף קטן (א), וזאת לגבי החלק ברווחים שלא חולקו שעליו חויב בעל המניות האחר במס לפי סעיף קטן (א).

(ג) קיבל בעל מניות תושב ישראל דיבידנד שמקורו, במישרין או בעקיפין, בהכנסותיה של חברת החזקות ישראלית, לא יחויב הדיבידנד במס אם שולם בשלו מס לפי הוראות סעיף קטן (א) על ידיו או על ידי מי שממנו קיבל את המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה; קוזה הפסד כנגד הכנסה כאמור בסעיף קטן (א), יראו לענין סעיף קטן זה, כאילו שולם על הכנסה שקוזה כאמור מס לפי סעיף קטן (א).

67ח. על אף האמור בסעיף 167(ב) ובסעיף 167ז, על יחיד בעל מניות בחברת החזקות ישראלית שהחזיק במניותיה לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) ו-14(ג), יחולו הוראות אלה:

- (1) דיבידנד שקיבל מחברת החזקות ישראלית בתקופה שבה הוא זכאי להטבות לפי סעיף 14(א) או (ג), לפי הענין, יחויב במס בשיעור של 5%;

פטור להכנסתה של חברת החזקות ישראלית (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

דיבידנד שחילקה חברת החזקות ישראלית (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 216) תשע"ו-2016 דיבידנד רעיוני (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

הוראות מיוחדות לענין מי שהיה לתושב ישראל (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 168) תשס"ח-2008

(2) הוראות סעיף 167 לענין חלקו היחסי ברווחים שלא חולקו, לא יחולו על רווחים כאמור שמקורם בדיבידנד שקיבלה חברת ההחזקות הישראלית מחברה תושבת חוץ שאת מניותיה רכשה לפני שהיה לתושב ישראל כאמור בסעיף 14(א) או (ג), ועל רווחים שמקורם ברווח הון שהיה לחברת ההחזקות הישראלית במכירת מניות בחברה תושבת חוץ שמניותיה נרכשו כאמור, והכל בתקופה שעל פי סעיפים 14(א) או (ג) או 97(ב) היו הכנסות כאמור פטורות ממס בידי בעל המניות אילו היו מתקבלות בידיו במישרין.

מכירת מניה בחברת
החזקות ישראלית
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

67ט. (א) במכירת מניה של חברת החזקות ישראלית על ידי תושב ישראל, יינתן לו זיכוי מהמס החל על רווח ההון, בסכום השווה למס ששילם הוא או מי שממנו קיבל את המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה, על הרווחים שלא חולקו לפי סעיף 167 בשל המניה שנמכרה, ובלבד שטרם קיבל אותם כדיבידנד; סכום המס ששולם כאמור יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה רואים את הרווחים שלא חולקו כאילו התקבלו כדיבידנד, עד מועד מכירת המניה, ובלבד שלא יינתן זיכוי בסכום העולה על המס החל במכירת המניה.

(ב) הוראות סעיף 94ב לא יחולו במכירת מניה בחברת החזקות ישראלית לגבי רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב, אשר בשלהם שילם המוכר מס לפי סעיף 167(א).

67י. (א) לענין סעיף זה –

חברה שחדלה להיות
חברת החזקות
ישראלית
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"חלק רווח ההון הריאלי המזכה" – רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד תום שנת הסיום לבין התקופה שמיום הרכישה עד יום המכירה;

"יתרת רווח ההון הריאלי" – ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין חלק רווח ההון הריאלי המזכה;

"שנת הסיום", לענין חברה שחדלה להיות חברת החזקות ישראלית – אם חדלה לפי סעיף 167ג(ג) – השנה שקדמה לשנה שבה חדל להתקיים התנאי המזכה, ואם חדלה לפי סעיף 167ג(ד) – השנה שבה ניתנה ההודעה לפי הסעיף האמור.

(ב) חדלה חברה להיות חברת החזקות ישראלית, יחולו הוראות אלה:

(1) מכרה החברה, בשנה כלשהי שלאחר שנת הסיום, נכס שאילו היה נמכר בהיותה חברת החזקות ישראלית היתה החברה פטורה ממס במכירתו בהתאם להוראות סעיף 167(א), תהיה החברה פטורה ממס על חלק רווח ההון הריאלי המזכה וחיבת במס על יתרת רווח ההון הריאלי;

(2) דיבידנד שחילקה החברה לתושב חוץ בשנה כלשהי שלאחר שנת הסיום, שמקורו ברווחים שנצברו בחברה בשנים שבהן היתה חברת החזקות ישראלית, או שמקורו בחלק רווח ההון הריאלי המזכה, יחויב במס בשיעור של 5%;

(3) יראו תושב ישראל שהוא בעל מניות בחברה, במישרין או בעקיפין, כאילו בתום שנת המס שבה מכרה החברה נכס כאמור בפסקה (1), קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי בחלק רווח ההון הריאלי המזכה, והוא יחויב עליו במס כאמור בסעיף 167(ב), ויחולו הוראות סעיפים 167 ו-167 בתאמה.

67יא. (א) בסעיף זה, "חברה נשלטת זרה" ו"רווחים שלא שולמו" – כהגדרתם בסעיף 75ב(א).

טייג לתחולת סעיף
175
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) היתה חברה מוחזקת חברה נשלטת זרה, לא יחולו הוראות סעיף 75ב על חברת ההחזקות הישראלית המחזיקה בה ועל בעל שליטה בה שהוא תושב ישראל, לגבי רווחים שלא שולמו מהחברה המוחזקת; לא יראו בעל מניות כתושב ישראל רק בשל היותו בעל מניות בחברת החזקות ישראלית.

פרק רביעי: תושבי-חוץ

68. (בוטל).

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

68א. (א) חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, הנחה או פטור לפי פקודה זו, בשל היותו תושב חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

תנאים למתן הקלות
לתושב חוץ
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון) תשס"ג-2002

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דרכי הוכחה לענין סעיף זה.

(ג) בסעיף זה –

”אמצעי שליטה” ו-”יחד עם אחר” – כהגדרתם בסעיף 88;

”בעלי שליטה” – בעלי מניות המחזיקים, במישרין או בעקיפין, לבד, יחד עם אחר, או יחד עם תושב ישראל אחר, באחד או יותר מאמצעי השליטה בשיעור העולה על 25%.

68ב. (א) תושב חוץ הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף, ימנה נציג שהוא יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם תושב ישראל שיש לו עסק בישראל, גם לענין הפקודה.

(ב) הנציג יהיה מיופה כוח לדווח לפקיד השומה, לקבל בעבור תושב החוץ הכנסות ורווחים, ולשלם את המס שבו חייב תושב החוץ מתוך נכסי תושב החוץ בלבד.

(ג) לא מינה תושב החוץ נציג כאמור בסעיף קטן (א), יהיה הנציג שמונה על פי חוק מס ערך מוסף, נציגו לענין הפקודה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע הוראות לביצוע סעיף זה וכן הוראות לענין דוחות שחייב הנציג בהגשתם.

69. לענין יחיד שאינו תושב ישראל בשנת המס, רשאי שר האוצר להתקין כללים כדי לקבוע –

(1) אילו ניכויים וזיכויים אפשר להתיר ליחיד כאמור;

(2) היחיד או סוגי היחידים, שלגביהם יחולו אותם ניכויים או זיכויים.

70. רווחיו של אדם שאינו תושב ישראל והוא עוסק בעסקי בעל אניות או שוכר אניות - (בפקודה זו - ספן-חוץ) - פטורים ממס, במידה שהפטור נקבע בהסכם בין המדינה שאליה משתייך ספן-החוץ ובין מדינת ישראל או אם אישר שר האוצר שאותה מדינה נוהגת כאילו היה בינה לבין מדינת ישראל הסכם הקובע פטור כאמור.

71. בכפוף להוראות סעיף 70, ספן-חוץ אשר אניה שבבעלותו או בשכירותו סרה לנמל בישראל, יראו את מלוא רווחיו שמקורם בהסעת נוסעים, דואר, חיות-בית או טובין (לכולם ייקרא להלן - מטען) שהוטענו בישראל, כהכנסה שנצמחה בישראל; הוראה זו לא תחול על טובין שהובאו לישראל לשם שטעון בלבד.

72. (א) הראה ספן-חוץ תעודה מטעם רשות מס הכנסה כלשהי המעידה על שתי אלה:

(1) היחס שבין רווחיו או הפסדיו מעסקי ספנות בתקופת חשבון פלונית, כפי שחושב על ידי אותה רשות לצורך מס הכנסה, וללא ניכוי פחת, ובין סך-כל תקבוליו מהסעת מטען;

(2) היחס שבין סכום הפחת המנוכה, כפי שחושב על ידי אותה רשות, ובין סך-כל תקבוליו מהסעת מטען,

יהיו רווחיו שמקורם בישראל מעסקי הספנות שלו באותה תקופה, לפני כל ניכוי פחת, סכום, שיחסו לתקבוליו מהסעת מטען שהוטען בישראל הוא ביחס סך-כל רווחיו לפי התעודה באותה תקופה לסך-כל תקבוליו מהסעת מטען.

(ב) התעודה האמורה צריך שתהא נתונה מטעם רשות מס הכנסה, שפקיד השומה נוכח לגביה להנחת דעתו, שהיא מחשבת ושמה את כל רווחיו של הספן מעסקי ספנות שלו על יסוד שאינו שונה שינוי ממשי מן היסוד שנקבע בפקודה זו.

73. לא ניתן, מכל סיבה שהיא, להחיל באופן מניח את הדעת הוראות סעיף 72 בזמן השומה, מותר לחשב את הרווחים שמקורם בישראל לפי אחוז הוגן ממלוא סכום התקבולים מהסעת מטען שהוטען בישראל; אלא שאם נישום אדם בשנת מס פלונית על יסוד האחוז כאמור, יהא זכאי במשך שש שנים לאחר תום אותה שנת מס לתבוע בכל עת, שחבותו במס של אותה שנה תחושב שנית על היסוד שנקבע בסעיף 72.

74. החליט פקיד השומה, כי אניה השייכת לספן-חוץ פלוני סרה לנמל בישראל באקראי וכי אין להניח שאניה זו או אניות אחרות שבאותה בעלות יסורו לישראל, לא יחולו הוראות סעיפים 71-73 על הרווחים מאותה אניה ולא יוטל עליהם מס.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) חש"ג-2002
(תיקון מס' 147)
חש"ג-2005

מינוי נציג
(תיקון מס' 132)
חש"ג-2002

שאינם תושבים [17]

(תיקון מס' 22)
חש"ג-1975
(תיקון מס' 22)
חש"ג-1975

פטור ספן-חוץ [8(כ)]
(תיקון מס' 64)
חש"ג-1984

רווחי ספן-חוץ ממשגן
ישראלי [1(20)]

חישוב רווחיו של
ספן-חוץ שבידו
תעודה [20(2)(3)]

חישוב רווחי ספן-חוץ
במקרים אחרים
[4(20)]

אניה שבאה באקראי
[5(20)]

75. אדם שאינו תושב ישראל, והוא עוסק בעסקי תובלה אווירית או ממסר ידיעות בכבל או באלחוט, יהא נישום למס כאילו היה ספן-חוץ; הוראות סעיפים 70 עד 73 יחולו בשינויים המחוייבים לפי הענין, על חישוב רווחים והשתכרויות מאותם עסקים.

מפעלי תובלה אווירית ומפעלי אלחוט [21] (תיקון מס' 71) תשמ"ז-1986
עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ (תיקון מס' 110) תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 113) תשנ"ז-1997

75א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות בדבר הניכויים והזיכויים שיותרו לעיתונאי חוץ מעבודה עיתונאית, וכן בדבר שיעור המס שיחול על הכנסתו האמורה וכן להתקין תקנות כאמור לגבי ספורטאי חוץ על הכנסתו מעיסוק בספורט; לענין זה – "עיתונאי חוץ" – תושב חוץ הרשום בהתאגדות עיתונאי החוץ בישראל, שהגיע לישראל כדי לעסוק בעבודה עיתונאית, והכנסתו מעבודה עיתונאית מתקבלת מתושב חוץ;

"עבודה עיתונאית" – הכנת כתבה עיתונאית בעיתון או כתבה משודרת באמצעי תקשורת המוני אלקטרוני, או סיוע בהכנת כתבה כאמור.

"ספורטאי חוץ" – תושב חוץ שהגיע לישראל על מנת לעסוק בספורט;

"עיסוק בספורט" – השתתפות באופן סדיר במשחקים או בתחרויות ספורט, באימון או בהכנה לקראתם, למעט עיסוק כמאמן בתחום הספורט, והכל באגודת ספורט או במועדון ספורט ישראליים.

פרק רביעי 1: חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002
(תיקון מס' 198) תשע"ד-2013
בנלי שליטה ישראלים בחברה נשלטת זרה (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

75ב. (א) בסעיף זה –

(1) "חברה נשלטת זרה" – חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה, ואולם אם נרשמו בחלקן, פחות מ-30% מהמניות או מהזכויות של אותו חבר בני אדם הונפקו לציבור או נרשמו למסחר; לענין זה, לא יובאו במניין מניות או זכויות שהונפקו או שנרשמו למסחר, המוחזקות בידי בעל השליטה בחבר בני האדם;

(תיקון מס' 132) (תיקון) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 198) תשע"ד-2013

(ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית, ובחבר בני אדם שבשרשרת חברות, המוחזק, במישרין בידי חברה עסקית (בסעיף זה – חבר מוחזק), וכן בכל חבר בני אדם המוחזק, במישרין או בעקיפין, בידי החבר המוחזק, אם מרבית הכנסותיה או רווחיה הכוללים של החברה העסקית נובעת מהכנסה פסיבית; לענין זה, יחושבו סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 1ב75(ב) ו-1(ג);

(תיקון מס' 132) (תיקון) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 198) תשע"ד-2013

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;
(ד) (1) למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל, או שלמעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושבי ישראל שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים בלמעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו, או שלתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בו, לרבות החלטות לענין חלוקת דיבידנד או פירוק, והכל באחד ממועדים אלה:

(תיקון מס' 198) תשע"ד-2013 (תיקון מס' 168) תשס"ח-2008 (תיקון מס' 198) תשע"ד-2013

(א) בתום שנת המס;

(ב) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

לענין זה, "קרוב" – כאמור בסעיף 88, שהוא תושב חוץ;

(2) חישוב שיעור ההחזקה כאמור בפסקת משנה (1), לענין החזקה בעקיפין, בחבר בני אדם מסוים הנמצא בשרשרת חברות (בסעיף זה – החבר המסוים), ייעשה לפי הוראות אלה:

(א) עלה שיעור ההחזקה בכל אחד מחברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בחבר המסוים בעקיפין על 50%, ייחשב שיעור

- ההחזקה בו בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין ;
- (ב) היה שיעור ההחזקה באחד מחברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בו בעקיפין 50% או פחות, תיחשב ההחזקה בו בעקיפין באמצעות אותה שרשרת חברות כהחזקה בשיעור אפס ;
- (2) "אמצעי שליטה" – כהגדרתם בסעיף 88 ;
- (3) "בעל שליטה" – תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, באחד ממועדים אלה :
- (1) בתום שנת המס ;
- (2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה ;
- (4) "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו וכן יחד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין ;
- (5) "הכנסה פסיבית" –
- (א) כל אחת מהכנסות אלה, למעט הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד :
- (1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה ;
- (2) הכנסה מדיבידנד ; לעניין זה לא יובא בחשבון דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה מקבלת הדיבידנד בחברה משלמת הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת ;
- (3) הכנסה מתמלוגים ;
- (4) הכנסה מדמי שכירות ;
- (5) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד או שאינה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 ;
- (1א) תמורה ממכירת נייר ערך, כהגדרתו בסעיף 88, אף אם היא הכנסה מעסק, אלא אם כן נייר הערך הוחזק בידי החברה פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד ;
- (ב) הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור בפסקת משנה (א) או (1א), אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד ;
- (6) "הכנסות ורווחים כוללים", של חברה עסקית - הכנסותיה ורווחיה וכן חלקה היחסי, במישרין או בעקיפין, בהכנסות וברווחים של כל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו היא מחזיקה, במישרין או בעקיפין ; לעניין זה, שיעור חלקה היחסי של החברה העסקית בעקיפין בהכנסות וברווחים כאמור, יחושב על ידי הכפלת שיעורי הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו מחזיקה החברה העסקית בעקיפין ;
- (7) "חברה עסקית" - חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם הכנסות פסיביות ;
- (132) (תיקון מס' 2002-ג תשס"ג)
- (198) (תיקון מס' 2013-תשע"ג)
- (198) (תיקון מס' 2013-תשע"ג)
- (198) (תיקון מס' 2013-תשע"ג)
- (8) "חלק יחסי של בעל שליטה ברווחים שלא שולמו" - חלק יחסי מכלל הרווחים שלא שולמו בהתאם לשיעור חלקו במישרין ובעקיפין של בעל השליטה בזכויות לרווחים, בחברה הנשלטת הזרה ביום האחרון של שנת המס שלה ; לענין סעיף זה, שיעור חלקו בעקיפין של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו, יחושב על ידי הכפלת שיעור הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם שבשרשרת החברות המוחזק על ידו בעקיפין ;

- (9) (נמחקה);
- (10) "מס זר" – מס שחייבים בו על הכנסה במדינה זרה לפי דיני המס החלים באותה מדינה;
- (11) "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88, שהוא תושב ישראל;
- (12) "רווחים שלא שולמו" – רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חברה נשלטת זרה שהופקה בשנת המס אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה, למעט רווחים שמקורם בדיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה הנשלטת הזרה מקבלת הדיבידנד בחבר בני האדם משלם הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת; בחישוב הרווחים כאמור יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור; לענין זה, יחושבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי ההפסדים, בהתאם לדיני המס החלים, כאמור בסעיף 175ב(ב) ו-ג);
- (13) "שיעור המס הזר החל" – סכום המס שבו חויבה חברה נשלטת זרה בשל הכנסותיה הפסיביות בשנת המס, כשהוא מחולק בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסה פסיבית באותה שנה;
- (14) "שרשרת חברות" – שני חברי בני אדם או יותר, המחזיקים, במישרין או בעקיפין, האחד במשנהו;
- (15) "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראל תושב האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ולמעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.
- (ב) (1) בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים;
- (2) נרכשו אמצעי שליטה במהלך השנה, יחושב חלקו היחסי של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו, לפי תקופת ההחזקה היחסית באמצעי השליטה במהלך שנת המס שבה נרכשו;
- (3) הוראות פסקאות (1) ו-(2) לא יחולו על בעל שליטה המחזיק בבעל שליטה אחר לענין רווחים שלא שולמו של החברה הנשלטת הזרה, אם חלו על בעל השליטה האחר, לענין הרווחים שלא שולמו, הוראות הפסקאות האמורות.
- (ג) (בוטל).
- (ד) (1) שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שנראו כאילו התקבלו בידיו או בידי חליפו לפי הוראות סעיף קטן (ב) (בסעיף זה – דיבידנד רעיוני), יופחת מסכום הדיבידנד ששולם בפועל הדיבידנד הרעיוני כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל ועד למועד התשלום בפועל, אך לא יותר מסכום הדיבידנד בפועל, ובלבד ששולם המס בשל הדיבידנד הרעיוני;
- (2) קוזו הפסד או נוכתה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, כולה או חלקה, יראו לענין פסקה (1) כאילו שולם מס על חלק ההכנסה שקוזו או שנוכתה ממנו הוצאה.
- (17) שולם דיבידנד בפועל לבעל שליטה בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שבשלהם שילם מס כאמור בסעיף קטן (ב), ושולם מס זר בפועל בשל חלוקת הדיבידנד לרבות בדרך של ניכוי מס במקור (בסעיף זה – סכום המס הזר), יחולו הוראות אלה:
- (1) זיכוי סכום המס הזר יינתן תחילה כנגד המס החל על הכנסות החוץ של בעל המניות שהופקו או נצמחו לישראל בשנת המס;
- (2) זיכוי יתרת סכום המס הזר שלא ניתן בשלה זיכוי כאמור בפסקה (1), יינתן כנגד המס החל על בעל המניות בשל הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל בשנת המס;

(3) יתרת סכום המס הזר שלא ניתן בשלה זיכוי כאמור בפסקאות (1) ו-(2), תשולם לבעל המניות בתום שנת המס שבה שולם המס הזר בפועל;

(4) זיכוי סכום המס הזר כאמור בפסקאות (1) ו-(2) או התשלום לבעל המניות כאמור בפסקה (3), לא יעלה על סכום המס שהיה ניתן לקבל בשלו זיכוי לפי סעיף 126(ג) ובכפוף לסעיף 126(ה), או לפי הוראות חלק י' פרק שלישי סימן ב', לפי העניין, אלמלא הפחתת הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ד) וכן לא יעלה על סכום המס ששולם בפועל על הדיבידנד שהתחייב במס לפי הוראות סעיף קטן (ב), שלא על דרך של קיזוז הפסד או ניכוי הותאה כשסכום המס כאמור מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל ועד למועד תשלום הדיבידנד בפועל;

(5) נוצרה יתרה של סכום המס הזר, אשר לא זוכתה או הוחזרה, בשל המגבלות בפסקה (4), ושמקורה במסי חוץ שהוטלו על הדיבידנד, יחולו עליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב', והיא תיחשב לעניין זה כמס חוץ ששולם בשנה שבה נתקבל הדיבידנד בפועל, בשל הכנסת חוץ שאינה פטורה ממס בישראל; לעניין פסקה זו, "מסי חוץ שהוטלו על הדיבידנד" – מסי חוץ שהוטלו על אותו דיבידנד למעט מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין כאמור בסעיף 203(ב) או 126(ג).

(ה) (1) מכר בעל שליטה את אמצעי השליטה שלו בחברה נשלטת זרה, כולם או מקצתם, יופחת מהתמורה במכירה זו סכום הדיבידנד הרעיוני שנראה כאילו נתקבל על ידו או על ידי חליפו, ובלבד ששולם עליו המס בשל ההחזקה באמצעי השליטה הנמכרים, ושעד למועד המכירה הוא טרם חולק כדיבידנד, כשהוא מתואם מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל לפי סעיף קטן (ב) ועד למועד המכירה;

(2) קיזוז הפסד או נוכתה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, כולה או חלקה, יראו לעניין פסקה (1) כאילו שולם מס על חלק ההכנסה שקיזוזו או שנוכתה ממנו הוצאה.

(1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין נאמנות וכן הוראות לביצוע סעיף זה, כללים לענין דיווח של בעל שליטה על אמצעי השליטה שלו בחברה נשלטת זרה ולענין הדיווח על הכנסות החברה הנשלטת הזרה.

75ב.1 (א) בסעיף זה –

"אמצעי שליטה", "בעל שליטה" ו"קרוב" – כהגדרתם בסעיף 75ב;

"חברת משלח יד זרה" – חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(1) אם היא חברה – היא חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

(2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל; לעניין זה יחושב שיעור ההחזקה בעקיפין באמצעי השליטה, בהתאם לאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(2), ולא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור;

(3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;

(4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

"חליף", של בעל מניות – מי שקיבל מניה מבעל המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה;

"חלק יחסי של בעל מניות ברווחים ממשלח יד מיוחד" – חלק יחסי מכלל הרווחים ממשלח יד מיוחד שהופקו או נצמחו בשנת המס מחוץ לישראל בהתאם לשיעור חלקו במישרין ובעקיפין, של בעל מניות תושב ישראל בזכויות לרווחים בחברת משלח יד הזרה ביום האחרון של

שנת המס;

"משלח יד מיוחד" – עיסוק או מקצוע שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

"רווחים ממשלח יד מיוחד" – רווחים שמקורם בהכנסה חייבת של חברת משלח יד זרה שהופקה או נצמחה בשנת המס מחוץ לישראל והנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד; "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראל תושב האזור שהגדרתו בסעיף 3א.

(ב) לעניין סעיף זה, יחושבו הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה בהתאם לדיני המס החלים; לעניין זה, "דיני המס החלים" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לגבי חבר בני אדם שהוא תושב מדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 (בסעיף זה – מדינה גומלת) המגיש דוח על הכנסותיו או הנישום במדינה כאמור – דיני המס באותה מדינה;

(2) לגבי חבר בני אדם שלא מתקיים בו האמור בפסקה (1) – דיני המס בישראל; המנהל רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יומרו לשקלים חדשים תשלומים לפי סעיף זה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), בחישוב ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זרה שהיא חבר בני האדם תושב מדינה גומלת כאמור ייכללו גם אלה:

(1) דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה המדינה, למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, לרבות שינוי מבנה מסוג שקבע המנהל; לעניין זה יחושב רווח ההון בהתאם להוראות חלק ה';

(2) סכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים, כאמור בפסקאות משנה (א) עד (ה) שלהלן:

(א) ריבית רעיונית;

(ב) תמלוגים רעיוניים;

(ג) פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש בלי שעלות זו שולמה;

(ד) פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל;

(ה) הוצאות נוספות כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ד) (1) בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א);

(2) לעניין קיזוז הפסד כמשמעותו בסעיף 28 יראו את הדיבידנד כהכנסה ממשלח יד;

(3) לעניין בעל מניות שאינו בעל שליטה יחולו הוראות סעיף זה רק במועד התשלום בפועל;

(4) בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.

(ה) (1) חלה במדינת המושב של חברת משלח היד הזרה חובת תשלום מס חברות זר, יינתן זיכוי כנגד המס החל לפי סעיף קטן (ד), בגובה המס הזר ששולם בפועל בידי החברה, כשהוא מוכפל בשיעור הזכויות של בעל המניות תושב ישראל ברווחים ממשלח יד מיוחד של חברת משלח היד הזרה;

(2) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על המס שבעל מניות חייב בו בישראל על הכנסתו החייבת על פי סעיף זה.

(1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ד), שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות או לחליפו

בחברת משלח יד זרה מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד, יחולו הוראות אלה:

(1) היה בעל המניות חברה תושבת ישראל שאינה חברה בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א, או חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75ג –

(א) יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות לפי סעיף קטן (ג) לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר לפי סעיף קטן (ה), אם לא חייב את החברה לשלמו; הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 126(ב);

(ב) בעת תשלום דיבידנד בפועל ליחיד בעל שליטה בחברה תושבת ישראל, כאמור ברישה, מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד ששולם עליהם מס לפי סעיף קטן (ד), יינתן זיכוי בגובה המס הזר ששילמה חברה משלח היד הזרה בשל חלוקת הדיבידנד לחברה תושבת ישראל;

(2) היה בעל המניות חברה בית, חברה משפחתית או חברה להחזקת נכסי נאמנות כמשמעותן בפסקה (1), או יחיד, יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות לפי סעיף קטן (ד) לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר לפי סעיף קטן (ה), אם לא חייב את החברה לשלמו; הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס לפי הוראות סעיף 125ב ויחולו הוראות סעיף 204, ובלבד ששיעור המס שישולם לפי פסקה זו ולפי סעיף קטן (ד), לא יעלה על השיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 ובתוספת המס הקבוע בסעיף 121ב.

75ב. המנהל רשאי לקבוע הוראות, לרבות בדרך של החלטת מיסוי לפי סעיף 158ג, לגבי כל אלה:

(1) חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת לפי סעיף 75ב(ד) ו-ה);

(2) חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת כאמור בסעיף 75ב(ב);

והכול אם נוכח שמחמת הפרשים שנוצרו מעיתוי מועד ההכרה בהכנסה או במועד ההכרה בהוצאה, עולה סכום הרווחים שעליהם ישולם מס בישראל לפי סעיף 75ב(ב) או 75ב(ד) על סכום הרווחים שנוצר בפועל לפי שאר דיני המס בישראל, לבעל שליטה בחברה נשלטת זרה או לבעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה, לפי העניין.

פרק רביעי 2: נאמנויות

75ג. בפרק זה –

”אמצעי שליטה”, ”בעל מניות מהותי”, ”קרוב” ו”תמורה” – כהגדרתם בסעיף 88;

”הכנסת הנאמן” – הכנסה שהופקה או שנצמחה מנכסי הנאמן;

”הקניה” – העברת נכס לנאמן בנאמנות, בלא תמורה;

”חברה להחזקת נכסי נאמנות” – חברה המחזיקה בנכסי הנאמן בעבור הנאמן, במישרין או בעקיפין, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא הוקמה לשם החזקת נכסי הנאמנות בלבד;

(2) לעניין חברה המחזיקה בנכסי נאמנות תושבי ישראל או בנכסי נאמנות נהנה תושב ישראל או בנכסי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנה שהוא תושב ישראל או בנכסי נאמנות שהם בישראל – על התאגדותה ומעמדה ככזו נמסרה הודעה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום ההתאגדות;

(3) הנאמן מחזיק בכל מניותיה, במישרין או בעקיפין; לעניין פסקה זו, ”החזקה בעקיפין” – רק החזקה באמצעות חברה אחרת שהיא חברה שמתקיימות בה הוראות פסקאות (1) ו-2) והנאמן מחזיק בכל מניותיה;

”חלוקה” – העברת נכס או הכנסה על ידי הנאמן, לנהנה או לטובתו, במהלך קיומה של הנאמנות או בשל סיומה;

”יוצר”, של נאמנות – כמשמעותו בסעיף 75ד;

הוראות לעניין חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת (תיקון מס' 198) תשע"ז-2013

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 הגדרות (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 197) תשע"ג-2013

"מגן הנאמנות" (Protector) – מי שלפי מסמכי הנאמנות יש לו סמכות למנות את הנאמן או לפטרו, לתת לנאמן הוראות, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן;

"נאמן" – אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות; בכל מקום בפרק זה שבו מדובר בנאמן, משמעו הנאמן בתפקידו זה, בנאמנות שבה מדובר; לענין זה יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן; שר האוצר רשאי להוסיף בצו תאגידים לתוספת הראשונה א';

"נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת;

"נאמנות בלתי הדירה" – נאמנות שאינה נאמנות הדירה, ובלבד שנמסר לפקיד השומה תצהיר מאושר כדין של יוצר הנאמנות ושל הנאמן על היותה נאמנות בלתי הדירה, בטופס ובמועד שקבע המנהל;

"נאמנות הדירה" – נאמנות שמתקיים בה לפחות אחד מאלה:

(1) קיימת אפשרות לבטלה או להעביר או להחזיר נכס או הכנסה, ליוצר, לבן זוגו, לעיזבונו או לחבר-בני-אדם מוחזק, והכל במישרין או בעקיפין;

(2) אחד או יותר מן הנהנים הוא היוצר או בן זוגו, או שהיוצר או בן זוגו יכול להפוך לנהנה;

(3) אחד או יותר מן הנהנים הוא ילדו של היוצר שבשנת המס טרם מלאו לו 18 שנים, או שקיימת אפשרות להעביר נכס או הכנסה לילדו כאמור, במישרין או בעקיפין, ובלבד שהיוצר או בן זוגו עודו בחיים;

(4) אחד או יותר מן הנהנים הוא חבר-בני-אדם, שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), ש-10% או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו מוחזקים בידי היוצר, בידי בן זוגו או בידי ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים אם היוצר או בן זוגו עודו בחיים, והכל במישרין או בעקיפין (בהגדרה זו – חבר-בני-אדם מוחזק);

(5) הנאמן או מגן הנאמנות הוא היוצר או חבר-בני-אדם מוחזק;

(6) הנאמן או מגן הנאמנות הוא קרובו של היוצר, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של המנהל כי היתה הצדקה מיוחדת למינוי הקרוב כנאמן וכי אין במינוי כדי להעיד על יכולת לכוון את פעילות הנאמן או לתת לו הוראות לענין הנאמנות; לענין הגדרה זו, "קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) עד (3) של ההגדרה "קרוב" בסעיף 88;

(7) ליוצר או לקרובו היכולת לכוון את פעילות הנאמן, או לתת לו הוראות בענין אופן ניהול הנאמנות, נכסיה, שינוי הנהנים בה, או חלוקת נכסי הנאמן והכנסת הנאמן לנהנים, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן, או שיש לו היכולת להורות על ביטול הנאמנות או על החלפת הנאמן, שלא בשל עילה שבדין, והכל במישרין או בעקיפין;

(8) זהותו של אחד או יותר מן הנהנים אינה ידועה, או שזהותו של בעל מניות, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם אינה ידועה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שאותו נהנה אינו יכול להיות היוצר, בן זוגו, ילדו של היוצר שטרם מלאו לו 18 שנים, או חבר-בני-אדם מוחזק;

(9) הנהנים בנאמנות הוחלפו או שנוספו חדשים, בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות;

(10) לא נמסר תצהיר מאושר כדין בטופס ובמועד שקבע המנהל, כאמור בהגדרה "נאמנות בלתי הדירה";

"נאמנות יוצר תושב חוץ" – נאמנות כאמור בסעיף 75ט;

"נאמנות לפי צוואה" – נאמנות כאמור בסעיף 75ב;

"נאמנות נהנה תושב חוץ" – נאמנות כאמור בסעיף 75י;

"נאמנות נהנה תושב ישראל" – נאמנות כאמור בסעיף 75ח1;

"נאמנות קרובים" – נאמנות כאמור בסעיף 75ב1(ב);

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

"נהנה לצורכי ציבור" – גוף המנוי בסעיף 97(א)(4), תאגיד דומה לו הפטור ממס לפי דין בישראל או גוף ציבורי שקבע המנהל, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
"נאמנות תושבי ישראל" – נאמנות כאמור בסעיף 75ז;
"נהנה", בנאמנות – כמשמעותו בסעיף 75ה;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

"נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;
"נכסי הנאמן" – נכסים שהוקנו לנאמן או שנרכשו או התקבלו על ידו, לרבות כשהם מוחזקים בעבורו בידי חברה להחזקת נכסי נאמנות, אף אם הם רשומים על שמה;
"תושב חוץ", לענין יוצר – (נמחקה);

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

יוצר הנאמנות
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראלי שהוא תושב אזור כהגדרתם בסעיף 3א.

75ד. (א) יוצר של נאמנות הוא אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין, ויראו כיוצר גם את אלה:

(1) מי שהיה בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס;

(2) מי שהחזיק באחד או יותר בסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס, והוא או קרובו הם נהנים באותה נאמנות;

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008

(3) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר לאחר שנפטר אחרון היוצרים או ששונו הנהנים בנאמנות, והכל בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות, יראו גם את הנהנה כיוצר בנאמנות שלפיה פועל הנאמן האחר או בנאמנות שבה שונו הנהנים כאמור, לפי העניין, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שלנהנה לא היתה כל השפעה על הקניה כאמור או על חילופי הנהנים;

(4) היתה לנהנה יכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמן, על קביעת הנהנים שלא מכוח קביעה של היוצר, על מינוי הנאמנים או על החלפתם, או על חלוקת נכסי הנאמן או הכנסת הנאמן לנהנים, יראו גם את הנהנה כיוצר;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(5) הוקנה לנאמן בנאמנות קרובים נכס שמקורו בנכס שהועבר מתושב ישראל שהוא או קרובו שהוא תושב ישראל נהנה בנאמנות, יראו את תושב ישראל האמור כיוצר באותה נאמנות.

(ב) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר יראו את היוצר שהקנה לנאמן את הנכס או ההכנסה כמי שהקנה אותם לנאמן האחר, ולא יראו את הנאמן כיוצר.

75ה. נהנה בנאמנות הוא מי שזכאי ליהנות מנכסי הנאמן או מהכנסת הנאמן, במישרין או בעקיפין, לרבות אלה:

נהנה בנאמנות
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(1) מי שיהיה זכאי להיות נהנה כאמור בהתקיים תנאי או בהגיע מועד שנקבע במסמכי הנאמנות; ואולם לא יראו כנהנה את מי שזכויותיו מותנות בפטירתו של היוצר או של נהנה אחר, כל עוד היוצר או הנהנה האחר עודו בחיים;

(2) נהנה שטרם נולד;

(3) נהנה בעקיפין באמצעות שרשרת נאמנויות או באמצעות נהנה אחר באותה נאמנות;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(4) מי שמחזיק באחד או יותר, מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).

75ו. (א) הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה.

(ב) יראו את הכנסת הנאמן כהכנסת היוצר או כהכנסת הנהנה, לפי הענין, כמפורט בסעיפים 75ז, 75ח, 75ט, 75י או 75יב.

חיובה של הכנסת
הנאמן במס
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ג) בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן יהיה הנאמן.

(ד) שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המרבי שנקבע בסעיף 121.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), נקבע לסוג הכנסה של יחיד שיעור מס מיוחד, תחויב הכנסת הנאמן מאותו סוג בשיעור המס שנקבע כאמור.

(ו) על הכנסת הנאמן לא יחול פטור ממס הניתן להכנסה מוגבלת בתקרה, וכן לא יחולו לגביה הוראות סעיף 11 או הוראות הפרק השלישי בחלק ג.

(ז) קביעת הכנסת הנאמן או הכנסתו החייבת תיעשה על פי הוראות פקודה זו, גם אם הנאמן הוא תושב חוץ וגם אם הנאמנות היא על פי דין זר או שחלות עליה הוראות דין זר.

(ח) הפסדים שהיו לנאמן (בפרק זה – הפסדי הנאמן) אינם ניתנים לקיזוז מהכנסתו של היוצר או של הנהנה, והמס החל על הכנסת הנאמן אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסות היוצר או הנהנה, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.

(ט) הפסדי היוצר והנהנה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת הנאמן, והמס החל על הכנסת היוצר והנהנה אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסת הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.

(י) לענין חישוב רווח הון במכירה על ידי הנאמן של נכס שהקנייתו לנאמן היתה פטורה ממס או לא היתה חייבת במס, שהוקנה לו בלא תמורה, ולענין חישוב הפחת בשל נכס כאמור, ייקבעו המחיר המקורי של הנכס, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס, כפי שהיו בידי היוצר, וסכום הפחת יהיה הסכום שהיוצר היה רשאי לנכות בשל אותו נכס.

(יא) תושבותו של נהנה שטרם נולד תיקבע לפי תושבות הוריו.

175. (א) על אף האמור בסעיף 175(ג), בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן –

חיובה של הכנסת
הנאמן בידי היוצר או
הנהנה
(תיקון מס' 165)
חש"פ-2008

(1) בנאמנות תושבי ישראל – יהיה יוצר תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מיוצר אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן – יוצר מייצג);

(2) בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ב)(1) – יהיה נהנה תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מנהנה אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן – נהנה מייצג);

ובלבד שהתקיימו בנאמנויות האמורות כל התנאים המפורטים בסעיף קטן (ב), לפי העניין, ויחולו ההוראות שבסעיף קטן (ג).

(ב) (1) אין נאמן תושב ישראל בנאמנות;

(2) הנאמן בנאמנות הודיע על בחירתו בהחלת הוראות סעיף זה והצהיר כי הוא מתחייב למסור ליוצר המייצג או לנהנה המייצג, לפי העניין, כל מידע הנדרש לו כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסות הנאמן או נכסי הנאמן;

(3) לגבי נאמנות תושבי ישראל – כל היוצרים, לרבות היוצר המייצג, הודיעו על בחירתם ביוצר המייצג כבר השומה ובר החיוב ובהחלת הוראות סעיף זה;

(4) לגבי נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ב)(1) – כל הנהנים, לרבות הנהנה המייצג, הודיעו על בחירתם בנהנה המייצג כבר השומה ובר החיוב ובהחלת הוראות סעיף זה;

(5) הודעה כאמור בפסקאות (2) ו-(3) או (4), תוגש בטופס שקבע המנהל לפקיד השומה יחד עם הדוח לפי סעיף 131(א)(5)(ב)(4) לשנת המס הראשונה שבה בחרו הנאמן וכל היוצרים או הנאמן וכל הנהנים, לפי העניין, בהחלת הוראות סעיף זה.

(ג) (1) בחירתם של הנאמן והיוצר או הנאמן והנהנה, לפי העניין, תחול גם בשנות המס הבאות שלאחר שנת המס הראשונה כאמור בסעיף קטן (ב)(5), והם לא יהיו רשאים לחזור בהם מבחירתם אם היוצר המייצג או הנהנה המייצג, לפי העניין, עודו בחיים והוא תושב ישראל וכל עוד אין נאמן תושב ישראל בנאמנות;

(2) על היוצר המייצג או על הנהנה המייצג, יחולו הוראות סעיף 175, למעט סעיף קטן (ג) שבו, לפי העניין, והכל בדרך ובסכום שהנאמן היה נישום או מחויב אילולא הבחירה בהוראות סעיף זה;

(3) הוראות כל דין לעניין תשלום המס, דיווח, גבייה ועונשין יחולו על היוצר המייצג או על הנהנה המייצג, לפי העניין, בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן;

(4) ניתן לגבות חוב מס סופי של היוצר המייצג או של הנהנה המייצג, לפי העניין, מהנאמן, ולגבי חוב מס סופי של היוצר המייצג – גם מכל אחד מהיוצרים, גם מכל אחד מהיוצרים, גם אם חדל להיות תושב ישראל; לעניין זה, "חוב מס סופי" – כהגדרתו בסעיף 75טו(1);

(5) הוראות סעיף 75טו(ד) יחולו, ובלבד שבמקום "היה לנאמן" יקראו "היה ליוצר המייצג או לנהנה המייצג, לפי העניין".

(ד) בכל מקום בסעיף זה שבו מדובר ביוצר מייצג ובנהנה מייצג משמעו בנאמנות שבה מדובר.

75. (א) (1) נאמנות תושבי ישראל היא נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות בה היו תושבי ישראל, ובשנת המס היה יוצר אחד או נהנה אחד לפחות בה תושב ישראל, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס נהנה אחד לפחות בה הוא תושב ישראל.

נאמנות תושבי ישראל
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(2) יראו כנאמנות תושבי ישראל גם נאמנות שאינה נאמנות תושבי חוץ, אינה נאמנות נהנה תושב חוץ ואינה נאמנות קרובים.

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(3) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), לא יראו נאמנות לפי צוואה כנאמנות תושבי ישראל.

(4) נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי ישראל בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(ב) בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר; בנאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ג) נאמנות תושבי ישראל תיחשב כתושבת ישראל, גם אם חדל היוצר להיות תושב ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.

(ד) הקניה לנאמן בנאמנות תושבי ישראל על ידי יחיד, שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.

(ה) היתה הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – תושב זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן, נוסף על הוראות סעיף 175, גם ההוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין, ובלבד שכל הנהנים הם תושבים זכאים שההוראות האמורות חלות עליהם או תושבי חוץ.

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ה1) סעיף קטן (ה) יחול גם על נאמנות תושבי ישראל שכל היוצרים בה הם תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), והיא הוקמה בתקופה כמשמעותה בסעיף 14(א).

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ו) חלוקה של נכס בנאמנות תושבי ישראל תחויב במס, או תהיה פטורה ממס, לענין הוראות חלק ה כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה במישרין; לענין זה, יראו את היוצר כתושב ישראל גם אם במועד החלוקה היה תושב חוץ; היו בנאמנות כמה יוצרים והעברה לפחות מאחד מהם לנהנה היתה מחויבת במס אילו היתה נעשית במישרין, תחויב החלוקה במס.

(ז) הוראות סעיף 175(א) עד (ט) ו-(יא) וסעיפים קטנים (ב), (ג) ו-(ה) לא יחולו על הכנסת הנאמן בנאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות בלתי הדירה, שחולקה לנהנה תושב ישראל, ויראו אותה כהכנסת הנהנה, והכל אם התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008

- (1) החלוקה נעשתה לפני תום שישה חודשים מסוף שנת המס שבה הופקה ההכנסה או נצמחה, או עד מועד הגשת הדוח לשנת המס האמורה, לפי המוקדם;
- (2) ההכנסה נכללה בדוח שהגיש הנאמן לפי סעיף 131 כהכנסה שחולקה ולא הובאה בחשבון בחישוב הכנסת הנאמן או הכנסתו החייבת;
- (3) ההכנסה נכללה בדוח שהגיש הנהנה לפי סעיף 131 לאותה שנת מס;
- (4) הנאמן והנהנה צירפו לדוח שהגישו לפי פסקאות (2) ו-(3), לפי הענין, הודעה על החלוקה ועל בחירתם שיראו את הכנסת הנאמן שחולקה כהכנסת הנהנה;
- (5) אם הופקה ההכנסה או נצמחה ממקורות הכנסה שונים – יראו את החלוקה כאילו נעשתה באופן יחסי מכל מקור הכנסה כאמור, אלא אם כן נקבע בכתב הנאמנות כי ההכנסה שחולקה מיועדת לאותו נהנה שחולקה לו.

(תיקון מס' 165
תשס"ח-2008)

(ח) הוראות סעיף 175 וסעיפים קטנים (ב) עד (ה) לא יחולו לגבי נאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות הדירה שבה יוצר אחד בלבד, שהוא תושב ישראל, אם היוצר והנאמן הודיעו על בחירתם כי בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה היוצר; לעניין זה, יראו יוצר ובן זוגו כיוצר אחד, ובלבד שבן זוגו הוא תושב ישראל; בקשה כאמור תוגש לפקיד השומה יחד עם הדוח לפי סעיף 131 לשנת המס שבה נוצרה הנאמנות; הוגשה בקשה כאמור, יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 165
תשס"ח-2008)

- (1) בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה היוצר והוא יהיה חייב להגיש עליה דוח לפי סעיף 131 אם היוצר עודו בחיים;
- (2) חוב מס סופי בשל הכנסת הנאמן שהיה ליוצר, ניתן לגבותו גם מנכסי הנאמן ומהכנסת הנאמן;
- (3) בחירתם של היוצר והנאמן תחול גם בשנות המס הבאות והם לא יהיו רשאים לחזור בהם מבחירתם אם היוצר עודו בחיים והוא תושב ישראל;

הוראות סעיף קטן זה יחולו כל עוד היוצר הוא תושב ישראל.

(ט) הוראות סעיף 100א לא יחולו לגבי נאמנות תושבי ישראל ביום שבו חדל היוצר להיות תושב ישראל, כל עוד הנאמנות היא נאמנות כאמור.

75ח. (א) נאמנות תחדל להיות נאמנות תושבי ישראל החל במועד שלא התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 75ז(א) (בסעיף זה – יום הסיום).

נאמנות שחדלה להיות נאמנות תושבי ישראל (תיקון מס' 147 תשס"ה-2005)

(ב) חדלה נאמנות להיות נאמנות תושבי ישראל והיתה לנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו לענין הוראות חלק ה, את נכסי הנאמן כאילו נמכרו ביום הסיום לתושב חוץ.

(ג) חדלה הנאמנות להיות נאמנות תושבי ישראל והיתה לנאמנות יוצר תושב חוץ, יחולו הוראות סעיף 100א ביום הסיום, בשינויים המחויבים.

(ד) נפטר אחרון היוצרים בנאמנות תושבי ישראל שהוא תושב ישראל, וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ, יחולו על הנאמנות הוראות סעיף 75ב.

(תיקון מס' 197
תשע"ג-2013)

75ח1. (א) נאמנות נהנה תושב ישראל היא נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל; לעניין סעיף זה, לא יראו נהנה לצורכי ציבור כנהנה.

נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים (תיקון מס' 197 תשע"ג-2013)

(ב) נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה כמפורט בפסקאות (1) או (2):

(1) היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה;

(2) בין היוצר והנהנה מתקיימים יחסי קרבה כאמור בפסקאות (1) או (2) של ההגדרה "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כאמור בפסקה (1), ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וכי הנהנה לא נתן תמורה בעד זכותו בנכסי הנאמנות.

(ג) על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים יחולו ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל, ואולם על אף האמור בסעיף 75ז(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל.

(ד) על נאמנות קרובים יחולו הוראות אלה:

(1) הנאמן יודיע לפקיד השומה על היות הנאמנות נאמנות קרובים, בתוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכזו;

(2) חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל תחויב במס בשיעור של 30%; ואולם אם הוכיח הנאמן כי החלוקה לנהנה, כולה או חלקה, היא של נכס שהוקנה לנאמן ושאלו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין היה פטור ממס (בסעיף זה – הקרן), תהיה החלוקה של אותו נכס פטורה ממס; לעניין זה –

(א) יראו את החלוקה שאינה של הקרן, כאילו נעשתה לפני חלוקת הקרן;

(ב) נעשתה החלוקה לכמה נהנים, יראו כאילו חלוקת הקרן לנהנה תושב ישראל נעשתה בהתאם לחלקו היחסי בחלוקה;

(3) על אף הוראות פסקה (2) הנאמן רשאי לבחור, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לכזו, לפי המאוחר, כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל, כפי שיפרט בהודעתו, אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, כהכנסה של תושב ישראל, ויחול עליה מס בשיעור של 25%; שולם המס כאמור על הכנסת הנאמנות המיועדת יהיה חלק החלוקה בגובה ההכנסה המיועדת פטור מהמס כאמור בפסקה (2) במועד החלוקה; הודיע הנאמן על בחירה כאמור, לא יוכל לחזור בו כל עוד הנאמנות היא נאמנות קרובים;

(4) על הכנסתו של הנאמן בנאמנות קרובים אשר הופקה או נצמחה בישראל יחולו הוראות סעיף 175(א), (ד) ו-(ה).

(ה) נאמנות תיחשב לנאמנות נהנה תושב ישראל בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(ו) לעניין הוראות חלק ה', בהקניה לנאמן בנאמנות קרובים יראו את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לנהנה.

(ז) היתה הנאמנות לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר כאמור בסעיף 14(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – נהנה זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין; הוראות סעיף קטן זה יחולו גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד, למשך יתרת התקופה כמשמעותה בסעיפים האמורים, לפי העניין, החלה לגביהם.

(ח) נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך; ואולם על אף האמור בסעיף 175(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל; היה בנאמנות נהנה אחד או יותר שהוא נהנה זכאי כאמור בסעיף קטן (ז), ימשיכו לחול על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14(א) או (ג), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי העניין; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו כל עוד בן זוגו של היוצר כאמור שנפטר עודו בחיים, ובלבד שהיה בן זוגו במועד אחת הקניות הנכסים לנאמנות.

(ט) חדלה נאמנות להיות נאמנות קרובים שחלות עליה הוראות סעיף קטן (ד)(1), והפכה לנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים או לנאמנות מסוג אחר כאמור בפרק זה, יחולו על חלוקות, שמקורן ברווחים שהופקו לפני היום שבו חדלה הנאמנות להיות נאמנות קרובים, לנהנה שהיה תושב ישראל במועד הפקת אותם רווחים, הוראות סעיף קטן (ד)(1), בשינויים המתחייבים, ויראו כל חלוקה כאילו מקורה ברווחים שהופקו לפני היום האמור, אלא אם כן הוכח אחרת.

(י) המנהל רשאי לקבוע טפסים לעניין סעיף זה וכן הוראות לעניין אופן חישוב חלק הקרן בחלוקה.

75ט. (א) נאמנות תושבי חוץ היא נאמנות שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי

חוץ או שכל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.

(א) נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי חוץ בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(תיקון מס' 165 תשס"ח-2008
(תיקון מס' 197 תשע"ג-2013
(תיקון מס' 165 תשס"ח-2008
(תיקון מס' 197 תשע"ג-2013
(תיקון מס' 197 תשע"ג-2013

(ב) על נאמנות תושבי חוץ יחולו הוראות סעיף 75ז, למעט סעיפים קטנים (א), (ג) ו-(ח) שבו, בשינויים המחויבים.

(ג) נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו היוצרים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי יחידים תושבי מדינות תושבותם של היוצרים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי יחידים תושבי אותן מדינות, בהתאם לשווי הנכסים שהוקנו לנאמן על ידי כל יוצר, כפי שהיה במועד ההקניה.

(תיקון מס' 165 תשס"ח-2008
(תיקון מס' 197 תשע"ג-2013

75. (א) נאמנות נהנה תושב חוץ היא נאמנות שבשנת המס התקיימו בה כל אלה, ובלבד שלא מתקיים בה האמור בסעיף 75ז(א)(1) והיא אינה נאמנות לפי צוואה:

נאמנות נהנה תושב חוץ
(תיקון מס' 147 תשס"ה-2005

(1) היא נאמנות בלתי הדירה; לענין סעיף זה לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75ד(א)(3) או (4);

(2) כל הנהנים בה הם יחידים תושבי חוץ, שזהותם ידועה; לענין זה יראו נהנה שטרם נולד כנהנה שזהותו ידועה;

(3) יוצר אחד לפחות בה הוא תושב ישראל; לענין זה יראו יוצר תושב ישראל גם יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל;

(תיקון מס' 197 תשע"ג-2013

(4) אם התקיימו במועד יצירתה התנאים האמורים בפסקאות (1) עד (3), התקיימו גם אלה –

(א) נקבע במסמכי הנאמנות במפורש שלא ניתן לצרף לה נהנה תושב ישראל;

(ב) בהודעה שהגיש היוצר לפי סעיף 75ט1, הוצהר כי אין בה נהנה תושב ישראל, או נהנה תושב ישראל שזכאותו כנאמנות מותנית בחדלותו להיות תושב ישראל, ולא ניתן לצרף אליה נהנה כאמור.

(תיקון מס' 165 תשס"ח-2008

(ב) כנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה.

(ג) נאמנות נהנה תושב חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי יחיד תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו הנהנים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי תושבי מדינות תושבותם של הנהנים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי תושבי אותן מדינות, על פי חלקם היחסי בהכנסת הנאמן ובנכסי הנאמן.

(ד) לענין הוראות הפקודה, הקניה לנאמן כנאמנות נהנה תושב חוץ תחויב במס כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה תושב החוץ במישרין.

(ה) חלוקה לנהנה כנאמנות נהנה תושב חוץ לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.

(ו) הנאמן יצרף, מדי שנה, לרוח שהגיש לפי סעיף 131, הודעה בטופס שקבע המנהל, על כל חלוקה שנעשתה בשנת המס, לרבות שמות הנהנים והסכומים שחולקו להם, וכן הצהרה כאמור בסעיף קטן (א)(4)(ב), ואולם אם הנאמן אינו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס – יגיש לפקיד השומה הצהרה כאמור עד יום 30 באפריל של השנה שלאחר שנת המס.

75יא. (א) היה אחד מן הנהנים כנאמנות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), תחדל הנאמנות להיות נאמנות נהנה תושב חוץ; החל באותו מועד יחולו לגבי הנאמנות הוראות סעיף 75ז, וכן הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל.

נאמנות שחדלה להיות נאמנות נהנה תושב חוץ
(תיקון מס' 147 תשס"ה-2005
(תיקון מס' 165 תשס"ח-2008
(תיקון מס' 168 תשס"ח-2008
(תיקון מס' 171 תשס"ט-2009

(ב) לא הגיש הנאמן הודעה והצהרה כאמור בסעיף 75(ו), לשנת מס מסוימת, יראו כאילו באותה שנת מס היה בנאמנות נהנה תושב ישראל ויחולו הוראות סעיף 75.

(ג) מצא פקיד השומה כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים האמורים בסעיף 75(א)(4)(ב) או כי הנאמנות היתה נאמנות הדירה, יראו את הנאמנות כאילו לא היתה מלכתחילה נאמנות נהנה תושב חוץ ופקיד השומה ישום את הכנסת הנאמן בהתאם לכך; לענין סעיף זה, לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75(א)(3) או (4); היו לנאמן בעת קביעת השומה כאמור שומות סופיות לשנים קודמות, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות כל דין, לשום את הכנסת הנאמן באותן שנים, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה מצא כאמור.

75 יב. (א) נאמנות לפי צוואה היא נאמנות שהתקיימו בה כל אלה:

(1) הנאמנות נוצרה לפי צוואה;

(2) כל יוצרי הנאמנות הם המצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל.

(ב) בנאמנות לפי צוואה יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה.

(ג) (1) היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל אחד לפחות, תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסה של תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב ישראל.

(2) לא היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל, יחולו על הנאמנות הוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ה) של סעיף 75.

(ד) הקניה לנאמן בנאמנות לפי צוואה וחלוקה לנהנה בנאמנות כאמור לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.

(ה) הוראות סעיף 75 וסעיף זה, למעט סעיפים קטנים (ד) ו-(ז), לא יחולו לגבי נאמנות לפי צוואה שבה נהנה אחד בלבד, אם הנהנה והנאמן ביקשו כי בר השומה ובר החיוב במס יהיה הנהנה; בקשה כאמור תוגש לפקיד השומה כאמור בסעיף 75(ח) ויחולו ההוראות הקבועות בפסקאות (1) עד (3) של הסעיף האמור, בשינויים המחוייבים.

(ו) הוראות סעיף 75(ז) יחולו, בשינויים המחוייבים, גם לענין נאמנות לפי צוואה.

(ז) היה בנאמנות לפי צוואה נהנה אחד לפחות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), ולא היה בשנת המס נהנה אחר בנאמנות שהוא תושב ישראל, יחולו על הכנסת הנאמן, נוסף על הוראות סעיף 75, גם הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16, או 97(ב) או (ב3), לפי הענין.

(ח) חדל הנהנה בנאמנות לפי צוואה להיות תושב ישראל, יחולו באותו מועד הוראות סעיף 100א, בשינויים המחוייבים.

75 ג. הקנה חבר-בני-אדם לנאמן נכס, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את ההקניה כמכירה לענין הוראות הפקודה;

(2) יראו את הנכס שהוקנה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות היחידים המחזיקים בזכויות באותו חבר-בני-אדם, במישרין או בעקיפין.

75 ד. (א) הסתיימה נאמנות תושבי ישראל או נאמנות תושבי חוץ, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו ההפסדים כהפסדים של היוצר; היו בנאמנות כמה יוצרים, ייחשב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהיוצרים, בהתאם לשווי הנכסים שהוקנו לנאמן כפי שהיה בעת ההקניה; לענין סעיף קטן זה, "נאמנות תושבי ישראל" – למעט נאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו לפני שנת המס.

(ב) הסתיימה נאמנות נהנה תושב חוץ נאמנות לפי צוואה, נאמנות נהנה תושב ישראל, או נאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו לפני שנת המס, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו ההפסדים כהפסדים של הנהנה; היו בנאמנות כמה נהנים ייחשב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהנהנים, על פי חלקו היחסי בחלוקת הנכסים וההכנסות, כפי שהיתה בתקופה של ארבע שנים המסתיימת בתום

נאמנות לפי צוואה
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 158)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009

הקניה מאת
חבר-בני-אדם
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

חלוקה לנהנים לאחר
סיום הנאמנות
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

השנה שבה הסתיימה הנאמנות.

(ג) בעת סיום הנאמנות יסווגו הפסדי הנאמן למקור ההכנסה בהתאם לסיווגם בידי הנאמן, ויראו את הפסדי הנאמן המועברים משנות מס קודמות כהפסדים מועברים של היוצר או של הנהנה, לפי העניין.

(ד) לענין חישוב רווח הון בידי נהנה שחולק לו נכס ולצורך חישוב הפחת בשל הנכס, יראו את מחירו המקורי של הנכס, את יתרת מחירו המקורי, ואת יום רכישתו, כפי שהיו בידי הנאמן, וסכום הפחת יהיה הסכום שרשאי היה הנאמן לנכות בשל אותו נכס.

75טו. (א) הוראות כל דין לענין תשלום המס, דיווח, גביה ועונשין יחולו על הנאמן בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.

(ב) בנאמנות תושבי ישראל ניתן לגבות חוב מס סופי של הנאמן מכל אחד מן היוצרים, גם אם חדל להיות תושב ישראל.

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו גם אם מצא פקיד השומה לגבי נאמנות נהנה תושב חוץ כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים האמורים בסעיף 75(א)(4)(ב).

(ד) היה לנאמן חוב מס סופי, ניתן לגבותו גם מכל נהנה שנעשתה לטובתו חלוקה לאחר תחילת שנת המס שבשלה קיים החוב, בין אם הסתיימה הנאמנות ובין אם לאו, ובלבד שלא יגבו מן הנהנה יותר מחוב המס הסופי או מהסכום או השווי של הנכסים שקיבל בחלוקה, לפי הנמוך.

(ה) נאמן בנאמנות תושבי חוץ, נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ, וכן נאמן בנאמנות לפי צוואה שלא היה בה נהנה תושב ישראל, לא יהיה חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסת הנאמן שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, גם אם הנאמן הוא תושב ישראל וגם אם הגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.

(ו) בסעיף זה, "חוב מס סופי" – כהגדרתו בסעיף 119א(ד), וכן קנס שהוטל לפי פקודה זו או לפי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980.

75טז. (א) היו בנאמנות יותר מנאמן אחד, חייבים הנאמנים במס החל על הכנסת הנאמן יחד ולחוד.

(ב) חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחויב להגיש דוח לפי סעיף 131 או לשלם מס בשל הכנסת הנאמן או בשל נכסי הנאמן המוחזקים בידיה בעבור הנאמן.

(ג) אין בהיותו של נאמן תושב ישראל כדי להטיל חיוב במס או חיוב להגיש דוח בשל הכנסת הנאמן, נוסף על החיובים המפורטים בפרק זה, שלא היה קיים אילו כל הנאמנים היו תושבי חוץ.

75טז. (א) יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס, חייב בהגשת הודעה למנהל בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או מיום ההקניה, לפי העניין.

(1א) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבמשך כל התקופה האמורה הקנה רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל; בתום עשר השנים האמורות יחולו הוראות סעיף קטן (א), ואולם ההודעה האמורה בו תוגש עד יום 30 באפריל בשנת המס הראשונה לאחר שתמה אותה תקופה; חלה על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131, תוגש ההודעה האמורה במועד הגשת הדוח.

(ב) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) תוגש בטופס שקבע המנהל, ויפורטו בה –

(1) פרטי כל אחד מהיוצרים וכל אחד מהנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם;

(2) פרטי הנכסים שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, לרבות המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88, שווי הרכישה ויום הרכישה כמשמעותם בפרק השלישי לחוק מיסוי מקרקעין ויתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק האמור, לפי העניין, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור;

(3) מועד ההקניה של הנכסים או ההכנסה האמורים, לפי העניין.

(ג) (1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), יוצר בנאמנות תושבי חוץ, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ, משום שהיוצר היה לתושב ישראל, חייב בהגשת הודעה למנהל עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל, ואולם אם חלה על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 – במועד הגשת הדוח; הודעה כאמור תוגש בטופס שקבע המנהל ויפורטו בה הפרטים האמורים בסעיף קטן (ב), ואולם לעניין פרטי הנכסים וההכנסה כאמור בסעיף קטן (ב)(2), יפרט היוצר את פרטי הנכסים וההכנסה שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל;

(תיקון מס' 168
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 197
תשנ"ג-2013)

(2) על אף האמור בפסקה (1) –

(תיקון מס' 168
תשס"ח-2008)

(א) יוצר כאמור בפסקה (1) שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהודעה כאמור באותה פסקה, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל ושכמשך כל התקופה האמורה הוקנו לנאמן רק נכס או הכנסה כאמור; בתום עשר השנים האמורות יחולו הוראות פסקה (1), ואולם המועדים להגשת ההודעה האמורה באותה פסקה יחולו בשנת המס הראשונה לאחר שתמה התקופה האמורה, לפי העניין; הוקנו לנאמן במהלך עשר השנים האמורות נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל, יחולו הוראות פסקה (1), ואולם המועדים להגשת ההודעה האמורה באותה פסקה יחולו בשנת המס הראשונה שלאחר ההקניה כאמור;

(ב) יוצר כאמור בפסקה (1) שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), יהא חייב בהודעה כאמור באותה פסקה במועדים הנקובים בה, אם בעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות גם נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל; ואולם לעניין פרטי הנכסים וההכנסה כאמור בסעיף קטן (ב)(2), יפרט היוצר רק את פרטי הנכסים בישראל וההכנסה שמקורה בנכסים בישראל, שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל.

75טז. (א) נאמן בנאמנות יגיש הודעה למנהל, בטופס שקבע המנהל, בעניינים אלה:

חובת הגשת הודעה
בידי נאמן
(תיקון מס' 165
תשס"ח-2008)

(1) כינונה של נאמנות לפי צוואה – בתוך 90 ימים ממועד התקיימות הוראות הצוואה בדבר כינון הנאמנות;

(2) שינוי סוג של נאמנות קיימת – עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה שונה סוג הנאמנות, ואולם אם חלה על הנאמן חובה להגיש דוח לפי סעיף 131(א)(5) לגבי אותה נאמנות – במועד הגשת הדוח; הוראות פסקה זו לא יחולו על שינוי סוג של נאמנות לנאמנות תושבי ישראל משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה, לפי העניין, היה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל;

(תיקון מס' 168
תשס"ח-2008)

(3) סיום של נאמנות תושבי ישראל, סיום של נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)(1) או סיום של נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה – עד יום 30 באפריל של שנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימה הנאמנות, ואולם אם חלה על הנאמן או על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131(א)(5) לגבי אותה נאמנות – במועד הגשת הדוח; הודעה כאמור תכלול את פרטי הנכסים שחולקו לנהנים בשל סיומה של הנאמנות, ולגבי נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה – פרטי הנכסים בישראל שחולקו לנהנים בשל סיומה של הנאמנות.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו על יוצר שבחר להיות בר השומה ובר החיוב, על יוצר מייצג ועל נהנה מייצג, לפי העניין, בהתאם להוראות לפי סעיפים 1175, 175(ז) או 75(יב)(ה), בשינויים המחויבים.

75טז. (בוטל).

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
סיג לתחולה
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

75יז. הוראות פרק זה לא יחולו על כל אחד מאלה:

- (1) קרן נאמנות כהגדרתה בסעיף 88, וכן קרן להשקעות משותפות מחוץ לישראל;
- (2) קופת גמל;
- (3) נאמנות שנוצרה לצורך הבטחת קיומו של חיוב מסוים;
- (4) מנהל עיזבון, אפוטרופוס שמונה על ידי בית משפט, נאמן בפשיטת רגל, בעל תפקיד לפי הפרק השלישי לחלק התשיעי לחוק החברות, מפרק חברה, כונס נכסים;
- (5) הקדש שהוא מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2);
- (6) נאמן כהגדרתו בסעיף 102.

(תיקון מס' 192)
תשע"ב-2012

75יח. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע:

סמכות שר האוצר
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

- (1) הוראות לענין מתן זיכוי לנאמן, ליוצר, או לנהנה בשל מסים ששילם למדינת חוץ נאמן, יוצר או נהנה באותה נאמנות, על הכנסות שחויבו במס הן בישראל והן מחוץ לישראל;
- (2) הוראות לענין חישוב ההכנסה החייבת של הנאמן או רווח ההון במכירת נכסי הנאמן לרבות לענין קביעת מחיר מקורי ויום הרכישה;
- (3) הוראות למיסוי הכנסת הנאמן באופן יחסי בהתאם לשיעור חלקם של נהנים יחידים תושבי חוץ של יוצרים יחידים תושבי חוץ או של תושבים זכאים כמשמעותם בסעיף 75ז(ה), בתנאים שקבע, ואת התיאומים הנדרשים, ולצורך זה הוראות לענין חיוב במס רווח הון בשל הקניה, תיקון שומות וקביעת הכנסה גם לאחר המועדים הקבועים בפקודה זו;
- (4) תנאים, מגבלות, הוראות ותיאומים לענין פרק זה, לרבות לענין נאמנות שחדלה להיות נאמנות תושבי ישראל, נאמנות תושבי חוץ או נאמנות נהנה תושב חוץ.

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

פרק חמישי: רווחי חברת מעטים שלא חולקו

76. (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה (להלן - חברת מעטים).

תחולה [26(5)(6)(7)]

(ב) "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר", לענין פרק זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.

(ג) "בת-חברה", לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.

(ד) כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או לא, ייחשבו לאדם אחד -

(1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

(2) אדם ובא כוחו;

(3) שותפים בשותפות.

(ה) שום דבר האמור בפרק זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של המנהל בהשתמשו בכוח שניתן לו בסעיפים 77 ו-78.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

77. (א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעונו מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו

רווחים לא מחולקים
שרואים אותם
כמחולקים
[26(1)(א)-(ג)]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים.

(ב) ניתנה הוראה כאמור - יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, דיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חילקה (להלן - דיבידנד להלכה).

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ג) המנהל לא יתן הוראות כאמור אם חילקה החברה בתור דיבידנד, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס, סכום שאינו פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת מס.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

78. דיבידנד להלכה מאת חברת מעטים פלונית (להלן - החברה הראשונה) לבעל מניות, שגם הוא חברת מעטים (להלן - החברה השניה) - לא יהיה חייב במס בתור הכנסה של החברה השניה, אלא ינהגו בו כאילו חילקה אותו החברה השניה כדיבידנד בתאריך שקבע המנהל לפי סעיף 77, ולפי זה יישומו בעלי המניות של החברה השניה או ששומתם תתוקן; ואם גם בעל מניות של החברה השניה הוא חברת מעטים - יחולו הוראות סעיף זה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, על הדיבידנד להלכה, כאילו כל המדובר בחברה הראשונה מתייחס לחברה השניה, וכל המדובר בחברה השניה - מתייחס לאותו בעל מניות, וכך הלאה, לפי אותו עקרון, עד שלא יישאר שום חלק של רווחים בלתי מחולקים שעליהם ניתנו הוראות המנהל ושיש לנהוג בהם כאילו חולקו לחברת מעטים.

דיבידנד להלכה
לחברות מעטים
[26(1) תנאי (ב)]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

79. אדם שנשום למס, או ששומתו תוקנה לפי הוראות הסעיפים 77 או 78 ולא שילם במועדו את המס, כולו או מקצתו, המתייחס לחלקו כדיבידנד להלכה - הסכום שלא שילם יהיה חוב המגיע לממשלה מאת החברה, אשר בגלל שלא חילקה את הרווחים ניתנה הוראת המנהל לפי סעיף 77, ויפרע כדרך חוב.

מס שלא שולם יהיה
חוב החברה [26(2)]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

80. רווחים בלתי מחולקים וטעוני מס לפי הסעיפים 77 ו-78 שחילקו אותם לאחר מכן, לא ינהגו בהם כמו בהכנסה טעונת מס של מקבל הרווחים.

רווח בלתי מחולק
שחזרו וחילקוהו
[26(3)]

81. ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בענין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה; הועדה תיבחר על ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות.

ועדה מייצגת [26(4)]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

פרק ששי: עסקאות מיוחדות

82. (א) "הסבה", לענין הסעיפים 83 ו-84 - לרבות הקנאה, חוזה, הסכם, הסדר או העברה של נכסים.

פרשנות [24 טיפה,
25(2)(א)]
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) שום דבר האמור בסעיפים 83 ו-84 אינו בא למנוע במקרים שאין סעיפים אלה חלים עליהם מלנהוג בהכנסה מכוח הסבה, לענין מס, כאילו היתה הכנסתו של המסב.

83. היתה הכנסה משתלמת לאדם או לטובתו בשנת מס פלונית מכוח הסבה שנעשתה בחייו של המסב או בעקבותיה, והמסב עודנו בחיים, ובתחילת אותה שנת מס טרם מלאו לאותו אדם 20 שנה ולא היה נשוי - ינהגו באותה הכנסה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב לאותה שנת מס ולא הכנסה של זולתו; ואין נפקא מינה לענין זה, אם ההכנסה משתלמת במישרין או בעקיפין, אם לידי האדם או לטובתו, בהווה או בעתיד, אם היא משתלמת לאחר קיום תנאי או לאחר מאורע פלוני שאירועו ספק, או כתוצאה מן השימוש של פלוני בסמכות או בכוח הכרעה שניתנו לו ואם בדרך אחרת, ואם היא הכנסה שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו האדם קיבל אותה כאמור.

הסבה לטובת צעירים
[24 רישא]

84. (א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכוח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

הסבה הניתנת לביטול
[(2)(1)(2)(ב)]

(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או

החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת.

85. (א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:

(1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;

(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.

(ב) לענין סעיפים 21 ו-88, לגבי מלאי עסקי שהפכוהו לנכס קבוע ונראה כנמכר כאמור בסעיף קטן (א), יהיה סכום השווי המחיר המקורי.

(ג) בסעיף זה –

“מלאי עסקי” - כל נכס מיטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל על העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר יצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;

“עסק” - לרבות חלק מעסק;

“סכום השווי” - הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - יהא סכום השווי המחיר שנקבע.

(ד) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א)(2), יראו מלאי עסקי כמפורט להלן, כנמכר בסכום העלות:

(תיקון מס' 50)
תשמ"א-1981

(א) בנין שהפכוהו לבנין להשכרה כמשמעותו בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן בסעיף קטן זה - חוק העידוד);

(ב) מגרש שנכלל בתכנית מאושרת על פי חוק העידוד למטרת בניית בנין להשכרה כמשמעותו בחוק האמור, שנבנה עליו בנין להשכרה כמשמעותו בסעיף 53א לחוק האמור;

(ג) בנין או מגרש כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), שהועבר לבעלותה של חברה שחברים בה כל בעלי העסק באופן המקנה להם זכויות לנכס זכויותיהם בעסק, אם ההעברה לחברה היתה בהתאם לדרישת מינהלת מרכז ההשקעות כמשמעותה בחוק העידוד.

(2) בנין או מגרש שהוקם עליו בנין, אשר לאחר שהחילו לגביהם את הוראות פסקה (1) נמכרו, כולם או חלקם, בידי מי שקיבל אותם בנסיבות האמורות בה, ועל המכירה חלים חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, או סעיף 4 לחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ"א-1981, או פרק שביעי 1 לחוק העידוד, יהיו יום הרכישה ושווי הרכישה בידי המוכר לענין החוקים האמורים, היום והשווי שהיו נקבעים אילו נמכר הנכס בידי מי שהעבירם למוכר; לענין זה, “בנין” - גם אם טרם נסתיימה בנייתו.

(תיקון מס' 87)
תשנ"ב-1992

85א. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.

מחירי העברה בעסקה
בין-לאומית
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ב) לענין סעיף זה –

“אמצעי שליטה” ו”יחד עם אחר” - כהגדרתם בסעיף 88;

“אשראי” - לרבות כל חוב;

(תיקון מס' 185)
תשע"א-2011
(תיקון מס' 185)
תשע"א-2011

"יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;
"שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס;

(תיקון מס' 185
תשע"א-2011)

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד).

(ג) (1) נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידיו הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה.

(2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים.

(תיקון מס' 132
תשס"ג-2002)

(ד) (1) צד לעסקה רשאי לפנות למנהל, ולבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת או של סדרת עסקאות דומות, כפי שהוסכם בין הצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, הוא בהתאם לתנאי השוק.

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(2) הבקשה תכלול את כל העובדות המהותיות והפרטים הנוגעים לעסקה וכן לדרך קביעת מחירה, ויצורפו לה מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, הסכם העסקה או טיוטה שלו וכל מסמך או פרט אחר, הכל כפי שיקבע המנהל בכללים.

(3) המנהל רשאי לדרוש כל מסמך או פרט נוסף שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.

(4) המנהל יודיע את החלטתו ונימוקיו בתוך 120 ימים מיום שהגיעה אליו הבקשה וכל המסמכים כאמור בפסקאות משנה (2) ו-(3), ואולם רשאי הוא, מטעמים שיירשמו, להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, ובלבד שהודיע למבקש על ההארכה לפני חלוף המועד המקורי.

(5) לא השיב המנהל על הבקשה בתוך המועד שנקבע בפסקת משנה (4), יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע:

(1) לגבי כלל הנישומים או סוגי נישומים, דרכים ושיטות להכרה במחיר העסקה או התנאים במחיר שוק או כתנאי שוק, לפי הענין, וכן הוראות לענין ייחוס הכנסות, הוצאות, ניכויים, זיכויים ופטורים, והכל במקרים שחלות לגביהם הוראות סעיף קטן (א);

(תיקון מס' 132
תשס"ג-2002)

(2) קביעת אגרת בקשה לאישור כאמור בסעיף קטן (ד) בסכום שיקבע ורשאי הוא לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי העסקה;

(3) הוראות לענין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה והוראות רישום ותיעוד.

(1) (1) הוראות סעיף זה לא יחולו על הלוואה שהיא אחת מאלה:

(תיקון מס' 185
תשע"א-2011)

(א) הלוואה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מקבל הלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן הלוואה;

(2) הלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; לענין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה;

(3) הלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד נתינתה;

(4) פירעון הלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק;

(ב) שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה

(5) להגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, עד

יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;

(2) על אף האמור לפי פקודה זו, סכום הנובע משינוי בשער מטבע החוץ בעסקה בין-לאומית שהיא הלוואה כאמור בפסקה (1), שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה, יובא בחשבון רק במועד פירעון הלוואה ויחולו לגבי הוראות חלק ה'; לעניין זה, יראו את סכום הלוואה שניתנה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של מטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה ביום מתן הלוואה, כמחיר המקורי שהגדרתו בסעיף 88, ואת סכום פירעון הלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע האמור ביום פירעון הלוואה, כתמורה שהגדרתה בסעיף 88;

(3) בסעיף קטן זה, "מטבע מדינת התושבות" – גם דולר של ארצות הברית של אמריקה או אירו.

86. (א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה, "עסקה" – לרבות פעולה.

(ב) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול דעתו שניתן לו בסעיף קטן (א).

87. (א) לגבי כספים כמפורט להלן רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות כללים בדבר חיוב במס, החייב בו ושיעוריו; ואלה הם:

(1) כספים ששולמו על ידי מעביד שהכנסתו פטורה ממס, לקרן או לתכנית ביטוח המיועדות לתשלום תגמולים, קיצבה, פיצויים, דמי מחלה, דמי חופשה או למטרה אחרת כיוצא באלה, שלא ניתן לגביהן אישור קופת גמל לפי חוק הפיקוח על קופות גמל, וכן כספים ששולמו לקופת גמל שאישורה כאמור בוטל או המנוהלת בידי חברה שאין בידיה רישיון חברה מנהלת לפי החוק האמור, ובלבד שלא יוטל מס על הכספים ששולמו לקופת הגמל לפני היום שנקבע כיום ביטול האישור שניתן לה או כיום ביטול רישיון החברה המנהלת, לפי הענין;

(2) כספים ששולמו על ידי קופת גמל לחבריה בניגוד להוראות לפי סעיף 23 לחוק הפיקוח על קופות גמל, או במקרה של פירוק הקופה אם לדעת המנהל, בהתייעצות עם הממונה שהגדרתו בחוק האמור, לא היתה סיבה מוצדקת לפירוקה; הכרעת המנהל לפי פסקה זו דינה לענין סעיפים 153-158 כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ב) (בוטל).

(ג) (בוטל).

(ד) תקנות לפי סעיף קטן (א) לא יחולו על כספים שסכום המס החל עליהם לפי הוראות פקודה זו גבוה מסכום המס שיחול עליהם בשל החלת התקנות כאמור, ויחולו לגביהם הוראות פקודה זו.

פרק שביעי: תקני דיווח כספי בין-לאומיים – אי-תחולה בקביעת
ההכנסה החייבת לגבי שנות המס 2007 עד 2013

סמכות להתעלם
מעסקאות מסוימות
[28]
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

הפרשות לקרן שלא
אושרה ותשלומים
שלא כדון [28א]
(תיקון מס' 120)
תש"ס-2000

(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

(תיקון מס' 174)
תש"ע-2010
(תיקון מס' 188)
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 202)
תשע"ד-2014

87א¹³. בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות מס' 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007 עד 2013.

אי-תחולת תקן חשבונאות מס' 29 – הוראת שעה (תיקון מס' 174) תש"ע-2010 (תיקון מס' 188) תשנ"ב-2012 (תיקון מס' 202) תשנ"ד-2014 (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965 הגדרות (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

חלק ה': רווחי הון

88¹⁴. בחלק זה –

"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם – כל אחת מאלה:

- (1) הזכות לרווחים;
 - (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
 - (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
 - (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
 - (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו; והכל, בין שהיא מכוח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;
- "בעל מניות מהותי" – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם;
- "יחד עם אחר" – יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של חבר-בני-אדם, במישרין או בעקיפין;
- "נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –
- (1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
 - (2) מלאי עסקי;
 - (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
 - (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;
- "נכס בר-פחת" – נכס שנקבע לו שיעור פחת בתקנות לפי סעיף 21 או שניתנה בעדו הפחתה, ששימש לנישום לצרכי ייצור ההכנסה;
- "מלאי עסקי" – כמשמעותו בסעיף 85;
- "מדד" – מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה לפני היום שבו מדובר מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ולגבי התקופה לפני שנת 1951 – המדד שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת; ואולם מי שבהיותו תושב חוץ רכש נכס במטבע חוץ כדין, רשאי לבקש

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(תיקון מס' 21) תש"ל-1975

(תיקון מס' 22) תשל"ה-1975

(תיקון מס' 61) תשמ"ד-1984

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

¹³ תוקף הפרק והסעיף בשנות המס 2007 עד 2011.

¹⁴ על אף האמור, מיום 7.11.2001 בחישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין יראו במחיר המקורי של הזכות באיגוד המקרקעין את המחיר המקורי בתוספת מס הרכישה החל על עושה הפעולה במועד רכישת הזכות באיגוד המקרקעין, והכל אם התקיימו כל אלה: (1) מס הרכישה שולם במלואו; (2) מס הרכישה לא הותר בניכוי על פי כל דין. ר' תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (חישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין), תשס"ג-2002.

שיראו את שער המטבע שבו נרכש הנכס כמדד; על אף האמור, לענין נייר ערך בידי יחיד, הנקוב במטבע חוץ או שערכו צמוד למטבע חוץ, יראו את שער המטבע כמדד;

"מועד קובע" – כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003);

"פחת מתואם מהמועד הקובע" – (נמחקה);

"מחיר מקורי" –

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(1) בנכס שנקנה - סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;

(2) בנכס שנתקבל בחליפין - התמורה בעת החליפין;

(3) בנכס שנתקבל במתנה –

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

(א) לפני יום ד' בכסלו תשי"ב (3 בדצמבר 1951) - שווי הנכס בעת שנתקבל על ידי הנישום;

(ב) מיום ד' בכסלו תשי"ב (3 בדצמבר 1951) ועד יום ב' בניסן תשכ"ח (31 במרס 1968) - יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה; ולענין סעיף 21 יותר ניכוי הפחת כאילו לא ניתן הנכס במתנה;

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(ג) מיום ג' בניסן תשכ"ח (1 באפריל 1968) ואילך –

(I) אם הנכס נתקבל במתנה שלא מקרוב - התמורה ביום המכירה;

וסכום התמורה כאמור יהא המחיר המקורי גם לענין סעיף 21;

(II) אם הנכס נתקבל במתנה הפטורה ממס לפי סעיף 97(א)(4) או (5) - יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממס; ולענין סעיף 21 יותר ניכוי הפחת כאילו לא ניתן הנכס במתנה;

(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977

(4) בנכס שנתקבל בירושה - שווי הנכס ביום פטירת המוריש; נקבע שווי של נכס לצורך מס עזבון כמשמעותו בחוק מס עזבון, תש"ט-1949, יהיה הוא השווי לענין זה; ואולם אם נפטר המוריש אחרי כ"ה באדר ב' תשמ"א (31 במרס 1981) - יהיה השווי השווי שהיה נקבע אילו מכר המוריש את הנכס; השווי כאמור יהא המחיר המקורי גם לענין סעיף 21;

(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 47)
תשמ"א-1981

(5) בנכס שיצר הנישום - הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס;

(6) בנכס שהגיע אל הנישום בכל דרך אחרת - הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

והכל בתוספת ההוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו, ובלבד שלא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום (להלן - הוצאות השבחה או החזקה, לפי הענין);

"מחיר מקורי מתואם" – (בוטלה);

(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 47)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 47)
תשמ"א-1981

"יום רכישה" - היום שבו, בדרך כלשהי, הגיע הנכס לידי הנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם; ואולם –

(1) אם הנכס הגיע לנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, בדרך מתנה, לפני יום ג' בניסן תשכ"ח (1 באפריל 1968), או אף לאחר מכן אם הנכס הגיע לידי הנישום במתנה הפטורה ממס לפי סעיף 97(א)(4) או (5) - היום שבו הגיע הנכס לידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממס;

(2) אם הנכס הגיע לנישום בדרך ירושה ממוריש שנפטר אחרי כ"ה באדר ב' תשמ"א (31 במרס 1981) או בדרך ויתורו של אחר על זכותו לרשת ירושה ממוריש כאמור - היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו מכר המוריש את הנכס;

(תיקון מס' 47)
תשמ"א-1981

"פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס;

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

"פחת מתואם" – (בוטלה);

(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982

- "יתרת המחיר המקורי" - המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת ; (תיקון מס' 22)
תש"ל-ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
- "יתרת המחיר המקורי המתואם" - יתרת המחיר המקורי למעט יתרת הוצאות ההשבחה ומחצית יתרת הוצאות החזקה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובתוספת יתרת הוצאות כל השבחה כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום גמר ההשבחה ;
- "מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה ; (תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "נייר ערך" - כהגדרה "ניירות ערך" בחוק ניירות ערך, לרבות איגרת חוב או מילווה של מדינת ישראל או בערבותה, איגרת חוב של מדינת חוץ, יחידה, יחידת השתתפות בשותפות נפט, יחידת השתתפות בשותפות סרטים, זכות באיגוד מקרקעין, נייר ערך שהונפק מחוץ לישראל וכן עסקה עתידית ; (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "נייר ערך מסחרי" - כהגדרה ניירות ערך מסחריים בחוק ניירות ערך ; (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "עסקה עתידית" - התחייבות או זכות למסור או לקבל בעתיד כל אחד מאלה : הפרשים בין שערי מטבע חוץ, הפרשי מדד, הפרשי ריבית, נכס או מחיר נכס, והכל בכמות, בסכום, במועד ובתנאים הקבועים בהתחייבות או בזכות, לפי הענין, וכן מכירה של נייר ערך שטרם נרכש על ידי המוכר ; (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "יחידת השתתפות בשותפות נפט" ו"יחידת השתתפות בשותפות סרטים" - כמשמעותן בתקנות לפי סעיפים 20, 31 ו-98, לפי הענין ; (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "תמורה" - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום ; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - תהא התמורה המחיר שנקבע ; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה ; בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, יראו את הפרשי ההצמדה כחלק מהתמורה ; (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
- "קרוב" - כל אחד מאלה : (1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה ; (2) צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה ; (3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו ; לענין הגדרה זו, "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה ; (4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75ג, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה ; ואולם לענין פטור ממס לפי סעיף 97 יראו כקרוב רק את המנויים בפסקאות (1) ו-(2) ;
- "ריווח הון" - הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי ;
- "סכום אינפלציוני" - (תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
- (1) חלק ריווח ההון השווה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על יתרת המחיר המקורי ; (נמחקה) ; (תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
- (2) (נמחקה) ; (תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
- (3) (נמחקה) ; (תיקון מס' 96)
תשנ"ד-1994
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
- "סכום אינפלציוני חייב" - כל אחד מאלה : (1) (נמחקה) ; (תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
- (2) הסכום שהיה נחשב כסכום האינפלציוני אילו נמכר הנכס ביום י"ז בטבת תשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כשהתמורה היא יתרת המחיר המקורי המתואם ; (תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

		(תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 54) החוק"ב-1982 תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	"ריווח הון ריאלי" - ריווח ההון פחות הסכום האינפלציוני;	
	"רווח הון ריאלי עד המועד הקובע" - רווח הון ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד ליום שקדם למועד הקובע לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;	
	"יתרת רווח הון ריאלי" - (נמחקה);	(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011
	"מועד השינוי" - יום ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012);	(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011
	"רווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי" - רווח הון ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמהמועד הקובע או מיום הרכישה, לפי המאוחר, עד ליום שקדם למועד השינוי, לבין התקופה שמיום הרכישה עד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;	(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011
	"יתרת רווח הון ריאלי לאחר מועד השינוי" - ההפרש שבין רווח הון ריאלי לבין הסכום המתקבל מצירוף רווח הון ריאלי עד המועד הקובע ורווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי;	(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011
	"שוק מוסדר" - (נמחקה);	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	"הפסד הון" - הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה;	
	"בורסה" - (בוטלה);	(תיקון מס' 94) תשנ"ג-1993
	"קרן להשקעות במקרקעין" - כהגדרתה בסעיף 2א64;	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	"קרן נאמנות", "יחידה", "בעל יחידה", "הסכם קרן" ו"תשקיף" - כמשמעותם בחוק השקעות משותפות בנאמנות;	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	"קרן נאמנות חייבת" - קרן נאמנות שבהסכם הקרן או בתשקיף נקבע כי תהיה קרן נאמנות חייבת;	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 180) תשע"א-2011
	"קרן נאמנות פטורה" - כל אחת מאלה:	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	(1) קרן נאמנות שבהסכם הקרן או בתשקיף נקבע, בקביעה שאינה ניתנת לשינוי, כי תהיה קרן נאמנות פטורה;	(תיקון מס' 180) תשע"א-2011
	(2) קרן נאמנות חייבת שמנהלה הודיע למנהל, עד 30 ימים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הקרן תיחשב לקרן נאמנות פטורה החל ביום הראשון של שנת המס האמורה, ומנהל הקרן שילם את המס כאמור בסעיף 88א.	
	88א. הגיש מנהל קרן נאמנות הודעה למנהל, כאמור בפסקה (2) להגדרה "קרן נאמנות פטורה", יחולו הוראות אלה:	קרן נאמנות חייבת שהפכה לקרן נאמנות פטורה (תיקון מס' 180) תשע"א-2011
	(1) יראו את כל נכסיה של הקרן כנמכרים ביום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה ואת הכנסותיה כאילו התקבלו ביום האמור, ומנהל הקרן ישלם את המס בשל הכנסות אלה בתוך 30 ימים מהיום האמור;	
	(2) לעניין בעל יחידה בקרן, שרווח ההון במכירתה פטור ממס בידיו, יראו את היום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה כיום הרכישה, והמחיר המקורי שלה יהיה שווייה ביום האמור.	
	89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה.1.	דין תמורה ודין רווח הון (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	(ב) (1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" - לרבות אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרח ישראלי" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף	(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

האמור;

(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;

(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;

(ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;

(ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

(ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו כהכנסה לפי הפרק הראשון לחלק ב, והכל בתנאים שקבע.

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(ד) סכום המתקבל על-פי פוליסה לביטוח חיים שהפרמיות בעדה לא הותרו כהוצאה על פי סעיף 32 (10) יראוהו, בניכוי אותן פרמיות, כחייב במס לפי חלק זה בלבד.

(תיקון מס' 21
תשל"ה-1975)

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ג), הפרשי הצמדה המתקבלים בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, שההכנסה מהם אינה מהווה הכנסה מעסק או ממשלח יד, יראו אותם כחייבים במס לפי הוראות חלק זה בלבד.

(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

90. (בוטל).

(תיקון מס' 164
תשס"ח-2008)

91. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי בשיעור הקבוע בסעיף 126(א).

המס על ריווח הון
(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת;

(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(2) על אף האמור בפסקה (1), רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, במכירת נייר ערך בחבר-בני-אדם שבו המוכר הוא יחיד שהוא בעל מניות מהותי במועד מכירתו של נייר הערך או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 30%;

(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011
(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011)

(3) (א) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), רווח הון במכירת איגרת חוב, נייר ערך מסחרי, מילווה או הלוואה, שאינם צמודים למדד, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 15%, או של 20% לענין בעל מניות מהותי, ויראו את כל רווח ההון כרווח הון ריאלי;

(ב) שר האוצר רשאי לשנות בצו את שיעור המס הקבוע בפסקת משנה (א), בהתאם לשינוי במדד;

(ג) לענין פסקה זו, "אינם צמודים למדד" – ערכם הנקוב או סכומם אינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, והכל עד לפדיון או להחזר.

(1)(1) על אף הוראות סעיף קטן (ב), לגבי נכס שיום רכישתו חל לפני מועד השינוי, למעט נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011)

(א) נרכש הנכס לפני המועד הקובע, יחויב רווח ההון הריאלי במס בשיעורים כמפורט להלן:

- (1) על רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע – כאמור בסעיף 121 ;
- (2) על רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי – כאמור בסעיף 121 בשיעור שלא יעלה על 20%, ואולם אם מתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(2) – בשיעור שלא יעלה על 25%, ובהתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(3) – בשיעור הקבוע באותו סעיף קטן ;
- (3) על יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי – בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1), (2) או (3), לפי העניין ;
- (ב) נרכש הנכס לאחר המועד הקובע, יחויבו רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי ויתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקת משנה (א)(2) ו-1(3) ;
- (א1) במכירת נייר ערך שיום רכישתו לפני המועד הקובע, לענין חישוב רווח ההון הריאלי שעד המועד הקובע ולענין יתרת רווח ההון, יראו את רווח ההון הריאלי כרווח ההון הריאלי לאחר שהופחתו ממנו הרווחים הראויים לחלוקה שחושבו כאמור בסעיף 94ב ;
- (ב1) הוראות סעיף קטן זה לא יחולו במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה ושנרשמו למסחר לפני מועד השינוי וכן במכירת יחידה בקרן נאמנות פטורה, ויחולו הוראות סעיף קטן (ב)(1) או (2), לפי העניין ;
- (2) לענין סעיף קטן זה, יראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.
- (ב2) על אף הוראות סעיפים קטנים (א), (ב) ו-1(ב), במכירת יחידת השתתפות בשותפות נפט ובמכירת יחידת השתתפות בשותפות סרטים, חלק רווח ההון הריאלי בגובה ניכוי אזילה, בגובה ניכוי הוצאות חיפוש ופיתוח או בגובה הוצאות הפקת סרט, שהותרו בתקנות לפי סעיפים 20, 31 ו-98, לפי העניין, יחויב במס כאמור בסעיף 121 – לגבי יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) – לגבי חבר-בני-אדם.
- (ג) המס על הסכום האינפלציוני החייב יהיה 10%.
- (ד) (1) נמכר נכס, יגיש המוכר לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה.
- (2) לא הוגש לפקיד השומה דוח כאמור בפסקה (1) או (א1), לפי העניין, ופקיד השומה סבור שאדם פלוני מכר נכס וחייב בתשלום מקדמה, רשאי הוא לדרוש הגשת הדוח ותשלום המקדמה בתוך 7 ימים מיום הדרישה, ואם לא נענה, רשאי הוא לקבוע את המחיר המקורי של הנכס הנמכר, את התמורה שהתקבלה ואת סכום המקדמה שבו חייב המוכר בשל רווח ההון ; קבע פקיד השומה כאמור, תשלום המקדמה בתוך 7 ימים מיום שהומצאה הקביעה למוכר.
- (א2) היה לפקיד השומה טעם סביר להניח כי המקדמה שעל המוכר לשלם על רווח ההון עולה ב-20% לפחות על סכום המקדמה שפורט בדוח שהוגש לפי הוראות פסקה (1), (א1) או (2), לפי העניין, רשאי הוא להגדיל את סכום המקדמה בגובה ההפרש הצפוי ; קבע פקיד השומה כאמור, ישולם ההפרש בתוך 30 ימים מיום שניתנה החלטתו.
- (ב2) דין החלטה כאמור בפסקאות (2) ו-1(א2), לענין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145(ב), ואולם השגה על החלטה לפי פסקה (2) תוגש רק בדרך של הגשת דוח כאמור בפסקה (1).
- (ג2) (א) הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על רווח הון במכירת נייר ערך הרשום למסחר בבורסה או במכירת יחידה, אם במועד המכירה נוכח מס מרווח ההון לפי סעיף 164.
- (ב) לא נוכח המס כאמור בפסקת משנה (1) והמוכר חייב בהגשת דוח לפי

סעיף 131, יוגש הדוח על רווח ההון, על אף האמור בפסקה (1) או (א1), לפי העניין, ביום 31 ביולי וביום 31 בינואר של כל שנת מס, בשל מכירה של ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדיווח; עם הגשת הדוח כאמור, תשולם מקדמה בסכום המס החל לפי הוראות פקודה זו על רווח ההון בשל המכירה.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים נוספים שלגביהם יחולו חובת דיווח ותשלום מקדמה כאמור בפסקה זו, הן לענין סוגי נכסים והן לענין סוגי נישומים, והכל בתיאומים, בתנאים ובשינויים שנקבעו.

(ד2) על אף האמור בפסקה (1) או (א1), לפי העניין, במכירת מניה בחבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו כאמור בסעיף 93(א), יגיש המוכר, בתוך 30 ימים מיום שהוחל בפירוק, הודעה לפקיד השומה על תחילת הליכי הפירוק; העביר המפרק נכס לחבר באותו חבר-בני-אדם, כאמור באותו סעיף, ידווח החבר על רווח ההון שהיה לו, כאמור בסעיף קטן זה, בתוך 30 ימים מיום שהועבר אליו הנכס, וישלם מס בשיעורים הקבועים בסעיף זה, לפי הענין, משווי הנכס שהועבר כאמור; לענין פסקה זו, "נכס" – כהגדרתו בסעיף 93(ב).

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(ה2) פקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועד לתשלום המקדמה, וכן רשאי הוא לדחות את תשלום המס או להקטין את סכום המקדמה אם ראה שיש טעמים סבירים לכך שלא יחול מס על רווח ההון או שהמס שיחול יהיה בסכום אחר.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(3) לא שילם הנישום את המקדמה, כאמור בפסקאות (1) או (2) כולה או מקצתה, במועד או ששילם מקדמה כאמור והתברר שהמס שהוא חייב בו עולה על המס ששילם, יהא חייב, מתום שלושים הימים האמורים ועד ליום התשלום,

(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 64)
תשמ"ד-1984

(א) בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) על ההפרש שבין הסכום ששילם לבין סכום המס שהוא חייב בו;

(ב) (נמחקה).

(תיקון מס' 115)
תשנ"ח-1998
(תיקון מס' 115)
תשנ"ח-1998

(א3) חויב הנישום במקדמה לפי סעיף 48 לחוק מס שבח מקרקעין, או שנעשתה לו שומה עצמית או שומה סופית לפי אותו חוק, והתברר שהמס שהוא חייב בו עולה על המס שבו חויב לפי חוק מס שבח מקרקעין (להלן - הסכום לתשלום), יהא חייב, מתום התקופה הקבועה בחוק מס שבח מקרקעין, ועד ליום התשלום, בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), על ההפרש שבין הסכום לתשלום לבין המס שהוא חייב בו;

(4) מי שנתחייב בהפרשי הצמדה ובקנס לפי פסקה (3) לא יהיה חייב, לגבי אותם הסכומים והתקופות, בתשלומים האמורים בסעיפים 187 ו-190;

(5) (א) שילם הנישום מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) או את סכום המס שהוא חייב בו לפי חוק מס שבח מקרקעין, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, תוחזר לו היתרה על פי הוראות סעיף 159א(ב) בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה מיום התשלום ועד ליום החזר;

(תיקון מס' 60)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 115)
תשנ"ח-1998

(ב) הוראות סעיף 159א(ג) ו-(ד) וסעיף 160 לא יחולו על החזר כאמור בפסקת משנה (א);

(6) סכום שנוכה לפי סעיפים 93(ב4), 164 ו-170 בשל רווח ההון, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמה שהנישום חייב בה והוא יהיה זכאי לקזזו מהמקדמה, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי; ואולם קיזוז כנגד המס שחייב בו בעל מניות מהותי ייעשה רק לאחר שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, זולת אם בעל המניות המהותי מחזיק בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בשיעור נמוך מ-50%, והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט את כל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ה) (1) לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח

(תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 115)
תשנ"ח-1998
(תיקון מס' 145)
תשס"ה-2005

בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הרווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" – תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידי.

(2) במכירת נכס שיום רכישתו לפני המועד הקובע או במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין לפי הענין, היה לפני יום התחילה, יחולו הוראות פסקה (1), בשינויים אלה:

(תיקון מס' 145
תשס"ה-2005)

(א) רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד המועד השינוי, יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי, השבח הריאלי עד יום התחילה, השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד המועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, לפי הענין, יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו לא הגיש הנישום בקשה כאמור בפסקה (1);

(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011)

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב) או בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שלהן הוא זכאי, כאמור בפסקה (1);

(ג) בסעיף קטן זה, "זכות במקרקעין", "זכות באיגוד מקרקעין", "יום התחילה", "מס שבח", "שבח ריאלי עד יום התחילה", "יתרת השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד המועד השינוי" ו"יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי" – כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין;

(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011)

(3) הוראות פסקה (1) לא יחולו על רווח הון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה.

(תיקון מס' 187
תשנ"ב-2011)

(1) לגבי נכס שנרכש עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מרווח ההון, ולגבי נכס שנרכש בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מרווח ההון ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה.

(תיקון מס' 72
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002)

(2) החל בשנת המס 2005, ייוסף לשיעור המס על פי פסקת משנה (1), 1% לכל שנת מס, או חלק ממנה, ואולם אם שיעור המס על רווח ההון בשנת המכירה לפי הוראות סעיף קטן זה עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב) (1) או (2), לפי הענין, יחויב רווח ההון בשיעורים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) (1) או (2), לפי הענין.

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 187
הוראת שעה)
תשנ"ב-2011)

(1) המס שיחול על ריווח הון בהפקעת נכס הוא מחצית המס המתחייב על פי סעיפים קטנים (א) עד (ו).

(ח) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לענין אירועים מיוחדים או נסיבות מיוחדות שבהן הועברו נכסים בין בעלי שליטה או צדדים קשורים, יחולו, על אף הוראות סעיף זה, שיעורי המס כאמור בסעיפים 121 או 126, לפי הענין.

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002)

92. (א) (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין;

קיזוז הפסד הון
(תיקון מס' 6
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 22
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54
תשמ"ב-1982
(תיקון מס' 90
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002)

- (2) (נמחקה); (תיקון מס' 132)
(3) היה לאדם הפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו עליו הוראות פסקה (1), ואולם הפסד הון מנכס כאמור יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל; (תיקון מס' 132)
(4) היה לאדם הפסד הון במכירת נייר ערך בשנת המס, יחולו עליו הוראות פסקאות (1) או (3), לפי הענין, ואולם הפסד ההון יקוזז גם כנגד אלה; (תיקון מס' 147)
(א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך; (תיקון מס' 147)
(ב) הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס החל על הריבית או הדיבידנד שקיבל אותו אדם לא עולה על השיעור הקבוע בסעיף 126(א); (תיקון מס' 197)
(5) הוצאות בשל ניירות ערך, כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שלא נוכח בשנת המס, ייחשבו לענין סעיף זה כהפסד הון מניירות ערך. (תיקון מס' 147)
(ב) סכום שלא ניתן לקזוז, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסוימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה ההפסד ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקזוז הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזז ההפסד תחילה כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל. (תיקון מס' 147)
(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה והוראות לענין דוחות ודרכי הוכחה של הפסדים כאמור וכן לקבוע הוראות לענין הגבלת קיזוז הפסדים ממכירת ניירות ערך, כולם או חלקם, או איסור על קיזוז כאמור, קביעת סדר קיזוז ההפסדים וייחוס הרווחים וכן דרכי הוכחה והוראות לביצוע סעיף זה. (תיקון מס' 147)
92.א. (א) בסעיף זה – (תיקון מס' 132)
"הון המניות המונפק" – כמשמעותו בחוק החברות; (תיקון מס' 147)
"השקעה מזכה" – השקעה במזומן בחברת מחקר ופיתוח בשנת מס כלשהי, אשר בשלה הוקצו למשקיע מניות באותה חברה, באותה שנה; (תיקון מס' 147)
"חברת מחקר ופיתוח" – חברה שהתאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל, שהתקיימו לגביה כל אלה; (תיקון מס' 147)
(1) החברה הונפקה לראשונה לציבור בבורסה בישראל במהלך התקופה הקובעת; (תיקון מס' 147)
(2) החברה לא הונפקה למסחר בבורסה זרה טרם הנפקתה לראשונה בבורסה בישראל; (תיקון מס' 147)
(3) בעת ההנפקה לראשונה כאמור בפסקה (1), החברה הוגדרה כחברת מחקר ופיתוח בהתאם לתקנון הבורסה, ולא נקבע כי היא אינה חברת מחקר ופיתוח עד מועד ההשקעה המזכה; (תיקון מס' 147)
(4) שווי השוק של החברה הוא בין 200 מיליון שקלים חדשים למיליארד שקלים חדשים, או שווי אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת; (תיקון מס' 147)
(5) בעד כל אחת משנות המס מיום הנפקת החברה כאמור בפסקה (1) עד מועד ההשקעה המזכה הראשונה, התקבל אישור של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית כי 70% לפחות מהוצאות החברה באותה שנה, הוצאו, במישרין או בעקיפין, בקשר למוצר המבוסס על מחקר ופיתוח שבוצעו בחברה; (תיקון מס' 147)
"יחידת הנפקה" – ניירות ערך המוצעים ביחידות הכוללות ניירות ערך מסוגים שונים או בתנאים שונים; (תיקון מס' 147)
"המחיר המזערי של המניה" – המחיר שנקבע למניה בתשקיף ההנפקה הראשונה, ואם המניה הוצעה במסגרת יחידת הנפקה – מחיר יחידת הנפקה בתשקיף בניכוי ערכם של כתבי האופציה ואופציות הרכישה הכלולים בה כהגדרתם בתקנון הבורסה, בהתאם לנוסחאות החישוב כמשמעותן בהגדרה "מחיר אפקטיבי של מניה" בתקנון הבורסה; (תיקון מס' 147)

הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מחקר ופיתוח – הוראת שעה (תיקון מס' 220) הוראת שעה (תיקון מס' 147) תשע"ו-2016

- "מניה" – כהגדרתה בחוק החברות;
"הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית" – כמשמעותה בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד-1984;
"שווי השוק של החברה" – מספר המניות בהון המניות המונפק של החברה ערב ההנפקה הראשונה לציבור בתוספת מספר המניות המוצעות לציבור בתשקיף במסגרת ההנפקה הראשונה, כשהמספר הכולל של המניות כאמור מוכפל במחיר המזערי של המניה;
"התקופה הקובעת" – התקופה שמיום כ"ה בסיוון התשע"ו (1 ביולי 2016) עד יום כ"ז בסיוון התשע"ט (30 ביוני 2019);
"תקופת ההטבה" – שלוש שנות מס החל בשנת המס שבה סכום ההשקעה המזכה שולם לחברת המחקר והפיתוח;
"תקנון הבורסה" – כמשמעותו בסעיף 46 לחוק ניירות ערך;
"תשקיף" – כמשמעותו בחוק ניירות ערך.
(ב) סכום השקעה מזכה בחברת מחקר ופיתוח, עד לגובה של 5 מיליון שקלים חדשים (בסעיף זה – סכום ההשקעה המרבי), יוכר למשקיע כהפסד הון בשנת המס שבה ביצע את ההשקעה או בשנות המס שלאחריה עד תום תקופת ההטבה, ויחולו לגבי הפסד הון האמור הוראות סעיף 92, ובלבד שהתקיימו כל אלה:
(1) סכום ההשקעה שולם במסגרת הנפקה לציבור של החברה בבורסה בישראל במהלך התקופה הקובעת;
(2) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההשקעה.
(ג) בחישוב סכום ההשקעה המרבע יובאו בחשבון כלל ההשקעות המיטיבות שאותו משקיע השקיע במישרין בחברת המחקר והפיתוח, וכן השקעות כאמור שביצע קרובו.
(ד) לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות של חברת מחקר ופיתוח, בידי משקיע שסכום ההשקעה המזכה הוכר לו כהפסד לפי סעיף זה, יוקטן המחיר המקורי של המניות הסכום ההשקעה שהוכר כהפסד כאמור.
(ה) השקיע משקיע בחברת מחקר ופיתוח השקעה מזכה, תבחן הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, בתום כל שנת מס במהלך התקופה הקובעת, אם 70% לפחות מהוצאות החברה באותה שנה, הוצאו, במישרין או בעקיפין, בקשר למוצר המבוסס על מחקר ופיתוח שבוצעו בחברה.
(ו) מצאה הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית בבחינה לפי סעיף קטן (ה), כי התנאי כאמור באותו סעיף קטן לא מתקיים בחברה, תהיה החברה חייבת במס על מלוא סכום ההשקעות המיטיבות שהושקעו בה, בשיעור הקבוע בסעיף 125(ב), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו מצאה הרשות כי התנאי חדל להתקיים כאמור עד מועד התשלום בפועל.
(ז) על חוב החברה לפי סעיף קטן (ו) יחולו הוראות פקודה זו לעניין שומה וגבייה.
- 93. (א) בחבר בני-אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:**
- (1) ריווח ממכירת נכס על ידי המפרק יראו כריווח הון החייב במס על ידי אותו חבר-בני-אדם;
 - (2) היתה המכירה בדרך העברת נכסים על ידי המפרק מחבר-בני-אדם לחבר בו, תיחשב התמורה כפי שהיתה ביום המכירה;
 - (3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר בני-אדם יראו כאילו נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או הזכויות האמורות;
 - (4) חישוב ריווח הון לגבי חבר באותו חבר בני-אדם ייעשה לאחר חלוקת כל הנכסים; אולם אם החלוקה לא הושלמה תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק, יראו את הנכסים כאילו חולקו בתום אותה תקופה, ובלבד שהמנהל רשאי להאריך את התקופה האמורה אם הוכח להנחת דעתו שהחלוקה לא הושלמה כאמור מחמת סיבה סבירה.

ריווח הון בחבר בני-אדם שנתפרק (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965

(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ב) (בוטל).

(1ב) הוראות סעיף זה יחולו גם בפירוק איגוד מקרקעין.

(2ב) היתה העברת זכות במקרקעין מהמפרק לחבר פטורה ממס לפי הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 145)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 145)
תשס"ה-2005

(1) יראו את המחיר המקורי של המניות כמחיר המקורי, בהפחתת המחיר המקורי כשהוא מוכפל ביחס שבין שווייה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, שמכירתם היתה פטורה ממס, לבין הסכום המתקבל מצירוף התמורה שהתקבלה כאמור בסעיף 93(א)(3) ושווייה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין שמכירתה פטורה ממס כפי שהיתה ביום שבו הוחל בפירוקו של האיגוד;

(2) לענין הוראות סעיף 94 לפקודה, יופחת מהרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם באותו סעיף, סכום השווה לרווח הנוסף, כפי שהיה אילו נמכרה הזכות במקרקעין ביום שבו הוחל בפירוקו של האיגוד, ובלבד שהרווח הנוסף כאמור הוא בסכום חיובי.

(3ב) לענין סעיפים קטנים (ב) 1 ו-(2ב), תהא לכל מונח המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, לרבות בסעיף 71א שבו, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(תיקון מס' 145)
תשס"ה-2005

(4ב) מפרק שהעביר נכס של חבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו לחבר בו, ינכה במועד ההעברה מס בשיעור משוויו של הנכס, כמפורט להלן:

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(1) הועבר הנכס לחבר שהוא חבר-בני-אדם – בשיעור כאמור בסעיף 91(א);

(2) הועבר נכס לחבר שהיה יחיד בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם במועד שבו הוחל בפירוקו או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למועד האמור – בשיעור של 30%;

(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

(3) הועבר נכס ליחיד שלא מתקיים בו האמור בפסקה (2) – בשיעור של 25%;

(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

אלא אם כן אישר פקיד השומה, בכתב, שלא ינוכה מס, או שינוכה פחות מהשיעורים האמורים.

(5ב) מס כאמור בסעיף קטן (4ב), ישולם לפקיד השומה בתוך 7 ימים מהיום שבו הועבר הנכס לחבר; לתשלום יצורף דין וחשבון על הנכס שהועבר והמס שנוכה; בתוך המועד האמור יעביר המפרק לחבר אישור בדבר הניכוי, בטופס שקבע המנהל.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(6ב) לענין סעיפים קטנים (א) 2 עד (4), ו-(5ב), "נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין שהועברו לחבר בפטור ממס לפי סעיף 71(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות מיוחדות לענין ההגדרות "נכס" ו"תמורה" וכן לקבוע כי סעיף זה יחול על פירוק איגודי מקרקעין כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, ואת התיאומים הנדרשים בשל קביעות כאמור.

(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002

93א¹⁵. (א) הוראות סעיף 93 לא יחולו בפירוק מרצון של חברה שהחל והסתיים בשנת המס 2003, ומכירת הנכסים או הפעילות לא תחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, בהתקיים כל אלה:

הוראות מיוחדות
לענין פירוק בשנת
המס 2003
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(1) החברה התאגדה בתקופה החל בשנת המס 2002 עד יום א' בסיון התשס"ג 1) ביוני 2003), או שהתאגדה לפני התקופה האמורה אך לא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות או הפסדים, לפני תקופה זו;

(2) החברה התאגדה על ידי יחיד שהכנסתו ממשלח יד כאמור בסעיף 2(1) או מעבודה כאמור בסעיף 2(2) (בסעיף זה – נותן שירותים), שהוא בעל השליטה באותה חברה;

(3) פעילותו של נותן השירותים הועברה לחברה, ואם הועברו גם נכסים או זכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין – לא שונה ייעודם אגב ההעברה;

¹⁵ תקנות שקבע שר האוצר לפי הוראות הסעיף יחולו גם לגבי פירוק חברה כאמור בסעיף שנעשה לפני פרסום התקנות.

(4) מכירת הכנסים או הפעילות היא מכירה בלא תמורה לאותם בעלי המניות שמהם הועברו הנכסים או הפעילות לחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה ייעודם אגב המכירה;

(5) החברה ובעלי המניות ביקשו כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק;

(6) במהלך הליכי הפירוק שולמו לבעלי המניות כל הרווחים הראויים לחלוקה, כל העודפים וכל סכומי הכסף שנותרו בחברה, הכל כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה – העודפים), וחויבו במס בידי בעלי המניות לפי סעיפים 2(1) או 2(2);

(7) תנאים, מגבלות ותיאומים אחרים, שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) על אף הוראות פרק שלישי בחלק ה-2, לא יראו בפירוק שחלות לגביו הוראות סעיף זה, הפרת התנאים הקבועים בו.

(ג) המנהל רשאי לאשר החלת הוראות לפי סעיף זה על פירוק מרצון של חברה אף אם הסתיים לאחר שנת המס 2003, ובלבד שהתקיימו התנאים שבסעיף קטן (א) וכן שניים אלה:

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(1) לחברה לא היו הכנסות לאחר שנת המס 2003;

(2) עד תום שנת המס 2003 נמכרו לבעלי המניות כל הנכסים והפעילות של החברה כאמור בסעיף קטן (א)4 וכן שולמו להם כל העודפים כאמור בסעיף קטן (א)6;

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה וכן תנאים ותיאומים, לרבות לענין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון, וכן רשאי הוא לקבוע כי כנגד המס החל על העודפים יינתן זיכוי מהמס ששולם על ידי החברה אם היה לה הפסד שניתן להעבירו לשנת המס 2004 שמקורו בעודפים, והכל בתנאים שקבע שר האוצר ובלבד שלא יינתן זיכוי הגבוה מסכום המס החל.

94. (א) מכר אדם מניות הטבה שהוקצו לו, או את המניות שעליהן הוקצו מניות הטבה (להלן – המניות העיקריות), יחולו הוראות אלה:

מניות הטבה וכתבי
אופציה
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1995

(1) יראו את מניית הטבה כאילו נרכשה ביום בו נרכשה המניה העיקרית;

(2) המחיר המקורי לענין מניית הטבה יחידה או מניה עיקרית יחידה, יהיה סכום שיחסו למחיר המקורי של סך כל מניות הטבה והמניות העיקריות האמורות כיחס ערכה הנקוב של אותה מניה יחידה לערכן הנקוב של סך כל המניות האמורות.

הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, על יחידה בקרן נאמנות כמשמעותה בחוק השקעות משותפות;

(ב) (בוטל).

(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994

(ג) מכר אדם כתב אופציה בחברה שניירות הערך שלה אינם רשומים למסחר בבורסה, או מכר את המניות שקיבל כתוצאה ממימוש כתב האופציה, יקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, את המחיר המקורי ואת יום הרכישה של ניירות הערך שמכוחם הוקצה כתב האופציה, של כתב האופציה ושל ניירות הערך שקיבל כתוצאה ממימוש כתב האופציה.

(ד) בסעיף זה –

“ניירות ערך” – (נמחקה);

“הצעה בדרך של זכויות” – (נמחקה);

(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1995
(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1995

“כתב אופציה” – נייר ערך המקנה לבעליו זכות לרכוש מניות שהוצאו על ידי חברה תמורת תוספת מימוש במחיר או בתנאים הקבועים בכתב האופציה.

“מניות הטבה” – לרבות מרכיב הטבה בזכויות שהוקצו או במניות שמקורן בזכויות כאמור.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לחישוב גובה מרכיב הטבה.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

94א. במכירת הלוואה בלתי צמודה וללא ריבית שלוש שנים לפחות לאחר נתינתה מאת בעל

מכירת הלוואה עם
מניות
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 54)
תשנ"ב-1982

מניות לחברה, יחד עם מניות או זכויות אחרות שלו באותה חברה, יראו כתמורה בעד ההלוואה אותו חלק מהתמורה הכוללת בעד המניות וההלוואה השווה ליתרת המחיר המקורי המתואם של ההלוואה; הפסד הון במכירת המניות כתוצאה מחישוב כאמור יקוזז כנגד ריווח הון מההלוואה, לירה כנגד לירה.

94ב. (א) במכירת מניה של חברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע, או על ידי חבר-בני-אדם, יחולו הוראות אלה:

רווחים ראויים לחלוקה (תיקון מס' 25) תשל"ז-1977 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(1) שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה, כיחס שבין חלקו של המוכר בזכות לרווחים בחברה על פי המניה לכלל הזכויות לרווחים בחברה, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד סמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126(ב), לפי הענין.

(תיקון מס' 171) תשס"ט-2009

(2) על אף הוראות פסקה (1), שיעור המס על רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה כאמור בפסקה (1) עד המועד הקובע, יהיה 10%; לענין סעיף זה, "הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע" – הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המניה במועד הקובע בהפחתת סכום ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס לפי הוראות סעיף 168 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009.

(1א) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, במכירת מניה של חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה, ובלבד שמוכר המניה היה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה נמכרות, במועד המכירה או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה.

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ב) לענין סעיף קטן (א) –

(1) "רווחים ראויים לחלוקה" – רווחים כאמור שנצטברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה, ובפירוק – עד ליום סיום הליכי הפירוק, ובלבד שלא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה כאמור, שנצטברו לפני יום ט' בטבת התשנ"ו (1 בינואר 1996), הכל לפי המאזן של החברה לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה או ליום התחלת הפירוק, לפי הענין, לרבות רווחים שהונו; אולם סכומים שנצטברו בקרן לייצוב ההון כמשמעותה בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון תשי"ט-1959, או סכומים שניכוסים הותר על פי סעיף 53ז לחוק האמור או רווחים כאמור באגודה שיתופית באותן שנים שבהן חלו בחישוב הכנסתה סעיפים 56, 57, 61 ו-62 ואותם רווחים נכללו ביתרת המחיר המקורי, לא יהיו בגדר רווחים הראויים לחלוקה, וסכום הרווחים הראויים לחלוקה לא יעלה על סכום הרווחים שנתחייבו במס לרבות מס שבח בתקופה האמורה בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר בחברה שמניותיה נמכרות, אשר לא קוזז ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטרו ממנו;

ת"ט תשל"ח-1977 (תיקון מס' 30) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(2) הגדלת חלקו של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה בתוך שנתיים שלפני המכירה לא תובא בחשבון.

(ג) הוראות סעיף קטן (א) יחולו אם המוכר המציא לפקיד השומה חישוב המראה את הרווחים הראויים לחלוקה כאמור בסעיף קטן (ב).

94ג. במכירת מניה על ידי חבר בני אדם, יופחת מסכום הפסד ההון בשל מכירת המניה סכום דיבידנד שקיבל חבר בני האדם בשל המניה במשך 24 החודשים שקדמו למכירה אך לא יותר מסכום הפסד; לענין זה –

הפחתת הדיבידנד (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

"דיבידנד" – למעט דיבידנד ששולם עליו מס בשיעור של 15% או יותר;

"מס" – למעט מס ששולם מחוץ לישראל.

94ד. (א) בפדיון מניה של חבר באגודה שיתופית על ידי האגודה, שנעשה עם פרישתו של חבר האגודה לאחר 25 שנות עבודה או חברות באגודה, או עם פרישתו של החבר מהאגודה עקב אבדן

פדיון מניה באגודה שיתופית (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

כושר עבודתו או עם פטירתו, ואשר יום רכישתו לפני המועד הקובע, יחולו הוראות אלה:

(1) סכום הפדיון, כשהוא מוכפל ביחס שבין מספר החודשים שמיום רכישת המניה ועד המועד הקובע ובין מספר החודשים שמיום רכישתה ועד ליום הפדיון (בסעיף זה - יחס תקופת הפטור) יהיה פטור ממס עד לסכום של 317,000 שקלים חדשים, ויתרת סכום הפדיון תהיה חייבת במס;

(2) המחיר המקורי של יתרת סכום הפדיון, יהיה המחיר המקורי בניכוי המחיר המקורי כשהוא מוכפל ביחס תקופת הפטור;

(3) יום הרכישה של יתרת סכום הפדיון יהיה יום הרכישה של המניה, ואולם אם הסכום הפטור לפי פסקת משנה (1), בניכוי המחיר המקורי המתואם של המניה, נמוך מ-317,000 שקלים חדשים, יהיה יום הרכישה, יום הרכישה או יום תחילת שנת המס 1961, לפי המאוחר.

(ב) לענין סעיף זה, "אגודה שיתופית" - אגודה רשומה על פי פקודת האגודות השיתופיות(6), שעל פי מטרותיה פועלת באחד מתחומים אלה: תחבורה, תובלה, ייצור או שירותים.

95. (א) הגיע לאדם או למספר בני-אדם ריווח הון ממכירת נכס לחברה תמורת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייב ריווח ההון במס אם מיד לאחר המכירה היה בידי המוכר או המוכרים, 90 אחוז לפחות מכוח ההצבעה של אותה החברה.

ריווח הון ממכירה
תמורת מניות בחברה
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965

(ב) במכירת הנכס שנרכש על ידי חברה כאמור בסעיף קטן (א), וכן במכירת המניות שנתקבלו על ידי המוכר תמורת הנכס האמור, ייחשב כמחיר המקורי שלהם - יתרת מחירו המקורי של הנכס בידי המוכר כאמור בסעיף קטן (א); ויראו את יום הרכישה של הנכס ביום שבו רכש אותו מי שמכרו לחברה.

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(ג) סעיף זה יחול על ריווח הון שהגיע לאדם או למספר בני אדם מנכס שנמכר עד ליום י"ח בטבת תשנ"ד (1 בינואר 1994).

(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

96. (א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש, ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום; על סכום שהוקטן כאמור, השווה לרווח הון שנצבר בחלקו לפני המועד הקובע, יחולו לגבי אותו חלק מרווח ההון, שיעורי המס הקבועים בסעיפים 121 או 126, לפי הענין; לענין סעיף זה, "חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - חלק רווח ההון שיחסו לכלל רווח ההון הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד למועד הקובע כשהוא מחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

ריווח הון מנכס
שנקבע לו פחת
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחול לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה:

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;

(2) זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל;

(3) נכס שנמכר במכירה רעיונית כאמור בסעיף 1א100.

(ג) נבע לנישום רווח הון ריאלי ממכירת זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כאמור בסעיף קטן (ב)(2) (להלן - המקרקעין הנמכרים), ובמדינה שבה נמצאים המקרקעין הנמכרים לא שולם מס חוץ, כהגדרתו בסעיף 199, רק בשל הוראות הדין הזר ביחס לדחיית רווח הון בחילוף המקרקעין הנמכרים במקרקעין אחרים הנמצאים באותה מדינה (להלן - המקרקעין הנרכשים), יחולו הוראות אלה:

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(1) שולמו מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, במדינת החוץ שבה נמצאים המקרקעין

הנרכשים בשל מכירתם, יינתן זיכוי בשל מסי החוץ ששולמו על חלק רווח ההון שנדחה, כנגד המס החל על הנישום בשנת המס שבה שולמו מסי החוץ, תחילה בשל רווח הון שהופק מחוץ לישראל, והיתרה כנגד הכנסות אחרות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל; לא היה ניתן לקבל זיכוי כנגד הכנסות חוץ כאמור, יינתן הזיכוי כנגד המס החל על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל מכל מקור שהוא; סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כנגד מסי החוץ ששולמו בשל המקרקעין הנרכשים, יוחזר לנישום בתום שנת המס שבה נמכרו במקרקעין הנרכשים;

(2) הזיכוי כאמור בפסקה (1) יחול בהתקיים תנאים אלה:

(א) על חילוף המקרקעין היו חלות הוראות סעיף זה אילו המקרקעין הנמכרים לא היו נכס שהוא מקרקעין מחוץ לישראל;

(ב) הנישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, שחילוף המקרקעין במדינת החוץ לא התחייב במס בשל הוראות הדין הזור במדינת המקור הדומות במהותן להוראות סעיף זה;

(3) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על מסי החוץ שהיה ניתן לקבל בשלהם זיכוי לפי הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, או על סכום המס ששולם בישראל בשל רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום 30 ימים לאחר מכירת המקרקעין הנמכרים ועד תום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;

(4) נותרה יתרה של מסי החוץ אשר לא ניתן בשלה זיכוי לפי הוראות פסקאות (2) ו- (3), יחולו עליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב'.

97. (א) ריווח הון יהיה פטור ממס אם הוא נובע מאחד מאלה:

(1) מכירת איגרת חוב שאינה המירה למניה, הנסחרת בבורסה בישראל, ובלבד שאיגרת החוב הונפקה לפני יום ג' סאייר התש"ס (8 במאי 2000), ונרשמה למסחר בבורסה בישראל לפני המועד הקובע;

(2) מכירת איגרת או איגרת מילווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה ובלבד שהאיגרת הונפקה או הוצאה לפני יום ג' באייר התש"ס (8 במאי 2000);

(3) (בוטל);

(4) מתנה למדינה, לרשות מקומית, לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד - המגבית היהודית המאוחדת לישראל, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2);

(5) מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ;

(6) (נמחקה);

(7) רווח הון שהיה ליחיד במכירה או בפדיון של יחידה בקרן נאמנות חייבת.

(ב) (1) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל; לעניין זה, "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א)5 החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);

(2) תושב חוזר כהגדרתו בסעיף 14(ג) פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ, אם הנכס, לרבות הזכות או הזכות בחבר בני אדם תושב חוץ, אינו זכות במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל, והכל אם מכרו בתוך עשר שנים מיום שהיה לתושב חוזר; לעניין זה, "נכס" – לרבות נכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים כהגדרתם בסעיף 14(ג);

פטור ממס
(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(תיקון מס' 100)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 102)
תשנ"ה-1005
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

(3) נמכר הנכס כאמור בפסקאות (1) או (2) לאחר שחלפו 10 שנים מיום שהיה היחיד לתושב ישראל כאמור באותן פסקאות, יהיה חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור פטור ממס, ויתרת רווח ההון, חייבת במס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב); לענין זה, "חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור" - רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

(13) (בוטל).

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(22) תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, אם רווח ההון אינו במפעל הקבע שלו בישראל. היה יום רכישתו של נייר הערך לפני יום רישומו למסחר בבורסה, ואילו נמכר לפני רישומו כאמור לא היה זכאי תושב החוץ לפטור במכירתו לפי סעיף קטן (33), יחויב חלק רווח ההון שהיה נצמח אילו היה נייר הערך נמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה ולא יותר מסכום רווח ההון במועד מכירת נייר הערך, במס בשיעור הקבוע בסעיף 91, ובלבד שוויו ביום הרישום גבוה משוויו ביום רכישתו ושהתמורה במועד מכירתו גבוהה משוויו ביום רכישתו; הוראת סעיף זה לא תחול על רווח הון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין או בחברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין וכן על רווח הון במכירת איגרת חוב או מילווה של מדינת ישראל או בערבותה, הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם (בסעיף זה – מילווה מדינה קצר מועד) ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מילווה מדינה קצר מועד.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 167)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 186)
תשס"ב-2011
(תיקון מס' 222)
תשע"ו-2016

(3) (1) תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל;

(ב) (נמחקה);

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(ג) הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה-2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(ד) (נמחקה);

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(ה) (נמחקה);

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(ו) נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה.

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(2) הוראת פסקה (1) לא תחול על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שוים של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מקורו באחד או יותר מאלה:

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(א) זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שהגדרתן בסעיף 1 ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969;

(ב) זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל;

(ג) זכות לניצול משאבי טבע בישראל;

(ד) זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

(3) הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ, ויחולו לענין רווח ההון הוראות סעיף קטן (ב) כאילו נייר הערך היה נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל כאמור.

(תיקון מס' 169)
תשס"ח-2008

(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, הגבלות והוראות לענין סעיף זה.

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(13) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בצו לפטור משתלום המס, כולו

או מקצתו, רווח הון שהוא אחד מאלה:

(1) רווח הון הנובע מסוגים של עסקאות, ובלבד שאינן בנכסים הנסחרים או

הרשומים למסחר בבורסה או בשוק מוסדר או לגבי נכסים הנסחרים או הרשומים למסחר כאמור;

(2) רווח הון ממכירת איגרת חוב המירה למניה הנסחרת בבורסה או בשוק מוסדר, בישראל או מחוץ לישראל, בין בכלל ובין לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע.

98. על אף האמור בחלק זה, רשאי שר האוצר לקבוע בתקנות את השיטה לחישוב רווח ההון, הן באופן כללי והן לצרכי הניכוי במקור, ובלבד שקביעה באופן כללי תהיה טעונה אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.

שיטת חישוב רווח הון (תיקון מס' 6) תשס"ה-1965

98א. (בוטל).

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

99. המנהל רשאי לדרוש ממוסד בנקאי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, מאדם שעסקו או חלק מעסקו הוא מסחר בניירות ערך בשביל אחרים, או ממי שמחזיק בניירות ערך בשמו הוא בשביל פלוני, שימסרו לו פרטים מלאים לגבי המסחר בניירות הערך או החזקתם כאמור.

דרישת ידיעות (תיקון מס' 6) תשס"ה-1965 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

100. שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

העברת נכס למלאי עסקי (תיקון מס' 13) תשס"ח-1968

(1) חלפו ארבע שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי האמור, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס בסכום העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

(תיקון מס' 21) תשל"ה-1975

100א. (א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.

אדם שחדל להיות תושב ישראל (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

(ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א ייוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב).

(ד) לענין סעיף זה -

"חלק הרווח החייב" - רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימוש;

"מימוש" - מכירת הנכס בפועל;

"נכס" - לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס ולענין הגשת דוחות.

100א¹⁶. (א) בסעיף זה -

חלוקה מרווחי שערות (תיקון מס' 197) תשע"ג-2013

"חברה" - למעט חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 3א64;

"חלוקת רווחי שערות" - חלוקת דיבידנד מרווחי שערות;

"רווחי שערות" - עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור

¹⁶ ר' הוראת תחולה בסעיף 42(ז) לתיקון מס' 197.

ועדת הכספים של הכנסת, בסכום העולה על 1,000,000 שקלים חדשים שיחושב באופן מצטבר מיום רכישתו של הנכס; לעניין זה, "עודפים" – סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה שאינם הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות, והכול על פי הדוחות הכספיים המבוקרים או הסקורים שערכה החברה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים.

(ב) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערור, יראו את הנכס שבשלו נרשמו בדוחות הכספים של החברה המחלקת רווחי השערור, כאילו נמכר ביום החלוקה (בסעיף זה – מכירה רעיונית) ונרכש מחדש ביום האמור (בסעיף זה – רכישה רעיונית); על מכירה רעיונית ורכישה רעיונית יחולו הוראות חלק זה בשינויים אלה:

(1) התמורה בשל המכירה הרעיונית תהיה סכום החלוקה המגולמת בתוספת יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר; לעניין זה, "סכום החלוקה המגולמת" – אחד מאלה:

(א) סכום החלוקה מרווחי שערור כשהוא מחולק באחד פחות שיעור מס החברות לפי סעיף 126(א);

(ב) סכום החלוקה בתוספת סכום המס, שהיה על החברה לשלם כדי שיוותר לה רווח הון השווה לסכום חלוקת רווחי השערור, אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס בשל המכירה הרעיונית שונה מהאמור בפסקת משנה (א);

(2) יראו את יום חלוקת רווחי השערור כאמור ברישה כיום רכישה חדש של הנכס ומחירו המקורי יהיה התמורה כאמור בפסקה (1);

(3) לצורך חישוב פחת בשל הנכס לאחר הרכישה הרעיונית, יופחת מהמחיר המקורי סכום השווה לסכום האינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88, שחושב לצורך המכירה הרעיונית (בסעיף זה – המחיר המקורי המעודכן);

(4) בחישוב סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 במכירה בפועל של הנכס או במכירה רעיונית נוספת לאחר הרכישה הרעיונית (בסעיף זה, כל אחת מהן – מכירה נוספת), ייקבע המחיר המקורי בהתאם למחיר המקורי המעודכן, ויתרת המחיר המקורי המתואם תחושב בהתאם למחיר המקורי המעודכן;

(5) במכירה נוספת ייוסף ליתרת המחיר המקורי המתואם של הנכס סכום הפסד ריאלי מהמכירה הרעיונית; לעניין זה, "הפסד ריאלי מהמכירה הרעיונית" – הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם של הנכס בעת המכירה הרעיונית על התמורה שחושבה בהתאם להוראות פסקה (1);

(6) בחישוב הפסד הון במכירה הנוספת, יופחת מהפסד ההון סכום אינפלציוני שחושב לצורך המכירה הרעיונית, אך לא יותר מסכום הפסד ההון במכירה הנוספת אלמלא הוראות סעיף קטן זה;

(7) על אף האמור בפסקה (2), במכירה נוספת על ידי חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, על ידי אגודה שיתופית חקלאית כמשמעותה בסעיף 62, או על ידי בעלי זכויות באיגוד מתפרק לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, של נכס שאילו היה נמכר בפועל במועד המכירה הנוספת בהתעלם מכל המכירות הרעיוניות או הרכישות הרעיוניות, היה חייב במס, כולו או חלקו, לפי סעיף 91(ב1), או לפי סעיף 48(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, יראו כיום הרכישה, לעניין חישוב רווח הון ריאלי עד המועד הקובע, רווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי, שבח ריאלי עד ליום התחילה או שבח ריאלי שלאחר יום התחילה ועד למועד השינוי, את יום רכישת הנכס בפועל על ידי החברה או האגודה או האיגוד המתפרק, בהתעלם מהמכירה הרעיונית ומהרכישה הרעיונית.

(ג) חברה המבצעת חלוקת דיבידנד לפי סעיף זה, רשאית לבחור את סדר החלוקה מתוך העודפים הקיימים לה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לשנות בצו את הסכום הנקוב בהגדרה "רווחי שערור" שבסעיף קטן (א), ובלבד שהשינוי הראשון לא ייעשה לפני יום כ"ט בתמוז התשע"ט (1 באוגוסט 2019).

100ב. (בוטל).	(תיקון מס' 102 תשנ"ה-1995)
100ג. (בוטל).	(תיקון מס' 102 תשנ"ה-1995)
100ד. (בוטל).	(תיקון מס' 102 תשנ"ה-1995)
100ה. (בוטל).	(תיקון מס' 102 תשנ"ה-1995)
101. (א) (1) רישום מניות של חברה בכורסה בישראל או רישום מניות של חברה תושבת ישראל בכורסה מחוץ לישראל, שנעשה לפני שנת המס 2006, ייחשב כמכירת מניות החברה ביום הרישום, זולת אם בעל המניות ביקש שלא ייחשב כך שעה שהגיש לראשונה לאחר הרישום דוח לפי סעיף 131;	הפיכת מניות פרטיות למניות הנסחרות בכורסה (תיקון מס' 21 תשל"ה-1975) (תיקון מס' 132 תשס"ב-2002) (תיקון תשס"ג-2002) (תיקון מס' 147 תשס"ה-2005)
(2) ביקש בעל המניות שרישומן של המניות לא ייחשב כמכירתן, כאמור בפסקה (1), יחויב במס בעת מכירת המניות לראשונה ולא יחולו הוראות סעיף 97(ב2).	(תיקון מס' 132 תיקון) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 147 תיקון) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 132 תיקון) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 147 תיקון) תשס"ה-2005
(3) על אף האמור בפסקה (2), רשאי בעל המניות לחזור בו מהבקשה בשעת מכירת המניות לראשונה ולשלם את המס שהיה מגיע בשל הרישום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), החל במועד שבו היה עליו לשלם את המס כאמור בפסקה (1) אילולא ביקש כאמור, בתוספת המס החל ביום רישומן לכורסה ועד ליום המכירה כקבוע בסעיפים 91(א) או (ב) או 97(ב2), לפי הענין; חויב בעל המניות במס כאמור בפסקאות (1) ו-(3), יראו את יום רישום המניות למסחר בכורסה כיום רכישת המניות, ואת התמורה שנקבעה לענין אותן פסקאות כמחיר המקורי שלהן.	
(ב) לענין סעיף קטן (א) -	
(1) "מניות" – לרבות זכויות למניות ולמעט מניות או זכויות כאמור, שנרכשו לאחר שהוצעו למכירה לציבור על פי תשקיף שבו צוין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;	(תיקון מס' 132 תשס"ב-2002) ת"ט תשס"ג-2002 (תיקון מס' 132 תיקון) תשס"ג-2002
(2) נמכרו המניות לאדם (להלן – המקבל), כשעל המכירה חל פטור ממס או שהמכירה לא חויבה במס – לא יראו בכך מכירה; מכר אותן המקבל – יראו בכך מכירה לראשונה.	(תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
(ג) (1) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי מניות שנרשמו למסחר לאחר יום כ"ה בטבת תשנ"ב (31 בדצמבר 1991), שבעת מכירתן חל לגביהן סעיף 6(ז1) לחוק תיאומים בשל אינפלציה; ולגבי מניות שנרשמו למסחר לאחר יום כ"ב בטבת תש"ס (31 בדצמבר 1999), שבעת מכירתן חלים על בעליהן הכללים לפי סעיף 130א;	(תיקון מס' 100 תשנ"ה-1994) (תיקון מס' 117 תיקון) תשנ"ט-1998 (תיקון מס' 127 תיקון) תשס"ב-2001
(2) האמור בפסקה (1) לא יחול לגבי מכירת מניות כאמור בפסקה האמורה אשר בעת רישומן לא חלו על בעליהן פרק ב' לחוק התיאומים בשל אינפלציה, או הכללים לפי סעיף 130א, ובלבד שבשעת מכירת המניות בחר בעליהן לחזור מהבקשה כאמור בסעיף קטן (א).	(תיקון מס' 117 תשנ"ט-1998) (תיקון מס' 127 תיקון) תשס"ב-2001
(ד) הונפקו לאחר הרישום למסחר בכורסה, מניות הטבה כהגדרתן בסעיף 94, בשל מניות שנרשמו למסחר כאמור בסעיף זה, יראו את מניות הטבה או את מרכיב הטבה כאמור בסעיף 94, כחלק מהמניות שנרשמו, לכל דבר וענין.	(תיקון מס' 132 תשס"ב-2002)
(ה) על אף האמור בסעיף 94ב, במכירת מניה לפי סעיף זה יחולו הוראות אותו סעיף על רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בחברה החל בתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד לתום שנת המס שקדמה למועד רישומה למסחר בכורסה; ואולם אם ביקש בעל המניות שרישומן של המניות לא ייחשב כמכירתן ולא חזר בו במועד מכירת המניה, יחולו הוראות הסעיף על רווחים ראויים לחלוקה עד לתום שנת המס שקדמה למועד מכירתה של המניה בפועל; לענין סעיף זה, "רווחים ראויים לחלוקה" - כהגדרתם בסעיף 94ב.	(תיקון מס' 132 תשס"ב-2002)
(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין מחיר מקורי	(תיקון מס' 132 תשס"ב-2002)

יום רכישה ולענין מניות שנרשמו למסחר בבורסה בלא הנפקה לציבור.

(1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את ההתאמות הנדרשות לענין מניות שיום רכישתן לפני המועד הקובע או שנרשמו למסחר בבורסה לפני המועד הקובע.

101א. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין רווח הון במכירת נייר ערך, הוראות בענינים אלה:

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
סמכות שר האוצר
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(1) הדרך והשיטה לחישוב רווח ההון ורווח ההון הריאלי, קביעת עיתויו וחישוב המס, דרך כלל או לצורך ניכוי המס, לרבות לענין קיזוז הפסדים בעת ניכוי המס;

(2) התרת הוצאות ואופן ייחוסן;

(3) לגבי נכס שיום רכישתו לפני המועד הקובע, או שיום רכישתו לפני מועד רישומו למסחר בבורסה, או שחלו לגביו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה או הוראות לפי סעיף 130א – תיאומים והוראות מעבר, לרבות הוראות בדבר שיעור המס, חישוב רווח ההון וקיזוז הפסדים;

(4) נסיבות ותנאים שבהם תיחשב הכנסה ממכירת נייר ערך כהכנסה לפי סעיף (1)2, דרך כלל או לפי משך החזקה בנייר הערך;

(5) השיטה לחישוב דמי הניכיון, לרבות קביעת סוגי מקרים שבהם יצורפו דמי הניכיון לתמורה;

(6) סוגי מקרים שבהם תיחשב עסקה עתידית כעסקת גידור ונסיבות שבהן תיחשב עסקה כאמור כעסקה שההכנסה ממנה היא הכנסה לפי סעיף (1)2, או שבהן תצורף תוצאתה לנכס או להתחייבות המגודרים, בתנאים שנקבעו; לענין פסקה זו, "עסקת גידור" – עסקה עתידית שנעשתה לשם הגנה על ערך של נכס או של התחייבות, קיימים או עתידים, ובלבד שדווח עליה בהתאם לכללים שנקבעו;

(7) לענין עסקה עתידית, ולענין עסקת השאלה או שאילה של נייר ערך, מכירה בחסר של נייר ערך, וכן עסקאות כאמור בין צדדים קשורים – נסיבות שבהן תיחשב העסקה כמכירה והדרך לחישוב ההכנסה ועיתויה;

(8) פטור ממס או שיעור מס מופחת על הכנסות של תושב חוץ מנייר ערך הנסחר בבורסה או בתאגיד בנקאי, ממכירת יחידה או מפדיונה או על רווחים שקיבל בשל יחידה;

(9) הוראות ותנאים אשר בהתקיימם יותר ניכוי הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה, השיטה לחישובם, הגבלת שיעור הריבית הריאלית שיותר בניכוי כאשר מתקיימים יחסים מיוחדים בין המלווה ללווה, וכן דרכי ההוכחה של ייחוס ההלוואה ושל הוצאות הריבית הריאלית והפרשי הצמדה, לנייר ערך;

(10) הוראות ותנאים לענין מכירות ועסקאות בין קרובים או בין צדדים למכירה או לעסקה שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, לרבות הוראות לענין קביעת התמורה, המחיר המקורי ויום הרכישה;

(11) תנאים ונסיבות שבהתקיימם יראו בעל מניות כבעל מניות מהותי, נוסף על האמור בסעיף 88, אם חלו לגבי החברה הוראות חלק ה2;

(12) מקרים שבהם יראו יחידה בקרן נאמנות פטורה כנמכרת וכנרכשת מחדש, לענין בעלי יחידה מסוימים או לענין כלל בעלי היחידות, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה.

(ב) עד לקביעת הוראות כאמור בסעיף קטן (א)9, תבע יחיד ניכוי הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה יחויב רווח הון שהיה לו במכירת ניירות ערך במס בשיעור של 30%.

(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

101ב. המנהל רשאי, לענין רווח הון במכירת נייר ערך, לקבוע כללים בדבר דוחות שיוגשו לפקיד השומה על ידי הנישום ועל ידי חבר בורסה, תאגיד בנקאי, מנהל תיקי השקעות וקרן להשקעות במקרקעין, וכן אישורים שעליהם למסור לנישום; בסעיף זה, "מנהל תיקי השקעות" – כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995.

סמכות המנהל
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

חלק ה'1: הקצאת מניות לעובדים

102. (א) בסעיף זה –

”בחירה” – בחירה של חברה מעבידה באחד משני מסלולי מיסוי להקצאת מניות לעובדים באמצעות נאמן, מסלול הכנסת עבודה או מסלול רווח הון;

(תיקון מס' 95)
תשס"ג-1993
הקצאת מניות
לעובדים
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

”בעל שליטה” – כהגדרתו בסעיף 32(9) למעט עובד שהוא בעל שליטה בחברת מחקר ופיתוח כהגדרתה בסעיף 92א, לגבי מניה אשר ניתנה לו בקשר עם יחסי עובד ומעביד;

(תיקון מס' 220)
הוראת שעה)
תשע"ו-2016

”הקצאת מניות באמצעות נאמן” – הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד, ובלבד שהעובד אינו בעל שליטה בה במועד ההקצאה או בעקבותיה והתקיימו בה כל אלה:

(1) המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות;

(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

(2) החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התכנית, שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה;

(3) תכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה, ואולם אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן לפי הענין, כמאושרים;

”חברה מעבידה” – כל אחד מאלה:

(1) מעביד שהוא חברה תושבת ישראל או חברה תושבת חוץ שיש לה מפעל קבע או מרכז מחקר ופיתוח, בישראל, אם אישר זאת המנהל (לענין זה – המעביד);

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(2) חברה שהיא בעלת שליטה במעביד או שהמעביד בעל שליטה בה;

(3) חברה שאותו אדם הוא בעל שליטה במעביד ובה;

”מועד מימוש” –

(1) לגבי הקצאת מניות באמצעות נאמן - מועד העברת המניה מהנאמן לעובד או מועד מכירת המניה על ידי הנאמן, לפי המוקדם מביניהם;

(2) לגבי הקצאת מניות שלא באמצעות נאמן - מועד מכירת המניה לרבות מכירת מניה שמקורה בזכות לרכישתה;

”מניה” – לרבות זכות לרכישת מניה;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

”מניה הרשומה למסחר בבורסה” – לרבות מניה בחברה שמניותיה, כולן או חלקן, רשומות למסחר בבורסה בישראל או מחוץ לישראל;

”נאמן” – מי שפקיד השומה אישרו כנאמן לצורך סעיף זה, לרבות עובד;

”עובד” – לרבות נושא משרה בחברה, אך למעט בעל שליטה;

”שווי ההטבה” – התמורה או השווי במועד המימוש, בניכוי הוצאות שהוציא העובד ברכישת המניה כשהן מתואמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכן הוצאות שהוציא העובד בשל המכירה;

”תום התקופה” – כל אחד מאלה:

(1) בחרה החברה במסלול הכנסת עבודה - תקופה של 12 חודשים מיום שבו הוקצו המניות והופקדו בידי נאמן;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(2) בחרה החברה במסלול רווח הון - תקופה של 24 חודשים מיום שבו הוקצו המניות והופקדו בידי נאמן;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(3) במכירה שלא מרצון כהגדרתה בסעיף 103 - מועד מכירה כאמור.

(ב) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות בחברה מעבידה באמצעות נאמן לא תחויב במס בעת ההקצאה ויחולו במועד המימוש הוראות אלה:

(1) בחרה החברה המעבידה במסלול הכנסת עבודה, יראו את הכנסתו של העובד כהכנסה לפי סעיף 1(2) או לפי הענין, בסכום שווי ההטבה;

(2) בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון, והנאמן החזיק במניות עד תום התקופה לפחות, יראו את הכנסתו של העובד כרווח הון בסכום שווי ההטבה, והוא יחויב עליו במס בשיעור של 25%;

(3) על אף האמור בפסקה (2), היתה המניה המוקצית מניה הרשומה למסחר בבורסה, או מניה בחברה שמניותיה נרשמו למסחר בתוך 90 ימים ממועד ההקצאה, יראו את חלק שווי ההטבה בגובה ממוצע שוויון של מניות החברה בבורסה בתום שלושים ימי המסחר שקדמו להקצאה, או בתום שלושים ימי המסחר שלאחר הרישום למסחר כאמור, לפי הענין, בניכוי ההוצאות, כהכנסה לפי סעיף 2(1) או לפי הענין, ואת יתרת שווי ההטבה כרווח הון החייב במס בשיעור של 25%, ובלבד שהסכום שנקבע כהכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) כאמור, לא עלה על שווי ההטבה במועד המימוש; לענין תיאום ההוצאות שהוציא עובד ברכישת המניה המוקצית, יוכפלו הוצאות כאמור במדד יום ההקצאה או יום הרישום למסחר, לפי הענין, ויחולקו במדד יום ההוצאה, והכל יתואם מיום ההקצאה או הרישום, לפי הענין, ועד למועד המימוש.

(4) על אף האמור בסעיף זה, בחרה החברה במסלול רווח הון ומועד המימוש חל לפני תום התקופה, יראו את הכנסתו של העובד כהכנסה לפי סעיף 2(1) או (2), לפי הענין.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(ג) (1) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות שאינה הקצאה באמצעות נאמן, תחויב במס במועד ההקצאה, כהכנסה לפי הוראות סעיף 2(1) או (2) לפי הענין, ובמועד המימוש - כהכנסה כאמור בחלק ה או חלק ה 3 לפי הענין.

(2) על אף האמור בפסקה (1), הכנסתו של עובד מהקצאה של זכות שאינה רשומה למסחר בבורסה לרכישת מניה שלא באמצעות נאמן, לא תחויב במס במועד ההקצאה, ובמועד המימוש תחויב במס כהכנסה לפי סעיף 2(1) או (2), לפי הענין.

(ד) (1) בהקצאת מניות כאמור בסעיפים קטנים (ב)1 ו-3(1) ו-1(ג)1, תותר בניכוי, לחברה המעבידה שהוא עובד בה, הוצאת שכר בשל הקצאה כאמור בגובה הכנסת העובד לפי סעיף 2(1) או (2) או בגובה סכומי ההשתתפות שבהם חויבה בשל התחייבותה לחברה המעבידה המקצה, לפי הנמוך, והכל בשנת המס שבה נוכה המס בשל הכנסת העובד והועבר לפקיד השומה.

(2) לא תותר לחברה הוצאה במכירת מניה שלגביה בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון, גם אם נמכרה המניה לפני תום התקופה כאמור בסעיף קטן (ב)4.

(ה) הוראות סעיף 3(ט) לא יחולו על הקצאת מניות לעובדים בחברה מעבידה לרבות על התחייבות להקצאה כאמור;

(ו) על אף האמור בסעיף 100א, שיעור המס שיחול על חלק הרווח החייב בידי עובד שחדל להיות תושב ישראל, כהגדרתו באותו סעיף, יהיה לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 121, בכל אחד מאלה:

(1) בהקצאת מניות באמצעות נאמן שלגביה בחרה החברה במסלול הכנסת עבודה;

(2) בהקצאת מניות באמצעות נאמן שלגביה בחרה החברה במסלול רווח הון ואולם המניה מומשה לפני תום התקופה;

(3) בהקצאת מניות שלא באמצעות נאמן שעליה חלה הוראת סעיף קטן (ג)2;

(ז) בחירה לפי סעיף זה תחול על כל עובד אשר לו הוקצו המניות, ועל כל הקצאת מניות שבוצעה בשנה שלאחר תום השנה שבה היתה ההקצאה הראשונה ואילך, כל עוד לא בחרה החברה אחרת; חברה לא תהיה רשאית לבחור אחרת אלא אם כן חלפה שנה לפחות מתום השנה שבה היתה ההקצאה הראשונה שנעשתה לאחר הבחירה הקודמת.

(ח) המנהל רשאי לקבוע כל אחד מאלה:

(1) תנאים לענין ההקצאה;

(2) הוראות לגבי חיוב העובד במס כשלא נתמלאו לגביו התנאים שנקבעו בסעיף זה או לפיו, כולם או מקצתם, בשל מימוש מניות במכירה שלא מרצון;

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

- (3) (נמחקה);
- (4) כללים לענין הקצאת מניות לעובד שהוא תושב חוץ, לגבי תקופת עבודתו בישראל;
- (5) כללים לניכוי מס במקור ולהגשת דוחות על ידי החברה המעבידה והנאמן וקביעת מועדים להגשתם.
- חלק ה'2: שינוי מבנה ומיזוג**
פרק ראשון: פרשנות ותחולה
- 103. בחלק זה –**
- תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בחלק ה' או בחוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת;
– "מיזוג" –
- (1) העברת כל הנכסים וההתחייבויות של חברה או של מספר חברות (להלן - חברה מעבירה) לחברה אחרת (להלן - חברה קולטת), וחיסול החברה המעבירה ללא פירוק, בהתאם לצו מיזוג או בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות;
- (2) לענין סעיף 103כ, העברה של 80% לפחות מן הזכויות בחברה או בכל אחת מהחברות (להלן - חברה נעברת) לחברה אחרת בתמורה למניות שיוקצו בחברה האחרת, ובלבד שבעלי הזכויות והצדדים הקשורים להם, שהעבירו זכויותיהם בחברה הנעברת, העבירו את כל זכויותיהם בהעברה כאמור, לחברה האחרת (להלן - תיקרא גם החברה האחרת "חברה קולטת");
- (3) ביצוע שרשרת מיזוגים;
- "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;
- "צו מיזוג" - צו שניתן לפי סעיף 351 לחוק החברות;
- "מועד מיזוג" –
- (1) לענין מיזוג על פי צו מיזוג - תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או תום שנת המס שקדמה לה, ובלבד שלא יקדם למועד הגשת הבקשה למתן צו המיזוג;
- (2) לענין מיזוג לפי הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החברות - תום שנת המס שבה חל המיזוג, ובלבד שלא יקדם למועד החלטת האסיפה הכללית של כל אחת מהחברות המתמזגות לפי סעיף 320(א) לחוק החברות;
- (3) לענין מיזוג לפי סעיף 103כ - מועד החלפת המניות;
- "מיזוג מאושר" - מיזוג שבית המשפט אישר לפי סעיף 321 לחוק החברות או מיזוג שעל פי החלטת בית המשפט לפי סעיף 319 לחוק החברות, אין לעכבו ואין למנוע את ביצועו במועד שקבע בית המשפט;
- "התקופה הנדרשת" –
- (1) לענין מיזוג על פי פסקה (1) להגדרת "מיזוג" - התקופה הארוכה מבין שני אלה: תקופה של שנתיים המתחילה במועד המיזוג או תקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנה לאחר תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או אושר המיזוג, לפי הענין;
- (2) לענין מיזוג על פי פסקה (2) להגדרת "מיזוג" - התקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנתיים מתום שנת המס שבה חל מועד המיזוג;
- "שרשרת מיזוגים" - מיזוג נוסף אחד או יותר (להלן - מיזוג נוסף), שבו משתתפת חברה שהשתתפה במיזוג קודם, המתבצע במהלך התקופה הנדרשת של המיזוג הקודם, ובלבד שמתקיימים שני אלה:
- (1) תנאי הזכאות לפי סעיף 103ג מתקיימים לגבי כל אחד מהמיזוגים;
- (2) התנאים הקבועים לפי סעיף 103ג(6) היו מתקיימים גם אילו המיזוג הראשון

בשרשרת המיזוגים וכל מיזוג נוסף, היו מתבצעים כמיזוג אחד במועד המיזוג הנוסף; לשם כך יובא בחשבון שווי השוק של כל אחת מהחברות שהשתתפו במיזוג במועד המיזוג הראשון ובכל אחד ממועדי המיזוגים הנוספים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד, ממועד אותו מיזוג שבו השתתפה כל אחת מהחברות עד למועד המיזוג הנוסף האחרון;

"צד קשור", לחבר בני אדם (בהגדרה זו - תאגיד), או ליחיד - מי שמתקיים בו אחד מאלה:

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(1) קרוב כהגדרתו בסעיף 76;

(2) בעל שליטה בתאגיד;

(3) חבר בני אדם שהתאגיד או שהיחיד בעלי שליטה בו;

(4) לתאגיד ולחבר בני האדם יש אותו בעל שליטה;

"זכות בחבר-בני-אדם" - זכות בחבר-בני-אדם, המקנה זכות מהזכויות המנויות להלן, המוענקת בין במסמכי ההתאגדות של חבר-בני אדם או על פיהם ובין בהסכם עם חבר הנמנה עם חבר-בני-האדם:

(1) חברות בחבר-בני-אדם או זכות לנכסיו בפירוק או זכות לרווחיו או זכות לניהולו או זכות להצבעה בו, וכן כל זכות אחרת בחבר;

(2) זכות ברירה או זכות תביעה ביחס לכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקה (1), מהחבר או מבעל זכות מהזכויות האמורות;

(3) זכות להורות, במישרין או בעקיפין למחזיק בכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקאות (1) ו-(2), על הדרך להפעיל את זכותו;

"קרן נאמנות" - (נמחקה);

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 148)
תשס"ה-2005

"קופת גמל" - (נמחקה);

"פיצול" - העברת נכסים והתחייבויות של חברה (להלן - החברה המתפצלת) לחברה אחרת או למספר חברות אחרות (להלן - החברה החדשה);

"צו הפחתת הון" - צו בית משפט מוסמך לפי פקודת החברות המתיר לחברה להפחית הונה;

"שווי שוק" - הסכום שאפשר היה לקבל במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון שאין ביניהם יחסים מיוחדים;

"מכירה שלא מרצון" - מכירה שהיא אחת מאלה:

(1) הורשה;

(2) מכירה במסגרת הליכי פירוק שלא מרצון לפי פקודת החברות;

(3) מכירה במסגרת הליכי פשיטת רגל;

(4) מכירה מסוג אחר שקבע שר האוצר בתקנות;

"בורסה" - (נמחקה);

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"שוק מוסדר" - (נמחקה);

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 3(ט)(1)(ג);

"שינוי מבנה" - מיזוג, פיצול או העברת נכסים תמורת מניות, הכל לפי חלק זה.

103 א. (א) הוראות חלק זה יחולו גם לגבי שינויי מבנה של שותפויות רשומות, אגודות שיתופיות ועמותות, או לגבי שינויי מבנה שאחד הצדדים לו הוא שותפות רשומה, אגודה שיתופית או עמותה וכן על קרנות נאמנות מאותו סוג, הכל בשינויים המחוייבים וכן בשינויים נוספים שיוורה עליהם המנהל; בסעיף קטן זה, "שותפות רשומה" - שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975, שאושרה בידי המנהל לעניין זה.

תחולה על שותפויות רשומות, אגודות שיתופיות, קרנות נאמנות, עמותות, חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות וחברות עתירות מחקר ופיתוח
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 132)
(תיקון מס' 2002-ג)
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 221)
תשע"ו-2016

(א1) המנהל, בהתייעצות עם מנהל רשות החברות הממשלתיות, רשאי לאשר כי הוראות חלק זה יחולו על חברות ממשלתיות וחברות בת ממשלתיות בשינויים שקבע, לרבות אי תחולה של חלק מהוראות חלק זה, ובלבד ששיעור ההחזקה של המדינה או של רשות הפיתוח כמשמעותה בחוק רשות פיתוח (העברת נכסים), תש"י-1950, בזכויות לרווחים ובזכויות לנכסים בפירוק, בחברות כאמור, במישרין או בעקיפין, לא יפחת במועד שינוי המבנה, מ-90%; בסעיף קטן זה, "מנהל רשות החברות", "חברה ממשלתית", ו"חברה בת ממשלתית" - כהגדרתם בחוק החברות הממשלתיות, תשל"ה-1975.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ב) מותר להורות, בתקנות באישור ועדת הכספים של הכנסת, כי הוראות חלק זה יחולו לגבי שינויי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח, כפי שיוגדרו בתקנות, בשינויים המפורטים בהן.

103א1. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בתקנות, להגדיל כל יחס שנקבע בסעיף 103ג, לשנות את שיעורי ההחזקה הנדרשים באותו סעיף או לקצר את התקופה הנדרשת, והכל לענין התנאים לזכאות להטבות המס לפי חלק זה; תקנות לפי סעיף זה יכול שיותקנו לסוגים מסוימים של שינויי מבנה או לסוגים מסוימים של שינויי מבנה בחברות מסוימות בשים לב לייחודיות חברות כאמור במשק.

סמכות לשינוי תנאים
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ב) המנהל רשאי, על אף האמור בהגדרה "מועד מיזוג" שבסעיף 103 ועל אף הוראת סעיף 105ג(9), לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר, בתנאים שקבע.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות

103ב. (א) מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה או התחייבויותיה לחברה קולטת אגב מיזוג, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין.

(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
פטור ממסים
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משוויה.

103ג. ההטבות לפי פרק זה יחולו לגבי מיזוג, אם מתקיימים כל אלה:

תנאים לזכאות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(1) (א) החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של עסקיהן;

(ב) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותת אינן מהמטרות העיקריות של המיזוג;

(2) רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת במסגרת המיזוג מכל אחת מהחברות המעבירות ורוב הנכסים שהיו ברשותה ערב המיזוג, לא נמכרו בתקופה הנדרשת, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל, בנסיבות הענין, במהלך עסקי החברה; לענין זה –

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(א) "נכס" - נכס כהגדרתו בסעיף 104, למעט ניירות ערך, הנסחרים בבורסה, שאינם מוחזקים בידי בעלי שליטה;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008

(ב) "רוב הנכסים" - נכסים שבמועד המיזוג שווי השוק שלהם היה למעלה מ-50% משווי השוק של כלל נכסי החברה באותו מועד;

(ג) לענין פסקת משנה (ב), לבקשת החברות המתמזגות, לא ייכללו במנין רוב הנכסים, נכסים שהמנהל אישר את מכירתם, או סוגי נכסים שקבע המנהל, והכל בתנאים שקבע, לרבות קביעת אחוז גבוה מהאחוז הקבוע בפסקת משנה (ב);

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ד) לענין פסקת משנה (ב) לא יראו חילוף נכסים שהוחל עליו סעיף 96 או סעיף 27 כמכירת נכסים, ובלבד שלצורך קביעת רוב הנכסים יראו את הנכסים החדשים כאילו היו הנכסים המוחלפים;

(ה) "מכירה" - למעט מכירה שלא מרצון;

- (3) בחברה הקולטת נמשכת, בתקופה הנדרשת, הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בכל אחת מהחברות המתמזגות ערב המיזוג; (תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
- (4) במהלך המיזוג הקצתה החברה הקולטת מניות שוות זכויות לכל בעלי הזכויות בחברה המעבירה בהתאם לחלקם היחסי בכלל הזכויות בחברה המעבירה, ולא ניתנה תמורה נוספת כלשהי במהלך המיזוג מאת החברה הקולטת או מאת כל אדם אחר, בין במישרין ובין בעקיפין; (תיקון מס' 142 תשס"ה-2004)
- (5) הזכויות שיש בחברה הקולטת אחרי המיזוג, לכלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, הן בהתאם ליחס שבין שווי השוק במועד המיזוג של החברה שהם היו בעלי מניותיה ערב המיזוג, לבין שווי השוק במועד המיזוג של כלל החברות המשתתפות במיזוג; המנהל יקבע את התיאומים הנדרשים כאשר חברה קולטת היא בעלת מניות בחברה מעבירה; (תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
- (6) (א) סך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, בתקופה הנדרשת, יהוו לפחות 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת במועד המיזוג; (ב) שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, והכל במועד המיזוג; (ג) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע סוגי מיזוגים שבהם יחולו מגבלות שונות מהאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב); (7) החברה הקולטת היא אחת מאלה: (א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות; (ב) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל; (תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
- (8) (א) כל אחד מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג מחזיק בתקופה הנדרשת בכל הזכויות שהיו לו מיד לאחר המיזוג בחברה הקולטת; (ב) בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא יכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקת משנה (א), אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעלי שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות; (9) על אף האמור בפסקה (8), אם התקיים אירוע מהאירועים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, ובלבד שבשום מועד במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי זכויות בחברות המשתתפות במיזוג מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת; (תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
- (א) אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המתמזגות מכר במכירה מרצון, בתקופה הנדרשת, פחות מ-10% מהזכויות שהיו לו בחברה הקולטת מיד לאחר מועד המיזוג, או - אם הסכימו בעלי הזכויות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד שסך הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מכלל הזכויות בחברה, לפני ההקצאה למי שלא היה בעל זכויות לפני המיזוג; (תיקון מס' 123 תשס"א-2000)
- (ב) הוקצו מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה; (ג) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה; (9א) על אף האמור בפסקה (8), ונוסף על הוראות פסקה (9), לא יראו שינוי בזכויות לאחר המיזוג אם אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג - (1) מכר זכויות שלא מרצון; (2) מכר בתקופה שתחילתה שנה ממועד המיזוג, את כל הזכויות שהיו לו בחברה

הקולטת לרבות זכויות שהיו למי שהוא צד קשור לו, בתמורה למזומן בלבד; על רוכש הזכות יחולו התנאים כאמור בסעיף זה כאילו היה בעל הזכות בחברה המשתתפת במיזוג במועד המיזוג; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים נוספים לענין זה;

(10) (נמחקה);

(11) על אף האמור בסעיף זה, רשאי המנהל לקבוע כללים ולפיהם פיצול של חברה קולטת או העברת נכסים בידי חברה קולטת, לא ייחשבו כאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים בסעיף זה.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

103ד. (א) על אף האמור בסעיף 103ג(4), אם נקבע בצו המיזוג כי בעלי מניות מיעוט בחברה מעבירה, שהתנגדו לצו המיזוג בבית המשפט, יקבלו תשלום במזומנים בתמורה למניותיהם בחברה המעבירה ולא יקבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת, לא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שההטבות האמורות לא יחולו לגבי בעלי מניות המיעוט שקיבלו תשלום כאמור, והם יחוייבו במסים החלים לפי כל דין; לענין סעיף קטן זה –

סייג לענין קבלת תמורה במזומנים (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

"בעלי מניות מיעוט" - בעלי מניות שלכולם יחד אין יותר מ-25% מזכות כלשהי בחברה ושאיף אחד מהם אינו קרוב של אדם שיש לו מניות בחברה הקולטת לאחר מועד המיזוג;
"קרוב" - כל אחד מאלה:

(1) קרוב כהגדרתו בסעיף 88;

(2) מי שהוא בעל שליטה בחבר-בני-אדם שהוא בעל מניות בחברה הקולטת;

(3) מי שבעל מניות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה בו.

(ב) המנהל יקבע בכללים תיאומים שייעשו לענין סעיף 103ג(4) ו-5) לגבי מיזוג שבו שולמה תמורה במזומנים כאמור בסעיף זה.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

103ה. (א) המחיר המקורי של נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המעבירה אילו לא הועבר הנכס; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את הסכום שנקבע כמלאי סופי לענין שומת החברה המעבירה לשנת המס המסתיימת במועד המיזוג.

דין נכס שהועבר במיזוג (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

(ב) העברת נכס במיזוג תיחשב מכירה לענין מנין התקופות לפי סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

1103. לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום המיזוג הזכויות בחברה הקולטת והחברה המעבירה, יחולו לגבי מניות החברה הקולטת שהוקצו במיזוג (להלן - המניה החדשה) הוראות אלה:

ריווח הון ממכירת מניות (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

(1) יראו כמחיר המקורי של המניה החדשה, את המחיר המקורי של הזכויות שהיו למעביר בחברה המעבירה (להלן - המניה הישנה), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישה ועד למועד המיזוג, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכרה המניה במועד המיזוג, ובלבד שלא יפחת מהמחיר המקורי של המניה הישנה (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין המחיר המקורי של המניה הישנה לבין המחיר המתואם ייקרא להלן "הפרש התיאום"; לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של המניה מהמחיר המקורי המתואם שלה;

(2) הפרש התיאום המהווה חלק מן המחיר המקורי של המניות הנמכרות יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;

(3) יראו כמועד הרכישה של המניה החדשה את מועד המיזוג ואולם במכירת מניה חדשה שהתקבלה תמורת מניה ישנה אשר נרכשה עד המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, את יום הרכישה של המניה הישנה כיום הרכישה של המניה החדשה;

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(4) היה בעל המניה תושב חוץ במועד המיזוג, והוא ביקש בעת המכירה של המניה החדשה כי יראו את שער המטבע שבו נרכשה המניה הישנה כמדד לצורך חישוב המחיר המתואם, יהיה הפרש התיאום פטור ממס;

(5) המנהל יקבע כללים לענין קביעת רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב, שנצברו בחברה הקולטת או בחברה המעבירה עד למועד המיזוג, שיחושבו בחברה הקולטת.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

103ז. (א) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לענין מיזוג של חברה או חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה במועד המיזוג, או שמניותיהן נרשמו למסחר בבורסה לאחר מועד המיזוג, או שמניותיהן נמחקו ממסחר בבורסה במועד המיזוג או אחריו.

תיאומים לענין מניות
הנסחרות בבורסה
ולענין חברות קשורות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לענין מיזוג של חברות שאחת מהן מחזיקה בזכויות בחברה האחרת.

(ג) על אף האמור בסעיף 101(ב), יחולו הוראות סעיף 101 אף על מניות שהקצתה החברה הקולטת, כאמור בסעיף 103ג(4), על פי תשקיף.

103ח. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג ושניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד הכנסתה של החברה הקולטת החל בשנת המס שלאחר המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז כאמור סכום העולה על 20% מסך כל ההפסדים של החברות המעבירות והחברה הקולטת או על 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת באותה שנת מס לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות, הכל לפי הנמוך שביניהם.

קיזוז הפסדים של
חברה מעבירה וחברה
קולטת
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג והניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד ריווח הון של החברה הקולטת החל במועד המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז סכום העולה על 20% מסך כל הפסדי ההון של החברה המעבירה והחברה הקולטת או על 50% מריווח ההון של החברה הקולטת, הכל לפי הנמוך ביניהם; תקופה של חמש שנים ממועד המיזוג לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

(ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה החייבת, יקוזז בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מההכנסה החייבת של החברה לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות;

(2) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוזז בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות.

(ד) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) שלא ניתן היה לקזזו עד תום השנה החמישית שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לקזזו החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי הענין.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד הון שהיה לאחת החברות המתמזגות לפני המיזוג ניתן יהיה לקזזו במלואו כנגד ריווח הון או שבח של החברה הקולטת שנבע ממכירת נכס שהיה ערב המיזוג בבעלות החברה האמורה, או שהיה לחברה הקולטת לפני מועד המיזוג, לפי הענין; על יתרת הפסד שלא ניתן לקיזוז על פי סעיף קטן זה יחולו הוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ד).

(ו) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לאחת החברות שהתמזגו מהשכרת בנין לפני יום המיזוג, ניתן יהיה לקזזו לפי סעיף 28(ח).

(ז) המנהל רשאי לקבוע, בתקופת ארבע השנים המנויה לפי סעיף 103(ב), כי הפסד או הפסד הון שחל עליו האמור בסעיף זה לא ניתן יהיה לקזזו בחברה הקולטת או שניתן יהיה לקזזו רק חלק ממנו, אם שוכנע שכתוצאה מהמיזוג תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב קיזוז ההפסד האמור; על קביעת המנהל ניתן לערער ויראוה לצורך זה כאילו נשללו ההטבות כאמור בסעיף 103(ז), ובלבד שאם ביקשו החברות המתמזגות מהמנהל אישור מראש לפי סעיף 103ט, על המנהל להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן ההודעה לפי סעיף 103ט(ה).

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ח) בסעיף זה –

”ריווח הון” - לרבות שבח;

"הכנסה חייבת" - לפני קיזוז הפסדים אך למעט הכנסה שקוזז כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

103ט. (א) הוגשה הצעת מיזוג לרשם החברות בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות, או הוגשה בקשה לבית המשפט לצו מיזוג או לאישור המיזוג בידי בית המשפט, ניתן לפנות למנהל ולבקש אישור כי תכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף 103ג, ובלבד שהבקשה למנהל הוגשה לפני מועד המיזוג.

אישור מראש מאת המנהל לתכנית מיזוג (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993 (תיקון מס' 123) תשס"א-2000 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ב) המבקש אישור לפי סעיף זה ישלם אגרת בקשה בסכום שיקבע שר האוצר בתקנות, ורשאי השר לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי נכסי החברות המתמזגות או מהונן המתואם לאינפלציה או לפי חישוב אחר.

(ג) הבקשה תכלול את כל הפרטים והעובדות המהותיים הנוגעים למיזוג הצפוי, ויצורפו אליה מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, חוזה המיזוג או טיוטה סופית שלו, בקשת המיזוג שהוגשה לבית המשפט וכל פרט מהותי אחר, הכל כפי שיקבע המנהל בכללים; המנהל רשאי לדרוש כל פרט נוסף שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ד) המנהל רשאי לאשר כי פרטי תכנית המיזוג עומדים בתנאים המפורטים בסעיף 103ג, או כי יצמדו בהם אם יתמלאו תנאים או יינקטו פעולות שיקבע המנהל, וכן רשאי הוא להתנות את מתן האישור האמור בתנאים שיקבע.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ה) המנהל יודיע לחברות את החלטתו ואת נימוקיו תוך 90 ימים מיום שהגיעו אליו הבקשה וכל המסמכים כאמור בסעיף קטן (ג), ואולם הוא יהיה רשאי, מטעמים שיירשמו, להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, ובאישור שר האוצר - לתקופה נוספת, ובלבד שהודיע לחברות על ההארכה לפני חלוף המועד המקורי.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ו) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (ה) לא יהיה ערעור.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ז) לא השיב המנהל על הבקשה תוך המועד שנקבע לפי סעיף קטן (ה), יראו בכך אישור לכאורה שהמיזוג עומד בתנאים המפורטים בסעיף 103ג.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ח) (1) אישר המנהל כי פרטי תכנית מיזוג ממלאים אחר התנאים הקבועים בסעיף 103ג, לא יוכל לחזור בו מאישור זה, אלא אם כן נתברר כי פרטים שנמסרו לו אינם נכונים או אינם מלאים באופן מהותי או שנתברר כי פרטים מהותיים שפורטו כאמור לא נתקיימו או כי תנאים מהותיים שהתנה המנהל כאמור בסעיף קטן (ד) לא נתקיימו;

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(2) החלטת המנהל לחזור בו מאישור ניתן לערער עליה כאילו היא צו לפי סעיף 152(ב).

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ט) נתן המנהל אישור כאמור בסעיף קטן (ד), יחולו ההטבות הקבועות בפרק זה החל במועד המיזוג וכל עוד נתמלאו פרטי תכנית המיזוג כפי שהוגשו למנהל והתנאים הקבועים בסעיף 103ג.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

103י. (א) ניתנו ההטבות לפי פרק זה בשנה פלונית, ולאחר מכן נתברר כי לא נתקיים במועדו תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג, יודיע על כך פקיד השומה לצדדים למיזוג; ניתנה הודעה כאמור, יבוטלו ההטבות למפרע ממועד נתינתן, והצדדים למיזוג ובעלי מניותיהם יחוייבו במסים ובתשלומי החובה שניתן להם פטור מהם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד התשלום; לענין סעיף קטן זה יקבע המנהל כללים למניעת כפל מס.

מתן ההטבות ושיליתן (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

(ב) (1) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) וכן דרישה להגיש דו"חות מהצדדים למיזוג או מבעלי מניותיהם (להלן - דו"חות המיזוג), יינתנו תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לפקיד השומה דו"ח לפי סעיף 131 שענינו שנת המס שלגביה טוען פקיד השומה לאי קיום תנאי כאמור; ניתנה הודעה כאמור יערוך פקיד השומה שומות מתוקנות לצדדים למיזוג ולבעלי מניותיהם, לכל אחד מהם, לא יאוחר משנתיים מתום שנת המס שבה הגיש דו"ח מיזוג, או תוך שנה נוספת אם אישר זאת המנהל;

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(2) שומה לפי סעיף קטן זה דינה לענין השגה וערעור כדין שומה לפי סעיף 145.

(ג) מסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים שהחברה המעבירה חייבת לפי חוק מס כמשמעותו בחוק קיזוז מסים, תש"ם-1980 (להלן בסעיף זה - חוק מס), לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ואם נשללו ההטבות לפי סעיף קטן (א) - גם תשלומים כאמור המתייחסים לשנות

המס שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לגבותם מכל אחד מאלה ובסדר זה:

(1) מהחברה הקולטת;

(2) ממי שהיה בעל שליטה בחברה המעבירה ערב המיזוג וקיבל במסגרת המיזוג מניות בחברה הקולטת; ואולם לא ניתן יהיה לגבות ממנו סכום העולה על חלק יחסי מהתשלומים האמורים בהתאם לחלקו בחברה המעבירה ערב המיזוג, כפי שנקבע לענין סעיף 103ג(4).

(ד) סכום שניתן היה לחייב בו אדם או לגבות ממנו על פי חוק מס אילולא המיזוג, רשאי האחראי על ביצוע אותו חוק לחייב בו אותו או לגבותו ממנו גם לאחר המיזוג.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), אם בשנת מס פלונית ניתנו הטבות לפי חלק זה ובשנת מס מאוחרת יותר לא נתקיים תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג שהמועד לקיומו הוא באותה שנה, רשאי המנהל לקבוע כי ההטבות לא יישללו לגבי החברות המתמזגות או חלק מהן או לגבי בעל מניות פלוני, אם שוכנע כי אי קיום התנאי נגרם מחמת פעולה חד-צדדית של מיעוט בעלי המניות, שלא בדיעה או שלא בשליטה של רוב בעלי המניות, או כי אי קיום התנאי נגרם שלא בדיעה או שלא בשליטה של בעלי המניות.

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות כי לגבי בעלי מניות שונים יחולו תוצאות שונות לפי מידת אחריותם לאי קיום התנאי שבשלו נשללו ההטבות.

(ז) על החלטה לשלול הטבות לפי סעיף זה ניתן יהיה לערער במסגרת הערעור על השומה לשנת המס, ואם לא נעשתה שומה לאותה שנת מס במהלך שנה מיום מסירת ההודעה האמורה בסעיף קטן (ב) (להלן - יום ההודעה), ניתן יהיה לערער עליה בנפרד כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב) תוך שלושים ימים מיום ההודעה.

103יא. (א) המונחים בסעיף זה שלא הוגדרו במפורש בפקודה זו, יפורשו כמשמעותם בחוק תיאומים בשל אינפלציה ובחוק מיסוי בתנאי אינפלציה, לפי הענין.

הפעלת חוק תיאומים
בשל אינפלציה
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) נכס שהיה נכס מוגן או נכס קבוע, לפי הענין, והועבר לחברה קולטת במיזוג, יראוהו ככזה מהמועד שהיה חל לענין זה אילו נשאר הנכס בידי החברה המעבירה ולא הועבר לחברה הקולטת.

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(ד) לענין חישוב תיאומי הון כאמור בסעיף 3 לתוספת א' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, בחברה קולטת, יראו רישומים שנעשו בפנקסי חברה מעבירה או בדו"חות שהגישה לתקופה שעד מועד המיזוג, כאילו נעשו בפנקס החברה הקולטת ובדו"חות שהגישה.

(ה) על יתרת ניכוי בשל אינפלציה שיש לחברה קולטת ולחברות מעבירות, שמקורה בתקופה המסתיימת במועד המיזוג, יחולו הוראות סעיף 103ח, ואולם על יתרת ניכוי כאמור שלא הותרה בניכוי בשל מגבלת התקרה הקבועה בסעיף 7(ב) לחוק תיאומים בשל אינפלציה או בשל הוראות סעיף 7(ה) לחוק התיאומים בשל אינפלציה, לא יחולו לגביה המגבלות הקבועות בסעיף 103ח; לענין סעיף קטן זה, "הכנסה חייבת" - כהגדרתה בסעיף 7 לחוק התיאומים בשל אינפלציה.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות תיאומים נוספים הנדרשים לענין פרק שביעי 3 לחוק לעידוד השקעות הון ולגבי מי שמנהל את ספריו במטבע חוץ.

(תיקון מס' 164
תשס"ח-2008)

103יב. (א) שונה ייעודו של נכס בעת העברתו מחברה מעבירה לחברה קולטת, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 103ב לגבי העברת אותו נכס, ויחולו הוראות סעיפים 85 או 100 לפקודה זו או סעיף 5(ב) לחוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, כאילו נרכש הנכס מלכתחילה בידי החברה הקולטת.

שינוי הייעוד של נכס
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) שונה ייעודו של נכס שהועבר במסגרת מיזוג, תוך שנתיים ממועד המיזוג, וסכום המס שחייבים בו בשל מכירה של נכס כאמור קטן מסכום המס הכולל שהיו חייבים בו במועד המיזוג ובעת המכירה אילו נעשה שינוי הייעוד במועד המיזוג, יראו כאילו שונה הייעוד במועד המיזוג, והמס החל בשל כך ישולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד יום התשלום בפועל.

103יג. ההטבות הקבועות בחלק זה לא יחולו לגבי מיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו; ואולם רשאי המנהל לאשר תחולת חלק זה על מיזוג שבין חברה אם לחברה הבת שלה או שבין חברות אחיות,

דין איגוד
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002

כשכולן או חלקן, והכל בתיאומים שיוורה; לענין זה -
"חברה אם" - חברה המחזיקה בכל הזכויות של חברה אחרת;
"חברה בת" - חברה שכל זכויותיה מוחזקות בידי חברה אחרת;
"חברה אחות" - חברה שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה אחרת וחלקו של
כל בעל זכות בה זהה לחלקו בחברה האחרת.

103 יד. (א) מקדמות המס שחברה קולטת חייבת בהן לשנת המס שתחילתה במועד המיזוג,
יחושבו לפי המקדמות שהיתה חייבת לאותה שנה החברה המעבירה והחברה הקולטת אילולא
המיזוג, בתיאומים כפי שיוורה המנהל.

מקדמות של חברה
קולטת
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ב) היה מועד המיזוג בתום שנת מס שקדמה לשנה שבה ניתן צו המיזוג, או היה מועד
המיזוג בתום שנת מס שקדמה למועד שבו נעשה המיזוג מאושר, יחושבו המקדמות בהתאם
לאמור בסעיף קטן (א), החל ביום שבו ניתן צו המיזוג או ביום שבו נעשה המיזוג מאושר, לפי
הענין, ועד תום שנת המס שלאחר אותה שנה.

103 טו. המנהל יקבע כללים לגבי נכסים שהועברו במיזוג, ורשאי הוא לקבוע כי הדין שחל ערב
המיזוג לענין פחת, הפחתה וניכוי, והוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה, ימשיכו לחול לגביהם
גם אחרי מועד המיזוג או שיחולו בתיאומים ובשינויים כפי שיקבע.

דין נכסים שהועברו
במיזוג
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
דין עובד שעבר
לחברה קולטת
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

103 טז. (א) הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לא יחול לגבי עובד של חברה מעבירה העובר לעבוד
בחברה קולטת עקב מיזוג של החברות, ולא יראו העברתו כפרישה לענין הסעיף האמור; אולם
תקופת עבודת העובד בחברה המעבירה, תובא בחשבון לענין חישוב הפטור לפי הסעיף האמור,
בעת פרישתו מהחברה הקולטת.

(ב) המנהל יקבע בכללים תיאומים לענין סעיף 102 בקשר לחברה קולטת, לחברה
מעבירה ולעובדים, ורשאי הוא לקבוע תיאומים כאמור לכל ענין אחר שבסעיף 102.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

103 יז. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות נסיבות שבהתקיימן
לא יותרו ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שלא יהא בקביעה כאמור כדי לשלול את ההטבות
לגבי מיזוג שצו המיזוג לגביו או אישור המנהל לפי סעיף 103 ט ניתנו לגביו לפני פרסום התקנות
האמורות.

סמכות לשלול הטבות
בנסיבות מסוימות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

103 יח. שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע בתקנות פרטים שחייבים להיכלל
בחווה המיזוג ובתזכיר ובתקנות של החברה הקולטת, כתנאי לקבלת ההטבות הקבועות בפרק זה.

תקנות לענין פרטים
מסוימים
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
דו"חות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

103 יט. (א) החברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהם יגישו לפקיד השומה, תוך שלושים ימים
מהיום שבו ניתן צו המיזוג, או מהמועד שבו נעשה המיזוג מאושר או ממועד המיזוג, לפי הענין
ולפי המאוחר שביניהם, או תוך שישים ימים אם אישר זאת פקיד השומה מראש, דין וחשבון
הכולל את כל הפרטים והעובדות הנוגעים למיזוג, במישרין או בעקיפין, וכן את צו המיזוג,
החלטת בית המשפט לגבי מיזוג המאושר על ידו, חווה המיזוג, אישורים, חוות דעת, הצהרות,
דו"חות כספיים, דו"ח על ייעוד הנכסים המועברים במסגרת המיזוג, פירוט הערכות השווי שנעשו
לקראת המיזוג ובמהלכו וכל דו"ח או פרט אחר, הכל כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

(ב) מי שחייב בהגשת דו"ח על פי סעיף זה ולא הגישו, יראוהו כאילו לא הגיש דו"ח על
פי סעיף 131.

(ג) לענין סעיף זה, "בעלי הזכויות" - למעט בעלי זכויות הרשומות למסחר בבורסה
שאינם בעלי שליטה.

103 כ. (א) לענין סעיף זה, "מיזוג על דרך החלפת מניות" - מיזוג כהגדרתו בפסקה (2) להגדרה
"מיזוג" שבסעיף 103.

מיזוג על דרך של
החלפת מניות
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

(ב) מיזוג על דרך החלפת מניות לא יחויב במס לפי פקודה זו, לפי חוק מיסוי מקרקעין או
לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, אם מתקיימים בו כל התנאים הקבועים בסעיף 103 ג, בשינויים
המחויבים לפי הענין, ובתנאים המפורטים להלן:

(1) החברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג ובמשך התקופה הנדרשת, בכל
הזכויות בחברה הנעברת שאותן החזיקה במועד המיזוג;

(2) הוגשה בקשה למנהל לאשר כי תכנית המיזוג עומדת בתנאים כמפורט בסעיף זה, ובלבד שהבקשה הוגשה 60 ימים לפחות לפני מועד המיזוג, והמנהל נתן את אישורו; קבע המנהל כי המיזוג אינו ממלא אחר התנאים הקבועים בסעיף זה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ג) התקיים אירוע מהאירועים המפורטים בפסקאות (א) עד (ג) לסעיף 103ג(9), לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, ובלבד שבשום מועד במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי זכויות בחברות המשתתפות במיזוג ערב המיזוג, מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת וכן, לא יפחתו זכויות החברה הקולטת מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין ההפסדים המותרים לקיזוז בחברה הקולטת ובחברה הנעברת.

(ה) האמור לפי סעיפים 103(ב) ו-103ה, 103ו, 103ז, 103ט, 103י, 103יז, 103יח ו-103יט, יחול לגבי מיזוג על דרך החלפת מניות בשינויים המחויבים לפי הענין, כל עוד לא נקבע אחרת בסעיף זה; ובלבד שלענין סעיף 103ה יראו את הזכויות בחברה הנעברת כנכסים המועברים.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

פרק שלישי: העברת נכסים תמורת מניות

104. בפרק זה –

(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
הגדרות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

"נכס" – נכס, למעט –

(תיקון מס' 164)
תשס"ח-2008

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר – המשמשים לצורכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח;

"חברה" –

(1) חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(2) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול ויתנה במתן ערבויות ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

"ריווח הון" – לרבות שבת.

104א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו, לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

העברת מלוא הזכויות
בנכס
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(1) המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(4) החברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002

(ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.

(1ב) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם

(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

לתנאים שקבע המנהל.

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
העברת נכס על ידי
מספר בני אדם
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

104ב. (א) שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלות השותפות או המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלות השותפות, לפי הענין, לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל אלה:

(1) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה, חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור או לחלקו בשותפות, לפי הענין;

(2) החברה מחזיקה בנכסים שהועברו במשך שנתיים מיום ההעברה;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל אחד מהשותפים או הבעלים, לכלל שווי השוק של החברה מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של השותף או הבעל בנכס לשווי השוק של החברה מיד לאחר מועד ההעברה;

(4) הועברה קרקע לחברה כאמור בסעיף קטן זה, ולאחר מכן הפכה החברה לאיגוד מקרקעין, יינתן הפטור הקבוע בסעיף זה רק אם הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שיקבע המנהל.

(תיקון מס' 130)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ב) הועברו מספר נכסים בבעלות משותפת או שהועבר נכס בבעלות משותפת ונכס שהוא בבעלות של שותפות, יחול האמור בסעיף קטן (א) רק אם חלקו של כל אחד מהבעלים המשותפים בכל אחד מהנכסים המועברים זהה לחלקו בכל שאר הנכסים, ובמקרה של שותפות - גם לחלקו בשותפות.

(ג) (1) לענין סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יראו זכויות בחברה אחת כנכס אחד ואת בעלי הזכויות כשותפים בנכס זה;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(2) יראו כחברה כאמור בסעיף קטן (א) גם חברה שהועבר אליה נכס לפי סעיף זה בעבר, כל עוד ממועד הקמתה של החברה ועד תום שנתיים מיום העברת נכס נוסף, לפי סעיף זה, התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(א) בעלי הזכויות בחברה לא השתנו;

(ב) היחס שבין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל מעביר בשל העברת נכס נוסף לשווי הנכס הנוסף במועד העברתו, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של המעביר בכל הנכסים שהעביר לחברה לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה.

(ד) מספר יחידים שכל אחד מהם מעביר באותו מועד נכס בר פחת לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך, תמורת הקצאת מניות בלבד, ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו בעת ההעברה אם נתקיימו כל אלה:

(1) מטרת ההעברה היא ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים;

(2) תמורת העברת הנכס או הנכסים הוקצו מניות לכל אחד מהיחידים שחלקן מכלל מניות החברה שווה ליחס שבין שווי השוק של הנכס שהעביר לשווי השוק של כלל הנכסים שהועברו על פי סעיף קטן זה;

(3) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות בחברה שהוקמה;

(4) הנכסים המועברים ישמשו בחברה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה ויישארו בה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(5) לא יתאגדו במסגרת חברה, על פי סעיף קטן זה, יותר מעשרה יחידים, אולם רשאי המנהל לאשר כי באגודה שיתופית יתאגדו מספר רב יותר של יחידים;

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(6) שווי השוק של נכס שהעביר כל אחד מהיחידים לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של נכס שהעביר יחיד אחר, והכל במועד ההעברה; המנהל רשאי לשנות את

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

השיעור האמור, מטעמים שיירשמו;

(7) לא יועבר במסגרת סעיף קטן זה נכס שהוא זכות במקרקעין.

(ה) האמור בסעיף קטן (ד) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.

(ו) חברה המעבירה נכס לחברה אחרת שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה המעבירה, וחלקו של כל בעל זכויות בה זהה לחלקו בחברה המעבירה (להלן - חברה אחת), לא תחוייב בעת ההעברה במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, או לפי חוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל התנאים שקבע שר האוצר בתקנות.¹⁷ (ז) (פקע).

(תיקון מס' 147)
(הוראת שעה)
תשס"ה-2005

104ג. (א) חברה המעבירה לבעל מניותיה את כל המניות שהיא מחזיקה בחברה אחרת (להלן - המניות המועברות) לא תתחייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה בשל מכירת המניות המועברות אם התקיימו כל אלה, ובלבד שהתקבל אישור המנהל לפני ההעברה:

העברת מניות לחברת
א
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(1) בעל המניות (להלן - חברת האם) היא חברה המחזיקה בכל הזכויות בחברה המעבירה;

(2) לא ניתנה תמורה בשל המניות המועברות בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין;

(3) המניות המועברות יישארו בחברת האם שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(4) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויות החברה האם בחברה המעבירה;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(5) ניתן אישור בית משפט בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות, אם היה בו צורך;

(6) הנכס מועבר למטרה עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של ההעברה.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ב) היה לחברה המעבירה מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, היכולה במועד ההעברה לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(ב) או 51(ג) לאותו חוק, יראו את העברת המניות המועברות כחלוקת דיבידנד כאמור.

(ג) המנהל יקבע כללים לענין התיאומים הנדרשים לצורך סעיף זה ולצורך חוק התיאומים בשל אינפלציה עקב הפעלת סעיף זה, לענין החברה המעבירה וחברת האם, לענין קביעת מחיר מקורי או התמורה או לכל ענין אחר.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 111)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ה) (1) הוראות סעיפים קטנים (א) עד (ג) יחולו בשינויים שיוורה המנהל, לרבות אי תחולה של חלק מן ההוראות האמורות, על תאגידי בנקאיים כמשמעותם בחוק הבנקאות (רישוי), תשמ"א-1981, ועל חברות שבשליטתם, המעבירים בשנות המס 1996 ו-1997, זכויות שיש להם בתאגידי ריאליים כמשמעותם בחוק האמור, ובלבד שאם המעביר הוא התאגיד הבנקאי לא תהיה לחברה שאליה הועברו המניות הכנסה כאמור בסעיף 12(1), במשך שנתיים ממועד ההעברה;

(2) על העברה כאמור בפסקה (1), יחולו גם התנאים האמורים בסעיף קטן (א) (3) ו- (4), למעט במכירת זכויות בתאגיד ריאלי שהועבר לחברת אם שהיא התאגיד הבנקאי או במכירת זכויות בתאגיד הריאלי המעביר, כאשר מכירות אלו נעשות לצורך קיום הוראות חוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;

(3) מבלי לגרוע מהוראות כל דין, החלטות לענין העברת מניות כאמור בסעיף קטן זה טעונות אישור האסיפה הכללית של התאגיד המעביר ודינן כדין החלטה מיוחדת

¹⁷ סעיף קטן (ז) ייקרא כהוראת שעה בשנות הכספים 2005 עד 2007 לפי סעיף 75 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), תשס"ה-2005.

כמשמעותה בסעיף 115(א)(3) לפקודת החברות.

(ה1) לא אישר המנהל את העברת המניות לפי הוראות סעיף קטן (א), ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(תיקון מס' 139)
תשס"ד-2004
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין החלת סעיף זה, כולו או מקצתו, על חברות זרות, במגבלות ובתנאים שקבע.

104ד. לענין סעיפים 104א עד 104ג –

מכירת זכויות ונכסים
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(1) אם התקיים אחד מהדברים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ד) להלן, לא יראו בו פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות בחברה, ובלבד שבשום מועד במהלך שנתיים לאחר ההעברה לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מיד לאחר ההעברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה:

(א) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;

(ב) אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברה שאליה הועבר הנכס מכר במכירה מרצון, במשך שנתיים ממועד ההעברה, פחות מ-10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידו או - בהסכמת בעלי המניות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) סך כל הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מהזכויות בחברה;

(2) כלל בעלי הזכויות בנכס לפני ההעברה לא ימכרו אחוז מהזכויות שהם מחזיקים בחברה העולה על ההפרש בין האחוז של זכויותיהם מיד לאחר ההעברה לבין 90% מהזכויות בחברה;

(ג) הוקצו מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ד) (נמחקה);

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(א1) לא יראו במכירת זכויות שלא מרצון פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות בחברה;

(2) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא יכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקה (1) אלא אם כן היו במועד המיוזג בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;

(3) לא יראו כמכירת נכס חילוף נכסים שהוחל עליו סעיף 96 או סעיף 27 או מכירתם שלא מרצון;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(4) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על השבח, מחמת האמור בפרק זה, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה;

(5) על אף האמור בפרק זה, רשאי המנהל לקבוע כללים ולפיהם פיצול או מיוזג של חברה שאליה הועבר נכס כאמור בפרק זה, לא ייחשבו כאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים בפרק זה.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

104ה. (א) נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א ו-104ב, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין, יהיו כפי שהיו בידי המעביר, וניכויים שהיו מותרים למעביר אילו הוא היה מוכר את הנכס יותרו למוכר בניכוי ואולם המחיר המקורי של נכס שהועבר שהוא נייר ערך או עסקה עתידית הנסחרים בבורסה, ייקבע בהתאם להוראות סעיף 104א כאילו היו נייר הערך או העסקה העתידית מניה כאמור באותו סעיף; לענין סעיף זה, "עסקה עתידית" – כהגדרתה בסעיף 88.

דרכי חישוב בעת
מכירת הנכס
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) העברת נכס על פי סעיפים 104א עד 104ג תיחשב מכירה לענין מנין התקופות לפי סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

(ג) ריווח הון או הפסד הון שנוצר עקב מכירת נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א עד 104ג לא יותר לקיזוז במשך שנתיים ממועד ההעברה כנגד ריווח או הפסד, לפי סעיף 28 או 92, לפי הענין; שנתיים אלה לא יבואו במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז.

104. במכירת מניות שנתקבלו תמורת נכס כאמור בסעיפים 104א ו-104ב, יחולו הוראות אלה:

מכירת המניות
(תיקון מס' 95)
(תשס"ג-123)
תשס"א-2000

(1) יראו כמחיר המקורי של המניות את יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר, כשהוא מתואם מיום רכישת הנכס בידי המעביר ועד למועד ההעברה, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכר הנכס במועד העברתו, ובלבד שלא יפחת מיתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר לבין המחיר המתואם ייקרא להלן "הפרש התיאום"; לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של הנכס מיתרת המחיר המקורי המתואם שלו;

(2) הפרש תיאום המהווה חלק מן המחיר המקורי של מניות הנמכרות, יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;

(3) יראו כמועד הרכישה של המניות את מועד ההעברה של הנכס ואולם במכירת מניות שהתקבלו תמורת נכס שנרכש עד המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, את יום רכישת הנכס שהועבר כיום הרכישה של המניה.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

104. (א) האמור בסעיפים 104א עד 104ג יחול רק אם מעביר הנכס הודיע לפקיד השומה תוך 30 ימים ממועד העברת הנכס על העברתו, וצירף להודעה דו"חות, הצהרות ופרטים, הכל כפי שקבע שר האוצר בתקנות.

הוראות שונות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) (1) האמור בסעיף 103, כפוף להוראות פסקה (2), ובסעיפים 103ב ו-103טו יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה שאליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל בשינויים המחוייבים לפי הענין;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(2) אם התברר כי לא נתקיים במועדו תנאי למתן ההטבות הקבוע בסעיפים 104א, 104ב או 104ג (להלן - הפרה), תהא העברת הנכס אשר לא חויבה במס בעת ההעברה, חייבת במס כאמור בפסקה (1), או חייבת במס לפי שווי השוק של הנכס המועבר במועד ההפרה, לפי הגבוה, אלא אם כן שוכנע פקיד השומה כי אי קיום התנאי נושא ההפרה אירע בשל נסיבות מיוחדות שאינן בשליטתו של המעביר; המחיר המקורי של הנכס בידי החברה יהיה השווי שנקבע כאמור בפסקה זו ויום הרכישה יהיה היום שלגביו נקבע השווי כאמור.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ג) העבירה חברה נכס יחולו לגביו ולגבי החברה שאליה הועבר, במשך שנתיים ממועד ההעברה, ההוראות של חוק התיאומים בשל אינפלציה ושל סעיף 130א שהיו חלות בחברה שהעבירה את הנכס, והכל בתיאומים שיוורה המנהל.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ד) המבקש אישור לפי פרק זה ישלם אגרת בקשה בסכום שיקבע שר האוצר ורשאי השר לקבוע אגרה שונה לסוגי העברות שונים בהתחשב, בין השאר, בשווי הנכסים המועברים או בדרך העברתם.

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

104. (א) בסעיף זה -

החלפת מניות
(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

"החלפת מניות" - העברת מניות של חברה (בסעיף זה - חברה נעברת), לרבות זכויות לרכישת מניות (בסעיף זה - המניות המועברות), בתמורה להקצאת מניות רשומות למסחר בבורסה, בחברה אחרת, בין בצירוף תמורה נוספת ובין בלעדיה (בסעיף זה - החברה הקולטת והמניות המוקצות);

"המעביר" - מי שהעביר את המניות המועברות לחברה הקולטת;

"מניה חסומה" - מניה אשר מכירתה מוגבלת לחלוטין, על פי הוראות דין או על פי הוראות הרשות המוסמכת על פי דין לקבוע כללים לגבי מסחר בניירות ערך, לתקופה שנקבעה (בסעיף זה - תקופת החסימה);

"יום המכירה" - המוקדם מבין אלה:

(א) המועד שבו נמכרה המניה המוקצית;

(ב) מועד תום תקופת הדחיה; לענין זה, "מועד תום תקופת הדחיה" -

(1) לענין מניות מוקצות שאינן מניות חסומות -

(א) לגבי מחציתן - עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה; לענין

חישוב המחצית, יובאו בחשבון המניות המוקצות, לרבות המניות החסומות, שנמכרו עד לתום עשרים וארבעה החודשים כאמור;
(ב) לגבי יתרתן - ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה;

(2) לענין מניות חסומות -

(א) לגבי מחציתן - עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה או תום 6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר, ובלבד שיובאו בחשבון תחילה המניות החסומות שתקופת חסימתן קצרות יותר מתקופת חסימה אחרות שנקבעו לגבי יתרת המניות החסומות; לענין חישוב המחצית, יובאו בחשבון המניות שנמכרו כאמור בפסקת משנה (א)(1) עד לאותו מועד;

(ב) לגבי יתרתן - ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה או תום 6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר;

"נאמן" - מי שהמנהל אישרו כנאמן לצורך סעיף זה;

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

"שווי במועד תום תקופת הדחיה" - הסכום המתקבל מחיבור סכום שווי המניה בבורסה בסיום המסחר בכל יום מ-30 ימי המסחר הקודמים למועד תום תקופת הדחיה, מחולק ב-30;
"תמורה נוספת" - סכום במזומן שניתן תמורת המניות המועברות, נוסף על המניות המוקצות.

(ב) (1) החלפת מניות לא תיחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן לענין חלק ה' לענין חוק מיסוי מקרקעין, או לענין חוק תיאומים בשל אינפלציה, אם התקיימו כל אלה:

(תיקון מס' 132
תשס"ב-2002)

(א) היחס בין שווי השוק של המניות המועברות לבין שווי השוק של החברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות הוא יחס שבין שווי השוק של המניות המוקצות, לרבות התמורה הנוספת, לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות;

(ב) החברה הקולטת הקצתה מניות שוות זכויות לכל המעבירים מאותה חברה;

(ג) המעביר שילם מקדמה בשל התמורה הנוספת, בשיעור המס החל לפי סעיף 91(א), (ב) או (ב1), לפי הענין; על המקדמה יחולו הוראות סעיף 91(ד) או הוראות החלות על פעולה באיגוד מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין בשינויים המחויבים;

(תיקון מס' 132
תיקון) תשס"ג-2002
(תיקון מס' 147
תשס"ה-2005)

(ד) כל המניות וכן כל הזכויות לרכישת מניות של המעביר ושל צד קשור לו בחברה הנעברת, הועברו במסגרת החלפת המניות, אלא אם כן אישר המנהל אחרת, בתנאים שקבע;

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ה) הוגשה בקשה למנהל לאשר כי החלפת המניות עומדת בתנאים כמפורט בסעיף זה, ובלבד שהבקשה הוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד החלפת המניות והמנהל נתן את אישורו; אישור לפי פסקה זו יכול שיונתנה במתן ערבויות להנחת דעת המנהל ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ו) המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס וקיום הוראות סעיף זה;

(2) קבע המנהל כי החלפת המניות אינה ממלאת אחר התנאים הקבועים בסעיף זה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(3) על אף האמור בסעיף קטן זה, בהחלפת מניות של חברה נעברת שהיא איגוד מקרקעין, יחולו הוראות סעיף 104ד(4), בשינויים המחויבים.

(תיקון מס' 132
תיקון) תשס"ג-2002

(ג) התקיימו התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את המניות המוקצות כנמכרות ביום המכירה;

(2) התמורה תחושב על פי הוראות אלה;

(א) נמכרה המניה המוקצית לפני מועד תום תקופת הדחיה - תמורת המכירה;

- (ב) לא נמכרה המניה המוקצית עד מועד תום תקופת הדחיה - שווייה במועד תום תקופת הדחיה;
- והכל בתוספת התמורה הנוספת המתואמת וסכומי הדיבידנד שחולקו בשל המניות המוקצות, בתקופה שבין מועד ההחלפה לבין יום המכירה, כשהם מחולקים במספר המניות המוקצות; לענין זה, "התמורה הנוספת המתואמת" - התמורה הנוספת כשהיא מתואמת ממועד החלפת המניות ועד ליום המכירה;
- (3) הוראות סעיף 1104 יחולו בשינויים המחויבים, ולענין זה יראו את המניות המועברות כנכס;
- (4) (נמחקה);
- (5) במכירת המניות המוקצות יחולו הוראות אלה:
- (א) חלק רווח ההון עד למועד החלפת המניות יחויב במס בשיעור המס שהיה חל אילו לא היו חלות במועד החלפת המניות הוראות סעיף 104ח;
- (ב) חלק רווח ההון ממועד החלפת המניות ועד ליום המכירה יחויב במס לפי הוראות סעיף 91(א) או (ב), לפי הענין;
- (ג) במכירת המניה המוקצית, על ידי תושב חוץ, יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97(ב2), רק אם היה המעביר זכאי במועד החלפת המניות לפטור ממס כאמור אילו מכר את המניות המועברות במועד החלפת;
- (ד) לענין פסקה זו, "חלק רווח ההון עד למועד החלפת המניות" - רווח ההון, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של המניות המועברות עד למועד החלפת המניות ומחולק בתקופה שמיום הרכישה כאמור ועד ליום המכירה של המניות המוקצות;
- (6) מכר המעביר את המניות המוקצות אחרי מועד תום תקופת הדחיה יראו את המניות המוקצות כנרכשות מחדש, את מועד תום תקופת הדחיה כיום הרכישה ואת השווי במועד תום תקופת הדחיה כמחיר מקורי;
- (7) על אף האמור בכל דין, מיזוג או פיצול בחברה הקולטת אחרי החלפת המניות לא ייחשב כמכירת המניות המוקצות והמנהל רשאי לקבוע בכללים הוראות מיוחדות לענין זה;
- (8) (א) במכירת המניות המוקצות יראו כרווחים ראויים לחלוקה, לענין סעיף 94ב, רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם באותו סעיף שנצברו בחברה הנעברת מתום שנת המס שקדמה לשנה שבה נרכשו המניות המועברות בידי המעביר ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה בוצעה החלפת המניות (להלן - שנת ההחלפה), ובלבד שלא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לפני יום ט' בטבת התשנ"ו (1 בינואר 1996);
- (ב) המנהל יקבע כללים לענין קביעת רווחים ראויים לחלוקה בהחלפת מניות כאשר המניות המוקצות הן מניות בחברה תושבת ישראל;
- (9) סכום מס ששילם המעביר לפקיד השומה על הכנסה מדיבידנד בשל המניות המוקצות, שחולק בתקופה שבין מועד ההחלפה לבין יום המכירה, יתואם ממועד תשלום המס ועד יום המכירה, ויחולק במספר המניות המוקצות, שבשלהן חולק הדיבידנד, ויינתן בשלו זיכוי כנגד המס החל על רווח ההון במכירת המניות המוקצות;
- (10) הוקצו מניות הטבה למעביר בתקופה שבין מועד החלפת המניות ליום המכירה, יראו אותן כמניות מוקצות;
- (11) (א) היה המעביר תושב ישראל במועד החלפת המניות, יראו אותו כתושב ישראל גם ביום המכירה;
- (ב) היה המעביר תושב חוץ וסעיף 89(ב) היה חל אילו מכר את המניות המועברות במועד החלפת המניות, יראו את המניות המוקצות כנכס בישראל.
- (ד) התקיימו התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), יחולו לגבי המניות המועברות שבידי

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

החברה הקולטת הוראות אלה:

(1) רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות המועברות לא יותר לקיזוז בשנת המס שבה הוחלפו המניות ובמשך שנתיים שלאחריה, כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת, והכל לפי סעיפים 28 או 92, לפי הענין, ובשלוש השנים הבאות לא יותר לקיזוז רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות המועברות כאמור כנגד רווח או הפסד שנוצר ממכירת נכסים שיום רכישתם לפני מועד החלפת המניות; התקופות המנויות בפסקה זו לא יובאו במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92(ב) לגבי תקופת הקיזוז;

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2005

(2) (א) כיום הרכישה של המניות המועברות ייחשב מועד החלפת המניות, וכמחיר מקורי של המניה המועברת ייחשב שווי השוק של המניות המוקצות בעת החלפת המניות, בתוספת התמורה הנוספת, אם ניתנה, כשהם מחולקים במספר המניות המועברות;

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), אם ערב החלפת המניות, המעביר והחברה הקולטת הם צדדים קשורים, רשאי פקיד השומה לקבוע –

(1) כי מחירן המקורי של המניות המועברות יהיה התמורה כאמור בסעיף קטן (ג)(2), וכיום רכישתן ייחשב יום המכירה של המניות המוקצות כפי שנקבע למעביר, אף אם החברה הקולטת מכרה את המניות המועברות לפני יום המכירה;

(2) כי אם נמכרו המניות המוקצות בכמה מועדים, יהיה המחיר המקורי של המניות המועברות סכום התמורה הכוללת של כל מכירות המניות המוקצות, וכיום הרכישה של המניות המועברות ייחשב יום המכירה האחרון שנקבע למי מהמניות המוקצות, אף אם החברה הקולטת מכרה את המניות המועברות לפני יום המכירה האחרון כאמור.

(ה) לענין סעיף 102(ג), החלפת מניות לא ייחשב כמכירת המניות המועברות; המנהל רשאי לקבוע בכללים הוראות מיוחדות בדבר תחולתן של הוראות סעיף זה, כולן או מקצתן, בשינויים המחויבים.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(1) המקדמה כאמור בסעיף קטן (ב)(1)(ג) תתואם ממועד התשלום ועד ליום המכירה, ויינתן בשלה זיכוי ממס באופן יחסי למספר המניות המוקצות שנמכרו על ידי המעביר.

(1) (1) הנאמן יודיע לפקיד השומה בכתב על מועד תום תקופת הדחיה;

(2) בעת המכירה ינכה הנאמן מס בשיעור האמור בסעיף 91(א), (ב) או (ב1), לפי הענין, מהתמורה או בשיעור נמוך יותר כפי שקבע פקיד השומה ויעבירו לפקיד השומה בתוך שבעה ימים.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ח) נתברר כי פרטים שנמסרו למנהל אינם נכונים או אינם מלאים באופן מהותי, או נתברר כי פרטים מהותיים שפורטו בבקשה למנהל לא ממלאים אחר התנאים הקבועים בסעיף קטן (ב)(1), רשאי פקיד השומה, לפי שיקול דעתו, לקבוע כי התמורה שקיבל המעביר בעבור המניות המועברות היא התמורה כפי שהיא מחושבת על פי סעיף זה, או שווי השוק של המניות המועברות במועד החלפת המניות, לפי הגבוה; פקיד השומה יערוך את התיאומים הנדרשים לענין המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המועברות בידי החברה הקולטת.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

פרק רביעי: פיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות

105. בפרק זה –

(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993
הגדרות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

"חברה" - לרבות קרן נאמנות, או עמותה שהתאגדה בישראל לפי חוק העמותות;
"דו"חות מתואמים" - דו"חות כספיים ערוכים ומתואמים לפי גילויי דעת של לשכת רואי החשבון בישראל ומבוקרים בידי רואה חשבון או פקיד ברית פיקוח כמשמעותו בסעיף 131;

(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

"חברת החזקות" - חברה שכל נכסיה הם זכויות בחברות, או נכסים שלא ניתן להעבירם על פי דין, ואין לה הכנסות פרט להכנסות שמקורן בחלוקת דיבידנד או בנכסים שלא ניתן להעבירם

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

על פי דין;

"חברה מתפצלת ממשיכה" - חברה מתפצלת שאינה חברת החזקות, ולא הועברו ממנה כל הנכסים וההתחייבויות שלה.

105א. פיצול יכול שיתבצע באחת מדרכים אלה:

דרכי הפיצול
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(1) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והזכויות בה בידי אותם בעלי זכויות שבחברה המתפצלת וחלקו של כל בעל זכויות בחברה החדשה זהה לחלקו בחברה המתפצלת;

(2) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והיא בבעלות מלאה של החברה המתפצלת.

105ב. (א) מחיקת מניות חברה מתפצלת או הפחתת הונה בפיצול לפי סעיף 105א(1) והעברת נכסי חברה מתפצלת לחברה חדשה לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין, והכל אם התקיימו התנאים שבפרק זה.

פטור ממסים
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על השבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה.

105ג. (א) ההטבות על פי פרק זה יחולו לגבי פיצול אם מתקיימים כל אלה:

תנאים לזכאות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(1) החברה מבקשת להתפצל לתכלית עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של הפיצול;

(2) רוב הנכסים שנותרו בידי החברה המתפצלת ורוב הנכסים שהועברו לחברה החדשה במסגרת הפיצול לא נמכרו בידי כל אחת מהן במשך שנתיים ממועד הפיצול, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה; לענין זה –

"נכס" ו"רוב נכסים" - כמשמעותם בסעיף 103ג(2), אולם במנין הנכסים של חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2), לא ייכללו הזכויות בחברה החדשה;

(3) הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בחברה המתפצלת בשנתיים שקדמו למועד הפיצול נמשכת בחברה החדשה או בחברה המתפצלת הממשיכה במשך שנתיים ממועד הפיצול;

(4) לחברה חדשה וכן לחברה מתפצלת ממשיכה יש פעילות כלכלית עצמאית שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 102(1), שמקורה בפעילות החברה המתפצלת, ואם החברה המתפצלת היא עמותה או אגודה שיתופית, נמשכת בה או בחברה החדשה הפעילות שהיתה לפני הפיצול בעמותה או באגודה השיתופית, לפי הענין;

(5) החברה המתפצלת והחברה החדשה הן אחת מאלה:

(א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות, פקודת האגודות השיתופיות או חוק העמותות;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000

(ב) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל;

(תיקון מס' 123)
תשס"א-2000
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(6) (א) שווי הנכסים המועברים מחברה מתפצלת לכל אחת מהחברות החדשות במהלך פיצול או הנותרים בחברה מתפצלת ממשיכה, בכל אחת מהן, לא יפחת מ-10% משווי הנכסים של החברה המתפצלת, והכל בהתאם לשווי המפורט בדו"חות המתואמים למועד הפיצול, לענין זה - לא ייכללו במנין הנכסים זכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2) בחברה חדשה;

(ב) מיד לאחר פיצול לפי סעיף 105א(1) לא יעלה שווי השוק של חברה חדשה על פי ארבעה משווי השוק של חברה חדשה אחרת, ואם היתה החברה המתפצלת חברה מתפצלת ממשיכה - לא יעלה שווי השוק של כל חברה חדשה

- על פי ארבעה משווי השוק של החברה המתפצלת, ולא יפחת מרבע משווי השוק של החברה המתפצלת;
- (ג) על פי בקשת החברה רשאי המנהל מטעמים שיירשמו לקבוע כי חברה מתפצלת תחלק נכסיה שלא כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), אם הוכח להנחת דעתו כי האמור בהן עלול לפגוע במטרת הפיצול, והכל בתנאים שיקבע;
- (7) (א) מיד לאחר הפיצול ובמשך שנתיים ממועד הפיצול יהיו לבעלי המניות של החברה המתפצלת בכל אחת מהחברות החדשות בפיצול על פי סעיף 105א(1) ובחברה המתפצלת הממשיכה אותן זכויות שהיו להם בחברה המתפצלת, ואותו חלק בכל אחת מהזכויות, והכל בסמוך למועד הפיצול;
- (ב) מיד לאחר הפיצול ובמשך שנתיים ממועד הפיצול תחזיק חברה מתפצלת על פי סעיף 105א(2) במלוא הזכויות בחברה החדשה;
- (ג) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה, לא ייכללו במנין בעלי הזכויות לענין פסקת משנה (א) אלא אם כן היו בעת הפיצול בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;
- (8) על אף האמור בפסקה (7), אם התקיים אחד מהדברים המפורטים להלן, לא יראו בו שינוי בזכויות לאחר הפיצול, ובלבד שבשום מועד במהלך שנתיים לאחר מועד הפיצול לא יפחתו זכויותיהם של מי שהם בעלי הזכויות מיד לאחר הפיצול מ- 50% מכל אחת מהזכויות בכל אחת מהחברות החדשות ובחברה המתפצלת, לפי הענין:
- (א) אחד או יותר מבעלי הזכויות מכר במכירה מרצון פחות מ- 10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידו או - בהסכמת בעלי הזכויות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד שסך הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מכלל הזכויות בחברה לפני הקצאה למי שלא היה בעל זכויות לפני הפיצול;
- (ב) הוקצו זכויות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה;
- (ג) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;
- (ד) (נמחקה);
- (8א) על אף האמור בפסקה (7) ונוסף על הוראות פסקה (8), מכירת זכויות שלא מרצון לא יראו בה שינוי בזכויות לאחר הפיצול;
- (9) מועד הפיצול יהיה בתום שנת המס;
- (10) לא הועברו במסגרת הפיצול תשלום במזומן או תמורה נוספת כלשהי בין בעלי הזכויות בחברה המתפצלת;
- (11) במשך שנתיים לאחר מועד הפיצול לא היו בין החברות החדשות לבין עצמן או בינן לבין החברה המתפצלת, לפי הענין, העברות של מזומנים או נכסים, מתן ערבויות או כל פעילות אחרת, אלא במהלך העסקים הרגיל;
- (12) לאחר הפיצול עולה שווי הנכסים על שווי ההתחייבויות בכל אחת מהחברות החדשות ובחברה המתפצלת, לפי הענין, והכל לפי דו"חות מתואמים למועד הפיצול;
- (13) לפני הפיצול ניתן אישור המנהל כאמור בסעיף 105ח(ב), לתכנית הפיצול;
- (14) היתה החברה החדשה או החברה המתפצלת איגוד מקרקעין, והועברה קרקע לחברה חדשה - אם הושלמה בניית בהתאם לתנאים שיקבע המנהל על אותה קרקע שהועברה בתוך 4 שנים ממועד הפיצול;
- (15) היתה החברה המתפצלת קרן נאמנות, תהיה רשאית להתפצל לקרנות נאמנות מאותו סוג של החברה המתפצלת בלבד.
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים וכללים נוספים לביצוע הפיצול, וכן סוגי פיצולים שלא יהיה בהם צורך באישור של המנהל כאמור בסעיף קטן (א)(13).

105ד. (א) התחייבויות החברה המתפצלת יחולקו בין החברות החדשות, או בין חברה מתפצלת ממשיכה לחברה החדשה, לפי הענין, בהתאם לכללים הבאים:

חלוקת חבויות ורווחים (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

(1) התחייבויות שאינן מהוות הון עצמי לפי סעיף 1א לתוספת א' לחוק התיאומים בשל אינפלציה, שניתן לייחס אותן לנכס מסויים או לפעילות מסויימת, ייוחסו לחברה המחזיקה בנכס, אולם לא תיוחס לנכס התחייבות העולה על שווי הנכס, והכל על פי הדו"חות המתואמים למועד הפיצול;

(2) יתרת ההתחייבויות שלא יוחסה כאמור בפסקה (1), תיוחס בהתאם ליחס שווי הנכסים באותה חברה לכלל שווי נכסי החברה המתפצלת לפני הפיצול על פי דו"חות מתואמים למועד הפיצול; לענין זה, "שווי נכסים" - שווי הנכסים בניכוי התחייבויות שיוחסו כאמור בפסקה (1), ובניכוי שווי הזכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בחברה חדשה.

(ב) הפסדי חברה מתפצלת ממשיכה לפי סעיפים 28 ו-92, לפי הענין, יחולקו בין החברות החדשות או בין החברה המתפצלת לחברה החדשה בהתאם ליחסי ההון העצמי שלהן (להלן - יחס ההון העצמי), ובלבד שהפסדים לפי סעיף 28(ח) יהיו בחברה שבה נמצא הנכס שממנו נבע ההפסד; לענין סעיף זה, "הון עצמי" - הסכום שבו עודף שווי הנכסים של החברה, למעט שווי זכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בחברה חדשה, על שווי ההתחייבויות שיוחסו לחברה כאמור בסעיף קטן (א), והכל לפי דו"חות מתואמים למועד הפיצול.

(תיקון מס' 123) תשס"א-2000

(ג) רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב -

(1) בפיצול לפי סעיף 105א(1), יחולקו בין החברה המתפצלת הממשיכה לחברה החדשה או בין החברות החדשות, לפי הענין, בהתאם ליחס ההון העצמי;

(2) בפיצול לפי סעיף 105א(2), יישארו בידי החברה המתפצלת;

(3) המנהל יקבע כללים לענין חישובם.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004
(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ד) (בוטל).

(ה) ניכוי בשל אינפלציה כמשמעותו בסעיף 7 לחוק התיאומים בשל אינפלציה יחולק בהתאם ליחס ההון העצמי, ואולם ניכוי כאמור שיוחס לפי סעיף 7(ה) לחוק האמור ליחידת עבודה כהגדרתה בסעיף 18(ד) יהיה בחברה בה נמצאת יחידת העבודה.

(ו) על אף האמור בפקודה זו אם היה לחברה מתפצלת על פי סעיף 105א(1), מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, ובעת הפיצול יכולה היתה החברה המתפצלת לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(ב)(2) או 51(ג) לאותו חוק, יחוייב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עודף הנכסים שהועברו לחברה החדשה כאמור בסעיפים האמורים, לפי הענין, בעת הפיצול כאילו חולק.

(תיקון מס' 123) תשס"א-2000

(ז) התחייבויות, חבויות מותנות, הכנסות, הוצאות, ניכויים או כל כיוצא באלה שלא היו רשומים בדו"חות החברה המתפצלת במועד הפיצול, ומקורם בפעילותה לפני מועד הפיצול, יחולקו בין החברה המתפצלת הממשיכה לחברה החדשה או בין החברות החדשות, לפי הענין, בהתאם להוראות המנהל.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

105ה. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לכל אחת מהחברות כאמור בסעיף 105ד(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד הכנסת החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור או על 50% מההכנסה החייבת של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ג)(1), "הכנסה חייבת" - לפני קיזוז הפסדים אך למעט הכנסה שקוּזו כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת (תיקון מס' 95) תשנ"ג-1993

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לאחת החברות כאמור בסעיף 105ד(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד ריווח הון של החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור, או על 50% מריווח ההון של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; תקופה של

חמש שנים ממועד הפיצול לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

(ג) (1) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) או (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה החייבת, יותר בקיזוז בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מההכנסה החייבת, לפני קיזוז הפסד משנים קודמות; (2) הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוזז בשנות המס הבאות, בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב), העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיזוז הפסד משנים קודמות.

(ד) הפסד או הפסד הון שלא ניתן היה לקזזו כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) עד תום השנה החמישית שלאחר מועד הפיצול, ניתן יהיה לקזזו החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי הענין.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לחברה המתפצלת לפני הפיצול מהשכרת בנין, יותר לקיזוז לפי הוראות סעיף 28(ח).

(ו) המנהל רשאי לקבוע הגבלות לגבי קיזוז הפסד או הפסד הון, אם שוכנע שכתוצאה מהפיצול תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב הקיזוז, ובלבד שאם ביקשה החברה המתפצלת מהמנהל אישור מראש, על המנהל להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן הודעה ביחס לאותו אישור; על החלטה לפי פסקה זו ניתן יהיה לערער כאילו חזר בו המנהל מאישור כאמור בסעיף 103(ז).

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ז) חברה מתפצלת וחברה חדשה שהתחייבו בכתב בפני המנהל במועד הפיצול כי הבעלות בהן לא תשתנה במשך שנתיים מיום הפיצול, לא יוגבלו בקיזוז ההפסדים על פי סעיף זה; התחייבות כאמור בסעיף קטן זה תהווה תנאי לפיצול, ויראו את הפרתה כהפרת אחד התנאים המפורטים בסעיף 105ג.

(תיקון מס' 142
תשס"ה-2004)

(ח) בסעיף זה, "ריווח הון" - לרבות שבח.

105ו. (א) נכס שהועבר לחברה חדשה בפיצול, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המתפצלת אילו לא הועבר הנכס ויתרו לחברה החדשה בעת המכירה בניכוי ניכויים שהיו מותרים לחברה המתפצלת אילו היא היתה מוכרת את הנכס; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את הסכום שנקבע לענין שומת החברה המתפצלת במועד הפיצול.

דין נכס שהועבר
בפיצול
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(ב) העברת נכס בפיצול תיחשב כמכירה לענין מנין התקופות בסעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

105ז. מכר אדם מניה של חברה חדשה שהוקצתה לו בפיצול (להלן - המניה החדשה) או של חברה מתפצלת, והזכויות בחברה המתפצלת ובחברה החדשה לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום הפיצול, יחולו הוראות אלה:

ריווח ממכירת מניות
(תיקון מס' 95)
תשנ"ג-1993

(1) בפיצול לפי סעיף 105א(1) יראו כמחיר המקורי של מניות החברה החדשה את החלק היחסי של המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת בהתאם ליחס ההון העצמי כאמור בסעיף 105ד(ב), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישת המניות בחברה המתפצלת ועד למועד הפיצול, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכר החלק היחסי של המניות במועד הפיצול, ובלבד שלא יפחת מהחלק היחסי של המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין המחיר המקורי של החלק היחסי של מניות החברה המתפצלת לבין המחיר המתואם כאמור ייקרא להלן - "הפרש התיאום"; המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת יופחת בהתאם ליחס ההון העצמי כאמור בסעיף 105ד(ב); לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של המניה מהמחיר המקורי המתואם שלה;

(2) בפיצול לפי סעיף 105א(2) ייקבע המחיר המקורי של מניות החברה החדשה בהתאם

לעודף הנכסים שהועברו אליה, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכרו הנכסים וההתחייבויות יחדיו במועד הפיצול (להלן - המחיר המתואם); לענין זה -

"הפרש התיאום" - ההפרש בין יתרת המחיר המקורי של הנכסים המועברים לבין יתרת המחיר המקורי המתואם שלהם;

"עודף נכסים" - עודף יתרת המחיר המקורי המתואם של הנכסים על התחייבויות בהתאם לדו"חות המתואמים למועד הפיצול;

"הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של הנכסים וההתחייבויות המועברים יחדיו מיתרת המחיר המקורי המתואם שלהם בניכוי ההתחייבויות;

(3) הפרש תיאום כאמור בפסקאות (1) ו-(2) המהווה חלק מן המחיר המקורי של המניות הנמכרות, יתווסף לתמורה ממכירת המניות, לפי הענין, ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;

(4) יראו את מועד הפיצול כיום הרכישה של מניות החברה החדשה, ואולם לצורך חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, יראו כיום הרכישה של מניות החברה החדשה את יום הרכישה של מניות החברה המתפצלת;

(5) בפיצול לפי סעיף 105א(1), אם היה בעל המניות תושב חוץ בעת הפיצול, וביקש בעת המכירה של מניות החברה החדשה שיראו את שער המטבע שבו נרכשו מניות החברה המתפצלת כמדד לצורך חישוב המחיר המתואם, יהיה הפרש התיאום פטור ממס.

105ח.א (א) האמור בסעיפים 103ז, 103ט עד 103יב ו-103יד עד 103יט יחול לגבי פיצול, בשינויים המחוייבים, לפי הענין, ולענין זה, בכל מקום שבו -

- (1) כתוב "מיזוג" קרי "פיצול";
- (2) כתוב "מועד המיזוג" קרי "מועד הפיצול";
- (3) כתוב "חברה מעבירה" קרי "חברה מתפצלת";
- (4) כתוב "חברה קולטת" קרי "חברה חדשה".

(ב) על אף האמור בסעיף 103ט לא יינתנו ההטבות הקבועות בסעיף 105ב, אם לא התקבל אישור המנהל לפני הפיצול; קבע המנהל כי הפיצול אינו ממלא אחר התנאים שבפרק זה, ניתן יהיה לערער על החלטתו כאילו היה צו לפי סעיף 152.

(ג) התפצלה חברה, יחולו לגביה, אם אינה חברת החזקות, ולגבי החברות החדשות לאחר הפיצול הוראות סעיף 130א אם חל סעיף זה בחברה המתפצלת לפני הפיצול.

105ט. המנהל רשאי לקבוע כללים שלפיהם העברת נכסים, התחייבויות והון מחברה מתפצלת לחברה שאינה חברה חדשה שהוקמה לצורך כך, או מיזוג של חברה מתפצלת או חברה חדשה לאחר הפיצול, יהיו פטורים ממס כאמור בחלק זה, ובלבד שיחולו התנאים המפורטים בפרק שני ופרק רביעי לחלק זה בשינויים המחוייבים.

105י. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות לענין סעיפים 103יג, 104א(ב) ו-(כ), 104ב(א), 104ד, 104ח ו-105ג(א)(14), והוא רשאי להתנות את הפטור לפיהם בתנאים, לרבות שינוי התקופות או התנאים הקבועים בסעיפים האמורים, וכן רשאי הוא לקבוע נסיבות שבהן לא יחולו הוראות הסעיפים האמורים.

חלק ה: הכנסות מיוחדות בשוק ההון
(בוטל)

פרק ראשון: הגדרות ופרשנות
(בוטל)

105יא. (בוטל).

פרק שני: רווחים מניירות ערך מסוימים
(בוטל)

105יב. (בוטל).

	105 י.ג. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 י.ד. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 טו. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
פרק שלישי: יחידה בקרן נאמנות		
	(בוטל)	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 טז. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 יז. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 יח. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	105 יט. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
פרק שלישי 1: מכירת נייר ערך או יחידה בקרן נאמנות פטורה או מעורבת, בשנת המס 2003 – הוראת שעה		
	(פקע)	(הוראת שעה) תשס"ה-2004
	105 יט.1. (פקע).	(הוראת שעה) תשס"ה-2004
	105 יט.2. (פקע).	(הוראת שעה) תשס"ה-2004
חלק ו': חיוב במס על ידי נציג		
	106. מפרק או כונס נכסים שנתמנו על ידי בית משפט או לפי כל דין בר-תוקף בישראל וכן נאמן, אפוטרופוס לגוף או לרכוש, או ועד, שבידם ההנחיה, השליטה או ההנהלה ברכוש או במפעל מטעמו של אדם פסול-דין, יהיו בני-חיוב במס בדרך ובסכום שאותו אדם היה חייב בו אילו לא היה פסול-דין.	נאמנים וכו' של פסולי-דין [34]
	107. (בוטל).	(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005
	108. תושב חוץ, בין שהוא אזרח ישראל ובין אם לאו, יהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של נאמנו, אפוטרופוסו, או של ועד שלו, או על שמו של מיופה-כוח, מורשה, סוכן, כונס נכסים, סניף או מנהל, בין שהם מקבלי ההכנסה ובין אם לאו, והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מתחייב אילו היה תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה לידו.	תושב-חוץ שמורשהו בארץ [1]35 (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975
	109. תושב-חוץ יהא בר-שומה ובר-חיוב בשל הכנסה שמקורה, במישרין או בעקיפין, מיפוי-כוח, מסוכנות, מהרשאה, מכינוס נכסים, מסניף או מהנהלה, או דרך אחד מאלה, ויהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של אותו מיופה-כוח, סוכן, מורשה, כונס נכסים, סניף או מנהל, הכל לפי הענין.	הכנסת תושב-חוץ מיפוי-כוח וכו' [1]35 (סיפיה)
	110. רב-חובל של אניה, שבעלה או שוכרה הוא תושב-חוץ בר-חיוב לפי הסעיפים 71-74 רואים כמורשהו של אותו תושב-חוץ לענין פקודה זו, בלי להוציא כל מורשה אחר של אותו תושב-חוץ.	רב-חובל [2]35
	111. מקום שתושב-חוץ עוסק עם תושב ופקיד השומה רואה, כי מחמת הקשר ההדוק שבין השנים והשליטה הממשית שבידי תושב-החוץ על התושב, אפשר שמהלך העסקים ביניהם יהא מסודר, והוא מסודר, באופן שהעסקים הנעשים על ידי התושב, בעקבות קשריו עם תושב-החוץ, אינם מביאים לו כל ריווח, או פחות מן הריווח הרגיל שיש לצפות לו מאותם עסקים - יהא תושב-החוץ בר-שומה ובר-חיוב על שמו של התושב כאילו היה התושב מורשהו.	עסקים עם תושב-חוץ [3]35
	112. (א) ראה פקיד השומה, כי לא קל לברר מהו הסכום האמיתי של השתכרוותיו או רווחיו של תושב פלוני שהוא בר-חיוב על שמו של תושב - רשאי הוא לשום ולחייב את תושב-החוץ באחוז הוגן וסביר ממחזור העסקים שעשה תושב-החוץ עם התושב כאמור או על ידי עשה פקיד השומה כן, יהיו הוראות הפקודה בענין מסירת דו"חות או פרטים על ידי בני-אדם הפועלים בשם זולתם חלים במקרה זה, כדי לחייב את התושב להמציא דו"חות או פרטים של העסקים האמורים, כדרך שבני-אדם הפועלים מטעמם של פסולי-דין או של תושבי-חוץ חייבים למסור דו"חות או פרטים על הכנסה חייבת.	הנוהג במקום שאין לברר סכום הכנסתו של תושב-חוץ [4]35

(ב) שיעור האחוז האמור ייקבע על ידי פקיד השומה, בכל מקרה, בהתחשב עם טיב העסק הנדון, ולאחר שייקבע יהא נתון לערעור, כאמור בסעיפים 153-158.

עסקאות בין
תושבי-חוץ [6]35

113. תושב-חוץ המבצע מכירות או עסקאות עם תושבי-חוץ אחרים בנסיבות שהיו עושות אותו בר-חיוב לפי סעיפים 110 ו-111 על שמו של תושב - אין עובדה זו כשלעצמה עושה אותו בר-חיוב על כל השתכרות או ריווח שמקורם במכירות או בעסקאות האמורות.

שומת הכנסתו של
תושב-חוץ ממכירת
תוצרת-חוץ [7]35

114. מקום שתושב-חוץ נתחייב במס על שמם של מיופה-כוח, סוכן, מורשה, כונס נכסים, סניף או מנהל, בשל השתכרויות או רווחים שמקורם בממכר טובין או מוצרים שיוצרו או הופקו בחוץ לארץ בידי אותו תושב-חוץ - רשאי האדם שעל שמו נתחייב תושב-החוץ לפנות אל פקיד השומה בבקשה לערוך את השומה בשל אותה הכנסה, או לתקן אותה, על יסוד הרווחים שלפי הנחה סבירה היה מרוויח סוחר, או קמעונאי הקונה כאמור במישרין מן היצרן או מן המפיק - אם היו הטובין או המוצרים נמכרים על ידיהם או מטעמם בקמעונות - ולאחר שיוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, סכום הרווחים האלה, תיערך השומה או תתוקן בהתאם לכך.

115. שום דבר האמור בסעיפים 108-114 אינו בא לחייב במס תושב-חוץ על שמו של מתווך או סוכן-עמיל כללי או סוכן אחר בשל השתכרות או ריווח שמקורם במכירה או בעסקה שנעשו על ידיהם, אם אינם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב-החוץ או אם אינם מורשים בהתאם לסעיפים 110-112.

תושב-חוץ לא יישום
על שם סוכן שאיננו
מורשהו [5]35

116. מי שהוא בר-שומה ובר-חיוב בשל פסק-דין, או מי שתושב-חוץ הוא בר-חיוב על שמו, יהיה אחראי לכל דבר שעשייתו נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת הכנסתו של האדם שלמענו הוא פועל ובשביל תשלום המס המוטל עליו.

פעולות שהן חובה על
נאמנים וכו' [36]

117. המנהל או כל פקיד ראשי אחר של חבר בני-אדם מואגד יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת אותו חבר בני-אדם ובשביל תשלום המס.

מנהלו של חבר
בני-אדם [37]

118. אדם שקיבל, מכל כוח שהוא, כסף או שווה כסף שהם הכנסה מאחד המקורות הנקובים בפקודה זו והשייכת לאדם שהוא בר-חיוב על אותה הכנסה, או שהיה בר-חיוב עליה אילו היה תושב ישראל ולא היה פסול-דין, יכין וימסור, כל אימת שפקיד השומה ידרוש זאת ממנו בהודעה ותוך הזמן הנקוב באותה הודעה, רשימה חתומה בידו המכילה הצהרה אמיתית ונכונה על כל ההכנסה האמורה ואת שמו ומענו של כל אדם שההכנסה שייכת לו; על רשימה כאמור יחולו הוראות פקודה זו בענין אי-מסירת רשימות ופרטים על פי הודעה מפקיד השומה.

רשימות שנציג או
סוכן חייבים בהכנתן
[38]

119. אדם האחראי על פי פקודה זו לתשלום מס למען אדם אחר, רשאי לעכב מתוך כספים המגיעים לידו למען אותו אדם כל סכום שיספיק כדי תשלום המס האמור; וניתן לו בזה שיפוי כנגד כל אדם בשל כל תשלום ששילם בעקבותיה ומכוחה של פקודה זו.

שיפוי לנציג [39]

119א. (א) (1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.

גביית מס בנסיבות
מיוחדות
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(2) היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר, שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בפסקה זו - החבר האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר.

(3) בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו-(2), היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב המס האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(ב) היה ליחיד חוב מס סופי לשנת מס פלונית והוא העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית לקרובו או לחברה שהוא בעל שליטה בה, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהוא חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור, כל עוד לא עברו שלוש שנים מתום שנת המס שבה היה חוב המס לסופי, או שבה הועברו הנכסים, לפי המאוחר.

(ג) לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיף קטן (א) או (ב) יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או מהפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר להעברת נכסים או פעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור פחות סכום המס ששילם.

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(1ג) הורשע מנהל בחבר בני אדם, שהוא בעל שליטה באותו חבר, בשל אי העברת מס שנוכה, לפי סעיפים 219 או 224א, ולא ניתן עוד לערער על הרשעתו, ניתן לגבות ממנו את המס שנוכה כאמור ולא הועבר לפקיד השומה.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 141)
תשס"ה-2004

(2ג) נקבעה לחבר בני אדם שומה בשל מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 220 וערעור החבר על השומה נדחה על ידי בית המשפט בפסק דין שאינו ניתן עוד לערער או שלא הוגש ערעור לבית המשפט, ניתן לגבות את חוב המס שלא שולם על ידי החבר גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר בעת ביצוע מעשה כאמור, אם יש בידי פקיד השומה ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד, אלא אם כן הוכיח אותו בעל תפקיד שהוא נקט את כל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(ד) בסעיף זה –

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992

"חוב מס" – כמשמעותו בסעיף 195א, למעט חוב מקדמות;

"חוב מס סופי" – חוב מס שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או לערער;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

"בעל שליטה" – מי שהוא, לבדו או יחד עם קרובו, מחזיק לפחות בעשרים וחמישה אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת "בעל שליטה" שבסעיף 32(9)(א);

"בעל תפקיד" – מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
תשנ"ב-1992

(ה) על גביית סכומים לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גביה).

(ו) על החלטה לגבות מס לפי סעיף זה ניתן להשיג לפני המנהל תוך 21 ימים מיום שנמסרה הודעה עליה. על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה החלטה.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

120. (א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת מס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה – יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב בתשלומו, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים.

החוק ה-2004
שנת ה-2004
נפטרו [40]

(ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העזבון כהכנסתם של היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העזבון.

(ג) היו היורשים או אחדים מהם או חלקיהם בהכנסות העזבון, כולם או מקצתם, בלתי ידועים, ישלם הנציג האישי החוקי של הנפטר מתוך העזבון מס בשיעור של 40% על חשבון המס המגיע מהיורשים על הכנסה של העזבון.

(תיקון מס' 110)
תשנ"ו-1996

(ד) הוראות סעיפים 174-181 יחולו לגבי תשלום על חשבון המס לפי סעיף קטן (ג) בשינויים המחוייבים לפי הענין.

(ה) לאחר חלוקתה של הכנסת העזבון וצירופה להכנסתו של כל יורש, יקוזז המס ששולם כאמור על ידי הנציג האישי החוקי כנגד המס על הכנסתם של היורשים לפי חלקו של כל אחד מהם בהכנסות העזבון.

(ו) לענין סעיף זה, "הנציג האישי החוקי" – לרבות יורש, מנהל העזבון, המוציא לפועל של צוואת הנפטר וכל אדם הרשאי, על פי דין או על פי החלטה של בית משפט, לטפל בנכסי העזבון.

(תיקון מס' 110)
תשנ"ו-1996

חלק ו' 1: הצמדת תקרות ההכנסה, נקודות זיכוי ונקודות קיצבה, הנחות סוציאליות וסכומי תרומה מוכרים

120א. בחלק זה –

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 194)
תשנ"ב-2012
הגדרת
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

"מדד" – (נמחקה);

(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987

"מדד ממוצע" – (נמחקה);

(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987

"מדד יסודי" – (נמחקה);

(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987

"הנחות סוציאליות" – הסכום הנקוב בסעיף 9(5), סכומי הפטור של מענק פרישה או מענק מוות על פי סעיף 9(א7), הסכום הנקוב בסעיף 9(א16), ו-18(א), הסכום הפטור על פי סעיף 9(20), תקרת הקצבה המזכה בהגדרתה בסעיף 9(א), הסכום הנקוב בסעיף 17(א5), הסכום הנקוב בסעיף 32(9), הסכום הנקוב בסעיף 44(א1), כתקרת הסכומים שבשלהם יותר זיכוי, הסכומים הנקובים בסעיף 45א, הסכומים הנקובים בסעיף 47, הסכום הנקוב בסעיף 58א(ג) והסכומים הנקובים בסעיף 125ד;

(תיקון מס' 24)
תשל"ו-1976
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 33)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 34)
תשל"ט-1979
(תיקון מס' 108)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 2002-ג)
(תיקון מס' 153)
תשס"ז-2007
(תיקון מס' 190)
תשע"ב-2012

"סכומי תרומה מוכרים" – הסכומים הנקובים בסעיף 46(א);

(תיקון מס' 194)
תשע"ב-2012

"קיצבה מזכה" – (נמחקה);

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

"תקרות הכנסה" – סכומי ההכנסה לענין קביעת שיעורי המס על פי סעיף 121 וכן הכנסה החייבת במס נוסף, כמשמעותה בסעיף 121ב.

(תיקון מס' 195)
תשע"ב-2012

120ב. (א) ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו תקרות ההכנסה, סכומי נקודת זיכוי ונקודת קיצבה וכן ההנחות הסוציאליות וסכומי התרומה המוכרים (לכל אלה ייקרא בסעיף זה - הסכומים), שהיו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת.

הצמדה
(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 194)
תשע"ב-2012

(ב) נקבע בהסכם בין לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים לבין ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל, כי תשולם תוספת יוקר לשכירים במשק, לגבי עבודה שבוצעה בחודש פלוני ואילך, יתואמו באותו חודש סכומי נקודת הקיצבה שהיו ב-1 בינואר של שנת המס, לפי שיעור עליית המדד מתחילת שנת המס עד תום החודש האמור.

(תיקון מס' 112)
תשמ"ז-1996

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 112)
תשמ"ז-1996

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול סכומים שתואמו לפי סעיף זה.

חלק ז': שיעורי המס

121. (א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן:

שיעור המס ליחיד
(תיקון מס' 195)
תשע"ב-2012
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 197)
תשע"ד-2013

(1) על כל שקל חדש מ-240,000 השקלים החדשים הראשונים – 31%;

(2) על כל שקל חדש מ-240,001 שקלים חדשים עד 501,960 שקלים חדשים – 34%;

(3) על כל שקל חדש נוסף – 48%.

(ב) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א) (1) ובכפוף לאמור בפסקה (2), לגבי הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית ולגבי הכנסה חייבת בשנת המס של יחיד שמלאו לו 60 שנים, יחולו שיעורים אלה:

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(א) על כל שקל חדש מ-62,400 השקלים החדשים הראשונים – 10%;

(ב) על כל שקל חדש מ-62,401 שקלים חדשים עד 106,560 שקלים חדשים – 14%;

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

(ג) על כל שקל חדש מ-106,561 שקלים חדשים עד 168,000 שקלים חדשים
– 21% ;

(ד) על כל שקל חדש מ-168,001 שקלים חדשים עד 240,000 שקלים חדשים
– 31% ;

(2) השיעורים המופחתים הקבועים בפסקה (1) לא יחולו על הכנסה שחייבים לגביה
בניהול פנקסי חשבונות ולא נוהלו לגביה פנקסים קבילים.

121 א. (בוטל).

(תיקון מס' 96)
תשנ"ד-1994
מס על הכנסות
גבוהות
(תיקון מס' 195)
תשע"ב-2012

121 ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 800,000 שקלים חדשים, יהיה חייב
במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 800,000 שקלים חדשים (בסעיף זה – הכנסה
החייבת במס נוסף), בשיעור של 2%.

(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

(ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין
סעיף זה.

(ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף
89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי
מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין
בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים
והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק
מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט
התשע"ג (15 בינואר 2013).

122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים
בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10%
ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק
כאמור בסעיף 12(1).

השכרת דירת מגורים
(תיקון מס' 74)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 159)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 159)
תשס"ח-2007

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד
הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בוטל).

(תיקון מס' 159)
תשס"ח-2007

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי
לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות,
ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם
לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או
ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס
כאמור בסעיף קטן (א).

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ה) (בוטל).

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

122 א. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל
רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה
אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 12(1).

הכנסה מדמי שכירות
מחוץ לישראל
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ב) יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), אינו זכאי לנכות הוצאות שהוצאו
בייצור ההכנסה מדמי שכירות, למעט פחת, וכן אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי
השכירות או מהמס החל עליה, לרבות זיכוי כאמור בחלק י' פרק שלישי.

(ג) לענין סעיף זה, "מקרקעין" - לרבות חלק מהם.

123. (בוטל).

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

124. על אף האמור בסעיפים 121, 126 ו-127 לא יעלה המס על הכנסה מדמי מפתח או מפרמיות שמקורם באחוזות בית על 35% אם שילם הנישום לפקיד השומה מס על הכנסה זו בשיעור האמור תוך 30 יום מיום קבלתה ואם הנישום מדווח על הכנסתו על פי בסיס מצטבר - במועד שנקבע בסעיף 132 להגשת הדו"ח או תוך 30 יום מיום קבלתה, לפי המוקדם.

שיעור המס על דמי מפתח ופרמיה [29ג]
(תיקון מס' 15)
תשל"ז-1970
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 80)
תש"ן-1990

124א. (א) בסעיף זה -

"היום הקובע" - יום כ"א בחשוון תשס"ב (7 בנובמבר 2001);

"התקופה הקובעת" - התקופה שמהיום הקובע ועד סוף שנת המס 2003.

(ב) על אף הוראות סעיף 121, דייר המחזיק ביום הקובע בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, המוכר בתקופה הקובעת את מלוא זכויותיו בנכס לבעל הזכות באותו נכס, יהיה חייב במס על רווח ההון הריאלי, בשיעורים שלא יעלו על האמור להלן:

(1) במכירה בתקופה שבין היום הקובע ועד תום שנת המס 2002 - 15%;

(2) במכירה בשנת המס 2003 - 20%.

ובלבד שלאחר המכירה חדל חוק הגנת הדייר לחול על אותו נכס.

124ב. על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2א, יהיה 30%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 17(11).

שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפרסים
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

124ג. על אף האמור בסעיף 121, שיעור המס על הכנסה לפי סעיף 3(ה7)1, יהיה בשיעור האמור בסעיף 121(ב)1(ג) בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(א17).

שיעור המס על העברה לבן זוג לשעבר של עמית
(תיקון מס' 204)
תשע"ד-2014

125. על אף האמור בסעיף 121 הכנסה שנתקבלה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או ממכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, כשהממצאה או היצירה היו שלא בתחום עיסוקם הרגיל, לא יעלה שיעור המס על 40%.

שיעור המס על מכירת פטנט וכו'
[29ד]
(תיקון מס' 16)
תשל"א-1971
(תיקון מס' 18)
תשל"ג-1973

125א. על אף האמור בסעיף 121, הכנסתו של אדם שחל עליה סעיף 3(ו) והכנסת עבודה של אדם, שנתקבלו לאחר פטירתם, לא יעלה שיעור המס עליהם על 40%. לענין זה, הכנסת עבודה - לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7).

המס על הכנסה לאחר פטירה
(תיקון מס' 16)
תשל"א-1971
(תיקון מס' 18)
תשל"ג-1974
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

125ב¹⁸. על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

(1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%;

(3) דיבידנד בידי חברה משפחתית - 25%, ואולם אם היה הנישום כמשמעותו בסעיף 64 בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד - 30%;

(4) דיבידנד שאינו פטור ממש בידי מוסד ציבורי או בידי קופת גמל כהגדרתם בסעיף 9(2) - 25%;

שיעור המס על דיבידנד
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 187)
תשע"ב-2011

¹⁸ ר' סעיף 168 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), תשס"ט-2009: [ס"ח תשס"ט מס' 2203](#) מיום 23.7.2009 עמ' 272.

(5) דיבידנד בידי חבר-בני-אדם שהוא תושב חוץ – 25% ואולם אם היה חבר-בני-האדם במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו לו בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 – 30%.

125ב1. (א) רווחים שחילק מנהל קרן נאמנות חייבת לבעל יחידה שהוא יחיד, וההכנסה אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, פטורים ממס.

שיעור המס ופטור ממס על רווחים של יחיד מקרן נאמנות (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ב) רווחים שחילק מנהל קרן נאמנות פטורה לבעל יחידה שהוא יחיד, וההכנסה אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, חייבים במס בשיעור של 20%.

(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011

(ג) לכל מונח בסעיף זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחלק ה.

125ג. (א) בסעיף זה –

”בעל מניות מהותי” – כהגדרתו בסעיף 88;

שיעור המס על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 162) תשס"ח-2008

”מדד” – מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפני היום שבו מדובר, ובנכס שערכו צמוד למטבע חוץ או שהוא נקוב במטבע חוץ – שער המטבע;

”ריבית” – לרבות דמי ניכיון.

(ב) יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את הכנסתו זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת.

(תיקון מס' 187) תשע"ב-2011

(ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (ב), שולמה הריבית על נכס שאינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, או שאינו צמוד למדד עד לפדיון או עד להחזר, תחויב הכנסתו של היחיד מריבית במס בשיעור של 15%.

(2) שר האוצר רשאי לשנות בצו את שיעור המס הקבוע בפסקה (1), בהתאם לשינוי במדד.

(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (ב) ו-(ג), יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם התקיים אחד מאלה:

(1) הריבית היא הכנסה לפי סעיף 2(1) או שהיא רשומה בספרי חשבונותיו או שהיא חייבת ברישום כאמור;

(2) היחיד תבע ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בשל הנכס שעליו משולמת הריבית;

(3) היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית;

(4) היחיד הוא עובד בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית, או שהוא נותן לו שירותים או מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה ששיעור הריבית נקבע בתום לב וכלי שהושפע מקיומם של יחסים כאמור בין היחיד לבין חבר-בני-האדם;

(5) הריבית שולמה מקרן השתלמות לפני שחלפו התקופות האמורות בסעיף 9(16א) או 16(ב), או ששולמה מקופת גמל לתגמולים וחלו עליה הוראות סעיף 3(ד);

(6) מתקיים תנאי אחר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ה) הוראות סעיף זה לא יחולו על כספים המשולמים מקופת גמל שאינה קופת גמל לתגמולים או שאינה קרן השתלמות, וכן לא יחולו על כספים המשולמים מקופת גמל לתגמולים המחויבים במס לפי הוראות סעיף 87, ואולם הוראות סעיף זה יחולו על ריבית ורווחים אחרים שרואים אותם כהכנסה מריבית לפי הוראות סעיף 3(4ה)3.

(תיקון מס' 190) תשע"ב-2012

125ד. (א) בסעיף זה –

”המועד הקובע” – יום כ”ז בטבת התשס”ג (1 בינואר 2003);

”התקרה המוטבת” – סכום של 48,000 שקלים חדשים לשנה;

”ריבית” – ריבית המשתלמת על פיקדון בתאגיד בנקאי או על תכנית חיסכון.

ניכוי מריבית (תיקון מס' 132) תשס”ב-2002

- (ב) יחיד שהכנסתו והכנסת בן זוגו בשנת המס לא עלתה על התקרה המוטבת, זכאי לניכוי בסך של 7,920 שקלים חדשים (בסעיף זה - הניכוי המותר) מהכנסתו החייבת מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית; ואולם אם עלתה הכנסתו והכנסת בן זוגו בשנת המס על התקרה המוטבת, יהיה זכאי לניכוי מתואם; לענין זה, "ניכוי מתואם" - הניכוי המותר, לאחר שהופחת ממנו הסכום שבו עלתה הכנסתו החייבת בשנת המס של היחיד ושל בן זוגו, על התקרה המוטבת.
- (ג) (1) יחיד שבשנת המס הגיעו הוא או בן זוגו לגיל פרישת חובה, כמשמעותו בחוק גיל פרישה, התשס"ד-2004 (בסעיף קטן זה - גיל פרישת חובה), ובמועד הקובע מלאו לאחד מהם 55 שנים, זכאי לניכוי בסך של 13,000 שקלים חדשים מהכנסתו מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית.
- (2) יחיד שבשנת המס הגיעו הוא ובן זוגו לגיל פרישת חובה, ובמועד הקובע מלאו להם 55 שנים, זכאי, במקום הניכוי כאמור בפסקה (1), לניכוי בסך של 16,000 שקלים חדשים מהכנסתו מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית.
- 125ה. (א) בסעיף זה -
"ריבית מזכה" - הנמוך מבין אלה:
- (1) הכנסה של יחיד ושל בן זוגו מריבית כהגדרתה בסעיף 125ד(א) (בסעיף זה - ריבית);
- (2) הכנסה מריבית בגובה ההפרש שבין הסכום הנקוב בהגדרה "קצבה מזכה" בסעיף 9א כשהוא מוכפל ב-12, לבין הכנסתו החייבת של יחיד או של בן זוגו לפי הגבוהה מביניהן; לענין זה, "הכנסה חייבת" - לרבות הכנסה פטורה לפי סעיפים 9א ו-9ב ולמעט הכנסה מריבית, הכנסה מהשכרת דירה למגורים הפטורה ממס, רווח הון, ושבח כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.
- (ב) 35% מריבית מזכה פטורים ממס בידי אלה:
- (1) יחיד שהגיע לגיל הפרישה;
- (2) יחיד אם הוא או בן זוגו הגיעו לגיל הפרישה;
- והכל, אם מלאו להם במועד הקובע 55 שנים.
- 125ו. ניכויים לפי סעיף 125ד ופטור ממס לפי סעיף 125ה, יינתנו לאחד מבני הזוג בלבד.
126. (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 25%.
- (ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישורין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד.
- (ג) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) תיכלל הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל הכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם;
- בסעיף זה -
"הדיבידנד המגולם" - סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת מס ששולם על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד;
- "החברה הנישומה" - חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה ב-25% או

יותר מאמצעי השליטה (להלן בסעיף זה - החברה האחרת);
"הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" – לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין
בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות;
"אמצעי שליטה" – כהגדרתם בסעיף 88.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 216)
תשע"ו-2016

(ד) בחישוב המס החל על ההכנסה מדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ג), יינתן זיכוי מהמס
גבוה מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה שולמו הרווחים
או הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (א).

(ה) סכום הזיכוי כאמור בסעיף קטן (ד) ובחלק י' פרק שלישי, לא יעלה על המס החל על
ההכנסה מדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ג) ולא יחולו הוראות סעיף 205א.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 216)
תשע"ו-2016
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 216)
תשע"ו-2016

(ו) קיבל חבר בני אדם דיבידנד, וכנגד ההכנסה ממנו קוזז הפסד, ולאחר מכן חילק חבר
בני האדם את הדיבידנד לבעלי מניותיו, יראו לענין סעיף קטן (ג), כאילו שולם בשל הדיבידנד מס
חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א).

126א. (א) בסעיף זה –

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 3(ט);

הטבה במס על הכנסה
מדיבידנד שמקורה
מחוץ לישראל –
הוראת שעה לשנת
המס 2009
(הוראת שעה)
תשס"ט-2008

"הכנסה מדיבידנד", של חברה – הכנסתה החייבת של חברה מדיבידנד שמקורו מחוץ
לישראל, ששילם לה חבר בני אדם תושב חוץ ושהתקבל בידה בישראל בשנת המס 2009, למעט
הכנסה כאמור מדיבידנד שמקורו ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר
שבאותה שרשרת חברות כהגדרתה בסעיף 75(א)(14), היו רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף
75(א)(12), ובלבד שאם החברה היא בעלת שליטה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד יופחתו
מההכנסה כאמור סכומים אלה:

(1) סכום הלוואה שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו
בתקופה שמיום ד' בכסלו התשס"ט (1 בדצמבר 2008) עד יום כ"ד בטבת התשע"א
(31 בדצמבר 2010) (בהגדרה זו – התקופה הקובעת), שטרם נפרע בתקופה הקובעת;
(2) סכום ערבות שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו בשל
הלוואה שלקח חבר בני האדם בתקופה הקובעת, ובלבד שהערבות מומשה בתקופה
האמורה;

(3) סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת, לרכישת ניירות ערך של חבר בני
האדם משלם הדיבידנד או של קרובו;

"קרוב" – כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88;

"שימוש בישראל" – שימוש שהוא אדם מאלה, למעט תשלום, במישרין או בעקיפין,
ליחיד שהוא בעל שליטה בחברה מקבלת הדיבידנד:

(1) תשלום לתושב ישראל בעד שירותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע
בישראל;

(2) תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים שהשימוש בהם יהיה בישראל, וכן
תשלומים לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים; לענין זה, "נכס" –
למעט נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88;

(3) תשלום לשם השבחה או החזקה של נכסים בישראל;

(4) השקעה במחקר ופיתוח בישראל;

(5) פירעון חוב לתושב ישראל, ואם פירעון החוב הוא לחבר בני אדם קרוב – בתנאי
שאותו חבר בני אדם יעשה בכספי פירעון החוב שימוש בישראל;

(6) תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה
בישראל, וכן רכישה בידי החברה מקבלת הדיבידנד של איגרת חוב כאמור שהונפקה
על ידה;

(7) הפקדת פיקדון בישראל, בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל, במשך שנה אחת

לפחות (בהגדרה זו – תקופת הפיקדון), או רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם במשך שנה אחת לפחות (בהגדרה זו – תקופת ההחזקה); לעניין זה

(א) יראו נייר ערך כאילו הוחזק בכל תקופת ההחזקה גם אם נמכר לפני תום התקופה האמורה, אם במלוא התמורה ממכירתו נרכש נייר ערך אחר הנסחר בבורסה בישראל אשר הוחזק במשך יתרת תקופת ההחזקה;

(ב) הופקד סכום מסוים בפיקדון כאמור בפסקה זו למשך תקופה הקצרה מתקופת הפיקדון ונרכשו והוחזקו ניירות ערך כאמור בפסקה זו, באותו סכום, למשך תקופה הקצרה מתקופת ההחזקה, יראו כאילו נעשה שימוש בישראל לפי פסקה זו בסכום האמור, אם התקופה המצטברת של ההפקדה וההחזקה כאמור היא שנה אחת לפחות;

(8) תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל, ובלבד שאותה חברה תעשה בו שימוש בישראל.

(ב) על אף ההוראות לפי פקודה זו, על הכנסה מדיבידנד של חברה שנעשה בה שימוש בישראל במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד בפועל, לפי המאוחר, יוטל מס חברות בשיעור של 5%, על פי בקשת החברה, ובלבד שהחברה שקיבלה את הדיבידנד אינה חברה בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64.

(ג) על חלק הדיבידנד שהתקבל בידי החברה כאמור בסעיף קטן (ב) ושבו לא נעשה שימוש בישראל יחולו הוראות סעיף 126.

(ד) על אף ההוראות לפי פקודה זו, ביקשה חברה כי יוטל עליה מס חברות לפי סעיף זה על הכנסתה מדיבידנד, יינתן כנגד המס האמור זיכוי בשל ניכוי מס במקור מהכנסה האמורה, ובלבד שלא יעלה על סכום המס לפי סעיף זה, ולא יינתן כנגד זיכוי בעד מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין, כהגדרתם בסעיף 203(ג).

(ה) הוראות סעיף 205 לא יחולו על מסי החוץ, כהגדרתם בסעיף 199, ששולמו על הכנסה מדיבידנד שחויבה במס חברות לפי סעיף זה.

(ו) הוכיחה חברה אשר ביקשה כי יוטל עליה מס חברות לפי סעיף זה, כי עשתה שימוש בישראל בתקופה מהתקופות האמורות בסעיף קטן (ב), בסכום כלשהו, חזקה כי השימוש בישראל באותו סכום נעשה מתוך הכנסתה מדיבידנד, אף אם אותה הכנסה התקבלה אצל החברה לאחר שעשתה שימוש כאמור.

(ז) לעניין פסקה משנה (ב) בהגדרה "חברה נשלטת זרה" שבסעיף 75ב(א)(1), לא תובא בחשבון הכנסה שהתקבלה אצל חבר בני אדם תושב חוץ בשנת המס 2009, אשר חולקה כדיבידנד לחברה תושבת ישראל באותה שנת מס, אם חויבה הכנסה מהדיבידנד האמור במס חברות לפי סעיף זה.

127. (בוטל).

128. (בוטל).

129. (א) אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר בה הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, ושעסקיה כאמור מרביתם הם שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חבריה, תהא חייבת במס בשיעור של 20% על אותו חלק מהכנסתה החייבת הנובע מאחד מאלה:

(1) שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חבריה;

(2) הספקת תשומות וציוד חקלאיים לחבריה;

(3) הכנסתה מחקלאות, ובלבד שיותר מ-90% מהכנסות חבריה מחקלאות מקורם בשיווק תוצרת חקלאית באמצעותה;

הסכום שעליו יחול שיעור מס מופחת כאמור לא יעלה על 3% ממחזור עסקיה באותה שנה, אך רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגדיל בצו את

השיעור האמור.

(ב) אגודה שיתופית שחילקה או החזירה לחבריה, במישרין או בעקיפין, רווחים שעליהם שילמה מס מופחת עקב הוראות סעיף קטן (א), תהא חייבת לשלם את סכום המס בשיעור מופחת כאמור תוך 30 יום מיום החלוקה או ההחזרה.

(תיקון מס' 81)
תש"ן-1990

(ג) בסעיף זה –

(1) "אגודה שיתופית" - אגודה שיתופית שחבריה הם אגודות שיתופיות או יחידים, ש-51% מחבריה, הכנסתו של כל אחד מהם מרביתה היא מחקלאות, ובלבד שמספר החברים לא יפחת –

(א) מ-40 אם החברים הם יחידים בלבד;

(ב) מ-5 אגודות שיתופיות שהמספר הכולל של חבריהן כאמור הוא 200 לפחות, אם החברים הם אגודות שיתופיות בלבד;

(ג) מ-30 יחידים ו-5 אגודות שיתופיות, אם החברים הם יחידים ואגודות שיתופיות ביחד;

(2) "חבר" - כולל מועמד לחברות שלא תמה שנה לתקופת מועמדותו.

129א. (בוטל).

(תיקון מס' 83)
תש"ן-1990

129ב. (א) על אף האמור בסעיף 126, על הכנסתה החייבת של קופת גמל מעסק של השכרת בנינים שבנתה בעצמה או באמצעות אחרים ושבנייתם החלה בשנת המס 1991 או לאחר מכן, יחול מס בשיעור של 20%.

הכנסה ממקרקעין ומניירות ערך זרים בידי קופת גמל (תיקון מס' 88) תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 97) תשנ"ד-1994 (תיקון מס' 148) תשס"ה-2005

(ב) (בוטל).

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ב1) (בוטל).

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ג) (בוטל).

(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

(ד) (בוטל).

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

129ג. (א) על אף האמור בסעיף 126 –

הכנסה של קרן נאמנות

(1) הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות פטורה פטורים ממס.

(תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

(2) על הכנסתה החייבת של קרן נאמנות חייבת, יחולו שיעורי המס שהיו חלים על רווחים או על הכנסות כאמור אילו היו מתקבלים על ידי יחיד שההכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידיו, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת. לא נקבע להכנסה שיעור מס מיוחד, תחויב ההכנסה במס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121.

(תיקון מס' 132) תשס"ג-2002 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(3) (נמחקה);

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(4) בחישוב הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות, לא יותרו בניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה;

(תיקון מס' 132) תשס"ג-2002

(5) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין הכנסות של קרן נאמנות חייבת כל אחד מאלה:

(תיקון מס' 132) תשס"ג-2002

(א) (נמחקה);

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

(ב) מקדמות חודשיות בשל הכנסתה במקום המקדמות הקבועות לפי פקודה זו; על מקדמה שנקבעה כאמור יחולו הוראות סעיפים 177, 180 ו-190, לפי הענין;

(ג) הוראות מיוחדות לענין פטור ממס או שיעור מס מיוחד, להכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת המיועדת לבעלי יחידות שהן תושבי חוץ, בהתאם לשיעור המס שביב חל על ההכנסות אילו התקבלו בידי תושבי חוץ;

(ד) השיטה לחישוב ההצמדה או הסכום האינפלציוני בהתאם להשקעותיה או

לנכסיה של קרן הנאמנות.

(ב) בסעיף זה, "קרן נאמנות", "קרן נאמנות פטורה" ו"קרן נאמנות חייבת" – כהגדרתן בסעיף 88.

129ד. הפסד הון מניירות ערך זרים שהיה לקרן נאמנות חייבת עד ליום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) (בסעיף זה – ההפסד הצבור), יועבר לשנים הבאות, בזו אחר זו, לצורך קיזוז מרווח הון ממכירת ניירות ערך זרים, ובלבד שבכל אחת משנות המס 2003 ו-2004 לא יותר בקיזוז הפסד הגבוה מ-40% מההפסד הצבור; ואולם, אם קיזוז בשנת המס 2003 הפסד צבור הנמוך מ-40% מההפסד הצבור, יותר בקיזוז בשנת המס 2004 גם הפרש ההפסד הצבור; לענין סעיף זה, "הפרש ההפסד הצבור" – סכום השווה ל-40% מההפסד הצבור, בניכוי סכום ההפסד הצבור שקיזוז בשנת המס 2003.

הוראה מיוחדת לענין קיזוז הפסדים בקרן נאמנות חייבת (תיקון מס' 132) (תיקון) תשס"ג-2002

129ה. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את שיעור המס שישלמו תאגיד בנקאי או חברת ביטוח, על הכנסות מסוימות מכספים שהופקדו בתכנית חיסכון, המיוחסות על פי תנאי תכנית החיסכון לחוסך, ובלבד ששיעור המס שיקבע לא יעלה על ההפרש שבין שיעור המס שהיה חל על אותה הכנסה אילו התקבלה בידי יחיד שההכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידי, לבין 15%; וכן רשאי הוא לקבוע הגבלת ניכוי הוצאה, הפרשה או קיזוז הפסד כנגד אותן הכנסות, והכל בתנאים שקבע.

סמכות שר האוצר לענין מיסוי תכניות חיסכון (תיקון מס' 132) (תיקון) תשס"ג-2002

(ב) מס כאמור בסעיף זה, ינוכה מהכנסות המיוחסות על פי תכנית החיסכון לחוסך, והתאגיד הבנקאי או חברת הביטוח, לפי הענין, לא יהיו זכאי לניכוי, לזיכוי או לקיזוז בשל מס זה.
(ג) על אף האמור בכל דין, חוסך בתכנית חיסכון כאמור בסעיף זה, אינו זכאי להחזר מס או לזיכוי בשל מס ששילמו התאגיד הבנקאי או חברת הביטוח, לפי הענין.

חלק ח': דו"חות, הודעות וידיעות

פרק ראשון: הכנת דו"ח והגשתו

130. (א) (1) לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות. ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן;

סמכות לחייב בניהול פנקסים (143)-(4) (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 37) תש"ס-1980 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(2) המנהל רשאי, לפי בקשת נישום, לאשר לו שינוי מההוראות החלות עליו בתנאים ולתקופה שיקבע; דחה המנהל את בקשת הנישום, רשאי הוא לערור, תוך שלושה חדשים, לפני ועדה שהוקמה לפי סעיף 146 (להלן - ועדה לקבילות פנקסים);

(תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 ח"ט תשל"ו-1976 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(3) המנהל רשאי, לפי בקשת נישום שהוא בעל עסק זעיר כמשמעותו בסעיף 145א, ולאחר קבלת חוות דעתה של ועדה שמינה לענין זה, לפוטרו מחובת ניהול פנקסים, אם נתקיימו לגבי הנישום דרישות שקבע המנהל בכללים שפורסמו ברשומות, בדבר מצב גופני או נפשי או אנאלפבתיות, שבגללם אין הנישום יכול למלא את חובת ניהול הפנקסים; הודעה על הרכבה של ועדה שמונתה לענין פסקה זו תפורסם ברשומות;

(תיקון מס' 37) תש"ס-1980 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(4) לצורך ביצוע פקודה זו רשאי המנהל להורות על ניהול פנקסים לגבי הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), ארגון מקצועי כהגדרתו בסעיף 9(א2), או מוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - מוסד), וכן רשאי הוא לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב המוסד לדרוש ממי שאיתו הוא מקיים קשר כלשהו למסור למוסד את פרטיו האישיים ולהזדהות; המנהל רשאי להורות כאמור דרך כלל או לסוג מסויים של מוסדות, ותחילתן של ההוראות תהיה שלושה חדשים מיום פרסומן או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל; ביטולן של הוראות כאמור או קביעת הוראות מקילות, יכול שתחילתן תהיה פחות משלושה חדשים מיום פרסומן;

(תיקון מס' 88) תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 119) תשנ"ט-1998 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

- (5) לצורך ביצוע פקודה זו רשאי המנהל להורות לחברה מנהלת, כהגדרתה בחוק הפיקוח על קופות גמל, לנהל פנקסים לגבי הכספים המופקדים בקופת גמל שבניהולה. (תיקון מס' 148 תשס"ה-2005)
- (ב) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 88 תשנ"ב-1992)
- (ג) סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום או למוסד הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 88 תשנ"ב-1992)
- (1ג) החלטות פקיד השומה לפי סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לענין מוסד, טעונות אישור המנהל. (תיקון מס' 88 תשנ"ב-1992 ת"ט תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 142 תשס"ה-2004)
- (ד) (1) על החלטת פקיד השומה על פי סעיף קטן (ג) ניתן לערור לפני הועדה לקבילות פנקסים תוך 30 יום מיום קבלת ההודעה; (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (2) התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה (1) עד קבלת החלטת הועדה לא תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג). (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (ה) הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד) ונדחה, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין ערעור על השומה. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (ו) לא יוצא צו לפי סעיף 152(ב) המבוסס על אי קבלת פנקסים או פסילתם כאמור בסעיפים קטנים (ב) או (ג), לפני שנשלחה הודעה על כך לנישום לפי סעיף קטן (ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הועדה לקבילות פנקסים. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 134 תשס"ג-2003)
- (ז) הגשת ערר לפי סעיף זה איננה באה במקום השגה על פי סעיף 150. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (ח) לא הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד), ניתן לערער על החלטת פקיד השומה לפי סעיף קטן (ג) לפני בית המשפט המחוזי יחד עם הערעור על פי סעיף 153. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (ט) האמור בסעיפים קטנים (ג) עד (ו), יחול גם על החלטת המנהל לפי סעיף 147. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975 (תיקון מס' 142 תשס"ה-2004)
- (י) שום דבר האמור בהוראות שניתנו לפי סעיף קטן (א), לא יתפרש כמחייב אדם לגלות ידיעה סודית שנמסרה לו עקב משלח-ידו. (תיקון מס' 82 תשל"ה-1975)
- (יא) (1) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה יראו את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור: (תיקון מס' 134 תשס"ג-2003)
- (א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" - כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף;
- (ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה בסכום מהותי;
- (ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי.
- (2) אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה (1), רשאי לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת החלטה, לחזור ולעיין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו או יחד עם הערעור על השומות שנערכו לאותה שנת מס; לענין פסקה זו, "פקיד שומה" - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.

- 130א. (א) יהלומן יהיה רשאי לנהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהוא חייב בניהולם על פי סעיף 130, לגבי עסקו ביהלומים, לפי כללים שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שיכללו את התנאים שבהם יהיה רשאי מי שבחר לנהל פנקסים כאמור, לחזור בו מבחירתו; לענין זה –
- (תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981
- "יהלומן" - מי שעסקו או חלק מעסקו עיבוד יהלומים, מסחר ביהלומים או תיווך בהם, וכן בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) בחברה שעסקה כאמור;
- (תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981
- "עסק ביהלומים" - עיבוד יהלומים, מסחר ביהלומים או תיווך בהם, ולגבי יהלומן שהוא בעל שליטה בחברה שהיא יהלומן - כל פעולה המשפיעה על הרכוש, ההתחייבויות או ההון שהשקיע או קיבל בחברה האמורה או מחברה שהיא יהלומן, שבשליטתו.
- (תיקון מס' 54)
תשמ"ב-1982
- (ב) נישום שיש לו מפעל קבע בחוץ לארץ שלא באזור כהגדרתו בסעיף 3א, ינהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהוא חייב בניהולם על פי סעיף 130 לגבי הכנסותיו ממפעלו האמור, לפי כללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.
- (תיקון מס' 69)
תשמ"ו-1986
- (ג) בנוסף לאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), רשאים המפורטים להלן לנהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהם חייבים בניהולם לפי סעיף 130, לפי כללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שיכללו את התנאים שבהם יהיה רשאי מי שבחר לנהל פנקסים כאמור, לחזור בו מבחירתו:
- (1) שותפות שכל שותפיה הם תושבי חוץ וכל השקעותיהם וכל ההלוואות שנתנו לשותפות הם במטבע חוץ, והמנהל אישר אותה לענין סעיף זה;
- (תיקון מס' 142)
תשמ"ה-2004
- (2) חברה בהשקעת חוץ כהגדרתה בסעיף 53ח לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959;
- (3) חברה ש-90% לפחות מהכנסותיה הם מהפעלת כלי שיט או כלי טיס בהובלה בינלאומית.
- (ד) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע לגבי יהלומן שבחר לנהל פנקסים כאמור בסעיף קטן (א) ולגבי נישום שיש לו מפעל קבע בחוץ לארץ כאמור בסעיף קטן (ב), ולגבי חברה או שותפות שבחרו לנהל פנקסים כאמור בסעיף קטן (ג), כללים לקביעת הכנסותו החייבת וחישובה, ובמיוחד לענין ההוצאות, ההכנסות והפחת, וכללים בדבר חיוב במס ותשלום מס והפרשי הצמדה וריבית עליו, הכל בהתחשב בניהול הפנקסים במטבע חוץ כאמור; כללים לפי סעיף קטן זה יחולו על אף האמור בכל דין.
131. (א) אלה חייבים להגיש דו"ח:
- מי חייב בדו"ח
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
- (1) יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס מלאו לו 18 שנים; בן זוג רשום רשאי שלא לכלול את הכנסת בן זוגו, אם הגיש בן הזוג דו"ח נפרד על הכנסותיו, או אם צירף בן הזוג הרשום לדו"ח שלו הצהרה חתומה בידי בן זוגו שבן הזוג ידווח על הכנסותיו בנפרד;
- (תיקון מס' 89)
תשמ"ב-1992
- (2) בן זוג שאיננו בן זוג רשום שהצהיר כאמור בפסקה (1) כי ידווח על הכנסותיו בנפרד;
- (תיקון מס' 89)
תשמ"ב-1992
- (3)¹⁹ יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס טרם מלאו לו 18 שנה, אם היתה לו באותה שנה הכנסה חייבת בסכום שאינו פחות מ-7,200 לירות או מסכום אחר שקבע שר האוצר לענין זה;
- צו תשמ"ג-1983
- (4) יחיד תושב חוץ שהיתה לו הכנסה חייבת בשנת המס;
- (5) חבר-בני-אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס;
- (תיקון מס' 119)
תשמ"ט-1998
(תיקון מס' 132)
תשמ"ג-2002
- (א5) אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד, כהגדרתן בחוק מס שבח מקרקעין, שאינן פטורות מהמס לפי חוק זה, ולא שילם מס שבח בשיעור

¹⁹ ר' צו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין בהגשת דו"ח), תשמ"ג-1983.

המרבית החל לפי חוק מיסוי מקרקעין על השבח הריאלי הנובע מהמכירה או מהפעולה, לפי הענין;

(ב5) לענין נאמנויות, כל אחד מאלה:

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008

(1) נאמן בנאמנות תושבי ישראל או נאמן בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג1), ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיפים 75(ח) או 75(ה) ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג לפי הוראות סעיף 175, לפי הענין;

(2) נאמן שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו;

(3) יוצר או נהנה, לפי הענין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 75(ז) או (ח), או סעיף 75(ה) או (ו);

(4) יוצר מייצג או נהנה מייצג, לפי הענין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 175;

(5) נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל; הוראות פסקה זו לא יחולו על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(6) נאמן בנאמנות נהנה תושב ישראל שסעיף 75(ד)3 חל עליה;

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 223)
תשס"ו-2016

(7) נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים; לענין זה, "נכסי הנאמנות" – לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל; אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת דיווח אחרת החלה על נהנה כאמור לפי סעיף קטן (א);

לכל מונח בפסקה זו תהיה המשמעות הנודעת לו בסעיף 75 ג או בסעיף 175, לפי הענין;

(ג5) בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב;

(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

(ד5) אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כפעולה החייבת בדיווח;

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 223)
תשע"ו-2016

(ה5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)2 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)3 לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)4, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:

(א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;

(ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)4 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1;

(ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

(15) יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן – סכום לדיווח); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה;

(תיקון מס' 223)
תשע"ו-2016

(6) כל אדם שפקיד השומה דרש זאת ממנו, ואפילו אינו חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף קטן זה.

(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(א) הוגש דו"ח הכולל את ההכנסות של שני בני זוג, יחתום כל אחד מבני הזוג על הדו"ח לאישור נכונות המוצהר על חלקו.

(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

(ב) הדו"ח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו –

(1) מאזן וחשבון ריווח והפסד - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה;

(2) פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות שאיננה כאמור בפסקה (1);

(3) פירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הריווח או מסמכים או נתונים אחרים שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח איננו מבוסס על פנקסי חשבונות.

(1ב) הדוח יפרט כל פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כפעולה החייבת בדיווח.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשנ"ג-2013
(תיקון מס' 215)
תשע"ו-2015

(ב1א) הדוח יפרט דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד ועמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה.

(2) (1) יחיד החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א) עד (4), (א5), (ג5), (ו6), ויש לו הכנסה לפי סעיף 2(1), (2) או (8), או חבר בני אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א)5 יגיש את הדוח לפי הוראות סעיף זה באופן מקוון, כפי שיוורה המנהל, בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והידיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט חתום בידי של הדוח האמור (להלן – דוח עצמאי מקוון);

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(2) יחיד או חבר בני אדם כאמור בפסקת משנה (1) שלא הגיש דוח עצמאי מקוון, יראוהו, לענין הוראות לפי פקודה זו, כמי שלא הגיש דוח;

(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(3) הוראות לפי פקודה זו, לענין דוח לפי סעיף 131, יחולו על דוח עצמאי מקוון, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת;

(4) על אף האמור בפסקה (1) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע סוגי חבר בני אדם שיהיו פטורים מחובת הגשת דוח עצמאי מקוון, בהתאם לקריטריונים של אופי פעילותם או היקפה, וכן סוגי יחידים שיהיו פטורים כאמור בהתאם לקריטריונים של מצב כלכלי, גובה הכנסתו ומצב בריאותו, וכן מנימוקים מיוחדים אחרים, שייקבעו בתקנות, ובלבד שפטור כאמור לא יחול על יחיד שהגיש תביעה לקבלת מענק לפי חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007.

(תיקון מס' 161)
(תיקון) תשס"ח-2008
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015
(תיקון מס' 219)
תשע"ו-2016

(ג) דין וחשבון על פי סעיף קטן (א)5 למעט דו"ח של שותפות יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ומתואם בידי לצרכי המס אלא שבחבר-בני-אדם שהוא אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח, רשאי לאשר את הדו"ח ולהתאימו לצרכי המס גם פקיד ברית פיקוח שנרשם כדין אצל רשם האגודות השיתופיות.

ת"ט תשל"ו-1976
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(ג1) (1) בדוח כאמור בסעיף קטן (א)5(ב)1, (3), (4) או (6) יפרט הנאמן, היוצר, היוצר המייצג, הנהנה או הנהנה המייצג, לפי העניין, כל אחד מאלה:

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(א) פרטי כל היוצרים וכל הנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם;

(ב) פרטי הנכסים שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור, ומועד הקניית הנכס או ההכנסה כאמור;

(ג) פרטי הנכסים שחולקו ופרטי ההכנסה שחולקה, וכן מועד החלוקה;

(2) בדוח כאמור בסעיף קטן (א)5(ב)2 יפרט הנאמן כל אחד מאלה:

(א) פרטי כל היוצרים וכל הנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם;

(ב) פרטי הנכסים בישראל שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור, ומועד הקניית הנכס או ההכנסה כאמור;

(ג) פרטי הנכסים שחולקו ופרטי ההכנסה שחולקה, וכן מועד החלוקה;

(3) בסעיף קטן זה, "פרטי הנכסים" – לרבות המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה, כהגדרתם בסעיף 88, שווי הרכישה ויום הרכישה כמשמעותם בפרק השלישי לחוק מיסוי מקרקעין ויתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק האמור, לפי העניין.

(2ג) לדוח לפי סעיף קטן (א)(ב5), של בעל שליטה בחברת משלח יד זרה, יצורף דוח כספי מבוקר של חברת משלח היד הזרה, בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל, ואם היא חברה המגישה דוח או נישומה במדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196, דוח הערוך לצורכי מס בהתאם לדיני המס באותה מדינה.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לחיוב שותפות בהגשת דו"ח מאושר בידי רואה חשבון ומתואם בידיו לצרכי המס.

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(ה) שר האוצר רשאי לקבוע בצו את נוסח האישור וההתאמה כאמור בסעיף קטן (ג).

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(ו) אדם שלא צירף לדו"ח את המסמכים כמפורט בסעיף קטן (ב), או שהדו"ח שהגיש לא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף קטן (ג), יראוהו לענין סעיפים 145(ב) ו-158א(ג) כאילו לא הגיש דו"ח, וזולת אם הגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה.

(ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות החייבות בדיווח, את אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, "פעולה" – לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

131א. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות דו"חות נוספים שעל חבר בני-אדם החייב בדו"ח לפי סעיף 131(א)(5) או שעל תושב ישראל החייב בדוח לפי סעיף 131(א)(ב5) לצרף לדו"ח על פי אותו סעיף.

דו"חות נוספים
(תיקון מס' 3)
תשכ"ג-1963
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

131ב. פקיד שומה רשאי, אם ראה טעם סביר לכך, לדרוש בכתב מרואה חשבון, או מפקיד ברית פיקוח, שאישר מאזן או תיאם ואישר חשבון התאמה לחבר בני-אדם לפי סעיף 131, שימסור לו דו"ח על היקף הבקורת שערך וממצאיה, לגבי אותם פרטים שצויינו בדרישה כאמור של פקיד השומה.

דו"ח מרואה חשבון
ופקיד ברית פיקוח
(תיקון מס' 3)
תשכ"ג-1963

בסעיף זה –

(1) "אישר מאזן" –

(א) לגבי חברה, שאינה אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח - עריכת דו"ח כמצויין בסעיף 109 לפקודת החברות;

(ב) לגבי אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח - עריכת בקורת לפי סעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות;

(2) "פקיד שומה" - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי;

(3) "פקיד ברית פיקוח" - כאמור בסעיף 131.

131ג. (א) בסעיף זה –

"הגשה באופן מקוון" – הגשת דוח, מסמך או טופס, באמצעות מסר אלקטרוני;

"חוק חתימה אלקטרונית" – חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001;

"מסר אלקטרוני" – כהגדרתו בחוק חתימה אלקטרונית.

(ב) נוסף על האמור בסעיפים 91(ד)(א), 131(ב2), 135(א1), 166(ב) ו-240ב(ג), שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי דוחות, מסמכים או טפסים נוספים שיש להגיש לפקיד השומה או למנהל לפי פקודה זו, כולם או חלקם, יוגשו באופן מקוון, כאמצעי דיווח

הגשה באופן מקוון
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

יחיד, ורשאי הוא לקבוע כאמור גם לגבי מי שלא חלה עליו חובת הגשה באופן מקוון אך בחר בכך.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי חייבים בדיווח שיהיו פטורים מחובת הגשה באופן מקוון.

(ד) המנהל רשאי לקבוע כללים לגבי הגשה באופן מקוון, בעניינים אלה:

(1) הליכי הזיהוי לצורך ההגשה;

(2) אופן ההגשה;

(3) הארכת מועד ההגשה;

(4) הטפסים והמסרים האלקטרוניים שיש להשתמש בהם לצורך ההגשה.

(ה) על אף האמור בסעיף 2(א) לחוק חתימה אלקטרונית, יראו דוח, מסמך או טופס שהוגשו באופן מקוון בהתאם לכללים שקבע המנהל לפי סעיף זה, כאילו נחתמו.

(ו) דוח, מסמך או טופס שהיתה חובה להגישם באופן מקוון ולא הוגשו בדרך זו, יראו אותם כאילו לא הוגשו.

131ד. (א) בסעיף זה –

דיווח בגין חוות דעת
(תיקון מס' 215)
תשע"ו-2015

"חוות דעת" – חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת;

(2) היא תכנון מדף;

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס;

"שכר טרחה" – סכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שיווצר למקבל חוות הדעת;

"תכנון מדף" – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן (ז), שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה –

"קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88;

"אמצעי שליטה" ו"שליטה" – כהגדרתם בסעיף 85א;

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

(ב) מי שקיבל חוות דעת ידווח על כך בדוח שהוא חייב בו לפי סעיפים 131 ו-166, המוגש לשנת המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע המנהל, ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים; בדיווח כאמור יפורטו כל אלה בלבד:

(1) עצם קבלת חוות הדעת;

(2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;

(3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת; בסעיף זה, "סוגיית המיסוי" –

ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל.

(ג) אדם שלא דיווח כאמור בסעיף קטן (ב), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ב), לא יהיה אדם חב בדיווח –

(1) בשל תכנון מדף כאמור בפסקה (1) בלבד להגדרה "תכנון מדף" שלא ניתנה לגביו הודעה לפי סעיף קטן (1);

(2) בשל חוות דעת שניתנה לו לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה שנת מס בלבד.

(ה) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ד)(2), קיבל אדם חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 או 166, ידווח עליה בטופס כאמור בסעיף קטן (ב), בתוך 60 ימים מיום שקיבל אותה.

(ו) מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרה "תכנון מדף" יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת.

(1) (ז) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2);

(2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:

(א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;

(ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.

131ה. (א) בסעיף זה –

"יתרון מס" – כהגדרתו בסעיף 131ד;

"עמדה חייבת בדיווח" – עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

(ב) (1) עמדת רשות המסים כאמור בפסקה (1) להגדרה "עמדה חייבת בדיווח" תפורסם במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המסים, לאחר שניתנה ללשכת עורכי הדין, ללשכת רואי חשבון בישראל וללשכה כהגדרתה בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005, הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם לגביה טרם פרסומה;

(2) עמדת רשות המסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת;

(3) (א) מספר העמדות שתפרסם רשות המסים לא יעלה על 50 בשנה; ביקשה רשות המסים לפרסם עמדות נוספות באותה שנה, יגיש שר האוצר לאישור ועדת הכספים של הכנסת את מספר העמדות הנוסף המבוקש כאמור;

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 100 עמדות בכל שנה.

(ג) אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור באותו סעיף קטן, בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד הגשת הדוח.

(ה) אדם שלא דיווח במועד ובאופן כאמור בסעיף קטן (ג) או (ד), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

- (1) (1) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2);
- (2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:
- (א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;
- (ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים.

132. (א) דו"ח לפי סעיף 131 יימסר לפקיד השומה לא יאוחר מיום 30 באפריל של כל שנה.

המועד להגשה
[43א(ב)(ג)]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 38)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) –

- (1) אדם שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבונאות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ימסור את הדו"ח לפי אותו סעיף קטן, לא יאוחר מיום 31 במאי בכל שנה;
- (א1) יחיד או חבר בני אדם החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון – יגיש אותו עד יום 31 במאי שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח;
- (2) אדם שנקבעה לו תקופת שומה מיוחדת, חייב למסור את הדו"ח כאמור לא יאוחר מתום חמישה חדשים מהיום שבו נסתיימה אותה תקופת שומה מיוחדת.

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986

132א. (בוטל).

(תיקון מס' 46)
תשמ"א-1981

133. פקיד השומה רשאי, אם הוכח להנחת דעתו שקיימת סיבה מספקת לכך, לדחות את הגשת הדו"ח לפי סעיף 132(א) או (ב), הכל לפי הענין, למועד שיקבע, ובלבד שמי שקיבל דחיה כאמור – יגיש במועד האמור בסעיף 132(א) או (ב), הכל לפי הענין, דו"ח משוער על ההכנסה האמורה שיערך לפי מיטב אומדנו.

דחיית המועד
[43א(ד)]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

134. אדם שבשנת מס פלונית פתח עסק או החל לעסוק במשלח-יד, או החל לנהל את עסקו או משלח-ידו במקום נוסף או במקום אחר, או ששינה את סוג עסקו או משלח-ידו, יודיע על כך בכתב לפקיד השומה שבתחום סמכותו נמצא העסק או מתנהל משלח-היד, לא יאוחר מיום ההתחלה או השינוי כאמור.

הודעה על התחלת
התנסקות או שינויה
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
סמכות לפטור מהגשת
דו"ח

134א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור, בתנאים או ללא תנאים, מחובת הגשת דו"ח את המפורטים להלן:

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 74)
תשמ"ז-1987

(1) מי שעיקר הכנסתו היא הכנסת עבודה, קיצבה או הכנסה ששילם עליה מס לפי סעיף 122;

(2) מי שהכנסותיו אינן מעבודה, מעסק או משלח-יד והן לא עלו על סכום שהוא פי שלושה מסכום נקודות הזיכוי שעל פי סעיפים 34 ו-36;

(3) תושב חוץ;

(4) מי שקיבל הכנסה שנוכה ממנה מס במקור כדין או שחל לגביה פטור ממס, וללא הכנסה זו היה פטור מחובת הגשת דין וחשבון;

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992

(5) נאמן, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו, שהיו לו בישראל רק הכנסה הפטורה ממס או שנוכה ממנה מלוא המס כדין, או נכס שההכנסות ממנו פטורות ממס.

(תיקון מס' 165)
תשס"ח-2008

134ב. על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורם בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)5 – החל ביום י"א בטבת התשס"ז 1)

פטור מדיוח
(תיקון מס' 168)
תשס"ח-2008

בינואר 2007).

פרק שני: סמכות להשיג ידיעות

135. כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

(א) (1) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של בן זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר; ואולם רשאי אותו אדם לא לכלול בדו"ח את הונו ונכסיו של בן זוגו, אם צירף הצהרה חתומה בידי אותו בן זוג כי יגיש דו"ח נפרד על הונו ונכסיו; הוגשה הצהרה כאמור, יוגש הדו"ח במועד שבו חייב בן הזוג להגיש את הדו"ח כאמור; כל דו"ח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה ובלבד שלגבי דו"ח על הון לא ייקבע מועד שהוא לפני תום 120 יום מהמועד שהצהרת ההון צריכה להתייחס אליו או מיום הדרישה, לפי המאוחר; וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות, ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך; אך פקיד השומה - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם;

סמכות לדרוש דוחות, ידיעות פנקסים ודו"ח (תיקון מס' 21) 1975-ה (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 37) תש"ס-1980 (תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992 (תיקון מס' 168) תשס"ח-2008

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו שמחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות פסקת משנה זו לא יחולו על הון ונכסים שלגבי הכנסות שנבעו מהם, כולן או חלקן, ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ועל נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) – החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);

(תיקון מס' 168) תשס"ח-2008

(2) רשאי פקיד השומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידיו בכתב, להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק מלאי עסקי, קופה, מכונות, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד, ולדרוש הסברות בקשר לכך, וכן רשאי הוא לדרוש מבעל-העסק או משלח-היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות;

(תיקון מס' 32) תשל"ח-1978

(3) רשאי פקיד השומה, או מי שהורשה לכך על ידיו בכתב, שעה שהוא עורך בדיקה כאמור בפסקאות (1) או (2) לתפוס ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות הנוגעים לאותו עסק, או משלח-יד, אם הוא משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה; ובלבד שדבר שנתפס –

(תיקון מס' 37) תש"ס-1980

(א) לא יוצא אל מחוץ למקום התפיסה אלא על פי הוראה של פקיד השומה, ולענין זה, "פקיד שומה" למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי;

(ב) יוחזר תוך שלושה חדשים מתאריך התפיסה, אם לא הוגשה לפני כן תביעה פלילית בשל עבירה על פקודה זו;

(4) רשאי פקיד השומה להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום והיכול, לפי דעתו, להעיד בענין ההכנסה שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ולדרוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים הנוגעים לאותה הכנסה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא יחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקר פקיד השומה מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו.

(תיקון מס' 32) תשל"ח-1978

135א. (א) בעל עסק או משלח-יד חייב, אם דרש זאת ממנו פקיד השומה, למסור לפקיד השומה

סמכות לדרוש ידיעות על טפסים ולקוחות (תיקון מס' 37) תש"ס-1980

ידיעות ומסמכים בנוגע לקשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו או מי שיש לו אתו קשרים עסקיים, אף-על-פי שידיעות ומסמכים אלה אינם דרושים לבירור הכנסתו הוא; ואולם אם הודיע לפקיד השומה תוך 15 יום מיום קבלת הדרישה, כי הדבר כרוך בעבודה מנהלית רבה, חייב הוא לאפשר לפקיד השומה לאסוף בעצמו את הידיעות והמסמכים האמורים.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) אין בו כדי לחייב עורך דין, רופא או פסיכולוג לגלות ידיעות או מסמכים שלגביהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי כל דין.

135ב. בסעיפים 135ג עד 135ז –

“ארה”ב – ארצות הברית של אמריקה;

“בעל חשבון”, לגבי חשבון פיננסי שאינו חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה – מי שרשום כבעל החשבון או מי שהמוסד הפיננסי הישראלי המדרווח מזהה כבעל החשבון, ואם מחזיק אדם, שאינו מוסד פיננסי, בחשבון פיננסי של אדם אחר או לטובתו של אדם אחר, יראו את האדם האחר כבעל החשבון האמור; ולגבי חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה –

(1) עד להתגבשות הזכות לתשלום על פי החוזה – מי שרשאי למשוך את ערך הפדיון או לשנות את המוטב, ואם אין אדם כאמור, כל אחד מאלה:

(א) מבוטח או אדם המצוין בחוזה כבעל החוזה;

(ב) בעל זכות בלתי חוזרת לתשלום לפי החוזה;

(2) עם התגבשות הזכות לתשלום על פי החוזה – כל אדם הזכאי לתשלום על פי החוזה;

“בעל שליטה” –

(1) בחבר-בני-אדם – יחיד שיש לו שליטה כהגדרתה בחוק ניירות ערך באותו חבר-בני אדם וכל מונח בהגדרה האמורה יפורש לפי חוק ניירות ערך, לפי העניין;

(2) בנאמנות שחל עליה פרק רביעי 2 בחלק ד – היוצר, הנאמן, מגן הנאמנות או הנהנה כהגדרתם בסעיף 75ג, ואם מי מאלה אינו יחיד – היחיד שהוא בעל שליטה בו כאמור בפסקה (1);

(3) בהסדר משפטי שאינו נאמנות כאמור בפסקה (2) – יחיד שמעמדו בהסדר המשפטי דומה למעמד של מי מהמנויים בפסקה האמורה;

“הסכם בין-לאומי” ו”הסכם לחילופי מידע” – כהגדרתם בסעיף 214א;

“הסכם יישום” – הסכם ליישום חילופי מידע מכוח הסכם בין-לאומי, המבוסס על הנהלה לחילופי מידע אוטומטיים של חשבונות פיננסיים שפרסם הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (ה-OECD);

“הסכם פטקא” – הסכם בין מדינת ישראל לבין ארה”ב בדבר שיפור ציות מס בין-לאומי ויישום חוק פטקא, שנחתם ביום ב’ בתמוז התשע”ד (30 ביוני 2014);

“זכות בהון” – זכות בהון מניות, זכות לרווחים וזכויות כיוצא באלה, ולעניין מוסד פיננסי שהוא שותפות – זכות בהון השותפות או זכות לרווחי השותפות; במוסד פיננסי שהוא נאמנות רואים זכות בהון כמוחזקת בידי כל מי שנחשב כיוצר או כנהנה של הנאמנות, כולה או חלקה, או כל יחיד אחר שיש לו שליטה בפועל בנאמנות;

“חוזה ביטוח” – חוזה שלפיו המבטח מתחייב לשלם סכום כסף בקרות מקרה מוות של אדם, תאונה, מחלה, נכות, אבדן של נכס או נזק לנכס, או חבות כספית בשל אחריות לצד שלישי, למעט חוזה קצבה או אנונה;

“חוזה ביטוח בעל ערך פדיון” – חוזה ביטוח המקנה ערך פדיון, שאינו חוזה שיפוי בין שתי חברות ביטוח, ולעניין הסכם פטקא – חוזה ביטוח כאמור המקנה ערך פדיון מעל סכום בשקלים חדשים השווה ל-50,000 דולרים של ארה”ב, לפי שער החליפין; לעניין זה, “ערך פדיון” – הגדול מבין הסכומים לפי פסקאות (1) או (2), ולמעט סכום שניתן לשלם לפי חוזה הביטוח לפי פסקה (3)(א) עד (ג):

- (1) הסכום שבעל פוליסה יכול לקבל בעת ביטול חוזה הביטוח או עם סיומו, שיחושב בלי להביא בחשבון צמלות פירעון מוקדם או הלוואות;
- (2) הסכום שבעל הפוליסה יכול ללוות לפי חוזה הביטוח או בהתייחס אליו;
- (3) (א) פיצוי בשל נזק שנגרם לאדם ממחלה או מתאונה, או תשלום אחר לשיפוי או פיצוי בשל נזק כלכלי מקרות מקרה הביטוח;
- (ב) החזר פרמיה ששולמה לפי חוזה ביטוח שאינו חוזה לביטוח חיים, כתוצאה מסיום חוזה הביטוח או ביטולו, ירידה בחשיפה לסיכון בתקופה הביטוח או חישוב מחדש של פרמיה בשל תיקון שגיאה בפרסום של תעריף, טעות בסיווג או טעות דומה; לעניין פסקת משנה זו, "ביטוח חיים" – כמשמעותו בסעיף 41 לחוק חוזה הביטוח, התשמ"א-1981;
- (ג) בחוזה ביטוח קבוצתי – תשלום השתתפות ברווחים בהתבסס על רווחי חיתום ביחס לחוזה הביטוח או הקבוצה המבוטחת בחוזה הביטוח;
- "חוזה קצבה או אנונה" – חוזה שלפיו המנפיק מתחייב לשלם תשלומים בתקופה שנקבעה, במלואה או בחלקה, ביחס לתוחלת החיים של יחיד, אחד או יותר, לרבות חוזה הנחשב לפי הדין או הנוהג בישראל כחוזה קצבה או אנונה, שלפיו המנפיק מתחייב לשלם תשלומים במשך תקופה קצובה;
- "חוק פטקא" – החוק של ארה"ב בדבר ציות בענייני מס לגבי חשבונות זרים – The Foreign Account Tax Compliance Act (סעיפים 1474-1471 ל- Internal Revenue Code);
- "חשבון למשמורת" – חשבון לטובת אדם אחר, שבו מוחזק חוזה לצורך השקעה או נכס פיננסי כמשמעותו לפי כללי חשבונאות מקובלים, למעט חוזה ביטוח או חוזה קצבה או אנונה;
- "חשבון פיננסי" – חשבון המוחזק במוסד פיננסי, לרבות כל אחד מאלה:
- (1) חשבון פיקדון;
- (2) חשבון למשמורת;
- (3) לעניין ישות השקעות שהיא מוסד פיננסי רק בשל היותה ישות השקעות – כל זכון בהון או זכות בחוב באותה ישות השקעות, שאינה נסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר;
- (4) לעניין מוסד פיננסי שאינו ישות השקעות כאמור בפסקה (3) – כל זכות בהון או זכות בחוב במוסד הפיננסי שאינה נסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר, אם מתקיימים לגביה שני אלה:
- (א) ערך הזכות בהון או הזכות בחוב נקבע, במישרין או בעקיפין, בעיקר בהתייחס לנכסים שמהכנסות מהם יש לנכות מס במקור בארה"ב;
- (ב) ניתן להוכיח שסוג הזכויות נקבע במטרה להימנע מדיווח לפי הסכם פטקא או הסכם יישום;
- (5) חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה, המונפק על ידי מוסד פיננסי או מוחזק בו; ואולם לא יראו כחשבון פיננסי חוזה המממן הטבה פנסיונית או הטבת נכות שניתנה ליחיד מחשבון שהוחרג מהגדרת חשבון פיננסי בהסכם עם המדינה הזרה ושמתיימים בו כל אלה:
- (א) הוא לא ניתן להעברה;
- (ב) הוא אינו תלוי תשואה;
- (ג) הוא לקצבת חיים מיידית; לעניין זה, "קצבת חיים מיידית" – קצבה למשך חיי אדם אחד או יותר, ובלבד שתשלומי הקצבה מתחילים להיות משולמים במועד שאינו מאוחר משנה לאחר מועד ההפקדה הראשונה בחשבון ותשלומי הקצבה שווים ומשולמים אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר;
- והכול למעט חשבון כאמור בפסקאות (1) עד (5) שהוחרג מהגדרת חשבון פיננסי

לצורך הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין;

לעניין פסקאות (3) ו-(4) יראו זכות בהון או זכות בחוב כנסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר, אם קיים היקף משמעותי של מסחר בה באופן שוטף בבורסה המוכרת ומפוקחת בידי רשות ממשלתית במדינה שבה השוק נמצא, וערך שנתי משמעותי של מניות נסחר בה; ואולם לא יראו זכות בהון או זכות בחוב במוסד פיננסי כנסחרת בקביעות כאמור ויראו אותה כחשבון פיננסי, אם המחזיק בה, שאינו מוסד פיננסי המשמש כמתווך, רשום בספרי המוסד הפיננסי, למעט אם היא נרשמה אצל המוסד הפיננסי לפני יום ג' בתמוז התשע"ד (1 ביולי 2014);

"חשבון פיקדון" – חשבון חיסכון, חשבון מסחרי, חשבון עו"ש, פיקדון לזמן קצוב או חשבון שהעדות לו היא תעודת פיקדון, תעודת חיסכון, תעודת השקעה, תעודת חוב, או מכשיר דומה אחר המוחזק במוסד פיננסי במהלך הרגיל של עסקים בנקאיים או עסקים דומים, לרבות חוזה עם חברת ביטוח המבטיח תשואה או חוזה דומה אחר לתשלום ריבית;

"ישות" – חבר-בני-אדם או הסדר משפטי;

"מוסד פיננסי" – מוסד לפיקדונות, מוסד למשמורת, ישות השקעות או חברת ביטוח מסוימת, כהגדרת כל אחד מאלה בפסקאות (1) עד (4), למעט אם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, החריג אותו מהגדרה זו, ורשאי הוא להחריגו כאמור לצורך הסכם פטקא או הסכם יישום; לעניין זה –

(1) "מוסד לפיקדונות" – ישות המקבלת פיקדונות מאחר, במהלך עסקי הבנקאות שלה או במהלך עסקים דומים, ולרבות תאגיד בנקאי, והחברה הבת כמשמעותה בסעיף 88א לחוק הדואר, התשמ"ו-1986, בנותנה את השירותים הכספיים כהגדרתם באותו חוק;

(2) "מוסד למשמורת" – ישות המחזיקה נכסים פיננסיים בשביל אחרים והכנסתה מהחזקתם ומשירותים פיננסיים קשורים היא 20 אחוזים או יותר מכלל הכנסתה בתקופה שמיום הקמתה או בתקופת שלוש השנים שהסתיימה ב-31 בדצמבר או ביום האחרון של התקופה החשבונאית שלה המסתיימת במועד אחר, שקדמה לשנה שבה נבדק אם היא ישות כאמור, לפי התקופה הקצרה מביניהן;

(3) "ישות השקעות" – ישות העוסקת באחד או יותר מאלה למען לקוח, או ישות המנוהלת בידי ישות העוסקת כאמור;

(א) מסחר במכשירים בשוק הכספים, לרבות בהמחאות, בשטרות, בתעודות פיקדון ובנגזרים; מטבע חוץ; מכשירי חליפין; מכשירי שיעור ריבית ומכשירי מדד; ניירות ערך הניתנים להעברה; מסחר בחוזים עתידיים לגבי סחורות;

(ב) ניהול תיק השקעות, אישי או קבוצתי;

(ג) השקעה או ניהול של כסף בדרך אחרת בעבור אחר;

לרבות תאגיד בעל רישיון מנהל תיקים כהגדרתו בסעיף 1 לחוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995, קופת גמל וחברה מנהלת כהגדרתן בחוק הפיקוח על קופות גמל, קרן להשקעות משותפות בנאמנות ומנהל הקרן, כמשמעותם בסעיפים 3 ו-4 לחוק השקעות משותפות, וחברה בעלת רישיון זירה כהגדרתו בסעיף 44יב לחוק ניירות ערך;

(4) "חברת ביטוח מסוימת" – כל אחת מאלה, ובלבד שהיא מפיקה חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה או מחויבת לשלם כסף בקשר לחוזים כאמור:

(א) חברת ביטוח, לרבות מי שקיבל רישיון מבטח ישראלי לפי סעיף 15(א)(1) לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;

(ב) חברה המחזיקה בחברה כאמור בפסקת משנה (א);

"מוסד פיננסי ישראלי" – כל אחד מאלה:

(1) מוסד פיננסי תושב ישראל, למעט סניף של מוסד פיננסי כאמור הנמצא מחוץ לישראל ומחוץ לאזור כהגדרתו בסעיף 3א;

(2) סניף של מוסד פיננסי תושב חוץ הנמצא בישראל ;

"מוסד פיננסי ישראלי מדווח" – מוסד פיננסי ישראלי, למעט – לענין יישום הסכם פטקא או הסכם יישום – מוסד פיננסי כאמור שלפי הוראות אותו הסכם אינו חייב לדווח על חשבונות פיננסיים ;

"מוסד פיננסי שאינו משתתף" – כל אחד מאלה :

(1) מוסד פיננסי שאינו מקיים את הוראות חוק פטקא, אינו פטור מיישום חוק פטקא ואינו תושב מדינה שהתקשרה בהסכם עם ארה"ב ליישום חוק פטקא ;

(2) מוסד פיננסי תושב מדינה שהתקשרה בהסכם עם ארה"ב ליישום חוק פטקא, אך רשויות המס בארה"ב מתייחסות אליו כאל מוסד פיננסי שאינו משתתף ;

"מידע" – לרבות נתונים, הצהרות ומסמכים אחרים ;

"שער החליפין" – השער היציג של הדולר של ארה"ב שמפרסם בנק ישראל.

135ג. (א) מוסד פיננסי ישראלי מדווח ידרוש מבעל חשבון או ממי שמבקש להיות בעל חשבון, למסור לו את המידע הדרוש לשם בירור זהותו ומדינת תושבותו לצורכי מס או אזרחותו, ואם הוא ישות – גם מידע הדרוש לשם סיווגה ובירור זהותו של בעל שליטה בה ומדינת תושבותו לצורכי מס או אזרחותו, ויערוך לגבי בעל חשבון או מי שמבקש להיות בעל חשבון ולגבי בעל שליטה בישות את הבדיקות הדרושות לצורך קביעת מקום תושבותו לצורכי מס או אזרחותו וסיווג הישות כאמור, ככל שהמידע האמור דרוש לצורך יישום הסכם פטקא, הסכם יישום או היערכות לקראת הסכם כאמור, לפי העניין ; שר האוצר יקבע הוראות לענין סעיף קטן זה בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין.

(ב) מוסד פיננסי ישראלי יפעל כנדרש לשם זיכוי ככזה בידי המנהל ורשויות מס זרות, והכול כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

(ג) מוסד פיננסי ישראלי מדווח יעביר למנהל מידע בדבר בעל חשבון ובעל שליטה בישות בעלת חשבון ובדבר חשבון פיננסי, שעל המנהל להעביר לרשות מס במדינה זרה, והכול כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

(ד) תקנות לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג) יותקנו בהתייעצות עם נגיד בנק ישראל, יושב ראש רשות ניירות ערך ושר המשפטים, ובאישור ועדת הכספים של הכנסת.

135ד. (א) לצורך יישום הסכם פטקא או הסכם יישום, יקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות בדבר מתן הודעה בידי מוסד פיננסי ישראלי מדווח, למי שהמוסד הפיננסי סיווג אותו כאזרח או כתושב של מדינה זרה על כך שמידע עליו ועל חשבון פיננסי שבבעלותו או בבעלות ישות שבשליטתו צפוי להיות מועבר למנהל לצורך העברתו בידי המנהל לרשות המס באותה מדינה בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין.

(ב) ההודעה תכלול מידע על אפשרויות העומדות לפני מקבל ההודעה לשנות את סיווגו כאזרח או כתושב כאמור בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום.

(ג) ההודעה תישלח 30 ימים לפחות לפני העברת המידע למנהל לפי סעיף 135ג.

(ד) אחת לשנתיים ישלח מוסד פיננסי ישראלי מדווח הודעה נוספת למי שנשלחה אליו הודעה כאמור בסעיף קטן (א), על העברת מידע בעניינו למנהל.

135ה. לצורך יישום הסכם פטקא יקבע שר האוצר, בהתייעצות עם נגיד בנק ישראל ועם יושב ראש רשות ניירות ערך ובאישור ועדת הכספים של הכנסת –

(1) מצבים ותנאים שבהתקיימם יסגור מוסד פיננסי ישראלי מדווח חשבון פיננסי שנפתח אצלו אחרי יום ב' בתמוז התשע"ד (30 ביוני 2014), שלגביו לא עלה בידי המוסד הפיננסי לקבל מידע הנדרש לו לקיום חובתו לפי סעיף 135ג(א) וכן נסיבות שבהן יראו חשבון פיננסי כסגור ;

(2) מצבים ותנאים שבהתקיימם על מוסד פיננסי ישראלי מדווח לנכות סכומים מתשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני שהוא מעביר למוסד פיננסי לא משתתף ;

(3) מצבים ותנאים שבהתקיימם ימסור מוסד פיננסי ישראלי מדווח מידע שייקבע, למי

זיכוי בעל חשבון ומסירת פרטים (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

הודעה ללקוח בדבר העברת מידע למנהל וממנו לרשות מס זרה (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

הוראות ליישום הסכם פטקא (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

שמשלם תשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני למוסד פיננסי לא משתתף; לעניין פסקאות (2) ו-(3), "תשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני" – כל תשלום של ריבית, דיבידנד, שכר דירה, שכר, משכורת, פרמיה, אנונה, פיצוי, תגמול, מענק וכל תשלום אחר, קבוע או משתנה, המשתלם בכל שנה או בכל תקופה אחרת, שמקורו בארה"ב, למעט תשלום שאינו תשלום שיש לנכות ממנו מס במקור לפי הדין בארה"ב.

135. (א) המנהל לא ישתמש במידע שהתקבל לפי סעיף 135ג(ג), למעט לצורך העברתו לרשויות המס במדינות זרות לפי סעיף 135ז.

הגבלת שימוש במידע (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

135ז. על אף האמור בסעיפים 231 ו-234, המנהל או מי שהוא הסמיך לכך יעביר מידע לרשויות מס במדינות זרות ויפעל בכל הנוגע לכך, ככל הנדרש בהתאם להסכם פסקא והסכם יישום, והוראות סעיף 214ב יחולו.

סמכות יישום הסכמים (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

135ח. בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016, ידווח הכלכלן הראשי והממונה על הכנסות המדינה במשרד האוצר לוועדת הכספים של הכנסת, אחת לשנה, על יישום הוראות החוק האמור.

דיווח לכנסת – הוראת שעה (תיקון מס' 227) תשע"ו-2016

136. (א) כל מעביד חייב, אם נדרש לכך על ידי פקיד השומה בהודעה, להכין ולמסור תוך הזמן שנקבע בהודעה, דו"ח לשנה פלונית שיכיל שמם ומקום מושבם של בני-אדם המועבדים אצלו והתשלומים והקצובות שניתנו להם בשל עבודתם אצלו; על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים על ידי פקיד שומה, ובלבד שלא יענש מעביד על השמטת שמו ומקום מושבו של עובד אצלו שאינו מועבד בעבודה אחרת, אם נראה לפקיד השומה, לאחר בירור, שאין לאותו עובד הכנסה חייבת.

סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו (2/47)(3)

(ב) היה המעביד חבר בני-אדם, רואים את המנהל או פקיד ראשי אחר כמעביד לענין פרק זה, וכל דירקטור של החברה, או אדם המועסק בהנהלתה, רואים כמועבד אצלה.

137. מקום שאדם - ואין נפקא מינה בתור מה - מקבל רווחים או הכנסה שחלה עליהם פקודה זו והם שייכים לפלוני, או שהוא משלם רווחים או הכנסה כאמור לפלוני או לפקודתו, רשאי פקיד השומה למסור לאותו אדם הודעה שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל גילוי אמיתי ונכון של כל אותם רווחים והכנסה ואת שמו ומענו של אותו פלוני.

סמכות לדרוש דו"ח על הכנסה המתקבלת או המשתלמת לאחר [49]

138. פקיד השומה רשאי למסור לכל אדם התופס אחוזת-בית, קרקע או בנין תעשייתי, הודעה בכתב שבה יידרש להגיש תוך זמן סביר דו"ח המכיל את שמו ומענו של בעל אחוזת-הבית, הקרקע או הבנין התעשייתי, וכן גילוי אמיתי ונכון של דמי השכירות המשתלמים וכל תמורה אחרת הניתנת בעדם.

סמכות לדרוש דו"ח מתופס בית [50]

139. פקיד השומה רשאי למסור לאדם הודעה בכתב שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל את שמו של כל מתגורר או דייר היושב בביתו, במלונו או במוסדו ביום ההודעה והיה יושב שם כל שלושת החדשים שקדמו לאותו יום, חוץ מהעדרים זמניים.

סמכות לדרוש דו"ח על מתגוררים ודיירים [51]

140. על אף האמור בכל דין אחר רשאי פקיד השומה לדרוש מכל עובד של גוף ציבורי שיספק כל פרט הנדרש לענין פקודה זו והוא בידיעתו או ברשותו של אותו עובד, אך אין לחייב מכוח סעיף זה עובד כאמור לגלות פרטים שעליהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי פקודת הסטטיסטיקה, 1947, או לפי חוק הדואר, התשמ"ו-1986, או לפי חוק בנק ישראל, התש"ע-2010. עובד שנדרש כאמור יספק את הפרטים תוך 30 יום מיום הדרישה או במועד אחר שצויין בדרישה.

סמכות לדרוש ידיעות רשמיות [147(1)] (תיקון מס' 21) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 37) תש"ס-1980 (תיקון מס' 193) תשע"ב-2012

לענין סעיף זה, "גוף ציבורי" - המדינה, כל גוף העומד לביקרתו של מבקר המדינה וכל גוף אחר ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע אותו כגוף ציבורי.

140א. (א) בלי לפגוע בהוראת סעיף 140 ועל אף האמור בכל דין, רשאי המנהל, או מי שהוא הסמיך לעניין זה מבין עובדי רשות המסים בישראל (בסעיף זה – הרשות), לקבל מאת המוסד לביטוח לאומי (בסעיף קטן זה – המוסד), מידע לגבי תשלומים או גמלאות שמשלם המוסד לפי כל דין, המהווים הכנסה בידי הנישום, וכן רשאי הוא לקבל מאת המוסד דין וחשבון שקיבל המוסד

קבלת מידע מהמוסד לביטוח לאומי (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004 (תיקון מס' 171) תשס"ט-2009 (תיקון מס' 213) תשע"ו-2015

לפי סעיף 355(א1) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, והכול ובלבד שמידע כאמור נדרש לצורך קביעת שומה או עריכת ביקורת, ובמידה שנדרש.

(ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ושר הרווחה והשירותים החברתיים ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מידע נוסף על האמור בסעיף קטן (א), שהמנהל, או מי שהוא הסמיך לעניין זה מבין עובדי הרשות, יהא רשאי לקבל מאת המוסד לביטוח לאומי, ובלבד שמידע כאמור נדרש לצורך קביעת שומה או עריכת ביקורת, ובמידה שנדרש.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009

(ג) מידע לגבי תשלומים או גמלאות כאמור בסעיף קטן (א) ומידע שנקבע לפי הוראות סעיף קטן (ב), יימסר לרשות כמסר אלקטרוני, כהגדרתו בחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001, ואולם רשאי מנהל המוסד לביטוח לאומי להורות כי פרטי מידע מסוימים יימסרו לרשות בדרך אחרת, אם מצא כי קיימת מניעה להעבירם כמסר אלקטרוני כאמור.

(תיקון מס' 171)
תשס"ט-2009

141. התחייב אדם בהסכם לשלם לאחר הכנסת עבודה שלא תפחת מסכום פלוני, לאחר ניכוי מס לפי סעיף 164, חייבים גם המשלם וגם המקבל למסור על כך הודעה למנהל, תוך שלושים יום מיום עשיית ההסכם, ולפרט בה את פרטי ההסכם וכל פרט הנוגע לו שידרשנו המנהל, ואם היה ההסכם בכתב - יצורף העתק להודעה.

חובת הודעה על
הסכם לתשלום ניטו
[48א]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

141א. (א) נותן שירותי מטבע החייב ברישום לפי סעיף 111א(1) עד (5) ו-(7) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (בסעיף זה - חלפן כספים), ידווח למנהל על כל פעולה שביצע בסכום של 50,000 שקלים חדשים ומעלה, לרבות פרטי הפעולה ופרטי הזיהוי של הצד שעמו התקשר כדי לבצע, ואם קיים נהנה שאינו הצד שעמו התקשר חלפן הכספים - גם פרטי הזיהוי של הנהנה; לעניין זה -

חובת דיווח של חלפני
כספים - הוראת שעה
(הוראת שעה)
תשע"ג-2013

"פעולה" - כל אחת מאלה:

- (1) המרת מטבע של מדינה אחת במטבע של מדינה אחרת;
 - (2) מכירה או פדיון של המחאות נוסעים בכל סוג של מטבע;
 - (3) קבלת נכסים פיננסיים במדינה אחת כנגד העמדת נכסים פיננסיים במדינה אחרת;
 - (4) החלפת מטבע;
 - (5) ניכיון שקים, שטרי חליפין ושטרי חוב;
 - (6) מסירת נכסים פיננסיים כנגד מטבע;
- "נהנה" - אדם שבעבורו או לטובתו נעשית הפעולה.

(ב) מידע המפורט בדוח לפי סעיף קטן (א) ייאגר במאגר מידע כמשמעותו בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981 (בסעיף זה - חוק הגנת הפרטיות), שהוא מאגר ייעודי, בנפרד מכל מאגר מידע אחר (בסעיף זה - מאגר המידע), לתקופה של שלוש שנים; בתום התקופה האמורה יימחק המידע.

(ג) מאגר המידע ומערך האיסוף וקליטת הדיווחים המקוונים אליו יעוצבו בדרך שתמזער את הסיכון לפגיעה בפרטיותם של נושאי המידע, בשים לב, ככל האפשר לחלופות הטכנולוגיות המקובלות, בהתייעצות עם הרשם כהגדרתו בסעיף 7 לחוק הגנת הפרטיות (בסעיף זה - רשם מאגרי מידע).

(ד) המנהל יסמיך מבין עובדי רשות המסים בישראל מורשי גישה למאגר המידע שיהיו אחראים לניהול המאגר, לעיבוד המידע שבמאגר ולהעברת מידע מהמאגר למי שרשאים לעשות בו שימוש לפי סעיף קטן (ה); מורשה גישה שהוסמך כאמור (בסעיף זה - מורשה גישה) לא ימלא תפקיד אחר מלבד תפקידו האמור.

(ה) מורשה גישה לא יעבד מידע ולא יעביר מידע ממאגר המידע אלא לפי הוראות חוק זה ובמידה שנדרש לכך; מורשה גישה רשאי להעביר מידע ממאגר המידע לגורמים ולמטרות המפורטים להלן בלבד:

- (1) לעובד רשות המסים בעל סמכויות חקירה (בסעיף זה - חוקר מס), לשם קיומו של הליך פלילי - אם התעורר אצל חוקר מס חשד לביצוע אחת או יותר מהעבירות המפורטות להלן:

- (א) עבירה לפי סעיף 220 ;
- (ב) עבירות לפי סעיף 98(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין ;
- (ג) עבירות לפי סעיף 117(ב) ו-1(ב) לחוק מס ערך מוסף ;
- (2) לפקיד שומה – לצורך שומה כאמור בסעיף 145, אם יש לפקיד השומה יסוד סביר להניח כי לא דווחו הכנסות בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים ;
- (3) למנהל – לצורך קביעת מס ולצורך שומה כאמור בסעיפים 76 ו-77 לחוק מס ערך מוסף (בסעיף זה – מנהל מע"מ), לפי העניין, אם יש למנהל מע"מ יסוד סביר להניח כי לא דווחו עסקאות בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים, או כי נוכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, אשר הסכום המופיע בה עולה על הסכום האמור ;
- (4) למנהל להגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין – לצורך שומה כאמור בסעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – מנהל מיסוי מקרקעין), אם יש למנהל מיסוי מקרקעין יסוד סביר להניח כי ההצהרה לפי אותו סעיף אינה נכונה, והסטייה מאחד הפרטים שלגביהם ניתנה היא בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים ;
- (5) לגורם המנוי בפסקאות (1) עד (4) – בהתקיים כל אלה :
- (א) מורשה הגישה ראה כי בוצעו פעולות המצדיקות בדיקה נוספת, בהתאם לאמות מידה שקבע המנהל בנהלים, בהסכמת שר המשפטים ;
- (ב) מורשה הגישה הצליב את המידע על הפעולות כאמור בפסקת משנה (א) עם מידע אחר על מבצע הפעולות שבידי רשות המסים, שיקבע שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ;
- (ג) מורשה הגישה השתכנע כי יש חשד לביצוע עבירה, לאי-דיווח על הכנסות, לאי-דיווח על עסקאות, לניכוי מס תשומות על למסירת הצהרה לא נכונה כאמור בפסקאות (1) עד (4).
- (1) העברת מידע לפי סעיף קטן (ה)1(1) עד (4), תהיה על פי בקשה מנומקת של חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ או מנהל מיסוי מקרקעין, לפי העניין.
- (2) מידע שהועבר לחוקר מס, לפקיד שומה, למנהל מע"מ או למנהל מיסוי מקרקעין, לפי סעיף זה, לא יעשה בו שימוש אלא לשם המטרות המפורטות בסעיף קטן (ה).
- (ח) חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ ומנהל מיסוי מקרקעין לא יעבירו מידע שקיבלו לפי סעיף זה ; ואולם –
- (1) ראה פקיד שומה, מנהל מע"מ או מנהל מיסוי מקרקעין כי מידע שקיבל ממאגר המידע מעורר חשד לביצוע עבירה לפי סעיף קטן (ה)1(1), רשאי הוא להעבירו לחוקר מס לשם קיומו של הליך פלילי ;
- (2) ראה חוקר מס כי מידע שקיבל ממאגר המידע מעורר חשד לאי-דיווח על הכנסות, אי-דיווח על עסקאות, ניכוי מס תשומות או מסירת הצהרה לא נכונה כאמור בסעיף קטן (ה)2(2) עד (4), רשאי הוא להעבירו לפקיד שומה, למנהל מע"מ או למנהל מיסוי מקרקעין, לצורך שומה כאמור בסעיף 145, בסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף או בסעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין, או לצורך קביעת מס כאמור בסעיף 76 לחוק מס ערך מוסף, לפי העניין.
- (ט) אדם שהגיע אליו מידע לפי סעיף זה, תוך כדי מילוי תפקידו או במהלך עבודתו ישמרנו בסוד, לא יגלה אותו לאחר ולא יעשה בו כל שימוש אלא לפי הוראות סעיף זה או לפי צו בית משפט.
- (י) המגלה לאחר מידע שהגיע אליו לפי סעיף זה או העושה בו שימוש, בניגוד להוראות סעיף קטן (ט), דינו – מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)3 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 ; הגורם ברשלנות לגילוי מידע לאחר, בניגוד להוראות סעיף קטן (ט), תוך הפרת הוראה מההוראות שנקבעו לאבטחת מידע לפי סעיף זה, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)2 לחוק האמור.

(יא) (1) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע כי חלפן כספים החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א), יגיש את הדוח באופן מקוון בדרך שיוורה, ובלבד שחלפן הכספים מדווח לרשות המסים על הכנסתו באופן מקוון, ורשאי הוא לקבוע כי החובה תחול לגבי חלפני כספים מסוימים, בהתאם למחזור העסקים שלהם;

(2) נקבעה חובה להגשת דוח מקוון כאמור בפסקה (1), רשאי המנהל לקבוע הוראות ביצוע באשר לדרך הגשת הדוח, ובלבד שהוראות לעניין הגנה על המערכות המשמשות לאיסוף ולעיבוד המידע כהגדרתו בסעיף 7 לחוק הגנת הפרטיות אצל חלפן הכספים ולהעברת הדיווח המקוון ייקבעו בהתייעצות עם רשם מאגרי מידע;

(3) נקבעה חובה להגשת דוח מקוון לפי סעיף קטן זה, יראו את מי שלא הגיש דוח באופן מקוון, לעניין ההוראות לפי פקודה זו, כמי שלא הגיש דוח.

(יב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, יקבע הוראות בעניינים אלה:

(1) המועדים לדיווח לפי סעיף קטן (א), ובלבד שחובת הדיווח לא תעלה על אחת לרבעון;

(2) מהם פרטי הפעולה ופרטי הזיהוי שייכללו בדיווח לפי סעיף קטן (א);

(3) מקרים שבהם יראו כמה פעולות המבוצעות בסמיכות אצל אותו חלפן כספים, ויש ביניהן קשר, כפעולה אחת לצורך חישוב הסכום הקבוע בסעיף קטן (א);

(4) כללים להגשת הדוח לפי סעיף קטן (א);

(5) איסופו של המידע לפי סעיף זה, שמירתו ואבטחתו, בהתייעצות עם רשם מאגרי מידע;

(6) קביעת המורשים לקבל מידע ממורשה הגישה וכללים להעברת המידע לפי הוראות סעיפים קטנים (ה) ו-(ח);

(7) מהו המידע שבידי רשות המסים שמורשה גישה רשאי להצליב עם מידע על פעולות המצדיקות בדיקה נוספת לפי סעיף קטן (ה)(5).

(יג) המנהל ידווח בכתב, מדי חצי שנה, לוועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת על כל

אלה:

(1) מספר הדיווחים שהתקבלו במאגר המידע, לפי סוגי הפעולות המפורטות בסעיף קטן (א);

(2) מספר העברות המידע ממאגר המידע לגורמים הרשאים לקבל ממנו מידע, לפי סיווג זה: חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ ומנהל מיסוי מקרקעין;

(3) השימוש שנעשה במידע שהועבר לחוקר מס לפי הסיווג שלהלן, תוך הבחנה בין מידע שהועבר ממורשה גישה על פי בקשתו של חוקר המס, ממורשה גישה על פי חשד של מורשה הגישה, ומפקיד שומה, ממנהל מע"מ או מנהל מיסוי מקרקעין;

(א) שיעור העברות המידע שנעשה בו שימוש בפועל בחקירה בלבד, ושיעור העברות המידע שהוביל להגשת כתבי אישום, והעונשים שהוטלו בהליכים כאמור שהסתיימו בהרשעה;

(ב) מידת התרומה של השימוש במידע לקידום ההליך הפלילי ולחומרת הענישה, ככל שהיתה;

(4) השימוש שנעשה במידע שהועבר לפקיד שומה, למנהל מע"מ ולמנהל מיסוי מקרקעין לפי הסיווג שלהלן, תוך הבחנה בין מידע שהועבר להם ממורשה גישה על פי בקשתם, ממורשה גישה על פי חשד של מורשה הגישה ומחוקר מס;

(א) שיעור העברות המידע שנעשה בו שימוש בפועל בשומות לפי סעיף 145, לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף ולפי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, מספר השומות, סכום השומות, וסכומי המס שנגבו ממי שהוצאו לגביהם שומות כאמור;

(ב) מידת התרומה של השימוש במידע לגובה השומה, ככל שהיתה;

(5) מספר חלפני הכספים שהוטל עליהם עיצום כספי לפי סעיף 195ב(ב) וסכומי העיצום שהוטלו עליהם.

(ד) רשם של נותני שירותי מטבע כמשמעותו בסעיף 11ב לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, ידווח בכתב, מדי חצי שנה, לוועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, על מספר חלפני הכספים הרשומים במרשם נותני שירותי המטבע כמשמעותו בסעיף האמור, בתחילת התקופה האמורה ובסופה.

(טו) סעיף זה יעמוד בתוקפו שלוש שנים מיום תחילתן של תקנות לפי סעיף קטן (יב).

141ב. (א) תאגיד פיננסי ידווח למנהל, במועד האמור בסעיף 132 ובטופס שיקבע המנהל, על כל נושא משרה בכירה או עובד אשר עלות השכר המשולמת לו בידי התאגיד הפיננסי, בעצמו או יחד עם תאגידי קשורים לו, עולה על התקרה לתשלום; התאגיד הפיננסי יצרף לדיווח האמור את אופן חישוב עלות השכר או עלות השכר הכוללת והתקרה לתשלום ויפרט לגבי כל תאגיד את החלק המשולם על ידו.

חובת דיווח על נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי שעלות השכר שלו עולה על התקרה לתשלום (תיקון מס' 224) תשע"ו-2016

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אם יש לתאגיד הפיננסי האמור באותו סעיף קטן תאגיד שליטה, תחול חובת הדיווח לגבי עלות שכר כוללת, על תאגיד השליטה.

(ג) העתק הדיווח לפי סעיף קטן (א) יועבר לתאגידי קשורים לתאגיד הפיננסי.

(ד) בסעיף זה –

"עלות השכר הכוללת" – כמשמעותה בסעיף 32(17)(ב);

"תקרה לתשלום" – כהגדרתה בסעיף 32(17)(ה);

"תאגיד פיננסי" ו"תאגיד שליטה" – כהגדרתם בחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידי פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016.

פרק שלישי: שונות

142. פקיד השומה רשאי למסור לאדם - כל שעה וכל כמה שיראה צורך בכך - הודעה בכתב שבה יידרש לספק תוך זמן סביר שנקבע באותה הודעה, דו"חות מלאים יותר או נוספים בכל ענין שעליו הוא נדרש או חייב על פי פקודה זו למסור דו"ח.

פקיד שומה רשאי לדרוש מילואים או הוספות [44]

143. אדם המסייע לאחר, תמורת תשלום, לערוך דו"ח, הודעה, טופס או מסמך אחר לצורך פקודה זו, חייב להצהיר על אותה תעודה כי הוא סייע בעריכתה.

עריכת דו"ח על ידי אחר [45]

144. (א) דו"ח, אמרה או טופס, הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו, רואים אותם לכל ענין כאילו ניתנו על ידי אותו אדם או בהרשאתו, זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החתום על כל דו"ח, אמרה או טופס כאלה רואים אותו כמי שיודע כל ענין שבהם.

יש לראות דו"ח כאילו ניתן בהרשאה כהלכה [46] (תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992

(ב) חתם בן הזוג הרשום בלבד על הדו"ח, האמרה או הטופס, יראו אותו כמי שהצהיר שבידו יפוי כוח מבין זוגו לחתום בשמו.

(תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992

144א. נישום המגיש לבית משפט תובענה המתבססת על גובה הכנסתו ממקור כלשהו ימציא העתק ממנה לפקיד השומה שאצלו מתנהל תיקו, ואם אין לו תיק - ימציא את ההעתק למנהל.

המצאת העתק של תובענה לפקיד השומה (תיקון מס' 37) תש"ם-1980 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

חלק ט': שומת הכנסה, החלטת מיסוי, השגה וערעור

פרק ראשון: השומה

(תיקון מס' 147) תשס"ה-2005

145. (א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149;

סמכות לשום [55] (תיקון מס' 37) תש"ם-1980

(2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(תיקון מס' 114) תשנ"ז-1997 (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004 (תיקון מס' 211) תשע"ו-2015

- (א) לאשר את השומה העצמית;
- (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;
- (2א) פקיד השומה רשאי, ביוזמתו או לבקשת הנישום, תוך שנה מתום התקופה האמורה בפסקה (2), לתקן כל טעות שנפלה בחישוב הניכויים, הזיכויים או הפטורים בשומה לפי פסקה (2)(ב), אם שוכנע שמדובר בטעות חשבונית;
- (3) על אף האמור בפסקה (1), רשאי פקיד השומה, תוך ששה חדשים מיום קבלת דו"ח שהוא שומה עצמית, לעשות כמפורט להלן, ויוסיפו לראות את הדו"ח כשומה עצמית גם לאחר שפקיד השומה עשה כאמור:
- (א) לתקן טעות חשבון שנפלה בדו"ח;
- (ב) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום בהיותו חייב בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ולא ניהלם, או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב לנהלם, או לא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי החשבונות;
- (ג) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום לאחר שנקבע בקביעה סופית כי פנקסיו אינם קבילים; לענין זה, "קביעה סופית" - קביעה שאין עוד עליה זכות ערר או ערעור.
- (ב) לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות של אותו אדם על שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו.
- 145א. רשאי פקיד השומה לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של נישום שהוא בעל עסק זעיר מסוג שקבע שר האוצר וניהל את רישומו כנדרש בהוראות המנהל לפי סעיף 130, אם סבור פקיד השומה שהכנסת הנישום לפי רישומו איננה סבירה, ובלבד שלא יראו את פנקסיו של הנישום כבלתי קבילים בשל כך.
- 145א1. רשאי פקיד השומה, בלי לגרוע מסמכויותיו האחרות על פי פקודה זו, לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של נישום שהוא יהלומן כמשמעותו בסעיף 130 וניהל את רישומו כנדרש בהוראות המנהל לפי סעיף 130, אם סבור פקיד השומה שהכנסת היהלומן לפי רישומו איננה סבירה, ובלבד שלפני שיקבע שומה כאמור יודיע פקיד השומה ליהלומן על החלטתו לשומו כאמור ויאפשר ליהלומן לערור לועדה לקבילות פנקסים, באחת משתי עילות אלה:
- (1) התוצאה העסקית היא סבירה;
- (2) היקף השימוש שלו באותן הקלות מהוראות המנהל, שקבע שר האוצר, לא היה בו כדי להשפיע באופן מהותי על התוצאה העסקית.
- 145א2. (א) דיווח אדם ברוח לפי סעיף 131 על פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) של הסעיף האמור הפעולה החייבת בדיווח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגעת לאותה פעולה, וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מההכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שעד לאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145 לאותה שנת מס.
- (1א) הגיש אדם דוח לפי סעיף 131 ומצא פקיד השומה שנכון לערוך שומה לגבי נושא אחד או נושאים מהדוח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגע לאותו נושא או נושאים וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים מהכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145;

סמכות לשום במקרים מיוחדים
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

סמכות לשום יהלומנים
(תיקון מס' 41)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

שומה חלקית
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 211)
תשע"ו-2015

(תיקון מס' 211)
תשע"ו-2015

- (2) שומה לפי פסקה (1) ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס ;
- (3) פקיד השומה יודיע לנישום על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה.
- (ב) שומה לפי סעיף זה יכול שתיעשה בהתאם להסכם עם הנישום.
- (ג) דין שומה חלקית לפי סעיף זה כדין שומה כאמור בסעיף 145(א) לכל דבר וענין, לרבות לענין סעיפים 147, 150, 152, 153 או 158א, ואולם אין בשומה חלקית כדי לפגוע בסמכויות פקיד השומה או בזכויות הנישום לענין שומת יתרת הכנסתו של הנישום, בהתאם להוראות פרק זה.
- (ד) נקבעו לגבי אותה שנת מס שומה חלקית ושומה לגבי כלל הכנסותיו של הנישום, לרבות שומה שנקבעה בהסכם, בצו או בפסק דין, יקבע פקיד השומה את השלכותיהן זו על זו ויערוך את התיאומים הנדרשים.
- 145ב. (א) (1)** נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום; אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2), בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו;
- (2) (א) נישום שפעמיים או יותר בשנת מס אחת, או בשנים-עשר חדשים רצופים בשתי שנות מס, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו כאמור בפסקה (1), מהן פעם אחת לפחות לאחר שהזהירו פקיד השומה בכתב, חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם פעמיים תקבול כאמור, או גם בשנת המס שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים עשר החדשים שבהם לא רשם פעמיים תקבול כאמור, אף אם דו"חותיו נתקבלו והשומות נערכו לפיהם, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי רישום; שומה מתוקנת לשנות המס כאמור בעקבות אי רישום התקבולים יכול שתיעשה בידי פקיד השומה ויראו אותה כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב);
- (ב) על החלטת פקיד השומה שלא לקבל את הסיבה לאי רישום כמספקת, ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן ההחלטה, או יחד עם הערעור על השומות שנערכו בעקבות אי רישום התקבולים; לא קיבל בית המשפט את הערעור לענין ההחלטה האמורה אך קיבל את הערעור על השומות, במלואו, לגבי קביעת פקיד השומה בשל אי רישום התקבולים, לא תחול חזקת אי הקבילות האמורה לגבי השנים שקדמו לשנה שבה נתגלה אי רישום התקבול.
- (ב) נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים.
- (ג) (1) מוסד כמשמעותו בסעיף 130(א)(4) שפעמיים או יותר, בשנים-עשר חדשים רצופים, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו על-פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130(א)(4), יראו את פנקסיו כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי-רישום;
- (2) על החלטת המנהל שלא לקבל את הסיבה לאי-רישום כמספקת ניתן לערער, כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), בתוך 60 ימים מיום שנמסרה הודעה עליה למוסד.
- (ד) מצא פקיד השומה, כי תקבול לא נרשם, כאמור בסעיף זה, בסכום העולה על סכום שקבע שר האוצר, רשאי הוא לתפוס ולחלט מחצית מסכום התקבול שלא נרשם כאמור, זולת אם שוכנע כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום; על החלטתו של פקיד השומה ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה בתוך 60 ימים מיום מתן ההחלטה;

פסילת ספרים בשל
אי רישום תקבולים
או אי ניהול קופה
רושמת
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980

(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 118)
תשנ"ט-1998

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 141)
תשס"ה-2004

לענין סעיף קטן זה, "פקיד שומה" – למעט סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.
146. (א) (1) שר האוצר, בהתייעצות עם שר המשפטים, ימנה אנשים שמהם ירכיב המנהל ועדות לקבילות פנקסים;

ועדות לקבילות פנקסים (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004 (תיקון מס' 41) תש"ס-1980

(2) כל ועדה כאמור תהיה של שלושה חברים; היושב ראש שלה יהיה איש ציבור מומחה בחשבונאות ושני החברים האחרים יהיו רואי חשבון, שאחד מהם בלבד הוא עובד המדינה או מוסד ממלכתי אחר; בעררו של יהלומן על פי סעיף 1א145 ישתתף בדיונים בלבד גם נציג של היהלומנים שימנה שר האוצר על פי המלצת נציגי הענף; (3) הודעה על מינויים כאמור תפורסם ברשומות.

(ב) בערר על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 130(ג), או על החלטת המנהל לפי סעיף 147, בקשר לקבילות פנקסי חשבונות, או על החלטת פקיד השומה על פי סעיף 1א145, חייבים הם להצדיק את החלטתם.

(תיקון מס' 41) תש"ס-1980 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ג) בדונה בערר על החלטת המנהל לפי סעיף 130(א)2, רשאית הועדה לאשר את החלטתו של המנהל או לדחותה, או להחליט באופן אחר כפי שתמצא לנכון.

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(ד) בדונה בערר על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 130(ג), או על החלטת המנהל לפי סעיף 147, בקשר לקבילות פנקסי חשבונות, רשאית הועדה לעשות אחת מאלה:

ת"ט תשל"ו-1976 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(1) לאשר את החלטתו של פקיד השומה; אגב כך רשאית היא לקבוע שהפנקסים הם בלתי קבילים בנסיבות מחמירות;

(2) לבטל את החלטת פקיד השומה ולהורות לו לקבל את הפנקסים, בין משום שלא היו בהם ליקויים או סטיה מהוראות המנהל, ובין משום שהליקויים או הסטיה שהיו בפנקסים הם בלתי מהותיים לענין קביעת הכנסתו של הנישום.

ת"ט תשל"ו-1976 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(17) בדונה בערר על פי סעיף 1א145, רשאית הועדה להחליט שפקיד השומה אינו רשאי להשתמש בסמכותו לפי הסעיף האמור.

(תיקון מס' 41) תש"ס-1980

(ה) החלטתה של הועדה בערר על פי סעיף 130(א)2, (ד) או (ח) על פי סעיף 1א145 תהא סופית, אולם רשאית היא להביא שאלה משפטית לחוות דעתו של בית המשפט המחוזי.

(תיקון מס' 41) תש"ס-1980

(1) הועדה מוסמכת לאסוף ראיות לשם הפעלת סמכויותיה על פי פקודה זו.

(2) הועדה רשאית לפסוק בדבר הוצאות הערר, לרבות שכר טרחה של נציג הנישום והוצאות נסיעה ושכר בטלה של עדים.

(ח) שר המשפטים רשאי להתקין תקנות בדבר –

(תיקון מס' 24) תשל"ו-1976

(1) נהלי זימון ועדות הערר;

(2) סדרי הדין בוועדה;

(3) האגרות שישולמו בשל ההליכים לפני הועדה;

(4) שכר חברי הועדה.

147. (א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;

סמכות המנהל לעיין ולתקן [56] (תיקון מס' 11) תשכ"ז-1967 (תיקון מס' 114) תשנ"ז-1997 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)1, או (3) עד (8), 117(ב)2 או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר;

(תיקון מס' 114) תשנ"ז-1997 (תיקון מס' 142) תשס"ה-2004 (תיקון מס' 147) תשס"ה-2005 (תיקון מס' 154) תשס"ז-2007

(3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)2, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.

(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידי, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

(ד) צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, דינו לענין ערעור, כדין צו לפי סעיף 152(ב).

(ה) צו לפי סעיף קטן (א) המקטין את השומה, שניתן לפני תום המועד להגשת ערעור, לא תהיה לנישום עוד זכות לערער על אותה שומה, אלא רשאי הוא לערער על הצו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).

(ו) ניתן צו לפי סעיף קטן (א) לאחר שהוגש ערעור על השומה אך בטרם נסתיימו ההליכים בערעור, ידונו בו כאילו היה ערעור על הצו.

148. (א) פקיד השומה יכין בהקדם האפשרי רשימות בני-אדם שנישומו לענין מס.

רשימות נישומים
הודעת שומה [57]

(ב) רשימות כאמור (להלן - רשימות השומה) יכילו שמם ומענם של הנישומים למס, סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם, סכום המס שהוא משלם ושאר פרטים שנקבעו.

(ג) מקום שהעתקים שלמים מכל הודעות השומה ומכל ההודעות המתקנות שומה מתוייקים בלשכת פקיד השומה, יהיו רשימות השומה לענין פקודה זו.

149. פקיד השומה יביא לידי כך שכל אדם ששמו מופיע ברשימת שומה ושנערכה לו שומה לפי פקודה זו, תומצא לו ביד או בדואר רשום הודעה שלוחה אליו לפי מען מקום מגוריו או מקום עסקו הרגילים, שבה יפרטו סכום הכנסתו החייבת, סכום המס המשתלם על ידי וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי הענין.

הודעת שומה לנישום
[159]
(תיקון מס' 22)
תשל"ח-1978

פרק שני: השגה וערעור

150. (א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.

זכות השגה לפני
פקיד השומה [259]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997

(ב) לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

150א. מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.

הדיון בהשגה
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

151. משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיב למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של נישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום; אין בסעיף זה כדי לגרוע מכל סמכות חקירה לפי כל דין אחר.

סמכות פקיד השומה
להשגה [359]

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס

הסכם או החלטה
בהשגה [59(4)(5)]

שעליו לשלם.

(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.

(ג) אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131 או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהושגה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

(תיקון מס' 134 תשס"ג-2003
(תיקון מס' 142 תשס"ה-2004
(תיקון מס' 211 תשע"ו-2015

153. (א) מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה.

זכות ערעור [(1)60]

(ב) הערעור יוגש ויהא נדון בהתאם להוראות הפקודה ובהתאם לתקנות סדרי הדין שהותקנו לפיה ופקיד השומה יהיה המשיב בערעור.

154. (א) ערעורים לפי סעיף 153 יהיו נדונים לפני שופט אחד או יותר, כפי שיקבע נשיא בית המשפט המחוזי באופן כללי או לצרכי ערעור מסויים.

בית משפט של ערעור [(4)-(2)60]

(ב) על פי בקשת המערער רשאי בית המשפט שלפניו הוגש ערעור להורות שהערעור, או שלב מסויים של הדיון בו, יהיה נדון במקום מושבו של בית משפט מחוזי אחר.

(ג) כל ערעור לפני בית המשפט המחוזי לפי פרק זה יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת לפי בקשת המערער.

155. חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם.

חובת הראיה [(5)60]
(תיקון מס' 3 תשכ"ג-1963
(תיקון מס' 22 תשל"ה-1975
ת"ט תשל"ו-1976
(תיקון מס' 142 תשס"ה-2004

156. בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם - לפי החלטת בית המשפט - תימסר לשני הצדדים.

סמכות בית המשפט של ערעור [(6)60]

157. החלטת בית המשפט המחוזי לפי סעיף 156 ניתנת לערעור לפני בית המשפט העליון כבית משפט לערעורים אזרחיים.

ערעור לפני בית המשפט העליון [(7)60]

158. שר המשפטים רשאי להתקין תקנות סדרי דין בכל דבר הנוגע להגשת ערעורים לפי הסעיפים 153-157 והדיון בהם, לרבות תשלום אגרת משפט, מתן ערבות, הפקדה בידי בית המשפט והגשת הוכחות.

תקנות לסדרי דין בערעור [(8)60]

פרק שני-א: שמיעה והנמקה במיטב השפיטה

158א. (א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

שמיעת טענות ומתן נימוקים (תיקון מס' 22 תשל"ה-1975

(ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול אם הנישום לא הגיש דו"ח כאמור בסעיפים 131, 135, 161, 166, 171, או 181ב.

(תיקון מס' 24 תשל"ו-1976
(תיקון מס' 110 תשנ"ז-1996
(תיקון מס' 147 תשס"ה-2005
הגדרות (תיקון מס' 147 תשס"ה-2005

פרק שני-ב: החלטת מיסוי

158ב. בפרק זה –

”דיני המס” – כל אחד מאלה:

(1) פקודה זו;

(2) חוק מס ערך מוסף;

- (3) חוק מיסוי מקרקעין ;
(4) חוק תיאומים בשל אינפלציה ;
(5) חוק לעידוד השקעות הון ;
(6) חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980 ;
(7) חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1968 ;
(8) כל הוראה לענין מס בחוק או על פיו, המתייחסת לאחד או יותר מן החיקוקים המנויים בפסקאות (1) עד (7) ;
- "החלטת מיסוי" – החלטה בכל הנוגע לחבות המס של מבקש, לתוצאת המס או להשלכה על חבות המס שלו, בשל פעולה שביצע או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו ;
"החלטת מיסוי בהסכם" – החלטת מיסוי שניתנה בדרך של הסכם עם המבקש ;
"מבקש" – מי שביקש מהמנהל לתת החלטת מיסוי, לפי הוראות פרק זה ;
"מס" – מס שהוטל לפי אחד מדיני המס ;
"פעולה" – לרבות עסקה ומכירה ;
"רווח" – לרבות שבח מקרקעין .

158ג. (א) המנהל רשאי, לבקשת מבקש, ליתן החלטת מיסוי, וכן רשאי הוא ליתן החלטת מיסוי בהסכם.

טמכיות לענין
החלטת מיסוי
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) הוגשה בקשה למתן החלטת מיסוי, רשאי המנהל להתנות את מתן ההחלטה בצירוף אדם נוסף כמבקש, וכן רשאי הוא לסרב ליתן החלטת מיסוי או לקבוע כי תשובה לבקשה תינתן על ידי פקיד השומה שלא בדרך של החלטת מיסוי.

(ג) החלטה לפי סעיף קטן (א) יכול שתהיה מוגבלת בזמן ובמגבלות אחרות או מותנית בתנאים, כפי שנקבע בה.

(ד) לא תינתן החלטה לפי סעיף קטן (א) אלא לאחר שניתנה למבקש הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

(ה) על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור ; על החלטת מיסוי שלא בהסכם ניתן לערער כחלק מערר או ערעור על השומה.

158ד. (א) בקשה למתן החלטת מיסוי, למעט בקשה בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין, ניתן להגיש לפני מועד ביצוע הפעולה או אחריה, ובלבד שתוגש לפני המועד הקבוע בסעיפים 132 או 133 להגשת דוח לפי סעיף 131, שבו הובאו בחשבון הפעולה, ההכנסה, הרווח, ההוצאה או ההפסד נושא הבקשה.

בקשה להחלטת מיסוי
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) בקשה למתן החלטת מיסוי בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה נושא הבקשה.

(ג) הבקשה תכלול את כל העובדות והפרטים המהותיים הנוגעים לה, ויצורפו אליה כל המסמכים, האישורים, חוות הדעת, ההצהרות, ההערכות, החוזים, ואם טרם נחתמו חוזים – הטיטות שלהם, וכל פרט מהותי אחר, כפי שקבע המנהל, ויצורף אליה אישור על תשלום האגרה שנקבעה לפי סעיף 158ה.

(ד) המנהל רשאי לדרוש כל פרט או מסמך שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.
(ה) לא פורטו בבקשה שמו ומספר זהותו של המבקש, יימסרו פרטים אלה מאוחר יותר, ולא תינתן החלטת מיסוי לפני מסירתם.

(ו) המבקש לא יהיה רשאי לחזור בו מבקשתו לפני מתן ההחלטה, אלא באישור המנהל.
(ז) נקבעו בדיני המס הוראות אחרות בענין בקשה למתן החלטת מיסוי על ידי המנהל, יחולו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים, ככל שאינן עומדות בסתירה להוראות האחרות.

158ה. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע אגרה לבקשה למתן החלטת מיסוי, בסכום או בשיעור מדורג ובזיקה לשווי העסקה או להכנסתו של המבקש או למבחן אחר.

אגרת בקשה
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

158. (א) נתן המנהל החלטת מיסוי, לא יהיה רשאי לחזור בו מהחלטה, אלא אם כן מצא כי לא נמסר לו פרט מהפרטים או מסמך מהמסמכים הדרושים להחלטה, אם שונו הנסיבות הנוגעות להחלטה, או אם נמסר לו פרט כוזב, שגוי או מטעה.

הוראות נוספות
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005

(ב) נתן המנהל החלטת מיסוי בהסכם, ימלא המבקש את התנאים וההוראות שנקבעו בה, אלא אם כן לא נעשתה הפעולה נושא בקשתו, או לא התקבלה ההכנסה או לא הוצאה ההוצאה שבשלהן הוגשה הבקשה.

(ג) על אף האמור בדיני המס, המנהל רשאי לפרסם תמצית של החלטות מיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע, גם אם המבקש לא הסכים לכך; תמצית החלטה שפורסמה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו.

(ד) המנהל רשאי לקבוע כללים לענין החלטת מיסוי ונסיבות שבהן לא תינתן החלטה.

פרק שלישי: טעויות והחזרת מס

159. (א) שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול, מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם הם בעצם ובפועל תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים.

פגמים וטעויות
שאינם פוסלים [61]

(ב) שומה לא תיפגם ולא תיפגע מחמת טעות שחלה בה בשמו או בשם משפחתו של אדם חייב מס, או בתיאוריה של הכנסה, או בסכום המס שהוטל או מחמת שוני שבין השומה לבין ההודעה עליה; ובלבד שהודעת השומה הומצאה כהלכה, לאדם שעליו עומדים להטיל המס והיא מכילה, בעצם ובפועל, את הפרטים שעל פיהם נעשתה השומה.

159א. (א) בסעיף זה, "הפרשי הצמדה וריבית" - תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

החזר מס יתר בעקבות
הדו"ח
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987
צו תשנ"ד-1993
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך נכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר.

(11) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ג) ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר ועד ליום החזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984

(ד) הוחזרו לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו הוחזרו.

(תיקון מס' 60)
תשמ"ד-1984

160. (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית - בין דרך נכוי ובין בדרך אחרת - יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש

החזרת מס יתר
בעקבות שומה [68]
צו תשל"ד-1974
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997

הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר.

(ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.

(ג) כל הרואה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה, תהיה לו אותה זכות ערעור על החלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו.

160א. (א) על אף הוראות סעיפים 159א או 160, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס ששולם יתר על הסכום שבו חייב הנישום על פי הדוח או השומה, כאמור באותם סעיפים, עד גובה מחצית מהסכום המגיע לנישום כאמור או עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, לפי הנמוך מביניהם, אם הורה פקיד השומה לברוק את הדוח.

(ב) עיכוב החזר המס כאמור בסעיף קטן (א), יחול עד 90 ימים ממועד קבלת הדוח; ואולם אם קבע פקיד השומה את השומה לפי מיטב שפיטתו כאמור בפרק הראשון בחלק ט', לפני שחלפו 90 ימים כאמור, רשאי הוא לעכב את החזר עד גובה מחצית מסכום המס שקבע בשומה כאמור, למשך 90 ימים נוספים, ואם הוגשה השגה לפי סעיף 150 – למשך תקופה נוספת שלא תעלה על 180 ימים נוספים מהיום שבו הוגשה ההשגה.

(ג) ניתנה החלטה בהשגה, לפי סעיף 152 בתוך 180 ימים ממועד שהוגשה, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס עד גובה סכום המס שנקבע בשומה כאמור, עד המועד שבו ניתן לגבות את חוב המס על פי השומה שקבע, לפי פקודת המסים (גביה), אלא אם כן קבע אחרת בית משפט שלפניו הוגש ערעור לפי סעיפים 154 או 158.

חלק י': תשלומים וגביה

פרק ראשון: ניכויים על חשבון מס

סימן א': ניכוי מדיבידנד ומריבית

161. (בוטל).

162. ניכה חבר-בני-אדם מס מריבית או מדיבידנד ואותם ריבית או דיבידנד או חלק מהם נכללים בהכנסתו של מקבלם, יקוזז המס שנוכה כנגד המס המוטל על הכנסתו.

163. (א) אדם ששולם לו דיבידנד רגיל, שהוא חייב עליו מס לפי פקודה זו, והוא מוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הדיבידנד שולם על ידי חברה שאינה תושבת ישראל וכי הכנסת החברה שממנה שולם הדיבידנד (להלן - ההכנסה הנדונה) כוללת בתוכה הכנסה שעליה שילמה החברה מס לפי פקודה זו, בין בדרך ניכוי ובין בדרך אחרת (להלן - הכנסה ישראלית) - יהיה זכאי להקלה מן המס בשל חלק יחסי מן הדיבידנד, שהוא כחלק היחסי של ההכנסה הישראלית בכל ההכנסה הנדונה (להלן - הדיבידנד הישראלי).

(ב) שיעור ההקלה יהיה כשיעורו של המס ששילמה החברה לפי פקודה זו, או כשיעור המס החל על הדיבידנד הישראלי כשהוא נחשב לשלב העליון של סולם הכנסתו של האדם, הכל לפי השיעור הקטן יותר.

(ג) מי שניתנת לו הקלה לפי סעיף זה בשל דיבידנד ישראלי, יראו כהכנסתו שנתקבלה מאותו דיבידנד את סכום ההקלה ואת סכום הדיבידנד כאחד.

(ד) כל הקלה הניתנת לפי סעיף זה יראוה לענין סעיף 201 כאילו היא מפחיתה את סכום המס המוטל לפי הפקודה בשל הדיבידנד הנדון.

(ה) לענין סעיף זה, "דיבידנד רגיל" - דיבידנד על מניה שאינה מניית בכורה וכן אותו סכום דיבידנד על מניית בכורה שאינו משתלם לפי שיעור ברוטו למאה; "מניית בכורה" - מניה המקנה זכות לדיבידנד בשיעור ברוטו קבוע למאה עם זכות קדימה לפני כל דיבידנד על סוג אחר

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

של מניות, בין שיש עמה גם זכות השתתפות נוספת ברווחים ובין שאין עמה זכות כזאת; "מס" - למעט מס חברות.

סימן ב': ניכוי מהכנסת עבודה ומהכנסה אחרת

164. כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 2(5), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו; ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה.

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
חובת ניכוי במקור
[[1]48]
(תיקון מס' 5)
תשכ"ד-1964
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 204)
תשע"ד-2014

165. (א) הניכוי האמור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל הכנסה בשנת המס שבה נעשה הניכוי או בשנת המס שלאחריה לפי ברירת פקיד השומה בשעת השומה או לפנייה.

קיצוז הניכוי [(2)48]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

(ב) קיצוז על פי סעיף קטן (א) כנגד המס שחייב בו בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9), ייעשה רק אחרי שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, זולת אם יש לבעל השליטה פחותה מ-50% והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום.

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

166. (א) ניכה אדם מס לפי סעיף 164, חייב הוא לשלם לפקיד השומה במועד שנקבע בתקנות את סכום המס שניכה ולהגיש לו באותו מועד דו"ח כפי שנקבע.

חובת המנכה [(3)48]
(תיקון מס' 161)
תשס"ז-2007

(א1) הדוח יפרט דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד ועמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה.

(תיקון מס' 215)
תשע"ו-2015

(ב) מעביד או מנכה יגיש דוח כאמור בסעיף קטן (א) לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד (טופס 0126) ולגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי (טופס 0856), באופן מקוון, כפי שיורה המנהל, עד יום 30 באפריל שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח, בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והדיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט חתום בידי של הדוח האמור (להלן – דוח מעביד מקוון ודוח מנכה מקוון, לפי העניין).

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(1) (בוטל).

(תיקון מס' 213)
תשע"ו-2015

(2) (בוטל).

(תיקון מס' 213)
תשע"ו-2015

(3) (בוטל).

(תיקון מס' 213)
תשע"ו-2015

(ג) בסעיף זה –

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007

"הכנסה חבת ניכוי" – תשלומים שנקבעו לפי סעיף 164 כהכנסה לעניין הסעיף האמור, כמפורט להלן:

(תיקון מס' 178)
תשע"א-2010

(1) עמלת ביטוח;

(2) שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, שכר דירקטורים ושכר ספורטאים;

(3) שכר סופרים;

(4) תשלום בעד עבודה חקלאית או תוצרת חקלאית;

(5) תשלומים בעד עבודות בניה או עבודות הובלה;

(6) תשלומים בעד עבודות הלבשה, עבודות מתכת, עבודות חשמל ואלקטרוניקה ועבודות הובלה;

- (7) תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים ;
- (8) תשלומים בעד שירותים או נכסים ;
- "חוק חתימה אלקטרונית" – (נמחקה) ;
- "חתימה אלקטרונית מאושרת", "תעודה אלקטרונית" – (נמחקה) ;
- "חתימה אלקטרונית מאובטחת" – (נמחקה) ;
- "עובד" – למעט עובד העובד במשק ביתו הפרטי של יחיד ;
- "עוסק פטור" – (נמחקה).
- (תיקון מס' 213)
תשנ"ו-2015
- (תיקון מס' 213)
תשנ"ו-2015
- (תיקון מס' 213)
תשנ"ו-2015
- (תיקון מס' 213)
תשנ"ו-2015
167. (א) אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלות עליו ולא ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו ; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה, בתקופה האמורה בפסקה (1) או בפסקה (2), לפי המאוחר :
- (1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס ;
- (2) בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243.
- (ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות.
168. החולק על נכונות השומה לפי סעיף 167, רשאי למסור תוך שבועיים לפקיד השומה השגה בכתב, והוראות סעיפים 150-158 יחולו כאילו הוגשה ההשגה לפי אותם סעיפים ; סכום המס שנקבע לפי השומה בצו לפי סעיף 152 (ב) או בערעור לפי סעיף 153 ישולם תוך שבעה ימים מיום מסירת הודעת השומה, או מיום מתן הצו או פסק הדין, הכל לפי הענין, או במועד אחר שנקבע בתקנות.
169. (בוטל).
- (תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
- סימן ג': ניכוי מתושב-חוץ
170. (א) כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אנגרות לכל לירה אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת. לענין זה, "משלם" – לרבות מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן בידי המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוטר אותו מחובת ניכוי במקור.
- (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על אדם המשלם הכנסה כאמור בסעיף קטן (א) והוא אחראי בעצמו לתשלום מס עליה לפי סעיפים 108-115.
- (ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 המעבירה לאדם שאינו תושב ישראל הכנסה חייבת של בעלי מניות כמשמעותה בסעיף 4א64, תנכה ממנה מס בשיעור המס שבו היא מחויבת לפי הסעיף האמור.
- (תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
171. ניכה אדם מס לפי סעיף 170 (א) חייב הוא לשלם לפקיד השומה, תוך שבעה ימים מיום שניכה, את סכום המס שניכה ולהגיש לו דו"ח שבו יציין את שמו ומענו של האדם אשר לו או בשבילו שולמה ההכנסה.
172. סכום הניכוי לפי סעיף 170 יקוזז - לצרכי גביה - כנגד המס שיוטל על האדם שקיבל את
- חובת המשלם לתושב
חוץ [2(1)42]
(תיקון מס' 90)
תשנ"ב-1992
- חובת המנכה
מתושב-חוץ [3(4)2]
- קיצוז הניכוי [4(4)2]

ההכנסה האמורה.

173. אדם שחייב לפי הוראות סימן זה לנכות מס ולא ניכה את הסכום, כולו או מקצתו, או לא מסר דו"ח כאמור בסעיף 171 או מסר כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להאמין כי הדו"ח אינו נכון, רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכות, ודין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145; פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס; אין שומה זאת פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי הפקודה.

פקיד השומה רשאי לשום את הניכוי [542] (תיקון מס' 114) תשנ"ז-1997

סימן ד': סמכויות עזר

173א. (א) ראה פקיד השומה צורך בכך כדי להבטיח קיומן של הוראות פרק זה או הוראות כל שהן בדבר ניכוי מס במקור או כדי למנוע השתמטות מקיומן, רשאי הוא או עובד הציבור שהורשה לכך על ידיו בכתיב –

(תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968 סמכות להיכנס לחצרים, לבדוק ולחקור (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

(1) להיכנס לחצרי – למעט דירת מגוריו שאינה משמשת לעסקו או למשלח-ידו – של כל אדם החייב בניכוי מס במקור או שברשותו הספרים והמסמכים הנוגעים לניכוי מס במקור, ולבדוק כל פנקס, רשומה, תעודה או מסמך אחר הנוגע לניכוי מס במקור והנמצא ברשותם;

(תיקון מס' 37) תש"ס-1980

(2) לחקור כל אדם החייב בניכוי מס במקור או שברשותו הספרים והמסמכים הנוגעים לניכוי מס במקור או שחייבים לנכות מס מהכנסתו.

לענין פסקאות (1) ו-(2), "ניכוי מס במקור" – ניכוי מס על פי סעיפים 161, 164 או 170.

(ב) אדם הנחקר – או שבתצויו נערכת בדיקה – לפי סעיף קטן (א), יתן לחוקר או לבודק כל אפשרות לעשות כן וישיב תשובה מלאה ונאמנה על כל השאלות שנשאל.

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מסמכויותיו של פקיד השומה או עובד הציבור לפי פקודה זו.

סימן ה': הוראות שונות

173ב. המועד האחרון להגשת דין וחשבון לפי פרק זה יידחה אם בחמשת הימים שקדמו למועד האמור היו לפחות שלושה ימי מנוחה, והוא יהיה ביום החול הרביעי שמתום ימי המנוחה הבאים ברצף; לענין זה, "ימי מנוחה" – ימי המנוחה הקבועים במדינת ישראל כמשמעותם בסעיף 18א(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, וכך חול המועד.

(תיקון מס' 116) תשנ"ח-1998 דחיית מועדים בשל חג או חול המועד (תיקון מס' 116) תשנ"ח-1998

פרק שני: גביה

סימן א': מקדמות

174. בסימן זה –

"השנה הקובעת" – שנת המס האחרונה שלגביה נשומה הכנסת הנישום עד אחד בינואר של שנת מס, בין אם הוגשה השגה ובין אם לאו.

הגדרות [162] (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965 (תיקון מס' 71) תשמ"ז-1986

174א. בני זוג ייחשבו, לענין סימן זה, כנישום אחד; אין בהוראה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 66א.

חוקה (תיקון מס' 89) תשנ"ב-1992

175. (א) כל נישום חייב לשלם ביום החמישה עשר של כל אחד מעשרת החדשים פברואר עד נובמבר של כל שנת מס, על חשבון המס לאותה שנה, מקדמה של 10% מסכום המס שנתחייב בו לשנה הקובעת²⁰; אולם אם הותר לאותו נישום לחשב את הכנסתו לפי תקופה מיוחדת כאמור בסעיף 7, ישלם את המקדמה האמורה על חשבון המס לשנת המס שבה מסתיימת התקופה המיוחדת הכוללת בתוכה את מועד תשלום המקדמה האמורה.

מקדמות [262] (תיקון מס' 34) תשל"ט-1979 (תיקון מס' 71) תשמ"ז-1986 (תיקון מס' 80) תש"ן-1990

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים של

(תיקון מס' 52) תשמ"ב-1982 (תיקון מס' 132) תשס"ג-2002

²⁰ ר' צו מס הכנסה (הגדלת שיעורי המקדמות) של כל שנה לגבי הגדלת שיעורי המקדמות לענין אותה שנה.

הכנסת, דרך כלל או לגבי סוגי נישומים, מקדמות חדשיות שיהיו בשיעור ממחזור העסקאות של הנישום בתקופה שבה משתלמות המקדמות; שיעור המקדמות ייקבע על פי היחס שבין סכום מחזור העסקאות של הנישום בשנת המס הקובעת לבין המס שחוייב בו לאותה שנה על אותו מחזור;

לענין זה, "מחזור עסקאות" - סך כל העסקאות כמשמעותן בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט מכירות שחל עליהן חלק ה' או חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963; שר האוצר רשאי בכללים להוסיף או לגרוע סוגי עסקאות, הכנסות או מכירות, בדרך כלל או לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע.

(ג) חבר-בני-אדם, שבשנת המס הקובעת שילם ליחיד שהוא בעל שליטה בו, כמשמעותו בסעיף 32(9), סכומים כאמור בסעיף 18(ב), למעט משכורת חודשית רגילה והחזר הוצאות (להלן בסעיף זה - תשלומים לבעל שליטה), יהיה סכום המקדמות שלו כסכום שהיה משתלם באותה שנה אילולא שולמו התשלומים לבעל השליטה.

(תיקון מס' 110)
תשל"ו-1996

(ד) סכום המקדמות של חבר-בני-אדם יוקטן בסכום המס שהוא ניכה על פי סעיף 164 מתשלומים לבעל שליטה.

(תיקון מס' 110)
תשל"ו-1996

(ה) קיבלה חברה משפחתית דיבידנד, יוסף לסכום המקדמה שעליה או על הנישום כמשמעותו בסעיף 64א לשלם לראשונה לאחר קבלתו, סכום בשיעור של 25% מסכום הדיבידנד.

(תיקון מס' 110)
תשל"ו-1996

(ו) המועד האחרון לתשלום לפי סעיף זה יידחה אם בחמשת הימים שקדמו למועד האמור היו לפחות שלושה ימי מנוחה, והוא יהיה ביום החול הרביעי שמתום ימי המנוחה הבאים ברצף; לענין זה, "ימי מנוחה" - ימי המנוחה הקבועים במדינת ישראל כמשמעותם בסעיף 18א(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, וכן חול המועד.

(תיקון מס' 110)
תשל"ו-1996
(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002
(תיקון מס' 116)
תשל"ח-1998

176. (בוטל).

(תיקון מס' 34)
תשל"ט-1979

177. (א) סכום שנוכה בשנת המס במקור, לפי סעיפים 161 ו-170-164, מהכנסתו של הנישום באותה שנה, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175 בשל אותה הכנסה שממנה נוכה המס וזכאי הוא לקזז ממקדמותיו סכום שנוכה במקור באותה שנת מס שלגביה משתלמות המקדמות, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי.

זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות [4]62
(תיקון מס' 38)
תש"ם-1980
(תיקון מס' 100)
תשל"ה-1994
(תיקון מס' 102)
תשל"ה-1995
(תיקון מס' 118)
תשל"ט-1998
(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

(ב) סכום ששולם כמקדמה לפי סעיף 181ב, בשל הוצאה עודפת שהוצאה באותה שנת מס, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175, וזכאי הוא לקזזו ממקדמותיו, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר תשלום המקדמה בשל ההוצאה עודפת.

(תיקון מס' 118)
תשל"ט-1998

(ג) האמור בסעיף קטן (ב), לא יחול על סכום ששולם כמקדמה בשל הוצאה עודפת על ידי חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) חלות עליו.

(תיקון מס' 118)
תשל"ט-1998

178. היה סכום המס לשנה הקובעת שנוי במחלוקת אך עולה על סכום המס שנקבע לאחרונה קביעה סופית, תחושב המקדמה לפי סכום המס לשנה הקובעת שאינו שנוי במחלוקת או לפי סכום המס שנקבע כאמור, הכל לפי הסכום הגדול יותר;

ספק לגבי מס לשנה הקובעת [5]62

"קביעה סופית", בסעיף זה - קביעה שאיננה ניתנת להשגה או לערעור.

179. שר האוצר רשאי בצו, להגדיל את שיעור המקדמות לפי סימן זה, או להקטינו, לשנות את תאריכי פרעונו או לקבוע כי המקדמות ישולמו אחת לחדשיים או אחת לתקופה אחרת שיקבע²¹; כן רשאי הוא לקבוע שיעורי מקדמות שונים לגבי שנים קובעות שונות, ובאישור ועדת הכספים של הכנסת - לגבי כל אחת מהמקדמות בתוך שנת המס או לגבי סוגים שונים של נישומים.

שר האוצר רשאי לשנות שיעורים ומועדים [6]62
(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 82)
תשל"ן-1990

180. (א) פקיד השומה רשאי לפטור אדם ממקדמה לפי סימן זה, כולה או מקצתה, אם הוכח

פקיד השומה רשאי לפטור או להגדיל [7]62

²¹ ר' צו מס הכנסה (הגדלת שיעורי המקדמות) של כל שנה לגבי הגדלת שיעורי המקדמות לענין אותה שנה.

להנחת דעתו כי המס לשנת המס שבה משתלמת המקדמה, ושלגביה עשוי אותו נישום להיות חייב במס, יהיה פחות מן המס שהוא חייב בו בשנה הקובעת ובלבד שלא יפטור כאמור את מי שחייב לנהל פנקסי חשבונות ואינו מנהלם.

(ב) (1) היה סכום המס שנישום חייב לשלמו על פי דו"ח שהגיש לפי סעיף 131 בתוך שנת המס – ולענין זה רשאי שר האוצר לקבוע שיעור שבו יוגדל סכום המס האמור²² – עולה על סכום המקדמות, שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי פקיד השומה להגדיל את סכום המקדמות לפי סימן זה כדי להפרש האמור;

(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980

(2) היו לפקיד השומה טעמים סבירים להניח כי המס שיגיע מנישום לשנת מס פלונית יעלה ב-20% לפחות או ב-500,000 שקלים חדשים לפחות, לפי הנמוך מביניהם, על סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי הוא להגדיל את סכום המקדמות לפי סימן זה כדי להפרש; דין החלטה כאמור, לענין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145.

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 154)
תשס"ז-2007

(ג) יחיד שניהל פנקסי חשבונות בשנת המס ובשנה שקדמה לה, אך לא ניהל ולא היה חייב לנהל פנקסי חשבונות בשנה ששימשה בסיס לקביעת המקדמות בשנת המס, והמס שהוא חייב בו לשנת המס הקודמת, על פי הדו"ח שהגיש והמבוסס על פנקסי חשבונות, נמוך מסכום המקדמות - יוקטן סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה עד לסכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח.

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

181. נישום שהיתה לו הכנסה חייבת ולא נתחייב בתשלום מס בעבר, או לא נשום בעבר, ישלם את המקדמות לפי סעיפים 175 או 176, הכל לפי הענין, באחוזים מסכום המס המושער שהוא עשוי, לפי אומדנו, להיות חייב בו לשנת המס על אותה הכנסה, ויגיש לפקיד השומה עם התשלום הראשון הצהרה על המס המושער האמור והצהרה נוספת כעבור ששה חדשים מעת הגשת ההצהרה הראשונה; לא מסר הצהרות כאמור, או מסר הצהרות כאלה ויש לפקיד השומה טעמים סבירים להאמין כי ההצהרות אינן נכונות, רשאי פקיד השומה לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום המקדמה שאותו נישום חייב לשלמו, ודין קביעה כאמור, לענין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145.

דין מי שנדיין לא
נישום (8)62
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

181א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות הנחות שיינתנו למי ששילם מקדמות לפי סימן זה לפני המועד שנקבע לתשלומן או למי ששילם מקדמות בסכום העולה על המגיע ממנו, והכל בשיעורים ובתנאים שקבע, אם דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים.

סמכות למתן הנחה
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

סימן א'1: מקדמה בשל הוצאות שניכויין אינו מותר

181ב. (א) חבר-בני-אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף 32(11) (בחוק זה - הוצאות עודפות), ישלם לפקיד השומה, במועד שנקבע, מקדמה כמפורט להלן מההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש לו באותו מועד דו"ח, וכן יגיש לו דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות שהוציא באותה שנה, והכל כפי שנקבע:

(תיקון מס' 17)
תשל"ב-1972
מקדמה בשל הוצאות
עודפות
(תיקון מס' 17)
תשל"ב-1972
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 78)
תשמ"ט-1989
(תיקון מס' 118)
תשנ"ט-1998

(1) חבר-בני-אדם שהסעיף 3(ז) חל עליו - 90%;

(2) חבר-בני-אדם אחר - 45%;

(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 44)
תשמ"א-1981
(תיקון מס' 72)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 118)
תשנ"ט-1998

לענין סעיף זה, "חבר-בני-אדם" - למעט שותפות שאין בה אף שותף שהוא חבר-בני-אדם שסעיף זה חל עליו.

²² ר' צו מס הכנסה (הגדלת שיעורי המקדמות).

(ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול על סכומים ששולמו כהכנסת עבודה ואשר המשלם אותם או האחראי לתשלומם ניכה מהם מס על פי סעיף 164.

(ג) לא שילם חבר-בני-אדם את המקדמה כאמור בסעיף קטן (א) או לא מסר דו"ח על פי אותו סעיף קטן או מסר דו"ח כאמור אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון - רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המקדמה שאותו חבר-בני-אדם חייב לשלמו ואין שומה זו פוטרת אותו מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב תשלום המקדמה.

(תיקון מס' 114)
תשנ"ז-1997

181.ג שילם חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על פי סעיף 181,ב, לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו הסכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח-יד יהיה חייב במס לרבות מס שבח בשנים הבאות, יקוזז הסכום העודף כנגד המס, או מס השבח; הסכום העודף יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר, עד תום שנת המס שבה קוזז.

קיזוז כנגד מס בעתיד
(תיקון מס' 17)
תשל"ב-1972
(תיקון מס' 118)
תשנ"ט-1998

סימן ב': המועדים לתשלום המס

182. (א) חבר-בני-אדם ישלם בעת שהוא מגיש את הדו"ח לפי סעיף 131, או את הדו"ח המשוער לפי סעיף 133, את סכום המס המגיע ממנו לפי אותו דו"ח.

תשלום עם הגשת
הדו"ח [63(א)(ב)]

(ב) לגבי נישומים אחרים, למעט יחיד שלפחות 75% מהכנסתו היא הכנסה חייבת לפי סעיף 2 פסקאות (2) או (5), רשאי שר האוצר לקבוע, בצו, כי נישום שעליו חל אותו צו חייב לשלם, בעת שהוא מגיש את הדו"ח לפי סעיף 131 או את הדו"ח המשוער לפי סעיף 133, את סכום המס המגיע ממנו לפי אותו דו"ח.

183. נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 149, חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה, ואם הגיש השגה לפי סעיף 150 - את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת.

תשלום לאחר הודעת
שומה [63(ג)]

184. נמסרה לאדם הודעת שומה מתוקנת לפי סעיף 152(א), או צו לפי סעיף 152(ב), חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת ההודעה או הצו, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיהם - ואם הגיש ערעור לפי סעיף 153 - את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת.

תשלום לאחר השגה
[63(ד)]

185. נמסרה לאדם החלטת בית המשפט המחוזי לפי סעיף 156 או החלטת בית המשפט העליון לפי סעיף 157, יחולו הוראות אלה:

תיאום תשלום לאחר
פסק-דין [63(ה)]

(1) שילם הנישום יותר מדי, יוחזר לו סכום העודף בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א);

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

(2) שילם הנישום פחות מדי, תשולם היתרה תוך 15 יום מיום מסירת ההחלטה, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כאמור זולת אם קבע בית המשפט אחרת, בעד התקופה שמיום הגשת הערעור ועד למתן פסק הדין.

(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

סימן ג': ריבית וקנסות

186. פקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועדים לתשלום המס, כולו או מקצתו, הנקבעים לפי סימן ב' או את המועדים לתשלום המקדמה, כולה או מקצתה, לפי סימן א', לתקופה שימצא לנכון, ובלבד שהנישום ישלם לתקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית כאמור, זולת אם קבע בית המשפט אחרת.

ריבית על דחיית
מועדי תשלומים
[63(ו)]
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

187. (א) על סכומי מס לשנת מס פלונית, שלא שולמו עד תום שנת המס, יוטלו על הנישום בעד התקופה שמתום שנת המס ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א); לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת תבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס;

(2) הוראות סעיף קטן זה יחולו גם על חוב מס על פי סעיף 159א(ג).

תשלום ריבית והפרשי
הצמדה
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 46)
תשנ"א-1981
(תיקון מס' 52)
תשנ"ב-1982
(תיקון מס' 60)
תשנ"ד-1984
(תיקון מס' 99)
תשנ"ה-1994

- (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי תקופה שחייבים בה בהפרשי הצמדה וריבית על פי סעיף 185(2) או 186.
- (ג) (1) על סכומי מס שהיתה חובה לנכותם ולא נוכו או שנוכו אך לא הועברו לפקיד השומה במועד שנקבע לכך, יוטלו על החייב בניכוי הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), בעד התקופה המתחילה ביום ה-14 לחודש שקדם ליום שבו היה חייב להעביר את הסכומים שניכה ולא העבירם או שהיה חייב להעביר אילו ניכה במועד ועד להעברתם לפקיד השומה; ואולם אם הסכום החייב בניכוי איננו מתייחס למועד מסויים ובשל כך נקבע כסכום כולל לתקופה מסויימת, יוטלו הפרשי ההצמדה והריבית בעד התקופה המתחילה במחצית התקופה האמורה;
- (2) הוכיח החייב בניכוי כי מי שמהכנסתו צריך היה לנכות את הסכומים שלא נוכו, כלל את הסכומים האמורים בדו"ח על הכנסתו, יבוא במקום מועד ההעברה של הסכומים לפקיד השומה - תום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח האמור.
- (ד) על מקדמות בשל הוצאות עודפות, שהיתה חובה לשלמן לפי סעיף 181ב, ולא שולמו לפקיד השומה במועד שנקבע, ואשר אילו שולמו במועד לא ניתן היה לקזז אותן כנגד מקדמות ששולמו או מס ששולם לגבי אותה שנת מס, יוטלו על החייב הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), בעד התקופה שמתום שנת המס עד ליום התשלום.
- 187א. (א) נישום ששילם סכום כלשהו על חשבון המס המגיע ממנו לשנת מס פלונית לפני המועד האחרון הקבוע בסעיף 132 להגשת הדו"ח על פי סעיף 131, זכאי לגבי אותו סכום, לפטור מהפרשי ההצמדה וריבית החלים עליו לפי סעיף 187(א) כמפורט להלן:
- (1) על סכום ששולם עד תום החודש הראשון שלאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת (להלן בסעיף זה - שנת המס) - פטור ממלוא הפרשי ההצמדה וריבית;
- (2) על סכום ששולם בחודש השני שלאחר תום שנת המס - פטור ממחצית הפרשי ההצמדה וריבית;
- (3) על סכום ששולם בחודש השלישי שלאחר תום שנת המס - פטור מרבע הפרשי ההצמדה וריבית.
- (1א) שר האוצר רשאי בצו להגדיל את שיעורי הפטור האמורים בסעיף קטן (א).
- (ב) ההקלה שלפי סעיף קטן (א) תחושב תחילה וסכום ההקלה שלפי הסיפה לסעיף 187(א) ינוכה מיתרת הפרשי ההצמדה וריבית.
- (ג) (בוטל).
188. (א) לא הגיש אדם דו"ח במועד שנקבע בסעיף 132, יוטל עליו בעד כל חודש של פיגור קנס של 500 שקלים חדשים.
- (1א) לא פירט אדם ברוח שהגיש לפי סעיף 131, פעולה שנקבעה לפי הסעיף האמור כפעולה החייבת בדיווח, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס של 500 שקלים חדשים בעד כל חודש שבו לא דיווח כאמור.
- (ב) (בוטל).
- (ג) לא הגיש אדם דו"ח במועד שנקבע בסעיפים 161 או 171, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס של 200 שקלים חדשים בעד כל חודש של פיגור.

(ד) לא הגיש אדם במועד דו"ח מן הדו"חות שנקבעו לענין הסעיפים 164 עד 166, יוטל עליו, בעד כל חודש של פיגור, קנס של 200 שקלים חדשים.

(תיקון מס' 6)
תשכ"ה-1965
(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 66)
תשנ"ה-1985
(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994

(ה) בסעיף זה, "חודש" - חודש מלא.

(ו) אדם החייב לנכות מס במקור מסכומים שהוא משלם ולא נתן למי שמתשלומיו נוכה מס את הטפסים המעידים על הסכומים ששולמו לו והמס שנוכה, במועד שנקבע לכך, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בסכום של 100 שקלים חדשים בשל כל אדם שלא נמסר לו הטופס.

(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994

(ז) לא הגיש אדם במועד דו"ח על סעיף 135(1), יוטל עליו, בעד כל חודש של פיגור, קנס של 200 שקלים חדשים; אולם אם נקבע לו בתחילה מועד להגשת הדו"ח לפי סעיף 135(1), ועל פי בקשת אותו אדם נקבע לו לאחר מכן מועד מאוחר יותר להגשת הדו"ח (להלן - המועד המאוחר), ואותו אדם הגיש את הדו"ח לאחר המועד המאוחר, יוטל עליו קנס של 400 שקלים חדשים בעד כל חודש של פיגור החל במועד המאוחר.

(תיקון מס' 72)
תשנ"ז-1987
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(ח) ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו הסכומים הנקובים בסעיף זה כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת; תואמו תקרות ההכנסה בחודש פלוני לפי סעיף 120(ב), רשאי המנהל לתאם באותו חודש את הסכומים הנקובים בסעיף זה כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת המס, כאילו היו תקרות הכנסה.

(ט) (בוטל).

(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994
האחריות הפלילית
שמורה
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975

189. (א) תשלום קנס לפי סעיף 188 או הגדלת שיעורי המס לפי סעיף 191 ב לא יגרעו מאחריותו הפלילית של אדם לפי פקודה זו.

(ב) הוגשה נגד אדם תביעה פלילית על אי הגשת דו"ח, לא יחוייב בתשלום קנס לפי סעיף 188 על אותה עבירה, ואם שילם קנס כאמור - יוחזר לו; הוגשה תביעה פלילית כאמור והנאשם זוכה, ישולמו לו הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מיום תשלום הקנס ועד להחזרתו.

190. (א) (1) (א) פיגר אדם יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה שהוא חייב בה או בתשלום חלק ממנה, ייוסף לסכום שבפיגור קנס בגובה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) (להלן - הפרשי הצמדה וריבית) מהמועד שנקבע לתשלום ועד לתשלום הסכום שבפיגור, או עד תום שנת המס שלגביה נדרשה המקדמה, לפי המוקדם (להלן - תום תקופת הקנס);

קנס על פיגור
בתשלום (1)64(א)(ג)
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994

(ב) לקנס כאמור בפסקת משנה (א) ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום תקופת הקנס ועד למועד תשלום הקנס ויראו את הקנס כחוב מס לענין סעיף 195א;

(ג) על אף האמור בפסקת משנה (א), נדחה המועד לתשלום מקדמה לפי סעיף 175(1), ופיגר אדם יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה מהמועד הקבוע בסעיף 175(א) או מהמועד הקבוע לפי סעיף 175(ב), ולא שילם מקדמה עד ליום הקבוע בסעיף 175(1), ייוסף הקנס לסכום שבפיגור לפי הוראת פסקת משנה (א);

(תיקון מס' 116)
תשנ"ח-1998

(ד) לא ציין אדם את המועד לתשלום המקדמה ובשל כך נקבעה המקדמה כסכום כולל לכל התקופה, יראו את המועד לתשלום, לענין חישוב הקנס לפי סעיף זה, כמחצית התקופה שלגביה נקבעה המקדמה;

(תיקון מס' 118)
תשנ"ט-1998

(2) ביקש אדם הפחתה מסכום מקדמותיו והתברר, לפי הדו"ח שהגיש, שהמס על פי הדו"ח עולה על היתרה לאחר הפחתה, ישלם על סכום ההפחתה - אך לא יותר מאשר על ההפרש שבין הסכום שעליו הצהיר בדו"ח לבין יתרת המקדמות לאחר הפחתה - הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) החל במחצית שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד לתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ולגבי תשלום פלוני - עד מועד התשלום, לפי המוקדם; לענין זה, אם שולם סכום כלשהו על חשבון המקדמות, יזקפוהו תחילה על חשבון היתרה;

(תיקון מס' 66)
תשנ"ה-1985

- (3) לענין הפחתת סכום המקדמות כאמור בפסקה (2), בשנת מס פלונית, שלא בשל ניכוי עקב השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר לפי סעיף 20א(א) או לפי כל דין אחר ושלא בשל זיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46א או לפי כל דין אחר, לא יובא המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי או הזיכוי האמורים בחשבון המס שעל פי הדו"ח;
- (4) נישום שלא הודיע על התחלת התעסקות או שינויה בהתאם לסעיף 134, ובשל כך לא נדרש לשלם מקדמות כאמור בסעיף 181, או שבשל כך לא הוגדל סכום מקדמותיו כאמור בסעיף 180, יחוייב בהפרשי הצמדה וריבית בשל התקופה הקובעת, על מלוא סכום המקדמות שהיה חייב בהן או על הסכום שבו רשאי היה פקיד השומה להגדיל את מקדמותיו, לפי הענין; לענין זה, "התקופה הקובעת" - התקופה המתחילה במחצית התקופה שבין פתיחת העסק או שינויו ועד לסוף שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והמסתיימת בסוף השנה או התקופה כאמור, לפי הענין;
- (5) לענין תשלום הפרשי הצמדה וריבית ולענין סדר זקיפת תשלומים על פי סעיף 195א, ייראו הפרשי הצמדה וריבית על פי פסקאות (2) עד (4), כחוב מס, בתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין.
- (ב) (בוטל).
- (ג) (בוטל).
- (ד) קנס שהוטל לפי סעיף זה לא יראוהו כחלק של המס ששולם לענין תביעת הקלה לפי כל הוראה מהוראות פקודה זו.
- 190א. מי שקיזז ממקדמותיו ניכוי במקור שלא היה לו לגביו אישור בכתב או שנוכה שלא בתקופה המותרת על פי סעיף 177, יוטל עליו קנס בסכום של פי שלושה מסכום הניכוי שקוזז שלא כדין.
191. (א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.
- (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.
- (ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידי טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, ייוסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).
- (1ג) נישום שלגביו נקבע גרעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:
- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
- (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86;
- (4) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;
- (5) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 131ה(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף.
- (2ג) הוטל קנס כאמור בסעיף קטן (1ג), לא יוטל בשל אותו גירעון קנס לפי סעיפים קטנים

(ב) או (ג).

(ג) הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות בסעיפים קטנים (ב) עד (1ג), לא יחויב בשל אותו מעשה בקנס על הגירעון, ואם שילם קנס על הגירעון – יוחזר לו סכום הקנס ששילם, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) מיום תשלומם עד יום החזרתו.

(תיקון מס' 197)
תשנ"ג-2013

(ד) לענין סעיפים 149-152 דין הוספת קנס על גרעון לפי סעיף זה כדין שומה.

(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 66)
תשנ"ה-1985
(תיקון מס' 197)
תשנ"ג-2013

(ה) על קנס שהוטל לפי סעיף זה אחרי יום ז' באדר תשמ"ה (28 בפברואר 1985) ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או נעשתה שומה לפי סעיף 145(ב) או מיום ז' באדר התשמ"ה (28 בפברואר 1985), לפי המאוחר, ועד למועד תשלום הקנס, ויראו את הקנס כסוג חיוב לענין סעיף 195א.

191א. מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה.

קנס על אי ניכוי
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 99א)
תשנ"ה-1994

191ב. (א) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ולא ניהלם או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב לנהלם או לא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי חשבונות, ייוסף למס שהוא חייב בו לאותה שנה 10% מההכנסה החייבת שלגביה הוא חייב בניהול חשבונות, לכל שנה שלאחר מכן שבה לא ניהל פנקסי חשבונות כאמור ייוספו 20% מהכנסה כאמור, ובלבד שמי שחוייב בניהול פנקסים לראשונה בשנת מס פלונית והחל לנהלם לאחר המועד שהיה חייב להתחיל בניהולם, יחולו התוספות האמורות רק לגבי התקופה שבה היה חייב בניהול הפנקסים ולא ניהלם.

הגדלת שיעורי המס
בשל אי ניהול
פנקסים
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 24)
תשל"ו-1976
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978

(ב) חוייב נישום לשנת מס פלונית בתוספת למס, יוגדלו המקדמות לשנה שבה נעשתה השומה לגבי אותה שנה פלונית ב-20% אם התוספת למס היתה 10%, וב-40% אם התוספת למס היתה 20%, ובלבד שאם חוייב בתוספת גם לשנת המס שלפיה נקבעו המקדמות יפחת שיעור הגדלת המקדמה בכפל שיעור התוספת למס; הוראה זו לא תחול אם הוכיח הנישום, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בשנת המס שבה נעשתה השומה כאמור ניהל פנקסי חשבונות או לא היה חייב בניהולם.

191ג. נישום החייב על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 לרשום, לגבי קונה ששילם במזומנים, את פרטי זהותו על פי תעודה שהציג, ולא רשם אותם או שרשם פרטים בלתי נכונים, יוטל עליו קנס של 5% מסכום המכירה שלגביה הפך הוראה כאמור או קנס של 500 לירות, לפי הגבוה.

קנס על רישום כחב
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

192. המנהל רשאי להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה לריבית לפי הסעיפים 186, 187 ו-190 ואת סכום הקנס לפי סעיפים 188, 190, 191א ו-191ג או לוותר עליהם לחלוטין, אם הוכח להנחת דעתו כי הפיגור שגרם לחובת התשלום לא נגרם על ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונו של הנישום. ורשאי המנהל, על פי שיקול דעתו המוחלט, להקטין או לוותר כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי הנישום לא ידע את סכום המס המדוייק המגיע ממנו בטרם הגיש את הדו"ח; ואולם המנהל לא ייחא רשאי להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית לפי סעיפים 186, 187 ו-190 בשל כך בלבד שהנישום שילם את מקדמותיו כדין או שהמס נוכה ממנו כדין, או ששילם את המס המגיע ממנו על פי הדו"ח עם הגשתו.

סמכות למנהל
להקטין ריבית או קנס
[65]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 25)
תשל"ז-1977
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 38)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

192א. המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה וריבית או קנס שחייב בהם נישום על פי פקודה זו הוא תוך שלושים ימים מיום משלוח ההודעה על החיוב בהם.

המועד לתשלום
ריבית, הפרשי
הצמדה או קנס
(תיקון מס' 52)
תשנ"ב-1982

סימן ד': אכיפת תשלום

193. (א) כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי פקיד השומה לאכוף תשלומם לפי ההוראות שלהלן, או על פי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה, חוץ מסעיף 12 שבה, יחולו על גביית כל סכום כאמור כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה; אלא שאם פקיד השומה איננו מושל המחוז, ישלח פקיד השומה למושל המחוז שבו יושב הנישום, או שבו הוא

פקיד השומה רשאי
לאכוף תשלום
[64](1)(ב)
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 200)
תשנ"ד-2014

עוסק בעסקו, תעודה בחתימת פקיד השומה ובה יפורש סכום הפיגורים המגיע מאת הנישום, ומושל המחוז, משקיבל את התעודה, יאכוף את התשלום לפי הוראות פקודת המסים (גביה) החלות על גביית סכום כאמור.

(ב) לשם אכיפת תשלום לפי הוראות סעיף קטן (א), רשאי פקיד שומה לעקל בהתאם להוראות סעיף 15(1) לפקודת המסים (גבייה), גם רכב של החייב החונה ברשות הרבים, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:

(תיקון מס' 200)
תשע"ד-2014

(1) הרכב חונה סמוך לחצריו של החייב;

(2) אם הרכב אינו חונה סמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:

(א) לעיקול קדם עיקול ברישום של הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12 ב לפקודת המסים (גבייה);

(ב) פקיד השומה עשה מאמץ ממשי להודיע, סמוך לפני העיקול, לחייב, ואם הוא תאגיד – למי שנוהג דרך קבע ברכב, לבא כוחו של החייב או למשרד הרישום של התאגיד, על הכוונה לעקל את הרכב;

(ג) הרכב אינו רשום כרכב של נכה על פי הרישום במשרד הרישוי.

193 א. ניתנה לפקיד השומה ערובה, על דרך של מתן ערבות, להבטחת תשלום חוב שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, כתנאי להארכת המועד לתשלום החוב בהתאם לסעיף 186, רשאי פקיד השומה לאכוף את מילוי הערבות לפי פקודת המסים (גבייה) או באמצעות בית המשפט המוסמך לכך; ואולם לא יינקטו הליכים לפי פקודת המסים (גבייה) אלא אם כן התקיימו כל אלה:

ערב לתשלום חוב מס
(תיקון מס' 200)
תשע"ד-2014

(1) פקיד השומה רשאי לגבות את החוב מאת החייב לפי סעיף 193;

(2) החוב הוא לפי פרק ראשון בחלק י';

(3) אין מניעה לדרוש את קיום החיוב מהערב לפי הוראות חוק הערבות, התשכ"ז-1967;

(4) הוסבר לערב בעל פה ובכתב, בטופס שקבע המנהל והערב חתם עליו, כי מילוי הערבות ייאכף בדרך זו.

194. (א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –

גביית מס במקרים
מיוחדים [66]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975

(1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום, או המקדמות שהוא חייב בהן;

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר ה"דו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דו"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2).

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.

(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכושו ואם נוכח כי יש חשש סביר שהמס לא ייגבה וכי אין די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו – על תפיסת רכושו.

(תיקון מס' 200)
תשע"ד-2014

(1ג) היה הנישום חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, רשאי בית המשפט המוסמך להורות לפי הוראות סעיף קטן (ג)(1) על עיכוב יציאתו מהארץ של כל מנהל פעיל בחברה או מנהל עסקים או חבר המחזיק מניות המזכות אותו ב-25% לפחות מכוח ההצבעה בה או ב-25% לפחות

(תיקון מס' 200)
תשע"ד-2014

מהונה במקרה של פירוק, ובלבד שעוכב היציאה מהארץ נדרש לשם גביית מס בנסיבות מיוחדות לפי סעיף 119א או לשם חקירה או פעולה אחרת הדרושה להבטחת תשלום המס, ובית המשפט שוכנע כי היציאה מהארץ עלולה לסכל גבייה, פעולה או חקירה כאמור וכי לא ניתן להטיל ערובה מתאימה להבטחת קיומן.

(ד) נישום ששילם את המס או נתן ערובה לפי סעיף זה זכאי להגיש השגה וערעור לפי הסעיפים 150-158 והסכום ששילם יתוקן לפי התוצאות.

194א. (א) החלו הליכים לפי פקודת המסים (גבייה), לגביית סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי המנהל לפנות לרשם לענייני המרכז במחוז שבו נמצא מקום מגוריו או מקום עסקו של החייב, בבקשה להטיל על החייב הגבלה, אחת או יותר, לפי סעיף 7א(ג) לחוק המרכז לגביית קנסות, לשם גביית החוב, ובלבד שבמועד הבקשה יובאו לפני הרשם לענייני המרכז כל חובות המס של אותו חייב שהחלו בהליכים לגבייתם לפי פקודת המסים (גבייה) בשל חוב לפי פקודה זו, לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי חוק מס ערך מוסף, לפי פקודת המכס, לפי חוק מס קנייה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952, ולפי חוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958, והחלטת הרשם תחול על כל החובות האמורים.

(ב) על בקשת המנהל להטיל הגבלה כאמור בסעיף קטן (א) ועל החלטות, הליכים וסדרי דין לעניין הגבלה כאמור, יחולו סעיפים 7א עד 17 לחוק המרכז לגביית קנסות, בשינויים המחויבים ובשינויים אלה: בסעיף 7א(2) לחוק האמור, במקום "שנה" יקראו "חודש" ואחרי "הוראות סעיף 5" יקראו "וחלפה שנה, או יותר, מהמועד שבו ניתן כתב הרשאה לגביית החוב האמור, לפי סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה)".

(ג) על אף האמור בסעיף 231א(א), רשאי המנהל למסור לרשם לענייני המרכז כל מידע הדרוש לו לצורך הפעלת סמכויותיו לפי סעיף זה.

(ד) בסעיף זה –

"רשם לענייני המרכז" – כמשמעותו בסעיף 6א לחוק המרכז לגביית קנסות;

"חוק המרכז לגביית קנסות" – חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-

1995.

195. מס יכול להיות נתבע ונפרע עם כל ההוצאות מאת האדם החייב בו על ידי פקיד השומה בשמו הרשמי בבית משפט מוסמך, כאילו היה חוב לממשלת ישראל ויכול שיהא נתבע ונפרע על ידיו בדרכים שנקבעו בסעיף 193.

סימן ה': זקיפת תשלומיו של נישום

195א. (א) אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס, ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב מס, חלק יחסי מהסכום ששילם כיחס חלקו של הסכום שבאותו סוג לסך כל חוב המס; לענין זה –

(1) אם לא פירש האדם אם הסכום ששילם הוא על חשבון חובו כנישום או כמנכה, ייזקף הסכום לחובו כמנכה;

(2) דין החזר מס שקוזז על פי חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, כנגד חוב מס ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גבייה) או בדרך אחרת - כדין סכומים ששילם אדם.

(ב) (1) שילם אדם סכום על חשבון חוב מס שחב כנישום ולא פירש את שנת החוב, ייזקף הסכום לחובות המס שלו כנישום לפי שנת היווצרם, החל משנת המס המוקדמת ביותר;

(2) שילם אדם סכום על חשבון חוב מס שחב כמנכה, ייזקף הסכום לחובות המס שלו כמנכה, לפי סדר היווצרם החל מהמוקדם ביותר.

(ג) בסעיף זה –

"חוב מס" - כל אחד מאלה:

(1) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כנישום לגבי שנת מס מסויימת;

(2) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כמנכה לגבי תשלום

פלוני ששילם לאדם אחר;

”סוג חיוב” - כל אחד מאלה: מס, ריבית, הפרשי הצמדה.

סימן ו': עיצום כספי לעניין דוח מקוון

195ב. (א) על אף הוראות סימן ג', היה למנהל יסוד סביר להניח כי לא הוגש דוח מקוון, עד המועד האמור בסעיף 132 או 166, לפי העניין (בסימן זה – ההפרה), רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום של 500 שקלים חדשים בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח.

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
עיצום כספי
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(הוראת שעה)
תשע"ג-2013
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(ב) היה למנהל יסוד סביר להניח כי חלפן כספים לא הגיש דוח לפי סעיף 141א, רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום של 5,000 שקלים חדשים, בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח; הוראה זו תחול בתקופת תוקפו של סעיף 141א.

(הוראת שעה)
תשע"ג-2013

195ג. עיצום כספי על הפרה לפי סעיף 195ב ישולם לפי דרישה בכתב של המנהל, בטופס שקבע (בסימן זה – הודעת החיוב), בתוך 30 ימים מיום משלוח הודעת החיוב; בהודעת החיוב יפורטו, בין השאר, פרטי ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ושיעורו, וכן ייכלל בה מידע בדבר הזכות לטעון טענות בפני המנהל, כאמור בסעיף 195ד.

דרישת עיצום כספי ותשלומו
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007

195ד. (א) יחיד, מעביד או מנכה, שנשלחה לו הודעת חיוב רשאי, בתוך 30 ימים מיום משלוח ההודעה כאמור, להגיש למנהל, בכתב, את טענותיו לעניין הטלת העיצום הכספי ושיעורו (בסעיף זה – כתב טענות); לכתב הטענות יצורף תצהיר המאמת את העובדות המפורטות בו.

כתב טענות
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007

(ב) הגיש יחיד, מעביד או מנכה, כתב טענות למנהל, יחליט המנהל על יסוד כתב הטענות והתצהיר האם להשאיר את הודעת החיוב על כנה, או לבטלה, ורשאי הוא, לשם קבלת החלטה כאמור, לזמן את מגיש כתב הטענות, לדיון בפניו; הודעה על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה תישלח למגיש כתב הטענות.

(ג) אין בהגשת כתב טענות לפי סעיף זה כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי במועד האמור בסעיף 195ג.

(ד) שולם העיצום הכספי והחליט המנהל לפי סעיף זה לבטל את הודעת החיוב, יוחזר העיצום הכספי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א), מיום תשלומו ועד יום החזרתו.

(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

195ה. (א) עיצום כספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום משלוח הודעת החיוב, ואם הוגשה עתירה, ובית המשפט הדן בעתירה הורה על עיכוב תשלומו – לפי סכומו המעודכן ביום ההחלטה בעתירה.

עדכון סכום העיצום הכספי
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007

(ב) סכום העיצום הכספי יתעדכן ב-1 בינואר של כל שנה (בסעיף זה – יום העדכון), לפי שיעור עליית המדד שהיה ידוע ביום העדכון בשנה שקדמה לו, ולעניין יום העדכון הראשון – לעומת המדד שהיה ידוע ב-1 בינואר 2008; הסכום האמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

(ג) המנהל יפרסם, בהודעה ברשומות, את סכום העיצום הכספי המעודכן.

195ו. (בוטל).

(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

195ז. על גביית העיצום הכספי תחול פקודת המסים (גביה).

גביה
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015
שירותי אסדרות
פיליט

195ח. (א) תשלום עיצום כספי לא יגרע מאחריותו הפלילית של יחיד, מעביד או מנכה, בשל ההפרה.

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

(ב) הוגש נגד יחיד, מעביד או מנכה, כתב אישום על עבירה לפי סעיף 216(4) או 4(א), לא יחויב בשלה בתשלום העיצום הכספי, ואם שילם – יוחזר לו הסכום ששילם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א), מיום תשלומו עד יום החזרתו.

195ט. (א) אין בהגשת עתירה לבית משפט על חיוב בתשלום עיצום כספי לפי סימן זה, בהתאם

עתירה לבית משפט לעניינים מינהליים
(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007

לפרט 32(5) בתוספת הראשונה לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000, כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי, אלא בהסכמת המנהל או אם בית המשפט הורה על כך.

(ב) התקבלה עתירה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר ששולם העיצום הכספי, יוחזר העיתו הכספי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159(א), מיום תשלומו ועד יום החזרתו.

(תיקון מס' 210)
תשע"ו-2015

פרק שלישי: הקלה ממסי-כפל

סימן א': הסכם גומלין בין-לאומי

196. (א) משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק.

צו הנותן תוקף
להסכם (172)(4)

(ב) צו שניתן לפי סעיף זה עשוי להיות מופקע בצו מאוחר ממנו.

(ג) בסעיף זה, "מדינה" - לרבות שטח מחוץ לישראל שאינו מדינה, המנוי בתוספת ראשונה א'.

(תיקון מס' 144)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

(ד) לענין הסכם לפי סעיף זה, חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75ג לא תיחשב תושבת ישראל.

197. משניתן תוקף להסכם כאמור בסעיף 196 לא תמנע חובת הסודיות לפי סעיף 234 מלגלות לפקיד מורשה של המדינה הגומלת כל ידיעה שיש לגלותה לפי ההסכם בכפוף להוראות פרק רביעי.

חובת הסודיות כשיש
הסכם (572)
(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015

198. שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראותיו של הסכם.

סמכות להתקין תקנות
(672)

סימן ב': קביעת סכום ההקלה

199. בפרק זה -

"מס הכנסה" - למעט מס חברות;

"מסי-ישראל" - מס הכנסה ומס חברות;

"מסי-חוץ" - מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים.

הגדרות
(173) הגדרות
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

"הכנסות חוץ" - הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל;

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
ת"ט תשס"ג-2002

"הכנסות חוץ ממקור פלוני" - הכנסות חוץ כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק ה3, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן הכל לפי הוראות הפקודה.

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 2002-ג)

200. (א) מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה.

(ב) לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה האדם שהכנסתו חייבת באותם מסים, תושב ישראל באותה שנת מס.

הוראות לזיכוי מסי
כפל
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לביצוע הוראות סימן זה וכללים לענין דוחות.

(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

201. (א) לא יופחתו מסי חוץ ששולמו בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל.

הפחתת מסי חוץ
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ב) הקלה הניתנת לפי סעיף 163 בשל דיבידנד, יראוה כמפחיתה את סכום המס החל לפי הפקודה על אותו דיבידנד.

202. היה ההסכם מתיר לזכות מס חברות ומס הכנסה, ישמש סכום הזיכוי תחילה להפחית את מס החברות שעל אותה הכנסה, ובמידה שאין להשתמש בכולו למטרה זו - ישמש להפחית את מס

זיכוי מס חברות קודם
לזיכוי מס הכנסה
(373)

ההכנסה שעליה; התיר ההסכם זיכוי מס הכנסה בלבד, יפורש סעיף 201 כאילו היה כתוב בו "מס הכנסה" במקום "מסי-ישראל".

סכום הזיכוי ממס
חברות [4]73
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

203. (א) סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום מס החברות שבו הוא חייב בשל אותן הכנסות.

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), או שעל פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוספו הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה וינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.

(ג) בסעיף זה –

"מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" – מסים המשתלמים על ידי חבר בני האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;

"דיבידנד מגולם" – סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

204. (א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.

סכום הזיכוי ממס
הכנסה
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון) תשס"ג-2002

(ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

(ג) בסעיף זה –

"הכנסה רגילה" – הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;

"יחס ההכנסה" – היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה;

"שיעור מס מיוחד" – שיעור מס החל בישראל, הנמוך משיעור המס הקבוע בסעיף 121;

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

"תקרת הזיכוי" – הסכום המתקבל מהכפלת יחס ההכנסה, בסכום מס ההכנסה על כלל הכנסתו הרגילה של יחיד, לפני מתן זיכוי לפי סימן זה.

205. (בוטל).

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

205א. (א) עלה סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים.

עודף זיכוי בשנת מס
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם כאמור באותו סעיף קטן.

(תיקון מס' 132)
(תיקון) תשס"ג-2002

206. בחישוב הכנסת חוץ החייבת במס בישראל, לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מסי חוץ.

כללים בחישוב
ההכנסה לענין זיכוי
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

207. מקום שההסכם קבוע לגבי סוגים מסויימים של דיבידנדים - הם ולא סוגים אחרים - כי מסי-חוץ שאינם מוטלים עליהם במישרין או בדרך ניכוי יבואו בחשבון לענין זיכוי מסי-ישראל שעליהם, ושולם דיבידנד שאיננו מן הסוגים המסויימים כאמור - הרי אם הדיבידנד שולם לחברה

זיכוי לחשבון
מס דיבידנד במקרים
מיוחדים [10]73

שיש לה שליטה ישירה או עקיפה על מחצית לפחות של כוח ההצבעה בחברה המשלמת את הדיבידנד, יותר הזיכוי, כאילו היה הדיבידנד מאותם הסוגים המסויימים.

207א. (א) קיבל חבר בני אדם תושב ישראל דיבידנד מחבר בני אדם הנחשב כתושב ישראל רק בשל היות עסקיו נשלטים ומנוהלים בישראל (בסעיף זה - החבר האחר) ונוכה מס במקור מהדיבידנד במדינת החוץ, יהיה זכאי החבר האחר, לזיכוי בסכום המס שנוכה במקור כאמור, כנגד מס החברות החל עליו; סכום הזיכוי לא יעלה על מס החברות החל באותה שנת מס, ואולם עודף זיכוי שלא נוצל, ניתן יהיה לנצלו כנגד מס החברות אשר יוטל על החבר האחר בחמש שנות המס הבאות בזו אחר זו.

זיכוי בשל זיבידנד
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
ת"ט תשס"ג-2002
(תיקון) תשס"ג-2002

(ב) קיבל יחיד תושב ישראל דיבידנד מהחבר האחר ונוכה מס במקור במדינת החוץ, יהיה זכאי היחיד לזיכוי בסכום המס שנוכה במקור כנגד המס החל על הכנסתו מדיבידנד כאמור, והכל בכפוף להוראות פרק זה.

207ב. מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, למעט מס שהיה אמור להיות משולם על רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב; מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחוייבים; במקרה של חילוקי דעות בדבר סכום הזיכוי, נתונה למבקש הזיכוי זכות השגה וערעור, כאמור בסעיפים 150 ו-153, במסגרת ההשגה והערעור על השומה שנקבעה לו.

זיכוי בשל מסי חוץ
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

207ג. היתה ליחיד הכנסה שמקום הפקתה בישראל, רק בשל הוראות סעיף 4(ב)(1), יראו לענין הוראות סימן זה את הכנסתו של היחיד כהכנסת חוץ ואת המסים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל בשל אותה הכנסה, כמסי חוץ.

זיכוי בשל מסי חוץ -
עובד של מעביד
מסוים
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
ת"ט תשס"ג-2002
סייג לזיכוי
(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

207ד. קוזו הפסד מעסק נשלט כנגד הכנסה בישראל, כאמור בסעיף 29(2)(ג) או (ה), לא יינתן זיכוי לפי פרק זה כנגד מסי ישראל שבהם חייב תושב ישראל על הכנסה חייבת שהיתה לו מעסק מחוץ לישראל בשנתיים שקדמו לשנת המס שבה קוזו הפסד ובחמש השנים שלאחריה, בזו אחר זו, עד גובה ההפסד שקוזו כאמור.

208. לא יינתן זיכוי ממסי ישראל שאדם חייב בהם בשנת מס, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה שנה; ביקש כאמור - לא יחולו הוראות סעיף 205א.

ויתור על זיכוי
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

209. (בוטל).

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

210. נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי שחל בסכום המס המשתלם בישראל או בחוץ לארץ או בשל הוראות סעיף 207ד - כל הוראה שבכל חיקוק, המגבילה את הזמן לעריכת שומה או לתביעת הקלה, לא תחול על שומה או על תביעה הנובעת מן השינוי, אם נערכה לא יאוחר מתום שנתיים לאחר השומות והשינויים ושאר החלטות, בישראל או בחוץ לארץ, שיש להן חשיבות לגבי השאלה אם יש זיכוי ומהו.

טעות בחישוב הזיכוי
[13]73
(תיקון מס' 132)
תשס"ג-2002

סימן ג': הוראות שונות

211. בסימן זה -

הגדרות [74(2)(ד)]

"הקלת מסי כפל" - כל זיכוי בשל מס הכנסה בחוץ לארץ, שהותר לענין מס הכנסה לפי פקודה זו, לרבות כל זיכוי או הקלה שהובאו בחשבון בקביעת השיעור הישראלי הנקי המוטל על דיבידנדים שנתקבלו;

(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002

"שיעור ההקלה" - השיעור שהוא עודף שיעור המס המנוכה מן הדיבידנד על השיעור הישראלי הנקי.

212. היה המס המשתלם על ידי חברה מושפע מהקלת מסי כפל, יופחת - לפי הכללים שלהלן - הסכום שיש לקזזו לפי סעיף 163 או להחזירו לפי סעיף 160, בשל המס שניכתה החברה מדיבידנד ששילמה, ואלה הכללים:

השפעת הקלה על
קיצו ועל החזרה
[174(1)]

(1) אם מקבל הדיבידנד איננו חייב במס עליו, תהא ההפחתה בסכום השווה למס

שעל הדיבידנד הגלום מחושב לפי שיעור ההקלה החלה עליו;
(2) אם שיעור המס החל על המקבל בשל הדיבידנד הוא פחות משיעור ההקלה החלה עליו, תהא ההפחתה סכום השווה למס שעל הדיבידנד הגלום מחושב לפי השווה להפרש שבין שני השיעורים.

213. לענין סעיף 212 –

מקומו של דיבידנד
בסולם ההכנסה
[274(2)]

- (1) מקום שההכנסה כוללת דיבידנד אחד כאמור בסעיף 212, יראו אותו כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה;
- (2) מקום שההכנסה כוללת דיבידנדים אחדים כאמור, יראו כל דיבידנד ששיעורו הישראלי הנקי נמוך משל חברו כשלב גבוה ממנו בסולם ההכנסה;
- (3) מקום שהמס על דיבידנד מוטל בשיעורים שונים על חלקיו השונים, או מקום שהמס מוטל על חלק אחד של הדיבידנד ואינו מוטל על חלק אחר - יראו כל חלק שונה כדיבידנד נפרד.

214. (א) שר האוצר רשאי ליתן הקלת מסי כפל להכנסה של תושב ישראל שמקורה בחוץ לארץ והוטל עליה במקור מס הכנסה או מס דומה לו באפיו, על ידי שיפטור את ההכנסה מתשלום המס כולו או מקצתו, כפי שיפורש בצו.

הקלת מסי כפל על
הכנסת-חוץ של תושב
[א74]

(ב) הוראות סעיף זה אינן גורעות מן הסמכויות לפי סעיף 196.

פרק רביעי: חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי

214א. בפרק זה –

(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015
הגדרות
(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015

"הסכם בין-לאומי" – הסכם שניתן לגביו צו לפי סעיף 196 וכן הסכם לחילופי מידע;
"הסכם לחילופי מידע" – הסכם בין מדינת ישראל לבין מדינה זרה שעניינו מתן סיוע, לרבות באמצעות חילופי מידע, לשם אכיפת חוקי המס של מדינת ישראל או דיני המס של המדינה הזרה;

"חוק מס" – חיקוק הדין בהטלת מס או בתשלום חובה ששר האוצר ממונה על ביצועו;

"מדינה" – כהגדרתה בסעיף 196(ג).

214ב. (א) על אף האמור בסעיפים 231 ו-234, המנהל או מי שהוא הסמיך לעניין פרק זה (בפרק זה – המנהל) רשאי להעביר מידע לרשות מס במדינה זרה, בהתאם להסכם בין-לאומי, בכפוף לסייגים שבהסכם, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

העברת מידע על פי
הסכם בין-לאומי
(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015

(1) לעניין העברת מידע ביוזמת המנהל – המידע דרוש למדינה הזרה לצורך אכיפת דיני המס שלה;

(2) לעניין העברת מידע בהתאם לבקשה של רשות מס של מדינה זרה, המנהל שוכנע בהתאם לבקשה שהמידע דרוש למדינה הזרה לצורך אכיפת דיני המס שלה;

(3) רשות המסים היתה רשאית לעשות שימוש באותו מידע לצורך אכיפת חוק מס; תנאי זה לא יחול לגבי מידע שנדרש לצורך יישום הסכם פטקא או הסכם יישום כהגדרתם בסעיף 135ב;

(תיקון מס' 227)
תשע"ו-2016

(4) בהסכם הבין-לאומי נקבע כי המדינה הזרה מחויבת בשמירת סודיותו של המידע ובאבטחתו;

(5) העברת המידע הותנתה בכך שרשות המס של המדינה הזרה תעשה שימוש במידע שיתקבל אך ורק לצורך אכיפת דיני המס שלה, לא תעבירו לגורם אחר באותה מדינה שלא לצורך אכיפת דיני המס שלה, ולא תעבירו למדינה אחרת.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יועבר מידע לרשות מס של מדינה זרה לפי הסכם בין-לאומי, אם העברת המידע עלולה לפגוע בביטחונה של מדינת ישראל, בשלום הציבור או בביטחוננו, בחקירה תלויה ועומדת, בתקנת הציבור או בעניין חיוני אחר של מדינת ישראל, ורשאי המנהל לסרב לבקשה להעביר מידע לרשות מס של מדינה זרה לפי הסכם בין-לאומי, אם רשות המס של אותה מדינה נמנעה, בלא הצדק סביר, מהעברת מידע לפי ההסכם למנהל, או שלא קיימה

תנאי אחר בהסכם.

(ג) לעניין העברת מידע בהתאם לבקשה של רשות מס של מדינה זרה, לצורך אכיפת דיני המס של אותה מדינה על תושב ישראל מסוים, המנהל יודיע לתושב ישראל כאמור על הכוונה להעביר מידע לגביו לפחות 14 ימים לפני העברת המידע, אלא אם כן רשות המס של המדינה הזרה ביקשה שלא להודיע כאמור.

(ד) הסמכה לפי סעיף קטן (א) תפורסם ברשומות.

214ג. (א) מי שנתונות לו סמכויות לפי סעיפים 135 עד 140א, יהיו נתונות לו הסמכויות האמורות גם לצורך איסוף מידע לפי הסכם בין-לאומי, ובלבד שלא ייאסף מידע שלא ניתן להעבירו לפי סעיף 214ב.

איסוף מידע לצורך
הסכם בין-לאומי
(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015

(ב) הפעלת הסמכויות כאמור בסעיף קטן (א) תיעשה באופן שבו מופעלות אותן הסמכויות לצורך ביצוע הפקודה ובכפוף לתנאים, להגבלות ולאיסורים החלים לעניין הפעלתן.

214ד. נעשה הסכם לחילופי מידע, יפרסם על כך שר האוצר הודעה ברשומות.

פרסום ברשומות
(תיקון מס' 207)
תשע"ו-2015

חלק י"א: עונשין

215. אדם שעבר על פקודה זו או על תקנה שהותקנה לפיה, ולא נקבע לאותה עבירה עונש מפורש אחר, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (בחלק זה – חוק העונשין), או שני העונשים כאחד.

עבירות שאין עליהן
עונש מפורש [75]
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
א"י הודעה על התחלת
התנסקות או על
שינוי בה
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 141)
תשס"ה-2004
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
(תיקון מס' 141)
תשס"ה-2004

215א. (א) אדם שפתח עסק או החל לעסוק במשלח-יד, ולא הודיע על כך במועד לפקיד השומה ואף לא הגיש במועד את הדו"ח השנתי הראשון שהיה עליו להגיש לאחר האירועים האמורים, דינו – מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ופי אחד וחצי מסכום המס שנתחייב בו.

(ב) אדם שפתח עסק במקום נוסף או החל לנהל משלח-יד במקום נוסף או ששינה את מקום עסקו או מקום משלח-ידו, ולא הודיע על כך במועד לפקיד השומה ואף לא הגיש במועד את הדו"ח השנתי הראשון שהיה עליו להגיש לאחר האירועים האמורים, דינו – מאסר שמונה עשר חודשים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ופי אחד וחצי מסכום המס שנתחייב בו.

215ב. מי שלא הודיע על תכנון מדף כאמור בסעיף 131ד(ו), דינו – מאסר שנה או הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין.

א-י הודעה על תכנון
מדף
(תיקון מס' 215)
תשע"ו-2015
א-י קיום דרישות
מסוימות וכ"ו [76]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

216. אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

- (1) לא קיים דרישה הכלולה בהודעה שניתנה לו לפי פקודה זו;
- (2) לא התייצב, כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו, או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדין;
- (3) סירב לקבל הודעה שנשלחה לו לפי פקודה זו;
- (4) לא הגיש במועדו דין וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133;
- (4א) לא הגיש במועדו דוח מנכה מקוון או דוח מעביד מקוון, לפי הוראות סעיף 166;
- (5) לא ניהל פנקסי חשבונות בהתאם להוראות המנהל שניתנו על פי סעיף 130(א);
- (6) השמיד או הסתיר מסמכים שיש להם ערך לענין השומה;
- (7) מי שרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרושמו על פי אותן הוראות. לא נרשם התקבול בידי עובדו של הנישום, או בידי שלוחו של הנישום שאיננו עובדו, יאשם בעבירה העובד או השלוח ויאשם בה גם הנישום אם לא הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה;
- (8) לא דיווח בדוח על פעולה שהיא פעולה החייבת בדיווח כאמור בסעיף 131(ז),

(תיקון מס' 161)
תשס"ח-2007
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 71)
תשמ"ז-1986
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
(תיקון מס' 197)
תשע"ג-2013

בניגוד להוראות סעיף 131(א)(ד5) או (ב1), או (ז).

216א. (א) מי שתוקף אדם הממלא תפקידו בביצוע פקודה זו או מועסק בביצועה, בכוונה להכשילו, או כשהתוקף מזויין בכלי יריה או כלי אחר, דינו – מאסר חמש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין.

תקיפה או הפרעה
בשעת מילוי תפקיד
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(ב) העושה מעשה המכוון להפריע לאדם כאמור בסעיף קטן (א) מלמלא את תפקידו כדין או להכשילו בכך, דינו – מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

216ב. (א) אדם שהעביר את נכסיו לאחר בלא שהעביר את השליטה בהם, מתוך כוונה למנוע גביית מס שהיה חייב בו או שהוא עתיד להתחייב בו לגבי תקופה שקדמה להעברה או בשנת ההעברה או לגבי סוג הכנסה שהפקתה התחילה אך נמשכת מספר שנים, ובמעביר שהוא חבר-בני-אדם – מי שהביא להעברה כאמור, דינו – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין.

העברת נכסים בכוונה
למנוע גביית מס
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(ב) חילק אדם מנכסי חברה בין חבריה מתוך כוונה למנוע גביית מס שהחברה חייבת בו או שהיא עתידה להתחייב בו לגבי תקופה שקדמה להעברה או בשנת ההעברה או לגבי סוג הכנסה שהפקתה התחילה אך נמשכת מספר שנים, דינו – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ובלבד שלא יעלה סכום הקנס על סכום החוב.

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

216ג. העובר על הוראה מהוראות סעיף 236, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז-1977, או שני העונשים כאחד.

ייצוג שלא כדין
(תיקון מס' 110)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 143)
תשס"ה-2005

217. אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין וסכום החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דו"ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו"ח או הידיעות כנכונים, או שני העונשים כאחד. הטוען כי היה לו הצדק סביר – עליו הראיה.

דו"ח וידיעות לא
נכונים [77]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

218. מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות על-פי סעיפים 161, 164 או 170, וכך מי שקיבל הכנסת עבודה או הכנסה לפי סעיף 2(5) בידעו שלא נוכה ממנה מס לפי אותם סעיפים, דינו – מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הסכומים שלא נוכו, או שני העונשים כאחד.

אי-ניכוי מס [278]
(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

219. נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר לא שולם לפקיד השומה כאמור בסעיפים 161, 166 או 171, דינו של החייב לנכות – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הניכויים האמורים או שני העונשים כאחד; הטוען כי היה לו הצדק סביר – עליו הראיה.

אי העברת מס שנוכה
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו – מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד; ואלו הן:

מרמה וכז' [79]
(תיקון מס' 21)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003

(1) השמיט מתוך דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;

(2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבות;

(3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;

(4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

- (6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו.
- 220א. לענין קנס על פי חלק זה או חלק י', שבסיסו הוא סכום הכנסה, יוגדל הבסיס לפי שיעור העליה של מדד המחירים לצרכן בין המדד האחרון שהתפרסם לפני תום שנת המס שאותו בסיס מתייחס אליה לבין המדד האחרון שהתפרסם לפני הטלת הקנס.
- 220ב. לא ישלם חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין, קנס או כופר כסף שהוטל על זולתו בשל עבירה לפי סעיפים 215 עד 220; העובר על הוראה של סעיף זה, דינו - קנס פי שלושה מסכום הקנס או הכופר ששולם; לענין זה, "חבר בני אדם" - למעט חבר בני אדם שחבריו חייבים להעמיד לרשותו את מלוא כוח עבודתם ולהעביר לו את נכסיהם.
221. אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215-220 רשאי המנהל, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר כסף שלא יעלה על פי שניים מהקנס הגבוה ביותר שמוותר להטיל על אותה עבירה, ואם עשה כן - ייפסק כל הליך נגדו על אותה עבירה, ואם היה עצור עליה - ישוחרר.
222. (א) מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(4) עליו הראיה שאין הוא חייב במסירת דו"ח.
(ב) מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(6) עליו הראיה שהמסמכים שהשמיד או הסתיר אין להם ערך לענין השומה.
(ג) מי שחלות עליו הוראות סעיפים 161, 164 או 170 והואשם בעבירה לפי הסעיפים 218 או 219 עליו הראיה שקיים את ההוראות האמורות.
223. מי שהואשם בעבירה על שהשמיט הכנסה או על רישומה בחסר לפי סעיף 217 יראוה כאילו הוכחה לכאורה אשמתו בעבירה, אם הוכח אמת מאלה:
(1) הוצאות הבית או הוצאות פרטיות שהוצאו בשנת המס עלו על ההכנסה שעליה הגיש דו"ח לפקיד השומה;
(2) הונו או הונם של בן-זוגו או של ילדיהם שלמטה מגיל 20 גדל בתקופה מסויימת, שאינה עולה על חמש שנים, בסכום העולה על סכום ההכנסה שעליה הגישו בני הזוג או אחד מהם דו"ח או דו"חות לפקיד השומה לאותה תקופה, בניכוי המס ששולם.
224. מי שסייע לאחר לערוך דו"ח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאותו דו"ח, הודעה או מסמך כולל ידיעה לא נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לענין הסעיפים 217-215 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים.
- 224א. חבר בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 215-220, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא כוח של אותו חבר, אם לא הוכיח אחת משתי אלה:
(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;
(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה.
225. לא תוגש תביעה פלילית לפי פקודה זו כעבור שש שנים משנת המס שבה נעברה העבירה, ובמקרה של עבירה על הוראות סעיף 220 - כעבור עשר שנים משנת המס שבה נעברה העבירה.
226. פתיחת הליכים להטלת עונש, קנס או מאסר לפי הפקודה, או הטלתם לפיה, אינה פוטרת אדם מן החיוב לשלם מס שנתחייב בו או שהוא עשוי להתחייב בו.
227. שר המשטרה רשאי להסמיך פקיד שומה לערוך חקירות או חיפושים לשם מניעת עבירות על פקודה זו או לשם גילויין, ופקיד שומה שהוסמך כאמור יהא רשאי -
(1) להשתמש בכל הסמכויות הניתנות לקצין משטרה בדרגת מפקח ומעלה לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצידורה הפלילית (עדות), וסעיפים 3 ו-4 לפקודה האמורה יחולו על הודעה שרשם כאמור;
(2) להשתמש בסמכויות שוטר על פי סעיף 7(א) לפקודת הפרוצידורה הפלילית (מאסר וחיפושים), למעט תפיסת כל רכוש שאיננו מסמכים;

(תיקון מס' 134)
תשס"ג-2003
הצמדת הסכום
שעליו מוטל קנס
(תיקון מס' 37)
תשס"ג-1980

תשלום קנס או כופר
שהוטל על הזולת
(תיקון מס' 88)
תשנ"ב-1992

כופר כסף [א79]
(תיקון מס' 32)
תשל"ח-1978
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

חובת הראיה [1(ב)79]

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968

חזקת אשמה [2(ב)79]

(תיקון מס' 13)
תשכ"ח-1968
(תיקון מס' 89)
תשנ"ב-1992

אחריות המסייע
לעריכת דו"ח [א79]

אחריות מנהל וכו'
(תיקון מס' 3)
תשכ"ג-1963

התיישנות [ד79]

הליכים לענישה אינם
פוטרים מתשלום מס
[80]

חקירות וחיפושים
(תיקון מס' 3)
תשכ"ג-1963

(3) (א) להשתמש בסמכות קצין ממונה כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969, לשחרר אדם בערובה, וסעיפים 10 עד 15 לפקודה האמורה יחולו לענין זה;

(תיקון מס' 85)
תשנ"ב-1991

(ב) שוחרר חשוד בערובה לפי פסקת משנה (א) ולא הוגש נגדו כתב אישום תוך מאה ושמונים ימים מיום שחרורו, יופטרו הוא וערביו מערבותם, ולענין זה יחולו הוראות סעיף 55(ב) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982.

228. הוראות פקודה זו לא ישפיעו על כל הליך פלילי לפי חוק אחר.

חוקים אחרים שמורים
[81]

228א. המנהל רשאי לפרסם אחת לשנה רשימה של כל הנישומים שהורשעו בשנה הקודמת בפסק דין חלוט בעבירה על פי סעיף 220; פרסום כאמור ייעשה בשני עתונים יומיים לפחות.

פרסום רשימת
עבריינים
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

חלק י"ב: הוראות כלליות

229. לביצוע הפקודה כראוי רשאי שר האוצר למנות מנהל, פקידי שומה ופקידים אחרים או בני אדם אחרים, הכל לפי הצורך.

מינוי רשות מבצעת
[3]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

230. סמכויותיו של פקיד השומה יהיו נתונות גם למנהל.

סמכויות המנהל
[א3]
(תיקון מס' 142)
תשס"ה-2004

230א. נדרש אדם כדין, לפחות פעמיים, שביניהן חלפו 30 יום אך לא יותר משנה, להתייצב לפני פקיד השומה ולא עשה כן, ולא הודיע לפקיד השומה על סיבה סבירה לאי-התייצבותו, רשאי שופט או רשם של בית משפט שלום, לפי בקשת פקיד השומה, ליתן צו המחייב אותו להתייצב לפני פקיד השומה במועד ובמקום שצויינו בצו.

צו התייצבות
(תיקון מס' 37)
תש"ס-1980

231. (א) הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה, חייב לראות כל תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת שומה או העתק מהם, והם מתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו כדבר שבסוד ושבהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו.

חובת סודיות [14]
(תיקון מס' 40)
תש"ס-1980

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), זכאים איש ואשה לגילוי כל פרט בדו"ח שהגיש בן זוגם על פי סעיף 131 או על פי סעיף 135, וכן לגילוי סכום ההכנסה שקבע פקיד השומה או בית המשפט, והכל לגבי התקופה שבה היו נשואים וחיו ביחד.

(תיקון מס' 71)
תשנ"ז-1986

232. מי שנתמנה לפי הוראות הפקודה, או מי שמועסק בביצועה, לא יידרש להראות לבית משפט כל דו"ח, תעודה או שומה, או לגלות לבית המשפט או להודיע לו, כל דבר שהגיע לידיעתו אגב מילוי תפקידו לפי הפקודה, אלא במידה שדרוש לעשות כן להפעלת הוראות הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס הכנסה, או תוך כדי בירור תביעה כאמור.

עובד מס הכנסה לא
יידרש לגלות סוד
[24]

233. (א) שר האוצר רשאי לפרסם בדרך ובמקום שיקבע, רשימה של כל הנישומים, ובה יפורש סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם, לשנת מס פלונית, כפי שנמסר בדו"ח שהגיש, או כפי שנקבע על ידי פקיד השומה או על ידי בית המשפט, הכל לפי הענין. ואם חל שינוי ברשימה האמורה - עקב השגה או ערעור שהוגשו על ידי הנישום - תתוקן הרשימה, לפי בקשת הנישום בהתאם לכך; כל אדם רשאי במועדים ובמקומות שנקבעו, לעיין ברשימה שפורסמה כאמור וכן לקבל, תמורת אגרה שנקבעה, העתק מאושר מהרשימה, כולה או מקצתה.

פרסום רשימת
נישומים [34]

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להימנע מלכלול סוג מסויים של נישומים ברשימת הנישומים שתפורסם כאמור.

234. מי שבחזקתו או בשליטתו תעודות, ידיעות, דו"חות, רשימות שומה או העתקן המתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו, והוא מסר בכל עת שהיא או ניסה למסור ידיעה כאמור, או משהו מתכנם של המסמכים לאדם²³ ששר האוצר²⁴ לא הרשהו למסור לו, או שמסר אותם שלא

עונש על גילוי סוד
הכנסה [44]

²³ היתר גילוי לראש המוסד למודיעין ולתפקידים מיוחדים: "פ תשע"ד מס' 6861 מיום 21.8.2014 עמ' 7664; לראש הממונה על הביטחון במערכת הביטחון או למי שהוא הסמיכו לעניין זה: "פ תשע"ה מס' 7072 מיום 8.7.2015 עמ' 7137; לראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור או למי שהוא הסמיכו לעניין זה: "פ תשע"ז

לצורך פקודה זו, דינו - מאסר ששה חדשים, או קנס מאה לירות.

235. (א) הוראה בדין המחייבת למסור ידיעות על רכוש או הכנסתו של אדם אחר, למעט הוראה כאמור על פי פקודת הסטטיסטיקה (נוסח חדש) תשל"ב-1972, לא תחול על מי שממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה או המועסק בביצועה, מלבד אם נאמר כך במפורש בפקודה זו.

טייג לחובת מסירת ידיעות [54(6)] (תיקון מס' 31) תשל"ח-1978

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), מותר למסור למוסד לביטוח לאומי מידע המפורט בסעיף 384 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, או בתקנות לפיו, ובלבד שמידע כאמור נדרש לתכליות האמורות באותו סעיף, ובמידה שנדרש.

(תיקון מס' 171) תשס"ט-2009

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), ניתן צו לפי סעיף 60 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980, מותר לגלות לכונס הרשמי או לבית המשפט כמשמעותם בפקודה האמורה דו"חות, מידע או מסמכים המפורטים בסעיף האמור ובהתאם לקבוע בו.

(תיקון מס' 109) תשנ"ו-1996

(ד) הוראות סעיפים 231, 232 ו-234 יחולו, בשינויים המחויבים לפי הענין, על כל הממלא תפקיד רשמי לגבי ידיעות שקיבל לפי סעיף זה –

(תיקון מס' 109) תשנ"ו-1996

(1) בביצוע חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995;

(2) בביצוע פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980.

235א. לענין הסעיפים 235ב-235 –

פרשנות (תיקון מס' 4) תשכ"ד-1964

"סוד מקצועי" - חילופי דברים בין לקוח לבין עורך-דין שיש להם קשר עניני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך-הדין ללקוח, בין שהדברים נאמרו בעל-פה ובין שהועלו על הכתב, לרבות רשימות שערך עורך-הדין לשימושו הוא, ובלבד שיש להם קשר עניני לשירות המקצועי כאמור;

"מסמך חסוי" - מסמך שיש בו סוד מקצועי;

"בית משפט" - בית המשפט המחוזי שבתחום שיפוטו נמצא משרדו של עורך-הדין הטוען טענת חסיון;

"שופט" - הנשיא או הנשיא התורן של בית משפט.

235ב. על אף האמור בחוק לשכת עורכי-הדין, תשכ"א-1961, חייב עורך-דין, אם נדרש לכך על ידי פקיד שומה, למסור לו כל מסמך שברשותו ולאפשר לו לבדוק ולתפוס כל מסמך כאמור וכן להרשות לו לעשות כל פעולה אחרת בקשר למסמך כאמור, הכל על פי הסמכויות הנתונות לו לפי פקודה זו, אך אין עורך-דין חייב לעשות כן אם הוא טוען שהמסמך חסוי.

סמכות לדרוש מסמכים מעורך דין (תיקון מס' 4) תשכ"ד-1964

235ג. (א) טוען עורך-דין כי המסמך המבוקש על ידי פקיד השומה הוא חסוי, יקח פקיד השומה את המסמך ובלי לעיין בו ישימנו מיד בחבילה בנוכחותו של עורך הדין, יסגרנה, ירשום עליה את שם הלקוח שאליו מתייחס המסמך, יחתום עליה וימסור אותה לידי בית המשפט; היתה טענת חסיון לגבי מספר מסמכים המתייחסים לאותו לקוח, ישים כולם בחבילה אחת. עורך-הדין רשאי, אם ירצה בכך, לחתום אף הוא על החבילה וכן להתלוות אל פקיד השומה במסירת החבילה לבית המשפט.

טענת חסיון (תיקון מס' 4) תשכ"ד-1964

"חבילה" לענין זה - מעטפה או כלי קיבול אחר.

(ב) אם מטעם כל שהוא היה זה מן הנמנע למסור את החבילה לבית המשפט, ימסרנה פקיד השומה לידי שופט וזה ימסרנה לבית המשפט.

"שופט" לענין זה - לרבות שופט בית המשפט המחוזי ושופט שלום.

(ג) לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נלקח מסמך כאמור בסעיף קטן (א), רשאי הלקוח או עורך-הדין שממנו נלקח המסמך, לפנות אל בית המשפט בבקשה להחליט ולהודיע אם המסמך הוא חסוי.

235ד. (א) שופט שבמחוז שיפוטו נתקבלה בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג), ידון בבקשה ויבדוק

החלטת בית המשפט (תיקון מס' 4) תשכ"ד-1964

מס' 7373 מיום 8.11.2016 עמ' 514.

²⁴ סמכותו הואצלה למנהל רשות המסים ב"פ תשס"ה מס' 5418 מיום 21.7.2005 עמ' 3497.

את המסמך לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נתקבלה הבקשה; השופט ישמע את עורך-הדין והוא רשאי לשמוע גם את פקיד השומה מבלי שיראה לו את המסמך או שיגלה לו את תכנו.

(ב) החליט השופט שהמסמך חסוי, יחזירו לעורך-הדין שממנו נלקח; החליט שאיננו חסוי, ימסור אותו לפקיד השומה.

(ג) החליט השופט שהמסמך הוא חסוי בחלקו, יורה למסור לפקיד השומה העתק החלק שאינו חסוי מאושר על ידיו; העתק כאמור שנמסר לפקיד השומה יתקבל כראיה בכל הליך משפטי, כאילו היה המקור.

(ד) לא קיבל בית המשפט בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג) לגבי מסמך שבחבילה שנמסרה לו, יראה את המסמך שלגביו לא הוגשה בקשה כאמור, כבלתי חסוי והוא ימסר לפקיד השומה.

(ה) הדין בבקשה לפי סעיף זה יהיה בדלתיים סגורות והחלטת השופט תהיה סופית.

236. אלה רשאים לייצג נישומים ולענין זה, ייצוג - לרבות לפני ועדה לקבילות פנקסים:

- (1) רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955;
- (2) יחיד הראוי לערוך בקורת על פנקסי אגודה שיתופית לפי סעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות;
- (3) יועץ מס מייצג כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005;

הוראה זו אינה באה לפגוע בזכותו של עורך דין על פי חוק לשכת עורכי-הדין, תשכ"א-1961.

236א. (בוטל).

236ב. (בוטל).

236ב1. (בוטל).

236ג. (בוטל).

236ד. (בוטל).

236ה. (בוטל).

236ו. (בוטל).

236ז. (בוטל).

236ח. (בוטל).

236ט. (בוטל).

237. (א) כל הודעה שפקיד השומה חייב למסרה או לשלחה לפי פקודה זו תהא חתומה בידו, או בידי מי שהוא מינה לכך, וכל הודעה שחתימה כאמור מודפסת או כתובה עליה או ששמו של פקיד השומה כתוב בה, היא בת תוקף; ואולם כל הודעה לפי פקודה זו שבה נדרשת התייצבותם של אדם או של עד לפני פקיד השומה, תהא חתומה בידו של פקיד השומה או של אדם שהרשהו לכך כהלכה.

(ב) חתימה שעל גבי הודעה הנחזית כחתימתו של אדם שנתמנה לכך, יראוהו כחתימתו כל עוד לא הוכח היפוכו של דבר.

238. (א) הודעה ניתנת להמציאה לאדם בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה; נשלחה בדואר רשום, יראוה כהודעה שהומצאה ביום הששי שלאחר יום המשלוח, או נשלחה לבני אדם בישראל, או למחרת היום שבו היתה ההודעה מגיעה על ידי הדואר בדרך הרגילה, אם נשלחה לבני-אדם שמחוץ לישראל, ולהוכחת המצאה בדרך זו דיה הוכחה שהמכתב המכיל את ההודעה נשלח כראוי ומוען כראוי.

(ב) הודעה שנשלחה כאמור בסעיף קטן (א) והנמען סירב לקבלה, יראוה כאילו הומצאה

- כדין.
239. (בוטל).
240. בחישוב סכום הכנסה חייבת וכל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, יוגדל או יופחת כל סכום עד ללירה השלמה הקרובה ביותר.
- 240א. המנהל רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יתורגמו לשקלים חדשים הכנסה, הכנסה חייבת, הפסדים, הוצאות ותשלומי מס של נישום, שמקורם מחוץ לישראל.
- 240ב. (א) בכפוף להוראות לפי סעיף 243(1), רשאי המנהל לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע פקודה זו; טפסים כאמור אין חובה לפרסמם ברשומות והם יפורסמו בדרך שיוורה המנהל; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם.
- (ב) נישום שנדרש למסור מידע או דיווח לפי פקודה זו, ימסור את המידע או הדיווח באמצעי מגנטי, אם דרש זאת המנהל, והכל כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסה.
- (ג) נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (1) עד (3), יגיש את הטופס לגבי נתוני הדוחות הכספיים, המאזן, דוח רווח והפסד ודוח ההתאמה למס (להלן – טופס 6111), שנקבע לפי סעיף 243, באופן מקוון, בהתאם להוראות שקבע המנהל לפי סעיף 131ג(ד), והוראות סעיף 131ג יחולו, לא יאוחר מהיום שבו הוא מגיש את הדוח לפי הוראות סעיף 132:
- (1) חברה;
- (2) מי שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות שנקבעו לפי סעיף 130 (בסעיף קטן זה – הוראות ניהול פנקסי חשבונות);
- (3) מי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות.
- (ד) (1) המנהל רשאי לפטור נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (2) או (3) שבסעיף קטן (ג), מלהגיש את טופס 6111 באופן מקוון, בשל סכום מחזור עסקאותיו; פטור לפי פסקה זו יכול שיינתן דרך כלל או לסוגים של נישומים כאמור, הכל כפי שיקבע המנהל; לעניין זה, "מחזור עסקאות" – כהגדרתו בהוראות ניהול פנקסי חשבונות;
- (2) נוסף על הוראות פסקה (1), רשאי המנהל לקבוע לגבי נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (2) או (3) שבסעיף קטן (ג), כי הוא רשאי להגיש את טופס 6111 באופן ממוכן, מטעמים מיוחדים שיירשמו, ובלבד שהטופס יוגש במשרדי רשות המסים בישראל כפי שיקבע המנהל.
241. תקופת שומה מיוחדת תצויין במספר השנה של ה-1 באפריל שבתוך אותה תקופת שומה מיוחדת.
242. מקום שפקודת המסחר עם האויב, 1939, או חוק נכסי נפקדים, תש"י-1950, או כל דין אחר הדין במסחר עם האויב או עם נפקדים, משפיעים על אדם או על הכנסה או על נכס, יחולו ההוראות שבתוספת השניה.
243. שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראות פקודה זו, ובכלל זה, במיוחד, תקנות בדבר –
- (1) טפסים של דו"חות, תביעות, הצהרות והודעות לפי פקודה זו;
- (2) ניכוי ותשלומי במקור של מס על גמולות וקיצבאות המשתלמות מאוצר המדינה, על הכנסת עבודה או על הכנסה לפי סעיף 2(5);
- (3) כל ענין שהפקודה מסמיכה לקבוע בו.

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

244. שר האוצר רשאי, בצו הטעון אישור הכנסת בדרך החלטה, לשנות את שיעורי הניכויים והזיכויים הנקובים בפקודה זו. סמכות לשנות ניכויים
וזיכויים [א82]
- 244א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין סעיפים 5, 29, 1א64 עד 10א64, 67 עד 67א, 68, 75 עד 75ז, 75ב, 85א, 91, 92, 100א, 102, וחלק י' פרק שלישי, תנאים ותיאומים נדרשים. סמכות מיוחדת
(תיקון מס' 132)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 147)
תשס"ה-2005
245. (א) לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק. איסור מתן הנחות
והקלות
(תיקון מס' 22)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 24)
תשל"ו-1976
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות למתן הקלות כאמור, אולם תקפן יפקע בתום שלושה חדשים מיום פרסומן; ובלבד ששר האוצר, באישור כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד תום שנת המס שבה פורסמו.
- (ג) (1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לכל שנת מס תקרה להטבות מס שיינתנו לפי סעיפים 20 ו-20א בשנת המס, ורשאי הוא לקבוע תקרות נפרדות לסוגי הטבות; תקרה לענין הטבות בשל חיפושי נפט תיקבע לאחר התייעצות עם שר האנרגיה והתשתית; (תיקון מס' 82)
תש"ן-1990
- (2) לא יותקנו תקנות ולא יינתן אישור לפי סעיפים 20 או 20א בשנת מס פלונית, אם יש בהם כדי להגדיל את סך כל הטבות המס הניתנות באותה שנה מכוח הסעיפים האמורים, מעבר לתקרת סכום שקבע שר האוצר לאותה שנת מס.

תוספת ראשונה

(סעיף 11)

חלק א'

אביבים, אבירים, אבן מנחם, אדמית, אור הגנוז, אילון, אלקוש, בית הלל, הרעם, בצת, בר יוחאי, גורן, גוש חלב, געתון, גרנות הגליל, גשר הזיו, דובב, דישון, דלתון, דן, דפנה, הגושרים, הילה, זיו הגליל, זרעית, חוסן, חניתה, חורפיש, יערה, יפתח, יראון, כברי, כפר בלום, כפר גלעדי, כפר יובל, כפר סאלד, כרם בן זמרה, לימן, מטולה, מירון, מלכיה, מנות, מנרה, מעונה, מעליה, מעין ברוך, מעלות תרשיחא, מצובה, מרגליות, משגב עם, מתת, נאות מרדכי, נהריה, נטועה, סאסא, סער, ספסופה, עבדון, עין יעקב, עלמה, עמיר, עראמשה, פאסוטה, פקיעין, פקיעין החדשה, צבעון, צוריאל, ראג'ר, ראש הנקרה, ריחניה, רמות נפתלי, שאר ישוב, שדה אליעזר, שדה נחמיה, שומרה, שלומי, שמיר, שניר, שתולה.

חלק ב'²⁵

מועצה אזורית אילות, בית שאן, חצור הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד.

תוספת ראשונה א'

(סעיף 75 ג)

1. FOUNDATION – לפי חוקי הולנד, ליכטנשטיין, פנמה, איי בהמה או האנטילים ההולנדים;
2. ESTABLISHMENT – לפי חוקי ליכטנשטיין;
3. REG. TRUST – לפי חוקי ליכטנשטיין.

תוספת ראשונה א'1

(סעיף 196)

²⁵ ר' בג"ץ 8300/02 גזבאן נ' ממשלת ישראל: בוטל חלק ב' לתוספת הראשונה והורחבה רשימת היישובים שתחול עליהם ההטבה לפי סעיף 11(ב).

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

1. טריטוריית מכס נפרדת של טיוואן, נפגו, קינמן ומטסו
(Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu)

התוספת השנייה

1. בתוספת זו –
- “האפוטרופוס” - הממונה על נכסי האויב שנתמנה לפי סעיף 2 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, או האפוטרופוס על נכסי נפקדים כמשמעותו בחוק נכסי נפקדים, תש”י-1950;
- “דיני המסחר עם האויב” - פקודת המסחר עם האויב, 1939, או חוק נכסי נפקדים, תש”י-1950, או כל דין אחר הנוגע למסחר עם האויב, או עם נפקדים, וכל מקום שמדובר בתוספת זו על כסף או נכס או הכנסה שקיבל הממונה או שהם בידו - לרבות כסף ונכס או הכנסה המוחזקים לפקודתו;
- “נכס” - כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, או נכס נפקד כמשמעותו בחוק נכסי נפקדים, תש”י-1950;
- “נכס חסום” - כסף או נכס שבידי האפוטרופוס;
- “הכנסה חסומה” - הכנסה המשתלמת לאפוטרופוס ושהיתה נכללת בהכנסתו החייבת של אדם לשנת מס פלונית, אילולא דיני המסחר עם האויב, ו”בעל הכנסה” - אדם כאמור.
2. הכנסה חסומה יראו כהכנסתו החייבת של בעל הכנסה, ואפשר לשום את האפוטרופוס בשל אותה הכנסה, כדרך שהיה נישום בעל הכנסה אילו היתה נכללת בהכנסתו החייבת לאותה שנה.
3. נישום האפוטרופוס לפי סעיף 2 לתוספת, בשל הכנסה חסומה, או קיבל הכנסה חסומה ששולמה בניכוי מס, והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שבעל הכנסה החסומה היה זכאי לפי תביעתו להקלה מן המס, אילולא דיני המסחר עם האויב - תוענק זכות זו גם לאפוטרופוס אם בדרך של החזרת תשלום ואם בדרך אחרת.
4. היה פקיד השומה סבור, לפי ידיעות שבידו, שהכנסתו החייבת של יחיד פלוני בעל הכנסה, היתה צריכה לכלול הכנסה שאינה חסומה, רשאי פקיד השומה לשום אותו אדם בשל אותה הכנסה שאינה חסומה ללא הודעת שומה.
5. מס שנשום בו האפוטרופוס לפי סעיף 2 לתוספת בשל הכנסה חסומה, ישלם האפוטרופוס בעצמו או על ידי אחר, מתוך כספי בעל הכנסה שבידו.
6. מתוך כספי יחיד בעל הכנסה שבידי האפוטרופוס ישלם האפוטרופוס אם אין הוראה אחרת מפורשת בתוספת זו - כל מס המגיע על פי דרישת פקיד השומה, מאותו יחיד לכל שנת שומה או שנת מס, וכל סכום ששולם כאמור יראוהו כאילו שולם על ידי אותו יחיד; בדרישה כאמור, רשאי פקיד השומה לכלול גם סכום שהשומה בנוגע אליו עדיין משמשת, או עשויה לשמש, נושא להשגה או לערעור.
7. שחרר האפוטרופוס לאדם או לטובתו או לבא כוחו החוקי כל אשר בידו שאותו אדם היה זכאי לו אילולא דיני המסחר עם האויב, הרי לאחר מכן –
- (1) יראו כל הכנסה משוחררת כאמור - כאילו היא של האדם אשר לצרכי פקודה זו היתה הכנסתו אילולא אותם הדינים;
- (2) יראו כל מס ששילם האפוטרופוס בדרך ניכוי או בדרך אחרת, בשל אותה הכנסה - כאילו שולם על ידי האדם האמור ויראו כל הקלה שניתנה לאפוטרופוס בשל אותה הכנסה - כאילו ניתנה לאדם האמור;
- (3) האדם האמור או בא כוחו יהא רשאי להגיש השגות וערעורים על השומה שנשום בה האפוטרופוס בשל אותה הכנסה כאילו נשום הוא.
8. אפוטרופוס שנשום לפי הוראות תוספת זו, ולפני השומה או לאחריה, שילם או העביר או שחרר את הכנסה או חלקה לאדם אחר, או הרשה לעשות כן, יהא אותו חלק מן המס שיש לשלמו

הגדרות
[תוספת]

מס על הכנסה חסומה

זכותו של
האפוטרופוס להקלות

שומת יחיד בעל
הכנסה

חובת האפוטרופוס
לשלם מס שעל
הכנסה חסומה

חובת האפוטרופוס
לשלם כל מס המגיע
מבעל הכנסה חסומה

התוצאות של שחרור
הכנסות

בעל הכנסה ששחרר
אחראי לשומה לפני
השחרור

לפי השומה ואין האפוטרופוס יכול לשלמו לפי הוראות תוספת זו - חוב המגיע למדינה מאת האדם שרואים אותו כבעל אותה הכנסה לפי סעיף 7 לתוספת, או בא כוחו החוקי, אם היה זה מקרה שסעיף זה חל עליו, או מן האדם אשר לו שולמה או הועברה או שוחררה ההכנסה, ואותו חלק ייפרע לפי זה והאפוטרופוס יחדל מהיות אחראי למס.

9. על אף ההגבלות שבפקודה זו לעריכת שומה, להשגות ולערעורים, מותר לערוך שומות לפי הסעיפים 2 ו-4 לתוספת בכל עת לפני התאריך שקבע שר האוצר, ולהגיש השגה וערעור על שומה כאמור ותביעה להקלה ממס, בכל עת לפני אותו תאריך.

10. חזקה היא לענין הסעיפים 2-4 לתוספת - זולת אם הוכח היפוכו של דבר - שמאז השלישי בספטמבר 1939 לא חל שום דבר שהיה בו כדי להחליף בעל הכנסה חסומה או בעל נכס חסום ובכל שומה לפי סעיף 2 לתוספת יפורש שמו של בעל ההכנסה.

11. מקום שהכנסה ממקור פלוני בשנה פלונית היתה צריכה להשתלם לאפוטרופוס, אילולא העובדה שמאותו מקור לא היתה באותה שנה כל הכנסה מצויה לתשלום, אבל הכנסה זו היתה בכל זאת חייבת במס אילולא דיני המסחר עם האויב, יחולו הוראות התוספת כאילו היתה הכנסה מאותו מקור מצויה לתשלום אותה שנה ונשתלמה לאפוטרופוס.

12. הוראות תוספת זו יחולו על שנת השומה המתחילה באחד באפריל 1947, ועל כל שנות השומה ושנות המס שלאחריה.

הקלת ההגבלות בזמן

בני-אדם שהם בחזקת בעל הכנסה

מס על הכנסה שנצמחה וטרם שולמה

תחולה

פנחס רוזן
שר המשפטים

ח' באייר תשכ"א (21 באפריל 1961)

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

לוח ההשוואה לסעיפי הנוסח הישן

בנוסח הישן	בנוסח החדש	בנוסח הישן	בנוסח החדש
1	הושמט	6	6
2	1	7	7
3	229	8(א)-(ל)-(פ)	8(א)-(ל)-(פ)
א3	230	8(כ)	8(כ)
(1)4	231	א8	א8
(2)4	232	8ב(1)	8ב(1)
(3)4	233	8ב(2)	8ב(2)
(4)4	234	8ב(3)	8ב(3)
(6)(5)4	235	8ב(4)	8ב(4)
(1)5	2	8ב(5)	8ב(5)
(1)5(1) סיפה	8(א)	9	9
(2)5	3	10	10
(3)5	4	10ב	10ב
(4)5	5	11(1)8(א)-(ח)	11(1)8(א)-(ח)
(5)5	8(ב)	11(1)ט	11(1)ט
(6)5	8(ג)	11(1)ט(II)	11(1)ט(II)
(1)א5	88	11(1)ט(III)	11(1)ט(III)
(2)א5	89	11(1)י	11(1)י
א5(3)א	95	11(1)י(י)	11(1)י(י)
א5(3)ב	96	11(1)י(י)	11(1)י(י)
א5(3)ג	97	11(1)י(כ)	11(1)י(כ)
(4)א5	98	תנאי I	תנאי I
(5)א5	94	תנאי II	תנאי II
(6)א5	93	תנאי II המשך	תנאי II המשך
(7)א5	90	תנאי II סיפה	תנאי II סיפה
(8)א5	91	11א(1)	11א(1)
(9)א5	102	11(2)	11(2)
(10)א5	103	11(3)	11(3)
(11)א5	99	11(4)	11(4)
(12)א5	92	11(5)(6)(7)	11(5)(6)(7)
א5(13)א	100		
א5(13)ב(ג)	101		
א5(14)	104		

בנוסח הישן	בנוסח החדש	בנוסח הישן	בנוסח החדש
12	32	19(א)	19(א)
(2)(1)13	28	19(ב)(1)	19(ב)(1)
(3)13	29	19(ב)(1) המשך	19(ב)(1) המשך
14	34	19(ב)(1) סיפה	19(ב)(1) סיפה
א14	35	19(ב)(2)	19(ב)(2)
ב14	36	19(ג)	19(ג)
15	37	19א(1)	19א(1)
א15	38	19א(2)	19א(2)
ב15	39	19א(2)א	19א(2)א
ג15	40	19א(2)ב	19א(2)ב
ד15	41	19א(2)ג	19א(2)ג
ה15	43	19א(2)ד	19א(2)ד
ו15	42	19א(2)ה	19א(2)ה
ז15	44	19א(3)	19א(3)
16	44	19ב	19ב
א16	46	19ג	19ג
ב16	49	20(1)	20(1)
ג16	46	20(2)(3)	20(2)(3)
ד16	47	20(4)	20(4)
17	69	20(5)	20(5)
18	33	21	21

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

81	(4)26	242	22
76	(7)(6)(5)26	65	(1)23
85	27	66	(א2)(2)23
86	28	67	(3)23
87	א28	83	רישה 24
121	29	82	סיפה 24
122	א29	84	(1)25
123	ב29	82	(א)(2)25
124	ג29	84	(ב)(2)25
125	ד29	77	(א)-(ג)1)26
126	30	78	(ב)1)26 תנאי
127	א30	79	(2)26
128	ב30	80	(3)26

בנוסח החדש	בנוסח הישן	בנוסח החדש	בנוסח הישן
143	ב45	129	ג30
144	46	161	31
140	(1)47	162	32
136	(3)(2)47	163	33
164	(1)48	106	34
165	(2)48	108	(1)35
166	(3)48	109	סיפה (1)35
167	(4)48	110	(2)35
168	סיפה (4)48	111	(3)35
169	(6)(5)48	112	(4)35
141	א48	115	(5)35
137	49	113	(6)35
138	50	114	(7)35
139	51	116	36
63	52	117	37
64	א52	118	38
237	53	119	39
238	(3)(1)54	120	40
239	(2)54	107	41
145	55	170	(2)(1)42
146	א55	171	(3)42
147	56	172	(4)42
148	57	173	(5)42
149	(1)59	128	(2)(1)43
150	(2)59	129	(3)43
151	(3)59	130	(4)43
152	(5)(4)59	131	א43(א)
153	(1)60	132	א43(ב)(ג)
154	(4)-(2)60	133	א43(ד)
155	(5)60	188	א43(ה)(ו)
156	(6)60	189	א43(ז)
157	(7)60	134	א43(ח)
158	(8)60	142	44
		135	45
		236	א45

בנוסח החדש	בנוסח הישן	בנוסח החדש	בנוסח הישן
180	(7)62	159	61
181	(8)62	174	(1)62
182	(א)63(ב)	175	(2)62
183	(ג)63	176	(3)62
184	(ד)63	177	(4)62
187	(ה)63	178	(5)62
185	(ו)63	179	(6)62

פקודת מס הכנסה
חקיקה בנוסח מלא

186	(ז)63
191	א63
190	(ג)א(1)64
193	(ב)1)64
192	65
194	66
195	67
160	68
196	(4)1)72
197	(5)72
198	(6)72
200	(1)73
199	הגדרות (1)73
201	(2)73
202	(3)73
203	(4)73
204	(5)73
205	(6)73
206	(9)8)7)73
207	(10)73
208	(11)73
209	(12)73
210	(13)73
212	(1)74
213	(2)74
221	(ד)2)74
214	א74
215	75
216	76
217	77
219	(1)78
218	(2)78
220	79
221	א79
222	(1)ב79
223	(2)ב79
224	ג79
228	81
225	ד79
226	80
227	א80
240	א 81
241	ב81
243	82
244	א82
תוספת	תוספת

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, תיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, תיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)



כ"ז סיון תשע"ג

05 יוני 2013

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 3/2013

בנושא: מקרים שיחשבו לרכישת דירת מגורים יחידה לעניין מס רכישה

כללי

סעיף 9(א1)(א)(2)(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") קובע שיעור מס רכישה מופחת בעת רכישת זכות במקרקעין בדירת מגורים שהיא דירת היחידה של הרוכש, כהגדרתה שם.

על רקע מקרים שהובאו לטיפולנו, להלן פירוט המקרים המיוחדים שגם בהם תיחשב הדירה הנרכשת כדירה יחידה לצורך מס רכישה:

- א. רוכש שאין לו דירות מגורים ורוכש בו זמנית, לראשונה, יותר מדירת מגורים אחת.
- ב. רכישה של שיעור/חלק נוסף בדירת מגורים יחידה.
- ג. הרחבה של דירת מגורים יחידה בדרך של רכישת דירה צמודה לה.

ולהלן פירוט המקרים בהרחבה:

א. רוכש שאין לו דירות מגורים ורוכש בו זמנית, לראשונה, יותר מדירת מגורים אחת

לעיתים בחיי המעשה, קיימים מצבים מיוחדים שבהם רוכש שאין לו כלל דירות מגורים רוכש לראשונה בו זמנית יותר מדירת מגורים אחת. בד"כ מדובר בדירות צמודות, ביחידות דירות בנחלות אך לא רק במקרים אלו.

ברכישה זו, מבחינה פיסית, אין לרוכש באף רגע נתון דירת מגורים יחידה, ולכאורה, אינו זכאי להטבת מס הרכישה ברכישת דירת מגורים יחידה. יחד עם זאת, פרשנות זו אינה עומדת בתכלית החקיקה הסוציאלית ליתן הקלה ברכישת דירת מגורים אחת הדרושה למגוריו הפרטיים של התא המשפחתי.

לפיכך, עמדת רשות המיסים היא, כי בנסיבות מיוחדות אלה הרוכש מספר דירות בו זמנית יהא זכאי להקלה הקבועה במס הרכישה לדירה יחידה לגבי דירה אחת מאלו שרכש, לפי בחירתו, ובלבד ודירה זו עונה לשאר התנאים הקבועים בהגדרת "דירת מגורים יחידה" שבסעיף 9(א1)(א)(2) לחוק.

הוראות לפעולה

1. ברכישת מספר דירות בו זמנית יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

א. אין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.



ב. יש לרוכש זכויות בדירה אחרת והוא מכרן תוך תקופה של 24 חודשים מיום הרכישה, או תוך 12 חודשים ממועד המסירה החוזי, ברכישה מקבלן.

2. החישוב המופחת יחול על דירה אחת מן הדירות הנרכשות, לבחירתו של הרוכש.

3. מכתב מש-019743/02 מיום 6.5.2002 העוסק ב"רכישת נכס הכולל מספר זירות-מס רכישה" בו נקבע, בין היתר, כי במקרה של רכישת מספר דירות יש להוציא שומה לכל דירה ודירה בנפרד ימשיך לחול. לפיכך, בעת תקצור השומה, יש לשדר כל דירת מגורים מהדירות הנרכשות בשומה עצמאית ואין להסתפק בנגררות דיווח.

4. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

ג. רכישה של שיעור/חלק נוסף באותה דירת מגורים יחידה

קיימים מקרים בהם קיימים מספר בעלים בדירת מגורים (אשר אינם משתייכים לאותו תא משפחתי בהתאם להגדרה האמורה בסעיף 9(א1)(2) לחוק) ואחד מהבעלים מעוניין להגדיל את חלקו באותה הדירה באמצעות רכישת חלקיהם של הבעלים האחרים, כולם או חלקם.

במצב דברים כאמור ובמידה ולרוכש אין דירת מגורים אחרת יראו את החלקים הנרכשים כ"דירה יחידה" אשר תהנה ממדרגות מס רכישה בהתאם לסעיף 9(א1)(2) לחוק. מדובר בהגברת יכולת השימוש של הרוכש באותה דירת מגורים יחידה עצמה ועל כן יש מקום לפרש את רכישת שיעור/חלק נוסף בדירה כמזכה במדרגות מס הרכישה כאמור.

הוראות לפעולה

1. ברכישה של שיעור/חלק נוסף בדירה שחלקה בבעלות הרוכש, יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

א. אין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.

ב. יש לרוכש זכויות בדירה אחרת והוא מכרן תוך תקופה של 24 חודשים מיום הרכישה.

2. החישוב של מס הרכישה לגבי החלקים הנרכשים יעשה בהתאם לתקנה 2(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה – 1974.

3. יש לוודא כי בשומת מס הרכישה יופיע זיהוי הנכס - גוש/חלקה/תת חלקה כפי שמופיע בשומת הרכישה של החלק המקורי (אלא אם התקבל בירושה).

4. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

ג. הרחבת דירת מגורים יחידה בדרך של רכישת דירה צמודה לה

ישנם מקרים בהם בשל צרכי התא המשפחתי נדרשת הרחבת דירתו היחידה של התא המשפחתי. על פי רוב, הרחבה זו נעשית בדרך של מכירת הדירה הקיימת ורכישת דירה חדשה גדולה יותר המתאימה לצורכי המשפחה. עם זאת, בחלק (מועט) של המקרים הפיתרון הוא באמצעות רכישת דירה נוספת הצמודה בקיר משותף לדירה הקיימת, פריצת הקיר המשותף והתאמתה של הדירה החדשה לשימוש בשלמות ובחטיבה אחת כדירת מגורים אחת יחד עם הדירה המקורית.



עמדת רשות המיסים היא כי, בכפוף לתנאים המפורטים להלן, רכישת הדירה הצמודה לצרכי ההרחבה של הדירה הקיימת על מנת שתשמש בשלמות ובחטיבה אחת למגורים יחד עם הדירה המקורית (להלן: "**דירת ההרחבה**") תהנה ממדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה ויחולו הוראות תקנה 2(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה-1974 (להלן: "**תקנות הרכישה**") בדבר חישוב מס הרכישה במכירת חלק מדירה.

למען הסר ספק מובהר כי, האמור יחול אף כאשר נרכשות שתי דירות בו זמנית על מנת לאחדן לדירה יחידה.

הוראות לפעולה

ברכישת דירה צמודה להרחבת דירה קיימת יהיה הרוכש זכאי לחישוב מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות לדירת מגורים יחידה, בתנאים הבאים:

1. דירת המגורים המקורית המיועדת להרחבה היא "דירתו היחידה" של הרוכש כמובנה בסעיף 9(א1א)(א)2 לחוק. ואין לרוכש זכויות בדירת מגורים אחרת. לעניין זה, לא יראו בדירה המושכרת בשכירות מוגנת כדירת מגורים, וכן לא יראו בדירה שזכויות הרוכש בה פחותות מ-25% כדירת מגורים.
2. דירת ההרחבה צמודה לדירה המקורית באמצעות קיר משותף או מצויה בקומה נמוכה או גבוהה יותר כאשר יש אפשרות לחברה פיסית לדירה המקורית.
3. הרוכש יצהיר כי דירת ההרחבה מיועדת לשמש בשלמות וכחטיבה אחת יחד עם דירתו היחידה המקורית וכי יתבצעו בה ההתאמות הנדרשות תוך תקופה שלא תעלה על 6 חודשים ממועד קבלת החזקה בדירה (להלן: "**תקופת ההתאמה**"). לעניין זה, ככל שיוכח שהחלו ההתאמות אולם לא הושלמו, ניתן להאריך תקופה זו.
4. השומה תצא כדירה שנייה והפרש המס יוקפא עד לתום תקופת ההתאמה.
5. הוכיח הרוכש להנחת דעתו של המנהל עד לתום תקופת ההתאמה כי ביצע את ההתאמה הדרושה כך שדירת ההרחבה משמשת או מיועדת לשמש ביחד עם הדירה המקורית -תתוקן השומה ויראו ברכישת דירת ההרחבה כרכישת **חלק** בדירת מגורים יחידה בהתאם להוראות תקנה 2(ב) לתקנות הרכישה.
6. יובהר כי לא תתוקן שומת מס הרכישה של הדירה המקורית ומס הרכישה הנוסף בגין רכישת דירת ההרחבה יחושב באופן שבו קביעת החלק הנרכש בדירת ההרחבה תיעשה על פי היחס הבא:

שטח דירת ההרחבה

השטח המצרפי של דירת ההרחבה+ שטח דירת המגורים המקורית



יובהר כי קביעת החלק הנרכש נעשה על פי יחסי שטחים בשל ההנחה שעל פי רוב דירות צמודות משקפות שווי זהה ל- 1 מ"ר. יחד עם זאת, מקום בו מדובר בשתי דירות בהן יש פער בשווי, למשל, דירת גג ודירה רגילה בבניין יש לקבוע את החלק הנרכש על פי יחסי שווי.

7. יש לערוך תרשומת ממוכנת לשומת מס הרכישה כולל דברי הסבר להחלטה על אופן המיסוי.

בברכה,

רשות המסים בישראל



כ"ג טבת, תשע"ד

26 דצמבר, 2013

אל: תפוצה:

הנדון: הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2013 - הרפורמה במיסוי דירות מגורים

1. כללי

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"), קובע הוראות ייחודיות באשר למיסוי מכירת דירות המגורים וזאת בין השאר, בשל ההיבט הסוציאלי הטמון בזכות האישית הבסיסית לדיר.

ביום 29.07.2013 פורסם ברשומות החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-2013.¹ בחוק זה, תוקן חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 76), בנושאים שונים, כאשר אחד התיקונים המשמעותיים ביותר עסק בשינוי הסדר המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה (דירה המשמשת בעיקרה למגורים - הגדרה בסעיף 49(א) לחוק).

תחילתו של תיקון מס' 76 לחוק על מכירת דירות מגורים - הינו מיום 1.1.2014. (למעט התיקון לסעיף 49(ב) לחוק העוסק בעסקת קומבינציה בה מתבקש פטור על דירת המגורים, שנכנס לתוקף מיום 01.08.13).

מטרת הוראה זו לפרט ולהבהיר את השינוי שחל במיסוי מכירת דירות המגורים במסגרת תיקון מס' 76 לחוק.

2. המצב החוקי עובר לתיקון מס' 76

הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב תיקון 76, כללו מספר מסלולי פטור במכירת דירת המגורים המזכה.

המסלול הראשון, נועד לתא משפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת (להלן - "מרוכני הדירות"). בהתאם להוראות סעיף 49(ב1) כנוסחו לפני התיקון, ניתן למכור דירת מגורים מזכה, שאינה דירתו היחידה של המוכר, בכל ארבע שנים, בפטור ממש שבח.

¹ ס"ח-2405, התשע"ג 116



המסלול השני, נועד לתא משפחתי שמחזיק בדירת מגורים יחידה עליה הוא זכאי לפטור אחת ל-18 חודשים. סיווגו של התא המשפחתי, האם משתייך לאוכלוסיית מרובי הדירות אם לאו, נבחנה גם ב-4 השנים שקדמו למכירת הדירה ולא רק ביום המכירה עצמו.

המחוקק אף קבע חזקות לעניין הגדרת "דירה יחידה" וזאת בכדי שלא לפגוע בפטור במכירת הדירה העיקרית שמשמשת למגורים בדרך כלל, בשל החזקות לא משמעותיות בדירות אחרות.

מסלול נוסף, הינו מסלול ייחודי במכירת דירת ירושה שמשקף באופן כללי פטור שניתן היה ליתן למוריש ומשורשר ליורשיו. פטור זה, בשל היותו פטור נוסף, מצומצם וקובע מספר תנאים לזכאות.

כמו-כן, ניתן פטור במכירת דירה נוספת, לתא משפחתי אשר מעוניין למכור שתי דירות זולות בסמיכות, במטרה לרכוש דירה אחת חליפית גדולה יותר.

יוצא אפוא, שמסלולי הפטור השונים, הניחו תשתית פטור רחבה בכמה היבטים:

א. הפטור ניתן בלא הבחנה בין דירת המגורים לדירות השקעה אחת ל-4 שנים.

ב. הפטור ניתן על מלוא שווי הדירה (ללא זכויות בנייה נוספות), כך שלא נעשתה הבחנה בין דירה יקרה לדירה זולה ואף ניתן היה למכור דירות יוקרה בפטור מוחלט.

ג. הפטור ניתן לכל מוכר (תא משפחתי), הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל.

פטורים רחבים אלה, סיכלו את התכלית הסוציאלית שבבסיס ההתייחסות המיוחדת לדירות המגורים ובנוסף יצרו אפיק השקעה ייחודי פטור ממס בשונה מכלל אפיקי ההשקעה האחרים במשק (כגון: שוק ההון) שמכירתם מקימה חבות במס.

בוצעה רפורמה מקיפה במיסוי דירת מגורים מזכה שעיקריה:

- **מוכרים שזוהי דירתם היחידה ימשיכו להנות מפטור ממס שבח;**
- **תא משפחתי שנמנה על אוכלוסיית מרובי הדירות לא ייהנה מפטור במכירת דירת מגורים, קרי, בוטל הפטור ממס שבח שניתן אחת ל-4 שנים;**
- **בוטל הפטור ממס שבח לתושבי חוץ;**
- **נקבעו הוראות למיסוי דירות יוקרה;**
- **למען הסר ספק, יובהר כי מסלול הפטור לדירת הירושה לא שונה.**
- **נקבעו הוראות מעבר לתקופה שמיום 1.1.2014 – 31.12.2017 (להלן: "תקופת המעבר").**



3.1 קביעת שיעור מס מיוחד לשבח הריאלי במכירה חייבת של דירת מגורים מזכה שיום

רכישתה קדם ליום 01.01.14

מאחר והחל מיום 01.01.14 (להלן: "יום המעבר") שונה הסדר הפטור במכירת דירת מגורים מזכה, כך שמעתה הוא ניתן רק במכירת דירה יחידה, נקבעה בחוק הוראה שמטרתה מניעת הטלת מיסוי רטרואקטיבי על תקופה שבה ניתן היה למכור את הדירה בפטור.

בהתאם להוראות סעיף 48א(ב2) לחוק, במכירת דירות מגורים מזכות שיום רכישתן קדם ליום המעבר (להלן – "דירות ישנות") יחושב המס על השבח הריאלי באופן ליניארי, כך ששבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום רכישת הדירה ועד ליום 1.1.14 ("שבח ריאלי עד יום המעבר") יהיה פטור ממס ואילו שבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום 2.1.14 ועד יום המכירה ("יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר") יחויב במס בשיעור של עד 25%. (להלן: "החישוב הליניארי החדש").

בהתאם להוראות סעיף 48א(ב3) לחוק במכירת דירת מגורים ישנה שחל עליה החישוב הליניארי החדש (בין משום שאין זכאות לפטור ובין אם לא נתבקש פטור) ואשר תמורתה הושפעה מזכויות בנייה נוספות לא יחול החישוב הליניארי החדש על אותו חלק השווי המיוחס לזכויות הבנייה החייבות במס לפי החישוב הקבוע בסעיף 49 לחוק.

יובהר כי, במקרה של מכירת דירה שביום רכישתה לא היתה דירת מגורים מזכה, כגון רכישת "דירה על הנייר" או בניית דירה על קרקע פנויה, יום הרכישה לצורך החישוב הליניארי החדש יהיה יום הרכישה שהיה נקבע באופן רגיל לצורך חישוב השבח, כלומר יום רכישת הקרקע/הדירה על הנייר, וזאת אף אם בניית הדירה הסתיימה לאחר יום המעבר.

ויודגש, מכירת דירת מגורים, שאינה דירת מגורים מזכה, תקים חבות במס על כל השבח הריאלי לפי החישוב הליניארי הרגיל (להלן: "חישוב רגיל") בהתאם למועד הרכישה:

החל ביום הרכישה ועד ליום 7.11.01 - מס שולי;

עד ליום 31.12.11 – 20%;

עד ליום המכירה 25%.



3.2 הסדר המס החל על מכירת דירת מגורים מזכה בידי מוכר שהוא מרובה דירות

החל מיום 1.1.2014 סעיף 49ב(1) לחוק בטל. משמעות הביטול הינה כי, החל מיום המעבר, מוכר הנמנה על אוכלוסיית מרובי הדירות יחוייב במס שבח בגין מכירת כל אחת ואחת מדירותיו עד אשר יהפוך לבעלים של דירה יחידה (לגביו ראה הסדר המס בסעיף 3.3 להלן).

3.2.1 מכירה בין 1.1.14 - 31.12.17 (תקופת המעבר)

ביטול הפטור שניתן אחת ל-4 שנים בעבר, וקביעת חישוב מס בשיטה הליניארית המפורטת לעיל, משמעה, כי למוכר שימכור בסמוך ליום המעבר דירה ישנה לא תהא חבות משמעותית במס. הוראות המעבר נקבעו בכדי למנוע בטווח הקצר הטבה משמעותית במס למרובי הדירות ביחס לדין הקודם ובנוסף למנוע מכירה לא מבוקרת של דירות בתקופה קצרה בשל הוראות המיסוי החדשות מחד, ומאידך - בכדי לאפשר לציבור להיערך לקראת החקיקה החדשה.

התנאים להחלת החישוב הליניארי החדש במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר:

- א. מוכר (תא משפחתי) יוכל למכור בתקופת המעבר עד שתי דירות מגורים מזכות בחישוב הליניארי החדש.
- ב. במכירה הראשונה בתקופת המעבר יכול כל מוכר למכור דירה בחישוב ליניארי חדש בין אם ימכור דירה אחת בתקופה הקובעת ובין אם ימכור שתי דירות.

במכירה השניה בתקופת המעבר, שבגינה מתבקש החישוב הליניארי החדש, על המוכר לעמוד בתנאי לפיו הוא לא מכר ב-4 שנים שקדמו למכירה דירה אחרת בפטור ממס, לרבות פטור חלקי, למעט פטורים כמפורט בסעיף 49ב(1)(א)-(ד) כנוסחו טרם ביטולו בתיקון. כך, לדוגמא, אף מכירה בפטור לפי חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה) התשע"א-2011, מהווה כמובן מכירה בפטור ותקופת ה-4 שנים תימנה ממכירה אחרונה לפי חוק הוראת השעה.

יובהר כי, מכירה של דירה בליניאריות החדשה לא תחשב לעניין סעיף 49ב(1) לחוק כנוסחו טרם ביטולו בתיקון 76 כמכירה בפטור.



בהקשר לכך יובהר כי, בהתאם להוראות סעיף 149 לחוק בדיקת הזכאות במקרה של מימוש זכות לקבלת זכות תהיה במועד הענקת הזכות לקבלת הזכות ולא במועד המימוש.

לדוגמא:

מוכר שמכר בפטור לפי סעיף 49ב(1) ביום 31.12.13, יכול למכור דירה בליניאריות חדשה החל מיום 1.1.14. כאשר ירצה למכור דירה נוספת בליניאריות חדשה יהא עליו להמתין עד ליום 31.12.17 (תום 4 השנים). אם בניסיון להתגבר על תקופת ה-4 שנים ייתן המוכר אופציה לרכישת הדירה הנוספת בתקופת המעבר כאשר יום המימוש באופציה ייקבע ליום 31.12.17. בדרך זו ינסה לבצע מכר במסווה של אופציה. הוראות סעיף 149 לחוק יחולו במקרה זה וישללו את תכנון המס האגרסיבי הואיל ומדובר בחישוב מס מוטב. לפיכך, המוכר לא יהא זכאי לחישוב הליניארי החדש הואיל וביום מתן האופציה לא היה זכאי לו.

ג. במקרה שמדובר במכירה של דירה שהתקבלה אצל המוכר במתנה לפני יום המעבר על המוכר לעמוד בתקופת הצינון הקבועה בסעיף 149 לחוק כנוסחו לפני התיקון. יודגש כי, עמידה בתנאי זה נדרשת הן במכירה הראשונה והן במכירה השנייה.

ד. המכירה אינה לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק. בין אם המכירה בתמורה ובין ללא תמורה.

סייג במכירת דירות שהתקבלו בפטור לפי סעיף 62 (מתנה) בתקופה שבין 1.8.13 לבין 31.12.17

במטרה למנוע בתקופת המעבר, תקופה בה הזכאות לחישוב הליניארי החדש מוגבלת, את שכפול הזכאות ו/או עקיפה של יתר התנאים, נקבעה בסעיף 44(ד)(3) לחוק ההסדרים הוראה אנטי תכנונית שעניינה מכירת דירה שהתקבלה במתנה בידי מקבל המתנה.

כך נקבע כי, מקבל המתנה יוכל למכור את דירת המתנה בחישוב ליניארי חדש, רק אם נותן המתנה לו היה מוכר בעצמו את הדירה באותו מועד היה עומד בתנאי הוראת המעבר (פירוט לעיל בסעיף 3.2.1). לדוגמא, היה ונותן המתנה מכר 2 דירות בתקופת המעבר בחישוב ליניארי חדש, לא יוכל מקבל המתנה למכור את דירת המתנה בחישוב ליניארי חדש ותקום חבות במס מלא (חישוב רגיל).



יודגש כי, במכירת דירה שהתקבלה במתנה השומה תצא בכל מקרה למוכר הרשום – מקבל המתנה וזכאותו לחישוב ליניארי תיבחן בהתאם לזכאות נותן המתנה ועמידה בתנאים המפורטים בסעיף 3.2.1.

במכירת דירה שנתקבלה במתנה כאמור, מקבל המתנה לא כפוף לתקופות הצינון הקבועות בסעיף 49' כנוסחו לפני תיקון 76, הואיל ורואים את נותן המתנה כאילו הוא "המוכר" לעניין קביעת זכאותו של מקבל המתנה לחישוב ליניארי חדש (שכן מכירת דירת המתנה ממילא באה במניין הדירות הזכאיות אצל נותן המתנה לחישוב ליניארי חדש).

סייג – האמור אינו חל כאשר מדובר בדירה שנותן המתנה קיבל אותה הוא בעצמו במתנה כך שתקופת הצינון תחול לגבי נותן המתנה.

יובהר, חישוב המס הרגיל ייעשה בהתאם לנתונים של המוכר הרשום – מקבל המתנה.

לעניין מניין הדירות הזכאיות לחישוב ליניארי חדש יובהר:

- לנותן מתנה יימנו גם דירות שנמכרו בחישוב ליניארי חדש בידי מקבל המתנה;
- סדר המכירות אינו משליך, כך היה ומקבל המתנה מכר בליניאריות חדשה תיוותר לנותן המתנה זכאות לדירה אחת נוספת בלבד.
- למען הסר ספק, מקבל המתנה זכאי ל-2 מכירות בחישוב ליניארי חדש בגין דירות שלא קיבל במתנה.

לעניין תקופות הצינון החלות על מקבל המתנה המבקש להנות מחישוב ליניארי מיוחד יובהר:

- במכירה בתקופת המעבר:
 1. מי שקיבל את הדירה במתנה בפטור לפי סעיף 62 לחוק מיום 1.8.13 ועד ליום 31.12.17 לא יהיה כפוף לתקופת צינון (אלא אם נותן המתנה קיבל אותה בעצמו במתנה).
 2. מי שקיבל במתנה לפני 1.8.13 יהיה כפוף לתקופות הצינון לפי סעיף 49' כנוסחו לפני תיקון 76.
- במכירה לאחר תקופת המעבר – אין צורך בתקופות צינון.



מכירה לאחר תום תקופת המעבר

3.2.2

כל דירה שתימכר, ככל שהמוכר ימשיך להשתייך לאוכלוסיית מרובי הדירות, תקים חבות במס לפי חישוב ליניארי חדש. אין מגבלה לעניין היקף המכירות אולם יובהר כי כתמיד פקיד השומה יכול לקבוע כי היקף המכירות ונסיבותיהן עולות לכדי עסקת אקראי או עסק ולחייב במס כהכנסה פירותית (שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961).

3.3 הסדר המס החל במכירת דירת מגורים מזכה בידי מוכר שהוא בעלים של דירה

יחידה

הפטור במכירת דירה יחידה לתא משפחתי המאפשר לשחלף את דירת המגורים היחידה אחת ל-18 חודשים נותר על כנו אולם אף בסעיף פטור זה בוצעו התאמות. ההתאמות בוצעו כך שמחד לא ייפגע פטור זה המהווה פטור סוציאלי בשל החזקות מינוריות אחרות ומאידך כך שלא ינוצל הפטור למכירות עסקיות בכסות מכירת הדירה הסוציאלית.

הפטור לפי סעיף 49ב(2) כנוסחו החדש חל על מכירות החל מיום 1.1.14.

בתקופת המעבר לא יחול פטור זה לגבי תא משפחתי שהיה מרובה דירות ביום המעבר והפך לבעל דירה יחידה בתקופת המעבר.

להלן יובהרו התנאים החדשים לקבלת הפטור:

- א. מוכר תושב ישראל - הפטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק יינתן למוכר (תא משפחתי) תושב ישראל.
- תושב חוץ יהיה זכאי לפטור ממס שבח לפי פרק זה רק אם אין לו דירה אחרת במדינת התושבות. לעניין זה, נקבעה חזקה לפיה יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירה במדינה בה הוא תושב כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו (ולתא המשפחתי שלו) דירה כאמור.
- יודגש כי אין להסתפק בתצהיר או כל מסמך אחר למעט אישור משלטונות המס באותה מדינה.
- ב. הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור במועד המכירה (לעניין זה יחולו הוראות סעיפים 49ג ו- 49ד כמפורט להלן).



לאור העובדה שסעיף 49ב(1) לחוק בוטל וסעיף זה הפך להיות סעיף הפטור העיקרי (למעט הפטור הייחודי לדירות ירושה ו- 49ה) בוטל התנאי שהיה בסעיף עד לתיקון לפיו היה נדרש שגם ב- 4 שנים שקדמו למכירה המוכר לא היה בעלים של יותר מדירה אחת. כמו כן יובהר כי מוכר המחזיק מספר דירות ומוכר את כולן בו זמנית, אחת מהדירות, לפי בחירתו, תחשב לדירה יחידה ובכפוף להוראות המעבר (באופן דומה לקבוע בהו"ב 3/13 לעניין מס רכישה).

ג. המוכר הוא בעל הזכות בדירה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים. תקופה זו נמנית מיום שהייתה הדירה הנמכרת לדירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 קרי מיום שבנייתה נסתיימה (לדוגמא מיום קבלת טופס 4) ולא מיום רכישה.

תנאי זה נוסף כדי למנוע ממשקיעים את ניצול הפטור לדירה יחידה מיד עם קבלת טופס 4, כפי שנעשה לדוגמא בקבוצות רכישה בהן המשקיעים מוכרים את הדירה מיד עם קבלת טופס 4 ועוברים להשקעה בפרויקט הבא. לאור התכלית העומדת בבסיס ההוראה יובהר כי, במקרה שהדירה הנמכרת מהווה דירה חליפית לדירה שנהרסה ונמכרה בפטור שהוא מהווה דחיית מס, כגון פינוי בינוי ותמ"א 38/2 יש לכלול במניין התקופות גם את התקופה שבה החזיק המוכר בדירה הישנה שנהרסה כדירת מגורים. כמו כן יובהר כי, במקרה של מכירת דירה שהתקבלה בירושה יש לכלול במניין התקופות גם את התקופה שבה החזיק המוריש בדירה כדירת מגורים (רלבנטי רק כאשר אין זכאות לפטור 49ב(5) לחוק).

ד. המוכר לא מכר ב-18 החודשים שקדמו למכירה דירה אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק. (נותר ללא שינוי).

ה. בניגוד לדין הקודם, הפטור לפי סעיף 49ב(2) יחול החל מיום 1.1.14, גם על חלק בדירה שאינו עולה על 1/3 וגם על דירת מגורים שהושכרה בשכירות מוגנת לפני 1.1.97. יחד עם זאת, הוראות מסלול פטור זה לא יחולו במכירת חלק בדירה שאינו עולה על 1/3 ממנה (לפני התיקון – פחות מ- 1/4), וכן לא יחול על מכירת דירת מגורים שהושכרה בשכירות מוגנת לפני 1.1.97, ככל שהוחלה על הללו החזקה הקבועה בסעיף 49ג' בעת מכירת דירה אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו (להלן – "הספיחים").

מחד, ספיחי הדירה, כמפורט לעיל, לא ישללו את הפטור במכירת דירה שהיא במהותה דירת המגורים העיקרית (החזקות בסעיף 49ג), מאידך, מרגע שקיבל המוכר פטור ממס בגין הדירה העיקרית על אף הספיחים, לא יוכל המוכר למכור את הספיחים בפטור ממס לפי פסקה 49ב(2) לחוק, אף אם יהיו בידיו, בעת המכירה, "דירה יחידה".



באופן זה, כאשר המוכר מחזיק בדירה וספיחים, לעולם, מכירת הספיחים לא תהנה מפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק (למעט אם הדירה העיקרית נמכרת קודם בחיוב או בפטור שלא לפי סעיף זה, כגון 49ב(5), תמ"א, פינני בינוי).

לעניין זה, אין חשיבות לסדר המכירות במצב של החזקת דירה עיקרית וספיח – בין אם הדירה נמכרת לפני הספיח ובין אם אחריה – מכירת הספיח לא תהנה מפטור עפ"י פסקה זו ומכירת הדירה העיקרית תהיה פטורה ממש.

יחד עם זאת, ניתן למכור את הספיח בפטור ממש שלא לפי מסלול זה (49ב(2)) אלא לפי מסלול פטור אחר כדוגמת פינני בינוי, 49ה, 49ב(5) וכיוצ"ב.

חזקת דירה יחידה

כפי שצוין לעיל, לאור העובדה שמסלול זה נותר כמסלול פטור עיקרי ובכדי למנוע שלילתו בשל החזקות מינוריות בדירות מגורים נוספות או החזקות שאינן יוצרות חלופת מגורים אמיתית, תוקנו החזקות הקבועות בסעיפים 49 ו-49ד לחוק.

סעיף 49ג' המתוקן – בעקבות התיקון, יראו מוכר כבעלים של דירה יחידה, גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת :

- א. דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בתקופה של 18 חודשים שקדמו למכירה. במקרה שנרכשה דירה "על הנייר" הרי שבהתאם להגדרת "דירת מגורים" היא לא נחשבת לדירה נוספת עד לסיום בנייתה. יובהר כי במקרה זה ובכדי לא לסכל את תכלית ההוראה בנוגע לדירה חלופית, תקופת ה-18 חודשים תמנה מיום סיום בנייתה של הדירה החליפית שנרכשה. (כפי שהיה עד לתיקון).
- ב. דירה שהושכרה בשכירות מוגנת לפני יום 1.1.1997 (כפי שהיה עד לתיקון).
- ג. חלק מדירה ששיעור החזקתו של המוכר בה לא עלה על 1/3 (לפני התיקון פחות מ-1/4). יובהר כי אין לצרף חלקי זכויות במספר דירות שונות שאינן באותו בניין לעניין זה. לדוגמא מי שמחזיק בנוסף לדירה הנמכרת 20% בדירה בירושלים ו-25% בדירה בנתניה תחול עליו החזקה שבסעיף, כך שהדירה הנמכרת תחשב לדירה יחידה.
- ד. דירה שהתקבלה בירושה על ידי בן זוגו של המוריש או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש ולפני פטירתו המוריש היה בעלים של דירה אחת בלבד. דירה זו ניתן לזהותה כדירה שניתן למכרה בפטור ייחודי ונוסף לפי סעיף 49ב(5) ולפיכך הזכויות בה לא צריכות



לשלול את הפטור בגין הדירה העיקרית בין אם נמכרה לפני הדירה העיקרית ובין אם לאחריה.

סעיף 49 המתוקן - במקביל לתיקון שיעור ההחזקה שבסעיף 49ג, תוקן גם שיעור ההחזקה שבסעיף 49ד לחוק כך שיראו כדירת מגורים נוספת של המוכר גם דירה, בבעלותו של איגוד, העונה על התנאים הקבועים בסעיף, שחלקו של המוכר בה, באמצעות זכויותיו באיגוד, במישרין/בעקיפין עולה על $\frac{1}{3}$ (לפני התיקון – לפחות $\frac{1}{4}$), והיא לא הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום 1.1.1997.

זכאות לפטור לפי סעיף 49ב(2) בתקופת המעבר

כדי לא לאפשר בתקופת המעבר מכירה של יותר משתי דירות ישנות בלא חיוב במס או כמעט בלא חיוב במס בשל החישוב הליניארי החדש, נקבע, כי בתקופת המעבר הזכאות לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק לא תחול על מי שביום המעבר (1.1.14) היתה לו יותר מדירת מגורים אחת, כאשר לעניין מניין הדירות יחולו הוראות סעיף 49ג לחוק כנוסחו לאחר התיקון. לדוגמא: מי שהחזיק בשתי דירות כאשר אחת מהן התקבלה מהורה בירושה והיותה דירה יחידה בעיזבון, יוכל למכור את הדירה האחרת בפטור לפי סעיף 49ב(2) החדש.

3.4 הסדר המיסוי החל במכירת דירת מגורים מזכה בידי תושב חוץ

לעניין הוראות הפטור, החקיקה הבחינה בין מכירת דירת מגורים מזכה בידי תושב חוץ לבין מכירת דירת מגורים בידי תושב ישראל אשר רק הוא ייהנה מהפטורים לפי פרק חמישי 1 (למען הסר ספק, אף הוראות סעיף 49ב(5)) וזאת ממספר טעמים. הטעם העיקרי לשינוי הינו שלתושב החוץ לרוב דירת מגורים המהווה את דירתו העיקרית במדינת תושבותו בשונה מתושב ישראל שזוהי בדרך כלל דירת מגוריו, משמע, הדירה בידי תושב החוץ כמוה כדירת השקעה או דירה נוספת.

תושב החוץ יתמסה כמרוכה דירות אף אם הדירה הנמכרת הינה דירתו היחידה בישראל.

יובהר כי אין בקביעת מנהל מיסוי מקרקעין לעניין סיווגו של המוכר, האם תושב ישראל אם לאו, בכדי להשליך לעניין קביעת מעמדו בידי פקיד השומה.



מכירה בין 1.1.14 - 31.12.17 (תקופת המעבר)

הוראות זהות להוראות החלות על מוכר תושב ישראל מרובה דירות כמפורט בסעיף 3.2 לעיל אף אם בבעלות דירה יחידה. קרי, תושב החוץ יכול למכור עד 2 דירות בלינאריות חדשה ובכפוף לשאר הוראות תקופת המעבר.

מכירה לאחר תום תקופת המעבר

מכירה בלינאריות חדשה - זהה למרובה דירות אף אם בבעלותו בישראל דירה אחת בלבד.

3.5 הסדר המיסוי במכירת דירות יוקרה

בעקבות תיקון 76 נוסף סעיף 49(א1) לחוק הקובע סכום תקרה לפטור בגובה 4,500,000 ₪² כך שהמוכר יהיה זכאי לפטור עד גובה התקרה וכל סכום מעבר לתקרה יחויב במס שבח כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין שהיא דירת מגורים מזכה. יודגש כי, התקרה הינה לדירה, כלומר במכירת חלק מדירה תינתן תקרה יחסית לפי החלק הנמכר בדירה.

ביחס זהה למלוא שווי המכירה יינתנו גם הניכויים והתוספות ושיעור המס שיחול על השבח הריאלי החייב יהיה בהתאם לאמור בפסקה 3.1 לעיל.

יובהר כי בתקופת המעבר הזכאות להחלת החישוב הלינארי המיוחד על חלק זה יהיה בכפוף לעמידה בהוראות המעבר הרלוונטיות. לדוגמא: כאשר נמכרת דירת יוקרה לקרוב בתקופת המעבר תוך ניצול הפטור לפי 49(ב2), בשל העובדה שעסקינן במכירה לקרוב, הפרש השווי המקום חבות במס יתמסה לפי חישוב מס רגיל ולא חישוב לינארי חדש.

3.6 פטור חד פעמי - סעיף 49ה

סעיף 49ה לחוק בנוסחו טרם התיקון העניק פטור ייחודי, חד פעמי, לתושבי ישראל המעוניינים למכור שתי דירות קטנות ולרכוש תחתן דירה אחת (להלן - משפרי דיור).

² סכום זה יעודכן בתחילת כל שנה בהתאם לשיעור עליית המדד.



בשל השינוי שחל במנגנון הפטורים והמעבר לפטור לדירה יחידה, הפטור שלפי סעיף 49 יינתן רק כאשר בבעלות המוכר שתי דירות בלבד (למעט אם נרכשה הדירה החלופית טרם מכירת מי מהדירות הישנות) כך במכירת הדירה הראשונה יחול הפטור לפי סעיף 49 לחוק ומכירת הדירה השנייה תהיה זכאית לפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

התנאים הנוספים למתן הפטור שלפי סעיף 49:

- המוכר מכר את הדירה הנוספת בפטור ממס, בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה.
- סכום שתי הדירות (הראשונה והנוספת) לא עולה על 1,986,000 ₪ נכון ל - 2013 (להלן - **סכום התקרה**).
- המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירת מגורים אחרת ("דירה חליפית"), בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי שתי הדירות שנמכרו.

עלה סכום שתי הדירות על סכום התקרה, אך לא עלה על 3,303,000 ₪ נכון ל - 2013, יהיה המוכר זכאי לפטור ממס לגבי המכירה של הדירה הראשונה לפי סעיף 49, על סכום ההפרש שבין סכום התקרה לבין סכום השווי של הדירה הנוספת. את יתרת סכום השווי של הדירה הראשונה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר תחויב במס באופן יחסי לחלק החייב לפי החישוב הרגיל.

יובהר, כי הדירה החלופית הנרכשת יכולה להתחייב במס רכישה לפי שיעורי המס הקבועים לדירה יחידה, הגם שיש בבעלות המוכר יותר מדירת מגורים אחת, ובלבד שהיא עומדת בתנאי סעיף 9(ג1) (2) ו-49ה(א).

3.7 סייג לדירה שהתקבלה במתנה – סעיף 149'

סעיף 149 לחוק קובע כי בעת מכירת דירת מגורים שהתקבלה במתנה יחולו תקופות צינון שונות שעל המוכר להמתין טרם יהיה זכאי לפטור ממס בין קבלת הדירה במתנה ובין מכירתה.

מטרת הוראה זו למנוע שכפול פטורים של אדם באמצעות קרוביו (הוראה אנטי תכנונית).

תקופת הצינון שהייתה קבועה בסעיף, ערב תיקון 76, נעה בין שנה לארבע שנים והייתה תלויה במספר גורמים - הקשר המשפחתי בין נותן המתנה למקבל, מגוריו של מקבל המתנה בדירה ובמקרה זה אף מצבו המשפחתי של המקבל.

כדי לפשט את הסעיף ולהתאימו לרציונל החדש במיסוי דירות מגורים תוקן הסעיף כך שהבחנה היחידה לעניין תקופות הצינון הקבועות בסעיף תתבסס על מגורי מקבל המתנה בדירה שהתקבלה במתנה. אם התגורר בדירה תקופת הצינון לעניין זכאותו



לפטור לפי הפרק תהיה שלוש שנים מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה, ואם לאו 4 שנים מיום שקיבלה במתנה.

יובהר, כי לצורך בחינת הזכאות לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, בדירה שנתקבלה במתנה, יחולו הוראות סעיף 49' בנוסחו החדש על מכירות מיום 01.01.14 גם אם המתנה התקבלה לפני יום זה.

3.8 הוראות שונות

א. מס יסף

מס יסף חל במכירת דירה ששווי המכירה עולה על 4 מליון ₪. יובהר כי במקרה שנמכרת דירת מגורים מזכה בחישוב הליניארי החדש, חלק השבח הריאלי עד יום המעבר הפטור ממס, לא יתווסף להכנסה החייבת לצורך חישוב החבות במס יסף לפי סעיף 121ב לפקודה.

ב. קיזוז הפסדים

למען הסר ספק יובהר כי אין חובה לקיזוז הפסד הון לפי הוראות סעיף 92 לפקודה כנגד חלק השבח הריאלי עד יום המעבר הפטור ממס.

ג. היחס בין הוראות הרפורמה להוראות הפטור הייחודיות במכירת דירה במסגרת

תמ"א 38/2 ובמסגרת מתחם פינוי בינוי

הוראות הפטור הייחודיות הניתנות במכירת דירות בעסקאות תמ"א 38/2 ובעסקאות פינוי בינוי נותרו ללא שינוי.

בשל הוראות הרפורמה המבחינות בין הפטור הניתן לבעלי דירה יחידה לבין מיסוי אוכלוסיית מרובי הדירות, קיימת חשיבות רבה לעניין מניין הדירות שבבעלות התא המשפחתי. לעניין זה, בשל דחיית יום המכירה בעסקאות אלה מכוח הוראות פרק חמישי 4 והוראות פרק חמישי 5 לחוק לפי העניין, יימנו דירות אלה במניין הדירות של התא המשפחתי ככל שלא הגיע יום המכירה אולם לאחר שחל יום המכירה אין לראות בתא המשפחתי כבעלי דירת מגורים מזכה במתחמים אלה (שכן הינו בעלים של דירה על הנייר).

לדוגמא:

לתא משפחתי דירה שנמכרה ליזם במתחם שהוכרז כמתחם פינוי בינוי, דירה בבניין בו מתבצע תמ"א 38/2 בגינה נחתם הסכם עם יזם ודירה נוספת. תא משפחתי זה יסווג כמרובה דירות ככל שיום המכירה בעסקת הפינוי בינוי ו/או התמ"א לא הגיע. אולם מרגע שחל יום המכירה בשני הפרויקטים הללו ייחשב



התא המשפחתי כמחזיק בדירת מגורים מזכה אחת (שכן מרגע זה הוא בעלים של 2 דירות על הנייר בלבד - האחת במתחם פינוי הבינוי והשנייה בעסקת התמ"א).

ד. דירה שהושכרה למגורים

למען הסר ספק, במכירת דירת מגורים מזכה אשר הושכרה למגורים והמוכר בחר להחיל על הכנסותיו מדמי השכירות את הוראות מסלול המס המופחת (10% מס לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה) או את מסלול הפטור המלא (על פי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990), לא ייחנה המוכר מניכוי הוצאות שוטפות בניכוי מהשבח, לרבות **הוצאות מימון**, למרות שלא ניתן היה לתבוע אותן אצל פקיד השומה במסלולים אלו, וזאת משום שמסלולים אלו מגלמים בתוכם הכרה של ההוצאות השוטפות ובתוכם הפחת.

יודגש, כי הוראת ביצוע 5/2007 והתוספת מכוחה בעינן עומדות, משמע, יש לחשב את הפחת שהמוכר היה רשאי לדרוש בתקופות בהן הדירה הייתה מושכרת ולהוסיפו לשווי המכירה או להפחיתו משווי הרכישה בהתאם לאמור בהוראת הביצוע ובתוספת.

4. טפסי דוח

לצורך יישום תיקון החוק, ייעול הטיפול בדירות מגורים ומתן כלי בקרה למייצגים לבדיקת הזכאות למסלולי המיסוי השונים, נקבעו מספר טפסים חדשים ועודכנו טפסים קיימים.

4.1 טפסים חדשים

נקבע טופס חדש לדוח על מכירת דירת מגורים מזכה פטורה לפי פרק חמישי 1 ע"י תושב ישראל. הטופס כולל מספר מבחני עזר לקביעת מעמדו של המוכר כתושב ישראל. הטופס ימצא הן כטופס בדיד והן ישולב בטופס ההצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה פטורה ללא זכויות בניה (מש"ח 7000 בצבע ורוד).

מספר הטופס החדש - 7913

נקבע טופס חדש לדיווח על בקשה להחלת חישוב מס על השבח הריאלי בליניאריות חדשה. הטופס כולל את התנאים לזכאות לחישוב הליניארי החדש בתקופת המעבר. הטופס ימצא כטופס בדיד בלבד וישמש כאמור עד לתום תקופת המעבר - 31/12/2017.

מספר הטופס החדש - 7914

4.2 טפסים מעודכנים



עודכן והותאם טופס הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה פטורה שאינה כוללת זכויות בניה (טופס 7000 בצבע ורוד). בטופס, בסעיף ב2, שולבה בקשה להחלת החישוב הליניארי החדש במקרה של מכירת דירה פטורה בשווי שמעל תקרת הפטור (בתקופת המעבר יש לצרף גם טופס 7914). כמו כן, שולב בטופס כאמור טופס 7913 לגבי תושב ישראל, בנוסף, בוטלה ההתייחסות לבקשה לפטור לפי סעיף 49ב(1) והותאמו השדות למילוי בהתייחס לבקשה לפטור לפי סעיף 49ב(2) ו- 49ה.

עודכן טופס הצהרה על מכירת זכות במקרקעין/פעולה באיגוד (טופס 7002 - כחול) לגבי בקשה להחלת החישוב הליניארי החדש.

עודכן טופס בדיד של בקשה לפטור במכירת דירת מגורים מזכה פטורה (טופס 2998 - ורוד). בטופס שולבה התייחסות למבחני תושב ישראל, בוטלה הבקשה לפטור לפי סעיף 49ב(1) והותאמו שדות הפטורים לפי סעיף 49ב(2) ו- 49ה.

עודכן טופס 2990 - שומה עצמית למס שבת. נבנה טופס שמותאם לחלוקה הליניארית של השבח הראלי בהתאם לחישוב הליניארי החדש. מספר הטופס המעודכן יהיה 2990/א.

4.3 אופן הגשת הצהרה

הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה חייבת תוגש בטופס 7002. במקרה שהמוכר מבקש להחיל עליו את החישוב הליניארי החדש יש לצרף להצהרה טופס 7914. בכל מקרה יש לצרף להצהרה שומה עצמית בטופס 2990 (חישוב רגיל) או 2990/א (חישוב ליניארי חדשה) אותה ניתן לערוך באמצעות היישום שבאתר רשות המיסים באינטרנט (בכתובת WWW.MOF.GOV.IL/TAXES).

הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה פטורה ללא זכויות בניה תוגש בטופס 7000. במקרה ששווי המכירה עולה על גובה התקרה והמוכר מבקש להחיל עליו את החישוב הליניארי החדש יוגש גם טופס 7914. יודגש כי במקרה של מכירה בשווי שמעל התקרה יש להגיש גם שומה עצמית לגבי החלק העודף.

הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה פטורה הכוללת זכויות בניה תוגש בטופס 7002. להצהרה יצורף טופס 2998 (בקשה לפטור לדירה מזכה), טופס 7914 אם מבוקש להחיל חישוב לפי ליניאריות חדשה וכן שומה עצמית.



דגשים:

- יש להשתמש בטפסים החדשים והמעודכנים בעת הגשת הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה שיום המכירה הינו מתאריך 1/1/2014 ואילך.
- כל הטפסים כולל טפסי ההצהרה יופיעו באתר האינטרנט של רשות המיסים. את הטפסים ניתן יהיה להדפיס מהאתר, למלא ולהגיש למשרד האזורי.

5. דיווח במערכת הממוכנת

לצורך יישום הוראות התיקון- חישוב מס השבח בהתאם לליניאריות החדשה ומתן פטור למכירה עד שווי התקרה, נקבעו קודים חדשים ייעודיים במערכת הממוכנת. להלן אופן השידור במשרדים האזוריים בכל מסלול מיסוי:

- מכירת דירת מגורים מזכה חייבת בליניאריות חדשה תשודר לפי סוג נכס 03 וסוג חישוב 302
- מכירת דירת מגורים מזכה חייבת בליניאריות רגילה תשודר לפי סוג נכס 03 וסוג חישוב 002
- מכירת דירת מגורים מזכה פטורה בפטור מלא (שווי מכירה אינו עולה על תקרת הפטור) תשודר לפי סוג נכס 01 וסוג חישוב 492/495/499 (בהתאמה לסעיפי הפטור 492-499ב(2), 495 - 499ב(5) ו- 499 - 499ה).
- מכירת דירת מגורים מזכה פטורה ששווי מכירתה עולה על התקרה וחייבת על החלק העודף בליניאריות חדשה ישודרו שתי שומות כדלקמן:
 1. שומה פטורה לפי סוג נכס 01 וסוג חישוב 492/495 (עד תקרה).
 2. שומה חייבת לפי סוג נכס 03 וסוג חישוב 302 כאשר כל מרכיבי השומה יחושבו לפי החלק היחס של עודף השווי שמעל תקרת הפטור חלקי כל שווי המכירה.
- מכירת דירת מגורים מזכה פטורה ששווי מכירתה עולה על התקרה וחייבת על החלק העודף בליניאריות רגילה תשודר בשתי שומות כדלקמן:
 1. שומה פטורה לפי סוג נכס 01 וסוג חישוב 492/495.
 2. שומה חייבת לפי סוג נכס 03 וסוג חישוב 002.

יודגש כי הודעות השומה יפרטו את סוגי החישוב החדשים ויציגו את אופן חישוב המס.

בברכה,

רשות המסים בישראל



נספח

דוגמא לקומבינציה ודירות יוקרה

מכירת דירה עם זכויות בנייה בעסקת קומבינציה של 60% (קבלן). שווי מכירה של עסקת הקומבינציה נקבע לסך של 7 מיליון ₪. כאשר שווי הדירה (100%) ללא הזכויות 5 מיליון ₪.

מאחר ובהתאם לתיקון סעיף 49א(ב) הפטור ניתן על חלק הנמכר הרי שמתוך 7 מיליון, 3 מיליון מיוחס לדירה (60% X 5 מיליון) והשאר – 4 מיליון לזכויות. בדוגמא זו החל מיום 01.08.13 ועד ל – 31.12.13 3 מיליון פטורים ו – 4 מיליון חייבים. החל מיום 01.01.14, עם כניסתו לתוקף של 49א(א1), הגבלת הפטור לדירות יוקרה, יש להשוות את שווי הדירה ללא הזכויות לתקרה לדירות יוקרה. מאחר ונמכרו 60%, יש להשוות ל – 60% מהתקרה, כלומר התקרה הרלוונטית – 2.7 מיליון (60% X 4.5 מיליון). ולכן החל מה – 1.1.14 יהיו עוד 300,000 חייבים במס, אולם בכפוף להוראות המעבר הם יהיו זכאים לחישוב הליניארי החדש. סה"כ 4.3 מיליון ש"ח חייבים במס (4 מיליון חישוב רגיל ו – 300,000 חישוב ליניארי חדש) ואילו 2.7 מיליון פטורים.

שיעור 1- 8/11/16

בעבר היה חוק מס שבח מקרקעים משנת '49, היה חוק חסר עם הרבה חורים,

הפרצה המפורסמת ביותר- שילמו מס פירותי ולא מס על רווח הוני. קנו מניות בחברה שהחזיקה מקרקעין. מכרו את המניות ולא שולם מס על הרווח ממכירתן. אחד התכנונים השכיחים- הקימו חברות שהחזיקו מקרקעין. עשו הקצאה והדחה, וכך העבירו מקרקעין ללא חיוב במס (חברות גוש- חלקה). על מכירה ישירה של מקרקעין – שילמו מס.

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) נחקק ב-1963. מס רכוש בשנת 2000 נקבע על 0%. מס מכירה למוכר – בוטל בשנת 2007.

ב-1965 התווסף חלק ה' לפקודת מ"ה. ב-2003 מיסוי על מכירת מניות. "רפורמת רבינוביץ"- מס רווחי הון הורד ל-20%.

2 סוגי מס-

מס רכישה- על הקונה. משנת 2013 - 6%. סעיף 9- מוטל גם אם אין רווח. מס עקיף, מס כבד. האינטרס לצאת מחוק המקרקעין נובע בעיקרו ממס זה.

מס שבח- על המוכר

סעיף 6 ו-7 הם הסעיפים שמטילים את מס השבח.

6. (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על **השבח במכירת זכות במקרקעין**.
 (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

7. המס יוטל על **פעולה באיגוד מקרקעין**.

9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב **במס רכישת מקרקעין** (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.

מס הכנסה רווח הון	מיסוי מקרקעין שבח
תמורה	שווי מכירה
• פחות	• פחות
<u>עלות</u>	<u>שווי רכישה</u>
רווח הון	שבח

משטרי המס הקיימים:

1. מס פירותי - חלק ב' לפקודה
2. מס הוני - חלק ה' לפקודה

סעיף 88 לפקודת מס הכנסה- הגדרת נכס מאוד רחבה. כפילות בין הפקודה לחוק מיסוי מקרקעין.

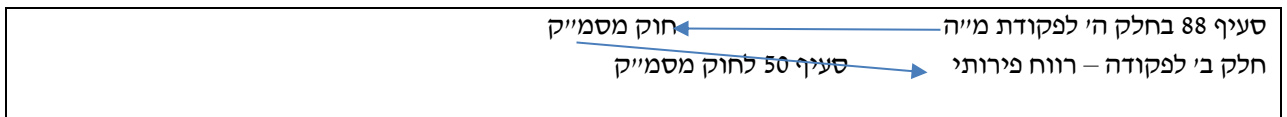
"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –

- (1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
- (2) מלאי עסקי;
- (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבישור - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
- (4) **זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;**

348. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבת, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)(א3), (ה) ו-ו(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48(ב1) או (א1), לפי העניין – לענין יחיד, ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת; על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם..

מס השבח מהווה מקדמה על-חשבון מס הכנסה.

50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.
- (ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.
- אם הריווח נתון לשומה לפי חלק ב' לפקודה ← פוטר מחוק מיסוי מקרקעין.



ועדת בן שחר - 1975 המלצת הוועדה הייתה למזג את חוק מיסוי מקרקעין אל תוך הוראות חלק ה' לפקודה.

הוחלט ליישם את הרפורמה בשני שלבים - לא קרה. שיעורי המס בחלק ה' ובחוק מסמ"ק – זהים.

מקרים שבהם יש חוסר מובהקות בין פירוטי או הוני

פס"ד מירון ובן ציון - שני עורכי דין מומחים בתחום המקרקעין, בשנות ה-60 קנו חלקת קרקע כשמכרו דיווחו על רווח הון. שלטונות מ"ה קבעו: שהרווח נושא אופי פירוטי, ולכן חייב במס הכנסה.

הפסיקה קבעה מבחנים:

- משך החזקה
- מומחיות ובקיאיות
- מבחן המימון (הון עצמי או לקיחת מימון זמן קצר)
- היקף העסקה
- מבחן המנגנון (קיימת נגישות לאינפורמציה...)
- מבחן הגג- מבחן העל (האופי שאופף את נסיבות העסקה).

בתיק מירון ובן ציון- יש להם מומחיות, זמן החזקה, לקחו מימון, ולפי מבחן הגג פסקו שזו הייתה עסקה עם אופי מסחרי.

פס"ד נאווה פרי (משנות ה-90) קנתה שתי דירות קטנות בפרק זמן ועשתה רווח יפה. טענו פירוטי (זמן החזקה..). ביהמ"ש פסק: לא בכל מקרה שיש רווח נאה זה רווח פירוטי ועל כן קבעו שזה רווח הוני.

עמי חזן - נדונה שאלת הסמכות של פ"ש להתערב לאחר שמסמ"ק עשה שומה. נמכר הנכס, מיסוי מקרקעין בדק ואישר את השומה. מס הכנסה התעורר וטען אחר מספר שנים שזה מס פירוטי (שיעור מס גבוה יותר). ביהמ"ש שקל מחד שיקולים כמו סופיות השומה ואינטרס הסתמכות. מאידך, שיקול של שומת מס אמת שהוא נשמת החוק ותכליתו. ביהמ"ש העליון קבע: במקרה שמיסוי מקרקעין בדקו ואישרו את השומה (לא דומה לשומה עצמית שעברה) ועבר זמן, מס הכנסה לא יכול לפתוח את זה.

הדר מזרחי - חיילת בת 18, אבא שלה היה קבלן והחיילת קנתה מגרש ובנתה וילה ומכרה אותו אחרי שנה. דיווחה דירת יחיד, רווח הון. אחרי מספר שנים התעורר מס הכנסה והפרשה היגיעה לבית המשפט. המבחנים - הכסף הועבר מהאב, מהירות המכירה - טענה שהבית לא התאים ועל כן מכרה. האב קבלן- מבחן הבקיאיות והמומחיות. למרות זאת בתי המשפט המחוזי והעליון השאירו -רווח הוני.

פלומין 2 אחים שקיבלו מקרקעין בירושה ויחד עם עוד אנשים יזמו בנייה של דירות ומכרו ודיווחו על רווח הוני. הלכו לפקיד השומה שייתן להם אישור על קיזוז הפסדים הוניים ואושר להם. לאחר מספר שנים התיק הגיע לשומה מהותית ופ"ש קבע - רווח פירוטי. אם הרווח פירוטי- לא ניתן לקזז כנגדו הפסד הוני מועבר.

הפסד הון - צבור ניתן לקיזוז כנגד רווח הון / שבח בלבד.

הפסד עסקי - שוטף ניתן לקיזוז כנגד כל הכנסה. צבור - גם כנגד רווח הון שנוצר בעסק.

ביהמ"ש : פ"ש מוסמך לסווג עסקה בשונה ממסמ"ק, תוך כדי איזון האינטרסים שבין הפרט- הנישום, לציבור – המדינה. עליו לברר האם נתגלו נסיבות חדשות, האם ההחלטה הראשונה הייתה מוטעית? מה הייתה תרומתו של הנישום בטעות? מה מידת ההסתמכות של הנישום על ההחלטה? מה מידת השפעת ההחלטה על האינטרס הציבורי?

במקרה הזה נקבע שפקיד השומה לא יכול לשנות את סיווג הרווח. האישור לקיזוז הפסדים ניתן על ידי אותו פ"ש, משך הזמן שחלף, ולאור היות החלטת מסמ"ק סבירה בנסיבות.

שיעור 2 - 15/11/16

סעיף 48 לחוק מסמ"ק קובע שהשבח, נראה אותו כחלק מההכנסה החייבת. מסייג את זה מאוד לעניין **שיעורי המס והזיכויים**. על הסעיף הזה היו מחלוקות גדולות חלקם הגיעו לבית משפט:

חברת קנדה ישראל דיולופמנט - ע"א 731/79 חברה שנהנתה מהקלות מס מכוח חוק עידוד השקעות הון. מכרה נכס מקרקעין. בית המשפט פסק שהפטורים להם החברה זכאית ניתנים על הכנסתה מעסק, ולא יינתן פטור ממס שבח.

עמ"ה 27/90 גיבור סבריינה - חברה בהפסד משלמת מקדמות בשל עודפות על הוצאות לא מוכרות. החברה רצתה לקזז את המקדמות כנגד השבח. ביהמ"ש לא אישר. צידד בפ"ש.

עמ"ש 1499/90 צבי שניל - לנכה יש פטורים עד סכום של כ- 600 אלף ₪ לשנת מס. רצה לקזז את הפטור מהכנסתו החייבת במס שבת. לא אושר. יש לראות את השבח רק לעניין שיעורי מס והזיכויים. פטור ממס הוא לא בגדר שיעור מס 0.

קיזוז הפסדים-

שני סעיפים **מפקודת מ"ה** שקשורים למס שבח: סעיף 28 - חלק ב' לפקודה, סעיף 92 בחלק ה' לפקודה

28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, **לרבות ריווח הון בעסק** או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 22(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64 או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).
- (ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד, גם כנגד רווח הון, ריבית או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.
- (י) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" ו"ריווח הון" - לרבות שבח כמשמעותו לפי סעיף 6 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - שבח מקרקעין).

28 (י) - נמצא בחלק ב' (פירוטי)- הפסד עסקי שוטף מהשנה השוטפת. ניתן לקזז כנגד כל מקור הכנסה. הפסד עסקי מועבר- ניתן לקזז כנגד הכנסתו החייבת מעסק או משלח יד וכנגד רווח הון / שבח בעסק.

בפסק דין אורדן - קיזוז. הכוונה לרווח הון / שבח בעסק. למשל: ממכירת רכוש קבוע ולא ממכירת נכסים שאינם קשורים לעסק.

92. (א) (1) **סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב**; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין; 92(א)(1) - חלק ה' הונני- הפסד הונני. ניתן לקזז רק מרווח הון.

הפסד העדפה להפסד פירוטי ולא הונני.

שיעורי מס רווח הון

עד תיקון 42- לפי מדרגת המס השולית האישיית הגבוהה

אחרי תיקון 42- לפי מדרגת המס השולית הגבוהה ביותר (50%).

בתיקון 50 – שיעורי המס על השבח הריאלי - 25%, עם ליניאריות.

עמ"ה 6/97 עיר יוסף (לפני תיקון 42-רשויות המס נחלקו ביניהם).

אישה רכשה דירה לאחר נישואיה והדירה נרשמה על שמה. היא מכרה את הדירה ונוצר לה מס שבת. היא ובעלה דיווחו מאוחד, ומאחר ולבעל היו שיעורי מס יותר גבוהים, פ"ש רצה לייחס את השבח להכנסה המאוחדת. שבת זו הכנסה ויש לדווח במאוחד. **ביהמ"ש קבע**: שבת נפרד לפי השולי של האישה.

פק' מ"ה סעיף 64- חברה בית¹. חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיוורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153-158.

פק' מ"ה סעיף 64א- חברה משפחתית (א) הכנסה חייבת, לרבות שבת כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה:

אם עמדת בתנאים של חברת בית או חברה משפחתית, אז החברה לא משלמת מס הכנסה. אז ההכנסה עולה לבעמ"נ וישלם לפי שיעורי המס, הפטורים והזיכויים שלו.

בחברה רגילה- החברה משלמת מס חברות, חלוקת דיבידנד לבעמ"נ ינוכה מס בשיעורים של 25% או 30% (בעמ"נ מהותי)

מ.ו.מ.ב. השקעות - חברה משפחתית מכרה דירה ורצתה ליהנות מפטור (להתייחס כמו מהכנסה פירותית), ביהמ"ש קבע: שבת של חברה משפחתית זו הכנסה של החברה, אינה עולה לבעמ"נ. אינו בגדר הכנסתו של היחיד. חזרו לסעיף 48. **הפטור** של דירת מגורים לא חל.

פס"ד תל – און - חברה משפחתית...48 – **רק לעניין שעורי מס וזיכויים**. לא לעניין פטורים.

פסק דין ק.ע.ל נחשבה חברת בית ואחת מבעלת המניות שלה הייתה מוסד ציבורי. מוסד ציבורי לפי **סעיף 61 לחוק מקרקעין** מוסד ציבורי שמוכר מקרקעין זכאי להקלות במס שבת (תלוי בשימוש ובזמן ההחזקה). חברת הבית מכרה את הנכס ורצתה ליהנות מהפטור שיש למוסד ציבורי במס שבת.

הכנסות שוטפות מדמי שכירות- מותר להעלות למעלה לבעמ"נ. **ביהמ"ש**: לא מתירים להעלות את השבח לצורך קבלת פטורים. מותר רק לצורך שעורי מס וזיכויים. פטור זה לא זיכוי.

61. (א) מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס.

(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין

את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

בסיס המס-

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין- הטלת מס על מכירת זכות במקרקעין-

6. (א) מס שבת מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח **במכירת זכות במקרקעין**. **2 תנאים**: **מכירה, וזכות במקרקעין**

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

7. המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

סעיף 1 לחוק- זכות במקרקעין-

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה

להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה – “הרשאה” – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת; “מקרקעי ישראל” – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל; “חכירה לתקופה” – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם. **בעלות** – הזכות הכי רחבה במקרקעין, בין שבדין ובין שביושר (חוזה, הסכם חתום)

חכירה - מעל 25 שנה, כולל תקופות אופציה. (עד שנת 1997 - התקופה המרבית בחכירה הייתה 10 שנים. בתיקון 40 – האריכו ל-25 שנה).

הרשאה - שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה מעל 25 שנה. (הרשאה כמו “זיקת הנאה”, שמתחדשת כל מספר שנים – במכירה ישולם רווח הון) הרשאה להשתמש במקרקעין- כל מי שחותם על הסכמי פיתוח, מושבים...

ע"א 726/86 אביגיל מחסרי גב' מחסרי מכרה משק, וטענה שההרשאה שקיבלה הייתה ל-3 שנים. **ביהמ"ש העליון**: מאחר שלא הייתה לה זכות משפטית, אלא רק ציפייה, אין לראות בזה זכות במקרקעין. מאז ההגדרה שונתה: הרשאה במקרקעי ישראל חייבת במס, כי היא מתחדשת מעת לעת. (אם יש הרשאה שלא נהוג לחדש, אזי במכירתה יכירו ברווח הון)

שרבט 156/83

פס"ד בזק 7394/03 (התביעה התייחסה לשנים שלפני 1997) בזק חתמה על הסכם לפיו המקרקעין הושכרו ל-9 שנים ו-11 חודשים (אז תק' חכירה מרבית 10 שנים) במקביל חתמה על אופציה לעוד 2 תקופות של 10 שנים. האופציה לא נוצלה.

ביהמ"ש העליון: בודקים בנקודת הזמן של חתימת החוזה. עפ"י הגדרת המונח “זכות במקרקעין” לא נדרש מימוש בפועל של האופציה (תשלום מס רכישה). מצד שני, כתוצאה מאי מימוש האופציה – התבטלה החכירה. תקופת החכירה בפועל הייתה קצרה מ-10 שנים (נפלה בתוך פרק הזמן הקובע), ההסכם המקורי לא נכנס לתוקף ולכן- השבת מס הרכישה ששולם.

פס"ד שלמה בר נכס שהחכיר לתקופה של 15 שנה (לפני 1997). בחנו את השאלה:

- ✓ האם בסוף תק' החכירה, לחוכר יש זכות לקנות?
- ✓ האם הערך הנוכחי של דמי החכירה קרוב לשווי הנכס?

פס"ד ר.א.ר.ד. 7394/03 האם ניווד זכויות בנייה- האם זה מכירת זכות במקרקעין? לצורך תשלום מס רכישה?

ביהמ"ש העליון-מבחינה מילולית זכויות בנייה אינן חלק מהמקרקעין ולא מחוברים חיבור של קבע. אבל, לפי פרשנות תכליתית, זכויות הבנייה הן ממאפייניה של הקרקע. ולפיכך, הגם שאינן פיזיות מוחשיות, הן מגלמות את פוטנציאל השימוש ובעלות משמעות כלכלית, ויש לפרש את המונח “זכות במקרקעין” באופן המוחל גם על זכויות בנייה.

זכויות בנייה הן זכות במקרקעין ובמכירתן – חייבים במס רכישה ושבח.

פס"ד הדרי החוף- עצם זה שאושרה תכנית עדיין לא מהווה אירוע מס אך משחידשו את הסכם החכירה- נכס חדש ועל כן יחויב במס. במסגרת פרסום התב"ע, הגדילו את זכויות הבנייה ואז נחתם הסכם חכירה חדש- יש אירוע מס (כי הוחכר נכס חדש).

שיעור מספר 3- 22/11/12

מס שבח מקרקעין יוטל על **מכירת זכות מקרקעין**. זכות במקרקעין- הרשאה, זכויות בנייה, דירה בחו"ל, דיירות מוגנת..

פס"ד עיריית תל אביב- חכירה, אופציה וזכויות בנייה: במקרה הזה היו מספר חוכרים שחכרו קרקעות מעיריית תל אביב עם אופציה ל-49 שנים. במימוש האופציה קידמו שינוי תבע, ואז מיסוי מקרקעין אמר שישי כאן מימוש אופציה ויש בו מיסוי.

ביהמ"ש העליון:

מיסוי חד שלבי- בעת רכישת העסקה מיסוי מקרקעין כלל את תקופת האופציה לצורך חישוב מס הרכישה.

מיסוי דו שלבי- מס רכישה בשלב הרכישה לתקופת החכירה הראשונה, ואחר כך בשלב מימוש האופציה.

ביהמ"ש אמר שבפרקטיקה מיסוי מקרקעין עושה חד שלבי ועל כן, מה שגבו בהתחלת העסקה כלל גם את האופציה. אבל מאחר ובמקרה זה היה גם שינוי תבע אז זה כן אירוע מס. וצריך גם מס רכישה על ההשבחה- הזכויות הנוספות ושינוי הייעוד.

סעי' 1 לחוק “חכירה לתקופה” – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

סעיף 11(א) לחוק מיסוי מקרקעין - צירוף תקופות החכירה: חכרתי ובתום החכירה הקרוב שלי חכר- אז זה מקשה אחת (בן זוג, הורה, הורה הורה, צאצאים,- (לפי הגדרת "קרוב"). **11(ב)** - בחכירה על ידי קרובים במקרה של חכירה לא רצופה עדיין אם ההפסקה עד חצי שנה.

האם זכויות לדיירות מוגנת הינן זכות במקרקעין?

זכות **דיירות מוגנת** הינה יציר החוק: חוק הגנת הדייר. מכירת זכות דיירות מוגנת בדירת מגורים- אינה חייבת במס כלל וממועטת מהגדת " נכס" בסעיף 88 לפקודה.

דיירות מוגנת בעסק- חייבת במס רווחי הון.

דירה בחו"ל- חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק טריטוריאלי- סעי' 1 הגדרת "מקרקעין" - **קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע**; סעיף 16(א) מרחיב את התחולה גם על אזור יהודה ושומרון ועזה, זאת כאשר המוכר הוא ישראלי. **מכירת דירה בחו"ל- מס רווח הון לפי סעי' 88 לפקודה.**

תושב זר שמוכר דירה בתל-אביב- תחולת חוק מיסוי מקרקעין. תושב זר שמוכר דירה באיו"ש- לא בתחולת החוק.

פולש- פיצוי לפולש לשם פינוי המקרקעין- מס רווחי הון (זכות ראויה). הוסיפו לאחרונה סעיף שאם הבעלים מוכר ולפני כן פיצה פולש אז זו הוצאה מוכרת.

זכות המלצה-

פס"ד יובל גד - פס"ד של העליון- 702/84

חברה משכנת שחתמה עם המדינה על הסכמים לפיהם המדינה התחייבה לבנות על המקרקעין דירות והחברה התחייבה לשווק את הדירות שייבנו. אחרי המכירה הרוכשים חותמים מול המדינה על הסכם. בהסכם סוכם שהרוכשים משלמים 2/3 לחברה ו1/3 למדינה. מיסוי מקרקעין טען שיש כאן שתי עסקאות אחת החברה משכנת רכשה מהמדינה והשנייה המכירה לרוכש.

מדינה **יובל גד** **ריבשי דירות**

העליון פסק: החברה קיבלה מהמדינה זכות להורות למכור קרקע לקונים **מסויימים**- זה התחבר להגדרת המכירה (בסעיף 1 לחוק). החברה המשכנת קיבלה זכות להורות למכור לאדם מסוים. יובל גד חויבו בתשלום מס רכישה.

הגדרת "מכירה" - סעי' 1 לחוק: **"מכירה"**, לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה - (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;

קיבוץ מפלסים - 4071/02- קיבוץ שהחליט להקים הרחבה עם 138 יח"ד. התקשר עם קבלן..... סוכם שהקבלן יקבל תמורה מסוימת. הדיירים התקשרו מול הקבלן עבור שירותי הבנייה. לקבלן לא הייתה זכות לחייב את הקיבוץ למכור למישהו ספציפי את הקרקע. **בית המשפט** פסק- לא חייב את הקיבוץ במס רכישה, כי אף אחת מאפשרויות ה"מכירה" לא חלה.

מה זה **מקרקעין**? **קרקע בישראל**. לרבות בתים, בניינים ודברים המחוברים **חיבור של קבע**. (לא חופף לחלוטין לחוק המקרקעין) בהגדרת מקרקעין בחוק המקרקעין הרחיבו " זולת מקרקעין הניתנים להפרדה".

פס"ד עיריית רמת גן 8817/04

עיריית רמת גן מכרה את אולם הקולנוע- מורכב ממבנה ותכולה כולל כיסאות... במה.. מגברים... האם זה חלק מהנכס? הרי הרצון זה להקטין את שווי הנכס בגלל מס הרכישה.

בית המשפט - מבחן המברג / הבורג: חפצים שע"י פירוק הברגים שבים להיות ניידים ולא מאבדים את זהותם- מהווים מטלטלין. (למשל כיסאות הקולנוע לא מאבדים את זהותם) - פסיקה שמיטיבה עם הנישום.

פס"ד מלונות צרפת- נמכר מלון בירושלים. הפרידו בין המטלטלין למבנה, נברשות, במחוזי זה עבר, והמדינה ערערה לעליון שהעביר ביקורת על כל נושא מבחן המברגה ונקבעו **כמה מבחנים**:

- **מבחן הכוונה**- האם הכוונה היא שהמטלטלין יהיו מחוברים חיבור קבע?
 1. **מבחן המהות הכלכלית**- האם הערך הכלכלי של המטלטלין יורד ירידה דרמטית במידה ויופרדו? אם כן- הכוונה הייתה שיחברו חיבור של קבע.
 2. **מבחן האובייקט שנותק**- האם המחוברים מאבדים את זהותם ואופיים העצמאיים?
 3. **מבחן המקרקעין**- האם אופי זהות המקרקעין לאחר ניתוק המחוברים משתנה?

• **מבחן הגג** - מבחן השכל הישר.

בפס"ד צרפתי ביהמ"ש העליון פסק שכמעט הכול מחובר חיבור של קבע: המעלות והציוד הנלווה, מיזוג האוויר והמערכות, מערכת כבלי התקשורת ----הכול חלק אינטגרלי מהמבנה. רכיבים שניתן לפרקם ולעשות בהם שימוש חוזר- יסווגו כמטלטלין אבל שווים ייקבע לאחר הפירוק.

פס"ד וילאר נכסים החברה רכשה נכס מניב עם דייר התמורה פוצלה לתמורה בעד המבנה ותמורה עבור דמי השכירות.

העליון פסק: הסכמי השכירות נגזרים מהמקצוע, נלווים למקרקעין. חלק משווי הרכישה ולכן חל יש מס רכישה.

מכירה ויום המכירה

תמורה-בכסף ו/או בשווה כסף.

למנהל סמכות להתערב בתמורה החוזית שקבעו הצדדים בהתקיים אחד החריגים הקבועים בהגדרה

סעיף 3 לחוק - עוסק בכל מיני מקרים ספציפיים:

- העברת נכס לבעל תפקיד איננה מכירה: הקנייה לנאמן, לאפוטרופוס למפרק או לכונס נכסים על פי החוקים המנויים בסעיף איננה מכירה.
- מכירה תחול כשאותו בעל תפקיד יממש את הנכס, מכוח תפקידו, ורואים את הבעלים המקורי כמוכר.

עיקרון הרציפות - (אין רציפות מס- פטורים של דירות מגורים)

רכישה.....מתנה לקרוב.....מכירה		
	1000	300
		100

בהעברה לקרוב אין אירוע מס (פטור לפי סעי' 62) אבל כשהקרוב ימוכר את הנכס יחשבו לפי יום ושווי הרכישה המקוריים.

גירושין- סעיף 4א' רבתי לחוק. העברה אגב גירושין, בהליך חוקי ומוסדר, הסכם חלוקה המאושר ע"י בימ"ש והנכסים עוברים לבן הזוג או למי מהילדים - פטור. גם בפירוד של ידועים בציבור / נישואין חד מיניים (נפסק **בפס"ד עליזה לבנון**).

שיעור מס' 4 - 6/12/16

סעיף 5(א)- מכירה כפויה שלא על ידי הבעלים על- פי תביעה לחלוקה, או לשם פרעון משכנתא, שעבוד..... **מהווה מכירה** לצורך החוק.

הפקעה של מקרקעין- רק אם קבלנו תמורה- כמו מכירה. ללא תמורה אינה מהווה מכירה. (סעי' 48ג' **רבתי** - מס מוטב בהפקעה)

5(א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון של משכנתא, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.

סעיף 5(ב)- שינויי ייעוד עסקי- אצל הבעלים. **מרכוש קבוע לרכוש שוטף**. אם חלפו 4 שנים מיום הרכישה עד השינוי- רואים את ההעברה כמכירה רעיונית. אם לא חלפו 4 שנים לא קרה כלום.

עיוותים בגלל החוק הזה:

שינוי ייעוד עסקי אחרי 5 שנים	שינוי ייעוד עסקי אחרי 3.5 שנים
עלות רכישה - 1000 במועד שינוי הייעוד - 1500	במועד שינוי הייעוד מרכוש קבוע למלאי - אין אירוע מס.
רווח: 1500 פחות 1000 רווח הון 500 שיעור מס הוני רווח רעיוני בסך 25%*500	מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1000 רווח פירותי 3000 מס פירותי 50%
מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1500 רווח פירותי 2500 מס פירותי 50%	

שינוי ייעוד עסקי אחרי 5 שנים	שינוי ייעוד עסקי אחרי 3.5 שנים
עלות רכישה - 4000 במועד שינוי הייעוד - 1000 הפסד : 1000 פחות 4000 הפסד הון (3000)	במועד שינוי הייעוד מרכוש קבוע למלאי - אין אירוע מס.
מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1000 רווח פירוטי 3000 מס פירוטי 50%	מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 4000 רווח פירוטי 0

חלוקת דיבידנד מרווחי שערון - סעיף 5ה' לחוק. ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערון... **יראו את הזכות במקרקעין בשלה בוצע השערון כאילו נמכרה ביום החלוקה ונרכשה מחדש.** אם חולקו רווחים, כשהדיבידנד מקורו ברווחי שערון נדל"ן ← מכירה רעיונית ותשלום מס.

5(ה) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערון כאמור בסעיף 1א100 לפקודה, יראו, לענין מס שבח, את הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין, שבשלה נרשמו בדוחות הכספיים של החברה המחלקת רווחי שערון, כאילו נמכרה ביום החלוקה ונרכשה מחדש ביום האמור, ויחולו לענין זה הוראות לפי סעיף 1א100 לפקודה, בשינויים המחויבים.

פס"ד אהובה (אדלה) שפייה 499/85 משנות ה-80. הגברת כתבה צוואה והורתה לחלק בין 9 יורשים והיתרה לתנועת נוער. העורך דין מכר את הנכסים והיורשים קיבלו שומה על מכירה. **ביהמ"ש קבע:** שאין להטיל כאן מס. המכירה לא נעשתה אגב חלוקת העיזבון אלא כדי לאזן את התשלומים ליורשים.

החוק תוקן בעקבות פסה"ד ונקבע בסעיף 5(ג)1 מכירת זכות במקרקעין שנמנית עם נכסי העיזבון..... יראו בה כמכירה בידי היורשים.

הסתיוגות לפי סעיף 5(ג)4 - בתנאים הבאים :

1. אין תשלומי איזון שמקורם מחוץ לעיזבון.
2. חלוקה ראשונית (הוראת ביצוע 7/2010 - פורטו 8 דוגמאות שונות)

סעיף 5(ג)4 - חלוקת נכסי עיזבון בידי יורשים :

5(ג)4 לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון, יראו את חלק העיזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לענין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה - 1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עיזבון של שני מורשישים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

- (א) לפני פטירתם היו המורשישים בני זוג או שהיו ילד והורהו;
- (ב) טרם הסתיימה חלוקת העיזבונות.

פרק שני: הטלת המס

6. (א) מס שבח במקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

יום המכירה

לפי חוק החוזים יש שני כללים בסיסים לצורך שכלול חוזה: גמירת הדעת ומסוימות.

פס"ד יהודה ונילי רוזנברג - קבעו תנאים ועשו זיכרון דברים וקבעו להיפגש אצל עורך דין. בית המשפט בחן את סעיף 8 - דרישת הכתב. ביהמ"ש פסק: המועד שבו חתמו על זיכרון הדברים נקבע כיום הרכישה, כי כבר אז הייתה גמירות דעת ומסוימות והתנאים התקיימו.

פס"ד אלדר שרון - 489/89- חוזה עם התחייבות המוכר להשיג אישור לשינוי תב"ע – תנאי מתלה. נשאלה השאלה: מה הוא יום המכירה האם החתימה או יום התקיימות התנאי? **בית המשפט** קבע – יום המכירה הוא יום **חתימת ההסכם**.

סעיף 19 – יום המכירה

סעיף 19(1)-(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך; בהליכי הוצאה לפועל- היום שבו ניתן האישור ע"י רשם ההוצל"פ- הוא יום המכירה.

פס"ד שעלים 9559/11- יום האישור הוא יום אישור המכירה על ידי הוצאה לפועל.

פס"ד משכית- יום המכירה הוא היום שבו ניתן אישור של הממונה על ההגבלים העסקיים.

הסכם עם תנאי מתלה- תקף מיום חתימתו.

חריגים:

כשמדובר ברשות מוסמכת שצריכה לאשר- היום הקובע יהיה יום אישור העסקה ע"י הרשות המוסמכת. (לא תלוי בצדדים)

סעיף 19(2)- יום המכירה בהפקעה (מכירה כפויה של זכות במקרקעין על ידי המדינה וקבלת פיצוי).

19 (2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עולה ב- 50% על הסכום שהועמד לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;
2 תנאים:

- רכישה כפויה של זכות במקרקעין ע"י המדינה או רשות מטעמה לצרכי ציבור.
- קבלת פיצוי.

ביום ההפקעה לא קרה כלום. יום המכירה בהפקעה הוא היום בו התקבל הפיצוי.

אבל אם היה ערעור ונפסק סכום הגבוה מ- 50% מהפיצוי (בנטרול ריבית והצמדה) – יום המכירה יהיה היום שבו ניתן פסק הדין. אם נפסק סכום הנמוך מתוספת של 50% מעל הפיצוי המקורי - יום קבלת הפיצוי.

סעיף 19(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל - יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך; מכירת בידי רשות מקרקעי ישראל- יום המכירה הוא היום בו אושרה העסקה על ידי רמ"י.

דחיית יום המכירה במכירת זכות המותנית בהתקיימות תנאי עתידי- הגדלת זכויות...עסקת קומבינציה... יום המכירה יהיה יום אישור התוכנית.

סעיף 17- שווי המכירה - שווי ביום מכירה של זכות פלונית כאשר היא נקייה מכל שעבוד / משכנתא. לעניין שבח/ מס רכישה- השווי המלא.

סעיף 1 לחוק: "שווי" של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה;

סדר לקביעת שווי: לפי סדר היררכי

1. סעיף ספציפי
2. מחיר החווי (תום לב, כתב, ללא יחסים מיוחדים)
3. שווי השוק

העליון ע"א רוט 38/86 - כאשר התמורה החוזית הינה 50% משווי השוק יש בהפרש להעיד כי קיים חוסר תום לב....על הצדדים להפריך.

פסק דין בלפוריה- יחסים מיוחדים- קרן היסוד מכרה לחברי המושב- היו יחסים מיוחדים, היסטוריה, עמדות אידיאולוגיות. התמורה צריכה להיקבע לפי שווי שוק ולא לפי התמורה החוזית שהצדדים הסכימו עליה בשל היחסים המיוחדים. מצב שבו מתערבים בשל יחסים מיוחדים הוא נדיר.

התמורה המוצהרת - עיקרון צירוף התמורות

בפס"ד פרידמן חכשורי - כשפינו את שכונת הארגזים, ישבו הרבה פולשים והוציאו למכרז. בהסכמות שהרוכש מפנה. התמורה נקבעה בסביבות 2 מ'. עלויות הפינוי נאמדו ב- 90 מ'. שווי המכירה צריך להיקבע כולל התחייבויות שלוקח על עצמו הקונה. מס הרכישה חושב לפי שווי של $92 = 90 + 2$ מ' ש. מס רכישה מוטל על צריכה.

פס"ד מידטאון השופט דנציגר: ברגע שידעתם שאתם לוקחים על עצמכם את המטלות, ידעתם שיעלה לכם יותר **←** שווי רכישה גבוה יותר.

שיעור מספר 5 - 13.12.16

התמורה המוצהרת - שווי המכירה הולך יד ביד עם יום המכירה.

שווי מכירה

פחות: יתרת שווי רכישה

השבח

פס"ד דנקר - קבעו את ההיררכיה:

1. סעיף ספציפי שאומר מה שווי הרכישה. 17(ב), 17(ג), 17(ד).
2. המחיר שעליו הסכימו הצדדים (בתום לב ולא מושפע מיחסים מיוחדים)
3. שווי השוק.

סע' 73 לחוק - ההצהרה היא לא חזות הכל, התערבות בשווי הרכישה שהצדדים הסכימו. (פס"ד חכשורי - לקח על עצמו התחייבויות נוספות - פינוי פולשים) עיקרון צירוף התמורות. לצורך תשלום מס רכישה.

פס"ד שרביט 2960/95 - תשלום אגרות פיתוח על ידי הרוכש יצורפו לתמורה החוזית רק אם הפיתוח בוצע בפועל.

נרכשה קרקע מהמדינה, ובהסכם נכתב שהקונה ישלם את הוצאות הפיתוח למדינה בין אם בוצעו ובין אם לא בוצעו. רשות המיסים ביקשו להוסיף לשווי הרכישה (לחישוב מס הרכישה) עלות נוספת בגובה הוצ' הפיתוח.

ביהמ"ש העליון: הלך חצי דרך ואמר שצריך לקבוע שווי רכישה אמתי ולא מדומה. אם היזם קנה קרקע מפותחת באופן חלקי, אזי: חלק שבוצע בו פיתוח - יווספו הוצ' הפיתוח, ואם לא בוצע פיתוח - אין לכלול הוצ' אלה בשווי הרכישה. בנקודת הזמן שהתבצעה הרכישה יש להוסיף את כל הוצ' הפיתוח שנעשו במקרקעין עד יום הרכישה (לצרכי מס הרכישה).

סעיפים ספציפיים:

פרק שלישי: שווי המכירה והרכישה

17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.

(ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה. **הפקעה**

(ג) שווי המכירה במכירה של זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שסעיף 5 דן בהן, ואיננה הפקעה - הוא התמורה שנתקבלה במכירת הזכות.

מכירה כפויה

(ד) נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את שווי המכירה בדרך של **גילום מלא**; לענין זה, "גילום מלא" - התמורה בהסכם המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו התמורה האמורה, אילו הקונה לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס.

17(ב) - בהפקעה - השווי שנקבע לענין הפיצויים. **שווי שהתקבל בפועל**.

17(ג) - כנ"ל במכירות כפויות שסעיף 5(א) מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין שלא על ידי בעליה על פי תביעת חלוקה או לשם פרעון של משכנתה, שעבוד או חוב פסוק, או על ידי הליכי הוצאה לפועל, וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לענין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי הענין.

(בכל המקרים שווי המכירה הוא **שווי שהתקבל בפועל** - לפני ניכוי ש"ט עו"ד ואגרות).

17(ד) - כאשר הרוכש לוקח על עצמו את תשלום מס השבח של המוכר או היטל השבחה - **גילום מלא**.

דוגמא מישהו רוכש ב-100 ומוכר בעסקת נטו ב-300.

תמורה 300

עלות 100

שבח 200

מס שבח : 25%-50

למעשה הקונה מוציא מהכיס 350- יש כאן עיוות .

רשות המיסים- גילום מלא :

$$X - \text{המס} = (300 - 100 + X) * 25\%$$

$$66.67 = X$$

תמורה 366.67 זוהי גישת ההיוון המלא.

בפס"ד זנורני - ביהמ"ש קבע גישת ביניים- גילום חלקי

תמורה (לפי חישוב חסר) 350

פחות עלות : 100

שבח 250

מס שבח * 25% = 62.5

בעקבות פסה"ד המדינה שינתה את החוק וקבעה את סעיף 17(ד)- גילום מלא .

פס"ד המכון הגיאופיסי- (תח' שנות ה-2000) הסכם מכירה וקבעו **תמורה בתשלומים** במשך שנה וחצי עד מסירת החזקה. הקונה יכול להחליט שהוא יכול להקדים את התשלום ולקבל הנחה. בפועל התשלומים לא הוקדמו פס"ד **במחוזי**: מאחר והעסקה כללה רכיב מימוני: הצדדים התייחסו מפורשות להקדמת תשלומים, ניתן להקטין את שווי הרכישה לפי הרכיב המימוני.

פסק דין חכים- (אמצע שנות ה-2000) בדקו האם ההסכם מגלם בתוכו את עסקת המכר ועסקת האשראי. ככל שגילו במפורש בהסכם או במשתמע כי התמורה מכילה גם מרכיב ריבית. גם נבדק טווח הזמנים: לא בכל שיעור היוון ולא בכל תקופה. מה טווח הזמן המקובל בעסקאות דומות (למשל בעסקאות קומבינציה מקובל לשלם בין 24-36 ולא נתחשב ברכיב המימוני). בחכים - עסקת מקרקעין בין 12-18 חודשים לא מצריך הפרדה למרכיבים (היוון).

ואז הגיע מקרה מידטאון - 2014: עסקה בסכום כולל של 530 מיליון ₪: 50 מיליון ₪ במעמד החתימה והיתרה –שנה ממועד החתימה. הרוכשים היו רשלנים, ומילאו משי"ח לפי 530 מיליון ש"ח, אח"כ תיקנו ל-509 מיליון ₪. **ביהמ"ש קבע:** אמנם נכתב בהסכם שהרוכש יכול להקדים תשלומים, אבל לא נכתב שבכך יוקטן סכום הרכישה. הריבית במשק אפסית, שנה זה טווח זמן קצר ומקובל ואין לתת לו משקל. לא התירו הפרדה לרכיב מימוני. רק אם היה מוסכם במפורש בהסכם כי הקדמת תשלומים תזכה בהנחה....אפשר היה להפריד.

יתרת שווי רכישה

שווי הרכישה-

יום רכישה סעי' 37(1) ה- default אותו יום שקבעו כיום המכירה - הרצון לשמור על **רציפות המס**.

שווי הרכישה סעי' 21-36 הולך יחד עם יום הרכישה. סעיף 21(ב)- שווי רכישה עבורך הוא שווי המכירה עבור המוכר. סעיף 22 מתייחס למקרה בו נמכר חלק מהמקרקעין - לוקחים חלק יחסי ובמקרים שמוכרים שכבות יהיו מספר ימי רכישה.

סעיף 26-שווי מכירה בהורשה: כאשר המוריש נפטר לפני 1/4/81 (יום ביטול מס עזבון), יום הרכישה הוא יום הפטירה של המוריש. אם המוריש נפטר אחרי תאריך זה -אין מס עזבון ויום הרכישה הוא יום הרכישה של הנפטר.

(נפטר לפני 1/4/81- רכישה הוא הפטירה, שילם מס עזבון, יש לו שווי חדש).

רכישה על האב	פטירת האב	פטירת האם	מכירה על ידי יורש	שוויים
1952	1970	1985	1100	
100	300	500		

פתרון: במועד פטירת האם-50% של האמא – יום הרכישה ושווי הרכישה לפי 1952, 50% שהיו של האב ועברו לאם בירושה במותו- יום ושווי הרכישה לפי 1970 (אז שולם מס עיזבון).

העברות ללא תמורה- 37(1)א הולך יחד עם סעיף **29 רישא**. בכל הסיטואציות בהם המתנה לא פטורה קובעים ביום המתנה, יום רכישה חדש ושווי רכישה חדש.

אם מדובר **בהעברות פטורות** לדוגמת מתנה פטורה או מכורח סעיף 62, 63, 66 ו-69. בכל אלה ההעברות ללא תמורה ועל כן יום ושווי הרכישה יהיו אחורה ליום ושווי הרכישה המקורי של נותן המתנה.

סעיף 62 א מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – יהיו פטורים ממס; לעניין זה, "קרוב" – קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

מתייחס להעברה ללא תמורה בין יחיד לקרוב. (קרוב כהגדרה בסעיף 1), יהיו פטורים ממס (תיקון חדש). קרוב- בן זוג, הורה, הורה הורה, לגבי אח ואחות רק אם מדובר בזכות שקבלו מההורה או מההורה של ההורה, ללא תמורה או בירושה. (ז"א אם אח נתן לאח אך לא קיבל בהורשה מההורים.... לא יהיה פטור).

העברה ללא תמורה מיחיד לקרובו (כהגדרתו בסעיף 1) שאינו איגוד בשליטתו – פטורה ממס שבח.

מתנה בין אחים פטורה רק כשהנכס התקבל במתנה או בירושה מהורים.

מתנה הדדית = תמורה.

תמורה סמלית = ללא תמורה (פס"ד גולדנברג).

ע"א 2622/01 מנהל מסמ"ק נ' עליזה לבנון משנפרדו עליזה לבנון – המונח בן זוג כולל גם ידועים בציבור וע"פ הנחיית יועמ"ש לממשלה גם בני אותו מין.

סעיף 47 (הגדרות) שווי רכישה + ניכויים לפי 39 בניכוי פחת = **יתרת שווי רכישה** "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת,

ניכויים מן השבח

39. לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, **לרבות** כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה

כל הוצאה שהוצאה לרכישה או למכירה של הזכות הנמכרת, רשימת הוצאות המנויה בסעיף מדגימה את הרישא (למשל שכ"ט עו"ד ברכישה ובמכירה, מס רכישה), או מרבה את הכלל האמור (למשל הוצאות השבחה), והכל בכפוף לשני התנאים המצטברים הבאים:

- אינן מותרות בניכוי לפי פקודת מ"ה.
- אינן כלולות בשווי הרכישה. (התנאי הוסף בעקבות תיקון סעיף 39(9)).

פס"ד סלון מרכז: עסק שדיווח על בסיס מזומן, לפני 1.1.2000, לפני ביטולו של מס רכוש. **העליון:** תכלית החוק- לא לתבוע הוצאה פעמיים. צריך לבחון את התנאי לפי מצבו הספציפי של הנישום. במקרה זה החברה לא תבעה במסגרת המס השוטף (דיווח מזומן) ולכן התירו לה לתבוע במסגרת מס שבח.

שיעור מספר 6 מיסים- 20/12/2016

סבירות הוצאה

פס"ד גבריאל (ע"א 8763/06) – הוצאות שכ"ט עו"ד

אין למנהל סמכות להתערב ולקבוע האם ההוצאה סבירה.

כאשר סכום ההוצאה גבוה וחורג מן המקובל, יהא על כתפי המבקש נטל ראייה כבד יותר, לנכונות הסכום.

אם ההוצאה נראית מוגזמת וחורגת מהמקובל. בעסקת קומבינציה הגיעו ההוצאות לכדי 55% מהעסקה. בית המשפט אמר שלמנהל מיסוי מקרקעין אין זכות להתערב, וכל עוד הנישום עמד בנטל הראייה והוכיח את ההוצאות שהיו לו בפועל ההוצאה תוכר לו גם אם היא נראית חריגה באמות מידה אובייקטיביות.

לקרא את **הוראת ביצוע 6/006**- הרחיבה את הכללים של מה יוכר כהוצאה. השבחה יכולה להיות פיזית (בנייה), ולא פיזית – שינוי ייעוד, תוספת זכויות..... שכר הטרחה לעורך דין שפעל עבורי תהיה הוצאה מוכרת. גם אם אני או קרוב עשינו למשל שיפוצים

ועבדנו.... או אני עורך דין ואני בעצמי הלכתי לפעול להגדלת זכויות אז גם העבודה שלי תהיה מוכרת. כל ההוצאות צריכות לעמוד במבחני מס הכנסה (הוצאה פירותית או הוצאה הונית....)

הוצאות מנויות בסעיף 39-

139(1)- כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת;

מתירים את ההוצאות ההוניות בלבד בהתאם למבחנים "הרגילים" לאבחנה בין פירוטי (שמירה על הקיים) להוני (יצירת יתרון מתמיד).

הוצאה רעיונית – שווי המוערך של עבודה שעבד הבעלים וקרובו להשבת המקרקעין.

39(2)- במכירת זכות במקרקעין שיש עמה זכות חזקה ייחודית, הסכום שהוציא המוכר בין היום שבו רכש את הזכות לבין יום מכירתה, לרכישת אותה זכות חזקה ייחודית הנמכרת; הסעיף מדבר על הוצאות לפינוי של דייר מוגן.

39(א2) סכום ששולם למי שהחזיק במקרקעין שנה או יותר בעד פינויים, ובלבד שאינו קרובו של המוכר; לענין זה, "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 105יא לפקודה; הוצאות למי שהחזיק במקרקעין שנה או יותר ובתנאי שאינו קרובו של המוכר. אם **פולש** יושב פחות משנה לא נחשב פולש.

39(4) מס רכישה – כל אגרה ששילם המוכר בעת שרכש את הזכות ע"מ לרשום את זכותו. בעבר נקרא אגרת העברת מקרקעין, לאחר מכן תוספת מס. כיום נקרא מס רכישה.

39(5) + (6)- תיווך – על אף ההגבלה של 2% הקיימת בסעיף (כאשר ברכישה היא מוחלטת ובמכירה יש למנהל סמכות להשתכנע), מתירים את כל מה ששולם אף אם זה מעל 2%. (הן ברכישה והן במכירה) – ה"ב 6/2006.

39(7)- שכר טרחת עו"ד ברכישה ובמכירה. גובה ההוצאות המוכרות חייב להיות סביר ביחס לנסיבות העסקה. ע"א 8763/06 גבריאלי מרדכי – גבולות הכרה בשכ"ט עו"ד.

39(א7)- הוצאות שכ"ט שמאי - שכר טרחת שמאי מקרקעין ושכר טרחת מודד מוסמך, ששולמו בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין, השבתה או מכירתה. כך למשל, שכר טרחת שמאי ששולם על מנת להעריך את שווי של הנכס לקראת רכישתו או מכירתו, בקשר עם קביעת תשלום היטל ההשבחה (שומת הבעלים ושומת שמאי מכריע).

39(8)- מס רכוש וארנונת רכוש – עד שנת 2000 הוטל מס רכוש (מס זה בוטל בשנת 2000 והוחלף ע"י מס מכירה שבוטל בהמשך בשנת 2007). בתיקון מס' 8 לפקודת העיריות (4/68) בוטלה ארנונת הרכוש וכל ארנונה המשולמת מאז על מקרקעין אינה מותרת בניכוי לפי החוק. (מקרקעין מניבים – מס רכוש נתבע בשוטף, מקרקעין עומדים- הוצ' מס רכוש הצטרפו לשווי הרכישה).

39(9)- דמי הסכמה לרישום שעבוד על זכות החכירה, כולל דמי היוון לרמ"י.

39(10)- עמלות בשל הסכמה לבעל משכנתא - דמי עמלות בשל הסכמה של בעל המשכנתא עד 2% מסכום המשכנתא שטרם נפרע.

39(11)- היטל השבחה. היטל השבחה הינו בגובה 50% מההשבחה מועד תשלומו מימוש הזכות: בנייה כמימוש, מכירה לצד ג' כמימוש, סעיף 39(11) מתיר את היטל השבחה בניכוי מהשבח במכירה.

39(11)1)- עורך דין שמטפל בהגשת המש"ח, ואם לא הגעתי עם רשות המיסים להסכמה, אני מגיש השגה ואם גם לא הגענו להסכמה מגיש ערר לוועדת ערר שמקבילה לבית משפט משפט המחוזי, אז מגיע ערעור לבית משפט עליון... כל ההוצאות האלה יהיו מוכרות לצורך השבח.

39(12)- כניסה לנעליים - סעיף זה מתיר למוכר לנכות הוצ' שהוצאו במשך כל תקופת השבח שהתחייב בה, עפ"י כלל עקרון רציפות המס. בין אם מדובר בהוצאות שהוציא האדם שלנעליו נכנסו ובין אם מדובר בהוצאות שהוצאו על קרקע שלנעליה נכנסו.

סעיף 39א'- (מ-7/11/2001) הסעיף הזה נכנס לתוקף אפשר לתבוע הוצאות מימון ריאליות בלבד שהיו לי בקשר לרכישת המקרקעין, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. שאותן הוצאות מימון לא מותרות בניכוי מכוח פק' מס הכנסה
2. ההלוואה התקבלה לרכישת הזכות במקרקעין או להשבחתה
3. ההלוואה התקבלה בסמוך לרכישת הזכות במקרקעין או בסמוך להשבחתה.
4. ההלוואה היא לא מקרוב. (אלא במקרים חריגים בהם הקרוב מלווה ב-back to back בריבית נמוכה מריבית השוק או כאשר הקרוב יכול להעמיד בטוחה...)

דוגמא: בעל שליטה **חברה א'** מחזיק בשתי חברות 100% **חברה ב'** ו-100% **חברה ג'**. אחת הפסדית ואחת רווחית. חברה ב' הרווחית קונה נכס מניב. אם חברה ב' תיקח הלוואה מחברה ג' – ההפסדית בריבית גבוהה. החברה הרווחית תקטין את הרווח שלה וברמת הקבוצה כולה יש יתרון.

תרגו: יש מקרים מיוחדים בהם הגיוני לקחת הלוואה מקרוב. חברת א' עם חברת ב' הלוואה גב אל גב. לחילופין, חברה ב' שיש לה נכס טוב וחברת א' שלא יכולה ללוות. חברת א' נותנת נכס ומגייסת הלוואה עבורה.

פס"ד מ.ל. השקעות - הנכס נרכש לפני 7/1/2001 ותבע הוצאות ריאליות. ביהמ"ש אישר גם הוספה של הוצ' ריבית ריאליות גם בגין נכס שנרכש לפני ה-7.1.2001. הנימוק: המחוקק התכוון למסות מס אמת ולא רווח דמיוני. בנוסף אמר שיש סעיף 139(1) - אפשר לתקוף את זה דרך הוצאות נוספות שגרמו להשבחה.

ד"נ בעליון: מסמ"ק טענה שהמחוקק הוסיף את סעיף 139א' - מהווה דין ספציפי ולא התכוון להכיר בהוצאות מימון שהיו לפני 2001. בית המשפט העליון טען שהמחוקק לא התייחס לתקופה לפני. בית המשפט התייר.

אחרי תיקון 50 – קבעו בעקבות פסק הדין - הוצאות מימון ריאליות מוכרות אך ורק אחרי 2001

אחרי תיקון 55 - הוצאות יותרו גם אם הזכות נרכשה לפני 2001

ב-2006, תיקנו את הסעיף - הוצאות המימון הריאליות מותרות. לא רלבנטי מועד הרכישה, גם אם הנכס נרכש לפני ה-7/11/2001

מה זה ריאליות? למשל הלוואה צמודה למדד + ריבית: סעיף 139א' רק הריבית מוכרת.

מה עם הפרשי הצמדה?

- חברת נכס מניב – תביעת הוצאות מימון בשוטר בדוח מ"ה – ריבית והצמדה.
- מגרש עומד שמומן בהלוואה צמודה + ריבית: הוצאות מימון ריאליות תובעים במס שבח (מנכים מהשבח), ואת כל ההוצאות בגין הפה"צ תובעים בשנת המכירה במס הכנסה, ויראו בזה הפסד הון – סעי' 92 לפקודה (יוכל לקזז רק מהכנסה הונית).

פחת-פחת מוגדר בסעיף 47 - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מ"ה "... מה דין הוצאות ופחת שניתן היה לדרוש על פי הפקודה, אך לא נדרשו בפועל?

עמדת הרשות הייתה בעבר – מספיק שהיה יכול לדרוש בשוטר לא יוכל לדרוש את הניכוי במכירה / הפחת יילקח בחשבון. רשות המיסים לקחה את המילה "ניתנים" וחגגה עליו. הגישה נסמכה על פסיקה ענפה. יכולת ולא ניכית – בעיה שלך.

פס"ד ראובן בן משה – ע"א 94/63 – פחת במכירת טרקטור.

פס"ד יהודית שינפוקס – ו"ע 1026/00 – פחת במכירת משרד שלא נדרש. חוזרים על הלכת בן משה.

פס"ד מגזימוף – עמ"ש 25/90 – הוצאות פינני דייר מוגן שלא נדרשו בשוטר ויכלו להדרש.

פס"ד לילי שמשון ו"ע 1005/09 – פחת שלא נדרש בשוטר לא ינוכה משווי הרכישה.

נימוקי ביהמ"ש המחוזי – הפניה להלכות בדבר מיסוי הרווח הכלכלי ומניעת כפל הוצאה, בנוסף הגדלת הרווח בפחת שלא נדרש תביא לתוצאה בלתי צודקת. (פס"ד "סלון מרכזי" – מס אמת – מס רכוש)

על פס"ד לא הוגש ערעור לעליון.

עמדת רשות המיסים בעקבות פס"ד לילי שמשון: הוראות סעיף 47 לחוק אינן יוצרות חזקה חלוטה **בדבר ניכוי הפחת אלא חזקה הניתנת לסתירה**. כך מי שטוען כי לא ניכה את הוצאות הפחת מהכנסתו השוטפת, עליו מוטל נטל ההוכחה והשכנוע כי לאורך כל שנות החזקת הנכס על ידו לא נדרש פחת בניכוי וכי הנישום לא נמנע מכך בשל שיקולים של כדאיות מיסויית, או בשל העובדה שלא דיווח על רכישת הנכס או ההכנסות ממנו כנדרש על פי דין.

איך מוכיחים? טופס י"א לא מספיק - נדרש אישור פ"ש כי הטופס משקף את השומות שנקבעו. (מאשר שכל השנים לא הגשת את הפחת)

פחת והוצאות בדירה שהושכרה למגורים: 3 מסלולים:

1. הכנסה משכירות מצטרפת להכנסה הרגילה - הגשת דו"ח, ניכוי הוצאות .. מיסוי לפי תחשיב רגיל לפי מדרגות המס.
2. מיסוי לפי סעיף 122 לפקודה. 10% מכל ההכנסה (מס מחזור). הוצאות לא מוכרות.
3. חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן - 1990 – פטור עד 5,080 ₪. **פטור מתקפל** למשל: שכ"ד בסך 5,200, פטור 5,000. חריגה של 200 ולכן הפטור החדש 5000-200=4800.

הכנס חייבת: 5200

פחות פטור חדש 4800

400 לפי המס השולי (הכנסה פסיבית : מדרגת המס מתחילה ב-31%)

כלל אצבע- בדרך כלל אם יש שתי דירות ומעלה מסלול 10% מביא למס הכי נמוך.

מכירת דירה שההכנסות מהשכרתה מוסו לפי סעיף 122-

פחת – ייווסף לשווי המכירה (סעיף 122(ג)). צריך להוסיף את הפחת שיכולת לתבוע, יווסף לשווי המכירה ויגדיל את השבח.

הוצאות – לא יותרו בניכוי – ה"ב מ"ש 27/92. בנוסף ראו גם פס"ד אליהו אברהם ו"ע 1123/09 בו צוטט סגן שר האוצר בוועדת הכספים – "שיעור המס הממוצע מהכנסות על שכ"ד לאחר שנוכו מהן ההוצאות המותרות מגיע ל – 10%", כלומר השיעור הנ"ל מגלם את ההוצאות.

מכירת דירה שהושכרה לפי חוק הפטור

אותו רציונל שבסעיף 122 ולכן לא יותרו הוצאות והפחת יופחת משווי הרכישה (ה"ב 5/07).

מיסוי- שיעור מספר 7- 27/12/16

הגדרת יתרת שווי רכישה- סעי' 47 לחוק מסמ"ק : שווי רכישה

+ הוצאות מותרות

- פחת

יתרת שווי רכישה

פחת – הפסיקה משנות ה-60 הולכת ונעלמת. כיום, עמדת רשות המיסים, שהנישום זכאי ליהנות מהפחת פעם אחת, ופעם אחת בלבד.

השכרה למגורים בידי יחיד:

שני מסלולים מוטבים: המסלול המוטב מגלם שיעור מס משוקלל, כאילו נהנית מהפחת. ולכן יש להוסיף את הפחת לשווי רכישה

1. 10%

2. תקרת פטור

תיקון 70 לחוק, משנת 2011 : (תיקון פרוצדורלי שנועד לקיצור הליכים)

• הצמדה למדד- לפי מדד ידוע

• חובת תשלום מקדמת מס שבח – ניכוי במקור ע"י הקונה.

סעי' 47 לחוק- יתרת שווי רכישה מתואמת : להצמיד לפי מדד ידוע את ההוצאות לערכים של יום המכירה, כולל הוצאות שהוצאו אחרי יום המכירה.

כאשר אין הוכחות (חשבוניות) מתי הוצאו ההוצאות – נהוג לקחת את אמצע השנה.

שווי רכישה צמוד = שווי רכישה * מדד יום המכירה

מדד יום הרכישה

מס רכוש צמוד = מס רכוש לשנה * X * מדד יום המכירה

מדד אמצע שנה X

הוצ' מימון ריאליות= הוצ' המימון לשנה * X * מדד יום המכירה

מדד אמצע שנה X

יתר ההוצאות (למעט מימון)= הוצאה בפועל* מדד יום המכירה

מדד ביום ההוצאה/ גמר ההשבחה

כאשר אין הוכחה למועד ההשבחה – ימדדו את עלות ההשבחה / הבנייה לאחר כ-2/3 מתקופת ההשבחה

פס"ד דבורה וורה שכטר - יכלו להוכיח כל הוצאה והוצאה מיום הוצאתה.

הצמדה של עלות ההשבחה כאמור הינה: "חזקה לא חלוטה". אם יודעים להוכיח כל הוצאה והוצאה – למדד מיום ההוצאה.

חישוב השבח

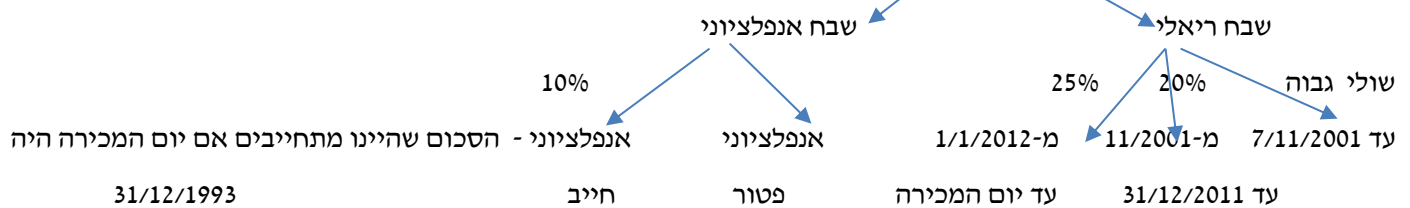
סכום אנפלציוני: חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה.

שבח ריאלי: השבח פחות הסכום האנפלציוני

שווי מכירה

(-) יתרת שווי רכישה

= **שבח**



נניח:

תמורה 1000

יתרת שווי רכישה 200 יתרת שווי רכישה מתואם - 300

שבח 800

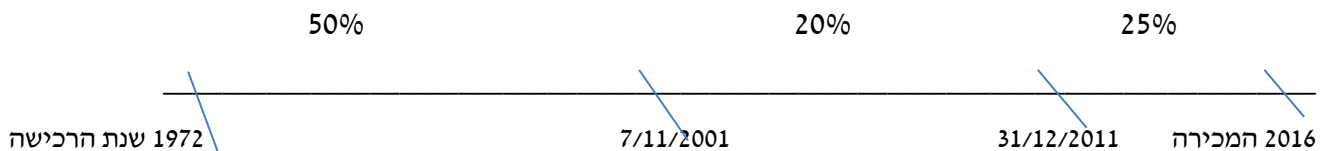
סכום אנפלציוני 100 = 300 - 200 (לפצל לאנפלציוני פטור ואנפלציוני חייב)

שבח ריאלי 700 = 800 - 100 (לפצל באופן לינארי לפי משך זמן החזקת הנכס עד המכירה)

חברה - 48א. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

שיעור מס חברות בשנת המכירה

פס"ד אברהם פוליטי – נפסק בעליון: **חישוב המס יהיה לינארי**. העדפת הוודאות והפשטות על פני הדיוק.



שיעורי מס היסטוריים – מוטבים

חישוב השבח הוא נומינלי

שיעור מס היסטורי

סעיף 48א(ד)(3)

- שיעור מס היסטורי – במידה ויום הרכישה הינו עד ליום 31.03.61 זכאי המוכר לשיעור מס היסטורי: לפי מס היסטורי החישוב הוא נומינאלי.

- נרכשו עד לשנת 1948 (כולל) – 12% מהשבח (לא הריאלי אלא הנומינאלי)
- נרכשו החל משנת 1949 ועד 1960 – יתווסף לכל שנת מס 1%. בכל מקרה ייעצר בשיעור המס הרגיל.
- החל משנת 2005 כאשר המוכרת הינה חברה שיש לה הכנסה מעסק או שהמוכר הינו יחיד שקיבל את המקרקעין בפטור בפירוק של חברה שהייתה לה הכנסה מעסק יתווסף אחוז אחד בכל שנה. בכל מקרה ייעצר בשיעור המס הרגיל.
- לגבי יתר המוכרים שלא הועלה להם שיעור המס החל משנת 2005, יעלה שיעור המס ההיסטורי החל משנת 2011 כדלקמן:
- לשנת המס 2011 - 1% ;
- בשנת המס 2012 - 1% ;
- בשנות המס 2013-2017 – 2% לכל שנת מס עד לשנת המכירה :
- **בכל מקרה שיעור המס ייעצר ב- 25%/מס החברות בשנת המכירה.**

דוגמא:

נכס נרכש ב-1951

נמכר ב-2013

שיעור המס:

1951 שנת 15% = 3% + 12%

2011 שנת 1%

2012 שנת 1%

2013 שנת 2%

19%

שיעור המס

- במקרה של מכירה שהינה **הפקעה** יינתן זיכוי של 50% מהמס שאמור להיות משולם (סעיף 48 לחוק). **חישוב רגיל * 50%**
- **הנחות על רכישה בתקופה הקובעת** (בין ה- 7.11.01 ועד תום שנת 2003) (סעיף 48א(ד1)):
- 1. אם הזכות שנמכרת נרכשה בין 07.11.01 ל- 31.12.02 תינתן הנחה של 20% מהמס.
- 2. אם הזכות שנמכרת נרכשה בשנת 2003 תינתן הנחה של 10% מהמס.
- ההנחה לא תינתן אם המוכר קיבל את הזכות ב:
 - לפי סעיף 70 או חלק ה'2.
 - ללא תמורה.
 - במסגרת חילוף.
 - מקרוב.
 - בשינוי יעוד ממלאי לר"ק.

אם ברכישה הזכות הייתה קרקע פנויה צריכה להיות תכנית שמתירה בניה ותוך 5 שנים נבנה בניין ששטחו לפחות 70% מהשטח שניתן לבנות.

פריסת השבח: **השבח הוא מקדמה ע"ח מס הכנסה**

סעיף 48 א (ה) - מדבר על אפשרות לבקש לפרוס את השבח לתקופה שאינה עולה על 4 שנים, או הבעלות בנכס הנמוך שבהם.

אם יצא שבח גבוה, אם תחלק על פני מספר שנים יתכן שייצא לשלם סכומי מס יותר קטנים. תקופת הפריסה תלויה בתקופת הבעלות על הנכס. אם אתה מחזיק 10 שנים, יתנו לך על 4 אך אם אתה מחזיק שנתיים לא יתנו לך יותר משנתיים. יש אנשים שהפריסה עושה

להם טוב כי הם בעלי הכנסה נמוכה וההכנסה לא מגיע לשולי הגבוה. למשל סטודנטים, חיילים.. או בני יותר מ-60 מאחר וזה נכס מקרקעין שלא הפקנו ממנו הכנסה מיגיעה אישית. אם מדובר בפנסיונר והכנסתו נמוכה (שיעור המס השולי לא מגיע ל-25%).

פס"ד גולצייס מה קורה בירושה? נניח ירשתי לפני שנתיים אבל המוריש החזיק את זה עוד מספר שנים, האם אני יכול לבקש פריסה? הגיע לבית המשפט, וקבעו שיש הצדקה להתחשב גם בתקופה שהחזיק בנכס המוריש (כניסה לנעליים), ואפשרה החלטת מיסוי (לפני 4 שנים) לפיה אפשר להיכנס לתקופה של המוריש או נותן המתנה.

(החלטת מיסוי- כאשר מ"ה מוציאים רולינג, מקרים חוזרים על עצמם, מקרים מעניינים – שלטונות מ"ה מפרסמים את החלטת המיסוי).

מיסוי- שיעור מספר 8 - 3/1/17

סעיף 7 לחוק- המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין-

חוק מיסוי מקרקעין(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963-סעיף 7- מס שבח מוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

- **איגוד מקרקעין-** איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולעניין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד-מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית.
- **פעולה באיגוד-** הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לעניין זה,
- **הקצאה-** הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין.
- תכלית המיסוי של פעולה באיגוד מקרקעין הייתה לחייב במיסי מקרקעין גם אדם שבמקום למכור את המקרקעין גופם, מוכר את הזכויות שיש לו באיגוד המקרקעין. בעבר בחוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 לא נכללו הוראות לגבי הקצאה והדחה של מניות באיגודי מקרקעין. תכנון המס היה כזה שבעל מקרקעין היה מעביר זכויות ללא תמורה לחברה שבעלותו, ואחר כך הקצה מניות בחברה שהקים לרוכש, והדיח את מניותיו שלו עד כי מניות אלו הפכו חסרות ערך. באופן כזה הייתה מושלמת עסקה ללא תשלום מס על רווח ההון.

ההבדל בין החיוב לעניין מס שבח לעומת החיוב לעניין מס רכישה

- בפעולה באיגוד מקרקעין מחושב השבח לפי הרווח שנצמח מהמועד שבו נרכשו המניות והשווי שלהן בעת רכישתן עד לשווין במועד מכירתן. (מס רווחי הון לפי שווי המניות)

- מס רכישה – מחושב לפי שווי המקרקעין

- מס רכישה- החל מיום 1/8/13 מחויבת גם הקצאת מניות במס רכישה.

למשל חברה:

_____ נכסים התחייבויות

מקרקעין 1000 הלוואה 800

הון 200

במכירת מניות – התמורה תהיה לפי 200. בצד הרוכש – מס רכישה יחושב לפי 6%*1000 (תיקון מ-2001)

מס רכישה – מוטל על צריכה. (דרך רכישת המניות, רוכשים את כל הזכויות במקרקעין)

הקצאה – הוחרגה מהגדרה של פעולה באיגוד, כל עוד מדובר בהקצאה כלכלית, אז אין חיוב במס שבח.

לדוגמא: אייל משה - מזרים לחברה 1 מ' שם ומקצים לו 50 מניות.



אייל מחזיק 100% של חברה שיש לה מקרקעין של 1 מ'.

משה רוצה להזרים הון לחברה למשל של 1 מ' ומקצים לו גם 50 מניות. כל אחד מחזיק 50%. מבחינת המוכר, נשאר עם בעלות בנכס בשווי זהה למה שהיה לו לפני ההקצאה (קודם החזקתי 100% במניות ועכשיו מחזיק 50% באותו שווי ולא רואים בו כמי שעשה פעולה במקרקעין). הקצאה זו – יחייבו במס רכישה לפי 50% משווי המקרקעין*6%

אם ההקצאה לא כלכלית, למשל: הקצאה של 150 מניות למשה כנגד הזרמה של 1 מ' ש"ח – אייל נותר עם 2*25% מיליון. יורד בשווי אחזקותיו. ההקצאה הזו לא כלכלית והעסקה תחוב במס שבת לפי החלק היחסי שנמכר.

הקצאה כלכלית - עד 1/8/13 לא הייתה חייבת במס רכישה.

סיכום:
כל עוד יש הזרמת כסף לחברה ששמרה על שווי החזקת בעמ"נ
ההקצאה כלכלית, ולפיכך אינה נחשבת פעולה האיגוד
מקרקעין.

פעולה באיגוד מקרקעין לעניין מס רכישה

מס הרכישה - מקורו של מס זה אינו בדיני המס. בעבר היה על רוכש מקרקעין לשאת בתשלום אגרות לצורך רישום הזכויות על שמו. חלק מהאגרות נועדו למשרד האוצר, וחלק לרשויות המקומיות. החובה לשלם אגרה הייתה במסגרת מספר חיקוקים כמו תקנות העברת מקרקעין (אגרות), התשט"ז-1956, חוק בתים משותפים (נוסח משולב), התשכ"א-1961 וחוק הרשויות המקומיות (אגרות העברת מקרקעין) התשי"ט-1959.

סיכום: מס רכישה:

פעולה באיגוד מלבד הקצאה עד 2001 - 5% משווי המניות (הקצאה – הכוונה: הקצאה כלכלית)

פעולה באיגוד מלבד הקצאה עד 2013 - 5% משווי המקרקעין

פעולה באיגוד כולל הקצאה מ-1/8/2013 - 6% משווי המקרקעין (עד 1/8/13 לא חייבו הקצאה במס רכישה בכלל)

שלבי המבחנים לגבי השאלה אם מדובר באיגוד מקרקעין

1. האם האיגוד הוא איגוד מקרקעין?

2. האם נמכרו הזכויות באיגוד?

3. חישוב המס לפי ס' 7 לחוק המפנה לחלק ה' לפקודת מס הכנסה?

בחינת השאלה – האם האיגוד הינו איגוד מקרקעין?

- חברה שכל רכושה הוא מגרש בשטח 2 דונם. היא הוקמה לשם בניית בית דירות. מאחר שטרם הוחלט לבנות על המגרש, החליטו להקים קיוסק שבו יעסוק אחד מחברי האיגוד. מאחר שהשימוש שנעשה בקיוסק הוא **טפל למטרה העיקרית שלשמה נוסד האיגוד**, מדובר באיגוד מקרקעין.
- חברה ביטוח שבבעלותה מקרקעין. יש לה עסק בתחום הביטוח והכנסות מהנפקת פוליסות לפי ס' 12(1) לפקודה. החברה אינה איגוד מקרקעין, כי הנכסים האחרים משמשים **בייצור הכנסה ואינם טפלים למטרות האיגוד**.
- איגוד שבבעלותו בית מלון אינו איגוד מקרקעין, שכן הציוד הקיים (ריהוט, כלים וכיו"ב) בנוסף למקרקעין אינו טפל למטרות האיגוד (החלטת מיסוי 38/07).

- איגוד שבעלותו קרקע בשווי 1 מיליון ₪ בארץ וקרקע בשווי 800,000 ₪ בארה"ב. אין זה איגוד מקרקעין, כי הקרקע בחו"ל מוציאה אותו מהגדרת איגוד מקרקעין. (לחברה יש נכס בחו"ל שהוא יותר מ-10% משווייה הכולל).

סיכום: לנטרל דברים שטפלים לפעילות האיגוד. הקביעה לגבי איגוד מקרקעין היא בינארית!

דוגמאות מהפסיקה

- המגמה בפסיקה הייתה כזו שקיומם של נכסים שונים הוציא את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין, לצד מקרים שקבעו כי מדובר באיגוד מקרקעין:

מבחן נכסי

- ע"ש 26/66 אטנר - חובות דיירים שהיוו נכס במאזן, הוציאו את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. נמתחה ביקורת על פסק הדין, והמגמה בפסיקה השתנתה.

- רייכמן - עובדת קיומן של תכניות בנייה אינה מוציאה את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. אם יש לי מקרקעין ואנחנו עדיין ברמת התוכניות ועוד לא הפך להיות בניין, זה עדיין איגוד.

- ע"ש 273/93 בית התעשיינים - איגוד שהחזיק בנוסף למקרקעין גם באופציה לרכישת מקרקעין מהווה איגוד מקרקעין.

- 7102/96 ישגב בניינים - גם חברת אחזקות המחזיקה באיגוד מקרקעין מהווה איגוד מקרקעין. אחזקה במישרין ובעקיפין. ניח: חברה ב' שהיא חב' אחזקות מחזיקה 100% בחברה א' שהיא איגוד מקרקעין, ולכן, חב' ב' גם היא איגוד מקרקעין.

- ע"ש 1441/95 יעקב גרמן - במועד ביצוע מכר המניות חדלה החברה לפעול. הציוד והמיכון לא שימשו לייצור הכנסה, והנכס הושכר כמבנה לשימוש אחר, ולכן זהו איגוד מקרקעין.

- ח"ע (וועדת ערר שליד בימ"ש מחוזי) 1023/01 קרני עודד - דובר בעוררים שהיו בעלי מניות בחברת גולף אשקלון שרכשה זכויות חכירה במקרקעין והתכוונה להקים פארק נופש. אלא שתכניות החברה לא צלחו ובשלב מסוים בקשו חלק מבעלי המניות למכור לבעלי המניות האחרים את מניותיהם. ועדת הערר קבעה כי העובדה שלחברה היו תכניות לפתח את השטח ולבנות בו בתי מלון, אין כדי לשנות את ההגדרה של איגוד מקרקעין. גם בעובדה שהמקרקעין נרשמו כמלאי עסקי אין כדי לשנות את המסקנה. פסיקה ישנה.

קבלנים

- עמ"ש 5017/97 בן אמיט - דובר במכירת מניות בחברה שעסקה ברכישת קרקעות ובייזום פרויקטים בתחום הבנייה ע"י קבלני משנה. נטען שמדובר בחברה קבלנית שמחזיקה במלאי עסקי. נקבע, כי החזקת המניות ע"י בעלי המניות הייתה נכס הונאי, ולכן גם אם לחברה פעילות עסקית, מכירת המניות היא פעולה באיגוד מקרקעין.

- אחרי הרבה מאוד לחצים, הוצאה הוראת הביצוע בשנת 8/2003: עיקרי ההוראה הם הסדרת מעמדו של איגוד שבעלותו זכויות במקרקעין שהם מלאי עסקי, ובנוסף: יש לו פעילות עסקית ממשית (למרות שבסעיף המבחן הוא נכסי- לא יראו בו איגוד מקרקעין).

האיגוד לא ייחשב באיגוד מקרקעין אם יוכחו פרמטרים שלהלן:

- הדיווח החשבונאי של האיגוד הוא בהתאם לתקנים העוסקים בקבלנים בונים.
 - האיגוד מיישם את סעיפים 8א(ג) ו-18(ד) לפקודה ומנהל את פנקסיו לפי ההוראות החלות על קבלנים.
 - המקרקעין רשומים כמלאי עסקי.
 - זמן סביר לאחר הרכישה הוחל בהכשרת המקרקעין לבנייה (לדוגמה, היתרי בנייה)
 - הוחל בשווק המקרקעין.
 - לא שונה ייעוד המקרקעין ממלאי לרכוש קבוע לאחר הבנייה.
 - חברה שהוקמה לצורך פרויקט מיוחד לא תיחשב איגוד מקרקעין בהתקיים התנאים הללו:
- המקרקעין רשומים כמלאי עסקי.

- סמוך לאחר הקמת האיגוד הוחל בבנייה ובשיווק של המקרקעין.

- נחתמו חוזים אם צדדים שאינם קשורים.

כרפיס: חברה שבבעלותה מקרקעין הרשומים במאזן כמלאי עסקי, אך טרם הוכשרו לבנייה וטרם הוצאו היתרי בנייה. נקבע, כי המעמד נקבע ביום מכירת המניות, ולא על פי תכניות עתידיות, ולכן גם אם היו לה תכניות בנייה- העברת המניות היא פעולה האיגוד מקרקעין.

וייע 1276/00 צאלה (קודם להו"ב 8/2003)- נדונה השאלה, אם חברה שכל נכסיה המאזניים הם מלאי מקרקעין ויש לה תכניות בנייה על הנייר, תיחשב כאיגוד מקרקעין. נקבע (תוך התבססות על עמ"ש 53/79 רייכמן), כי יש לבחון את מעמד האיגוד בעת העיסקה ולא את כוונותיו או ציפיותיו העתידיות. (גישה שונה ננקטה בעניין ברנוביץ, שם נקבע כי למרות שבמועד העסקה טרם הוחל בבנייה, כוונות החברה מוציאות אותה מהגדרת איגוד מקרקעין).

אספן: איגוד שבין נכסיו כלול מוניטין העולה **בשווי על 10%** מנכסיו של האיגוד מוציא את האיגוד מהגדרתו כאיגוד מקרקעין. בפסה"ד בעליון נקבע שלחברת אספן עצמה לא היה מוניטין, אלא לחברה אחרת שהמניות בה לא נמכרו, **ולכן נקבע כי זובר באיגוד מקרקעין.**

בית המשפט הבהיר כי מוניטין הוא נכס מהותי, שאם שוויו באיגוד הנבחן עולה על 10%, אין המדובר באיגוד מקרקעין.

רשות המיסים קבעה בהו"ב 8/2011 - 10% כשיעור משמעותי.

בחנית השאלה אם האיגוד הוא איגוד מקרקעין

האם לאיגוד יש נכסים נוספים, בנוסף למקרקעין?



האם מוניטין / קניין רוחני – נכסים נייטרליים?

נמדד והדרי: מסכימים, שאם הנכסים משמשים בייצור הכנסה – הם אינם טפלים ולכן מוציאים מהגדרת איגוד מקרקעין.

הם חלוקים:

נמדד- המחוקק התכוון לכלול ברשימת הנכסים הנייטרליים (הטפלים) גם נכסים ערטילאיים כמו קניין רוחני.

הדרי- רשימת הנכסים הנייטרליים לא כוללת נכסים ערטילאיים.

עמדת רשות המיסים:

לא איגוד מקרקעין

חברות קבלניות – הו"ב 8/2003 – קיומה של פעילות עסקית ממשית, המקרקעין מסווגים כמלאי עסקי

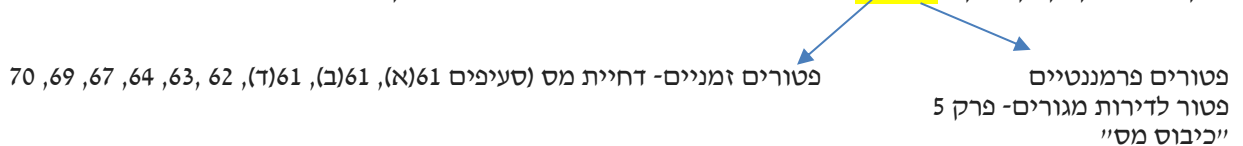
בתי מלון- החלטת מיסוי. הנכס העיקרי הוא בית מלון פעיל.

דיוור מוגן- החלטת מיסוי 2539/15, השירות מהותי לפעילות ולכן הנכסים המשמשים בייצור הכנסה אינם טפלים.

מבחן כמותי – שווי הנכסים עולה על 10%, שווי הפעילות העיסקית עולה על 10%...

שיעור מספר 9 מיסוי- 10.1.2017

חוק מיסוי מקרקעין פרק 6 **פטורים** שונים ודחית מועדי תשלום- פטורים שעיקרם דחית החיוב במס.



פטור שקבור בסעיף 50 – קבלנים: נישומים על הכנסה מעסק.

בסעיפים שיוצגו להלן נדון במכירות החייבות במס, שמטעמי מדיניות החליט המחוקק לפטור את החיוב במס, ולדחות את מועד חיוב העסקה במועד מכירתה של הזכות במקרקעין בעתיד. השבח שנדחה יחויב במס תוך שמירה על עיקרון רציפות המס בכל תקופות השבח.

פטורים זמניים (דחיית מס) (למבחן רק מה שמשומן)

סעיף 61(ד) הגדרה "מוסד ציבורי" (ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" – מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

וגם "מוסד ציבורי" לפי סעיף 46 לפק' מ"ה. 46..... (א) אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על 180 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על 9,000,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי); סכום העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי.

סעיף 61(א) מכירה למוסדות ציבור : מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס. **פטור ממס שבח לתורם.**

סעיף 61(ב) מכירה בידי מוסדות ציבור האם המוסד הציבורי נהנה מפטור?

(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי –

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידיו - תהא פטורה ממס; החזקה של שנה לפחות ושימוש של 80%- לפחות, פטור מלא).

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ- 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל - אז בודקים כמה זמן החזקה:

(א) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידיו; פטור יחסי

(ב) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידיו.

(ג) מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם הייתה פטורה ממס לפי סעיף (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם ממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנה עפ"י הוראות הסעיף הקטן האמור. מכירה תוך 5 שנים – המוסד הציבורי יחוב במס של האדם שנתן תרומה.

סעיפים א ו-ב קטנים : מס על התקופה שהחזיק המוסד הציבורי
סעיף ג- מס על התקופה שהחזיק התורם.

מכירה בידי מוסד ציבורי	תנאים	הטבת מס
61 (ב) (1) החזקה של 1 שנה לפחות וגם שימשו במישרין לתקופה של 80% לפחות		פטור מלא
61 (ב) (2) המקרקעין שימשו במישרין פחות מ-80% מהתקופה או לא שימשו בכלל	החזקה 1-4 שנים	פטור יחסי לפי היחס שבו המקרקעין שימשו במישרין את המוסד הציבורי לתקופת ההחזקה.
כני"ל	החזקה מעל 4 שנים	פטור כלהלן : 50% פטור 50% פטור לפי היחס שבו המקרקעין שימשו במישרין את המוסד הציבורי לתקופת ההחזקה.

שימוש במישרין:

פסק דין הטכניון- הדירה שימשה למגורי אחד המרצים. בית המשפט קבע שלא מדובר במישרין בשימוש לפעילות המוסד עצמו (המרצה השתמש למגוריו ולא לפעילות המוסד).

פסק דין אוניברסיטת בן גוריון- דירה ששימשה למגורי חוקרים ומרצים מחו"ל לתקופות קצרות. אמר בית המשפט אמר שבגלל שאירחו אורחים/ מרצים מחו"ל לא באופן קבוע, האוניברסיטה כן השתמשה במישרין למטרותיה.

פסק דין קרן אהרונסון- המוסד השכיר דירה שנתרמה לו והשתמש בכספי השכירות למטרותיו הציבוריות. המוסד הוכיח שכל הכסף הלך למטרות הציבוריות. בית המשפט קבע שאין משמעות לעובדה שהכסף שימש למטרות הציבוריות וצריך להשתמש במישרין במקרקעין עצמם למטרה הציבורית.

פסק דין קופת חולים כללית- מכרה זכויות במקרקעין, והמבנה שימש למרפאה בתקופה שהחזיקה אותו. התמורה שקיבלו שיקפה לא רק את שווי המרפאה אלא גם זכויות בנייה לא מנוצלות. מנהל מיסוי מקרקעין לא אישר פטור לגבי החלק של זכויות הבנייה (לא שימשו במישרין), העליון אמר שמיסוי מקרקעין טועה כי לא כתוב " כל הזכות תשמש במישרין" אלא תשמש במישרין ועל כן פטור מלא.

סעיף 62- מתנות לקרובים - דחיית מס

< א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – יהיו פטורים ממס; לעניין זה, "קרוב" – קרוב כאמור בפסקאות (1) ו-(2) להגדרה "קרוב" שבסעיף 1, וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

הגדרת קרוב בסעיף 1-

"קרוב" לאדם פלוני –

(1) בן-זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני- זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני-זוגם; **בהסתייגות – מס שבח פטור . מס רכישה 1/3**

(4) איגוד שהוא בשליטתו;

סעיף 63- ויתור ללא תמורה-ויתור על זכות ללא תמורה - פטור ממס. (ויתור על זכות, התנער מהקרקע). במקרה זה יש פטור ממס.

סעיף 64 - פטור בהפקעה שתמורתה זכות במקרקעין

"הפקעה של זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי **רק זכות במקרקעין** - תהיה פטורה ממס".

סעיף 64 מקנה פטור ממס, שמשמעותו הינה **דחיית מס**, עד למימושה-מכירתה של הזכות במקרקעין שהתקבלה עבור ההפקעה.

< **סעיף 5(א)** "מכירת זכות במקרקעין ... וכן הפקעת זכות במקרקעין שיש עמה תמורה - יראו בהן לעניין חוק זה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, ומי שנמכרה זכותו במקרקעין ומי שהוקנתה זכותו באיגוד מקרקעין **ומי שזכאי לקבלת פיצויים בשל הפקעה כאמור, יראו אותם כמוכר או כעושה הפעולה, לפי העניין**".

דוגמא מספרית:

קניתי נכס ב- 100. בהמשך המדינה הפקיעה לי ונתנה לי מקרקעין ביום ההפקעה ששווה 300. ובהמשך מכרתי את הקרקע החדשה שקבלתי ב- 500.

הנחה: לא קבלתי מזומן- יש דחיית מס, כניסה לנעליים (שווי הרכישה לפי **סעיף 32 לחוק**).

תמורה 500

קניתי (100)

שבח 400

מס 25% - 100. לפי סעי' 48ג(א)- זיכוי בשיעור 50% הפקעה ולכן סכום המס – **50**

אותה דוגמא- במקום לקבל קרקע בשווי 300, אני מקבל קרקע בשווי 299 ומזומן 1 שקל. ברגע שקבלתי מזומן, אני יוצא **מסעיף 64** ויש אירוע מס. אירוע ראשון- קבלת הפיצוי. אירוע שני- מכירה.

ואז: יש למעשה 2 אירועים:

1. תמורה 300 (1+299) קבלת הפיצוי

רכישה 100

שבח 200

מס שבח 50 לפי סעי' 48ג(א)- זיכוי בשיעור 50% הפקעה ולכן סכום המס – 25

2. מכירה 500

רכישה 299

שבח 201

מס שבח 50.25

25
+
50.25
המס הכולל 75.25

סעיף 48 ג(א) שיעור מס מיוחד להפקעה

מכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או **מכירה שלפי סעיף 65** רואים בה את המוכר **ממוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין** - לגבי החלק האמור - **ינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:**

<	הזיכוי	סכום המס
<	100%	על 0.10 ש"ח
<	75%	על 0.10 ש"ח נוספים
<	66%	על 0.10 ש"ח נוספים
<	50%	על כל סכום נוסף
<	(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9.	
<	(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים ינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.	

פסק דין זלוצקי - לפני ההפקעה יש דיבורים, ולפני שהפקיעו הגיע עם הרשויות להסכם ובסוף לא התפרסם צו הפקעה. ביקש לשלם 50%. מיסוי מקרקעין אמר שזו לא הפקעה. העליון הלך עם מיסוי מקרקעין ופסק שלא הייתה הפקעה.

בפרקטיקה: ברגע שהנישום יודע להוכיח שעומדת להיות הפקעה ← מספיק כדי לקבל את הזיכוי 50% במס.

סעיף 64 - המשך

הפקעה אינה מוגדרת בחוק, אך בתי המשפט השלימו את החסר וקבעו:

חייב להתקיים היסוד **הכפייתי** של המכירה, הפקעה

חייבת להתבצע מכוח חיקוק, ביוזמת הרשות המפקיעה ולא בהסכמת בעלי הקרקע.

ההפקעות הנפוצות הינן מכוח: חוק כביש ארצי לישראל, התשנ"ה-1994, חוק התכנון והבנייה-1965, פקודת

הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, פקודת

הדרכים ומסילות הברזל (הגנה ופיתוח), 1943 ועוד חוקים.

• הפקעה תיחשב כרכישה כפויה רק אם ביצועה הושלם ע"י הרשות, וכל ההליכים בגינה הסתיימו כחוק.

• במטרה למנוע מבעלי עניין להגיש התנגדויות לתוכנית, ולהסיר קשיים לאישור התוכנית, לעיתים נציגי הרשות המקומית ובעלי

הקרקע מגיעים להסכם מוקדם בדבר גובה הפיצוי, בין בתמורה כספית ובין בקרקע חליפית או בכל צורה אחרת.

• **הסכם מוקדם כאמור לא ייחשב כ"מכירה" רגילה, ויחול סעיף 64 לחוק, בתנאי שכל הליכי ההפקעה יתבצעו כדון, בסופו של דבר.**

הפקעה לעומת איום בהפקעה:

מכירת קרקע נוכח איום להפקיע את הנכס אם לא יימכר, ולא מכוח פעולה חד צדדית של הרשות אינה הפקעה לצורך חוק מיסוי

מקרקעין.

ע"א 652/76 זלוסקי נ' מנהל מס שבח, נפסק כי אין לראות במכירה משום הפקעה אף שברור שבוצעה בעטיין של נסיבות שהיו מובילות

להפקעת הקרקע.

סיכום:

1. הפקעה - חייב להתקיים אלמנט הכפייה.

2. הפקעת זכות במקרקעין.

3. תמורת ההפקעה הינה **זכות במקרקעין בלבד**. בע"א 392/82 מנהל מס שבח נ' בן דרור נפסק כי מקום בו ניתן לבעלים,

פיצוי הכולל קרקע וכספים, יוטל מס על כל התמורה שהתקבלה.

< במידה ומשולם סכום כסף במזומן, לא חל סעיף 64 לחוק, והמכירה חייבת במס, סעיף 48 ג(א) קובע שיעור מס

מיוחד.

שווי המכירה ויום המכירה בהפקעה

17(ב) שווי המכירה של זכות במקרקעין שהופקעה הוא השווי שנקבע לענין הפיצויים בשל ההפקעה.

19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד,

ואולם -

(1) ...

(2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע

על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עולה ב-50% על הסכום שהועמד

לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהופקעה לפי סעיף 64

32. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה כפיצוי בעד זכות אחרת במקרקעין שהופקעה כאמור בסעיף 64, או

בחליפין הפטורים ממס לפי הסעיפים 65, 67 או 68, יהיה שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שהופקעה או שנתן

בחליפין. ובחליפין כאמור בסעיפים 65 ו-67 ששולם עמהם גם הפרש בכסף או בשווה כסף, יהיה שווי הרכישה חלק יחסי

משווי הרכישה כאמור, כיחס שווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה, לתמורה כולה.

סעיף 37 - "יום הרכישה" לענין חישוב השבח והמס:

(1) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של חוק זה -

- (א) ...
 (ב) ...
 (ג) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 32 יהיה יום הרכישה - היום שנקבע כיום הרכישה לצורך קביעת השבח והמס אילו נמכרה הזכות במקרקעין שהופקעה או שהוחלפה.

סעיף 65- פטור בחליפין בכפיה של רשות מוסמכת

"החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה, כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף - תהיה פטורה ממס; שולם סכום הפרש כאמור - יראו את המוכר לעניין חישוב השבח והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש האמור לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן".

הסעיף קובע חליפין בכפיה עקב צו רשות מוסמכת. בדומה להלכה בסוגית ההפקעה, הפטור יינתן רק במקרים בהם בוצעו חליפין במקרקעין בשל צו רשות מוסמכת, ולא מקום שבו נעשו בשל איום להוציא צו כזה. ע"א 154/76 בן צבי נ' מנהל מס שבח נפסק, כי בנסיבות בהן נאלץ הבעלים להחליף קרקע בקרקע שלא מרצונו החופשי, אלא תחת איום להשתמש בצו, לא בוצעה ההחלפה מכוח של צו רשות מוסמכת. מטרתו של הסעיף להקנות פטור ממס לחליפין הנכפים על בעלי זכויות שלא מרצונם, על מנת לאפשר את פיתוחו ותכנונו היעיל של האזור, לתועלתם ולתועלת הציבור כולו. הפיתוח מבוצע בדרך של תכנון מחדש של האזור, בדרך של איחוד וחלוקה שלא בהסכמת הבעלים. יש מקרים שבהם לאנשים יש זכויות במקרקעין בחלקות מסוימות בגוש מסוים, ומסיבות תכנוניות הרשות מחליטה לעשות רה פרצלציה בהתאם לסמכויות שניתנות לה לפי חוק התכנון והבנייה. עקב כך מופקע חלק מהשטח לצורכי ציבור, והבעלים המקוריים מקבלים זכות בחלק מאותם שטחים שהיו בבעלותם לפני התכנון החדש או חלקות חדשות באותו גוש.

ס' 65- תשלומי איזון

לעיתים, בעל זכות מסוים מקבל זכות חדשה שהיא גדולה או קטנה ביחס לזכות המקורית, ולכן מפצים את בעלי הזכויות שקופחו או שמחייבים את בעלי הזכויות שנהנו מהחלוקה החדשה. תשלומים אלו מכונים תשלומי איזון והם מחויבים במס. מקבל תשלום האיזון יחויב עבור החלק היחסי של הזכות במקרקעין המוחלפת כי רואים את בעל המקרקעין כאילו מכר חלק מהמקרקעין שהיו ברשותו כיחס שבין תשלום האיזון לבין כלל התמורה(שווי הקרקע החדשה+ הסכום הכסף).

סעיף 65- המשך

התנאים לפטור ממס:

1. החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין- רכישה בכפיה.
2. הוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה.
3. לא שולם סכום כסף או בשווה כסף.

תשלומי איזון וקביעת שווי הרכישה שבשלה שולם סכום הפרש:

שווי רכישה לזכות = שווי רכישה של X סכום הפרש
 שבשלה שולם הזכות במקרקעין סכום הפרש + שווי הזכות במקרקעין

...

סעיף 67- פטור באיחוד וחלוקה

(א) על מכירת זכות במקרקעין, שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

- (1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממס;
 - (2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום הפרש.
- (ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" -

(1) איחוד חלקות גובלות או חלקות רצופות לשם תכנון מחדש, לרבות איחוד חלקות כאמור לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(2) מכירה של חלק מזכות במקרקעין שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין בחלקות גובלות או בחלקות רצופות;

המטרה לאפשר לתהליכים כלכליים לקרות כאשר אין מכירה אמיתית של זכות במקרקעין. גם הפטור הזה מתוקף היותו דחיית מס, במכירה חוזרים אחורה לשווי הרכישה המקורי. אם יעבור מזומן- יחויב במס על החלק הנמכר

סעיף 69- פטור בהעברה מנאמן לנהנה

(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, **מנאמן לנהנה**, יהיו **פטורות ממס**.

(ב) לעניין סעיף זה - "נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

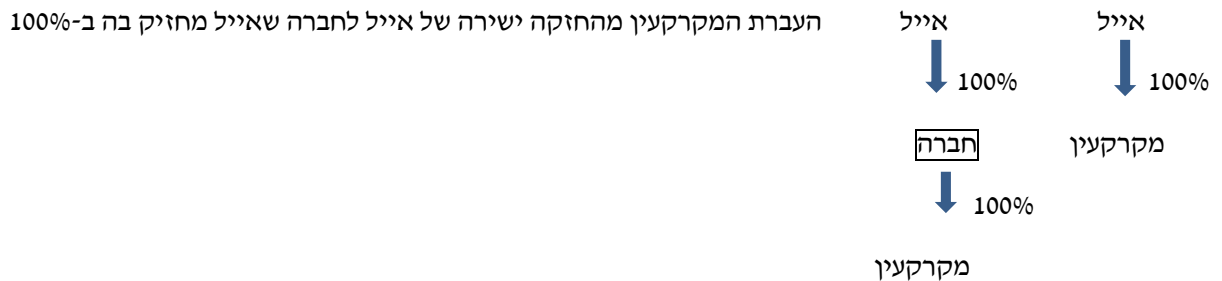
"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ד) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם **מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור. (דיווח בזמן תוך 30 יום) נקבע בפסיקה- שאלה דרישות פרוצדורליות.**

נאמנות מהותית- בפס"ד אביגדור זין נקבע כי אין בהיעדר הגשת הודעת נאמנות במועד, כדי לפסול את יחסי הנאמנות, כי על **המחסום הפרוצדוראלי** ניתן להתגבר ע"י סעי' 107 לחוק, אם יש טעם מיוחד.

כשנטענת טענת נאמנות לאחר שחלף המועד הנדרש בס' 73(ו), 74 וס' 119 לחוק **יש לבדוק קודם אם יש נאמנות מהותית**. אם אין נאמנות מהותית- אז שאלת הארכת המועד אינה רלוונטית.

סעיף 70- העברה של מקרקעין לחברה.



אייל מחזיק בזכות במקרקעין, ואני רוצה ליצור מצב שאני מחזיק 100% במחברה ושתחזיק את הזכות במקרקעין. אייל העביר את הזכויות לחברה וזו מכירה אבל מבחינת מיסוי, **דחיית מס**.

4 תנאים כדי לקבל דחיית מס:

1. העברת הנכס לאיגוד מקרקעין או מיד לאחר ההעברה, האיגוד הפך להיות איגוד מקרקעין.
2. הזכויות באיגוד מוקצות למי שהעביר את המקרקעין לפי אותו יחס שהחזיק במקרקעין.
3. הייעוד של הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה לאיגוד.
4. העברת המקרקעין היא כנגד הקצאת מניות בלבד ולא כנגד מזומן. **אם עברו מזומנים- אין דחיית מס על כל האירוע.**

סעיף 104 לפקודה ויש את סעיף 70 לחוק- אפשר לבחור בין שניהם.

סעיף 104 לפקודה יגיד לנו שהפטור/ דחיית מס מתקיימת בתנאי שהחזקה **במקרקעין נעולה לשנתיים** (אחרי ההעברה). אם זה פחות משנתיים יש אירוע מס על ההעברה הראשונה (מס שבח ומס רכישה 6%) והמס צמוד עד למכירה. **בסעיף 104 יש חצי אחוז מס רכישה.**

סעיף 70 נותן סוכריה וגם מקל- אין מגבלה של שנתיים אבל מס הרכישה מלא.

אם מחזיקים את המקרקעין מעל שנתיים- פטור לפי סעי' 104 עדיף.

דירות מגורים- פטור

פטור לדירות מגורים- פרק חמישי 1

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי :

" מס שבח מקרקעין (להלן- המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין... הכלל הוא, כי מכירת זכות במקרקעין חייבת במס. כלל זה נקבעו מספר חריגים בחוק, פטורים מן המס, שבדרך כלל מהווים דחיית מס ולא פטור מלא.

דירת מגורים הינה נכס הוני ולכן במכירתה אמור לחול מס שבח.

בניגוד למדינות רבות- בישראל- מכירת דירת מגורים נהנתה מיחס שונה לאורך השנים, וכחריג, הוקדש לה פרק פטורים מיוחד בשל ההיבט הסוציאלי- הפרטי הגלום בה.

פטור זה אינו מהווה דחיית מס, אלא, **פטור מוחלט** מן המס.

החוק בנוסחו המקורי מ- 1963

החוק קבע פטור ממס שבח למכירה של "דירת יחיד" בהתקיים התנאים להלן.

"דירת יחיד" הוגדרה כדירה **שמשתמשת בעיקרה למגורים והיא** בבעלותו או בחכירתו של התנאים לפטור לדירת יחיד :

הדירה הנמכרת מצויה בבית הרשום כבית משותף, או שיש בו ארבע דירות לפחות וראוי להירשם כבית משותף. שטח רצפת הדירה לא עלה על 70 מ"ר. תקרת פטור- 1,500 ל"י, יחיד, והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה. – **הגדרה ישנה**

תיקון מס' 6 לחוק- 1975- ביטול גודל הדירה כתנאי לפטור-הגדלת תקרת השווי ל- 500,000 ל"י.

תיקון מס' 8 לחוק- 1980-בוטלה הגדרת "דירת יחיד" אשר הוחלפה בהגדרת "דירת מגורים"-דירה/ חלק מדירה, **בנייתה הסתיימה**, (טופס 4) **בבעלותו או בחכירתו של יחיד, משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים**, לפי טיבה. למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה. הוסף מסלול הפטור לפי סעיף 149ב(1) לחוק .

דירת מגורים : רלבנטי להיום

- בנייתה הסתיימה (טופס 4)
- בבעלותו של יחיד
- לא מלאי עסקי
- משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה



סטודנטים וסטודנטיות יקרים עוד סמסטר הגיע לסיומו

ראשית ברצוננו לברך אתכם לרגל סיום סמסטר ב' ולאחל לכם תקופת בחינות מוצלחת ופורה. כחלק משיפור השירות הניתן לסטודנט על ידי אגודת הסטודנטים בחרנו לפרט לכם את ההישגים של האגודה מיום בחירתה ועד היום וזאת על מנת שאתם תוכלו להיות מודעים לכל השירותים וההישגים שהשגנו בשבילכם ולמענכם:



שרי זאנה יו"ר האגודה.

- 1- **מכונות הקפה חינם** המוצבת מול אגודת הסטודנטים ובקפיטריה הבשרית במכללה, פשוט מעבירים את כרטיס הסטודנט והקפה שלכם בדרך.
- 2- **"יום המרקים"** בחסות חברת אסם שהיה בקמפוס ובחינם במיוחד בשבילכם, יומיים של מעדני YOLO, יום יופלה עם מוזיקה, הפסקה פעילה של **קפטן מורגן**, **יום האישה**, הפנינג פתיחת שנה מושקע, הפנינג פתיחת סמסטר ב'.
- 3- **הורדת המחירים בקפיטריה והכנסת מוצרים נוספים.**
- 4- **משלחת סטודנטים לפולין.**
- 5- **מקומות חניה נוספים בצד המזרחי של החניון.**
- 6- **בניית אתר אינטרנט, אתר לחיוב כרטיסים - aguda4u.com**
- 7- **מסיבת פורים מהאגודות ומסיבת עצמאות**
- 8- **חניה חינם ברחבי נתניה לסטודנטים תושבי נתניה**
- 9- **מבצעי איסוף תרומות דם, איסוף מזון לנזקקים בחגים**, אנו חייבים לציין כי אנו גאים כל פעם ופעם בהירתמות של הסטודנטים וברוחב הלב שלהם, בזכות מבצעי איסוף אלו ישנם המון משפחות שבשבילם החגים נראים שמחים יותר.
- 10 - **פרויקט "קמפוס ירוק"**
- 11- **הורדת שכר לימוד לסטודנטים בתואר שני במנהל עסקים**: אגודת הסטודנטים פעלה מול הנהלת המכללה להוזיל את שכר הלימוד באופן משמעותי משכר לימוד של 52 אלף שקלים לסכום של 32 אלף שקלים.
- 12- **טיפול וליווי אישי של סטודנטים אל מול גורמי המכללה השונים והמעונות.**
- 13- **מחברות בחינה**: ראוי לציין כי פרויקט זה הוא פרויקט ללא כוונת רווח אלה שירות לטובת הסטודנט. אני רוצה להודות לסטודנטים אשר תרמו את כל כולם לפרויקט.
- 14- **ייצוג סטודנטים אל מול וועדות משמעת והדחה של המכללה.**
- 15- **הרחבת המאגר האקדמי.**
- 16- **ספריה פתוחה עד השעה 12 בתקופת בחינות.**
- 17- **מרתונים לקראת בחינות בחלק מהפקולטות**: אגודת הסטודנטים דואגת לכם למרתונים שחלקם בחינם וחלקן במחיר מסובסד לפי דרישה וכחלק מהפקולטות.
- 18- **יום הסטודנט האגדי בחוות רונית**, יום סטודנט שייזכר לעוד שנים רבות.
- 19- **סטודנט חונך סטודנט.**

שלכם ולמענכם,

שרי זאנה, יו"ר.

וצוות אגודת הסטודנטים המכללה האקדמית נתניה.

מיסוי מקרקעין- הרצאות-

מיסוי מקרקעין- 10.3.15

ההבחנה העקרונית בין קרן לפירות

בקורס נתרכז במס שבח. יש הבדל בין הכנסה הונית להכנסה פירותית. במיסוי מקרקעין מדברים על מס רווחי הון ששולח אותנו לחוק מיסוי מקרקעין. יש מיסוי ישיר על שבח/רווח. מס שבח זה בעצם מס רווחי הון.

מסיבות היסטוריות זה התפתח בחוק נפרד. הסיבות ההיסטוריות הן -משהוקמה המדינה ירשנו את החוק הבריטי. שם היה רק מס הכנסה ולא היה מס רווחי הון. אנשים עשו רווח ממקרקעין. אחד החוקים הראשונים שהמדינה יזמה היה חוק מס שבח מקרקעין. הנוסח הקודם של החוק היה משנת 1949. לימים הכניסו תיקון רחב לחוק. את החוק הישן היה קל לעקוף. העבירו הקרקע לחברות ואז מקצים מניות. ומדיחים את מניות המוכר. וכך הקונה קיבל שליטה במקרקעין. ואז לא היה מס שבח. ב-62 נעשה תיקון שניסח את החוק מחדש. וזה נקרא חוק מס שבח מקרקעין. החוק היום- חוק מיסוי מקרקעין 1963. זה המקור ההיסטורי של החוק. רקב 65 הוטל מס רווחי הון ולא איחדו את החוקים.

החוק מופעל על ידי עורכי הדין המדווחים על העסקה.

עסקה פירותית- עסקה הונית

אם מדובר על עסקה פירותית- מכירה על ידי קבלן שזה עסקיו- זו עסקה פירותית. כדי להיכנס למס שבח העסקה צריכה להיות פירותית.

שעור המס על עסקה הונית הוא 25%. על עסקה פירותית המס יכול להגיע ל 50%.

מקור ההכנסה זה העץ-שיש והפרי זה הפוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה.

פסד" ע"א 9412/03 עמי חזן נ. פקיד שומה נתניה- היה לו גוש קרקעות באזור נורדיה. הבחנה בין קרן לפירות, איזה סוג של עסק, היחס בין שומת שבח לשומת מס הכנסה. זה היה פסק דין תקדימי. חזן עשה תכנון מס. כל עוד הקרקעות היו חקלאיות, לא נגעו בהן. כשהייתה אפשרה, ושינו את ייעוד הקרקעות מקרקע חקלאית לקרקע לבניה ערך הקרקעות עלה מאד. את רוב הקרקעות הם איגדו בחברה, שהכנסותיה יהיו פירותיים. מיעוט הקרקעות, כל אחד מיחיד חזן, שמר לעצמו באופן פרטי, כדי לנצל פטורים ממס שבח. עמי חזן במהלך כ 4 שנים, בנה שני קוטג'ים, מכר אחד, קיבל פטור ממס שבח, חיכה 4 שנים ומכר את השני וגם קיבל פטור. פקיד שומה ביטל את החלטת מנהל מס שבח ואמר שמדובר בעסקה פירותית ולא הונית וזה במגרש של פקיד שומה. בעליון, ברק אמר- ברור שמדובר בתכנון מס כדי לשלם מינימום מס וזו זכותו. זכות הנישום היא לתכנן מס באופן נאות ולגיטימי. אבל, תפקיד פקיד השומה לבדוק את זה. כאן בימ"ש רואה צורך בהחלטה מנהלית, כאשר זרוע אחת של הממשל נותנת פטור וזרוע אחרת קובעת שיש חיוב. האזרח רשאי להסתמך על סופיות מעשי המנהל. ברק קרא לזה החלטה של משפט מנהלי. הוא קבע שאם עבר הרבה זמן, החלטת מס שבח היא סופית. המקדם הוא 4 שנים. לגבי המכירה הראשונה עברו יותר מ 4 שנים ואי אפשר להתערב, מהעסקה השניה עברו פחות מ 4 שנים ופקיד שומה יכול להתערב ולשנות החלטת מס שבח. זו החלטה מנהלית של בימ"ש.

לגופו של עניין בודק ברק את מכלול הפעילות של חזן. הוא ראה שהיו לחזן 8 קרקעות ויש מספר לא מבוטל של עסקאות והוא ראה בכך עסקאות פירותיות ולא הוניות. לכן כשמגיע לקוח, יש לבדוק את היסטורית העסקאות שלו. בחזן היה היקף גדול מאד של קרקעות, ולכן העסקאות צדו את עינו של פקיד השומה. אם פקיד השומה ידרוש הצהרת הון ויראה את העסקאות הוא יכול להתערב. יש חשיבות רבה להחלטה במישור המנהלי וגם להבחנה שמספר עסקאות בודדות (ברק כלל בכך עסקאות מתנה למשפחה) יכולות להעביר את כל העניין למישור הפירתי.

לאחר מכן מס הכנסה חייב את חזן בהכנסות כל המכירה כי הוא לא שמר קבלות על ההוצאות של הבניה.

ע"א 171/67 פשמ"ג נ. הוצאת ספרים ש. ל. גורדון – דינם של פיצויים בגין אבדן הכנסה מזכויות יוצרים.

גורדון מדפיסים ספרי תנ"ך, הם עשו הסכם עם חברה אחרת ונתנו לה רישיון להפיץ את התנ"ך במהדורה זולה יותר. אלא שההוצאה חרגה מהרישיון שלה, והציפה את השוק בתנ"ך זול. ואף אחד לא קנה אצל גורדון. גורדון תבעו ופסקו להם פיצויים – השאלה אם הפיצויים פירותיים או הוניים. הכלל הוא שהאופי של הפיצויים הוא כמו הפרצה שהם באים לסגור – מדדו את הפיצויים לפי אבדן הכנסה. האם הפיצוי הוא במקום ההכנסה ואז זה פירותי. או שאבדן ההכנסה נועד לבדוק את הפגיעה בנכס הונו. כאן הייתה פגיעה בנכס הונו שהוא זכות היוצרים.

אם בחברה לייבוא מכוניות תהיה פגיעה בזיכיון – זה יהיה במישור הונו.

ע"א 221/72 סולר נ. פ"ש חיפה – שותפות עורכי דין שהתפרקה. אחד השותפים קיבל פיצויים ונקבע שהפיצויים הוניים והוא קיבל את זה בגלל אובדן המקור. זה פיצוי הונו.

מיסוי ישיר – מיסוי עקיף

מיסוי ישיר – מס שמוטל על הכנסה, רווח שבח. קשה יותר לגלגל את זה על הלקוח.

מס עקיף – מכס שקל לגלגל על הצרכן. המיסוי מוטל על פעולה או מחזור ללא קשר לרווח.

ישיר – מס הכנסה פירותי והונו ושבח. כל זה מוטל על הכנסה.

מיסוי עקיף – מע"מ, מס מכירה – חוק מיסוי מקרקעין, מס רכישה, חוק מיסוי מקרקעין.

מס מכירה הוטל לאחר ביטול מס רכוש. לדעת המרצה זה מס שגוי ובוטל.

ההבחנה בין מס שבח לבין מס מכירה ומס רכישה – חוק מיסוי מקרקעין מחייב בשלושה סוגי מס

מס שבח הוא מס ישיר – ס' 6 לחוק – מוטל על השבח.

ס' 7 – המס יוטל על פעולה באיגוד – המרצה – צריך להיות שהמס יוטל על שבח בפעולה באיגוד. / על הרווח – החוק מבוצע בפועל נכון.

מס רכישה – ס' 9 לחוק. – הסיווג המרכזי נעשה בתקנות. בס' זה יש רק מיסוי דירות המגורים. כל היתר נמצא בתקנות.

מס מכירה – בוטל – זה היה 2.5%. בוטל ב 2007.

מס שבח כמקרה פרטי של מס רווחי הון – כשהטילו מס שבח לא היה מס רווחי הון, כאמור לעיל.

(שקף של מפת המיסוי בישראל.)

ס' 50 – יש פטור של רווח פירותי מפעולות מקרקעין היות וזה ממוסה ע"י מס הכנסה. (טופס 50).

אם לא חל מס שבח יחול מס רווחי הון על נכס של ישראלים מחוץ לישראל.

ס' 88- לפקודה מכירה של נכס.

מכאן- עלינו לפנות לחוק מס שבח בהנחה שמדובר באירוע מס על פי אותו החוק.

אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין-

ס' 6- הטלת מס על מכירת זכות במקרקעין. צריכה להיות מכירה של זכות במקרקעין. צריך להתקיים אירוע מס על מנת שיוטל מס.

ס' 7- הטלת מס על פעולה באיגוד מקרקעין. – טעות ניסוחית המס הוא על השבח.

" זכות במקרקעין" - (שקף) - מקרקעין - ס' 1 לחוק מקרקעין- קרקע בישראל, לרבות בתים בניין ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע. .

מהו דין קרוון? מגורן. – האם הקרוון הוא מקרקעין. המבחן הוא בד"כ- האם יש חיבור קבע לקרקע, חיבור קבע לביוב ולמים. האם יש כוונה לנייד אותו. משרד מכירות שהוא קרוון- ברור שזה לא קבע. אין דין ברור לקרוון- תלוי בנסיבות.

מה לגבי תיאטרון כולל כסאות- תיאטרון יהלום- לעירייה יש פטור ממס שבח כעירייה. אין לה פטור ממס רכישה. התעוררה השאלה על מה העירייה צריכה לשלם מס רכישה. על הקירות ברור שצריך. השאלה הייתה מה עם המושבים. בפס"ד נקבע כי הכיסאות לא כלולים. זה לא חלק ממבנה הקבע. כי את המושבים אפשר להעביר לאולם אחר. זה לא חלק מהמקרקעין. הם שילמו מס רכישה על הבניין ולא על הכסאות.

אין מקום לכלול בשווי הרכישה מחוברים הניתנים להפרדה אשר על ידי הסרת ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאיים, ונחשבים כמטלטלין.

פס"ד מלונות צרפת- משנת 2013- יש לבדוק גם את מבחן הכוונה. האם מלכתחילה הייתה כוונה לחיבור של קבע או שזה יפורק. האם ערך המקרקעין יפחת באופן ניכר לאחר הפירוק.

מה זה ניתנים להפרדה?- מבחן הבורג. האם ניתן לפרק בקלות יחסית. לגבי מעליות קבעו שזה חיבור קבע. מזגנים- לגבי מזגן מרכזי- קבעו שזה חלק מהמקרקעין. התוספת העיקרית של פס"ד זה היא מבחן הכוונה. כך שכיום יש את מבחן הבורג+ מבחן הכוונה.

במלונות צרפת מישהו מכר בית מלון. הקונה קנה את המלון as is ובמקביל עשה הסכם עם חברה שתסיים את הבניה. היו כמה שאלות בפס"ד- למשל האם שווי המקרקעין למס רכישה- צריך להיות גם על הגימור. וענו שלא כי הגימור לא היה בעסקה. בימ"ש קבע את המבחן התכליתי. כי ברור שקנו מלון גמור ורק פיצלו את ההסכם לשניים ושילמו מס רכישה על מלון גמור.

" זכות במקרקעין" - זכויות חניה? מחוזי קבע שזכויות חניה קבועות בחניון- מסומנות- זה חלק מהמקרקעין. לעמת זאת מקום חניה לא קבוע, זכות חניה- זכות כניסה לחניון על בסיס מקום פנוי- זה לא זכות במקרקעין.

מהו דין חוזה הפעלת תחנת דלק- תחנות דלק מוחכרות להפעלה. לבעלי התחנה יש קרקע. הוא בנה תחנת דלק. ומחכיר את הקרקע לחברת דלק. פס"ד סונול- זכות הפעלה איננה זכות במקרקעין ולכן העברתה אינה מחוייבת במס.

פס"ד דור אנרגיה- (שקף)- פס"ד לא כ"כ ברור. מדובר בהקמת תחנת דלק והפעלתה. דור יקימו את התחנה ויפעילו אותה. בימ"ש- זכות הפעלה אינה זכות במקרקעין אבל שווי בניית התחנה ושווי הפעלתה נכללו בשווי המכירה למס רכישה- לדעת המרצה זה פס"ד לא נכון. לא הלכו לעליון. לדעתו- השווי של החכירה לא כולל את זכות הפעלה.

מהו דין הוצאות פיתוח? - פס"ד שרביט קובע את ההלכה. רק הפיתוח שבוצע ביום המכירה נכלל בזכות במקרקעין. לדעת המרצה - צריך היה גם לכלול את ההתחייבות להוצאות פתוח בעתיד שנמצאת בהסכם. לדעתו זה נוגד את התכלית של חוק מס שבח. אבל - זוהי ההלכה היום.

מהו דין זכויות בניה - פס"ד נכסי ר.א.ר.ד. - מבחינה כלכלית מקרקעין כולל את זכויות הבניה וניודן מכוח הסכם חייב במס שבח ומס רכישה. השאירו בצריך עיון מה דין ניווד מכח החלטה של רשויות תכנון.

מקרקעין שהם מלאי עסקי - פטורים ממס שבח לפי ס' 50. חייבים במיסים עקיפים. קבלן צריך לשלם מס רכישה. הוא פטור ממס שבח.

"זכות" - הזכות במקרקעין מוגדרת בחוק - בעלות או חכירה מעל 25 שנה.

מיסוי מקרקעין 24.3.15

אירוע מס זה מכירה של זכות במקרקעין.

מהי זכות במקרקעין-

זכות במקרקעין מורכבת המזכות ומהמקרקעין.

מקרקעין - ס' 1 לחוק מגדיר כקרקע בישראל לרבות בתים.... המחוברים לקרקע חיבור של קבע. החלק החשוב הוא חיבור של קבע.

מה דין קרוון?

מה המבחן? האם מספיק שיכולים לקחת את "הרכוש". גישת בית המשפט, אם ניתן לפרק בקלות (מבחן הבורג), אז זה לא חיבור של קבע. אבל אם זה לא מתפרק בקלות יחסית אז זה חלק מהקרקע.

כך למשל מזגני אויר - ניתן לפרק בקלות אבל מיזוג מרכזי ומעלית זה חלק מהקרקע.

פס"ד עיריית רמת גן - תיאטרון היהלום - העליון קבע שהכיסאות ניתנים להפרדה ואינם חלק מהאולם. ועל זה נעשו אח"כ הרבה תכנוני מס.

המרצה - כיסאות באולם תיאטרון הרי אינם מתפרקים בקלות.

פס"ד מלונות צרפת - השופט עמית הוסיף כמה מבחנים מעניינים. לדעתו המבחן העיקרי הוא מבחן הכוונה. האם הייתה כוונה לחיבור של קבע. כמבחן עזר הוא מציע לבדוק האם ערך המטלטלין יפחת באופן משמעותי ללא מה שפורק. האם ערך המקרקעין יפחת באופן ניכר לאחר הניתוק.

ביחס לפס"ד רמת גן - המרצה - כשמוציאים כסאות מאולם תיאטרון, קשה יהיה למצא אולם אחר שיתאים לאותם כסאות.

המבחן העיקרי של מלונות צרפת זה מבחן הכוונה.

בעניין רמת גן - מה הייתה כוונת העירייה? האם התכוונו שהכיסאות יהיו שם באופן קבוע או שיכולים לניידם למקום אחר? זה מבחן שכלל לא נשקל ברמת גן.

אלו שני פסקי דין מהעליון, אין עדיפות לפסק מאוחר על מוקדם. אבל העליון לא מבטל פסק שלו, אלא אם זה מבחן יותר רחב. כאן זה לא קרה.

במלונות צרפת - נקבעו עוד מבחנים. ויותר מפורט.

המרצה - שני פסקי הדין יכולים לחיות בצוותא.

לגבי מגורון- אם זה מגורון לא זמני, אלא יש חיבור של מים ביוב וכו' ואין כוונה להוציא, יהיה מקרקעין. אם זה לא מגורון שקבלן שם באתר בניה, אז זה משתנה ולכן מבחן הכוונה עוזר.

המרצה- מבחן הכוונה של עמית יכול לחיות עם פס"ד דין עריית רמת גן.

יש לזכור שהמחבר הולך אחרי הקרקע. הבעלות חייבת להיות זהה.

בזמן התורכים הייתה יכולה להיות בעלות נפרדת בקרקע ובמחבר. היום זה לא אפשרי.

בשד' בן גוריון בת"א, שם הבניין והקרקע היו בבעלויות שונות.

זכויות חניה- מגדל עזריאלי, למשל- קונים נכסים, זה כולל חכירה לתקופה הארוכה מ 25 שנה. מה עם זכויות החניה. האם זכות החניה היא זכות במקרקעין? פס"ד דלויט טוש- הם חכרו חניות מסומנות. והם קנו יותר בזול שורה של זכויות חניה על בסיס מקום פנוי. זה אומר שנכנסים ולא משלמים על החניה. לא משנה היכן חונים. נפסק- שהזכויות המסומנות זה מקרקעין ואלו שאינן מסומנות אינן מקרקעין.

חוק מס רכישה הוא מיסוי עקיף.

חוזים להפעלת תחנות דלק- חוכרים מחברת הדלק את התחנה. החוכר חקר את המתקנים, את המבנה ואז כל מי שממלא שם דלק, הוא גוזר מזה את חלקו.

השאלה התעוררה- האם הפעולה היא מכירת זכות במקרקעין. האם דלק מכרה או לא מכרה זכות במקרקעין.

בעניין זה יש רק פס"ד במחוזי- סונול- עמ"ש 1007/03 (ב"ש)- כאשר סונול החכירה את זכות ההפעלה. נקבע שלגבי המתקן לא מדובר בזכות במקרקעין. לגבי המבנה, כן. הזכות שיש למפעיל התחנה היא זכות להפעיל תחנת סונול.

המשאבות לא שייכות לבעל התחנה. יש להבחין בין המשאבות לבין המבנה.

במקרה של דור אנרגיה אמרו דבר והיפוכו- זכות הפעלה אינה זכות במקרקעין אבל בסוף נקבע אחרת.

בית המשפט קבע את הערך להיום של זכות ההפעלה. ז"א שעשו היוון להיום של הזכות ונקבע שזה חלק משווי הקרקע- וכאן הייתה טעות. זה לא שווי הקרקע. בימ"ש סתר את עצמו. כאן הייתה טעות בפסק הדין.

הוצאות פיתוח- לא פעם מוכרים קרקע (אופייני לקרקע מנהל), עם פיתוח או בלי פיתוח. לא פעם בחוזה, המוכר מתחייב לפתח את הקרקע, וכך הוא מוכר. העניין הגיע לעיון בכמה מקרים.

היתרון של שרביט הוא שזה ניתן ליישום- בודקים מה היה קיים במועד המכר.

המבחן של שרביט שכשיש שאלה של הוצאות פיתוח, אם מכרו את הקרקע עם התחייבות לפתח, לצורך מס רכישה של הרוכש הוא ישלם רק על הקרקע הערומה והפיתוח שהיה קיים ביום שהוא קנה. מה שעתידי הוא לא ישלם.

אם יש התחייבות של המוכר לבצע עבודות נוספות- על זה לא ישלמו מס רכישה. לימים כשהכבישים יסללו, אין על זה מס רכישה כי זו פעולת ביצוע עבור בעל הקרקע. אין כאן מכירה של זכות במקרקעין. העבודות מבוצעות עבור מי שכבר קנה.

מס רכישה הוא מס עקיף- יחול על כל שווי הרכישה.

מס שבח- יש עקרון רציפות המס. על עליית הערך, מישהו ישלם. אלא אם זו דירת מגורים פטורה ממס.

המרצה- יש לשלם מס רכישה על כל הדירה, לא רק על מצבה במועד הרכישה. הרי משלמים על מה שהקבלן התחייב למסור. כאן העליון נהג אחרת.

קבלן שיש לו קרקעות וציוד לבניה. אם הם לא בונים מספר שנים ומוכרים ציוד. כאשר מוכרים את החברה, האם מכרו מניות בחברה רגילה או שמכרו מניות באיגוד מקרקעין. המרצה- אם זה קבלן שזמנית הפסיק לפעול הוא לא איגוד מקרקעין. הוא לא דומה לחברה שכול מה שיש לה זה קרקע. הוא מפיק הכנסה אקטיבית שכפופה למס הכנסה. אם הוא הקפיא בניה למספר שנים, הוא לא הופך לאיגוד מקרקעין. המחוזי- אימץ דעה 12.

בעליון- התעורר העניין שנית, נציג החברה טען שלא מדובר באיגוד מקרקעין. העליון איבחן את העניין כי המרצה דיבר על מס שבח וכאן היה מס רכישה. מס שבח לא ישים למס רכישה. בתי המשפט הולכים לפי המבחן הנכסי.

היה אדם שהייתה לו קרקע באשדוד והוא רצה להקים בניינים להשכרה לצורך גולף. הייתה כוונה לשווק במחיר יותר גבוה ממחיר הקרקע בין אלו שרוצים את הזכות לשחק גולף. הוא אמר שלא מכר זכות במקרקעין אלא את כל ההפעלה. המרצה- בתי המשפט הולכים לפי המאזן הנכסי, ואם יש בנכסים רק קרקע בימ"ש יקבע שזה איגוד מקרקעין. באותו מקרה התברר שמעולם לא ניהלו שם עסק. היו שם רק תוכניות עתידיות.

קאנטרי קלאב-יש קרקע אבל גם מתקנים שונים. אם הקאנטרי יקנה קרקע, ופתאום לא יהיה לו כסף לסיים בניה וימכור, המוכר לא יוכל לטעון שרצה לבנות קאנטרי, כאן התוכניות לא רלוונטיות. אילו המוכר היה קונה ציוד ומוכר עם הציוד, זה לא היה איגוד מקרקעין. נכון שהקרקע תהיה שווה 95% מהנכס אבל הוא כבר קנה את הציוד.

או למשל- מלון- הערך של מלון בתל אביב- הערך המרכזי של המלון זה הקרקע, אבל כדי שזה יתפקד כמלון הוא חייב את כל יתר הציוד ולכן המטלטלין אינם טפלים להפעלת המלון. לכן מכירת מלון פעיל זה לא מכירת נכס באיגוד מקרקעין.

מלון דירות שאינו מתופעל כמלון לפי לילה....

דירת נופש-אם יש בעלות בדירה ספציפית אין ספק שזה מקרקעין. אם קונים זכות שימוש לשבוע בשנה, זו זכות שימוש. זה לא מקרקעין.

לעיתים יש סתירה בין חוק המס לדין הכללי.

זכויות בניה-

הנושא היה הרבה שנים במחלוקת. יש סיטואציות שהרשויות מרשות למכור זכויות בניה. עד שזה הגיע לעיון היו הרבה פסקי דין סותרים.

פס"ד ר.א.ר.ד- זכויות בניה זו זכות במקרקעין. זה היה מבחן מעשי. זכויות בניה הם המרכיב העיקרי בקביעת ערך הקרקע. ניתן ע"י חיות. זוהי ההלכה היום. השאירו באותו פסק דין בצריך עיון- אם זכויות הבניה מנוידות מכח חוק התכנון והבניה, ביחס עניין זה, אומרת השופטת שהיא משאירה בצריך עיון.

הבעיה של חיות הייתה שהיא לא ראתה את הנישום. אם הרשויות עשו, איך אפשר לחייב את הנישום. המרצה לא בטוח שזה נכון. המרצה סבור שזו גם מכירה של זכות במקרקעין.

מקרקעין של מלאי עסקי- מלאי עסקי יש לקבלנים שמשלמים מס הכנסה. ואז אין מס שבח. כשקבלן רוכש קרקע לצורך מלאי עסקי הוא משלם מס רכישה. התעוררה השאלה מה קורה כשקבלן מוכר דירות, שלכאורה חל גם מס שבח וגם פקודת מס הכנסה. ס' 50 לחוק מס שבח קובע שיחול מס שבח אלא אם מביאים אישור שיש מס הכנסה.

ס' 50 נותן פטור. אבל צריך להביא אישור וכך זה הפך לסעיף אכיפה.

אם אין טופס 50, והקבלן פושט את הרגל, הרוכשים לא יוכלו להעביר את הדירות בטאבו אלא אם יוסדר העניין של מס הכנסה או מס שבח.

הנושא האחרון היה פטור בהעברה בין בני זוג בגירושין.

וכן חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים. חלוקה בין יורשים פטורה ממס בחלוקה הראשונה. אם משלמים תשלומי איזון משלמים מיסים על החלק היחסי באיזון.

מהי חלוקה ראשונה- זה לא קשור להוצאת צו ירושה.

הפסיקה- החלוקה הראשונה היא המציאות. אם אח גבה שכר דירה מדירה בנתניה ואחר מהדירה בחיפה הם יצרו עובדה בשטח וזו החלוקה. אם לא יצרו עובדה בשטח- למשל קרקעות חקלאיות- החלוקה הראשונה תהיה רק כאשר בהתנהגות יראו שזה שלהם.

כל עוד שלא הייתה חלוקה בפועל, במציאות זו אינה חלוקה. החלוקה הראשונה היא לפי מבחן המציאות.

תשלום ארנונה- יכול גם להיות ביטוי של חלוקה במציאות.

לפני שבוע הוציאו רולינג (אישור רשויות מראש על המצב המיסוי של שאלה שמועברת אליהם)- החלטת מס על יורשים בקיבוץ- הם קבעו ביניהם איזה חלק יקבל מי. (בן ממשיך וכו), קבעו ברולינג שהחלטה ביניהם היא החלוקה הראשונה. המרצה- גם הרולינג הזה נכון רק בתנאי שקרה משהו בשטח. לדעתו זה עדיין לא יהיה אירוע מס. כאן הוא חולק על הרשויות. החלטת מיסוי- 4983/15.

יש לעניין זה שקף.

מכירה רעיונית ס' 5ב-

מכירה רעיונית זה שינוי ייעוד של נכס. במקום שיהיה מקרקעין פרטי הוא יהפוך למקרקעין למלאי עסקי.

השאלה עלתה לראשונה בעליון בפס"ד בן צבי- בפס"ד זה לאדם מסוים הייתה חלקה פרטית ויום אחד הוא החליט להיות קבלן, להקים על הקרקע בית משותף ולמכור דירות. הוא מכר את הדירות. תמורת הדירות ידועה. השאלה הייתה מהו שווי הרכישה שלו. ז"א בכמה, הוא כקבלן, רכש את הקרקע (להבדיל מהרכישה המקורית כאדם פרטי) האם יבדקו את שווי הקרקע ביום שהוא קנה את הקרקע לעצמו כאדם פרטי? אם נראה את הרכישה כאילו היא נעשתה במועד שהוא התחיל לבנות- אז השווי היה הרבה יותר גבוה, ואז על כל דירה יהיה לו ניכוי ממס יותר גדול (כי הוצאה על הרכישה שניתן לנכות לצרכי מס תהיה יותר גבוהה). הנישום ביקש שיחושב הערך של הקרקע ביום שהוא הפך להיות קבלן. הרשויות הבינו שהוא מבקש שיראו כאילו הוא מכר לעצמו- כאילו הוא כאדם פרטי מכר לעצמו כקבלן (מכירה רעיונית).

העליון- השיב בשלילה. אין דבר כזה. אמרו שזה נוגד את עקרונות היסוד של דיני המיסים.

פס"ד כהן לאחר מכן- הפעם קבעו מראש הרכב של 5 שופטים. כאן נקבעה ההלכה. השופט זוסמן נתן את דעת הרוב. הוא קיבל את הטענה של שינוי ייעוד והוא הכיר כהוצאה את הערך המשוערך של הנכס. כאילו במועד מסויים האדם הפרטי מכר את הקרקע לעצמו כקבלן. ז"א- על הזמן שבו החזיק את הקרקע כאדם פרטי הוא ישלם מס שבח ומאותו מועד ישולם מס הכנסה.

שווי המכירה הרעיונית יהיה לפי מחיר השוק.

היום העקרון מעוגן בס 85 לפקודת מס הכנסה, אם מוכרים נכס עסקי לפרטי. ואם פרטי מוכר לעסקי- יחול ס' 5ב לחוק מיסוי מקרקעין.

מאחר וקשה לקבוע מתי היה שינוי הייעוד-

הסעיף קובע כי אם ההחזקה הפרטית הייתה עד 5 שנים- (יש לבדוק בס'), מתעלמים משינוי הייעוד.

אבל אם ההחזקה הפרטית הייתה לתקופה יותר ארוכה- יראו זאת כשינוי ייעוד- ז"א, לאדם הייתה קרקע פרטית והוא העביר אותה למלאי עסקי- באותו רגע כאילו הוא מכר לעצמו- צריך לדווח למס שבח. ועל השבח הוא ישלם מס שבח. מאותו יום ואילך- יחול על הנכס מס הכנסה. רק אחרי מכירת הדירות הוא ישלם את מס השבח, וזאת מאחר ובשינוי הייעוד לא מקבלים כסף. מהמכירה הראשונה של דירה ישולם החוב למס שבח. החוב הוא צמוד לפי ריביות מס הכנסה. יש התחשבות ביכולת לשלם.

המרצה- זו פשרה בין בן צבי ובין כהן.

באיו"ש- חוקקו את ס' 16א- שמכירה באיו"ש היא כאילו מכירה בישראל- וזאת רק לגבי תושבים ישראלים.

תנאי מתלה במכירה-

ע"א 489/89- שרון- שרון מכר קרקע חקלאית. אבל הוא מכר אותה עם תנאי שהקרקע תיהפך לקרקע לבניה. אם התנאי לא מתקיים ניתן לבטל את החוזה. לימים, התקיים התנאי וייעוד הקרקע שונה והמכירה נכסה לתוקף.

אין מחלוקת שמועד החוזה הוא מועד החתימה ולא המועד בו התנאי התקיים.

החריג היחידי הוסף באחד מחוקי ההסדרים- (החוק שמאשר את התקציב)- לפני כמה שנים נקבע שאם התנאי הוא תנאי שקשור לחוק התכנון והבניה, אז לצורך מס שבח יום המכירה ייחשב יום התקיימות התנאי.

פס"ד שרון- קשור לחוק התכנון והבניה ואילו היה קורה היום- חיוב המס היה נדחה ליום קיום התנאי.

הכלל הרגיל של שרון- היה תנאי של שינוי ייעוד הקרקע מקרקע חקלאית (לא לבניה רוויה) ורצו שינוי לבניה רוויה. ברגע שנקבע שזו מכירה כבר ביום החוזה, זה אומר שאז עושים את השומה- קובעים את סכום המס ומאז החיוב צמוד + 4% ריבית לשנה. הבעיה בתיק הייתה חיוב הריבית האמור- כי אם זה 10 שנים- זה הרבה כסף.

בחוק מס שבח יש הוראה נוספת- שבמקרה כזה, חיוב בתשלום נדחה- עד ליום קיום התנאי. דחו את התשלום, אבל עם חיוב ריבית והצמדה. בשל הוראת החוק, בית המשפט לא יכול היה לקבוע אחרת. הציעו לו לפנות למס הכנסה לבקש לבטל את הריבית.

אם תוך כדי תקופת התנאי בחוזה על תנאי, שולם רוב הסכום- בית משפט יכול לקבוע שהתנאי לא אמיתי, וזוהי עסקה גמורה. יוכלו לומר שמדובר בתנאי פיקטיבי.

יש מקרים שהדין קובע שהעסקה תופסת רק בהתמלא התנאי- למשל מכירה על ידי קטין. חוק הכשרות קובע שיום המכירה יהיה היום בו אושר ההסכם על ידי בית המשפט. זה לא חוזה על תנאי רגיל. במקרה כזה של " תנאי מהדין" תאריך העסקה יהיה תאריך אישור העסקה על ידי בית המשפט.

אופציות

החוק כפשוטו- בהגדרת מכירה כתוב " זכות לקבל זכות" או "זכות להורות להעביר זכות"- זוהי אופציה.

בזמנו הרשויות פירשו את החוק כך שאופציה היא עסקה סופית והמיסוי היה על מלא שווי העסקה במייד. בגלל זה לא עשו במשק עסקאות אופציה, כי זה היווה מכירה מיידית.

הדרי- יש להבחין בין עסקה עיקרית של מכירת המקרקעין לעסקה משנית שהיא האופציה. לדבריו הוראות החוק מתייחסות רק לעסקה העיקרית.

במקרה הפשוט- נקבע מחיר לאופציה.

במימוש האופציה- אין ספק שיש מכירה.

אופציה- היא האופציה לקונה לקנות.

אופציה של המוכר למכור- אינה נכנסת לחוק מס שבח. הנושא לא הגיע למבחן וזוהי עמדת המרצה. אומץ בפרקטיקה.

חישוב שווי האופציה- (כאשר האופציה של הקונה)- אם לא שילמו על האופציה כסף, הרשויות היום מתעלמות. אם שולם כסף על האופציה- הרשויות רואות זאת כמקדמה על חשבון המחר. זוהי פרקטיקה נוחה לצדדים.

יש חשיבות לדיווח האופציה. נניח שלקרקע יש שווי ביום האופציה. ביום המימוש הערך הוא פי 5. רשויות המס יבקשו למסות את העסקה לפי השווי ביום המימוש. המוכר יגיד שהוא חייב למכור במחיר המופחת כי הוא נתן אופציה. זו הסיבה שכדאי לדווח על האופציה. כאן יש קיבוע של המחר.

פס"ד בר וכסיף- פעם ראשונה שעניין האופציה הגיע לעליון. לזוג שנפרד הייתה דירה בצהלה. הם, ביום שהתגרשו, לא היו זכאים לקבל פטור. היה חסר להם 3 חודשים כדי שיוכלו למכור את הדירה בפטור. העו"ד הציע להם לעשות הסכם אופציה וזכות המימוש תהיה 3 חודשים לאחר מכן. באופציה, יום המכירה הוא יום המימוש של האופציה. רשויות המס, אמרו שהמכירה הייתה ביום מתן האופציה. העליון אישר שזה הסכם אופציה. והראיה היא שבתאריך האופציה שולם רק 10% מערך הנכס. לדעת המרצה זה פסק דין נכון.

יש עוד פס"ד מ-2010 בזק- שם היה חוכר מעל 25 שנים שבחר שלא לממש אופציה. הוא יכל להאריך את תקופת החכירה. ניסו לטעון שאי המימוש הוא עסקה- בית המשפט זרק אותם מכול המדרגות. אי מימוש איננו עסקה.

השאלה האמיתית שעלתה כאן- לפס"ד זה הייתה תולדה. שם הייתה אופציה להארכת חכירה. ההסכם היה חכירה ל 25 שנה ועוד אופציה לעוד 25 שנה.

להזכיר- כדי לדעת את הסיווג של העסקה, מחשבים את תקופת החכירה כולל האופציות. אבל זה רק לצורך הסיווג.

לגבי המיסוי- יש לחשב תחילה רק את ה 25 שנה הראשונות ורק אם האופציה תמומש- יהיה מיסוי נוסף על מימוש האופציה. בפס"ד בזק- בגלל שלא מימשו אופציה החכירה הייתה פחות מ 25 שנה. שם חייבו לשלם מיסוי על מלא התקופה וגבו את המס. בית המשפט אמר שהם חייבים להחזיר את המס.

בפס"ד בזק, ההסכם היה למעלה מ 25 שנה. בגלל שהאופציה לא מומשה ההסכם היה פחות מ 25 שנה. ואז לא הייתה מכירה של זכות במקרקעין לפי חוק מס שבח ולכן, למרות שגבו כדין חייבו את רשויות המס להחזיר את הכסף.

המרצה- גם אם החוזה המקורי היה מעל 25 שנה אבל אח"כ בהסכמה מאוחרת קיצרו את התקופה- לדעתו יגיע החזר מס.

הנושא הזה נמצא בספר- במהדורה שלישית- חלק ראשון, עמ' 377-483.

המבחן האם אופציה אמיתית או שזו כבר עסקה גמורה- כמה כסף שולם במועד מתן האופציה והאם נמסרה החזקה.

באיזה אופן ממסים בפועל-

פס"ד של עיריית תל אביב- ניתן ב 2012- שם מיסו את האופציה לפי שווי הנכס המלא. שם גם התקופה הראשונית הייתה מעל 25 שנה. ולכן גם ללא מימוש האופציה כבר הייתה עסקה במקרקעין. ראו כאן את המיסוי כמיסוי חד שלבי- המרצה סבור שיש למסות באופן דו שלבי. קודם כל למסות את החוזה הראשון כפי שהוא, לחכות למימוש ואז למסות את החלק השני.

מימוש האופציה- האם זוהי עסקה.

פס"ד עריית ת"א ע"א 151/10- כיצד ממסים במימוש.

ישנן שתי גישות. האחת רואה באופציה עסקה מלאה במקרקעין (האופציה היא גם זכות במקרקעין), ואז המגמה היא למסות בתחילת התקופה את כול התקופה. אם למשל יש עסקה להחכרה ל 25 שנה ועוד אופציה ל 25 שנה נוספות- ישר מיסו את כל ה-50 שנה- זהו מיסוי חד שלבי.

המרצה- זוהי גישה שגויה. כי ייתכן שלא יהיה מימוש. יש להבחין בין האיפיון של העסקה לבין המיסוי שלה.

הגישה הדו שלבית- בהתחלה ממסים רק את התקופה הראשונה ורק אם יש מימוש, ממסים את התקופה השניה.

אם לא שולם כסף עבור האופציה- הנוהג הוא לא למסות אותה.

מכרזים לקניית קרקע של המנהל לצורך תכנון- הזוכה במכרז מציע את השווי שהוא ישלם עבור הנכס אם תהיה מכירה בסוף. הוא משלם על האופציה. האופציה נותנת לו את האפשרות לתכנן. אם משלמים עבור הזכות לתכנון- מובן שעל האופציה כזכות משנית יש לשלם מס.

ההלכה היום- בפס"ד עיריית ת"א הלכו לפי המודל החד שלבי ובית המשפט אמר שהמודל החד שלבי מקובל עליו אבל בתנאי שהרשויות יפרסמו הוראת ביצוע חדשה. (הוראת ביצוע של רשות המיסים- אלו עמדות כלליות ועקרונות של הרשויות).

הוראות הביצוע הם הפרשנות של רשויות המס. כאן בית המשפט אומר שמאחר שבעבר הייתה הוראת ביצוע של המיסוי החד שלבי אז אם מחליטים שעוברים למיסוי דו שלבי הוא מצפה שיוציאו הוראת ביצוע חדשה.

המרצה- יצאה הוראת ביצוע חדשה שעברה למיסוי הדו שלבי.

אם העסקה המקורית אינה עסקה במקרקעין- תקופה קצרה יותר מ 25 שנה. ימסו רק את האופציה- ייתכן שבמימוש יעברו את ה 25 שנה ואז זו כן תהיה עסקה במקרקעין. במימוש ימסו את מלא התקופה.

עצם המימוש לכשעצמו אינו אירוע מס. אם בחוזה המקורי ניתנה אופציה להארכת תקופת החכירה המקורית- זכות זו מומשה על ידי החוכרים כאשר התקשרו בהסכם החכירה החדש.

בעסקאות של 49+49 לא משלמים על ההארכה. יכול להיות שבזמן מימוש האופציה יתווספו זכויות למקרקעין (הקרקע תעבור מחקלאית לבניה) אז ימסו את הזכויות הנוספות. המיסוי של עסקה זו יהיה בזמן המימוש.

כך למשל קרקעות מינהל ההופכות מחקלאיות לקרקע לבניה- המנהל רשאי להחתיים על הסכם חדש, רואים זאת כאירוע מס והמיסוי הוא לפי תוספת השווי.

חידוש חכירה- עצם החידוש אינו אירוע מס. אלא אם כן נוספות זכויות במקרקעין לחידוש. המיסוי יהיה רק על תוספת הזכויות.

החוק אינו מתייחס לאופציה כזכות בפי עצמה- הכול מכוח ההלכות.

אופציה ייחודית מוסדרת בחוק- פרק חמישי 2 לחוק.

החוק מגביל שמחיר האופציה לא יעבור את הסך של 5% משווי הנכס והתקופה מוגבלת לשנתיים. המיוחד באופציה זו – היא סחירה. למשל – מתן אופציה- עד שתתארגן קבוצת רכישה.

אם מקבל האופציה מרוויח על האופציה כתוצאה מסיחור שלה- עליו לדווח על כך למס הכנסה.

האוחז האחרון באופציה- מממש אותה כלפי בעל הקרקע ושם ימסו את העסקה במס רכישה. אם בינתיים שונה היעוד- שווי הקרקע לעסקה במימוש יהי שווי האופציה ביחד עם מה ששולם בסיחור האופציות.

אם האופציה הייתה 2 מיליון. הסיחור של רוכש האופציה האחרון היה 3 מיליון. הוא מממש לפי 2 מיליון.) יש לבדוק שקף).

ס' 49 י 1- כוונת הסעיף- למשל פס"ד בר- (זוג נפרד ונתנו אופציה ל 3 חודשים)- רשויות מפרשות את הסעיף כהופך את הלכת בר.

המרצה- הוא סבר שהסעיף חל רק על אופציות ייחודיות ולא על אופציות רגילות.

היום- מקובל שהסעיף הופך גם ההתייחסות לאופציות רגילות למרות שהוא נמצא באופציות ייחודיות.

עסקאות קומביניציה

הכוונה כאן היא חליפין. בעל הקרקע במקום למכור את הקרקע בכסף, מוכר אותה תמורת בניה על הקרקע והוא יקבל חלק מהדירות. זה חליפין בינו ובין הקבלן.

מהות עסקת הקומביניציה- יש פס"ד ברקאי- שהוא פס"ד מנחה של העליון.

בברקאי - היו שני ערעורים לעליון שצורפו לפס"ד ברקאי.

זו הייתה הפעם הראשונה שדנו בשאלה מה שווי הקרקע בעסקת קומביניציה. שם נקבע כי יבחנו אופן ביצוע ההסכם.

יש עסקת חליפין לפיה כל הקרקע ניתנה לקבלן והקבלן מוכר חזרה את הדירות. זו לא העסקה הנפוצה.

היום – עושים מכר חלקי. מראש בעל הקרקע מוכר חלק מהקרקע לקבלן. הבעלים מזמינים שירותי בניה מהקבלן על החלק שנותר בידיו. כלכלית החוזים די דומים.

מבחינת ניסוח הם שונים.

למשל- עסקה בה לבעלי הקרקע נותרים 40% מהקרקע. לקבלן מוכרים 60%. (האחוזים הנותרים לבעל הקרקע בדרך כלל הינם פונקציה של האזור בארץ ומחירי הדירות כך למשל בטבריה יותר לבעלים כ 30%).

אם קרקע נרכשה בשנת 48 בשקל ועכשיו שווי הקרקע הוא מיליון דולר.

מה שווי המכירה של הבעלים? יש יתרון מיסוי גדול למכירה חלקית. אם בונים 10 דירות. לבעלים מוקצות 4 דירות ולקבלן מוקצות 6. (פטור ממס שבח לדירת מגורים רק אחר שבנייתה הסתיימה).

במכר מלא- הבעלים ישלם מס רכישה כי הוא מכר את כל הקרקע ואח"כ קנה את הדירות.

במכר חלקי- אין לו מס רכישה.

מבחינת בעל הקרקע לעסקה יש שני שלבים. בשלב הראשון הוא משלם רק על חלק מהקרקע שמכר לקבלן. השלב השני יהיה כאשר הוא ימכור את הדירות. כאשר היה פטור על מכירה אחת ל 4 שני היו מוכרים אחת ל

4 שנים. אם הוא מוכר בפטור אז אין לו שלב שני. אם הבעלים נאלץ לשלם מס שבח כאשר הוא מכר את הדירות- אז חלק הוא מכר עם חיוב במס, ועדיין יש לו יתרון של דחיית מס. כי 60% הוא משלם כאשר הוא מכר לקבלן ואת יתרת ה 40%, רק כאשר הוא מוכר את הדירות - ויש יתרון של דחיית מס.

מס מכירה מ 2000 עד 2007- הבעלים- מכר מלא... (ראה שקף).

במיסוי עקיף יש יתרון חד משמעי למכר חלקי. במיסוי ישיר בדרך כלל יש יתרון למכר חלקי.

כשהבעלים ימכור את הדירות.

במכר מלא- הוא לא יחויב שוב במס שבח, כי במכר הראשון הוא שילם מס שבח מלא, כי הוא מכר את כל הקרקע. כאשר ימכור את הדירות הוא ישלם רק אם יהיה לו שבח.

במכר חלקי- הוא מוכר את הדירות שהקבלן בנה עבורו- ללא פטור הוא ישלם את השבח ויש יתרון של דחיית מס. אם יש פטור- אז מצבו הכי טוב.

אם קרקע הינה היסטורית- נרכשה ב 48- יחויב רק ב 12% מס. לאט לאט זה עולה. אם הקרקע נרכשה אחרי שנת 60 יהיה מס רגיל.

בעסקת קומבינציה- במכר חלקי- הוא יחויב במס על מכירת הדירות. כאשר הוא מוכר את הדירות במכר חלקי הוא שומר על המס ההיסטורי. אם זה מכר מלא- הבעלים יאבד את היכולת למכור את הדירות בשווי מס היסטורי.

אם הרכישה של הקרקע היא אחרי 7.11.2001 ישולם מס שבח של 25%. אם מועד הרכישה הוא קודם אז המס משתנה.

שווי המכירה בעסקת קומבינציה- התמורה שהוא קיבל היא בבניה. לכן יש אפשרות לחשב את עלות הבניה של 4 דירות.

האפשרות הנוספת היא שהשווי יהיה לפי 4 דירות התמורה בניכוי שווי הקרקע. ההפרש בין שתי הגישות הוא גדול.

מה משמעות הפער? רווחי יזמות, הוצאות מימון, נשיאה בסיכון וכו'

דרך ראויה למניעת המחלוקת-

קביעת שווי העסקה לפי שווי שוק (במכירה בכסף) של הקרקע, כפי שמוכח מעסקאות דומות או לפי קביעת שמאי. הוראת ביצוע - הכלל יהיה לפי עלות ביצוע בצירוף רווח קבלני אבל על המנהל להשוות לפי שווי השוק של המגרש בכסף- ולא יקבלו שווי שהוא פחות משווי המגרש בכסף. ולא לפי שווי דירות גמורות שממנו מורידם שווי הקרקע.

פס"ד זיוה סביל- ראה שקף. 5409/09 ניתן ב 2013.

בערר מס שבח נטל הראיה הוא על המוכר. הוא זה שצריך להביא שמאי מטעמו. אם מס שבח לא מסכים הוא יביא שמאי מטעמו. לכן הנטייה היא להתפשר ולא להשאיר את זה לבית המשפט.

מיסוי מקרקעין 5.5.15

עסקאות קומבינציה- כאשר רוצים להשתמש בפטור לדירת מגורים מזכה

ההנחה- לאדם מגיע הפטור.

הבית נמצא על אדמה שיש עליה זכויות בניה הרבה יותר גדולות ממה שהבית מנצל.

במסגרת הפטור יש ס' 249- המקרים שבהם התמורה מושפעת מעודף זכויות בניה. בודקים את שווי הניצול בין זכויות הבניה לבין ערך הבית. מעריכים את שווי הבית ללא זכויות הבניה. נותנים פטור לבית ואת כל היתר מחייבים במס כאילו שזה מכירת מגרש. (ניתן להוסיף לבית פרטי עוד 30% על הפרטיות).

מה קורה בעסקת קומבינציה שרוצים להשתמש בפטור לדירת מגורים.

אדם יושב על דונם ויש 1000 מ"ר זכויות בניה. הוא עושה עסקת קומבינציה עם קבלן. הקבלן נותן לו 40% מהקומבינציה. הבעיה בפטור לדירת מגורים- על מנת ליהנות מהפטור יש למכור את כל הזכויות של דירת המגורים. במקרה שלנו מכרו רק 60% מהזכויות ולכאורה לא מגיע בכלל פטור.

על זה היה פס"ד בן- עמי- ניתן ע"י השופט לנדוי. לנדוי אומר שאין ספק שלא מכרו את כל הזכויות אבל, מבחינה מהותית מכרו את כל הזכויות בבית. הראיה שהבית נהרס לגמרי. ולכן מבחינה מהותית זה ייחשב כאילו מכרו את כל הזכויות.

פרשנות זו נדרשה, כי חוק מיסוי מקרקעין חורג מההגדרות הקלאסיות של חוק המקרקעין ולכן יש לקבוע פרשנות מיוחדת לחוק מיסוי מקרקעין.

יש מאמר מתי מונחים בדין הכללי מקבלים הקשר שונה בדיני מס- וכאן יש עסקאות קומבינציה של מכר חלקי. בעקרון יש לשאוף לזהות בפרשנות אלא אם כן עולה תכלית חקיקה שונה בחוק המס. בבן עמי- הפטור לדירת מגורים - חשף לנדוי תכלית חקיקה שונה והעדיף את הצד המהותי על הצד הפורמאלי.

בשעה שהיה תיקון 8 לחוק מיסוי מקרקעין- שם חוקקו רוב התיקונים לפטור לדירת מגורים (שנת 80). בדיון בוועדת הכספים העלו את השאלה מה קורה כשלא מוכרים את כל הזכויות. אז עדיין לא היה פס"ד בן עמי. והיועצת המשפטית אמרה שיש ערעור תלוי ועומד. באותו זמן לא ידעו מה יפסקו בבן עמי ועשו פשרה. הוסיפו סעיף מיוחד.

הגזר הוא שאמרו שיתנו פטור עבור ערך הבית ואפילו קבעו תקרת סכום שאפשר לקבל כפל סכום לפטור. (אם התקרה היא מיליון וחצי והבית שווה חצי מיליון יתנו פטור על מיליון- כפל משווי הבית).

בזמן החקיקה אמרו שיתנו כפל פטור אבל, שווי התמורה לא יהיה שווי בניה (כמו בעסקאות קומבינציה מכר חלקי) אלא שווי בניה פלוס שווי הקרקע. שזה בעצם שווי הדירות העתידיות. בעיקרון השוו כאן מכר חלקי למכר מלא.

יצא שמי שרוצה פטור ישלם על מכר מלא .

הנישום היה צריך לעשות תכנון מס- אם רוצה ליהנות מהפטור היה צריך לחשב מה שווה יותר, הפטור או שיוסיפו את שווי הקרקע. ברוב המקרים לא היה כדאי לבקש פטור.

יש לשים לב- כדאי לבקש פטור כשאין עודפי זכויות בניה גדולים. ואז לא הייתה השפעה של זכויות הבניה.

ההחמרה של ס' 49א (ב)- שללה את הכדאיות של הפטור.

פס"ד טובי מ2003- שוב הביאו את העניין ל 5 שופטים- (את המערערים ייצג נמדר),

המרצה- סבר שהסעיף לא מנוסח טוב אבל אין ברירה אלא לפרש באופן מחמיר. העליון, ברוב של 4 שופטים, קבעו שהפרשנות המחמירה היא הנכונה. התוצאה- טשטוש ההבדל בין מכר מלא למכר חלקי.

מה השווי למוכר לעומת עסקת קומבינציה רגילה? את הפטור כדאי לבקש רק במקרים מיוחדים.

מכירת דירות התמורה- (המקרים שמבקשים פטור ממס בגין מכירת דירת המגורים)

הבעלים המקורי מוכר את 40% הדירות שקיבל-

העליון, פס"ד של דורנר, ע"א נפתלי שדמי- כדי לחשב את השווי לצרכי מס שבח האם ייחשבו את השווי ההיסטורי שהם קנו את הדירות או השווי שנקבע בזמן עריכת עסקת הקומבינציה.

הרוב החליטו- שיבדקו את השווי שנקבע בעסקת הקומבינציה. לא הסבירו למה זה ככה (כי במכר חלקי מחשבים לפי השווי ההיסטורי).

המרצה- הסכים עם פס"ד אך לא מאותם נימוקים. פרסם מאמר " נפקות המס לעסקת קומבינציה של מכר חלקי".- המרצה – כל החלטה אחרת תגרום לכך שהפרש השווי ימוסה פעמיים. פעם אחת הפרש השווי מושה בעסקת הקומבינציה ופעם שניה במכירה של הדירות. זה יוצר כפל מס וזה לא נכון. ולכן תוצאת העליון נכונה אך לא הנימוק שלהם. לכן יש למסות לצורך מס שבח את הדירות במכירתן- לפי השווי בזמן עסקת הקומבינציה.

(להזכיר- בקומבינציה רגילה- ממסים קודם את המס בגין מכירת ה 60%, ואח"כ ממסים את המכירה של ה 40% שזה הדירות שהבעלים קיבל).

על פסק הדין הזה היה דיון נוסף בהרכב של 7 שופטים-

6 שופטים אימצו את החלטת העליון מהנימוק של הדרי.

החל מ 1.8.13- (החוק החדש)- שינו את ס' א (ב) האמור- לנוסח- ראה שקף.- לפי הס' מקבלים 60% מהפטור. ולכן כאן תמיד כדאי לקחת את הפטור. (בהנחה שעסקת הקומבינציה היא 60-40). זה מתייחס לעסקת המכירה לקבלן.

לגבי מכירת דירות התמורה- ממשיכה לחול הלכת שדמי.

דוגמה-

נניח שיש בית שבנוי על דונם אדמה הבית מנצל 100 מטר ומותר לבנות היום 1000 מטר.

המוכר מוכר לקבלן בעסקת קומבינציה את ה 100 מטר שלו ומקבל בתמורה 40% מהדירות שזה 250 מטר.

בשלב עסקת הקומבינציה נניח שהוא ביקש פטור לדירת המגורים.

אם זה היה החוק הישן או החדש נניח שזו דירה יחידה. הוא מבקש פטור.

לפי החוק הישן- אם ביקש פטור, אז התמורה לא תיחשב שווי בניה של 250 מטר, אלא כאילו קיבל 250 מטר והקרקה הצמודה. בחוק החדש- אין פיקציות. אם עשה עסקת קומבינציה- יקבל פטור מ 60% משווי הדירה שמכר כפטור לדירת המגורים. זה שינוי מרחיק לכת ואין עליו פסיקה.

היום- במכירת דירות התמורה אין פטור בכלל כי יש יותר מדירה אחת. הנכון הוא למכור 3 במס מלא ופטור על הדירה האחרונה כי היא יחידה.

הנכון הוא לתכנן זאת כבר בשלב מכירת הקרקע- לחלק את הקרקע בין הילדים כך- שבמכירה לכל ילד תהיה דירה אחת.

במצב החוק החדש – הפטור תמיד יהיה כדאי.

בחוק החדש (בהתעלם מהוראת השעה)- הפטור הוא רק לדירה יחידה. אם יש יותר מדירה אחת- בכול מקרה אין פטור.

עסקת תמורות

הקבלן מוכר את כל הדירות ומתמורת כל דירה משלם את ה 40% לבעלים. במקרה כזה מוכרים מראש לקבלן את 100% הקרקע. זה מכר מלא. (ראה שקף).

פס"ד נאות דברת מ 2012- שם היה מכר חלקי. ובסוף בעל הקרקע ביקש מהקבלן שימכור גם את הדירות שלו לפי אותו המפתח ושם זה הפך לעסקת תמורות.

העליון עשה כאן סדר- זוהי עסקה שכולה בכסף. זה סוג שלישי של עסקה.

מתעוררת שאלה - מה העיתוי של חבות מס השבח.

בעסקת קומבינציה- מועד העסקה הוא מועד עסקת הקומבינציה. ההיגיון הכלכלי הוא שהעיתוי יהיה במועד קבלת כל סכום הכסף. הפסיקה שונה. הפסיקה קבעה (רות כספי 2010), השומה מוצאת מייד. צריך להעריך בכמה הקבלן ימכור ולפי זה לשלם מס.

מה קורה אם מוסיפים אחר כך אחוזי בניה? פסק הדין לא התייחס לזה. ייתכן גם שהמכירה תהיה בסכום יותר נמוך או גבוה. זה לא ישנה.

מס רכישה- לדעת המרצה- על הקבלן לשלם מס רכישה על מלא שווי הקרקע כולה.

יש יתרון לעסקת תמורות במע"מ. במכר חלקי הקבלן בונה עבור בעל הקרקע חלק מהיחידות ועל זה הוא חייב במע"מ. בעסקת תמורות אין מע"מ כזה כי אין בניה עבור בעל הקרקע.

עסקת קומבינציה לעומת בניה עצמית לעומת בניה קבוצתית-

בניה עצמית איננה מכר. יש כאן חוזה קבלנות.

בניה עצמית קבוצתית- אם הקבוצה רכשה קודם קרקע ואח"כ בונה. אז אין בעיה. במציאות- יש מקרים שבאמת קבוצה (6 דיירים בחיפה קנו קרקע ובנו בניין. הסתבר שהם היו מקורבים לתחום הבניה. הם שלטו בקבלנים ובעלי המלאכה השונים. רשויות מס שבח ענו שאין כאן בניה עצמית וניסו ליחס מיסוי לעסקה ובית המשפט דחה אותם).

(אם יש היטל השבחה זה יוריד מסכום השבח).

מה דין תשלום אחוזים מהיחידות הנבנות?

יש תקנות מס הכנסה (ראה שקף). תק 12- אם יש עסקת תמורות- צריך לפי תקנה זו לדווח לרשויות. אם לא דיווחו למס שבח יש לדווח למס הכנסה. לא פעם קוראים לזה שירותי בניה ולא מדווחים למס שבח. ואז צריך לדווח למס הכנסה.

תק 13- דן בקבוצות רכישה- כל התקשרות כאמור צריכה דיווח לרשויות מס הכנסה. אין זה אומר שהכרח שיש מס אלא רק שמש הכנסה ידווח ויבדוק את העסקה. גם בחוק מע"מ יש תיקון. מכירה של בית פרטי לא חייבת במע"מ אבל אם זה בית לקבוצת רכישה זה כן חייב מע"מ.

לפעמים, בעיקר בקבוצות קטנות, מחביאים את הגורם המארגן. לפעמים קונים קרקע ובונים שלושה צמודי קרקע. בעל הקרקע אינו מעוניין במכר או בעסקת קומבינציה ועושה כאילו 3 בונים יחד. זה יכול להצליח בפרויקטים קטנים. המרצה- זה לא נכון- ברור שהשלושה קנו מקבלן.

עסקת קומבינציה לעומת עסקת מימון-

עסקת מימון איננה עסקה במקרקעין. אך לעיתים עושים מכירה ומציגים את זה כעסקת מימון. (ראה שקף).

פס"ד ש.א.פ.- עשו עסקת קומביניציה אבל רצו שזה יראה כעסקת מימון. הם בנו, מצאו את הקונים וקבעו מחירים. לאחר מכן שלחו את הקונים לבעל הקרקע כדי שזה יחתום על החוזה. כך רצו להמנע מתשלום מס רכישה על רכישת הקרקע. בית המשפט בדק כאן וקבע שכל שלקבלן יש סמכויות גדולות יותר זה הופך את העסקה למכירה. ב.ש.א.פ. בעל הקרקע היה בעצם חותמת גומי. בית משפט ישקול את האיזון הנכון- לבדוק כמה סמכויות הועברו לקבלן. הציגו כמכירה עצמית.

פס"ד חבס- גם כאן הלכו לפי המהות הכלכלית. ניסו להציג כעסקת מימון.

קבוצות רכישה-

ס' 9 לחוק קובע את מס הרכישה. יש התייחסות לקבוצת רכישה. שם שווי הרכישה לצורך מס רכישה יהיה שווי הנכס הבנוי. (ראה שקף).

בפס"ד תפוח זהב- ראו במארגן כקבלן והמארגן מוסה כרוכש. הפסיקה הלכה לפי הצד המהותי.

הגדרת שווי בחוק מיסוי מקרקעין-

מוגדר בס' 1. הגדרת שווי זה מחיר מכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון- שווי שוק. החוק אומר שהשווי הוא שווי שוק אלא אם כן העסקה נעשתה בתום לב ובהעדר יחסים מיוחדים.

יש כאן עניין של נטל ראיה שמוטל כאן על המוכר.

מיסוי מקרקעין 12.5.15

מושג השווי-

שווי מוגדר בס' 1 לחוק. ההגדרה במצגת.

מוכר מרצון לקונה מרצון- זה שווי שוק. ז"א שהשווי של העסקה מבחינת רשויות המס הוא שווי השוק. החריג הוא שפונים לתמורה המוסכמת ז"א לחוזה וזאת בתנאי שהחוזה נעשה בכתב וכי המנהל שוכנע שהתמורה נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין.

ז"א- הכלל הוא שווי שוק והיוצא מהכלל הוא התמורה החוזית.

יש חזקה לשווי שוק והטוען נגדה- עליו נטל ההוכחה.

איך נקבע שווי שוק? נטל ההוכחה הראשוני הוא על מנהל מס שבת. המבחן הטוב ביותר זה עסקאות דומות. צריך לקחת עסקה דומה לעשות התאמות להבדלים.

אם למשל נכס נמכר במיליון שקל. והמנהל רואה שעסקאות דומות הן במיליון וחצי. פקיד השומה לא יקבל את ההצהרה על מיליון אלא יעשה שומה לפי מיטב שפיטה על מיליון וחצי. ועכשיו נטל הראיה על המוכר והקונה כי המחיר נקבע בתום לב ובלי השפעת יחסים מיוחדים.

ככל שהפער במחיר גדול יותר, נטל ההוכחה של הנישום כבד יותר.

ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין נ. ברכת חביב- זו חברה של משפחה בשם אלקניאן. דיווחו על מכירה והיה פער גדול ממחיר השוק. בא כוח החברה טען שזה המחיר. ניתן פסק נגדם כי הם לא הרימו את נטל הראיה. אפילו המתווך לא העיד.

איך הנישום יכול להרים את נטל ההוכחה? הנישום צריך לעבור את ה 51%.

האכיפה במס שבח מתבססת על זה שקשה להוכיח שמישהו גנב. אבל לכן, הולכים על דרך הגדרת שווי.

לפני חקיקת חוק חופש במידע, מנהלי מס שבח היו מראים אילו תיקים שרצו. היום באתר יש את כול מחירי העסקאות שדווחו והמנהל קיבל.

רשויות המס פירשו את החוק- שאם מדווחים על שווי יותר נמוך אז אוטומטית מעלים לו את השווי. המרצה- מדובר בחזקה בלבד. למוכר יש את האפשרות להוכיח.

המרצה- הכלל צריך להיות מחיר העסקה. ולא החריג.

סיכום הנושא- בשקף

גם אם יש יחסים מיוחדים- כגון אחים, צריך להראות שליחסים הייתה השפעה על המחיר. צריך להראות את הקשר הסיבתי.

ס' 62 לחוק תוקן- הוציאו אח מהגדרה. מכר ללא תמורה לאח יחוייב במס כמו מכר רגיל.

מהם "יחסים מיוחדים"-

פס"ד מנחה- דנקנר- אדם קנה קרקע בהנחה בגלל שהיה תמרוץ של זוג צעיר. הוא קנה יותר בזול ממחיר השוק. לימים הוא מכר את הדירה ללא פטור. היה לו שבח. היה רוח. הטענה שלו הייתה- נכון שהוא קנה במחיר מסוים ומכר במחיר יותר גבוה. אבל מחיר הרכישה המקורי היה נמוך במיוחד בגלל יחסים מיוחדים ומבקש שיקבע את שווי הרכישה לפי שווי שוק שהיה אז ואז ההפרש בין המכירה לקניה יותר קטן.

נקבע- (בשקף). נקבע שהיו יחסים מיוחדים והחליפו את המחיר בעליון. זו הייתה החלטה שגויה. אדם נישום על הכנסה ממומשת. הוא מימש את הרווח. הדירה נרכשה אכן בפועל במחיר נמוך. תיקנו את החוק.

ס' 21ב שקיים היום קובע שווי הרכישה יהיה מה שהיה בפועל גם אם הוא היה נמוך ממחיר השוק. וכך הפכו את דנקנר.

לרוב מכירה לקבוצה תוציא אותנו מיחסים מיוחדים.

פסקי דין נוספים- בשקף.

פס"ד טהון- לא פסקו לפי דנקנר. שם שילמו מס שבח מלא.

פס"ד קבוצת עונאללה-

השווי נקבע ליום המכירה. יום המכירה נקבע ליום החוזה. זה עקרון חשוב כדי לשמור על רציפות המס.

מתנה מאבא לבן- זו דחיית מס ולא פטור. כאשר הבן ימכור- המס יחושב מיום הרכישה של האב.

פס"ד הוטל קורפריישן- ההסכם נערך ב 77. קיבלו חזקה חודש לאחר מכן. התמורה דולרית. בין תאריך ההסכם לתאריך קבלת החזקה היה פיחות. נקבע שהתמורה נקבעת ליום החוזה ופסקו נגד מס שבח.

שבח ריאלי לעומת שבח אינפלציוני.

ס' 47- הסכום האינפלציוני פטור ממס. מחפשים להגיע לשבח הריאלי.

18.5.15

מכירת דירת מגורים בחיוב במס לאחר שבעבר הושכרה בפטור ממס הכנסה-

השבח הוא מחיר המכירה פחות עלות, בהפחתת הפחת ששולם למס הכנסה... (יש גם ניכויים).

השכרה בפטור-

ההנחה כשניתן פטור, היא שהאדם גם ניצל את הפחת.

במסלול 10% אין ניכויים ואין פחת. רוב האנשים בוחרים במסלול זה.

מי שקונה את הנכס במימון ביחד עם הפחת- יכול להיות שיקח את כל השבח. אחרת שווה לנצל את ה 10%.

עניין זה לא הגיע לבתי המשפט. הוראה זו שנויה במחלוקת. המרצה חולק על רשויות המס בעניין זה.

ראה לעניין זה את השקף.

שבח ריאלי-

לפי ס' 47 זה השבח הנומינאלי בהפחתה של הסכום האינפלציוני. שזה מכפלת עלות הנכס בעליית האינפלציה לאורך כל התקופה.

קודם כל מתאמים לפי עליית המדד ואז יש את השבח הנומינאלי.

היום- מס שבח הוא 25% על השבח הריאלי.

יש סכום אינפלציוני על תקופה ישנה שחייב ב 10% מס. התאריך הקובע הוא 31.12.93. מה שנרכש אחרי התאריך הזה אין על זה מיסוי אינפלציוני. ראה שקף.

שיעורי מס שבח- ראה שקף.

לגבי המס השולי- סכום הרווח של אותן שנים יחוייב לפי המס השולי היום וההכנסה תצטרף להכנסה החייבת בשנת המכירה ולכן תמיד זה יהיה המס השולי המקסימאלי כ 50%.

בעקרון- מחלקים את השבח הריאלי על פני התקופה באופן שווה לכל שנה.

המרצה- זה לא נכון. יש להתייחס לכך שלעיתים רוב השבח נצבר בשנים האחרונות. כך למשל קרקע חקלאית רוב השבח נעשה לאחר ההפשרה. זה לא הוגן לחלק שווה בשווה על כל השנים.

ראה פס"ד פוליטי- לא קיבלו את עמדת המרצה. בימ"ש לא הסכים להפוך את הכלל הקבוע לחזקה הניתנת לסתירה.

תיקון טרכטברג- מאיין לאט לאט את היתרון של רכישה בשנים 60-48 כי מוסיף אחוז כל שנה כמעט עד שיגיע ל 25%. עדיין יש יתרון כי אין את כל התקופה של המס השולי. אלא שהמס הוא 25% פיקס.

ניכויים-

מקביל להכרה בהוצאות במס הכנסה.

מס השבח זה התמורה בניכוי העלות בניכוי הניכויים.

אילו הוצאות מותרות ביכוי?

הוצאות שלא גרמו לשבח- למשל- בנק שקיבל החלטה למכור נכס ולבנות במקום אחר. הזמינו כבר תוכניות לבניית בנק חדש ושילמו על כך סכומים גבוהים והתחרטו. החליטו לשפץ ולהגדיל את הבניין הקיים. לימים מכרו את הקרקע שאליה רצו לעבור. רצו שיכירו בהוצאות התכנון האמורות. רשויות המס אמרו שלא יצא כלום מהתכנון ולכן לא הכירו בכך. ההשגה נדחתה. אין פסק דין על סוגיה זו.

הערכת המרצה- הסיכוי הוא כ 50%. הקושי להכיר בהוצאה- אין קשר בינה לבין השבח. מצד שני- ניתן לטעון שהיו הוצאות על הנכס כנכס עסקי. הנושא נשאר בצריך עיון.

אם היה זיכוי במס הכנסה לא ניתן לדרוש ניכוי ממס שבח. אבל אם אפשר לדרוש ניכוי לצרכי מס הכנסה (פחת) ולא דרשו- האם ניתן לדרש ניכוי לצרכי מס שבח. ?

בתי המשפט- במקרים הראשונים הכירו בעמדת מס הכסה.

פס"ד מחוזי חדש- אם הנישום לא ניצל ניכוי למס הכנסה זה לא צודק להחשיב כאילו כן ניכה. זה מראה על מגמת שינוי, אולי.

לעניין מס רכוש- בעקרון תשלום מס רכוש מנוכה ממס הכנסה. (ראה בשקף פס"ד סלון מרכזי מכונות כביסה).

תיקון 55- לפני כ 15 שנה. יש לראות בס' 39- מדבר על הוצאות מותרות- לא בהכרח הוצאו בפועל.

כך גם רשום " לרבות" וברור שלא מדובר ברשימה סגורה.

בעבר- לפני תיקון 55- ראה שקף.

הוצאות לשימור הקרקע- מישהו תקף את זכות הבעלות- לדעת המרצה הוצאות כאלו למשפט צריכות להיות מוכרות. בתי המשפט בעבר לא הכירו. זה היה לפני תיקון 55. מבחן המרצה אומץ בבית המשפט.

בפס"ד גבריאלי- העליון החזיר לוועדת הערר להוכחת שכר הטרחה של עורך הדין. וועדת הערר קבעה שלא הוכח מה ששולם. ולכן חזרו לסבירות.

39 (2)- חזקה ייחודית- הכוונה היא לדייר מוגן ומדברים על ההוצאה שהוצאה לצורך הוצאתו מהנכס.

מה קורה כשיושב משיג גבול?- אם משלמים למשיג הגבול כדי שיפנה ללא הליכים משפטיים- מס שבח לא הסכימו להכיר בהוצאה זו. העליון הצדיק את מס שבח. המרצה- זה פסק דין שגוי.

תיקון 55- תיקן את המעוות הזה.

שכ"ט עו"ד- יוכר לא בהכרח מכוח סעיף קטן 7 אלא מכח סעיף קטן אחר.

דמי הסכמה- מה שמשלמים מנהל כדי שיסכם למכירה.

תשלום דמי היתר למנהל. לדעת המרצה- ברור שזה מוכר למרות שלא רשום בסעיף.

מיסוי מקרקעין 26.5.15

הוצאות על הנכס יוכרו במכירה.

ס' 11 א- מדבר על הוצאות כאמור בס' 7(11) לפקודה- ס' 7 סעיף המכיר בהוצאות הליכי שומה הגנה, ערר וכו'. אם חולקים על השומה של מס שבח ומגישים השגה, ההשגה נדחית ומגישים ערר, יש שכ"ט עו"ד. כל זה מוכר כהוצאה.

פס"ד קפלן- שמגר- קבע שבמס שבח אין להכיר בהוצאות כאלו, כי בתוך סעיף ההוצאות זה לא רשום וביקש להשוות לס' 17 (11) לפקודת מס הכנסה ששם זה רשום במפורש.

המרצה- פרשנות שמגר אינה ראויה. המחוקק הכניס זאת בתיקון 55. ס' 11א- הוא לא חזר על רשימת ההוצאות אלא הפנה לסעיף הרלוונטי בפקודת מס הכנסה. בכך המחוקק הפך את פס"ד האמור.

בעבר- היה מקובל שנטל ההוכחה לגבי ההוצאות חל על המוכר. ההוצאות צריכות להיות בגבול הסביר.

פס"ד גבריאלי- שכ"ט העו"ד היה בגובה חצי משווי הנכס. מנהל מס שבח לא קיבל זאת וועדת הערר הצדיקה את מנהל מס שבח. בעליון- אמרו שכל הוצאה תוכר בתנאי שתוכח. החזירו לוועדת הערר לשמוע ראיות. וועדת הערר קבעה ששכר הטרחה לא הוכח. המרצה- ייתכן שלא הצליחו לשכנע לפי הקבלות שהוגשו. העו"ד אמר שהוא טיפל בנכס כ 10 שנים ולא קיבל שכ"ט וזקף את הכול עד שהנכס ימומש ולכן שכר הטרחה נצבר לסכומים כאלו.

ס' קטן 12- מדבר על קרקע שרכשה בפטור ממס שמשמעותו דחיית החיוב. למשל- מתנה- ס' 62 קובע שמתנה לקרוב פטורה ממס שבח אבל כאשר הקרוב ימכור- הוא ישלם מס שבח גם על התקופה שנותן המתנה היה בעלים. זה נקרא עקרון רציפות המס.

כך גם בניכויים- אם הייתה העברה בפטור- גם הניכויים ילכו אחורה. יכירו בניכויים של הוצאות בתקופה של נותן המתנה. מצד אחד אין תקופת זמן שאינה ממוסה אבל אין גם ניכוי שהולך לאיבוד.

אם ניתנה ירושה לאחר שנת 80 (ביטול חוק מס עזבון)- זה נחשב לדחיית פטור. היורש יתקשה להוכיח הוצאות. המרצה- ברור שלירוש אין הוכחות לגבי העלויות. מן הראוי שרשויות המס יקבלו לעניין זה תצהירים והוכחות אחרות סבירות.

לדוגמה- מישהו שמכר בבאר שבע- היו נכסים בעיר העתיקה בבאר שבע. לא ניתן היה להוכיח את השיפוצים. מס שבח הסכים לקבל הערכות סבירות.

ס' קטן 12 מפנה לסעיפים הנותנים פטור ממס אבל הוא לא מיצה את כולם. מה לגבי מה שלא כלול בס' 12? המרצה- יש לתת פרשנות תכליתית שכל מקרה כזה יוכר אבל אין סעיף כוללני.

יש להבחין בין פטור מוחלט- שם לא ניתן לייחס הוצאות אחורה לבין דחיית אירוע המס. בתמ"א 38 יש פטורים מוחלטים.

הוצאות מימון-

המימון האופייני ביותר הוא משכנתא. דהיינו הלוואה מהבנק לשם רכישת הנכס. במשך שנים רבות מס שבח לא הכיר בהוצאות לצרכי מס שבח. למס הכנסה היה מוכר אך לא למס שבח. התשובה הייתה שבס' 39 המקורי- לא היה כתוב ריבית. הם ראו בסעיף רשימה סגורה.

המרצה- חלק על תפיסה זו. זו הוצאה שאפשרה את רכישת הנכס או השבחתו. ההלוואה היא שהביאה לעליית ערך הנכס עד למועד מכירתו. זו צריכה להיות הוצאה מוכרת. בתיקון 50 לחוק מ 2002- שם המליצו להכיר בהוצאות ריבית אם שימשו להשבחת הנכס אבל רק ממועד התיקון. דהיינו מ 2002. דהיינו כל הוצאות המימון עד לאותו מועד לא יוכרו.

הוסיפו את ס' 39א- שם הותירו את הוצאות המימון הריאליות, ולמרות שהיה כתוב שזה יהיה רק ממועד התיקון (תיקון 50)-

פס"ד 4271/00- מ.ל. השקעות ופיתוח- השופט ברק אימץ את הגישה שהוצאות המימון יוכרו גם מלפני 2002- הוא פירש את ס' 39א כסעיף מבהיר ולא כסעיף מחדש.

הגישה- חוק שמחמיר מס לא יחול רטרואקטיבית אלא רק מיום חקיקתו. אם מדובר בחוק שמקל- זה עניין אחר- אם הוא מקל כי הוא מחדש- זה יהיה מיום החקיקה אלא אם נאמר בחקיקה אחרת.

היום, לאור פס"ד מ.ל. , תוקן ס' 39א . נמחק שהסעיף יחול רק מתיקון 2002. צריך רק להראות שהוצאות המימון היו לצורכי השקעה בנכס. הוצאות המימון הקלאסיות- הלוואה לצרכי רכישת הנכס.

ייחוס ההוצאות וייחוס יום רכישה ושווי רכישה-

אם קונים נכס בחלקים במועדים שונים- הבעיה תהיה יותר קשה אם מוכרים חלק.

ס' 22 לחוק- אם מוכרים חלק מנכס מכירים בחלק יחסי משווי הרכישה וחלק יחסי מהניכויים שהוצאו עבור הנכס כולו.

פס"ד מירון- כללית, ילכו לפי שיקלול יחסי. אלא אם כן הקרקע אינה הומוגנית ואפשר ליחס את המכירה לחלק הספציפי של הרכישה. נקודת המוצא היא שהכול הומוגני. פס"ד מנחה הוא פס"ד אביב. אם יש חלק פטור ממס- לא יכירו בהוצאות באותו חלק יחסי.

ראה הלכת קלמס- שקף.

ראה פס"ד וינברג- שקף. וינברג- קנה נכס בחלקים, הרכישה האחרונה הייתה של 10% מהקרקע. (אלו הם 10% בלתי מסוימים), ומכר אותם ויכול היה להוכיח שזה אותם 10% כי הוא אפילו העביר את המשכנתא, בגין רכישת אותם 10% למי שרכש ממנו את אותם אחוזים. אבל בשיקלול הכללי, של כלל רכישת הנכס, היה שבח. בימ"ש אימץ את הלכת קלמס. רובינשטיין- בדעת מיעוט- אמר שניתן היה להוכיח את הייחוס הספציפי. הקונה נטל את ההלוואה שהמוכר נטל לשם רכישתו הוא.

מכירת דירת מגורים כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת הבניה- ראה שקף.

ההוצאות לבית המגורים הולכות לאיבוד בגלל הפטור. את שווי הבית יחשבו לפי עסקאות דומות, וימסו את היתרה כאילו זה עבור הזכויות. את ההוצאות יראו בהתאם, אלא אם אפשר לייחס אותם ספציפית. אם הדירה בפטור- ההוצאות ילכו לאיבוד. (ז"א- כאשר מוכרים בית עם זכויות בניה נוספות- על החלק של שווי המכירה המיוחס לדירת המגורים יש פטור במכירה ולכן גם אותו חלק יחסי של ההוצאות עד לאותו מועד לא יוכר. יתרת התמורה בגין המכירה תיוחס לזכויות. יש על זה מס שבח אך ניתן לנכות את אותו האחוז מההוצאות – ש.י.)

פטור לדירת מגורים-

תנאים מצטברים- ראה שקף.

הגדרת דירת מגורים- ראה שקף.

"שבנייתה הסתיימה"- בד"כ מפרשים בהוצאת טופס 4 (אישור איכלוס). בתי המשפט אימצו פירוש פונקציונאלי- שהדירה ראויה למגורים.

מה דינה של דירת מגורים שהוזנחה ונהרסה- אם זה הפך לחורבה זה איבד את המשמעות המקורית. אם משפצים דירה- לעיתים הורסים את כל הפנים ומשאירים את המעטפת ובונים מחדש. נניח שמוכרים את הדירה במצב שהרסו את הכול ויש רק את הקירות החיצוניים- לכאורה זו אינה דירת מגורים. אבל זה ברור שזה זמני. זו הייתה דירת מגורים ותהיה דירת מגורים. לעיתים למשפץ אין כסף לסיים השיפוץ. לדעת המרצה יש להכיר בכך שזו דירת מגורים. בפרקטיקה- מצהירים שמכרו דירת מגורים. ובשטף רשויות המס לא בודקות. סביר שזה יעבור. היה פעם פס"ד מחוזי שהדירה הייתה במצב שיפוץ- הוסיפו עוד אגף לדירה. לדעת המרצה- יש לראות בכול הקומפלקס דירת מגורים. הוספת חדר גם אם לא סיימו את הבניה שלו לא שולל את העובדה שהמכלול זו דירת מגורים. אמנם המחוזי ראה כאן דירה שבנייתה לא הסתיימה אבל לדעת המרצה זה פסק דין שגוי.

המקרים שמגיעים לבית המשפט הם מקרי קצה.

"בבעלותו או בחכירתו של יחיד"- דירה בבעלות חברה לא תהיה דירת מגורים. זה היה מתמיד חלק מההגדרה. היוצא דופן היחיד שיהיה במקרה של דירה בבעלות חברה- דירות ישנות משנות ה-50. פעם בנו בניין והיה שייך לחברה והיו מקצים מניות. רשויות מס שבח הסכימו בשנים האחרונות לראות בזה כדירת יחיד. לפני החלטת המיסוי הזו היו צריכים לפרק את החברה. החברה בד"כ הייתה מחוקה, כך שכל ההליך היה מאד בעייתי.

"משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה"- נושא "המיועדת למגורים לפי טיבה" הגיע לבתי משפט- מהו המבחן?

פס"ד כורש- דירה ששימשה בפועל כמחסן, האם לפי טיבה מיועדת למגורים. בכורש- בדקו אם יש מטבח, חדר מגורים, חדר שינה- אם יש מאפיינים אלו, הנכס ייחשב כדירה. בודקים את המאפיינים האובייקטיביים.

פס"ד שכנר- ראה שקף.

פס"ד חכים- דירות נופש- קבעו שאינן דירות מגורים. בפס"ד זה שינו הלכה קודמת בלי להגיד מפורשות ששינו אותה. היה פס"ד קודם- זוטא- שם נקבע שדירת נופש היא דירת מגורים.

"מכירת כל הזכויות"-

הפטור נועד למי שגר ולא למי שסוחר בחלקים מהדירה.

לגבי עסקת קומבינציה- במכר חלקי. לכן רשויות המס טענו שאי אפשר לקבל פטור מדירת מגורים. כאן הגיע פסק דין בעניין בן עמי- הוחלט שמגיע כאן פטור מלא. ויראו זאת כאילו מכרו את כל הזכויות. הראיה שהדירה נהרסה והכול נבנה מחדש.

חזקת התא המשפחתי- ראה שקף- צריך שתהיה להם דירה אחת. אם פעם היה פטור אחת ל 4 שנים. פעם הבעל מכר ופעם האישה. ראה שקף.

2.6.15

חזקת התא המשפחתי-

הוראות הפטור לדירת המגורים- חזקת התא המשפחתי- מוכר וכן זוג וילדיהם הקטינים שאינם נשואים נחשבים למוכר אחד.

אם במסגרת החוק הישן- היה פטור ממכירה אחת ל 4 שנים- זה אומר שכל התא המשפחתי היה יכול למכור אחת ל 4 שנים דירה אחת.

לכן- קבעו את חזקת התא המשפחתי.

דירות ומכירות שקדמו לנישואין- (ראה שקף 9- פס"ד עברי- שתי מכירות כאשר כל דירה הייתה רשומה על שם בן זוג אחר, הבעלות בדירות קדמו לנישואין. דירה אחת נמכרה והשניה תוך שנתיים. החילו עליהם את חזקת התא המשפחתי.

אבחון ראשון של ההלכה- היה בפס"ד פלם- מקרה דומה אבל השאלה הייתה עניין של מס רכישה. שני בני זוג רכשו דירה משותפת. לאישה הייתה דירה קודמת מלפני הנישואין. היה ברור שביחס לאישה הדירה לא הייתה דירה יחידה. ביחס לבעל- זו הייתה דירה יחידה. השאלה הייתה האם דירת הבעל תיחשב דירה יחידה לצורך מחצית הדירה שלו.

המצב- האישה עם דירה, הבעל ללא דירה ואז הם קונים דירה משותפת. הבעל ביקש פטור כי אין לו דירה נוספת כי הם הפרידו נכסים. רשויות המס אמרו שמרגע שהם תא אחד, כך מתייחסים אליהם לצרכי מס.

ברק- הסכים לתת לבעל את ההקלה לדירה יחידה.

לעניין החלטת ברק- ראה שקף. ברק עשה הבחנה דקה- למס רכישה אלא היו כאן שתי דירות.

יש כאן אבחון של פס"ד לגבי מס רכישה. האבחנה היא דקה מאד.

(ביחס לקטין- לפי החוק הקודם- אם הוא ירש דירה מהסב. הוא לא יכול למכור דירה בתוך 4 שנים אם אביו מכר דירה בתוך אותה התקופה.)

פס"ד דינה מור- יש לו משקל רב כי ברק בפס"ד פלם מאשר את פס"ד דינה מור. –

ראה הלכת שלמי- שקף- אם יש דירה אחת מלפני הנישואין לכל אחד ויש להם הסכם ממון של הפרדת רכוש שמקוים הלכה למעשה לא חלה הפיקציה של התא המשפחתי. אם הזוג ירכשו אח"כ דירה למגורים אז כבר יש להם שתי דירות. לכל אחד יש כבר דירה וחצי.

לא בקלות העליון משנה הלכה קודמת. הצורך בשינוי ההלכה נולד מהשינוי בצורת התא המשפחתי. המציאות דורשת את שינוי ההלכה. התא המשפחתי זו רק חזקה- והיא ניתנת לסתירה – אם מדובר בהסכם ממון המקוים למעשה.

בחוק החדש- יש זכות לפטור כשיש דירה אחת.

הגדרת דירת מגורים מזכה- (ס' 49)-

דירת מגורים (לפי הגדרתה), ששימשה למגורים באחת משתי התקופות (דורשים שימוש בפועל)- או 4/5 מהתקופה שבשלה חושב השבח (אם הדירה נקנתה מהמוכר הוא צריך להראות ש 4/5 מהתקופה שהוא היה הבעלים, הדירה שמשה למגורים. אבל אם המוכר קיבל את הדירה בפטור ממישהו אחר למשל בירושה/מתנה מהאבא, ואז התקופה שבשלה חושב השבח זה מתחילת הבעלות של האב) או- 4 שנים לפני המכירה שימשה למגורים או הייתה ריקה.

הרקע של הסעיף-לפני הגדרת דירת מגורים מזכה, היו המון תיקים של דירות שהשכירו אותם למשרדים. בסוף כשבאו למכור ביקשו פטור לדירת מגורים ובית המשפט בחן אם המבנה הוא של דירת מגורים. רשויות מס שבח נלחמו בפטורים שהתבקשו, ומס שבח הפסידו בכול התיקים, ואז שינו את החוק. בכול המקרים שהדירות היו מושכרות למשרדים, גם אם המקום נשאר דירת מגורים זה כבר לא עונה להגדרה של דירת מגורים מזכה.

חריגים- לשימוש שרואים כאילו מגורים- אי שימוש (דהיינו אם הדירה עומדת ריקה), שימוש למטרות דת או חינוך.

כללי הפטור-

(ראה שקף)-

היום- התנאי הוא שהמוכר יהיה בעל דירה יחידה. בהוראת השעה המתייחסת לתקופה המתחילה מינואר 14 עד דצמבר 17- מאפשרים בתנאים מסוימים למכור שתי דירות.

ההוראה הרגילה- מכירה רק של דירה יחידה.

היום אם מוכרים דירה בלי פטור שיש אותה עוד מלפני החוק החדש- כל השבח שהיה עד החוק החדש מתאפס- משלמים רק על השבח מאז ה 1.1.14. רצו למנוע טענה של חקיקה רטרו אקטיבית.

ביקורת- החוק החדש נותן פטור לדירה יחידה. אם לאדם יש דירה יחידה ועוד חצי דירה שהוא מחזיק ביחד עם שותף אחר, מבחינת החוק החדש הוא בעל שתי דירות (מעל לשליש זה דירה), הוא רוצה למכור והשותף לא רוצה למכור, הוא מאבד את הזכות למכירת דירה בפטור- שוללים לו את הפטור לחלוטין. במדינות אחרות אין פטור לדירה יחידה אלא פטור לדירה עיקרית של המשפחה. דירה עיקרית- לא עורר בעיות קשות. דירה עיקרית זו הדירה שאדם גר בה. קל להוכיח מהי הדירה העיקרית.

תקופת המעבר- למי שמחזיק יותר מדירה אחת- יוכל לקבל בתקופת המעבר הטבה על דירה נוספת בתנאי שאינו מוכר לקרוב. במקום להגיד-מכירה לקרוב שלא במחיר שוק.

הדין בתקופת המעבר- השקף-. לפי הוראת המעבר יש אפשרות למכור רק שתי דירות, בתקופת המעבר לא מקבלים פטור על שתי דירות אלא זכאים לחישוב הליניארי החדש.

למשל- אדם מוכר היום דירה בשני מיליון ₪ והוא קנה אותה במיליון ב 1.1.80. יש שבח של מיליון ₪. נניח שכל הסכום הוא שבח ריאלי. נבדוק כמה שנים הוא החזיק בדירה שזה 35 שנה. מזה הוא החזיק 34 שנים בדירה לפי החוק הישן ושנה וחצי לפי החוק החדש.

אם המוכר קיבל דירה במתנה והוא מוכר בתקופת המעבר החיוב יהיה לנותן המתנה. (לעניין תקופת הצינון- ראה ס' 149).

פס"ד מנחם- (ראה שקף). הלכת ברקסון- כאשר יש הרבה יורשים שיש להם הרבה דירות (יותר דירות מיורשים), יראו כאילו כל אחד ירש דירה אחת אותה הוא יכול למכור בפטור.

ס' 2 לשקף- יכול להיות שקנו דירה מקבלן וזו הדירה היחידה. כל עוד הדירה בבניה אין לאדם כל דירת מגורים. ברגע שהבניה תסתיים תהיה לאדם דירה אחת. עד שהבניה הסתיימה מתי מותר למכור? צריך להמתין 18 חודש מיום שהדירה גמורה כדי שניתן יהיה למכור בפטור. המרצה- ייתכן שהרשויות יסכימו לספור 18 חודש מיום שרכשו את הדירה מהקבלן.

מס רכישה- דירה בבניה נחשבת לדירה לצורך מס רכישה. לכן פרשנות תכליתית נכונה תהיה שזו מכירת דירה גם לצורכי מס שבח.

כל 18 חודש אפשר למכור דירה יחידה.

בחוק הישן- ב 4 שנים האחרונות לא מכרו דירת מגורים. – היום לא צריך את ההוראה הזו.

לעניין חילופי דירות- יש לשים לב כי התקופה לעניין מס רכישה היא 24 חודש ואילו במס שבח היא 18 חודש.

דירה יחידה- גם אם יש עוד דירה שיש בעלות בה רק בשליש עדיין ייחשבו שיש דירה אחת.

חילופי דירות תוך 18 חודש זה עדיין דירה יחידה.

ס' 49ד- החזקת דירת מגורים באמצעות איגוד מקרקעין גם תחשב לדירה. זו הוראה נגד הימנעות ממס.

חלקי דירות- אפשר לקבל פטור לדירה יחידה אם יש חלק שעולה על שלישי. אם החלק אינו עולה על שלישי אפשר לקבל פטור בתנאי שלא נוצל לדירה יחידה אחרת. (ז"א שהשליש צבוע).

הפטור הוא עד 4.5 מיליון. יתרת השווי- יש חישוב ליניארי חדש. ולכן כל השבח עד סוף 2013 נמחק.

החוק החדש יוצר הבחנה בין תושב חוץ לבין תושב ישראל. וזה בהוראת המעבר- בחוק הקבוע תושב החוץ צריך להמציא אישור שאין לו עוד דירה בחו"ל.

צריך להמציא אישור שאין דירה נוספת רק במדינת התושבות- אם יש דירה נוספת בדירה שאינה מדינת התושבות אין בעיה.

ביקורת המרצה- החוק נותן פטור לדירה יחידה ולא לדירה עיקרית.

בתקופת המעבר- גם תושב חוץ זכאי לפטור ליניארי של עד 2 דירות.

פטור מיוחד- קיים מהחוק הישן ביחס לדירת מגורים שהתקבלה בירושה. זה פטור נוסף. 5ב49- ראה שקף.

לדעת המרצה ב ו ג - לפי החוק החדש זה אותו הדבר. יש לס' משמעות רק לפי החוק הישן, כי יכול להיות שלא חלפו 4 שנים מהמכירה. ג' רלוונטי רק לתקופת המעבר.

אם יש לי דירה אחת והדירה השניה היא דירה הנופלת לס' 49 ב 5- עדיין הדירה שלי היא דירה יחידה.

פטור נוסף- 49ה- יש פטור של פעם בחיים- חילופי שתי דירות תמורת דירה אחת. לפרמטרים- ראה שקף.

אם שווי שתי הדירות עולה על 3.3 מיליון, לא ניתן בכלל להשתמש בפטור החלקי.

פס"ד חסון- מה יקרה אם במקום לרכוש דירה- בונים דירה. מס שבח אמרו שלא זכאים לפטור של הסעיף כי לא רכשו דירה מה עוד שאם בונים דירה אז עובר יותר זמן עד שהדירה הנרכשת הינה דירה למגורים.

ברק- במקרה כזה לוקחים את המועד שמתחילים לבנות, ודירה בבניה תיכנס לפטור. בחסון הייתה בניה עצמית.

המרצה- תכלית החקיקה היא שמוכרים שתי דירות כדי שתהיה לי דירה שלישית.

דירות שניתנו במתנה- 49ו- ראה שקף-. תקופת צינון של 3 או 4 שנים. בחוק הישן היו עוד פרמטרים שנמחקו בחוק החדש.

בהוראת המעבר מייחסים את המכירה לנותן.

אם מדובר בבן קטין- הזמנים מתחילים לרוץ רק מאז שהוא בן 18.

מתי מימון הדירה נחשב למתנה- ראה שקף.

קרקע שהתקבלה מההורים ומקבלי המתנה בונים עליה- האם הקרקע מהווה 50% מהדירה. לאחר סיום בניית הדירה בודקים מה היה שווי הקרקע באופן יחסי אם זה עבר את ה 50%.

אם ההורים קנו קרקע והילדים עשו עסקה עם קבלן- עסקת קומבינציה- הסביר הוא שכשעשו עסקת קומבינציה ניתקו עצמם מעניין המתנה ואי אפשר לשרשר אחורה. אין בעניין זה הלכות. ואי אפשר להחיל את הוראת המימון.

אם קיבלו קרקע מהורים והבנים מימנו בעצמם את בניית הבית- יכול להיות שיבדקו כמה מהווה הקרקע מתוך הבית. מרגע שהבניה עולה על 50% ההוראה לא חלה.

ס' 249- ראה שקף-

פס"ד נסל- היה בית במושב והיו גם הקרקעות של המושב. הצמודות לבית. אם מוכרים את הבית מגיע פטור רק לבית ולקרקע ששרתה את הבית. יתרת הקרקע תחוייב במס. אם זה משק ולולים זה עסק. אם זו אדמה ריקה, זה מגרש- הפטור יינתן לבית ומה ששירת את הבית. בנסל נתנו דונם. זה לא 249. זה איננו פיצול של החוק.

המרצה- אם יש דירת מגורים היושבת על קרקע של מושב יש סמכות למנהל מס שבח לפצל בין הדירה והקרקע המשרתת את הדירה ובין יתרת הקרקע. משרת את הדירה-מה שמשרת את הדירה לצרכי מגורים. מה שקובע זה המצב למעשה.

פיצול לפי 249- פיצול בין הבית לבין זכויות בניה נוספות- כדי לעשות את זה צריך סמכות מיוחדת בחוק ולזה יש את 249.

לפעמים יש את שני הפיצולים ביחד. נניח שהבית בנוי על 3 דונם. קודם כל נותנים לפי מבחן נסל דונם אחד. ואז מתברר שעל אותו הדונם יש זכויות בניה נוספות. ועל זה עושים עוד פיצול רעיוני- זה די נדיר היום אבל אפשרי.

פס"ד בטאט- הייתה נוסחה שפגעה בנישום. רשויות המס הוציאו הוראת ביצוע וקבעו שהנישום יכול לבחור אחרת- ראה השקף. זה מבחן שהיטיב עם הנישום לעומת מבחן בטאט- היום איש לא הולך לפי בטאט.

פס"ד פאולה כרמל- רשויות מס שבח עשו שגיאה- היה לה "בית סוכנות" שעמד על מגרש. היא מכרה את הבית בסכום של כ \$150,000. החילו עליה את בטאט. העסקה הייתה קטנה. הוגש ערעור לעליון. העליון צמצם את הלכת בטאט למקרים מיוחדים ובעצם רוקן אותו מתוכן. קבעו שיעריכו את השווי לפי הערכת שמאי.

כשעושים פיצול- הניכויים יהיו גם באופן יחסי. הוצאות לבניית הבית ישויכו לבית ולא לזכויות.

אבל אם יש הוצאות גדולות לשיפור זכויות בניה בשטח- למטרות הזכויות הנוספות- כאן הכול שייך לזכויות הנוספות ולא לבית.

שיגעון

הקריוקי

הגיע לנתניה!

בואו לחגוג יום הולדת על חשבוננו!

מיוחד
לסטודנטים!
10%
*בהצגת תעודת
סטודנט



מתחם חדרי קריוקי פרטיים החל מ-10 אנשים • חדר VIP למסיבות פרטיות עד 80 איש • תאורה ומדיה בטכנולוגיה המתקדמת ביותר • בר משקאות עשיר ותפריט קולינארי כשר • הקרנת משחקי ספורט והופעות על מסך ענק תחת כיפת השמיים • עמדת סוני פלייסטיישן • מועדון חברים והטבות מיוחדות • ספריית שירים עשירה ב-4 שפות: עברית, אנגלית, צרפתית ורוסית.

אירועים עסקיים

אירועים פרטיים

09-7889090



ט' אדר תשס"ז
27 פברואר 2007

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007 – מקצועית

הנדון: חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים

כללי:

יחיד המוכר דירת מגורים מזכה, זכאי, על פי בקשתו, לפטור ממס שבח בהתקיים התנאים המפורטים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). לעיתים, בוחר הנישום שלא לממש זכאותו לפטור במכירה הנוכחית (או שאינו עומד בתנאי הפטור) ועל כן המכירה מקימה חבות במס שבח. מתעוררת השאלה כיצד יחושב השבח והמס במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים.

מטרת הוראת ביצוע זו לפרט את אופן הטיפול בנכסים אלו.

ככלל, הכנסה משכר דירה מהווה הכנסה לפי סעיף 6(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") או לפי סעיף 1(12) לפקודה כאשר ההשכרה עולה לכדי "עסק". כאשר הדירה הושכרה למגורים ניתנת לנישום הבחירה באופן המיסוי במסגרת הפקודה, במגוון מסלולי מיסוי חלופיים. בהוראת ביצוע זו יפורטו המסלולים האפשריים ונבחן את השלכות המס בבחירת מסלול המיסוי (החל על ההכנסה השוטפת) על החיוב במס שבח בעת המכירה.

מסלולי מיסוי על פי הפקודה:

המשכיר רשאי לבחור בין החלופות הבאות:

1 המסלול הרגיל

תשלום מס הכנסה מלא (בשיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה) על ההכנסה מההשכרה. לצורך קביעת ההכנסה החייבת יותרו בניכוי כל ההוצאות ששימשו בייצור ההכנסה בשנת המס, בהתאם לסעיף 17 לפקודה ובהם: הוצאות אחזקה ותיקונים, הוצאות מימון, מיסי ארנונה ופחת. במקרה הזה המשכיר רשאי לדרוש פחת על פי מספר חלופות. למשל:



- תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה המושכרת למגורים) התשמ"ט – 1989 . על פי התקנה ניתן לדרוש פחת בשיעור של 2% משווי הדירה (כולל מרכיב קרקע ולא על בסיס עלות בלבד).
- תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו -1986. (להלן: **"תקנות מכוח חוק התיאומים"**).
- חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק) התשמ"א – 1981. (הוראה היתה בתוקף עד לתום שנת המס 1988).

2 מסלול מס מופחת

תשלום מס הכנסה בשיעור מופחת של 10% בלבד על פי סעיף 122 לפקודה. במקרה זה, אין המשכיר רשאי לדרוש הוצאות או פחת והמס משתלם על סך ההכנסה ממקור זה. על המשכיר לשלם את המס המופחת תוך 30 ימים מקבלת דמי השכירות. המשכיר פטור מהגשת דו"ח שנתי בגין הכנסה זו בהתאם לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון).

3 מסלול פטור מלא

קבלת פטור מלא ממס על ההכנסה מדמי השכירות (עד לתקרה הקבועה) על פי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)(הוראת שעה), התש"ן-1990. בהוראה נקבע כי במסלול זה לא ניתן לדרוש פחת על פי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירות מגורים), התשמ"ט-1989. מובן, כי לא ניתן לתבוע פחת אף בגין תקנות הפחת מאחר שהוצאות לפחת מגולמת בפטור ממס.

יובהר, כי כאשר הכנסה מדמי שכירות עולה על התקרה הקבועה בחוק, יתרת ההכנסה תחויב המס לפי המסלול הרגיל ויוכרו הוצאות באופן יחסי לשיעור ההכנסה החייבת לעומת כלל ההכנסות, זאת בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה.

ביום 11.1.07, במסגרת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), הפכה הוראת השעה האמורה תקרת הפטור נקבעה לסך של 4,200 ₪ יתר הוצאות הפטור נותרו ללא שינוי.



השלכות בחירת מסלול המיסוי על פי הפקודה על חישוב השבח בעת המכירה:

כאשר דירת המגורים המזכה נמכרת בפטור אין נפקות למסלול בו בחר הנישום בתקופת החזקת הזכות בדירת המגורים.

כאשר נישום, אשר בחר להחיל על הכנסות השכירים את הוראות המסלול הרגיל מוכר את הדירה בחיוב במס שבח, ינוכה פחת משווי הרכישה ולא תותרנה בחישוב השבח הוצאות שוטפות שנשא בהן במהלך החזקת הדירה שכן ניתן היה לנכותן מההכנסה השוטפת מכוח הוראות הפקודה. (ראה לענין זה: עמ"ש 25/90 מגזימוף, עמ"ש 115/99 אבודוגש ואח', ו"ע 1029/00 רוזנטל אסתר אמליה ואח', ו"ע 1026/00 יהודית שינפוקס).

כמו-כן, היה והמשכיר ניכה פחת מוגדל, אותו פחת ינוכה משווי הרכישה בהתאם בעת מכירת הדירה. לדוג': כאשר המוכר היה זכאי לנכות פחת בשיעור של 4% לפי תקנות מכוח חוק התיאומים, זהו הפחת משווי הרכישה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.

בין שנות המס 1980-1988 הנישום היה רשאי לבחור במקום ניכוי פחת על פי הפקודה ניכוי פחת מיוחד בשיעור שבין 2%-3% משווי הדירה לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, כפי שנקבע שם. ההוראה קבעה כי במכירת הדירה יש להוסיף את הפחת המיוחד לשווי המכירה לצורך חישוב השבח.

כאשר נישום בחר להחיל על הכנסות השכירות את הוראות מסלול המס המופחת, סעיף 122 לפקודה קובע, כי על אף שנשללה מהמשכיר זכאותו לדרוש פחת על פי פקודת מס הכנסה, לצורך חישוב השבח בעת מכירת הדירה יווסף לשווי המכירה הפחת המירבי שניתן היה לנכות לפי כל דין בתקופה שבה נהנה המשכיר משיעור המס המופחת. כמו כן, נקבע כי לא ניתן לדרוש את ההוצאות השוטפות בניכוי מהשבח למרות שלא ניתן היה לתבוע אותן אצל פקיד השומה במסלול זה. שיעור המס המיוחד שקבע המחוקק להכנסה זו משכר דירה מגלם בתוכו הכרה של ההוצאות השוטפות ובתוכם הפחת. מסיבה זו, מתווסף הפחת לשווי המכירה.

כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו בעת מכירת הדירה. כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את ההוצאות השוטפות שנשא בהן. יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין להתיר את ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה אשר נקבע בסעיף 122 לפקודה).



הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא. הפטור מגלם את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייטר בשל הפטור ולשם הפשטות נקבע הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת.

עמדה זו משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות, ובמקרה דנן את ההוצאות והפחת להכנסה הפטורה. כמו כן, גם בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה יש הוראה דומה לייחוס הוצאות להכנסות מועדפות או פטורות.

מסיבה זו גם לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות שוטפות, או הוצאות הוניות שהיו מותרות לשיעורין (פחת) אצל פקיד השומה לו היה בוחר המשכיר במסלול הרגיל, אם ההכנסות הופטרו ממס במסגרת הוראת החוק.

רק הוצאות הוניות והוצאות מימון שלא הותרו אצל פקיד השומה, אם משום שהוצאו לפני שהנכס שימש בייצור הכנסה ואם משום שזקפו לעלות הנכס ולא הופחתו במלואן, יותרו במכירת הנכס במס שבח.

הוראות לפעולה:

1. האמור לעיל בהוראת ביצוע זו, מתייחס למכירת דירת מגורים מזכה שהושכרה למגורים על ידי בעליה ונמכרה בחיוב במס שבח.
2. ההוראה לא תחול על מכירת דירת מגורים שהיתה בשימוש הפרטי של המוכר ובני משפחתו בכל תקופת החזקה.
3. אם הדירה לא הושכרה למטרת מגורים הטיפול יהיה לפי המסלול הרגיל.
4. יובהר, כי יש להתייחס לדירה בהתאם לשימושים השונים שנעשו בה במשך תקופת החזקה. יתכן מצב שהדירה שימשה עם רכישתה למגורי בעליה, בהמשך הושכרה לעסק למספר שנים, לאחר מכן עמדה ריקה לתקופה מסוימת, ולפני המכירה הושכרה למגורים לפי הוראות הפטור השונות. יש לגזור את סכום הפחת שינוכה במכירתה, לפי אופי השימוש בכל תקופה ותקופה.
5. בדיקת מעמד הדירה - ככלל, יש לבדוק האם כתובת הדירה הנמכרת הינה כתובת מגורי המוכרים לפי שאילתת MANN (בנק הכתובות). במידה ויש התאמה בין כתובת הדירה לכתובת הבעלים ניתן להניח כי הדירה היתה בשימוש האישי של המוכר. אם לנישום יותר מדירת מגורים אחת והוא לא מתגורר בדירה הנמכרת יש להניח כי הדירה עמדה להשכרה ולפיכך נכנסה לאחד ממסלולי המיסוי המפורטים לעיל, אלא אם הוכיח הנישום אחרת.
6. כאשר מתעורר ספק ניתן לדרוש הסכמי שכירות או אישורים מתאימים מהעיריה.



7. דירה שנמצא כי שימשה להשכרה ואפילו בחלק מהתקופה בגינה מחושב השבח, יש לנהוג כדלהלן:

הוצאות שוטפות

אין להתיר הוצאות שוטפות שהיו מותרות בניכוי לפי הפקודה גם אם בפועל לא נדרשו.

הוצאות הוניות

בתקופת ההשכרה ניתן לתבוע פחת בגין הוצאות שהונונו לנכס ולמעט בגין מרכיב הקרקע). לפיכך, חלק יחסי מההוצאות ההוניות שיש לזקפן לעלות הנכס כגון מס רכישה, תווד ברכישה, שכ"ט עו"ד וכדומה לא יותרו בניכוי בהתאם ליחס שבין התקופה שבה עמדה הדירה להשכרה לעומת כלל תקופת חייו הכלכליים של הנכס, משמע, החלק שניתן היה להפחית לא יותר בניכוי במכירה. יתרת ההוצאות שנוקפו שלא ניתן היה לנכותן יותרו בניכוי בחישוב השבח.

ניכוי פחת

כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל יש לחשב את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו. בכל שאלה בקשר לשיעור הפחת ניתן לפנות לפקיד השומה המטפל בנישום (אם הוא בעל תיק) או לפקיד השומה באזור הנכס הנמכר.

הוראת ביצוע 14/90 מבוטלת.

בברכה,

רשות המסים לישראל



כ"ו אב תשס"ח
27 אוגוסט 2008
00663808

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007 מקצועית

הנדון: חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים – הוראות תחולה

1. השכרת דירה למגורים

במקרים בהם הוגש דיווח על מכירת דירת מגורים וקמה חבות במס שבח, תחול הוראת הביצוע 5/2007 כמפורט להלן:

1. נישום שבחר במסלול הרגיל או שבחר במסלול מס מופחת:

בעת מכירת הדירה תחול הוראה זו גם לפני מועד פרסומה 27.2.07, מאחר והוראה זו לא משנה את עמדת הרשות בעניין זה.

2. נישום שבחר במסלול הפטור המלא:

- 2.1 בעת מכירת הדירה יחושב השבח בהתבסס על הוראה זו רק לגבי מכירות שנעשו מיום פרסומה לציבור - 27.2.2007 או לאחריו.
- 2.2 יוקטן שווי הרכישה בסך השווה לסכום הפחת שנצבר מיום 27.2.2007 או מיום רכישת הדירה, לפי המאוחר.

דוגמאות

דירה נרכשה ביום 1.1.2000 תמורת 300,000 ₪. הדירה הושכרה למגורים מיום 27.9.2003 עד למכירתה. הדירה נמכרה ביום 27.2.2008 תמורת 800,000 ₪.

מצב I – בעל הדירה בחר במסלול רגיל:

ינוכה משווי הרכישה פחת מיום תחילת השכירות (10.3.2003) ועד למכירה, דהיינו – פחת של ארבע וחצי שנים.

מצב II – בעל הדירה בחר במסלול פטור ממס:

ינוכה משווי הרכישה פחת מיום 27.2.2007, דהיינו – פחת של שנה אחת בלבד.

מצב III – בעל הדירה בחר במסלול מס מופחת:

יוסף לשווי המכירה פחת מיום תחילת השכירות (10.3.2003) ועד למכירה, דהיינו – פחת של ארבע וחצי שנים, והוצאות הפחת לא יותרו לו בניכוי.

הוראה זו מתקנת את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

היבטי מיסוי מקרקעין בהתחדשות עירונית

המכללה לנדל"ן

התחדשות עירונית

- היבטי מיסוי מקרקעין בהתחדשות העירונית באים לידי ביטוי בפרקים אלו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה, התשכ"ג-1963(להלן: "החוק")):
- פרק חמישי 4 לחוק- פינוי בינוי
- פרק חמישי 5 לחוק- תמ"א 38

מתחם של פינוי בינוי

- מתחם של פינוי לשם בינוי או עיבוי הוא כזה שחל לגביו צו הכרזה לפי ס' 33 לחוק התכנון והבנייה במסלול של רשויות מקומיות (מסלול רשויות מקומיות) או מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי בנייה, שחל עליו צו הכרזה לפי ס' 49 לחוק (מסלול מיסוי).
- יזם הוא מי שרוכש יחידות לצורך פינוי לשם בינוי או לשם עיבוי או מי שהגיש בקשה להכרזה במסלול מיסוי ורוכש יחידות לצורך פינוי לשם בינוי או עיבוי.
- המוכר את הדירה הישנה לזים נבחן כתא משפחתי הכולל בן זוג וילדים עד גיל 18 שאינם נשואים.

פרק חמישי 4 לחוק-פינוי ובינוי

- הרעיון הנועץ בכך הוא פינוי הדיירים והריסת המבנים הישנים תוך בניית בניינים חדשים במקומם.
- חלק מהדירות החדשות נמכרות לדיירים שמכרו את הדירות הישנות לזום (הדירה החדשה שמקבל הדייר תיקרא: "הדירה החלופית"), ויתרת הדירות החדשות בבניין החדש הנבנה נמכרות ע"י הזום.
- העסקה הראשונה של מכירת הדירות הישנות מקימה חבות במס שבה מצד הדייר שמכר את זכויותיו בדירה הישנה, ובמס רכישה מצד הזום הרוכש את הזכויות בדירה מהדייר.
- העסקה השנייה של רכישת הזכויות בדירה החלופית ע"י אותו

מבנה העסקה

- דייר שמכר את זכויותיו בדירה הישנה מקימה חבות במס רכישה מצד הדייר שמקבל דירה שהיא דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק ובמס הכנסה מצד הזום.
- הדייר שמקבל את הדירה החלופית מקבל בנוסף גם השתתפות בהוצאות כרוכות במעבר(דמי שכירות לתקופת הבנייה, הובלה, התקנת מונים וכיו"ב).
- הדיירים המוכרים את זכויותיהם בדירות לזום זכאים לפטור ממס שבה, בכפוף לתקרת הפטור הקבועה בס' 49כב לחוק ולפטור ממס רכישה על קבלת הדירה החלופית בהתאם לס' 49כד לחוק.

הגדרות לעניין פינוי בינוי

- יחידת מגורים-"דירה או חלק מדירה המשמשת למגורים לרבות למגורי המחזיק בה ואשר שימשה למגורים כאמור במשך תקופה של שנתיים רצופות לפחות, סמוך לפני מתן צו ההכרזה על המתחם..."
- הגדרה זו שונה מסעיף 1 לחוק. יחידת מגורים כוללת גם דירה שהיא בבעלות חברה ואפילו דירה שהיא מלאי עסקי.
- יחידה אחרת-"מבנה או חלק ממבנה שאינו יחידת מגורים המשמש את בעל הזכויות בו ואשר שימש כאמור במשך תקופה של שנתיים רצופות לפחות, סמוך לפני מתן צו ההכרזה על המתחם"

דחיית יום המכירה

- על מנת שניתן יהא להוציא לפועל את הפרויקט יש צורך בהחתמה של כל הדיירים. מאחר שעד להתקיימות כל התנאים אין וודאות שהפרויקט יצא לפועל היזמים פועלים באחת משתי הדרכים הבאות:
 - הסכם מותלה בהתקיימות תנאים
 - הסכם אופציה
- מאחר שלאור פ"ד אלדר שרון גם הסכם מותלה הוא חוזה מחייב, היה צורך בקביעת הוראה הדוחה את יום המכירה. על פי ס' 49כ לחוק כשמדובר בחוזה שבו נמכרות לזום זכויות במתחם פינני בינוי, כשהמכירה מותנית בתנאי מתלה או שהיא מכירה של זכות

דחיית יום המכירה

- לרכישת זכות ביחידה במתחם (אופציה), יהא יום המכירה המוקדם מבין המועדים: התקיימות התנאי, המועד שבו מומשה האופציה או המועד שבו החל היזם או מי מטעמו את הבנייה בבניין בו נמצאת היחידה הנמכרת.
- דחיית יום המכירה מותנית בכך, שנמסרה למנהל מיסוי מקרקעין הודעה כאמור בס' 49כא לחוק.
- היזם צריך להודיע למנהל על חתימת ההסכם תוך 30 יום בטופס מתאים שקבע המנהל.

הפטור ממס שבח במסגרת פינני בינוי

- הפטור ממכירת יחידת מגורים במתחם-
- הפטור מותנה במכירת כל הזכויות לזום, ובכך שבתמורה למכירת יחידת המגורים, מקבל הדייר רק יחידת מגורים חלופית אחת או יחידת מגורים אחת ומזומן, ובלבד שהסכום המצטבר של שווי הדירה והמזומן אינו עולה על תקרת השווי הקבועה בס' 49כ"ב(א1) לחוק.
- תקרת השווי לעניין מס שבח-
- הגבוה מבין שלוש חלופות אלו:
 - (1) 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת בניכוי שוויין של זכויות הבנייה הנוספות.

תקרת השווי לעניין מס שבח

- (2) שווי דירת מגורים חדשה באותו מתחם בשטח של 120 מ"ר (גם אם הדירה מתקבלת במתחם אחר).
- (3) שווי דירת מגורים חדשה בשטח של 150% משטח הדירה הנמכרת, אך לא יותר מ-200 מ"ר.
- דמי שכירות לתקופת בניית יחידת המגורים החלופית ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שיקבע המנהל מתווספים לתקרת השווי הפטורה.
- אולם, אם הדייר מקבל מזומן בלבד, הרי שגם אם אין הוא עובר את התקרה, גורם הדבר לכך, שכל הסכום יחויב במס, למעט החריג של המעבר לבית אבות.

החלטת מיסוי 6644/12

- אם הדייר מקבל 2 יחידות מגורים עד גובה תקרת השווי, יחול פטור ממס שבח, כאילו קיבל הדייר דירה אחת בתוספת מזומן שישמש לרכישת דירה נוספת.
- אבל-
- על אחת הדירות יש חיוב במס רכישה. לא יופחת רכיב הקרקע של הדירה הנוספת לעניין מס הרכישה של הקבלן ולא יחול לגביה מע"מ בשיעור אפס.

תנאי ס' 49כב לחוק

- הפטור ניתן למוכר (תא משפחתי) לגבי דירת מגורים אחת שיש לו במתחם.
- שיעור זכותו של המוכר ביחידת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו ביחידה הנמכרת.
- אם הועברה יחידת מגורים לקרוב בפטור ממס לפי החוק במהלך שנתיים שקדמו לחתימת ההסכם עם היזם, (מונים זאת מיום החתימה על ההסכם ולא מיום המכירה הנדחה).
- הפטור הוא בנוסף לכל פטור לפי פרק אחר, והוא לא פוגע בזכאות לפטור אחר לרבות לפי פרק חמישי 1 לחוק.

פטור נוסף לצורך רכישת זכות בבית אבות

- סי' 49כ"ב(א1) לחוק- החל מיום 1.1.10 יש פטור במכירת דירה תמורת מזומן בלבד לצורך רכישת זכות בבית אבות. הפטור מותנה בכך שהזכות למגורים בבית האבות נרכשה מכספי התמורה כולה או חלק ממנה ושרכישת הזכות בבית האבות נעשתה שנה לפני או לאחר מכירת יחידת המגורים.
- יש תנאים נוספים הנוגעים לכך שהזכות צריכה לשמש למגורי המוכר או בן זוגו, שלמוכר או לבן זוגו מלאו 60 שנה או שטרם מלאו להם 60 שנה, אך אחד מהם זקוק לשירותי סיעוד.

חריגה מתקרת השווי

יום ושווי רכישה במכירת היחידה החלופית

- על פי סי' 49 כב(א2) לחוק אם שוויה של הזכות ביחידת המגורים החלופית עלה על תקרת השווי יהיה פטור חלקי עד שווי התקרה.
- יום ושווי רכישה במכר הדירה החלופית
- אם במכירה ליום ניתן פטור מלא, אז לפי סי' 49כג(1) לחוק יהיו שווי ויום הרכישה כפי שהיו נקבעים, במכירת יחידת המגורים הנמכרת.
- אם במכירה ליום היתה חריגה משווי התקרה, אז בשל כך נוצר שווי ומועד רכישה חדשים, ולכן במכירת הדירה החלופית, ייוחס בהתאמה חלק ליום הרכישה המקורי וחלק ליום הרכישה החדש בהתאמה.

היבטי מס הרכישה

- באשר ליחידת המגורים החלופית שמקבל הדייר-יש פטור ממס רכישה. גם אם היה חיוב חלקי במס שבח בשל החריגה מתקרת השווי לעניין מס שבח, הרי שלעניין מס רכישה אין חיוב, אלא אם כן משלם הדייר כסף לצורך קבלת הדירה החלופית, ואז ישלם מס רכישה על רכיב זה.
- באשר ליום- שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה ליום הוא כלל התמורות שהוא נדרש לשלם בשל רכישת הזכות במתחם, ומס הרכישה שעליו לשלם הוא 6%, אולם יש הקלה-לפיה מהשווי שנקבע, יופחת שווי הקרקע של היחידה החלופית.

פטור ליחידה אחרת

- הפטור של פרק חמישי 4 לחוק חל גם במכירת יחידה אחרת במתחם ליוזם, ואז יחולו סעיפים 49כב-49כז לחוק בשינויים המחויבים ובלבד שאין המדובר במלאי. (אם במכירת יחידה עסקית משולם גם מזומן, לא יחול פטור מלא, כך שרכיב המזומן יחויב במס).
- **אבל-**
- כאשר תימכר היחידה החלופית (גם אם היא תעמוד בהגדרת דירת מגורים מזכה), לא יחולו על מכירתה פטור ממס (מלא או חלקי), שיעור מס מופחת או דחיית מס לפי החוק או לפי הפקודה.

מכירת הזכויות לפני הגיע יום המכירה

- **מכירה ע"י הדייר** - ישנם מצבים שבהם נחתם חוזה מול היוזם, והדייר שחתם על הסכם כזה מעוניין למכור את זכויותיו לצד ג' בכפוף להסכם שנחתם מול היוזם. בכפוף למוסכם מול היוזם, יהא הדייר המקורי זכאי לעשות שימוש בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, כך שמי שיהא זכאי לעתור, בבוא העת, לפטור לפי פרק חמישי 4 לחוק, יהא הדייר החדש שייחשב כמוכר הזכויות ליוזם ויבוא בנעלי הדייר המקורי לעניין ההתקשרות מול היוזם.
- **מכירה ע"י היוזם** - גם אם טרם הגיע יום המכירה, מכירת הזכות ע"י היוזם ליוזם אחר מהווה מכירה של זכות במקרקעין.

פרק חמישי 5- תמ"א 38

- במרץ 2005 אושרה תכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה. תכנית זו קובעת תמריצים כלכליים לחיזוק מבנים שההיתר לבנייתם הוצא לפני 1.1.80 ואינם עומדים בתקן.
- הרעיון בתמ"א הוא ביצירת תמריץ כלכלי למימון החיזוק ע"י זכויות בנייה נוספות. סיכויי המימוש של ביצוע החיזוק כרוכים ברווח הכלכלי הנגזר מהוספה של יחידות דיור או הרחבתן.
- **דחיית יום המכירה** - בהסכם מותלה או באופציה הנוגעת להתקשרות בעסקת תמ"א 38 יידחה יום המכירה למוקדם מבין המועדים: המועד שבו התקיים התנאי המתלה או מומשה האופציה או המועד שבו הוחלל במתן שירותי הבנייה לפי התמ"א.

פרק חמישי 5 לחוק

- הפרק מעניק פטור ממס שבח על מכירת זכויות בנייה שהתקבלו מכוח תמ"א 38 בתנאי שהתמורה ניתנה בשירותי בנייה לפי התמ"א ולא בכסף או בשווה כסף ושבוצע חיזוק לפי התמ"א. מאחר שמתן הפטור מותנה בכך שאכן יבוצע החיזוק, מוצאות שומות בחיוב, והן מוקפאות עד להוכחה כי החיזוק אכן בוצע. שירותי הבנייה שלא יחויבו במס בשל ביצוע תכנית החיזוק-
- חיזוק המבנה, הרחבת יחידות הדיור הקיימות בתוספת עד 25 מ"ר, התקנת מעלית במבנה, עיצוב המבנה ושיפוץ, הסדרת חניות, מחסנים, מרפסות שמש ושיפוצים בדירה עקב החיזוק והוצאות כרוכות.

הוראת ביצוע 10/09

- לפי הוראה זו הוצאות כרוכות כגון שכ"ט עו"ד, יועצים שנשכרו לייצוג הדיירים, כגון מפקח בנייה, שכ"ד והובלה, אם נדרש פינוי לפי התכנית והוצאות נוספות הקשורות במישרין ליישום התמ"א. הפטור הוא בגובה שוויין של זכויות הבנייה לפי התמ"א.
- כשנמכרות זכויות לפי תכניות אחרות בנוסף לזכויות לפי תמ"א 38, הפטור שיינתן הוא בגין הזכויות שניתנו לפי תמ"א 38 בלבד. יש לערוך פיצול של התמורה לפי שווי זכויות הבנייה השונות ולייחס בהתאם לכך את שווי הרכישה והניכויים. את המידע לגבי מה שנרשם כזכויות בנייה מכוח תמ"א ניתן לדלות מהיתר הבנייה.

תמ"א 38/2

- עד למועד תיקון 74 עמדת הרשות היתה כזו שפרק חמישי 5 לחוק לא חל על עסקאות אלו, שכן אין עסקינן בחיזוק מבנה קיים.
- אבל מתיקון 74 (מיום 7.8.12 שתחולתו לגבי הסכמים שנחתמו מיום 1.1.13) התווסף ס' 49לג לחוק שהכליל גם עסקאות מסוג זה בפרק חמישי 5 לחוק.
- המוכר זכאי לפטור לפי פרק חמישי 5 לחוק בנוסף לכל פטור אחר שהוא זכאי לו, ואין בפטור לפי פרק זה כדי לפגוע בזכויות לפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק או לתחשיב ליניארי מוטב.

התנאים לפטור בתמ"א הריסה

- המוכר קיבל תמורת הזכות הנמכרת דירת מגורים אחת בבניין החדש ובאזור מוטב 2 דירות ונבנה בניין חדש תחת זה שנהרס לפי הוראות תמ"א 38/2 לחוק בתנאי שמתקיים אחד מאלה:
 1. שטח הדירה או הדירות לא עולה על 25 מ"ר משטח הדירה הנמכרת
 2. שווי הדירה או השווי המצטבר של הדירות אינו עולה על הסכום הקבוע בסי' 49(א)2 לחוק או על שוויה של דירת המגורים הנמכרת ללא זכויות בניה נוספות(לפי הגבוה מביניהם).
- מי שמוכר יותר מדירה אחת בבניין, יהא זכאי לפטור בשל זכויות הנמכרות מכוח תמ"א רק לגבי אחת מהדירות.

תנאי הפטור בתמ"א הריסה

- אם הועברה דירת מגורים לקרוב בפטור ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין בתקופה של 24 חודשים שקדמו להסכם עם היזם, לאיחול במכירתה פטור ממס לפי סעיף 1לג49 לחוק.
- חזקת התא המשפחתי רואה את המוכר ובן זוגו וילדים עד גיל 18 כתא משפחתי אחד לעניין בחינת קיום התנאים.
- הוראות הסעיף יחולו, גם אם ניתנה למוכר הזכות זכות ביחידה בבניין שהיא לא דירת מגורים.

תודה רבה לכם על ההקשבה!
בהצלחה!



החבות במס רכישה

המכללה לנדל"ן

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ותקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974

- מס רכישה הוא מס המוטל על רוכש הזכות.
- המס עבר שינויים עד למתכונת הנוכחית שלו.
- חוק מיסוי מקרקעין שחוקק ב-1963 הנהיג תשלום חובה חדש שהוגדר כ"תוספת מס".
- ס' 9 לחוק ותוספת המס הקבועה בו חוקקו על מנת למנוע מצב שבו אנשים נמנעים מלרשום את הזכות במקרקעין על מנת לחסוך בתשלום אגרת ההעברה. הסעיף תוקן במסגרת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 5), התשל"ה-1974.
- בהתאם לתיקון זה, כל מכירה של זכות במקרקעין, בין אם היא נרשמת ובין אם לאו, תחויב בתוספת מס.

החבות במס רכישה

- לאחר התיקון שנעשה בס' 9 לחוק, הותקנו תקנות מס שבח מקרקעין (תוספת מס) תשל"ה-1974. בשנת 1980 שונה השם לתקנות מס שבח מקרקעין(מס רכישה), תשל"ה 1974 ולאחר מכן שנת 1980 שונה השם לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "התקנות").
- מס הרכישה הוא מס עקיף המוטל על רכישה של זכות במקרקעין.
- שיעורי המס נקבעים לפי התקנות, למעט שיעורי המס על דירת מגורים הקבועים בס' 9 לחוק.
- החל משנת 1995 נקבע מס הרכישה לגבי דירת מגורים בס' 9 לחוק עצמו במקום בתקנות.

ס' 9 לחוק

- (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן-מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה-שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.
- (ב1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה או החלק היחסי כאמור בפסקה(א1) משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד...

ס' 9 לחוק

- (ג) במכירת זכות במקרקעין שהם בניין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים, שנעשתה בתקופה שמיום ט"ו בשבט התשנ"ה (16 בינואר 1995) ועד יום כ"ג בטבת התשנ"ו (15 בינואר 1996), יושלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
- ...
- **בניין**- בניין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בניין המהווה בידי הרוכש מלאי עסקי לעניין מס הכנסה; ובבניין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בניין שאין לגביו התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו;

ס' 9 לחוק

"דירת מגורים"- כל אחת מאלה:

- (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם הסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

- כאשר מדובר בקבוצת רכישה, תחשיב מס הרכישה מחושב לפי הנכס המוגמר.

ס' 9(ד) לחוק

- שר האוצר השתמש בסמכות הקבועה בס' 9(ד) לחוק וקבע את התקנות העוסקות בפטורים ובפטורים החלקיים ממס רכישה.
- הזיקה שבין מס שבח למס הרכישה
- ס' 9(ה) לחוק - " דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי-כדין המס"
- בפ"ד הוטל קורפוריישן נקבע, כי תכליתו של הסעיף היא להביא לפישוט מערכת המיסוי, ע"י מניעת כפל הוראות המסדירות שני אירוע מס הנובעות מאותה מערכת עובדתית.

הזיקה בין מס שבח למס רכישה

- יש מקרים שבהם יש שוני בין השווי שנקבע למס שבח לבין השווי שנקבע לעניין מס רכישה:
- בעסקאות בהן המוכר הוא עוסק מורשה, והרוכש אינו עוסק, יתווסף המע"מ לשווי לעניין חיוב הקונה במס הרכישה. לדוגמה, ברכישת דירת מגורים מקבל.
- בפעולה באיגוד שווי המכירה הוא בהתאם לס' 7א לחוק המפנה לפקודה לעומת מס הרכישה הקבוע בס' 9 לחוק.
- הפטורים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין שונים מאלו שבתקנות.
- תכלית מס שבח היא מיסוי רווחי ההון, בעוד שתכלית מס הרכישה היא מיסוי שווי הזכויות הנרכשות בלי קשר לרווח/הפסד.

הזיקה בין מס שבח למס רכישה

- ההגדרות של דירת מגורים ושל קרוב לעניין מס שבח שונות מאלו הנוגעות למס רכישה.
- לפי ס' 62 לחוק מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד מיחיד לקרובו פטורים ממס. לעניין ס' 62 לחוק מוגדר קרוב כבן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה וכן אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה. לפי תקנה 20 לתקנות במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו כהגדרתו בתקנות, יעמוד מס הרכישה על 1/3 המס. במכר ללא תמורה בין אחים, כשהזכות לא התקבלה בירושה או במתנה מהורה או הורי הורה, יש חיוב במס שבח, בעוד שבמס רכישה ייתן הפטור החלקי.

שיעורי מס הרכישה

- תקנה 2- במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין ישולם מס הרכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
- (1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים-6%.
- (1א) על אף האמור בפסקה (1), במכירת זכות במקרקעין, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, תוחזר לרוכש ישיית ממס הרכישה ששילם לפי פסקה (1) ובלבד שלא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק:

שיעורי מס הרכישה

- (1) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה (בסעיף קטן זה-תכנית בנייה, המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים (להלן-דירת מגורים))
- (2) לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה, התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לפי חוק התכנון והבנייה.
- (2) במכירת זכות במקרקעין בבניין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:
- (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק.

שיעורי מס הרכישה

- (ב) נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה.
- (ג) משמשות יותר מדירת מגורים אחת למגורים כחטיבה אחת, יראו אותן כדירה אחת.
- המבחינים לקביעה כי מדובר בדירת מגורים לעניין מס הרכישה
- דירה המשמשת למגורים- זהו המבחן האובייקטיבי. מבנה ייחשב כדירה, אם יש בו פוטנציאל למגורים מבחינה אובייקטיבית. אפילו אינו ראוי למגורים באותה שעה, הרי שאם ע"י שיפוץ קל ניתן להפכה לראויה למגורים, תיחשב הדירה כדירת מגורים.

דירה המיועדת לשמש למגורים

- המיועדת לשמש למגורים- זהו המבחן הסובייקטיבי, והוא חלופי לשימוש בפועל למגורים. דירת מגורים הנרכשת על ידי מי שמתכוון לעשות בה שימוש עסקי, לא תיחשב כדירת מגורים לעניין החיוב במס רכישה.
- בהתאם לפ"ד דליה פרידמן, אומץ הן המבחן האובייקטיבי והן הסובייקטיבי.
- **דירות נופש**- בפ"ד גיצלטר נקבע כי דירת נופש לא תיחנה מתחשיב של דירת מגורים, וייערך לה תחשיב לפי מקרקעין אחרים. גם מי שטוען שזו דירתו היחידה, לא יקבל תחשיב של דירת מגורים יחידה, שכן אין זו דירת מגורים.

שיעורי מס הרכישה בדירת מגורים

- שיעורי מס הרכישה לגבי דירת מגורים נקבעו בסי' 9(ג1) (1) שנוסף בתיקון 76, ותחולתו היא מיום 1.8.13 עד 31.12.14. הוראת סעיף זה הוארכה עד 30.6.15 מכוח סי' 38 לחוק יסוד הכנסת (אך בפועל היתה עד 24.6.15 לאור תיקון 81 לחוק). השיעורים שהיו קבועים-
- (א) על חלק השווי שעד 1,162,120 ש"ח-5%
- (ב) על חלק השווי העולה על 1,162,120 ש"ח ועד 3,486,350 ש"ח-6%
- (ג) על חלק השווי העולה על 3,486,350 ש"ח ועד 4,600,605 ש"ח-7%
- (ד) על חלק השווי העולה על 4,800,605 ש"ח ועד 16,002,015 ש"ח-8%
- (ה) על חלק השווי העולה על 16,002,015 ש"ח-10%

תיקון 81

- לאור תיקון 81, החל מיום 24.6.15 במסגרת סי' 9(ג1) לחוק נקבע:
- על אף האמור בפסקה (1) של סעיף קטן(ג1), במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שלא חלות לגביה הוראות פסקה(2) של הסעיף הקטן האמור, שנעשתה מיום ז' בתמוז התשע"ה (24 ביוני 2015) עד יום ט"ז בטבת התשפ"א (31.12.2020), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
- (1)על חלק השווי שעד 4,800,605 ש"ח-8%
- (2)על חלק השווי העולה על 4,800,605 ש"ח-10%

דירת מגורים יחידה

- בהתאם לסי' (ג11)2 לחוק, על אף המדרגות הני"ל של מס רכישה לגבי דירת מגורים, אם מדובר ביחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים והתקיים בו אחד מאלה, ייקבעו לו מדרגות של דירה יחידה:
 - (א) הדירה שרכש היא דירתו היחידה
 - (ב)- 24 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת או שמכר את דירתו הישנה תוך שנה ממועד קבלת החזקה בדירה שרכש מקבלן.
 - (ג) הדירה שרכש היא דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49ה(א) לחוק.

דירה יחידה

- ס"ק (ג11)4):
- דירה יחידה- דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א. לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש.

רכישת דירת מגורים יחידה

- תושב ישראל- לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה. (תושב חוזר ותיק-מי שחזר לאחר שהות של 10 שנים בחו"ל).
- (ג)יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי- כרוכש אחד.
- (ד) שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים. לעניין זה, "קבוצת רכישה"- כמשמעותה בפסקה(2) בהגדרה "דירת מגורים" שבסעיף קטן(ג).

מקרים נוספים בהם ייחשב אדם כרוכש דירה יחידה

- הוראת ביצוע 3/2013 - מביאה דוגמאות למקרים שבהם דירה נרכשת תיחשב דירה יחידה :
 1. כשאדם רוכש באותו יום 2 דירות לראשונה(כשאינן לו דירות קודמות), ניתן לראות באחת הדירות כדירה יחידה ולגבי השנייה לעשות תחשיב של דירה שאינה יחידה.
 2. כשאדם רוכש חלק נוסף בדירת מגורים יחידה.
 3. כשאדם מרחיב דירת מגורים יחידה בדרך של רכישת הדירה הצמודה לה.

המדרגות של דירה יחידה

- המדרגות של דירה יחידה נכון מיום 15.1.16 -
 - עד 1,568,800 נה-0%
 - מסך של 1,568,800 נה עד 1,860,790 נה- 3.5%
 - מסך של 1,860,790 נה עד 4,800,605 נה -5%
 - מסך של 4,800,605 נה עד 16,002,015 נה-8%
 - מעל 16,002,015 נה-10%

אופן חישוב מס הרכישה ברכישת חלק מדירה

- כאשר נרכש חלק מדירה מחושב המס כאילו נרכשו מלוא הזכויות בדירה, ותוצאת המס מוכפלת בשיעור החלק הנרכש.
- (לויט, נחמה בר חמה).
- רכישה ע"י תא משפחתי
- כאשר דירה נרכשת ע"י בני זוג, ולאחד מהם דירה שהיא נכס חיצוני (שנרכשה לפני הנישואין או שנתקבלה במתנה או בירושה), הרי שלפי פ"ד פלם ייערך תחשיב של דירה נוספת רק לגבי המחצית. כלומר, לבן הזוג שאין לו דירה נוספת, ייערך תחשיב של דירה יחידה באשר למחצית משווי המכירה המיוחסת לו.

הוראת ביצוע 5/2011

- בהוראה זו נקבעו קווים מנחים הנוגעים, בין היתר, להענקת תחשיב של דירה יחידה לאחד מיחיד התא המשפחתי.
- באותה הוראה נקבע, כי קיומו של הסכם ממון ייחשב כראיה מכרעת להפרדה לגבי הדירה הנוספת שיש לאחד מבני הזוג.
- בהיעדר הסכם ממון, הרי שניתן להוכיח את ההפרדה ובמסגרת זו ייבחנו פרמטרים כגון מגורים משותפים, תשלום משכנתה מחשבון משותף, הנאה מפירות הדירה שנטען לגביה כי נכס חיצוני היא וכיו"ב. אם לדוגמה, אין הסכם ממון ובני זוג מתגוררים במשך שנים בדירה שנטען כי היא נכס חיצוני, המגורים המשותפים יקעקעו את טענת ההפרדה.

פ"ד שלמי יגאל

- בעקבות פה"ד של בית המשפט העליון בעניין יגאל שלמי, חוקת התא המשפחתי היא חזקה שניתנת לסתירה. עם זאת, נקבע, כי אין די בקיומו של הסכם ממון, אלא יש צורך בהוכחת הפרדה רכושית בפועל. אמנם פסק דין שלמי עסק במקרה שבו נדונה החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, אך יש גם התייחסות לחזקה זו בהקשר של מס הרכישה.
- בפ"ד רפורט אפשרו תחשיב של דירה יחידה לאחד מבני הזוג גם לגבי דירה שנרכשה לאחר הנישואין לאחר שעמד בהוכחת ההפרדה.

תודה רבה לכם על ההקשבה!
בהצלחה!



הרפורמה במיסוי
דירות המגורים

מיכל סופר
רשות המסים

כללי

סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי :
 " מס שבח מקרקעין (להלן- המס) יוטל על השבח
 במכירת זכות במקרקעין..."
 הכלל הוא, כי מכירת זכות במקרקעין חייבת במס.
 לכלל זה נקבעו מספר חריגים בחוק, פטורים מן המס,
 שבדרך כלל מהווים דחיית מס ולא פטור מלא.

כללי

דירת מגורים הינה נכס הוני ולכן במכירתה אמור
 לחול מס שבח.
 בניגוד למדינות רבות-
 בישראל- מכירת דירת מגורים נהנתה מיחס שונה
 לאורך השנים, וכחריג, הוקדש לה פרק פטורים מיוחד
 בשל ההיבט הסוציאלי- הפרטי הגלום בה.
 פטור זה אינו מהווה דחיית מס, אלא, פטור מוחלט מן
 המס.

רקע היסטורי

החוק בנוסחו המקורי מ- 1963

- החוק קבע פטור ממס שבח למכירה של "דירת יחיד" בהתקיים התנאים להלן.
- "דירת יחיד" הוגדרה כדירה שמשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחזירתו של יחיד, והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה.

רקע היסטורי

התנאים לפטור לדירת יחיד:

- הדירה הנמכרת מצויה בבית הרשום כבית משותף, או שיש בו ארבע דירות לפחות וראוי להירשם כבית משותף.
- שטח רצפת הדירה לא עלה על 70 מ"ר.
- תקרת פטור- 1,500 ל"י

רקע היסטורי

תיקון מס' 6 לחוק- 1975

- ביטול גודל הדירה כתנאי לפטור
- הגדלת תקרת השווי ל- 500,000 ל"י

רקע היסטורי

תיקון מס' 8 לחוק - 1980

בוטלה הגדרת "דירת יחיד" אשר הוחלפה בהגדרת "דירת מגורים" -

- דירה/ חלק מדירה
- בנייתה הסתיימה
- בבעלותו או בזכירתו של יחיד
- משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים, לפי טיבה.
- למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.

הוסף מסלול הפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק

רקע היסטורי

תיקון מס' 34 - 1997

- פטור ל "דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים אשר שומשה למגורים באחת מתקופות השבח המנויות בסעיף.
- תדירות הפטור - אחת לארבע שנים, גם אם יש בבעלות המוכר דירות נוספות, וכן פטור מלא על מלוא שווי הדירה.

עובר לתיקון 76

הוראות פרק חמישי 1 כללו מספר מסלולי פטור במכירת דירת מגורים מזכה, ערב התיקון: המסלול הראשון - נועד לתא משפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת (מרובי הדירות).

בהתאם לסעיף 49ב(1) כנוסחו ערב התיקון, ניתן למכור דירת מגורים מזכה, שאינה דירתו היחידה של המוכר בכל ארבע שנים בפטור ממס.

עובר לתיקון 76

המסלול השני- נועד לתא משפחתי המחזיק בדירה יחידה עליה הוא זכאי לפטור ממס אחת ל 18 חודשים. נקבעו בחוק חזקות לעניין הגדרת "דירה יחידה" המסלול השלישי- מסלול ייחודי במכירת דירת ירושה שמשקף פטור שהמוריש היה זכאי לו.

עובר לתיקון 76

- בסיס הפטור שהיה קיים ערב התיקון, הניח תשתית פטורים רחבה מאוד:
- הפטור ניתן בלא הבחנה בין דירת המגורים הסוציאלית לדירת ההשקעה.
 - הפטור ניתן על מלוא שווי הדירה בלא הבחנה בין דירות יוקרה לדירות בסיסיות

רקע לרפורמה

- בסיס הפטור שהיה קיים בחוק הניח תשתית פטור רחבה מאוד שיצרה עיוותים הן בדיני המס והן בשוק הדירות:
- בתחום דיני המס- בעשור האחרון הורחב בסיס המס והוטל כמעט על כל הכנסה- שוק ההון, חסכוניות, הגרלות ופרסים ועוד.
- השארית הפטור על כנו ביחס לדירות המגורים יוצר עיוות ביחס למשטר המס הכללי.

רקע לרפורמה

- בשוק הדירות- הידיעה שליוותה כל אדם המחזיק מספר דירות כי יוכל למוכרן בפטור ממס אם ימתין, עודדה בעלי דירות שלא למכור (גם אם מעוניינים לעשות כן)- ובכך השפיעו על הקטנת היצע. במקביל, הידיעה שמכירת דירת מגורים תהא פטורה ממס, עודדה אנשים לבחור באפיק השקעה זה- השפעה על הגדלת ביקוש.

הגדלת הביקוש והירידה בהיצע מהווה גורם לעלייה במחירי הדיור (אחד הגורמים)- השוק, משיקולי מס, לא מתנהל באופן ניטרלי.

תיקון 76 - מודל המיסוי הנבחר

- נקבע בחוק מנגנון המבחין בין מוכר שהוא בעלים של "דירה יחידה" ובין מוכר שהוא "מרובה דירות":
- בעליה של "דירה יחידה" ימשיך ליהנות ממסלולי הפטור הקיימים בפרק במכירת דירתו (בשינויים מסוימים).
- מרובה הדירות יתחייב במס עם כל מכירה עד שייותר עם דירה יחידה, בגינה יהיה זכאי לפטור ממס.

מודל המיסוי הנבחר

- ההבחנה בין בעלים מרובה דירות לבעלים של דירה יחידה נשמרה (הן בנוגע לתושב ישראל והן בנוגע לתושב חוץ).
- מיסוי דירות היוקרה- הפטור לבעלים של דירה יחידה הוגבל לתקרה של 4,500,000 ש"ח.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

תנאי מקדמי לפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק (סעיף 49א(א))-

- תושב ישראל, או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב.....
- לעניין זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה, כי אין לו דירה, כאמור.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

- נקבעה בחוק חזקה ראייתית לפיה אי המצאת אישור שלטונות המס ממדינת התושבות משמעה שיש לתושב החוץ דירת מגורים במדינת התושבות, ועל כן, לא יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה, בדומה לתושב ישראל שיש לו דירת מגורים נוספת במדינה שבה הוא תושב (בישראל).
- חזקה זו מעבירה את נטל הראיה ונטל השכנוע על המוכר, תושב החוץ, שאין לו דירת מגורים אחרת במדינת התושבות.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס


- ישנן מדינות בהן רשויות המס מנפיקות אישור כאמור, כדוגמת אוקראינה, וישנן מדינות שלא מנפיקות אישור כדוגמת ארה"ב.
- חלופות הראייה המקובלות להוכחת העדר דירה במדינת התושבות:
 1. על המוכר להראות היכן מקום מגוריו במדינת התושבות ומה טיב זכויותיו בדירה זו. הסכם שכירות ואישור מוניציפאלי על תשלום הדומה לארנונה כי המוכר משלם מסים במדינה שבה הוא תושב כמחזיק בדירה ולא כבעליה.

תושב חוץ והזכאות לפטור ממס

2. אישור מרשות המסים של מדינת התושבות של המוכר לפיו המוכר לא דיווח על הכנסות משכר דירה בגין דירת מגורים או נכס מקרקעין אחר שברשותו. לחילופין, המצאת דוחות המס של המוכר לתקופה הרלוונטית.

3. כתמיכה לאישורים הנ"ל יש להמציא תצהיר ערוך לפי פקודת הראיות ובו הצהרת המוכר כי אין לו זכויות בדירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, לא במישרין ולא בעקיפין.

לאחר תיקון 76

- סעיף 49ב(1) לחוק בוטל.
- מוכר מרובה דירות יתחייב במס עד שיוותר עם דירה יחידה .
- סעיף 49ב(2) הפך להיות מסלול הפטור העיקרי (עם שינויים קלים).
- סעיף 49ב(5) לא שונה 

בעלים של דירה יחידה

תנאי הפטור ומסלולי

חזקת דירת מגורים יחידה - סעיף 49ג לחוק

בסעיף 49ג תוקן והורחב סל החזקות, לפיהן יחשב מוכר כבעלים של דירת מגורים יחידה לעניין 49ב(2) גם אם יש בבעלותו בנוסף על הדירה הנמכרת:

- דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה.
- דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת.
- דירה אשר חלקו של המוכר בה אינו עולה על 1/3 (תוקן מ-1/4).
- דירה אשר נתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) - קירבה: בן זוג או צאצא ו- (ב) - לפני פטירתו היה המוריש בעליה של דירת מגורים אחת בלבד.

חזקת דירת מגורים נוספת - סעיף 49ד לחוק

לעניין זה יראו כדירת מגורים נוספת, דירה שהיא בבעלותו של איגוד ולמוכר בה, באמצעות האיגוד (במישרין/ בעקיפין), חלק העולה על 1/3 בדירה, והדירה לא הושכרה בשכירות מוגנת.

תיקון סעיף 49ב(2) לחוק

לאחר תיקון 76 לחוק -

התנאים לזכאות לפטור עפ"י סעיף 49ב(2):

- הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור.
- הדירה הנמכרת הוחזקה בידי המוכר כ"דירת מגורים" לפחות 18 חודשים ★.
- המוכר לא ניצל פטור לפי פסקה זו ב-18 חודשים שקדמו למכירה האמורה.
- לא ניתן למכור בפטור זה חלק מדירה (שאינו עולה על שליש) ודירת מגורים שהושכרה בשכירות מוגנת אם אלו מועטו בעת מכירת דירה אחרת בפטור.

סעיף 49ב(5)

כללי
זהו פטור שניתן למכירת דירה אשר תקבלה בירושה.

התנאים
א. המוכר הוא בן זוגו של המוריש או צאצאו או בן זוג של צאצא של המוריש.
ב. לפני פטירתו היה המוריש בעליה של דירת מגורים אחת בלבד.
ג. אילו היה המוריש מוכר הוא היה זכאי לפטור. ("החייאת" המוריש למועד המכירה ע"י הירש)

25

סעיף 49ה

כללי
פטור חד פעמי שמטרתו לאפשר מכירת 2 דירות קטנות ורכישת דירה גדולה.

התנאים:
א. הפטור ניתן רק לתושב ישראל.
ב. המוכר ימכור בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) דירה אחרת בתוך 12 חודשים שלאחר מכירת הדירה נשוא פטור זה.

26

סעיף 49ה

ג. שווין של שתי הדירות הנמכרות לא עלה על 2,022,000 ₪ (מעודכן לשנת 2015)
ד. המוכר רכש דירה אחרת לפי סעיף 9(ג) בישראל או באזור בטכום השווה ל- ¼ לפחות משווי שתי הדירות שנמכרו, זאת בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או בשנה שלאחר מכירת הדירה השנייה

27

סעיף 49ה

ה. הפטור ניתן פעם בחיים בלבד.

- אם שווין של שתי הדירות עלה על הסכום האמור (2,022,000 ₪) אך לא עלה על סך של 3,364,000 ₪, יחול פטור חלקי עד לסך (2,022,000).
- דוגמה: אדם מכר דירה בסך של 1,300,000 ₪ ולאחר כחודשיים מכר דירה נוספת בשווי של 1,100,000 ₪ וקיבל פטור לפי 49ב(2). הפטור שיקבל לפי סעיף 49ה יהיה בסך של 922,000 ₪.

28

סעיף 149

- בכדי למנוע תכנון מס לפיו תועבר דירה בפטור לפי סעיף 62 ואז המקבל ימכור את הדירה בפטור לפי פרק חמישי 1 נקבעו הוראות "צינון" בסעיף 149:

אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 4 שנים.

אם הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר – 3 שנים.

29

סעיף 149

- כאשר ניתנת דירה בבניה במתנה תקופת הצינון מתחילה להימנות מיום סיום הבניה.
- אם המוכר קיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18 תקופת הצינון מתחילה להימנות החל מגיל 18.
- אם נותן המתנה שורף פטור לפי פרק חמישי 1 או שבמתנה שולם מס, לא תחול תקופת הצינון.
- סעיף 149(ג)1 קובע כי קבלה של לפחות 50% ממחיר הדירה במתנה (כסף או שווה כסף) בתוך 3 שנים שקדמו לרכישתה נחשב למתנה.

30

מרובה דירות
מסלול החיוב

ביטול הפטור שלפי סעיף 49ב(1) לחוק
לאחר תיקון 76-
 סעיף 49ב(1) לחוק בוטל.
 החל מיום 1.1.2014 - מכירת דירת מגורים מזכה
 בידי מוכר "מרובה דירות" חייבת במס (סעיף
 48א(ב)(1) לחוק).

אופן החיוב - המס על השבח הריאלי
לפני תיקון 76-

מכירה בידי יחיד תחויב באופן ליניארי, בהתאם ליום הרכישה של הזכות (שלוש תקופות):	
יום הרכישה - 7.11.2001	שיעור המס השולי
1.1.2012 - 7.11.2001	20%
1.1.2012 - יום המכירה	25%

אופן החיוב - המס על השבח הריאלי

לאחר תיקון 76 לחוק -

במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה לאחר 1.1.2014 שיעור המס שיחול על השבח הריאלי - 25%.
במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה לפני 1.1.2014 שיעור המס שיחול על השבח הריאלי, באופן לינארי - מיום הרכישה - 1.1.2014 פטור ממס 25% - 1.1.2014 יום המכירה

תיקון 82 (מיום 12.10.2015): חישוב לינארי זהה גם על השבח האינפלציוני בתחולה מיום 1.1.2014

הוראות המעבר

תקופת המעבר
31.12.2017 - 1.1.2014

הוראות המעבר - "מרובה דירות"

- במכירת דירת מגורים מזכה (ללא זכויות בנייה) בתקופת המעבר, יהיה המוכר זכאי לתחשיב לינארי מוטב לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, לכל היותר, ובלבד שמתקיימים כל אלה:
 1. מכירה אחת מיידית.
 2. מכירה שנייה רק אם המוכר היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק, כנוסחו ערב יום המעבר, אילו היה הסעיף האמור היה עומד בתוקפו במועד המכירה.
 3. במכירה של דירת מגורים שנתקבלה במתנה לפני יום המעבר, השלמת תקופת הצינון.
 4. המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין בתמורה ובין שלא בתמורה.

הוראות המעבר - "מרובה דירות"

מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שאינה עומדת בתנאים דלעיל, קרי:

- כל מכירה של דירת מגורים מזכה מעבר לשתיים שנמכרו בתק' המעבר.
- או שלא מתקיימים בהן התנאים כאמור- אי השלמת תקופות צינון, מכירה לקרוב.

תחויב במס לפי החישוב הליניארי הרגיל.

הוראות המעבר "מרובה דירות"

במכירת דירת מגורים מזכה **חייבת** שהתקבלה בפטור לפי סעיף 62 לחוק (מקרוב), יבדקו את הזכאות לליניאריות חדשה/רגילה כאילו נותן המתנה הוא המוכר.

המטרה- מניעת שכפול זכאות השימוש בליניארי המוטב במכירת דירות השקעה מעבר לשתיים הקבועות בהוראות המעבר.


הוראות המעבר - "מרובה דירות"

במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, לא יחול סעיף 49ב(2) לחוק (החדש- להלן) על מי שביום המעבר הייתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור (לעניין מניין הדירות תחול החזקה שבסעיף 49ג).

מטרת ההוראה- למנוע הגדלת ההטבה שניתנה בחוק לשלוש דירות.

לעניין סעיף 49ב(5)

- מוריש תושב חוץ - במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה ממוריש תושב חוץ, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס לפי מסלול זה רק אם יוכיח שהמוריש עצמו היה זכאי לפטור ממס אילו הוא היה המוכר, ובין היתר, שלא הייתה למוריש דירת מגורים אחרת במדינת התושבות שלו (במישרין או בעקיפין).
- יורש תושב חוץ - נוצר עיוות שבכוונת הרשות לתקנו.




תקופת האחזקה הנדרשת לעניין 49ב(2)

הוראת ביצוע 5/2013

- דירה חליפית לדירה קיימת - תמ"א 38 / פינוי בינוי - יש לכלול במניין תקופת האחזקה גם את התקופה בה החזיק המוכר בדירה הישנה.
- מכירה בידי יורש - יש לכלול במניין תקופת האחזקה גם את התקופה בה החזיק המוריש בדירה כדירת מגורים.

החלטת מיסוי 14/3591

שימוש למגורים בידי המוכר במעמד של דייר מוגן עונה על התכלית הסוציאלית שבבסיס הפטור הגם שהשימוש למגורים נעשה בידי המוכר מכוח זכות משפטית שאינה עולה כדי "זכות במקרקעין"



הגדרות

הגדרות

“דירת מגורים מזכה”

דירת מגורים מזכה הינה “דירת מגורים” (לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק) אשר שימשה **בעיקרה** (יותר מ 50% משטח הדירה) למגורים, לפחות באחת מתקופות השבח הבאות:

- ארבע חמישיות מהתקופה בשלה חושב השבח (לעניין זה השבח שנמנה מיום 1.1.1998)
- ארבע השנים שקדמו למכירה

43

תנאים כללים לפטור

- “מוכר”- התא המשפחתי.
- מכירת **מלוא** זכויותיו של המוכר בדירה.
- הזכאים: תושב ישראל ותושב חוץ שאין לו דירה במדינה בה הוא תושב.
- תקרת פטור של 4,496,000 ₪.

44

עקרון התא המשפחתי

- מהו התא המשפחתי?

התא המשפחתי – סעיף 49(ב) קובע:

“לעניין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים, כמוכר אחד”.

עקרון התא המשפחתי

פס"ד דינה מור – ע"ש 2979/97

לבן הזוג היו 3 דירות מלפני הנישואין ולבת הזוג דירה.

- בן הזוג מכר אחת מהדירות שבבעלותו בפטור ממס, לפני הנישואין.
- נישואין (עם הסכם ממון)
- לאחר הנישואין (עם הסכם ממון) בת הזוג מוכרת דירה עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה של בן הזוג.

בית המשפט:

יש להביא במניין הפטורים מכוח חזקת התא המשפחתי רק פטורים שנוצלו ע"י מי מבני התא המשפחתי **לאחר** שנוצר התא המשפחתי

46

המשך עקרון התא המשפחתי

פס"ד אן מרי עברי – ע"א 3489/99

לכ"א מבני הזוג דירה מלפני הנישואין.

סדר כרונולוגי

- בני הזוג נישאו (עם הסכם ממון).
- מכירה של דירת בן הזוג בפטור ממס.
- עוד בטרם חלפו 4 שנים מהמכירה מוכרת בת הזוג את דירתה ועותרת לפטור ממס.


בית המשפט:

- לצורך בחינת הוכאות לפטור **חזקת התא המשפחתי גוברת על הסכם ממון**.
- מכירה ע"י מי מבני הזוג בפטור **לאחר** יצירת התא המשפחתי באה **במניין** הפטורים של בן הזוג השני גם אם אין לו זכויות בדירה שנמכרה לפי הסכם ממון.

47

המשך עקרון התא המשפחתי

- ביהמ"ש העליון בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל **מסמ"ק נתניה** פסק כי חזקת התא המשפחתי שבפרק חמישי 1 ניתנת לסתירה במקרים בהם בני הזוג חתמו על הסכם ממון ושמרו על **הפרדה רכושית מלאה** לגבי נכסיהם מלפני הנישואין.
- לציין כי על מנת להוכיח הפרדה רכושית יש להציג ראיות התומכות בהפרדה רכושית הלכה למעשה.



Blank lined area for notes.

Blank lined area for notes.

Blank lined area for notes.

חישוב המס - חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

מכללה אקדמית נתניה

בסיס המס

סעיף 6 לחוק:

"(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47 לחוק"

חישוב השבח

שווי מכירה
(יתרת שווי הרכישה) (YYY)

← XXX

שווי רכישה
בתוספת ניכויים
(בניכוי פחת)

שבח מקרקעין

עליית הערך האינפלציונית

YYY (XXX)	<ul style="list-style-type: none"> • יתרת שווי רכישה מתואמת • (יתרת שווי רכישה)
--------------	---

סכום אינפלציוני

הסכום האינפלציוני-חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואמת על יתרת שווי הרכישה.

הסכום האינפלציוני החייב-הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס לו נמכרה הזכות ביום 31.12.1993

עליית הערך הכלכלית

XXX (YYY)	<ul style="list-style-type: none"> • שבח • (סכום אינפלציוני)
--------------	--

שבח ריאלי

שיעורי המס- השבח הריאלי

- **יחיד-**
- שבח ריאלי עד למועד התחילה (7.11.2001) - שולי
- שבח ריאלי עד למועד השינוי (1.1.2012) - 20%
- שבח ריאלי לאחר מועד השינוי - 25%
- **חישוב לינארי****
- **חבר בני אדם-**
- שיעור מס חברות על כל תקופת השבח - 26.5%
- כלומר, אין לינאריות.

שיעורי המס- השבח האינפלציוני

- עם זאת, לגבי השבח האינפלציוני לגבי יחיד ולגבי חבר בני אדם-

השבח האינפלציוני שנצבר עד ליום 31.12.1993 - יחויב בשיעור 10%.

השבח האינפלציוני שנצבר מיום 1.1.1994 ועד ליום המכירה- פטור.

שיעור מס מיוחד במכירת דירת מגורים מזכה

- דירה שנרכשה לאחר יום 1.1.2014-** המס על השבח הריאלי כולו 25%.
- דירה שנרכשה לפני 1.1.2014-** השבח הריאלי שנצבר עד ליום 1.1.2014 - פטור השבח הריאלי שנצבר מיום 1.1.2014 ועד ליום המכירה- חייב בשיעור 25%.

**** חישוב ליניארי ****

השבח האינפלציוני- במסגרת תיקון 82 לחוק נקבע, כי במכירת דירת מגורים מזכה שבגינה עותרים לתחשיב ליניארי מוטב, יהא פטור גם השבח האינפלציוני שנצבר עד 31.12.1993.

הדגמה לגבי חישוב המס

- שווי רכישה- 600,000 ₪
- יום רכישה- 1.1.90
- שווי מכירה- 1,500,000 ₪
- יום המכירה- 30.11.15
- נכיים-
- דמי תיווך ברכישה- 6,000 ₪ מיום 1.1.90
- שכ"ט עו"ד ברכישה- 3,000 ₪ מיום 1.1.90
- מס רכישה בקשר לרכישה- 30,000 ₪ מיום 30.1.90
- שכ"ט עו"ד במכירה- 7,500 ₪ מיום 30.11.15
- פחת- 414,667 ₪ מיום 1.1.90
- יתרת שווי רכישה: שווי רכישה + ניכויים בהפחתת הפחת- 231,833 ש"ח
- יתרת שווי רכישה מתואמת ליום המכירה: 820,259.21 ₪
- יתרת שווי רכישה מתואמת ליום 31.12.93 : 387,098.2 ש"ח

דוגמת חישוב המס

- השבח הוא שווי המכירה בניכוי יתרת שווי רכישה: $1,500,000 - 231,833 = 1,268,167$ ₪
- הסכום האינפלציוני - יתרת שווי הרכישה המתואמת ליום המכירה בניכוי יתרת שווי הרכישה: $588,426.21$ ₪
- הסכום האינפלציוני החייב - יתרת שווי רכישה מתואמת ליום 31.12.93 שהיא $387,098.2$ ₪ בהפחתת $231,833$ ₪ - $155,265.2$ ₪
- השבח הריאלי - יתרת שווי רכישה מתואמת ליום 31.12.93 שהיא $1,268,167$ ₪ בניכוי הסכום האינפלציוני שהוא $588,426.21$ ₪ = $679,740.79$ ש"ח

המשך דוגמת חישוב המס

- תקופות השבח
- א- מספר הימים שחלפו מיום הרכישה עד 7.11.01 - $4,328$ ₪
- ב- מספר הימים שחלפו מיום 7.11.01 עד 1.1.12 - $3,707$ ₪
- ג- מספר הימים שעברו מיום הרכישה עד יום המכירה - $9,464$ ₪
- היחס בין א' לבין ג' - 0.4573 (לצורך הכפלה בשבח ריאלי)
- היחס בין ב' לבין ג' - 0.3917 (לצורך הכפלה בשבח הריאלי)

המשך דוגמת חישוב המס

- שבח ריאלי עד יום תחילה - $310,853.56$
- יתרת השבח הריאלי לאחר יום התחילה עד מועד השינוי - $266,250.96$ ₪
- יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי - $102,636.27$ ש"ח
- החישוב - המס על השבח עד תחילה - $310,853.56 * 48\% = 149,209.71$ ₪

המשך דוגמת חישוב המס

- המס על השבח לאחר יום התחילה עד מועד השינוי-
 $266,250.96 * 20\% = 53,250.19$ ₪
- המס על השבח לאחר מועד השינוי-
 $102,636.27 * 25\% = 25,659.07$ ₪
- המס על הסכום האינפלציוני החייב-
 $155,265.2 * 10\% = 15,526.52$ ₪
- סך כל המס = 243,645.47 ש"ח

שיעורי מס היסטוריים

- אם יום הרכישה הוא עד 31.3.61 זכאי המוכר לשיעור מס היסטורי:
- אם המקרקעין נרכשו עד שנת המס 1948(כולל)- יעמוד המס על 12% מהשבח(לא הריאלי אלא הנומינאלי).
- אם המקרקעין נרכשו משנת המס 1949 עד זו של 1960 –יתווסף לכל שנת מס 1%. בכל מקרה, ייעצר שיעור המס במס הרגיל. לדוגמה, אם המכירה היא בשנת המס 2015, לא יעלה המס על 25% לגבי יחיד ולא על 26.5%, אם המדובר בחברה.

שיעורי מס היסטוריים

- עם זאת, החל משנת 2005 כשהמוכרת היא חברה, שיש לה הכנסה מעסק או שהמוכר הוא יחיד שקיבל את הנכס בפטור בפירוק מחברה שיש לה הכנסה מעסק, יתווסף אחוז אחד לכל שנה וייעצר בשיעור המס הרגיל.
- לגבי יתר המוכרים שלא הועלה להם שיעור המס משנת 2005, יעלה שיעור המס ההיסטורי החל משנת 2011 כך:
- לשנת 2011 – 1%
- לשנת 2012 – 0%
- בשנים 2013 ואילך- 2% לכל שנת מס עד שנת המכירה.
- בכל מקרה ייעצר שיעור המס לגבי יחיד ב-25% ולגבי חברה לפי שיעור מס חברות ביום המכירה(בשנת 2015 שיעור המס הוא 26.5%).

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור

תרגול

לסטודנטים שלום,

לתשומת לבכם :

המדרגות שהוצגו בשקופיות 15 ו-20 למצגת היו בתוקף עד יום 15.1.16, והן התעדכנו כך שהחל מיום 16.1.16 הן אלו :

במקום המדרגות הקודמות שהוצגו בשקופית 15 למצגת תחת הכותרת "תיקון 81" לגבי רוכש דירה שאינה דירתו היחידה :

על חלק השווי שעד 4,896,615 -8%

על חלק השווי העולה על 4,896,615 ₪ -10%

במקום המדרגות של רוכשי דירה יחידה שהוצגו בשקופית 20 תחת הכותרת "המדרגות של דירה יחידה" לגבי אלו העומדים בהגדרה של רוכשי דירה יחידה :

על חלק השווי שעד 1,600,175 ₪ -0%

על חלק השווי העולה על 1,600,175 ₪ ועד 1,898,005 ₪ -3.5%

על חלק השווי העולה על 1,898,005 ועד 4,896,615 ₪ -5%

על חלק השווי העולה על 4,896,615 ₪ ועד 16,322,055 ₪ -8%

על חלק השווי העולה על 16,322,055 ₪ -10%

בהצלחה!

להלן, דוגמאות של שאלות לקראת התרגול :

דוגמאות לתרגול לקראת מבחן במיסוי מקרקעין

א. רמי הוא רווק, ואינו מתגורר עם בת זוג. ביום 1.1.2013 היה רמי בעלים של זכויות בדירות

מגורים אלו, שאת הזכויות בהן הוא רכש לפני כ-10 שנים :

דירה בת"א בשלמות

דירה בחיפה בשלמות

בעל 1/3 מהזכויות בדירה בנתניה

ביום 15.1.13 מכר רמי את זכויותיו בדירת המגורים בת"א בפטור ממס שבח לפי ס' 49ב(1) לחוק

מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"). ביום 15.12.14 מעוניין רמי למכור את הדירה בחיפה. האם יהא

זכאי לעתור לפטור לפי ס' 49ב(2) לחוק במכירת הדירה בחיפה?

1. לא. משום שביום 1.1.14 נכנס רמי עם 2 דירות מגורים : בחיפה ובנתניה.

2. כן. משום שביום 1.1.14 הוא נכנס עם דירה ו-1/3 ולכן מוחלת עליו החזקה של סעיף 49ג לחוק.

3. כן, משום שרק בעלות בשלמות בדירה נחשבת כדירה נוספת שיש ליחיד, ולא בעלות של חלק מדירה.
4. לא. כי הוא השתמש בפטור של ס' 49ב(1) לחוק, ולכן צריך להמתין 4 שנים עד שיוכל למכור בפטור ממס שבח לפי ס' 49ב(2) לחוק.
- ב. בהמשך לשאלה הקודמת, אם ירצה רמי שלא לעשות שימוש בפטור לפי ס' 49ב(2) לחוק במכירת הדירה בחיפה, אלא להשתמש בתחשיב ליניארי מוטב לפי ס' 48א(ב) לחוק (להלן: "תחשיב ליניארי מוטב") ולאחר מכן למכור בפטור לפי ס' 49ב(2) לחוק את זכויותיו בדירה בנתניה, האם יוכל לעשות כן?
1. לא. כי כדי להיות זכאי לתחשיב ליניארי מוטב, עליו למכור את 2 הדירות בתחשיב כזה בתקופת המעבר.
 2. לא. כי תחשיב ליניארי מוטב בתקופת המעבר יתאפשר רק לגבי מי שנכנס עם דירה אחת בתקופת המעבר.
 3. כן. כי לגבי המכירה הראשונה אין מניעה לקבל תחשיב ליניארי מוטב. לגבי הזכויות בדירה בנתניה, הוא נחשב כמי שהוא בעל דירה יחידה ויקבל פטור לפי ס' 49ב(2) לחוק.
 4. כן. כי די בכך שביום המכירה הוא בעל דירת מגורים יחידה, ואין צורך לבדוק את מניין הדירות של היחיד נכון ליום 1.1.14.
- ג. ביום 1.1.15 רכשה דינה מגרש מיוסף תמורת 750,000 ₪. במסגרת החוזה התחייבה דינה לשלם גם את היטל ההשבחה שנבע מתכנית בניין עיר שפורסמה ביום 1.1.13 כאשר גובה היטל ההשבחה הוא 80,000 ₪. איזה מהמשפטים הבאים הוא הנכון?
1. שווי המכירה לצורך החבות של דינה במס רכישה הוא 670,000 ₪.
 2. שווי המכירה לצורך החבות של דינה במס רכישה הוא 830,000 ₪.
 3. שווי המכירה של יוסף לצורך החבות במס שבח הוא 830,000 ₪, אך לא יותר לו לנכות את הסכום של 80,000 ₪ בתחשיב שומת מס השבח.
 4. שווי המכירה של יוסף לצורך החבות במס שבח הוא 670,000 ₪.
- ד. מכירה ע"י מוכרים שונים
- ביום 1.1.15 נמכרה קרקע על ידי 4 מוכרים ששלושה מהם בגירים ואחד קטין. הבקשה לאישור חוזה המכר הוגשה לבית המשפט ביום 15.1.15. אישור בית משפט למכירת זכויות הקטין ניתן ע"י בית משפט ביום 1.5.15. מה יהא יום המכירה לגבי כ"א מהמוכרים?
1. לגבי כל המוכרים יהא יום המכירה 1.5.15.
 2. לגבי כל המוכרים יהא יום המכירה יום 1.1.15.
 3. לגבי 3 הבגירים יום המכירה הוא 1.1.15. לגבי הקטין יום המכירה יהא 1.5.15.
 4. לגבי 3 הבגירים יהא יום המכירה 15.1.15 ולגבי הקטין 1.5.15.

- ה. אילו מבין ההוצאות המפורטות להלן לא תותרנה בניכוי במכירת נכס מקרקעין?
1. סכום ששולם למי שהחזיק במקרקעין יותר משנה בעד פינויים ולא היה קרובו של המוכר.
 2. מס רכישה ששולם בעת רכישת המקרקעין.
 3. שכ"ט עו"ד ששולם בעת מכירת המקרקעין.
 4. **הוצאות ריבית ריאלית בשל משכנתה שהותרו בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.**

ו. דוד רכש דירת מגורים ביום 1.1.02 והשכיר אותה החל ממועד קבלת החזקה בה. מאחר שדמי השכירות לא עברו את תקרת הפטור הקבועה בחוק מס הכנסה, הוא היה פטור מתשלום מס בשל השכרתה. כיום הוא מוכר את הדירה, אך אינו עותר לפטור ממס שבה. איזה משפט מבין אלו הוא הנכון?

1. בעת חישוב השבח יילקח בחשבון הפחת מהמועד שבו השכיר דוד את הדירה.
2. לא יילקח בחשבון הפחת כי דוד לא ניכה פחת בשל השכרת הדירה.
3. **יילקח בחשבון פחת השווה לסכום הפחת שנצבר מיום 27.2.07 (מועד פרסום הוראת הביצוע בעניין חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים).**
4. לא יילקח בחשבון פחת, כי מדובר בדירת מגורים.

ז. שווי המכירה

דני קנה דירה מקבלן, ובחווזה נקבע כי עליו לשלם סכום של 1,500,000 ₪ עבור הדירה ובנוסף שכ"ט עו"ד של הקבלן בסך של 3,000 ₪+ מע"מ בגין כל הכרוך ברישום הבית כבית משותף לרבות הדירה הנרכשת. מנהל מיסוי מקרקעין טען שלאור פ"ד גבריאלה ברק יעקבס, יש להוסיף את שכר הטרחה לשווי המכירה, ולכן שווי המכירה הוא 1,503,510 ש"ח. דני טוען שאין להוסיף את שכר הטרחה שהוא משלם לעוה"ד של הקבלן לשווי המכירה, וכי יש לחייב אותו במס רכישה רק בגובה התמורה ללא רכיב שכר הטרחה. האם נכונה טענתו? דון בתשובה תוך התייחסות לפסיקה.

פתרון

על פי מה שעולה מהלכת גבריאלה ברק יעקבס, שכ"ט קבלן מתווסף לשווי המכירה, אולם בפסק דין שניתן בוועדת ערר יחד הבונים ייזום ובנייה בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נקבע שאין להוסיף זאת לשווי המכירה, כי אין המדובר במקרה שבו הקבלן חייב לשאת בתשלום והוא מעבירו לקונה. בשונה מהיטל השבחה שחובת תשלומה חלה על המוכר, הקבלן אינו מחויב לשלם את העלות הכרוכה ברישום אלא רק לרשום.

עם זאת, מאז ניתן גם פה"ד בעניין בט, שעמדתו מתיישבת עם העמדה בפסק הדין של גבריאלה ברק יעקבס.

כרגע תלוי ועומד ערעור על פ"ד יחד הבונים, אך רשות המסים מוסיפה את שכר הטרחה המשולם לב"כ הקבלן לשווי המכירה.

ח. יום ושווי מכירה-גמירות דעת

- נפתלי הוא בעל מחצית מהזכויות בדירה בשד' ירושלים 60 בתל אביב. אחיו, אסף, שהוא פסול דין, הוא בעל המחצית הנותרת מהזכויות בדירה. נפתלי הוא האפוטרופוס של אסף.
- ביום 31.12.13 חתם נפתלי, בשמו ובשם אחיו, מול תמיר לוי על מסמך שכותרתו: זיכרון דברים למכירת דירה". נוסח זיכרון הדברים הוא כדלקמן:
- 1- נפתלי ואסף מוכרים את זכויותיהם בדירה בשד' ירושלים 60 בתל אביב בקומה שנייה לתמיר לוי תמורת 1,000,000 ₪ בגין זכויותיהם של נפתלי ואסף.
 - 2- אם לא יינתן אישור בית המשפט למכירת זכויותיו של אסף תוך 90 יום ממועד זיכרון הדברים, תהא לתמיר הזכות להודיע על ביטול רכישת זכויותיו של אסף, כך שהוא רוכש רק 1/2 מהדירה (זכויותיו של נפתלי), ושווי התמורה יעמוד על 500,000 ₪ וישולם לנפתלי, מבלי שאף צד יבוא בטענה כלפי האחר.
 - 3- מועדי התשלום הם אלו:
- 20,000 ₪ במעמד החתימה על חוזה מסודר שייחתם תוך שבועיים.
- יתרת התמורה תשולם תוך שבוע מקבלת אישור בית משפט למכירת זכויותיו של אסף, ובמעמד תשלום יתרת התמורה תימסר החזקה.
- 4- מס שבח יחול על המוכר, וכל התשלומים עד מועד מסירת החזקה יחולו על המוכר ומיום המסירה על הקונה. הקונה מתחייב לשלם את היטל ההשבחה שהמוכר חב בו בגין מכירת הדירה בסך של 50,000 ₪.

(המוכר)	(הקונה)
נפתלי	תמיר
אסף ע"י האפוטרופוס-נפתלי	

חוזה המכר נחתם ביום 15.1.14.

- בית המשפט אישר את מכירת זכויותיו של אסף ביום 1.2.14
- נפתלי דיווח על העסקה ביום 7.2.14 וטען שיום המכירה לגביו ולגבי אחיו, אסף, הוא 31.12.13 וביקש פטור לפי ס' 49ב(1) לחוק הן לגביו והן לגבי אסף.
- תמיר דיווח אף הוא על העסקה וערך חישוב מס רכישה לפי שווי מכירה של 1,000,000 ₪.

1. מהו יום המכירה לגבי כל אחד מהמוכרים?
2. מהו שווי המכירה שעל בסיסו צריך תמיר לשלם מס רכישה?

פתרון-

1. כדי שזיכרון דברים יהא מחייב צריכים להתקיים יסודות גמירות דעת ומסוימות ביום החתימה.
- זיכרון הדברים עומד בדרישות של מסוימות לגבי 2 המוכרים, שכן יש בו תמורה, מועדי תשלום, מועד מסירה וזיהוי של הנכס.
- אבל באשר לגמירות דעת המצב שונה:
- לגבי נפתלי, יש גמירות דעת כבר ביום זיכרון הדברים, ולכן יום המכירה לגביו הוא 31.12.13 ולא יום החוזה.

אולם, לגבי אסף- מאחר שהוא פסול דין, אין תוקף למכירת זכויותיו ביום זה ואף לא ביום חתימת החוזה, שכן לא התקיים היסוד של גמירות דעת. רק עם קבלת אישור בית משפט מתגבש לגביו יום המכירה שהוא 1.2.14.

2. שווי המכירה שעל בסיסו ישלם תמיר מס רכישה הוא 1,050,000 ₪ שכן יש להוסיף את רכיב היטל ההשבחה שהוא נוטל על עצמו.

ט. יום ושווי רכישה

בהמשך לאירוע הקודם, אם לא יינתן הפטור המבוקש למי מהמוכרים, מה יהא יום ושווי הרכישה במכירת הזכויות בדירה לגבי כל אחד מהמוכרים, אם הן התקבלו כדלקמן: הזכויות התקבלו בירושה מסבם של המוכרים שנפטר ביום 30.3.81. בשומת מס העיזבון של הסב נקבע שווי הדירה בסכום של 60,000 לירות. אביהם של נפתלי ואסף נתן להם במתנה את הנכס ביום 1.1.90 וקיבל פטור לפי ס' 62 לחוק, ושווי הדירה נקבע אז על 500,000 ש"ח.

פתרון- יום הרכישה הוא 30.3.81 שכן הזכויות נגזרות ממוריש שנפטר בתחולת מס עיזבון ולפי ס' 37(1)(ו) בשילוב עם ס' 26(א)(1) לחוק, שווי הרכישה הוא השווי ליום פטירת המוריש שהיה 60,000 לירות.

העובדה שהאב נתן למוכרים את הדירה במתנה וקיבל פטור לפי ס' 62 לחוק, לא קטעה את רציפות המס ולפי ס' 29 לחוק וס' 37 (1) (א) לחוק יש לחזור ליום הרכישה שהיה נקבע לנותן המתנה. מכיוון שנותן המתנה קיבל את הזכויות ממוריש שנפטר לפני 1.4.81, יום הרכישה שהיה נקבע לו, אילו היה מוכר את הזכות הוא 30.3.81. לכן, שווי רכישה לגבי כל אחד מהמוכרים הוא 1/2 מהשווי של 60,000 לירות, כלומר: 30,000 לירות.

י. ביום 12.1.16 רכשו רות ויעל דירת מגורים בתל אביב תמורת 5,500,000 ש"ח, כאשר כל אחת מהן רכשה 1/2 מהזכויות בדירה. ליעל יש 50% בדירת מגורים בנתניה, שהיא אינה מעוניינת למכור אותה, ולרות יש 1/3 בדירת מגורים בבאר שבע. מה חבות מס הרכישה לכל אחת מהן? פתרון-

מאחר שהמכירה קדמה ליום 16.1.16, המדרגות הרלוונטיות הן אלו שהיו בתוקף עד יום 15.1.16:

באשר לרות - גם אם יש לה זכויות בדירת מגורים בבאר שבע, הרי שמאחר שחלקה בדירה הנוספת אינו עולה על 1/3, היא תהיה זכאית למדרגות של דירה יחידה.

חישוב מס הרכישה יהא לפי מדרגות מס הרכישה שהיו בתוקף עד 15.1.16 כדלקמן: עד 1,568,800 ₪-0%, כלומר סך של 0 ₪.

על חלק השווי העולה על סך של 1,568,800 ₪ עד 1,860,790 ₪ (291,990 ₪) 3.5%, כלומר, סך של 10,220 ₪.

על חלק השווי העולה על סך של 1,860,790 ₪ עד 4,800,605 ₪ (2,939,815 ₪) 5%, כלומר, סך של 146,991 ₪.

על חלק השווי העולה על סך של 4,800,605 ₪ עד 5,500,000 (699,395 ₪) 8%, כלומר, סך של 55,951.6 ₪.

תוצאת מס הרכישה לגבי שווי המכירה במלואו היא 213,162.6. מאחר שרות רוכשת 1/2 מהזכויות, חבות מס הרכישה לגביה היא 106,581.6 ₪, ובעיגול, 106,582 ש"ח. באשר ליעל - יעל היא בעלת זכויות של 50% בדירה בנתניה, ולכן ייערך לגביה תחשיב של דירה נוספת.

עד 4,800,605 - 8%, כלומר סך של 384,048.4 ש"ח
על חלק השווי העולה על 4,800,605 ₪ עד סך של 5,500,000 (699,395 ₪) - 10%, כלומר סך של 69,939.5 ₪.

תוצאת מס הרכישה לגבי שווי המכירה במלואו היא 453,987.9 ₪. מאחר שיעל רוכשת 1/2 מהזכויות, חבות מס הרכישה לגביה היא 226,993.95 ובעיגול, 226,994 ₪.

יא. חישוב המס

נא חשב את מס השבח לגבי מכירת חנות בהתאם לנתונים הבאים:

משה קנה חנות ביום 1.1.90 תמורת 250,000 ש"ח.

ביום 31.12.15 מכר משה את החנות תמורת 800,000 ₪ ושילם באותו מועד שכ"ט עו"ד בסך של 8,000 ₪+מע"מ.

חשב את השבח והמס תוך לקיחה בחשבון של הפחת שנוכה בשיעור של 4% לשנה מתוך 2/3 משווי הרכישה (166,667 ₪).

נתוני עזר-

מספר הימים שעברו מיום הרכישה עד 7.11.01 - 4,328

מספר הימים שעברו מיום 7.11.01 עד 1.1.12 - 3,707

מספר הימים שעברו מיום הרכישה עד יום המכירה - 9,495

היחס שבין מס' הימים שעברו מיום הרכישה עד 7.11.01 לבין מס' הימים מיום הרכישה עד יום המכירה - 0.4558

היחס שבין מס' הימים שעברו מיום 7.11.01 עד 1.1.12 לבין מס' הימים מיום הרכישה עד יום המכירה - 0.3904

פתרון

יתרת שווי הרכישה היא 8,000+250,000 בניכוי הפחת שהוא 166,667=91,333 ₪.

יתרת שווי הרכישה המתואמת ליום המכירה היא 309,133.07 ₪.

יתרת שווי הרכישה המתואמת ליום 31.12.1993 היא 149,210.94 ₪.

שבח המקרקעין הוא שווי המכירה, קרי, 800,000 ₪ בניכוי יתרת שווי הרכישה בסך של 91,333 ₪=708,667 ₪.

הסכום האינפלציוני הוא 309,133.07 ₪ בניכוי יתרת שווי הרכישה בסך של 91,333 ₪, קרי סך של 217,800.07 ₪.

הסכום האינפלציוני החייב הוא 149,210.94 ₪ בניכוי יתרת שווי הרכישה בסך של 91,333 ₪, כלומר סך של 57,877.94 ₪.

השבח הריאלי הוא שבח המקרקעין בניכוי הסכום האינפלציוני $490,866.93 = 708,667 - 217,800.07$ ₪.

השבח הריאלי עד יום התחילה - $224,192.95 = 490,866.93 \times 0.4558$ ₪.

השבח הריאלי לאחר יום התחילה עד מועד השינוי - $191,634.45 = 490,866.93 \times 0.3904$ ₪.

יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי היא $74,939.53 = 490,866.93 - (224,292.95 + 191,634.45)$

חישוב המס על השבח על פני התקופות:

$107,612.62 = 224,192.95 \times 48\%$ ₪

$38,326.89 = 191,634.45 \times 20\%$ ₪

$18,734.88 = 74,939.53 \times 25\%$ ש"ח

$5,787.79 = 57,877.94 \times 10\%$ ₪ (המס על השבח האינפלציוני שעד סוף 1993)

סך כל המס הוא 170,462 ₪.

יב. ליובל דירת מגורים בתל אביב משנת 2000. ביום 1.1.13 הוא רכש דירה בנתניה. עד מתי יוכל יובל למכור את הדירה בתל אביב על מנת שלא יחוב במס שבח ויקבל פטור לפי ס' 49ב(2) לחוק.

1. עד סוף תקופת המעבר. (31.12.17)

2. עד 1.1.17.

3. עד 1.7.14.

4. עד 1.1.15.

המכללה האקדמית נתניה- בית הספר לנדל"ן

מבחן מסכם- מיסוי נדל"ן

מרצים: מר אייל מוליאן וגבי מיכל סופר

משך הבחינה: 3 שעות

יש לענות על כל השאלות

1. בסיס המס (24 נקודות)

קרא את האירועים הבאים והשב- האם האירוע המתואר חייב במס לפי חוק מיסוי מקרקעין או שאינו חייב על פי החוק, וכן האם חייב במס לפי הפקודה. נמק את תשובתך בהסתמך על סעיפי חוק ו/ או פסקי דין

1.1 אירוע א':

כל רכושו של סמי ערב פטירתו היו בעלות בשני מגרשים- אחד בהוד השרון והשני בנתניה, סמוך למכללה. ביום 1.1.2010 הלך סמי לעולמו והותיר אחריו צוואה לפיה כל עזבונו יעבור לגרושתו.

1.2 אירוע ב':

ביום 1.1.2010 מכרה חברת המפרק בע"מ את זכויות הבעלות שלה בדירה בתל אביב ובדירה בלונדון.

1.3 אירוע ג':

חברת בוני העמק בע"מ החלה בשיווק שלב ד' בפרויקט בעפולה.

1.4 אירוע ד':

מוקי רכש חכירה לתקופה של 10 שנים בתמורה ל 1,000,000 ₪ עם אופציה להאריך את החכירה ב 5 שנים נוספות, זאת בתמורה ל 200,000 ₪.

2. יום שווי מכירה (18 נקודות)

דון באירועים הבאים וציין מהו יום המכירה לפי החוק לצורך חישוב השבת, או מהו שווי המכירה, לפי העניין. נמק את תשובתך בהסתמך על סעיפי חוק ו/ או פסקי דין

2.1 ביום 1.1.2014 מכר רמי דירה. המכירה הייתה מותנית בכך שהדירה תחובר למערכות החשמל עד ליום 1.6.2014. מה יום המכירה?

2.2 ביום 6.8.2015 מכר יעקב בנין משרדים בן 20 קומות תמורת 400,000,000 ₪ וכן מעלית של נחשונית בתמורה ל 1,500,000 ₪. מה שווי המכירה של הזכות הנמכרת?

2.3 אסף רכש מגרש מרשות מקרקעי ישראל במסגרת מכרז. בנוסף לסכום שהציע בגין המגרש, 1,500,000 ₪, נדרש אסף לשלם 200,000 ₪ בגין הוצאות פיתוח וכן 90,000 ₪ מס רכישה. מה שווי המכירה של הזכות?



3. שאלה חישובית (28 נקודות)

לאורי שתי דירות בישראל- אחת בנתניה ואחת בירושלים.

אורי מעוניין להעניק ללא תמורה את הדירה שבנתניה, לאחותו.

יועץ המס של אורי סבר שבעקבות תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין מכירה זו לא תהיה פטורה ממס שבח, כיוון שסעיף 62 לחוק לא חל יותר על מתנות בין אחים, אלא אם כן הזכות התקבלה מהורה במתנה או בירושה.

כאשר ביקש אורי מיועץ המס לומר לו בכמה מס שבח יתחייב במכירה זו, ענה יועץ המס שיש שתי אפשרויות למיסוי מכירת דירת מגורים מזכה, והוא לא יודע בדיוק איזו מהם חלה בעניינו.

אורי מבקש לדעת:

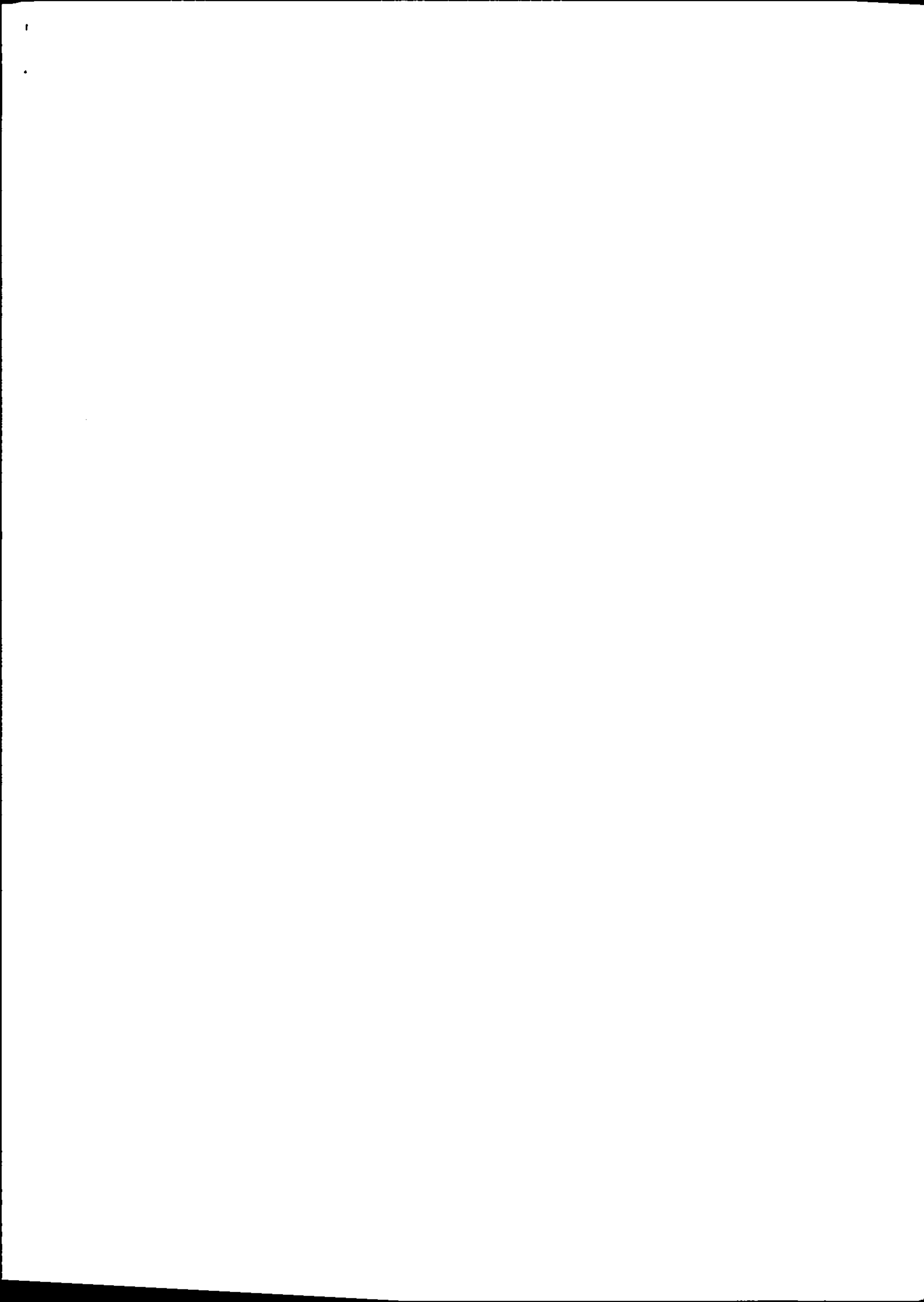
א. מהן שתי האפשרויות העקרוניות הקיימות בחוק לחיוב במס שבח מכירה של דירת מגורים מזכה? חשבו את מס השבח בשתי הדרכים בהתאם לנתוני העזר להלן (20 נקודות).

ב. באיזו אפשרות, מהאפשרויות דלעיל, יכול אורי לבחור? נמקו (8 נקודות).

נתוני עזר:

- יום המכירה לאחות: 1.1.2015
- שווי השוק של הדירה בנתניה ליום 1.1.2015 הוא: 2,500,000 ₪ (לדירה אין זכויות בנייה נוספות).
- הדירה בנתניה נרכשה מהקבלן ביום 1.1.2002 בתמורה ל 1,200,000 ₪.
- בעת רכישת הדירה בנתניה, שולם ע"י אורי ביום 1.1.2003 מס רכישה בשיעור של 0.5% (אורי נכה כהגדרתו בתקנות).
- מדדים:

ממד	תאריך
100	1.1.2002
110	1.1.2003
120	1.1.2012
140	1.1.2015



4. שאלות רב ברירה (30 נקודות)

4.1 משה קיבל נכס מקרקעין במתנה מאביו ביום 1.1.95. אביו של משה קיבל את הנכס בירושה מאימו (סבתו של משה) שנפטרה ביום 1.3.81. הסבתא רכשה את הזכויות בנכס ביום 1.1.48. צו הירושה הוצא ביום 1.12.81. כיום מעוניין משה למכור את הנכס. מהו יום הרכישה?

א. 1.1.95

ב. 1.3.81

ג. 1.12.81

ד. 1.1.48

4.2 ביום 1.1.16 רכשה רות מגרש מאבי תמורת 700,000 ₪. במסגרת החוזה התחייבה רות לשלם גם את יתרת המשכנתא שנטל אבי ורבצה על המגרש שעמדה על סך של 70,000 ₪. איזה מהמשפטים הבאים הוא הנכון?

א. שווי המכירה לצורך החבות של רות במס רכישה הוא 700,000 ₪.

ב. שווי המכירה לצורך החבות של רות במס רכישה הוא 630,000 ₪.

ג. שווי המכירה לצורך החבות של אבי במס שבח הוא 630,000 ₪.

ד. שווי המכירה לצורך החבות של רות במס רכישה הוא 770,000 ₪.

4.3 מי מבין המפורטים להלן זכאי לפטור במס שבח?

א. דני נתן לאחיו במתנה דירה שקיבל מהוריהם בירושה.

ב. רות נתנה לאחותה דירה במתנה שאותה רכשה מכספי זכייה בלוטו.

ג. אבי מכר את הזכויות שהיו לו בדירת מגורים ללא תמורה לבן דוד שלו.

ד. אגתה, שהיא קתולית המתגוררת ביפו, מוכרת דירה שיש לה ביפו, כשיש לה עוד 3 דירות מגורים.

4.4 ביום 1.1.15 נמכרה קרקע על ידי 4 מוכרים ששלושה מהם בגירים ואחד קטין. הבקשה לאישור חוזה המכר הוגשה לבית המשפט ביום 15.1.15. אישור בית משפט למכירת זכויות הקטין ניתן ע"י בית משפט ביום 1.5.15. מה יהא יום המכירה לגבי כ"א מהמוכרים?

א. לגבי כל המוכרים יהא יום המכירה 1.5.15.

ב. לגבי כל המוכרים יהא יום המכירה יום 1.1.15.

ג. לגבי 3 הבגירים יום המכירה הוא 1.1.15. לגבי הקטין יום המכירה יהא 1.5.15.

ד. לגבי 3 הבגירים יהא יום המכירה 15.1.15 ולגבי הקטין 1.5.15.

4.5 ראול הוא רווק, ואינו מתגורר עם בת זוג. ביום 1.1.2014 היה ראול בעלים של זכויות בדירות מגורים אלו, שאת הזכויות בהן הוא רכש לפני כ-10 שנים: דירה בחיפה בשלמות

בעל 1/3 מהזכויות בדירה בתל אביב

ביום 15.12.14 מעוניין ראול למכור את הדירה בחיפה. האם יהא זכאי לעתור לפטור לפי ס' 49ב(2) לחוק במכירתה?

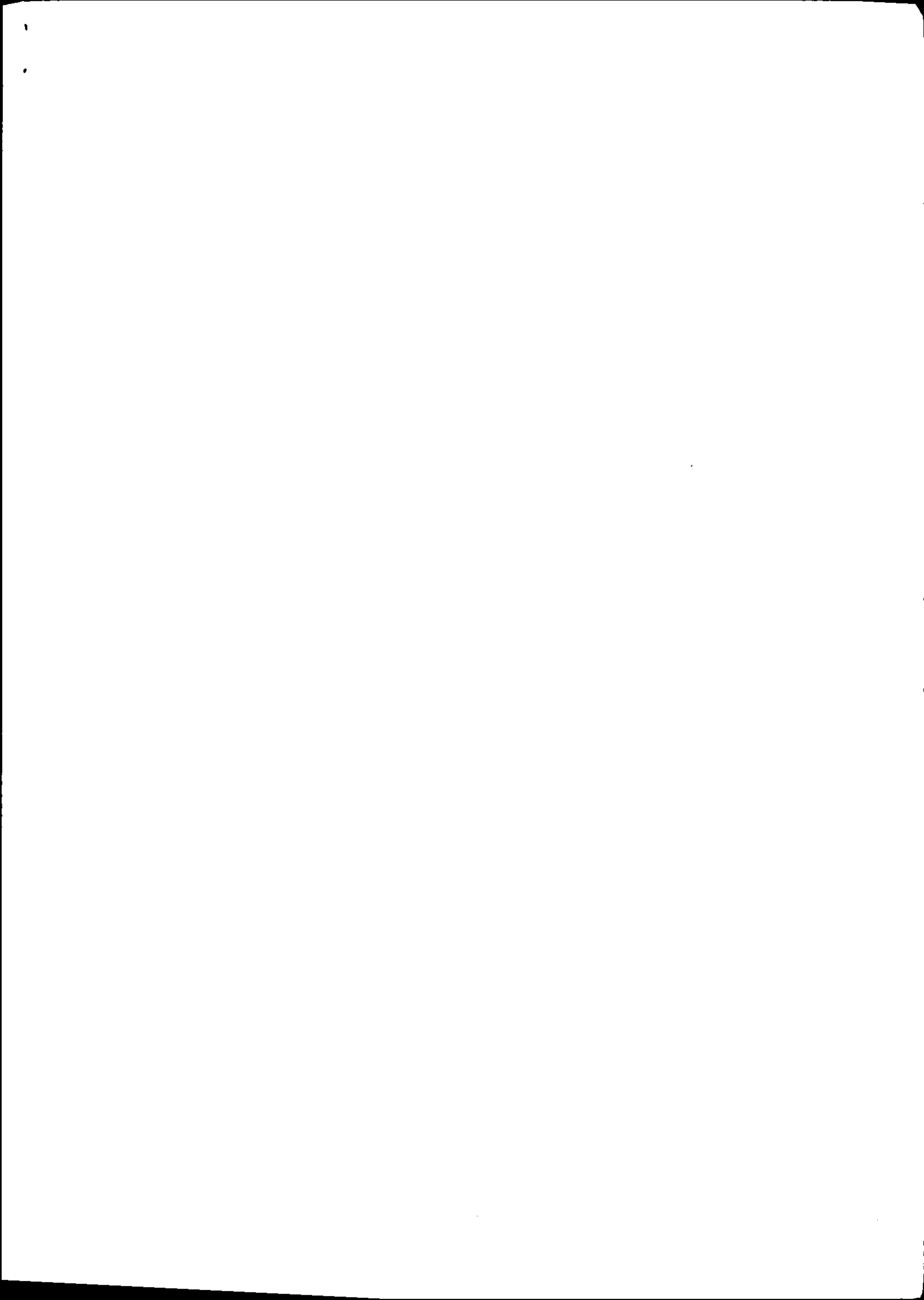
א. לא. גם חלק מדירה נחשב לדירה ולכן ביום 1.1.14 נכנס רמי עם 2 דירות מגורים: בחיפה ובתל אביב.

ב. כן. משום שביום 1.1.14 הוא נכנס עם דירה ו-1/3 שנחשבות כדירה יחידה לאור החזקה הקבועה בסעיף 49 לחוק.

ג. כן, משום שרק בעלות בשלמות בדירה נחשבת כדירה נוספת שיש ליחיד, ולא בעלות של חלק מדירה.

ד. לא. עליו להמתין 4 שנים עד שיוכל למכור בפטור ממש שבח לפי ס' 49ב(2) לחוק.

בהצלחה!!



17

המכללה האקדמית נתניה

הקריה האקדמית של השרון

0008743

מדור בחינות

לפני התחלת הבחינה אנא קרא בעיון את ההוראות ומלא את הפרטים בכתב יד ברור: (שם לב, מחברות הבחינה נסרקות למאגר נתונים. יש להקפיד שלא לקפל / לתלוש / לכתוב בצבעים)

מרצה נכבד!

יש למלא את הציון ע"י השחרת המשבצות המתאימות, זאת בנוסף למילוי הציון במספר. במקביל יש לדאוג להעביר את טופס הציונים למדור בחינות. מחברות המשך חייבות להיות מונחות בצורה עוקבת מתחת למחברת הראשית.

תאריך בדיקה _____

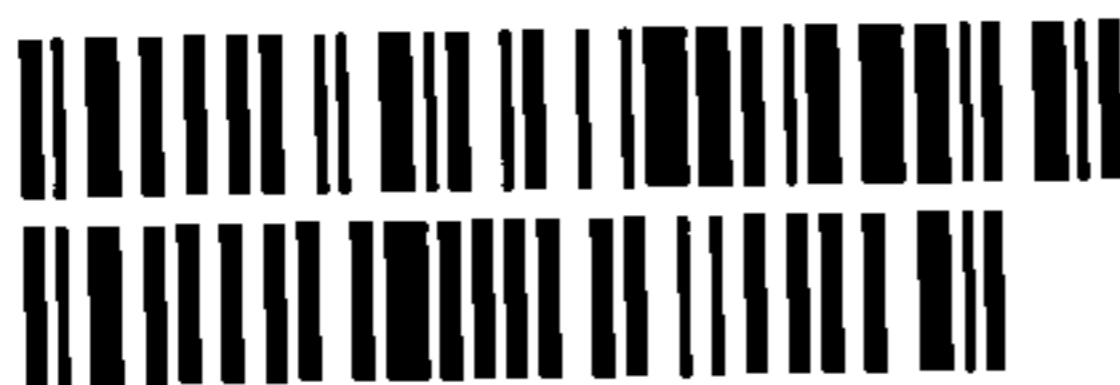
חתימת המרצה _____

		9	1	ציון
	מאות	עשרות	אחדות	
1	<input type="checkbox"/>	2	4	
2		1	8	
3		1	9	
4		3	0	
5				
6				
7				
8				
9				
0				

1. על הנבחן להבחן בחדר בו הינו רשום.
2. בהגיעך לאולם הבחינה - הנח ליד המפקח על הבחינה חפצך האישיים הכוללים: תיקים, ספרים, מחברות ורשימות שונות.
3. אסור להחזיק בהישג יד חומר הקשור לבחינה/לקורס אלא אם הותר הדבר בכתב על ידי המרצה ורק בהתאם למותר.
4. מסור למפקח על הבחינה, תעודת זהות או תעודת סטודנט בתוקף.
5. היציאה מאולם הבחינות לכל מטרה שהיא אסורה בהחלט פרט לנשים בהריון ומי שברשותן אשור רפואי מתאים. נבחן היוצא ללא רשות לא יורשה לחזור ולהמשיך את הבחינה.
6. יש להשמע להוראות המשגיח, אסור לשוחח או לעזוב את המקום או את חדר הבחינה ללא קבלת רשות המשגיח. הפונה בשאלה או בבקשה ירים ידו.
7. תלמיד המקבל לידיו שאלון ואין בכוונתו להבחן, חובה עליו למלא פרטיו האישיים ע"ג המחברת. עזב התלמיד את האולם אחרי חלוקת השאלונים או לא מסר את מחברתו עד תום הבחינה או מסר מחברת ריקה דינו כדין נכשל.
8. קריאת השאלון מותרת רק לאחר קבלת רשות המשגיח.
9. יש לכתוב את התשובת בדיו, בכתב ברור ונקי על עמוד אחד של כל דף. אין לכתוב בשוליים. הכותב טיוטה יקדיש לה את הצד הימני של המחברת ואת ההעתקה הנקיה יכתוב בצד השמאלי. את הטיוטה יש למחוק בהעברת קו. אסור לתלוש דפים מן המחברת.
10. עבר הנבחן על תקנות הבחינות, תשלל ממנו הרשות להמשיך בבחינה ויועמד לדין משמעתי.
11. משך זמן הבחינה מצויין בראש השאלון. עם הודעת המפקח כי תם הזמן, על הנבחן להפסיק את הכתיבה, למסור את המחברת עם השאלון למשגיח ולצאת מאולם הבחינה.

בהצלחה

**יש לסמן מעבר לקו המסומן משני צדי הדף.
יש לכתוב את הבחינה בעט (כחול / שחור) בלבד.**



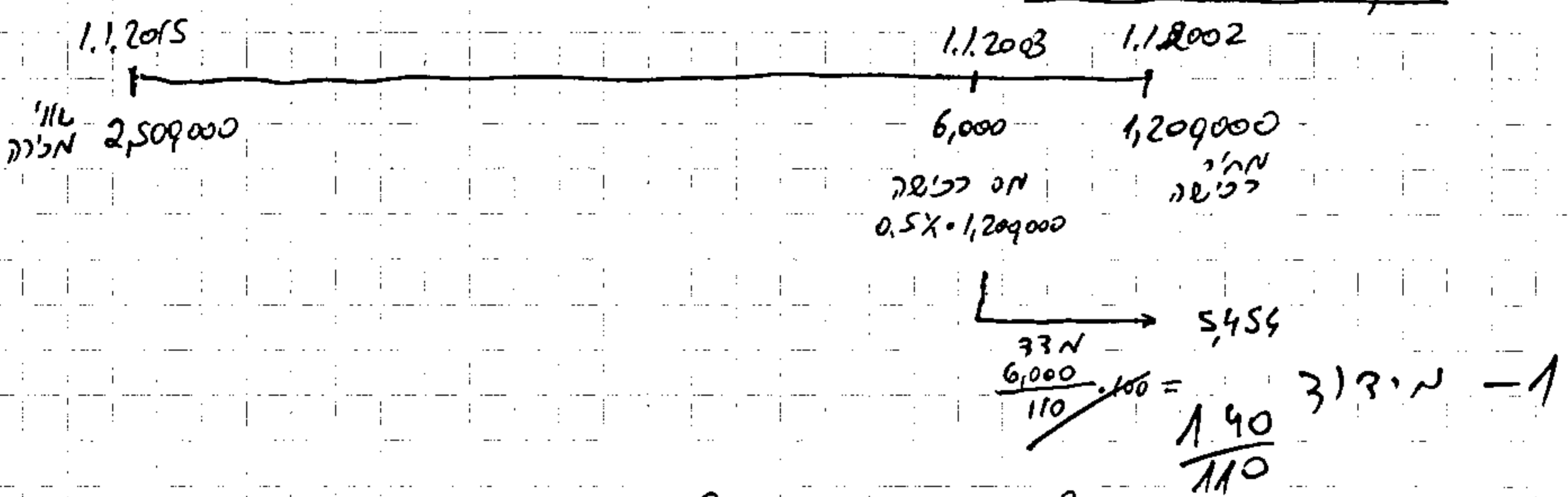
שנה ל - תש 18
 סמסטר א מועד א
 ביה"ס (נצ"ר) מס' הקורס 82-210-0
 שם המרצה אילן אול"אן
 שם הקורס א"ס' נצ"ר
 מבחן חלק
 תאריך הבחינה 26-1-2016

ש.ים ל.ב! השוליים יחתכו לפני הסריקה. לכן, חל איסור מוחלט לכתוב כאן.

שאלה 3

א. אגנסבור 1 : לפי הישג אינאפי מוטב/חזק
 אגנסבור 2 : לפי שיטת הישג אינאפי רפיל

לפני הישג אינאפי רפיל :



בקניה שבכניה לא היתה מושגת ולא תקצו סתם נחמס הנכסה אוני
 או צייק אנבלה אור הסתה משוון הרטישה .

1,200,000 + 5,454 = 1,205,454

~~1,205,454 / 100 = 1,446,545~~

1,205,454 / 100 * 140 = 1,687,636

1,687,636 - 1,205,454 = 482,182

~~20% על הקונה 1.1.2012~~

~~1,446,545 - 1,205,454 = 241,091~~

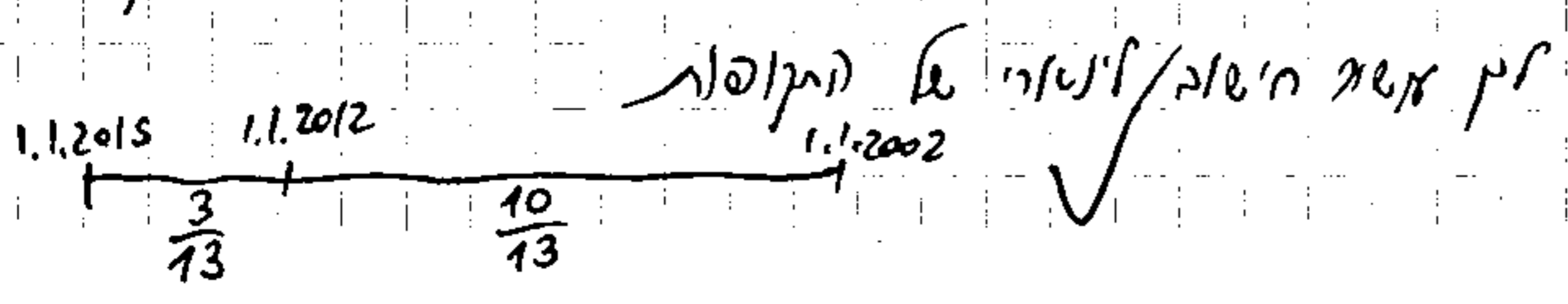
~~241,091 * 10% = 24,109~~

שמה אינפלציוני כולו לפני 31.12.1993 לפי לא חייב האס.

2,500,000 - 1,687,636 = 812,364

2,500,000 - 1,205,454 - 482,182

שמה כפול המוסרה ב 20% על 2012 ו 25% אחריו (צייק קניה אחר)



התורה

התורה

התורה

התורה

התורה

התורה

1.4

האנדר לא איב בחס כניסה הוא מחשיב ואפי
סדר 1 לחץ מיסוי מקרקעין השפיר "ככלל במקרקעין"
עצם במקרה של חכירה היא אמך כחולה זא 25 שנים
באחר זונה לא עסקה במקרקעין.



ובה סק ב המקומות בלל האופציה היא 15 שנים בלבד.
אצתיי העקובה, 15 כניסה זמן 15 פאולה שלא מחוייבת בחס זא
אפי המקומות.

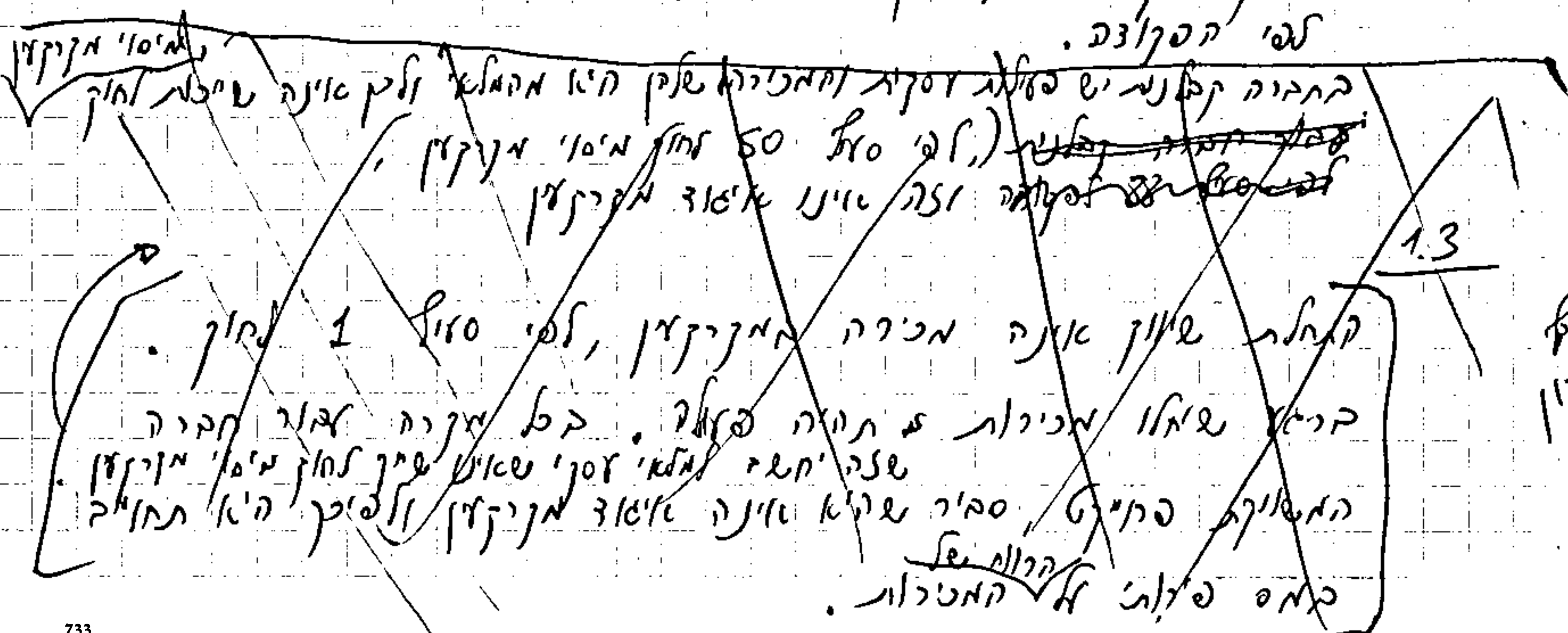
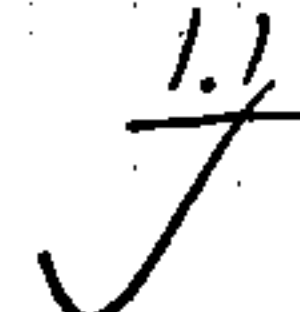
1.2

אזאי הדיווח באונדון - היא אינה מחשיבה אכלל במקרקעין
אפי סדר 1 ב לחץ מיסוי מקרקעין (היא לא במחוייבת
המדינה או האזורי) ואפיכ ~~במחוייבת~~
הואל במקורה מחוייב אפי עסקובה (אפי סא
המדינה) ^{והמדינה} הוא חון או כולל פיוולת) - קדצט א כולל חון.
אפי הדיווח בחס אביב - הני שט מחשיב למכירה של
"ככלל במקרקעין" ואפיכ חל אלה חס אפי חון
מיסוי מקרקעין



1.1

אפי סדר 4 לחץ הנישה אינה מכירה ואפיכ
אינה ~~מחוייבת~~ ^{חייבת בחס} ואפי חון מיסוי מקרקעין.
אצתיי עסקובה, אין כון כולל אפיכ אהפאולה לא חייבת זא
אפי המקומות.



1.3
האמון קס

והנה

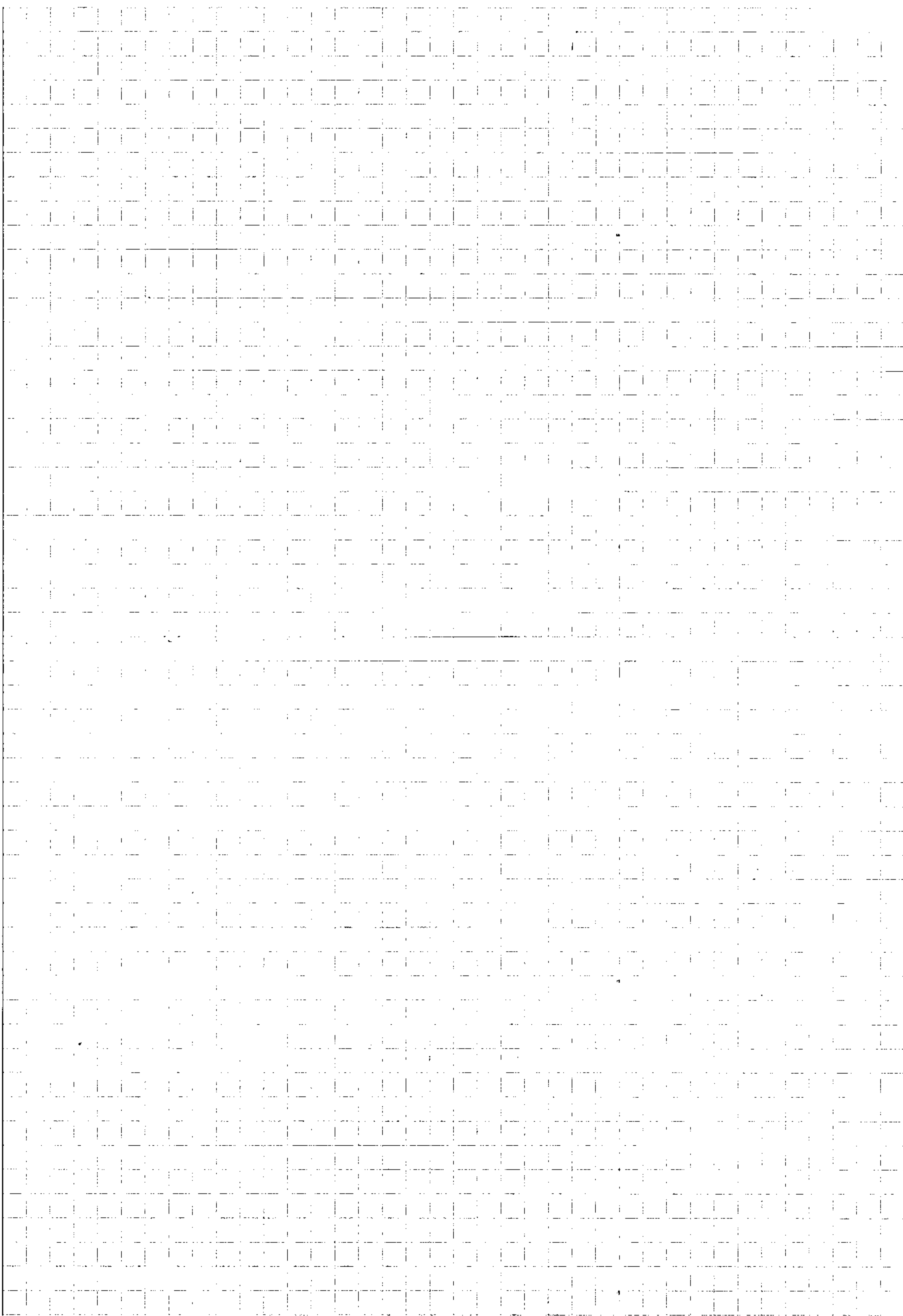
הנה

הנה

והנה

הנה

הנה



18

שאלה 2 - יום ושני המכירה

2.1 \checkmark יום המכירה 19 לחודש יולי 2014. שכן אין שם התניה שתלויה בהשגת שיעור וכו'.

לכונסאן סכום אלבני שנון - המאזן התמיכה להוסיף התיב בניה
 מען חצי שנה - יום המכירה לקבל כאזי המוצע
 התקווי - שזי התמזין לא היה לתקומ אצ המוצע היה
 מתבטל.

מצבה שלתקפו חלופה התמזין שאינו מחויב דין, תקף מקהילתי
 דיני המס מרצף כותב.

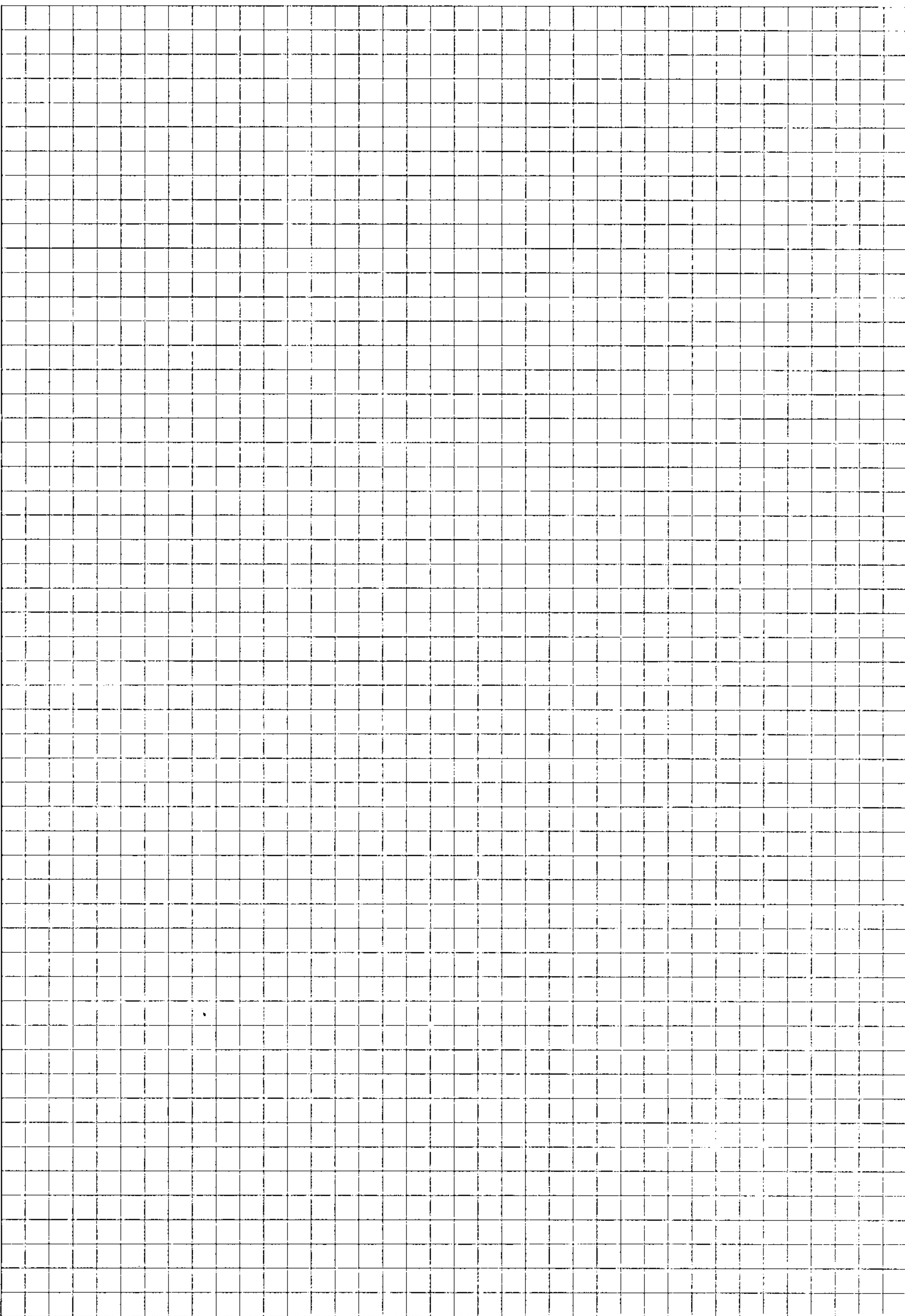
2.2 שו"י הצבוא המכירה היא $401,500,000 = 1,500,000 + 400,000,000$
 שכן אם ^{סכום} ~~הוא~~ $258,750,000$ האוצר צנוס - נ מנהל מסתק יואלטי

"כנגדו האוסשוואר לנתק בתים ומתניי מתקומים וכו' שאין בקב אופטי
 וקדם אמלאלטין". יש את מחיין הכוננה, ולא מחיין המובס
 בתיב בן 40 קומה מתקוד מצהולט (אזופיו שש (נתק מחיין)
 את החוליה, אפטיק וצדכו הטלטי ירצ. איטיכ
 המחיה היא חלק מהמקנה, ואזינה (משבת אמלאלטין.
 ודינה כדון חלק מהמקנה.

2.3 שו"י המכירה צייק אלולו את הנכס ואת ה הווצואו שמחוייב
 לקצון ע' המכר או שכר הוצא (כמו פילוח) והכאכ

משלם את תמורת. אם הרכיבני אינו נכלל בשווי הרכישה
 שכן הוא מס שמלאלט אל כולכס כחם צקול אצ צפנת המכר.
 כולמר אם 200,000 יק צאר פילוח שכר קוצ, הני שש
 מצטיף אסכס המכירה.

סכום שחט - האזין צטה התניה לזכ סלאל הקינדז הוא התניה
 אם הקינדז לא מפתחה אז אלא הפילוח לא תלול
 למחיל הקינדז לענין שווי הרכישה.



נתניה האקדמית המכללה נתניה האקדמית המכללה

חינה בוני המצק היא חכמה קבלנית שיש לה כחולצת צסקי
 וניכוח במלוא צסקי, שמחולצת חוק משמאלת מינים,
 אפיכך היא אינה נוספת להצדקה "איצטאז מקינדאן"
 בקיסט 1 לחוק מיסוי מקינדאן.

(מחלוצת שלפן צד אסן נכסיים שמינס מקינדאן, שאינם
 ספלים, שממשנת איצוה נוספה ...)

ולכן הפתולה ~~עצמה~~, לפי סגן ש לחוק מיסוי מקינדאן,
 שבה הכולל נאכל בקינת הוואשן לחלק ק של הפקודה -
 סאור מס א כולל פיילינג, ^{לפי הפקודה} שפארה מס
 לפי חוק מיסוי מקינדאן.

המכללה האקדמית נתניה

נתניה

האקדמית

המכללה

נתניה

האקדמית

המכללה



המכללה

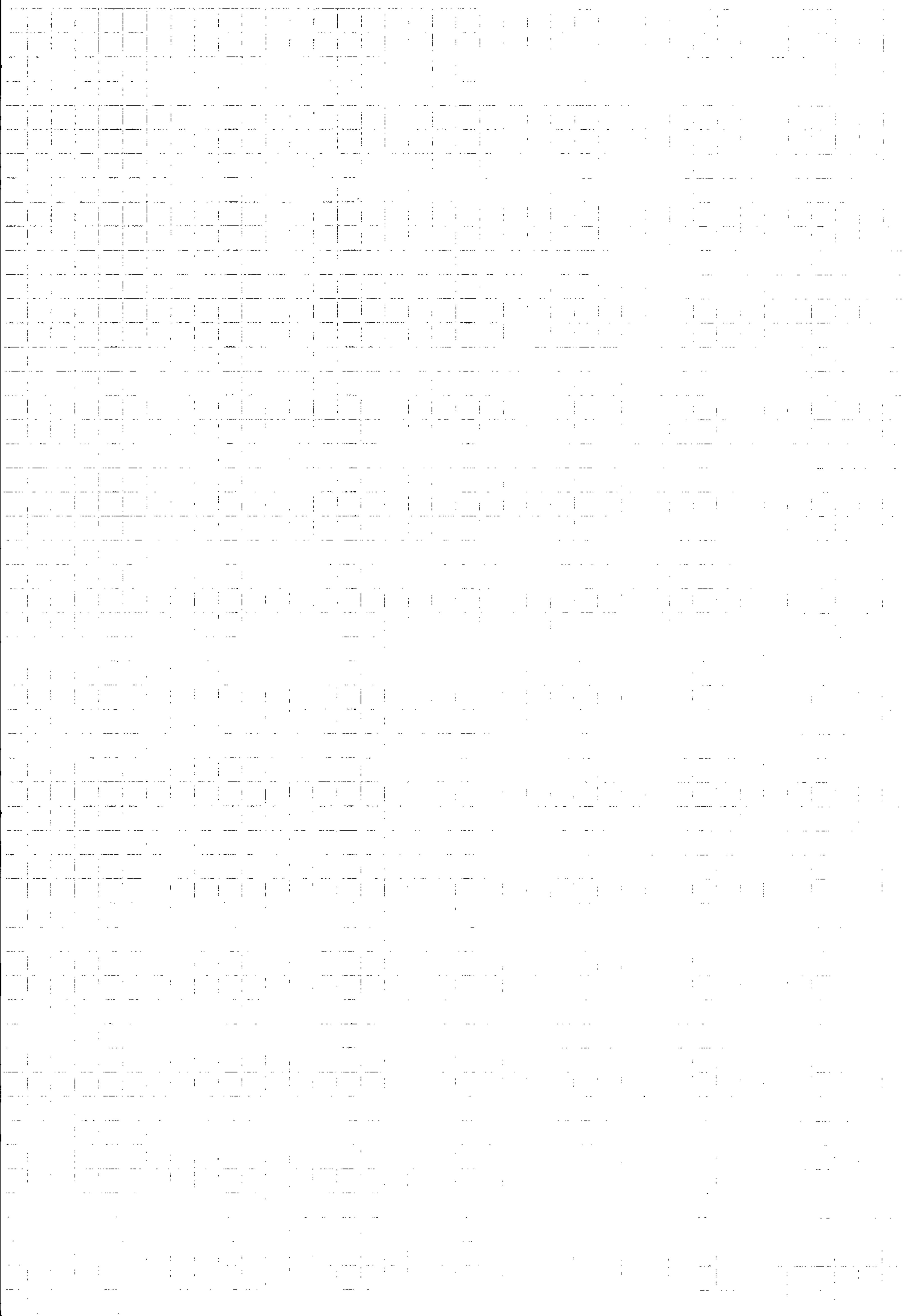
האקדמית

נתניה

המכללה

האקדמית

נתניה



נתניה

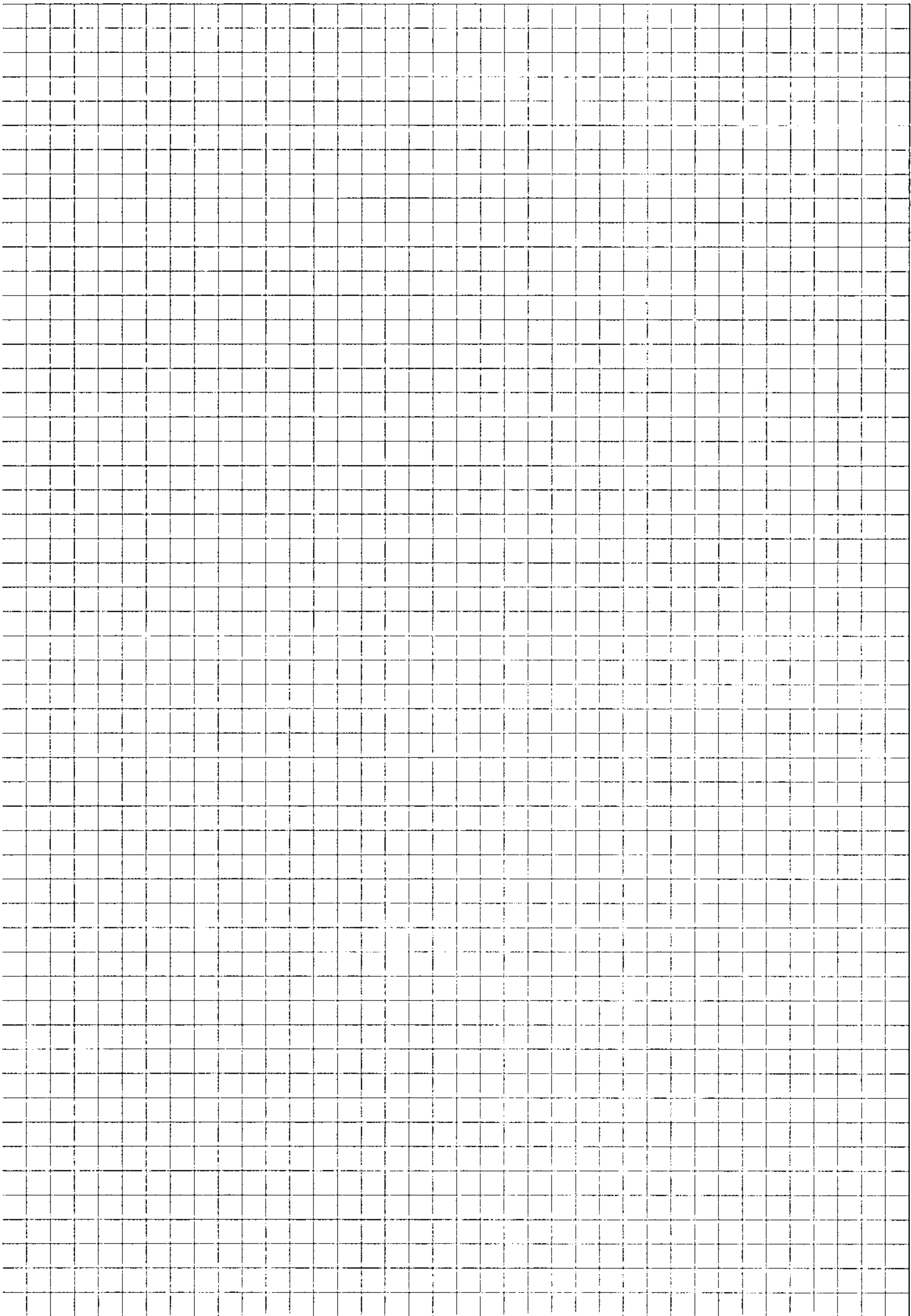
האקדמית

המכללה

נתניה

האקדמית

המכללה



המכללה

האקדמית

נתניה

המכללה

האקדמית

נתניה

נתניה

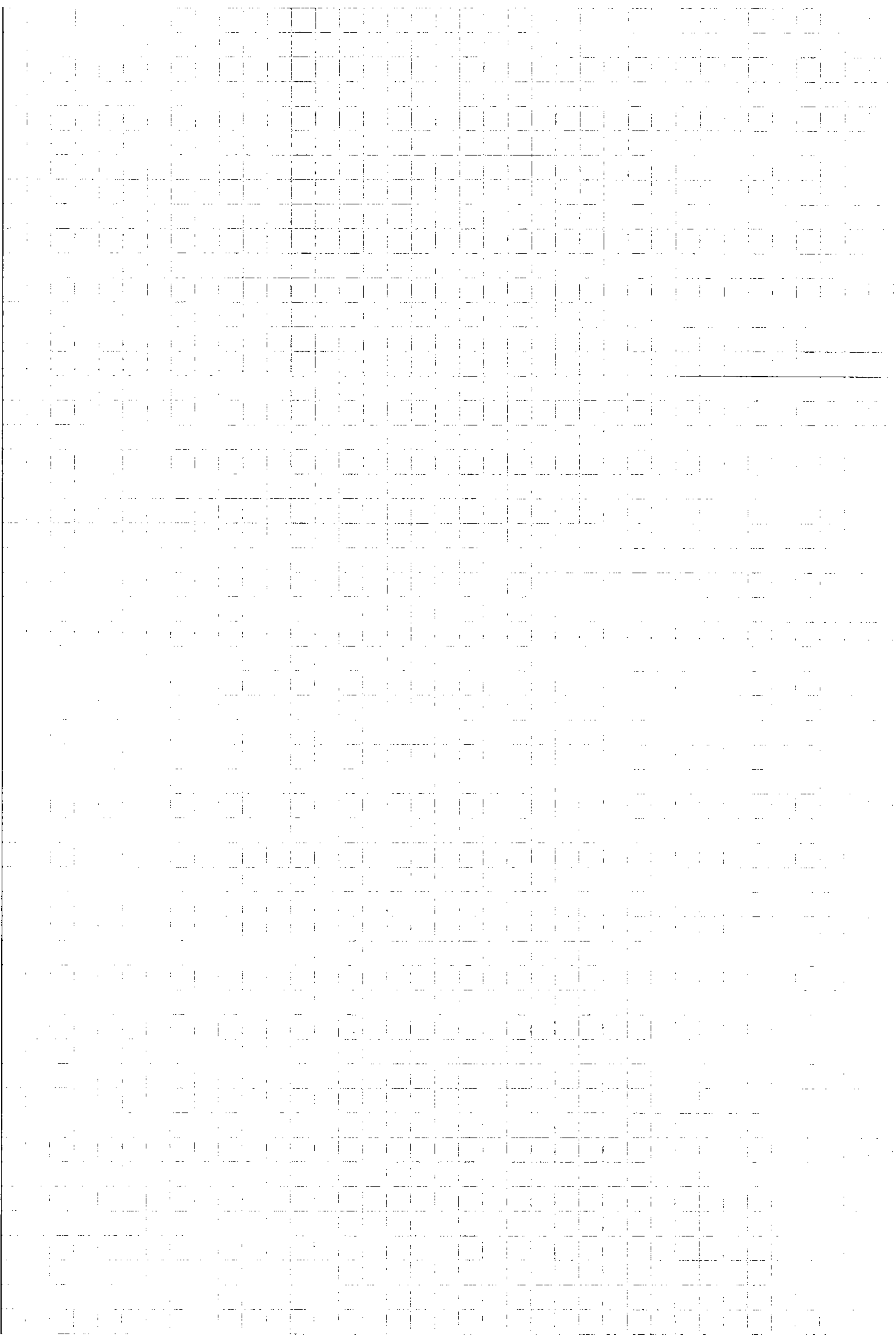
האקדמיה

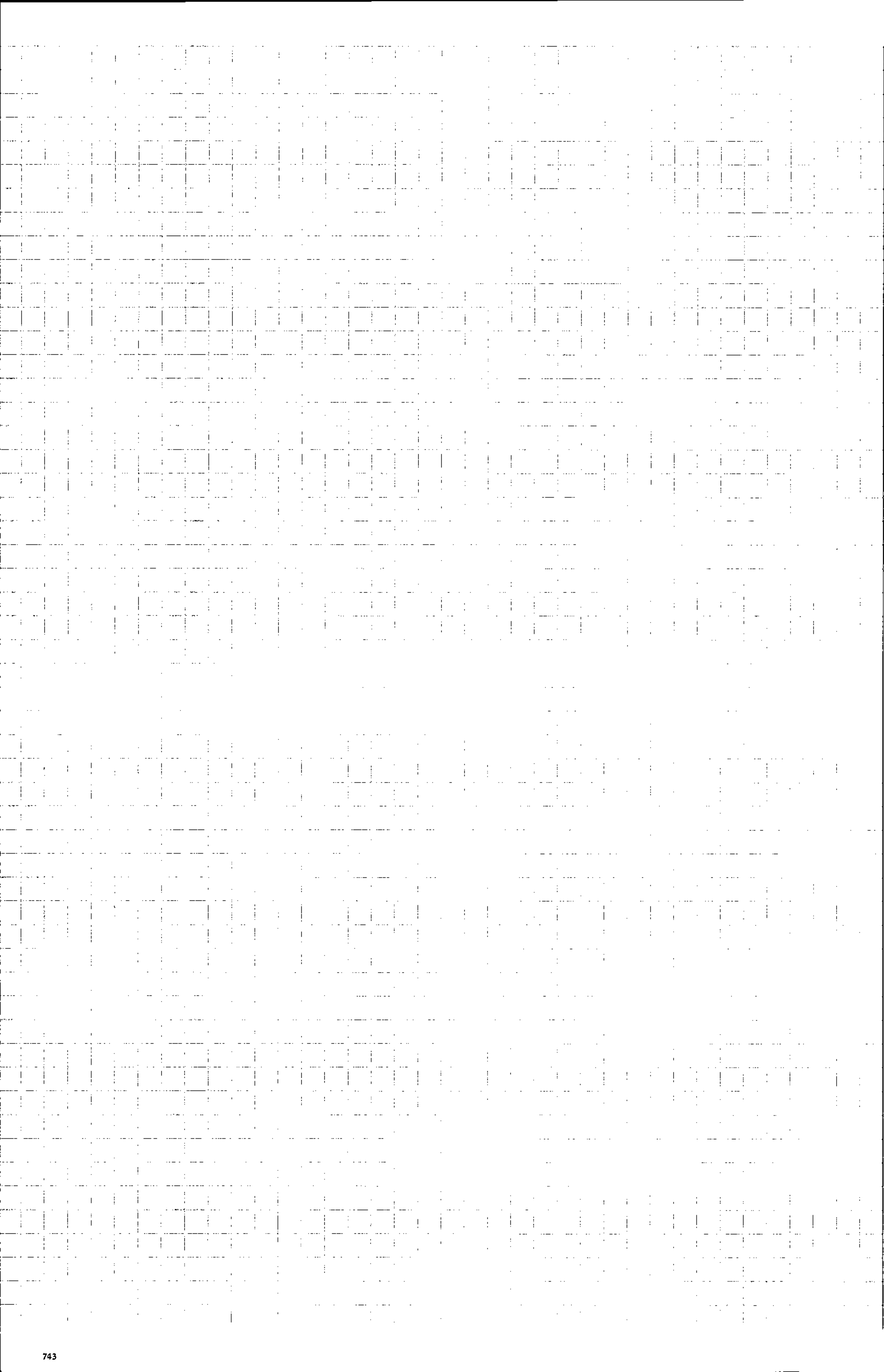
המכללה

נתניה

האקדמיה

המכללה





המכללה

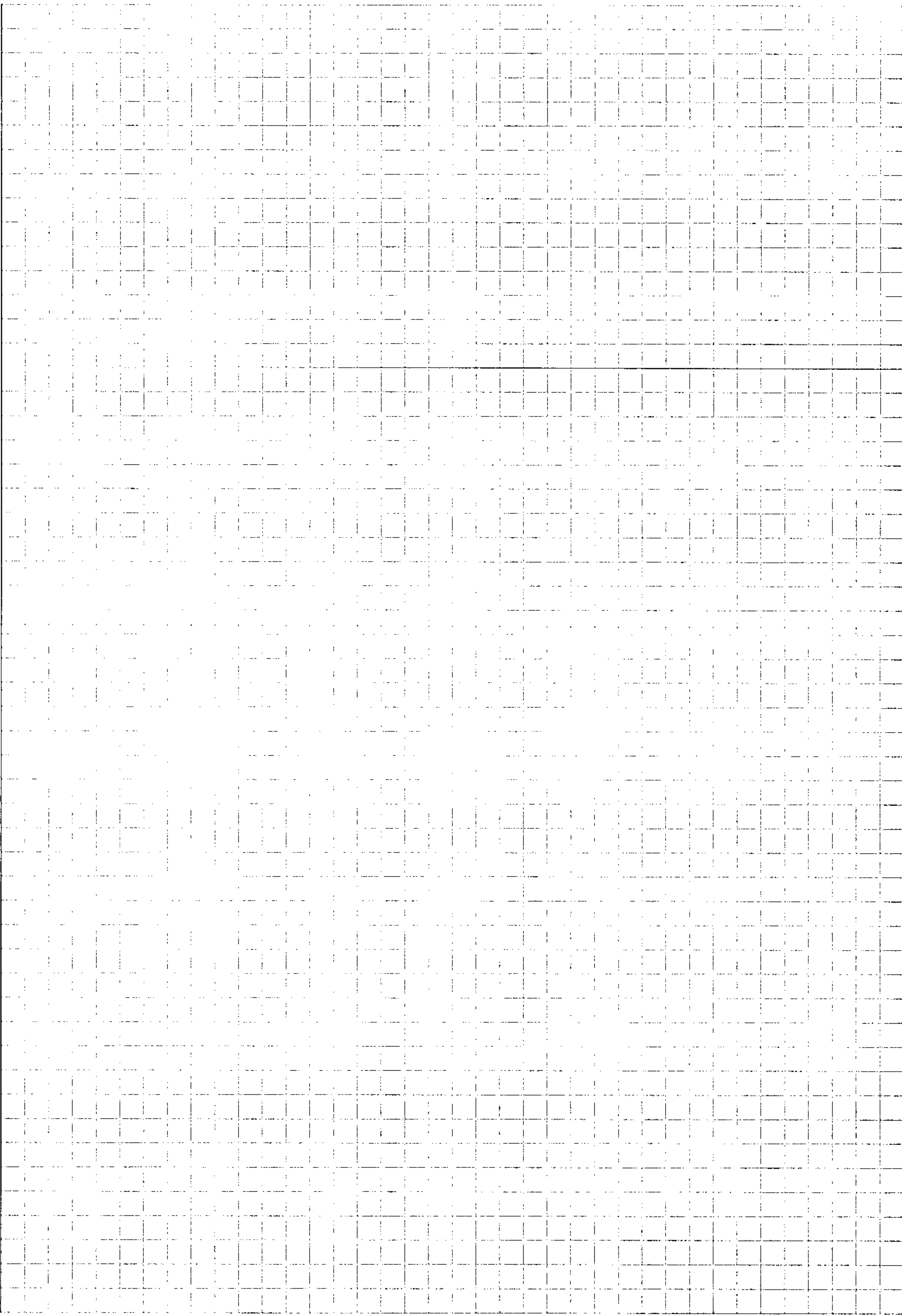
האקדמית

נתניה

המכללה

האקדמית

נתניה



נתונה האקזמית המכללה נתונה האקזמית המכללה

המכללה

האקדמית

נתניה

המכללה

האקדמית

נתניה

Faint, illegible text covering the majority of the page, possibly bleed-through from the reverse side.

נתונה

האינדוקציה

המכילה

נתונה

האינדוקציה

המכילה

A large grid of graph paper with a central horizontal line. The grid is composed of small squares, with a thicker horizontal line running through the middle. The grid is intended for writing or drawing.

חוקי / פיקוד

צדקנות / ס' 3 דניני חס

צדקנות המאום - מאמץ חס ין בזה המאום הכולל

דילוגיות המאור - מקלי חוץ } חס פיקוד לכולל
מקלי פיקוד } חס פיקוד לכולל
צדקנות המאום - חס פיקוד לכולל

חוקי המאום - חס פיקוד לכולל

כניסה לעסקים
כפי מקרה ל החקוק המאום

צדקנות המאום - חס פיקוד לכולל

הסאמיק
חוקי המאום - חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1949 חס פיקוד לכולל

חוק המאום 1963

חוק המאום 1963 חס פיקוד לכולל

1965 1968 1949

המאבק האקדמי אולם נכסם
ואדם עם רוחו הוון חייה
זה הכרזה נכונה.

עם שיהיה תורה (מקצוע)
אם רוצה הוון לא תורה

↓

עכצרה יום
ויאם אקדמי, קטן קקק
כך חזרה שאלו אדם
אם קקקק. הסוף
עשו חזרה קכק
החזרה שאלו היום
חייה קסם.

אולי תחזיר את ארץ ישראל, ואת ארץ

העיר תחזיר את ארץ ישראל, ואת ארץ

(שבת וכו')

ס' נ' ס'

אם ככה אין לנו קשר לארץ - ארץ ישראל היא ארץ

אם יש ארץ ישראל -

אם יש ארץ -

ס' נ' ס' (אולי אולי):

6 - ארץ ישראל - ארץ ישראל

7 - ארץ ישראל - ארץ ישראל

אם יש ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

אם יש ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

88 ארץ ישראל - ארץ ישראל (אולי אולי)

ארץ ישראל - ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

ארץ ישראל היא ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

אם יש ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

ארץ ישראל היא ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

אם יש ארץ ישראל, ארץ ישראל היא ארץ

ארץ ישראל היא ארץ ישראל

50 פרו - מקבץ - נחל מפרצנים ,

יש גיבוע ומחולל מניגב צילם . שום 18 מע
לשלם מע נחל' הון , כי יש 18 אלף פרטים .

לפי דבר' חלף ב' לפקודת מע פקספ .
התק מע גמר פרו 50 עלול נחל פרו מע -

פקודת מע פקספ אחרת על חילך מנח' מקוקודין
אך יש לפקספ אלף פרטים .

יש תמונה נשלפת מאתר זירה פוטו וניצב עם ג'מנה

נוני ולי' פרטים
א' 50

300 מ'ניון ונח' ציון ^{מיל' 1960} ^{אלף 2 אלפי' ציון} ^{דור, ארץ} חתמה יואל דובע

מכיל 4 מלקח תוך מספר הניצב .

מע הנקפה אחר שיש הנקפה פרטים , זה ארץ

אלקיד'

הייחוד קבץ סגור - ענאק י'

- כפל שיש ילד מוחלח ויצי - צבא ילד פרטים / ארץ
- כפל שאלו מסמך קצ' - " "
- כפל מיליטרי ומשטח - " "
- מ'חון לטלמטריס - " "
- מחנן הנפילת - " "

כפל מקרה רגספ, זה נאכלת חלף ה' . צה אא חלף ב'
א' כפרת המקוקודין . היחוד חלף שבע פקוד' (פרוט')

500 נאלה פרו - עננת 2 זילת קלעט . ומכנה א' נולח יפה

קפס' מסמך קצ' .

הייחוד חלף שגב על מכונית באיאל מסמך קצ' כחול
הוא פרטים . הואיסי עננת , החלפה פקוד' א' .

בית ספרה פקיד שמתא להלכה ולקבוצ שבה פיוטא
אחרי שמתקבל חס שמה קבוצ שבה חונו כאה שניקא לפני כן.

פקיד שמתא יפול אוהיז לנישע אחי א שניע , לעומת
מיסוי מקרקעין קבוצ (סכר שמתא קטלה של מספר חוקשע לאתר
קיבוצ העסקה.
האם עמנו אחרי פקיד הנישע אחי מקרקעין א העליונה כשקום
אלה הנישע?

קבוצ העליון קבוצ שבמיסוי מקרקעין קבוצ אלה הנישע (זה לא תמיד
קורה) אף מצמצמת-האפשרות של פקיד הנישע
לפניה אלה הנתן מחדש. במקרה זה הנתן נכדך, אשתי,
אזכר הנתן אלה קבוצ קטנה שלש נותן לפניה הנישע,
אך גם אלו היה נכדך זה היה אולי?

ס"ס 84 - קבוצ קבוצ אחי מקרקעין

אם השנה מהווה תקופה א חשבון חס קנסה.
צ"ל צ"ל אונסקה ח"ת לענין שיצורי חס
ש"י יתן שאצטק אשק יק קתול זלא יונה (מקדמה כי צה"ל צמן הדנה)
לצואתא: אננה יש פלאר עז תקנה מס"מ. אפה מני אלה
פיוטא וקניש פלאר אף א מלגה הדירה, כי צ"ל
לדקסיה. אלא אלו הסכמו כי צה"ל אף אשאר
אלא יק אצטק ושיצורי חס.
(צ"ל - אלה חס ילפע, אונסקה עזרה, ...)

ס"ס קבוצ ישותא - תורה רבע אנצל פסול הפלאר מני חוק לעמוד
השקלול-הון. אף שג קבוצ אלא הסנה.

ספר נתי איל

- בני צאצא ציוני בארץ הנכס

מישה קצת ולמנה צורה (שהוא של לפני נישואין אלו)

נתי עומד רצה להטיל את השקעה של עתה

הוא ממש אחר לא אצדק, כי זה לא קשה לציין

וז

מקום שיהיה

ספר 6 - מניית צאצא מתקדמן

צבע שג'היר צבא מתקדמן ולמנה מכירה

צבא מתקדמן - הלאה או חסרה לתן של מא צע עני

הרשאה להשקעה... (זו העלה)

מוצרי ספר 1 התן

מתקדמן -

מתקדמן - יק מתקדמן קישרא. צורה של מנה ציוני

מחול נחשבת תמיד למס קולא הון

צורת חישוק הכולל צורה האלף ואתה

כולל את ה"אז" - ג'טה' הוצר ושלמכון התנאי

שהוא זהו ישראל

התא' זה את המנה לרפ"ט אל יש מס שקט

צבא מתקדמן:

צבא קולא - הצבא הכי הכרה

מתקדמן הצבא

93% הוא הקולא פרטי

צבא הורשאה - מיז' התא' הורשאה מהתנאי קולא שיתא'ם

אל ז' זה את הלא פולא צע עני צבא

מכירה - מיז' המן בלא אופציה, קולא משהיה

צ' 1977 היה 10 שנים יתא'

מ צ' ומא' צ' צבא מתקדמן, יחסי שכולא

הכנסה פולא - בקר ע'ז כמה צבא, האז האז מסול התקונה הוא אלפ, אלפ מן צו מכירה, אם את אול לקולא מסול אלפ צ' את מנייה

ספר נתי

שלי - מתקדמן והצ' למס קנה ש - צ' צ' קשאל שהשקעה מ צ' עני צ' עני מתקדמן ויש חלק קאם יחיה

ספר 5 -

תקופת המלכה בתוך אלפי מקרקעין הי"א שנת
החצב בשנת 9 שנת 11 או מקרקעין ש אוסר
לעצ 10 שנת. מקרקעין אוסר נראה זמן
היו צופים לשלם גם כשנה. אחרי 9 שנת, או
התלוו של המשפט, ופועל את אם הנכסיה למצור.

בית המשפט האיון - לא צדד ממש האוסר קשה לתלו
את המשפט. עקב קטל האוסר, החצב
המקור קטל ותלו לתוצר את אם הנכסיה.

17/11/15

מ'ס'ו'י מקרקעין

כאשר כותבים - הרי הסכם נכס. היה אולם לא היה חוק
הסכם לענין המס.

לפיכך שינוי הוא המענה והתשובה מאת המשפטי.

אם נכס צויגט היטב שלא התקיימה על, יש על

הנכס (לפיכך על של שני הרכבים

אחריהם) - צוהר על נכס מאוזן מסוים

ולפיכך הינו המענה יאמר ולא יתכן לעסקה והתוכן

צדד הוא הקבלה. (ני הוא בו כל הרכבים)

ח'ק - מ'ס'ו'י מקרקעין:

סעיף 3 - הרכבה (אנטיקל) ^{מכאן} נחשבת כספקה - הספקה תהיה

בדומה לכינוי הרכבה אצל ג'וסי כשיג הקניה הוא

הקניה המקונית.

סעיף 4 - הרכבה אחרת מקונה.

סעיף 5 - בהכונה נכס ע' מעט המצוי, התייחסת עם הרכבה כי הרי כמות

כמות אחר נכס יכל לעצן שמתוך הוא המצוי

כפי אחרת שפיר - צמחה צוואה ליה מלה, הרכבה למכור

ואם צוהר ואלת, אחרת המכרה א - 9 יוגע וצד

הע, לתוכן.

למנו פטירה, מעט המצוי מכר. מ'ס'ו'י מקרקעין דאכט

שואל על מכונה ליוגעי. הרי עתה יוגע לא מכר

וכן עתה עתה המצוי.

עו מעטת אלא יוגע לנכס המכר המכר המכר

לא אחרת שני נחמיו.

סעיף 4 - הרכבה ל - 5 הרכבה אין יוגע באסמכת המצוי לא מתייחס

הרכבה על הרכבה מצוי אלא יוגע (למשל) מכר צוהר (ב) תפוח

מצוי (למשל) אלא עתה המכר המצוי, בתוכן ישו הרכבה המכר

סעיף 4 א - האגודה איזק יזכר

האגודה אין בני זוג או אחים ליזכרם כולם מתלמידי זכרונם
(או פרוק לפני זוג יזכרם בציבור או אחרת האגודה)

סעיף 5 א - חכילות כפול -

אחרי הפקדון, ^{עמ' 10} עמ' 10, הוצאות לפועל

האגודה הזכירה לתקן לפי סעיף 3 לא נחשב מתנה

הזכירה ע' התקן והבאת התקנון היא אגודה (י"פ)
מחובל מתקבל, ואז מחובל שטח כפייתם מתקבל

סעיף 5 ב - שינוי יוצר אחי 4 שנה מחובל, נחשב עסק

האגודה אין זכרם קוצר לתקן שינוי
זכרם כפייתם

- אגודתם 4 שנה היא זכרם חסר התקנון אגודה
5 נחשב מחובל. אגודה חסר נחשב.

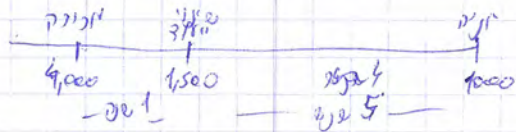
- אגודה חסר 4 שנה - לא נחשב מחובל.

זכרונם:

אחרי קום זכרם מתקנון 7 1000 שקל אחרי פועל

אחרי 5 שנה זכרם נשאר אחרי קום זכרם חסר

היא שנה 1500. אחרי שנה (מחובל) 4000.



לפי סעיף 5 ב' יש עסקי כי זכרם אחרי 5 שנה

אם עם שנה בשנה יוצר = 1500 - 1000 = 500 ← מס קניין 25%

אם כפול 4000 - 1500 = 2500 ← מס קניין 50%

שם היה שינוי יוצר אחרי 3 שנה קבד, אז לא נחשב עסק

וכשיחבר אז היא 1500 זכרם אחרי 3 שנה

אם היה מתקבל 1500 זכרם אחרי 3 שנה אז הוא היה 4000

צדו האפשרי לקבלת ההחלטות, המוסדות המקצועיים
 לקבלת החלטות אלו, למשל - נאמר לנו שהחלטות אלו
 היוצרות והחלטות ין ה 25%

סעיף 6 - קיסים ת"ש

ש"ל חז"ק

יתר ש"ל המצטבר הכולל לפי סעיף 47
 ש"ל

$$\left(\frac{\text{המחיר} - \text{אלוה} - \text{כולו כיון}}{\text{המחיר}} \right)$$

סעיף 47 - יתרה ש"ל הכוללת

ש"ל רכישה

+ (הוצאות)

← כל הוצאות שפיקוחה הן הוצאות אמורה הנגזרות

- (הוצאות אחרות)

← כל זה כבוד קולנו בינוי קם לתקן קצתם יתב
 גבי אחר שאלה הרכשה היתר כאלו קצתם יתב

יתרה ש"ל רכישה

השקע אכסני את הרכוש

אחרי אלו (אחר) = נאמר לו הוצאות, כל צדק אחר

ואחר (היתר על שנה, המחשבה צענה)

כל ירידה שנתית הולכת להוצאות שנתית

אם תנסה יש חיטה של 10 שנות של הוצאות -

נאמר הלו מוצר אשט את כל הוצאות של האדם הנרש
 מאחורי השנה וזו יחידה משל

אולם למחיר הכוללת הן בחלק השנה, ולא הוצאת אחר

קצונה כזו, את המחירים אופים יא ובו משמ

אור של הוצאות והצמדת הרכוש

אך מושבו לא הוצעה על היתר של שש. אצין לפי היתר אם שיה יתב אחר

סעיף 47 - המחיר - אחר שנת לפי שם אחר, רכשו שלא יקרה אחר

הצמדת - גבי אצין את הרכוש אצין בחיובה. פה רכשו לא נרש

אצין חיי הרכוש, ולכן לא היו צענה אצין אלא מסוף הרכוש

סוף 19 - יום המכירה -

יום מכירה - יום זה יום חגיגי במיוחד, אולם יש צדדים שלאחריו יש חזרה אל המציאות. יש אלה שהם חובבים, אולם הם יחזרו למקום העבודה. לאחר זה החזרה קשה יותר כי אין להם קשר אמיתי.

הסכום של המכירה - יום החזרה קשה מאוד אך היתרון שלו הוא המהירות של המכירה. ישנם המעדיפים את המהירות על פני המחיר. ישנם המעדיפים את המחיר על פני המהירות.

הוא יום המכירה הוא יום חגיגי במיוחד אך היתרון שלו הוא המהירות של המכירה.

הוא יום המכירה הוא יום חגיגי במיוחד אך היתרון שלו הוא המהירות של המכירה.

אולם ישנם המעדיפים את המחיר על פני המהירות. ישנם המעדיפים את המהירות על פני המחיר. ישנם המעדיפים את המחיר על פני המהירות.

סוף 19 - הוצאות, יום אולם הוצאות הוא יום המכירה.

ואם יש הצדדים במחיר או לה צדדים אחרים.

בידול זה יש המעדיפים את המחיר על פני המהירות.

סוף 19 - יום המכירה בהתבטח עם יום זה יום קשה היתרון או של היתרון סוף.

בין אחרים של היתרון עם יום זה.

יש קצתם 100 וצדדים 100 140 אולם יש המעדיפים את המחיר על פני המהירות.

הוא יום המכירה " 160 " הוא יום המכירה.

סוף חייך לך דו אן קאן זיך אומן, כשאנטיץ דורך
דו זייט אומן שוין צבוח ונאלף האט זיךל איעוויי קניס.

המאנה וואלדער -

אמאנה המוצ' - אויספיע געלונג או דערמאנ'ג של המלך שקורט
לך אן אן אצטו (כמו הטל השבתה...) אז נה אמאל
לשוני המכונה.

שוני הסעה צינג ליהל שווי אמאני,

פס' - קוינג נקוד שמוצ' קפאלה ילמי הקורט בלי
קייט אט דיי יאוצן און לא. (פאלה שטיי קאנע).
האלל של קיהמ'ל אומי - צינג לאמל שווי אמאני,
ל פיהל שיקר קוצר משיער אן השווי - אאל מה
שלא קוצר לא אמאל לשווי המאנה.

פס' השפוי - שמוע האנטיץ דערט,

דימאג דערמאן אשמי דא אה קיינ'ל אפיני ציינג
אעק אן וועקקאן.

האט אים ריטה נק אן וועקקאן און וועקקאן אפיני.

דקינג "צבול של המאנה" -

שמי קיימ שווי דערמינה לענגק הימלה אים ריטה
לואיל דא אה שווי דערמאנה שיקורט לך אן אצטו.

סוף ד' א' - שווי מטינה קאפארד יחיה אפי היפיציא שמואלו.

ד' א' - כ' אפי מפינה כפול אפי אפי - כ' אפי אפי אפי,
לימל קאפארד שווי סוף אפי אפי.

ס'כום קמחניו $\sqrt[2]{2500}$ - כשהמוכר רוצה לקבל א שקלים ק"ד אחרי 6 החיסוי
 (ההטבות)

13 אחסן: קניו אחתה ק 100

קבלו קוצר והסתמך שישאר אחרי ק"ד 300

אם היו מחשבים כאילו צוה שווי המכירה של ה שקלים היה $200 = 300 - 100$
 לקח $25\% = 25$ לקח הקבלן שלם ברצו 350

מסו' מקי קוצר $\frac{300-100}{(1-0.25)} = 266.66$ ← קוצר אחרת קרוא

366.66 קוצר שווי המכירה

$66.66 = (366.66 - 100) \cdot 0.25$ שווי חס שקל

אזנה געלט מלא

ק'המש' - אחרי שלם יהיה גילגל מלא

אם גילגל חלקי $\frac{350-100}{250} = 62.5$ חס 25%

362.5 נאס הקבלן מוצטו מוסו

יש קבוצה של מחמאניק ונימן להצט אים את שיטת העלמ המלא
 אצמג מחמג לקבל אם שיטת העלמ החלקי אם
 הוצמג ~~שקלים~~ שיש מקלוח שמקלמ אם גילגל חלקי
 אים ולממג צו מחמג.

עסקאות עם האוכה למחמגה קצתיה

כס' מחמאניק מלמ המסח מכירה, אפיה, 25% מחמג המחמגה, ויהיה חק חצי ענד
 צו מחמג הממק לכוכל. המחמג הצו מחמג יכל לקבצ
 אים החמג והמס חמק מחמג המחמג. קבול לא הקצמו
 מחמג. המחמג המחמגה את החמג ה 36 א 25% מחמג

שה - מס. תפיר ~~מחמגה~~ מחמג. צו יכלמ אים כממג קל

אמרו גם כן שביניהם של קני ורבי' על לא עסקה מימניה
אוליבה אנקדמה תשלומים הוא משמח.

אמרו שיש 'קדמות' תורה הנחה.
יש מקום שבהם נמך להוון של התמורה, וזכור לטוב
המספר סופים שלמנוש עלו עסקה מימניה.

כסף חמש - עסקה קואופרטיבית,
מ/צ מספר 24 - 36 ה', סגור קאסקאל קואופרטיבית
אז לא הוונתי להוון.

במקראת מקרקעין - צי'ה של 12-18, לא מצוינה הוון.

נחש

כסף מיטל וון - עסקה בה הוא יוכל לתאם שנה. - סה"כ מספר
מימנו משה (מימני מקרקעין) זה ספר מהוון של מספר
כסף נאמר שלא ה'רפ' התייחסה יחוצה לתאמי כיבית ומימון, זה
לאוה קצת של יצ שנה. ה'רפ' לתאמי שספר שאם הספר להוון.

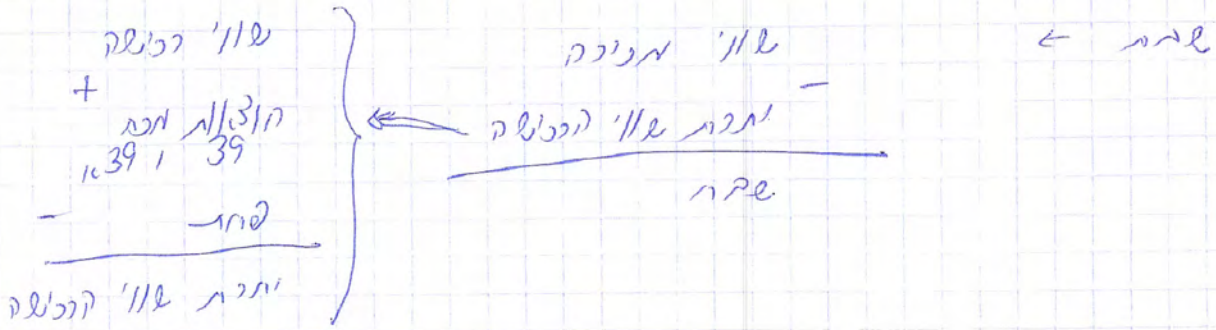
* ההשפעה של זה הוא בקרקע בהם יכיתה על הקונה,
ההשפעה על המוכר לא יחיה קצת כי י' א' א' א' א' א' א' א' א' א' א'
י'ר, ה'ני ש'ל'ר קצ'ר עסקי ואת ה'נ'ל'ה של ה'ר'ב'ה ה'ל'ו ש'ג'
כ'נ'ל'ה מימני ומ'ל'ל'ה י' א' א' א' א' א' א' א' א' א' א'.

סוף 37 - ~~המספר~~ י'ר' כ'ט'ה של ס'ג'ר ש'מ'כ'ה ה'ל' ה'ל' (ה'ל'
י'ר' ק'מ'פ'ר'ה ב'ע'ס'ר'ה ק'ל'ו'מ'ה. (ל' ה'י'מ'ג' מ'פ'ס'ר')
סוף 52 - ש'ו'י' ה'ר'כ'י'ל'ג' - ה'ל'ו'ל' ל'ש'ו'י' ה'מ'כ'י'ר'ה של ה'ע'ס'ר'ה ק'ל'ו'מ'ה.

למשל: מ'כ'י'נ'ו י'כ'ס' ב' 3000, ש'ל' ה'ע'ס'ר' ל'א' ע'מ'ד' ב'ת'ל'מ'ל'ה ה'מ'ו'כ'ר' מ'צ'י'ר' ס'ל'
ה'ק'ו'נ'ה י'ל'ו'ה א'ל' 285, כ'י' ל'צ'ו'מ'ג' ה'ק'ט'ע' ל'א' מ'י'ז'י'ק' א'ל' ה'ת'ש'ו'ה ה'מ'ק'ל'ת'
ל'ש'ו'י' ה'מ'כ'י'ר' 500 מ'ה'ל'ו'ל'.

סוף 22 - ש'ל' מ'ל'כ'ר' ק'י'ק'ו'ל' ^{מספר} ה'ל'כ'י'ר'ה, מ'מ'ל'כ'ר' ה'ת'ל'כ'י'ר'ה.
סוף ~~54~~ - מ'מ'ל'כ'ר' ק'נ'ה מ'מ'ל'כ'ר' ה' מ'ל', ב'נ'ה י'ל'ו'י' 2 מ'מ'ל'כ'ר'
מ'מ'ל'כ'ר' מ'מ'ל'כ'ר' א'מ'ר'.

סעיף 62 - האגודה נאלצת לשלם את המס



15/12/08

מיסוי נכסין

שווי מכירה

יחידת שווי נכסיה

$$\begin{aligned}
 & \leftarrow \frac{\text{יחידת שווי נכסיה} =}{\text{שווי נכסיה} + \text{הוצאות שוטף (סך 39,000)}} \\
 & \text{פיקוח} \\
 & \text{יחידת שווי נכסיה}
 \end{aligned}$$

בסוף 39 כחג "אוקט" לאחד 51
 כחג 47

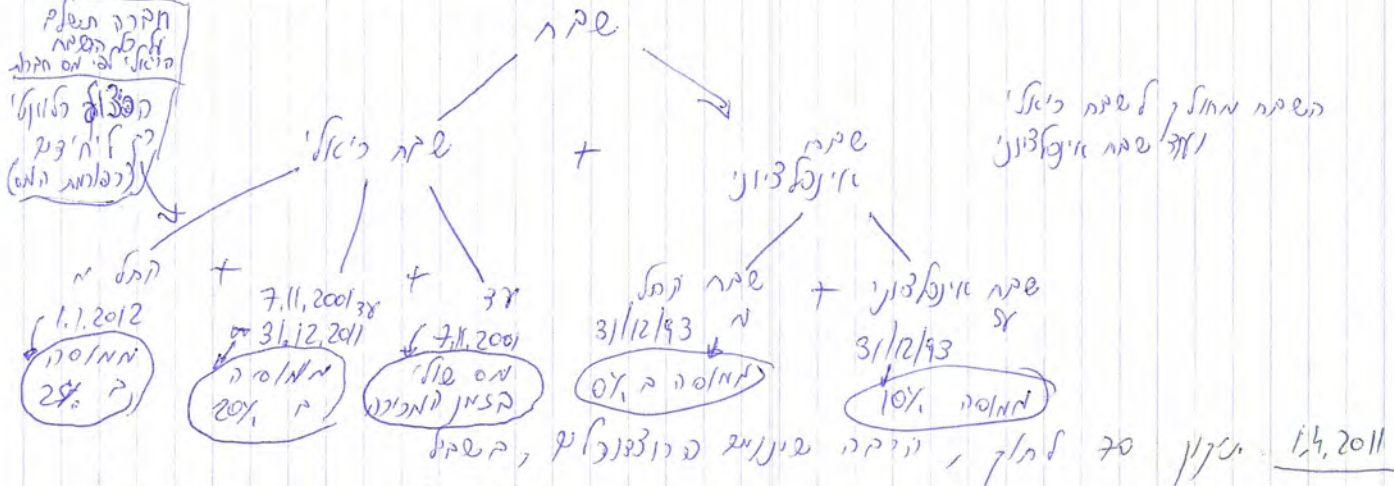
33N

פנים שבת מאחר לנכילת המושב אל השבת הניכילת.

שווי לקנייה

יחידת שווי נכסיה (המלאכה)

חקירה תשלום
 אצל המסמך
 ביטול ר"ע עם חקירה
 הסכום הכולל
 ק"פ א"י ר"ע
 (כפולתג המס)



14.2.2011 יתרון 70 לחלק, וריקה שנייה ברוזנברג, בשיעור

היית מתיימן כשאר מוש נכס, מחוייב הולכט אל מ מקדמת עם שקט
 אל תשיגן הולכט אל המלכר (אז שג איתן א שבת) בשיעור
 של 7.5% מהמחיר. ואז תכנס לפני נכס 7.11.2001

- מוצגים שביטוחי הארץ והמכירה (אד"מ...) מהחלוקה ליוני
המכירה.

- מוצגים בשנת 1993. שנת 1993 היא שנת המכירה
השנה של המוצגים (בית, מס כולל...)

- שווי הכישה - מחזורי לפי המסמכים המצוינים.

- הוצגה תניה של קרקע פנויה - מחזורי כולל הוא במס

שנת 1993 במס התניה (אג' אזה אזה 3

שנה 1993 הוא מחזורי כולל הוצגה התניה היא בע"מ אחי

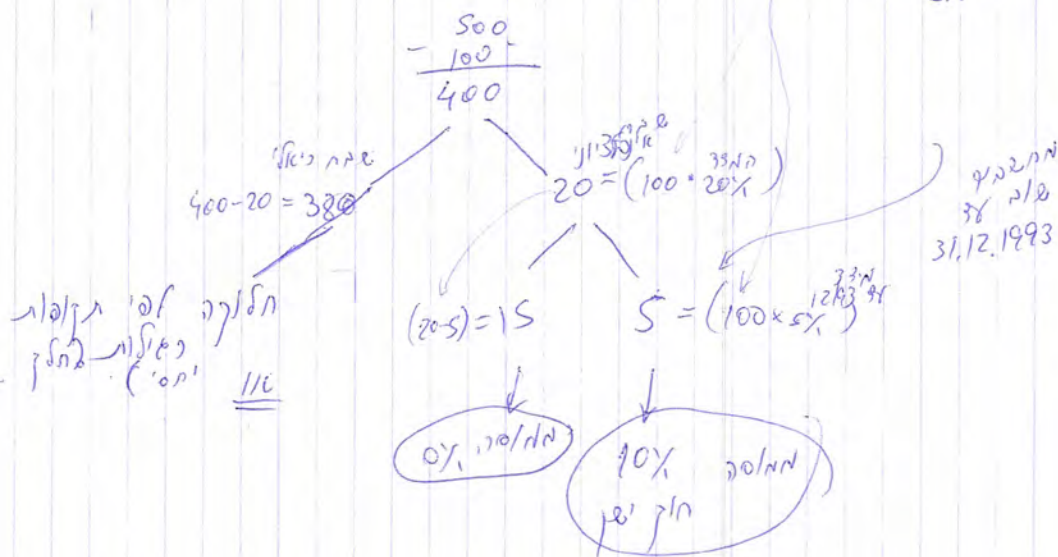
$2 = 3 \cdot \frac{2}{3}$ (שנת 1993)

אם מלפני בע"מ אחי יצאה הוצגה, אז נע

אחרים בקב.

- הוצגה מיון - 25' אג' 47 20 - אזה של מאחורי הערה
(33 יוני)

נניח קניין ב 100, מכירה ב 500, ניהוי 33 אג' א 202, 202 הוצגה.
5% שווי נניח 34 31.12.93 אזה ב 5%.



- יוצג את ביטוחי המס, מחזון בין המס למחזורי
מחזורי 26% היא, מחזורי 26% (מחזורי 26%)

300 (מחזורי 26%) - אזה של מחזורי 26% היא, מחזורי 26% (מחזורי 26%)

100,000 ש"ח יכרס

5,000 אה, כולל

350,000 אר"ל קניה

15,000 אה כולל

30,000 אה

80,000 * 330/332

= 79,518 - שלם אה, מנוון אה
579,518 סה

של הנה הולכה של 10% של 5% צכ"ל קניה של הנה אה

הנה שלם 480,000 (קניה אה + אה)
 אין אה קניה

קניה אה - מכירה של הנה אה (מכירה אה)

הנה אה של הנה אה (קניה) - מכירה הנה אה

25% אה 30%

(מכירה אה הנה אה)

15/12/2015

מיסוי מקרקעין

השקת הרישוי לחקוקו ממורה לפי מה החוק (כיום 2652)
אחידות לפי תקנות כאלו בשיעור של מחשבת את
התקופה

היו קבועים הרישויים לפי מה 10 תקנות שונות הנוגעות למסוי הרישוי
ומכירה.

שיעור מס הרישויים -

סדר 48 א (3) -

את כמות (או נכסות הנלווים של א' שרכב) לפני 1963

מסוי קל הרישויים - שיעור המס של המסוי הרישויים הוא 12%

(למחר לא מכפלים לשקל יחסי וסכום אינפלי)

על 48 בעל 48 יבנה מ 12%
אלו הכלול ה 49 עז 60 אל שניה נוספת מ 49

מסוי אחרת שנת 8 שנת אחת 48 הרישויים יהיה 20% = 12+8
אם לשיעור המס הרישויים.

מכירת
על

שנת מכירה 2005 האחרון שטח של חקוקו או יחיד פופולר

מכירה ברישויים - מסויים מ 2005 קוד 1% על
של שנים

למחר את נכס ק - 2009 מסוי 5% שנת אחת

2005 יחידים 5%

בה קבועים לנכס אחרי יתנו לאחוז הרישויים של 25%

באחד: אל קטל ה 1956 ומכר ה 2008 5/1

אל האחר קטל אחרת ה 8%
(8 שנת אחת 1948)

במכירה של חקוקו או אחרת חקוקו קטל

יהיה על 48 (2005 אחרת) על 5%
אל שנת אחת.

במכירת המס כולו לשיעור אל חקוקו אל מ' שלא נכלל בקטל מ 2005
מ 2012 מחולק עז 1% ז 1011, ג' 5 2012, ג' 5 2013
אל שנת אחת 2013 אחרת.

לק בה חקוקו מ דולר על מחשבת מס הרישויים
(אחידות מסויים שנת אחת אחת)

כמה ושיעור המס הרישויים על המסויים הרישויים, כפי ששיעור יתנו

מסויים המס הרישויים המחשבת המסויים הרישויים. בשיעור שנת אחת

על נכסות אחרת אל השיעור הרישויים

הנחיה במסגרת

שיעורי מס בדברת

בתיק 48

48 ע - אתרי שיתוף את כל דמי המס המוטל על ידי המסוימים

העניין המרכזי (איוולת, יואלי לפי חוק) -

המס שצריך לשלם הוא רק 50% מההוצאות הקבועות

הנחיה

הנחיה בדברת

(כ"ס לאחד עשר אלף)

2002

2002 - 2003
הנחיה של 20% מהמס

בתיק 48

2003

הנחיה של 10% מהמס

כ"ס לאחד עשר אלף בקופה הזו

כ"ס לאחד עשר אלף בקופה הזו:

אך המס קיבל את המס הזה

- המסוימים לפי סדר או חלק זה

[סדר זה - מאפשר הצדקה פשוטה של נכס לאחד עשר אלף שקלים]
בין יחידים לחברה קבועה

- תלוני המס

- קמפיין המס

- מקרה

- קמפיין יחידים ומשפחה (יבט קבוצה)

אישים מתקדמים

המסוימים לא היו מס כולל הון אבל היה מס במסגרת מסוימים מתקדמים -

יחידים מתקדמים, המסוימים את כל הכנסותם, צעו פולק אוהבה

כך במסגרת מס שיתוף המס.

החוקים להפחית מס על "כספים באמצעות מתקדמים" - 1963

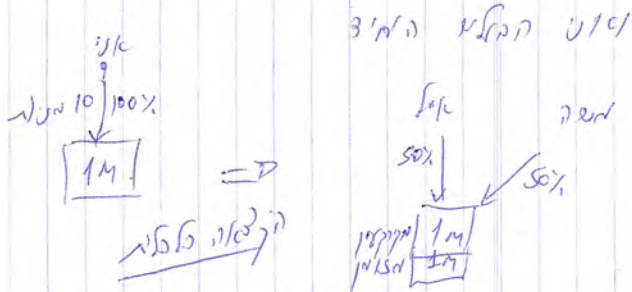
והיישום למס הוטל על מס כולל הון - 1965

"א"י/3" - היא חברה במסגרת חוק המס, אמצעי המס

אין פיקוח המסוימים

המתכנת אמר שיש לך 10 מיליון, אז צריך
לקנות גופרית.

נניח שהצד הימני של הדיאגרמה, שווה הימני ממ



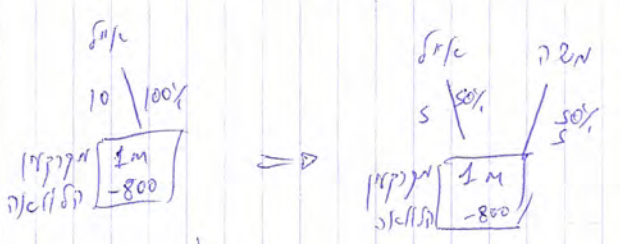
משקל ממוצע של 1 מיליון גופרית ו-5 מיליון מתכת.
זה לא אומר שיש אולי אולי הצדק.
ב-2008 יצא חוק, שביטל צורך של הקצאה של

בצד אחר, הדיאגרמה הימנית של זה נחשב כפוף או כשורה,
אז אולי יש הקשר אצלם כי הדיאגרמה הימנית יש אם כשורה.

אם כשורה: 1.8.2013, 6% משווי הססקה
מיכילת חברה - קצב שווה = כפי הדיאגרמה הימנית

אבל אם היא מתנה יק תקינות -

צדדים: נניח מתנה מתנה להתנה תקינות



$10 - 800 = 200$ קצב הימני

משקל שלם 100 וקצב 50%

מתנה אולי אולי אם כשורה זה התנה של תקינות

שני 6% משקל תקינות מה

התנה 9 ב-1.8.2013 זה הקצאה של מתנה אולי אולי כשורה.
(שלא יאין אם שיה תקינות שלם)

מורה בשם המורה - הכותב שלפניו עמו לא ידעו לקרוא : המורה

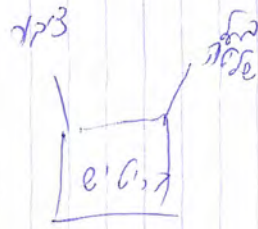
- חכמה קטנה - יש בזה חכמה גדולה ^{והחכמה קטנה} המורה

- חכמה קטנה יש בזה חכמה גדולה המורה

- חכמה קטנה יש בזה חכמה גדולה המורה

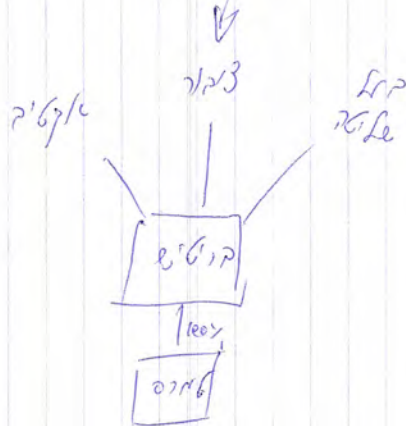
המורה

- חכמה קטנה יש בזה חכמה גדולה המורה



דגיטל יצאם אקטיוו / אקטיוו אטא, קוצק של מיטאס.

ניצלו מניא של היצור איהם היטאס
ונגע לאקטיב.



השטח "מניא" - מטעם אטאס דא היקוצקן איהם.

אצתג שאי הימניא קטן יאמר כי ים מואר, אב ים היקוצקן

שאק יסוי 500 מ צא מואר 200 מ אטא

במניא דצא יאט דא 500 מ, בפיך הימניא אטא

יג הימניא "מניא" הימניא דגיטל אטא 500 מ,

המניא יצאם יסוי הימניא אטא 500 מ.

השטח איהם אטא 500 מ, הימניא אטא 500 מ.

2 אטא איהם

- אטא איהם

- אטא איהם

השטח איהם אטא 500 מ

השטח איהם אטא 500 מ

השטח איהם אטא 500 מ

השטח איהם אטא 500 מ

הקלה מס נכס:

סוג 2, הקלה על קניין של שטח חסר - יחס של 100% והקניין.

חוק -

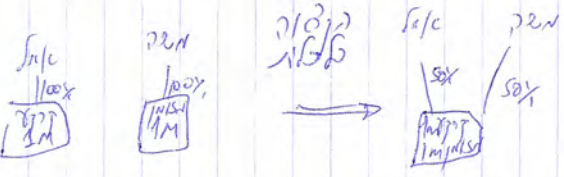
- 1. מס 3. מאוחד
- 2. כניסה "כניסה מקדימה" שיהיה קניין לתורה למס
- 3. הקלה על קניין זה ייטה.

(2) 1.8.2013 חוק המס הישנה קופה א 5% ל 6%

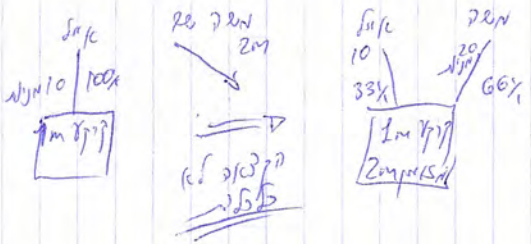
אבל זה לא מסויס קניין - למס. אף המסויס -

קניין שיהיה קניין של תורה של תורה ייטה. אחר, אם הקניין ייטה שיהיה אף המסויס (כניס) אחסוי ל 5% קניין (6%).

במקרים של מסויס באיחוד מקדימה זה הוא אחרי מסויס מסויס של 6% (אבל מסויס מסויס).



ב 2013 זה היה מסויס של הקניין של אחר מסויס של 6% אחר המסויס של 100% והקניין.



(ד) צ'ינת מאונג - (א) היצנה שונה מהשדורג של יצנת מאונג

(אמס שבת)

יצ'ינה שמשמש או מיוצרת לשמש למאונג או צ'ינה

קמנה (אמס) שג אין התמקדו של המושל לסיימה

הנולד אד בבל מתקדקין שמהיה קמנל צ'ינת מאונג

(הכוננה ל קיוצוה בטעה)

צ'ינת למאוד ה 3 קוויטיונע

- לאו מאוז עסקי (קמנין)

- צ'ינת מאונג או קיוצוה-מיוצרת למאונג

- המשמש או מיוצרת לשמש מאונג - סקמקע'הט

(למשל יש קה מטקה, שרלג, ...)

וי'הי שחלקנה ל 3 יחידות קבוצה ש 2 חלקבו

מיאוי מתקדקין צ'ינת נמן פטור נק אה חלק

ואז

בס'נה - צ'ינה ^{שגרת קפ} ~~שחלקנה~~ לטול קצר לאו נחשב ל צ'ינה

מאונג

בס'נה - צ'ינה קנהלה ה'צוק, הומוצרה לצימוק המעך נאב

השם אינה צ'ינת מאונג

בס'נה ^ש - נישע קנה מאונג א צ'ינת

הים טאמרי אמנה ממנה

לאו נחמן או פטור אה אה יטעה כי

אמנו שקנה מאונג ולא צ'ינת מאונג

חייבו אלא התלוא אה יוכטעפ

(אמס) ^{קיוע} אה 'קנה' חלק שחמש הנה יאס אלו אקנה הנחה (אמס)

ק'אבש - אה ל הנה המשמש כלאש כלאבש אהז -

י'א'צ ו'קן בלא התי' צ'ימו אד ו'קן י'א'בש אה אה

צ'יכר יח'צ'ר -

אג ארנש ים צ'כר איתר קאר כ'כ'ר ק'כ'ר א'כ'ר

אז יול אש'ר אים א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר

צ'כ'ר א'כ'ר } - ש'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר

א'כ'ר } - ש'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר

הא'כ'ר א'כ'ר

כ'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר

א'כ'ר - א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר א'כ'ר

29/12/2015

מ'סל מתקנת

בשנת התיכונה 2015 סומלציה כפי שהתקנת לעולה אמר.
אחרי ה 2015 ^{התוסף} 1800 שקלים בעתה ~~אחרי~~ אחרי אחרי יכנסו (ז"ע)
הוא את מה כמעט 1800, 1700, 1800, 1900, 2000, 2100, 2200, 2300, 2400, 2500, 2600, 2700, 2800, 2900, 3000, 3100, 3200, 3300, 3400, 3500, 3600, 3700, 3800, 3900, 4000, 4100, 4200, 4300, 4400, 4500, 4600, 4700, 4800, 4900, 5000, 5100, 5200, 5300, 5400, 5500, 5600, 5700, 5800, 5900, 6000, 6100, 6200, 6300, 6400, 6500, 6600, 6700, 6800, 6900, 7000, 7100, 7200, 7300, 7400, 7500, 7600, 7700, 7800, 7900, 8000, 8100, 8200, 8300, 8400, 8500, 8600, 8700, 8800, 8900, 9000, 9100, 9200, 9300, 9400, 9500, 9600, 9700, 9800, 9900, 10000.
שבאות ויכנסו ויבדו את זה שליש.

תקנות עם כרטיס:

(צ'יטון עם סכום 20 - קבוע, כניסה לנראטי מתמנה קאם.)
מטרה פרימי.

תקני 20 - מטרה קבועה, כמעט קבוע.
מחשבת עם כרטיס אצל החוק.
ומתקנת של אחת לקבוע את המורה, נכנס את
המחשבת הקבועה.

קבוע - קן נוס אלו מי שיהיה קן נוס אלו לפני הנוכחית
או הוזה
10313
קן נוס של 10313
אלו ואחר

תקני 21 - תכנית כפולה קבועה אחת לקן נוס
פסוק אחת כרטיס

תקני 22 - בתקנים קבוע אל המכונה יש פסוק אחת שיהיה יש
קו צח"ת עם (לא פסוק אלא צח"ת) (10313, 10314, 10315, 10316, 10317, 10318, 10319, 10320, 10321, 10322, 10323, 10324, 10325, 10326, 10327, 10328, 10329, 10330, 10331, 10332, 10333, 10334, 10335, 10336, 10337, 10338, 10339, 10340, 10341, 10342, 10343, 10344, 10345, 10346, 10347, 10348, 10349, 10350, 10351, 10352, 10353, 10354, 10355, 10356, 10357, 10358, 10359, 10360, 10361, 10362, 10363, 10364, 10365, 10366, 10367, 10368, 10369, 10370, 10371, 10372, 10373, 10374, 10375, 10376, 10377, 10378, 10379, 10380, 10381, 10382, 10383, 10384, 10385, 10386, 10387, 10388, 10389, 10390, 10391, 10392, 10393, 10394, 10395, 10396, 10397, 10398, 10399, 10400, 10401, 10402, 10403, 10404, 10405, 10406, 10407, 10408, 10409, 10410, 10411, 10412, 10413, 10414, 10415, 10416, 10417, 10418, 10419, 10420, 10421, 10422, 10423, 10424, 10425, 10426, 10427, 10428, 10429, 10430, 10431, 10432, 10433, 10434, 10435, 10436, 10437, 10438, 10439, 10440, 10441, 10442, 10443, 10444, 10445, 10446, 10447, 10448, 10449, 10450, 10451, 10452, 10453, 10454, 10455, 10456, 10457, 10458, 10459, 10460, 10461, 10462, 10463, 10464, 10465, 10466, 10467, 10468, 10469, 10470, 10471, 10472, 10473, 10474, 10475, 10476, 10477, 10478, 10479, 10480, 10481, 10482, 10483, 10484, 10485, 10486, 10487, 10488, 10489, 10490, 10491, 10492, 10493, 10494, 10495, 10496, 10497, 10498, 10499, 10500, 10501, 10502, 10503, 10504, 10505, 10506, 10507, 10508, 10509, 10510, 10511, 10512, 10513, 10514, 10515, 10516, 10517, 10518, 10519, 10520, 10521, 10522, 10523, 10524, 10525, 10526, 10527, 10528, 10529, 10530, 10531, 10532, 10533, 10534, 10535, 10536, 10537, 10538, 10539, 10540, 10541, 10542, 10543, 10544, 10545, 10546, 10547, 10548, 10549, 10550, 10551, 10552, 10553, 10554, 10555, 10556, 10557, 10558, 10559, 10560, 10561, 10562, 10563, 10564, 10565, 10566, 10567, 10568, 10569, 10570, 10571, 10572, 10573, 10574, 10575, 10576, 10577, 10578, 10579, 10580, 10581, 10582, 10583, 10584, 10585, 10586, 10587, 10588, 10589, 10590, 10591, 10592, 10593, 10594, 10595, 10596, 10597, 10598, 10599, 10600, 10601, 10602, 10603, 10604, 10605, 10606, 10607, 10608, 10609, 10610, 10611, 10612, 10613, 10614, 10615, 10616, 10617, 10618, 10619, 10620, 10621, 10622, 10623, 10624, 10625, 10626, 10627, 10628, 10629, 10630, 10631, 10632, 10633, 10634, 10635, 10636, 10637, 10638, 10639, 10640, 10641, 10642, 10643, 10644, 10645, 10646, 10647, 10648, 10649, 10650, 10651, 10652, 10653, 10654, 10655, 10656, 10657, 10658, 10659, 10660, 10661, 10662, 10663, 10664, 10665, 10666, 10667, 10668, 10669, 10670, 10671, 10672, 10673, 10674, 10675, 10676, 10677, 10678, 10679, 10680, 10681, 10682, 10683, 10684, 10685, 10686, 10687, 10688, 10689, 10690, 10691, 10692, 10693, 10694, 10695, 10696, 10697, 10698, 10699, 10700, 10701, 10702, 10703, 10704, 10705, 10706, 10707, 10708, 10709, 10710, 10711, 10712, 10713, 10714, 10715, 10716, 10717, 10718, 10719, 10720, 10721, 10722, 10723, 10724, 10725, 10726, 10727, 10728, 10729, 10730, 10731, 10732, 10733, 10734, 10735, 10736, 10737, 10738, 10739, 10740, 10741, 10742, 10743, 10744, 10745, 10746, 10747, 10748, 10749, 10750, 10751, 10752, 10753, 10754, 10755, 10756, 10757, 10758, 10759, 10760, 10761, 10762, 10763, 10764, 10765, 10766, 10767, 10768, 10769, 10770, 10771, 10772, 10773, 10774, 10775, 10776, 10777, 10778, 10779, 10780, 10781, 10782, 10783, 10784, 10785, 10786, 10787, 10788, 10789, 10790, 10791, 10792, 10793, 10794, 10795, 10796, 10797, 10798, 10799, 10800, 10801, 10802, 10803, 10804, 10805, 10806, 10807, 10808, 10809, 10810, 10811, 10812, 10813, 10814, 10815, 10816, 10817, 10818, 10819, 10820, 10821, 10822, 10823, 10824, 10825, 10826, 10827, 10828, 10829, 10830, 10831, 10832, 10833, 10834, 10835, 10836, 10837, 10838, 10839, 10840, 10841, 10842, 10843, 10844, 10845, 10846, 10847, 10848, 10849, 10850, 10851, 10852, 10853, 10854, 10855, 10856, 10857, 10858, 10859, 10860, 10861, 10862, 10863, 10864, 10865, 10866, 10867, 10868, 10869, 10870, 10871, 10872, 10873, 10874, 10875, 10876, 10877, 10878, 10879, 10880, 10881, 10882, 10883, 10884, 10885, 10886, 10887, 10888, 10889, 10890, 10891, 10892, 10893, 10894, 10895, 10896, 10897, 10898, 10899, 10900, 10901, 10902, 10903, 10904, 10905, 10906, 10907, 10908, 10909, 10910, 10911, 10912, 10913, 10914, 10915, 10916, 10917, 10918, 10919, 10920, 10921, 10922, 10923, 10924, 10925, 10926, 10927, 10928, 10929, 10930, 10931, 10932, 10933, 10934, 10935, 10936, 10937, 10938, 10939, 10940, 10941, 10942, 10943, 10944, 10945, 10946, 10947, 10948, 10949, 10950, 10951, 10952, 10953, 10954, 10955, 10956, 10957, 10958, 10959, 10960, 10961, 10962, 10963, 10964, 10965, 10966, 10967, 10968, 10969, 10970, 10971, 10972, 10973, 10974, 10975, 10976, 10977, 10978, 10979, 10980, 10981, 10982, 10983, 10984, 10985, 10986, 10987, 10988, 10989, 10990, 10991, 10992, 10993, 10994, 10995, 10996, 10997, 10998, 10999, 11000, 11001, 11002, 11003, 11004, 11005, 11006, 11007, 11008, 11009, 11010, 11011, 11012, 11013, 11014, 11015, 11016, 11017, 11018, 11019, 11020, 11021, 11022, 11023, 11024, 11025, 11026, 11027, 11028, 11029, 11030, 11031, 11032, 11033, 11034, 11035, 11036, 11037, 11038, 11039, 11040, 11041, 11042, 11043, 11044, 11045, 11046, 11047, 11048, 11049, 11050, 11051, 11052, 11053, 11054, 11055, 11056, 11057, 11058, 11059, 11060, 11061, 11062, 11063, 11064, 11065, 11066, 11067, 11068, 11069, 11070, 11071, 11072, 11073, 11074, 11075, 11076, 11077, 11078, 11079, 11080, 11081, 11082, 11083, 11084, 11085, 11086, 11087, 11088, 11089, 11090, 11091, 11092, 11093, 11094, 11095, 11096, 11097, 11098, 11099, 11100, 11101, 11102, 11103, 11104, 11105, 11106, 11107, 11108, 11109, 11110, 11111, 11112, 11113, 11114, 11115, 11116, 11117, 11118, 11119, 11120, 11121, 11122, 11123, 11124, 11125, 11126, 11127, 11128, 11129, 11130, 11131, 11132, 11133, 11134, 11135, 11136, 11137, 11138, 11139, 11140, 11141, 11142, 11143, 11144, 11145, 11146, 11147, 11148, 11149, 11150, 11151, 11152, 11153, 11154, 11155, 11156, 11157, 11158, 11159, 11160, 11161, 11162, 11163, 11164, 11165, 11166, 11167, 11168, 11169, 11170, 11171, 11172, 11173, 11174, 11175, 11176, 11177, 11178, 11179, 11180, 11181, 11182, 11183, 11184, 11185, 11186, 11187, 11188, 11189, 11190, 11191, 11192, 11193, 11194, 11195, 11196, 11197, 11198, 11199, 11200, 11201, 11202, 11203, 11204, 11205, 11206, 11207, 11208, 11209, 11210, 11211, 11212, 11213, 11214, 11215, 11216, 11217, 11218, 11219, 11220, 11221, 11222, 11223, 11224, 11225, 11226, 11227, 11228, 11229, 11230, 11231, 11232, 11233, 11234, 11235, 11236, 11237, 11238, 11239, 11240, 11241, 11242, 11243, 11244, 11245, 11246, 11247, 11248, 11249, 11250, 11251, 11252, 11253, 11254, 11255, 11256, 11257, 11258, 11259, 11260, 11261, 11262, 11263, 11264, 11265, 11266, 11267, 11268, 11269, 11270, 11271, 11272, 11273, 11274, 11275, 11276, 11277, 11278, 11279, 11280, 11281, 11282, 11283, 11284, 11285, 11286, 11287, 11288, 11289, 11290, 11291, 11292, 11293, 11294, 11295, 11296, 11297, 11298, 11299, 11300, 11301, 11302, 11303, 11304, 11305, 11306, 11307, 11308, 11309, 11310, 11311, 11312, 11313, 11314, 11315, 11316, 11317, 11318, 11319, 11320, 11321, 11322, 11323, 11324, 11325, 11326, 11327, 11328, 11329, 11330, 11331, 11332, 11333, 11334, 11335, 11336, 11337, 11338, 11339, 11340, 11341, 11342, 11343, 11344, 11345, 11346, 11347, 11348, 11349, 11350, 11351, 11352, 11353, 11354, 11355, 11356, 11357, 11358, 11359, 11360, 11361, 11362, 11363, 11364, 11365, 11366, 11367, 11368, 11369, 11370, 11371, 11372, 11373, 11374, 11375, 11376, 11377, 11378, 11379, 11380, 11381, 11382, 11383, 11384, 11385, 11386, 11387, 11388, 11389, 11390, 11391, 11392, 11393, 11394, 11395, 11396, 11397, 11398, 11399, 11400, 11401, 11402, 11403, 11404, 11405, 11406, 11407, 11408, 11409, 11410, 11411, 11412, 11413, 11414, 11415, 11416, 11417, 11418, 11419, 11420, 11421, 11422, 11423, 11424, 11425, 11426, 11427, 11428, 11429, 11430, 11431, 11432, 11433, 11434, 11435, 11436, 11437, 11438, 11439, 11440, 11441, 11442, 11443, 11444, 11445, 11446, 11447, 11448, 11449, 11450, 11451, 11452, 11453, 11454, 11455, 11456, 11457, 11458, 11459, 11460, 11461, 11462, 11463, 11464, 11465, 11466, 11467, 11468, 11469, 11470, 11471, 11472, 11473, 11474, 11475, 11476, 11477, 11478, 11479, 11480, 11481, 11482, 11483, 11484, 11485, 11486, 11487, 11488, 11489, 11490, 11491, 11492, 11493, 11494, 11495, 11496, 11497, 11498, 11499, 11500, 11501, 11502, 11503, 11504, 11505, 11506, 11507, 11508, 11509, 11510, 11511, 11512, 11513, 11514, 11515, 11516, 11517, 11518, 11519, 11520, 11521, 11522, 11523, 11524, 11525, 11526, 11527, 11528, 11529, 11530, 11531, 11532, 11533, 11534, 11535, 11536, 11537, 11538, 11539, 11540, 11541, 11542, 11543, 11544, 11545, 11546, 11547, 11548, 11549, 11550, 11551, 11552, 11553, 11554, 11555, 11556, 11557, 11558, 11559, 11560, 11561, 11562, 11563, 11564, 11565, 11566, 11567, 11568, 11569, 11570, 11571, 11572, 11573, 11574, 11575, 11576, 11577, 11578, 11579, 11580, 11581, 11582, 11583, 11584, 11585, 11586, 11587, 11588, 11589, 11590, 11591, 11592, 11593, 11594, 11595, 11596, 11597, 11598, 11599, 11600, 11601, 11602, 11603, 11604, 11605, 11606, 11607, 11608, 11609, 11610, 11611, 11612, 11613, 11614, 11615, 11616, 11617, 11618, 11619, 11620, 11621, 11622, 11623, 11624, 11625, 11626, 11627, 11628, 11629, 11630, 11631, 11632, 11633, 11634, 11635, 11636, 11637, 11638, 11639, 11640, 11641, 11642, 11643, 11644, 11645, 11646, 11647, 11648, 11649, 11650, 11651, 11652, 11653, 11654, 11655, 11656, 11657, 11658, 11659, 11660, 11661, 11662, 11663, 11664, 11665, 11666, 11667, 11668, 11669, 11670, 11671, 11672, 11673, 11674, 11675, 11676, 11677, 11678, 11679, 11680, 11681, 11682, 11683, 11684, 11685, 11686, 11687, 11688, 11689, 11690, 11691, 11692, 11693, 11694, 11695, 11696, 11697, 11698, 11699, 11700, 11701, 11702, 11703, 11704, 11705, 11706, 11707, 11708, 11709, 11710, 11711, 11712, 11713, 11714, 11715, 11716, 11717, 11718, 11719, 11720, 11721, 11722, 11723, 11724, 11725, 11726, 11727, 11728, 11729, 11730, 11731, 11732, 11733, 11734, 11735, 11736, 11737, 11738, 11739, 11740, 11741, 11742, 11743, 11744, 11745, 11746, 11747, 11748, 11749, 11750, 11751, 11752, 11753, 11754, 11755, 11756, 11757, 11758, 11759, 11760, 11761, 11762, 11763, 11764, 11765, 11766, 11767, 11768, 11769, 11770, 11771, 11772, 11773, 11774, 11775, 11776, 11777, 11778, 11779, 11780, 11781, 11782, 11783, 11784, 11785, 11786, 11787, 11788, 11789, 11790, 11791, 11792, 11793, 11794, 11795, 11796, 11797, 11798, 11799, 11800, 11801, 11802, 11803, 11804, 11805, 11806, 11807, 11808, 11809, 11810, 11811, 11812, 11813, 11814, 11815, 11816, 11817, 11818, 11819, 11820, 11821, 11822, 11823, 11824, 11825, 11826, 11827, 11828, 11829, 11830, 11831, 11832, 11833, 11834, 11835, 11836, 11837, 11838, 11839, 11840, 11841, 11842, 11843, 11844, 11845, 11846, 11847, 11848, 11849, 11850, 11851, 11852, 11853, 11854, 11855, 11856, 11857, 11858, 11859, 11860, 11861, 11862, 11863, 11864, 11865, 11866, 11867, 11868, 11869, 11870, 11871, 11872, 11873, 11874, 11875, 11876, 11877, 11878, 11879, 11880, 11881, 11882, 11883, 11884, 11885, 11886, 11887, 11888, 11889, 11890, 11891, 11892, 11893, 11894, 11895, 11896, 11897, 11898, 11899, 11900, 11901, 11902, 11903, 11904, 11905, 11906, 11907, 11908, 11909,

כמה שנים הולכת אמונה?

שינוי כפול ל-85 (תקון שווארץ) 4 שנים אחידה גבו
נצטרף מספר)

300 - ביהמ"ש קודם שנתן סביר הוטלה לצדן, תלוי

במסירת העניין. במקרה של הנכס דובר על

7 שנים כמות סביר שהיה צורך כזו להגדיל תקינה.

80 - 50 - אל שמו אלפס 50 שנותם לקבלת שמוע, הולכת

למיסוי מקרקעין, מקבל פטור כי משלם לפי מס הכנסה.

היובט ממי שפאר מוס שבה מקבל ימי הולדת את האישור

הוא הוא פטור ממסלע המתקדמה.

- כפולש לפי, אחי תשלם, יחס משווי העסקה צורך להגדיל

(תקופה) מקדמה למיסוי מקרקעין, באמצע מוסבר, לפני שמתשלם

לשלם למאזר. בלוי הוואב מקבל פטור ממי שסופס כי

תקופה הצדור למיסוי מקרקעין חלק מהמסגרת.

מספי פטור ממי ששלם שבה מספר צמיח ממי
מספר 48 -

80 - 64 - תפחה שנתקבל ביצירה מקרקעין אתר (המספר) יז

ההתלכס פטורה יז פה צמיח ממי.

אחלה - תניתי כי 100 קבוע 2002

התקן כשהשווי היה 300
וקיבלו תמורה קיבץ שמשלוח 400

2015 500 חובתי

אלו מחויבים ממי שבה ימיה יתן באילוף חסידה הקרקע

100 והחובות יהיה כשהמס כולו
500 מבינה קצת
400 לקח

מספר 48 - 50% ממי שבה מקדמה (ממחויבת מספר) 25%

781

2002 300 מ קודם 2009 500 קבוע 25% ממי שבה מקדמה (ממחויבת מספר) 25% ממי שבה מקדמה (ממחויבת מספר) 25%

ספר בלזק' - המדינה איימה להפיק את הנקודות, לכן סופר
 ה'כו, נכנסו אילי אמונה שמו היה פיצול מוסרם.
 רבו לשלם לפי ג'סס מקלה בהפקדה. אבל לא היספמו
 ב' זמנו שלג פוקס צו נלאו סיכוי אולם על מנוח
 הנקודות וצו לא היטה להפקדה. קיומם היטע ע
 מיסוי מקודות.

אוי קטיקטיקה יוצגו אנהואו שביה מוזה קצתל אוימי קופקלה
 אצ קצ' מיסוי מקודות ימן בקלה של ג'סס.

ספר 67 -

מסוי מקודות של אילימי נאזקה.
 מקודות שנים בסמולה הרבול התבוננו, כמו למשל
 בישיב בית משלם, של אצו אין תשלומי אויפן
 יש פאר ז' האילימי אנהואו קו.
 יש אים שמה על תשלומי האילימי.

למשל 2 חלקות, כש מאוחרת נותן לקבל
 אישוי לקויה.



הואילימי אצו הלא פאר אים שמה וקטעה

ספר 69 -

המדינה מאמת לנהיה - פאר אים שמה.

למשל מישהו כוזה לביש קקוד שלג תביה רבומה על
 שמו. מקום מאצ' שינה צ'ע הנאמן, יש היסס
 (אמנול שמומי שקויה צ'ע הנאמן וקינה צ'ע האוס י
 כשינאמנול אסתימא אצו ז'ניק להאיר את הרבול הנאמן
 לנהיה. היל וצו נאמנול כיפוליה לא האולו הארה
 פלפלי. אצו יש פאר אים שמה ז' ההצעה לנהיה.

ספר 74

מ' ג'רובש אצו אתי ז'ניק להאצ' לנאמנול (במה שמה)
 תוך 30 ימי קטעה שיטה בהומס לפי ספר 69.

ספר 74 - לאו ביצ' צ'ולל לפי ספר 74, וכשרצו להאיר לנהיה

כ'כו מיסוי. קיומם אחר שחוליה שפיה נאמנול אימיה ומתקדן

