

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 לשימושו האישי או לשימושם 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;**

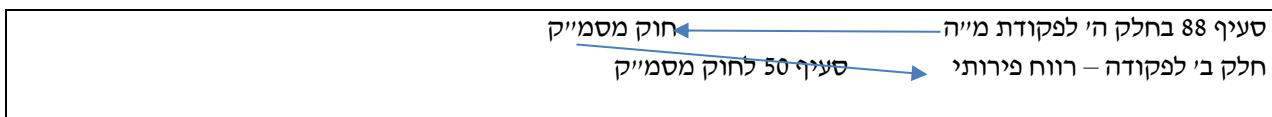
48. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבת, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)(א3), (ה) ו-ו) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48(ב1) 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 אחרי 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%.
- (ד) 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' (פירותי)- 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 פירותי 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- חברת בית**<sup>1</sup>. חברת 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- חברת 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, ושימוש 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 גל 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 למדינה למכור קרקע לקונים **מסויימים**- זה התחבר להגדרת המכירה ( בסעיף 1 לחוק). החברה המשכנת קיבלה זכות להורות למדינה 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 רווח: 1500 פחות 1000 רווח הון 500 שיעור מס הוני רווח רעיוני בסך 25%*500	במועד שינוי הייעוד מרכוש קבוע למלאי - אין אירוע מס.
מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1500 רווח פירותי 2500 מס פירותי 50%	מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1000 רווח פירותי 3000 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 4000 רווח פירוטי 0	מכירה תמורה בסך 4000 פחות שווי רכישה 1000 רווח פירוטי 3000 מס פירוטי 50%

**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 נדלי"ן ← מכירה רעיונית ותשלום מס.

5(ה) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערון כאמור בסעיף 1א100 לפקודה, יראו, לעניין 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 לעניין 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.

הסתייגות 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 מקרקעין (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 המכירה 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 ושהן 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.

**בפס"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, אחייב 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 ראיה 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-

**39(1)-** כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם 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 להשבחת 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 גבריאל 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, השבחה 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 מהשבחה 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 39(1)- אפשר לתקוף את זה דרך הוצאות נוספות שגרמו להשבחה.

ד"נ בעליון: מסמ"ק טענה שהמחוקק הוסיף את סעיף 39א'- מהווה דין ספציפי ולא התכוון להכיר בהוצאות מימון שהיו לפני 2001. בית המשפט העליון טען שהמחוקק לא התייחס לתקופה לפני. בית המשפט התיר.

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 39א' 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 פינוי 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

מכירה

2/3 מהתקופה 1/3

**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**

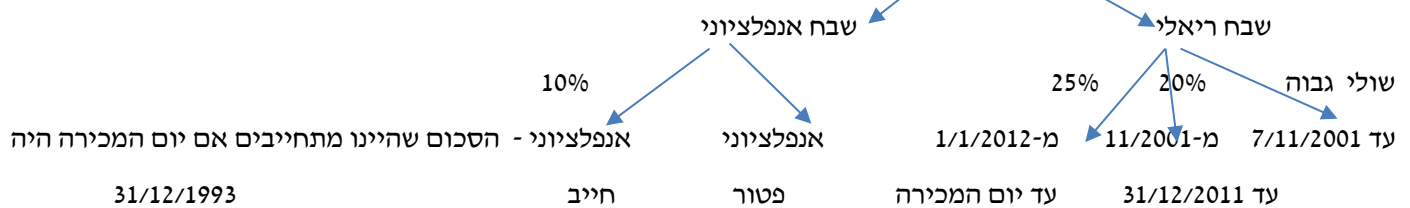
**סכום אנפלציוני**: חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה.

**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

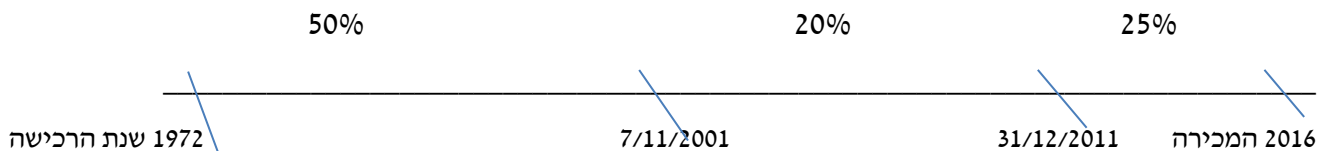
**סכום אנפלציוני** 100 = 300 - 200 (לפצל לאנפלציוני פטור ואנפלציוני חייב)

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' 7א 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.
- חברת 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 שבבעלותו 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.

- ע"ש 7102/96 ישגב בניינים - גם חברת אחזקות המחזיקה באיגוד מקרקעין מהווה איגוד מקרקעין. אחזקה במישרין ובעקיפין. נניח: 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. 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 שבבעלותו 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.

**כרפס:** 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.

פטורים זמניים- דחית מס (סעיפים 61(א), 61(ב), 61(ד), 62, 63, 64, 67, 69, 70

פטורים פרמננטיים  
פטור לדירות מגורים- פרק 5  
"כיבוס מס"

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 ציבור" 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

$$\begin{array}{r}
 25 \\
 + \\
 \hline
 50.25 \\
 \hline
 75.25 \text{ המס הכולל}
 \end{array}$$

**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%	<b>על כל סכום נוסף</b>
<	(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 הפרש 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) לענין סעיף זה - "נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

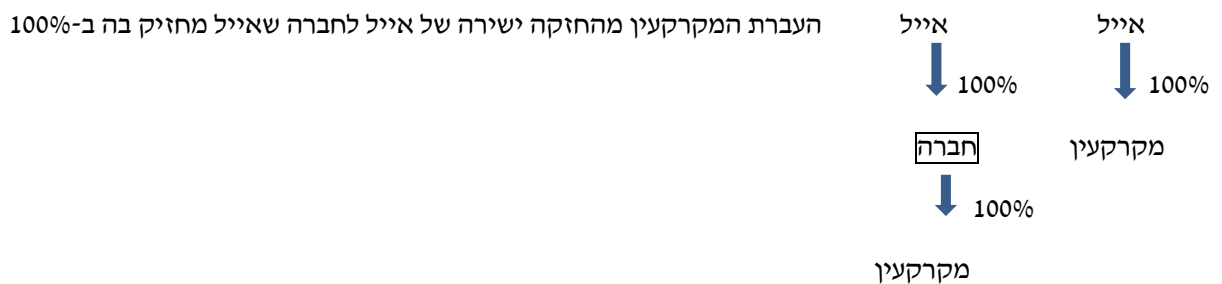
"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(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



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**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 המציא 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 181ג 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 181ג 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**

קזוז 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 לקזוז 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 נדל"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 לשימושו 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 בנייה
זכות מגורים	זכות מגורים	זכות מגורים
זכות התחכום	זכות התחכום	זכות התחכום

**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 נהוג 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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**תמורה**

- בכסף ו/או בשווה כסף
- למנהל סמכות להתערב בתמורה החוזית שקבעו הצדדים בהתקיים אחד החריגים הקבועים בהגדרה "שווה 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 4 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 לגבינו:
  - 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) שנגעשו 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 בשוטף 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 – (7)39

- 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 – (א)39

- 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 – (8)39

- 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.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

31

### 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 עמילות 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 עקרון 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 מותרות 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

---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



---

### 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 .

### 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".

### 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 .



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## 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.

## 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!!!!

## 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 : ואולם 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 יומן נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין חיפה

- 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.

2

#### 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"

3

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**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:

**הגדרות**

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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**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 49ב(2)**

**כללי**

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

**התנאים**

- הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור.
- המוכר לא מכר במשך 18 חודשים שקדמו למכירה דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2).
- הדירה הנמכרת הוחזקה בידי המוכר כ"דירת מגורים" לפחות 18 חודשים.
- 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 (סעיף 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 49ב(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 49ב(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 49ב(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 לרכישתה 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)39

דוגמה:

- דירה אשר נבנתה בשנות ה- 60 ושוויה הינו 120,000 ₪ (וחל עליה סעיף 49) אזי הפטור יעמוד על 500,100 ₪.

35

**תקרת / רצפת הפטור במכירת חלק מדירה**

- סעיף 49(א1) 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):

$$\frac{\text{החלק מזכויות הבנייה שחייב במס}}{\text{כלל השווי המיוחס לזכויות הבניה}} = \frac{\text{ההיטל שיותר בניכו}}$$

- 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(ב2)(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(ב3) 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 (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

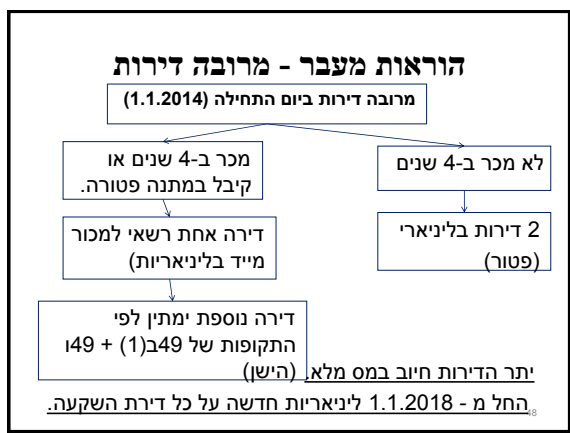
- כאשר המדובר בדירת מגורים מזכה חייבת שיש לה זכויות בניה בלתי מנוצלות נעשה את המנגנון של 49 כאשר שווי הדירה + זכויות הבניה יהנו מפטור ממס ואילו שווי הממכר מעל התקרה הקבוע יחוייב במס מלא.

**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**

47



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

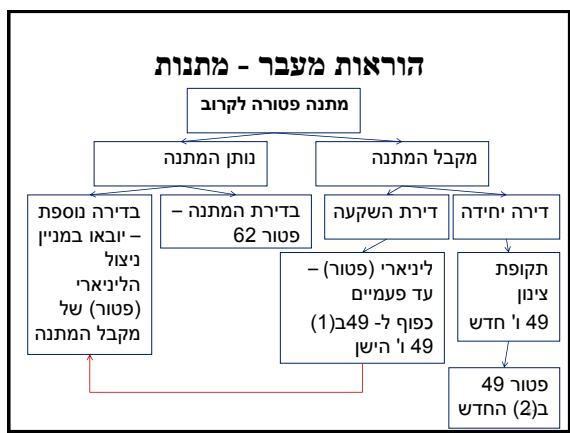
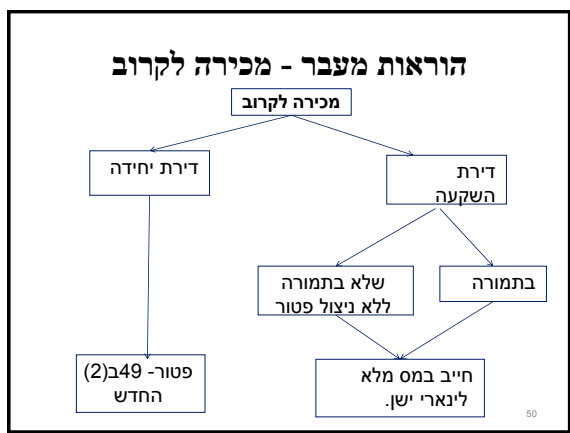
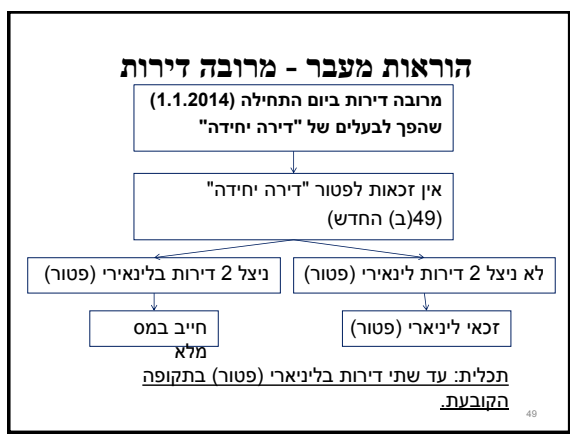
---

---

---

---

---



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

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

66

---

---

---

---

---

---

---

---




---

---

---

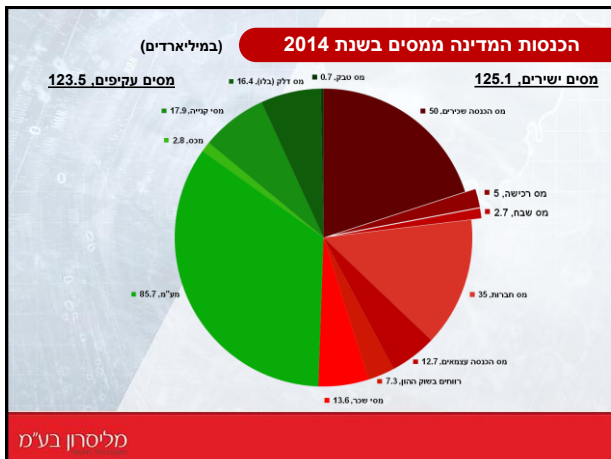
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

- ### 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 2(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** (הראת 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 הציוד שלו המשמש לפעילותו השוטפת, ואלו משמשים לייצור הכנסה שאינה טפלה ולכן לא איגוד מקרקעין
  - **דיר 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, והשותפות 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 (חצוצת המפרץ אאוט-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 חנייות תחת הנהלה אחת למקבץ חנייות 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 בקניון וכו'
  - אין ספק שערכו של הנכס "עסק חי" אינו חלק משווי המקרקעין, והוא אינו טפל לייצור ההכנסה של האיגוד שמחזיק בקניון
  - כשמעריכים את שווי הקניון בכללותו (לפי שיטת היוון תדרים מזומנים) שווי זה יכלול גם את ערך העסק כ"עסק חי" ("Going concern"), ואולם-
  - אין ל"נכס" זה מאומה עם שווי המקרקעין עצמם
  - ה"עסק החי" של הקניון 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 הרישום בספרים של מוניטין כלשהו-
- 1. נכסים בלתי מוחשיים שנוצרו (להבדיל מ-נרכשו) אסורים ברישום
- 2. אין זהות בין ההגדרות 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 לאולולוסיה 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 כאת של רצון טוב.
- לכן- החברה מהווה איגוד מקרקעין

מליסרון בע"מ

**האם לקניין פעילות עסקית משמעותית?**

- במה עוסקת חברת הקניין?
- משיכת קונים לקניין (להבדיל ממשיכת סוחרים/שוכרים)!
- הגדלת הפדיון של בעלי העסקים!

הסיבה (וגם התוצאה)-  
דמי השכירות "נעים" יחד עם העלייה / ירידה בהצלחת העסקים ("ב"דילי")  
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 חוויית 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 מבצע 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
- דיור מוגן - לפי הנחיית הרשות לני"ע ניתן לסווג כנדל"ן להשקעה
- מקבץ דיור - 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

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

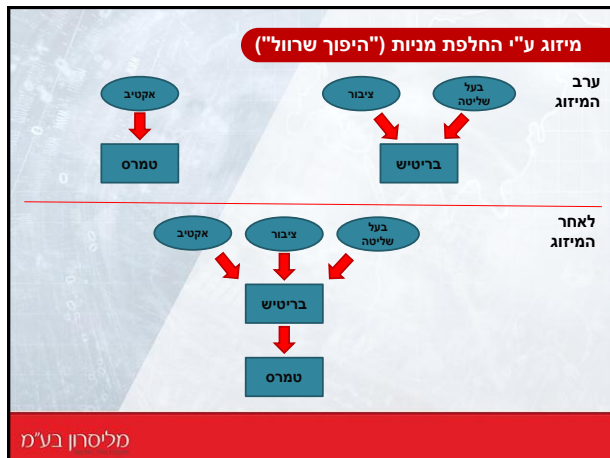
---

---

---

---

---



---



---



---



---



---



---



---



---




---



---



---



---



---



---



---



---

**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 לשוויון 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.
- יבול - 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 ותוך.
- 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:**

- הפקעה - חייב להתקיים אלמנט הכפייה.
- הפקעת זכות במקרקעין.
- 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
<b>50%</b>	<b>על כל סכום נוסף</b>

(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%	<b>על כל סכום נוסף</b>

(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 הזכות במקרקעין		סכום ההפרש + שווי הזכות במקרקעין
סכום ההפרש עקב הפעולה		שנתן המוכר 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 עמהם 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: שווי הזכות הנמכרת.
- חלקי משווי הרכישה המלא של הזכות לפי היחס שלהן: בהתאם לסעיף 29א(ב) לחוק יש לקבוע שווי רכישה

שווי רכישה לכות= שווי רכישה של א	סכום ההפרש
שבשלה שולם הזכות במקרקעין	סכום ההפרש + שווי הזכות
במקרקעין	שקבל המוכר עקב הפעולה
סכום ההפרש	שנתן המוכר

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**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 הכחול 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:
  - יצירת נאמנות לפני רכישת הנכס
  - החלפת נאמן
  - החלפת נהנה
  - 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**

- 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.
- הקונה הוא נהנה כהגדרתו בס' 69 (ב) לחוק.
- מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין מנאמן לנהנה.
- 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:
- זכות 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, לוג 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 מכרה- לפי דיני המכרזים ההסכם הראשוני הוא המחייב בעוד השני הוא רק פורמאלי. לאור זאת, התגבשות הנאמנות חייבת להיות עובר להגשת ההצעה במכרה- 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)73, 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 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, 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 הדירות (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:
  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), 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 (במשירין/ 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.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

145

### 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)

146

### 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.

147

### 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 **סניחה 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.

**U**

**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 הגור 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 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

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**.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

50

### 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.



50

### 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)?

51

### 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 העור 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 הפרדה.

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 ידי 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 שכלל 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





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(ג1א)(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(ג1א)(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 זירות 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.<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> 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 השניה.

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, פינוי 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 פינוי 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 ₪<sup>2</sup> 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).

<sup>2</sup> 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](http://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.



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(2) 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 ההכנסה 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, תוודך 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 שבח 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 שבח, 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 במכירת 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.
- אב-  
• 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-49כו 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 הוחל 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 ושיפוץ 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' 49 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 149לג1 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 מנעו 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.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### 9' לחוק

- (א) במכירת זכות במקרקעין יאה 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 יאה שווי המכירה-שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.
- (ב1) בפעולה באיגוד מקרקעין יאה הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה או החלק היחסי כאמור בפסקה(א1) משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד...

### 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;

### 9' לחוק

"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 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 4,600,605 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!



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

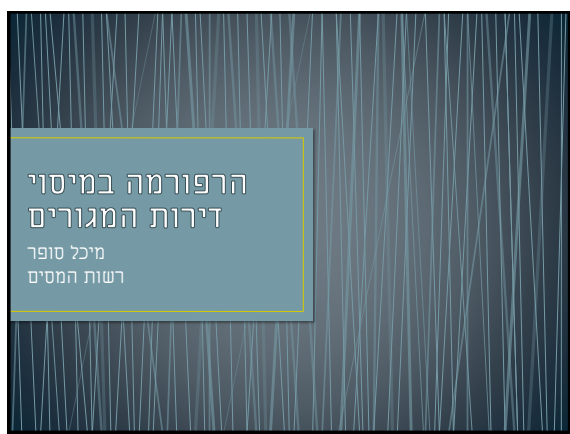
---

---

---

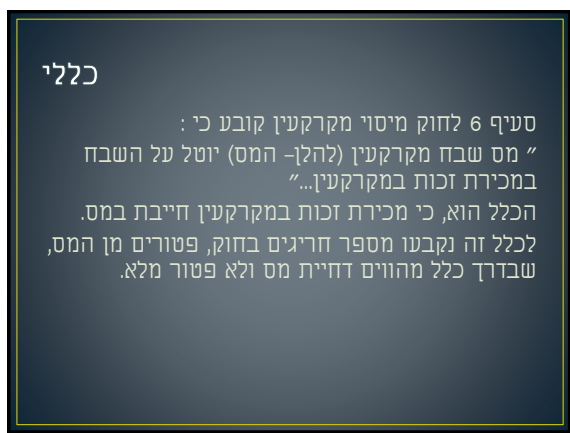
---

---



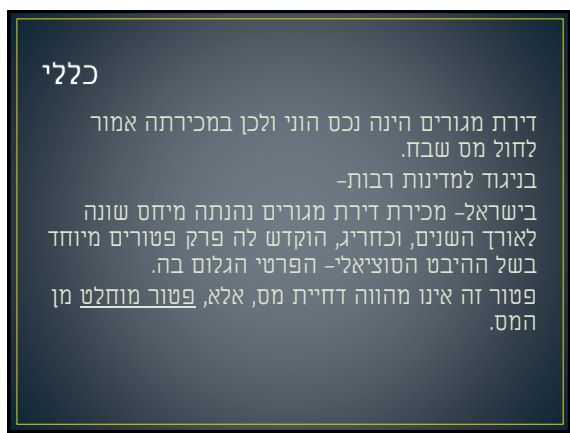
## הרפורמה במיסוי דירות המגורים

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 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 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.  
השארת 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 חלקן 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 149

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 149(2). הפטור שיקבל לפי סעיף 149 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 ונקבעו 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 שלפני 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

**יתיקון 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 תקופות האחזקה גם את התקופה בה החזיק המוכר בדירה הישנה.
- מכירה בידי יורש - יש לכלול במניין תקופות האחזקה 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**

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### 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.



0004694  
 22

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 ושווי 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 49ג 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: (שים 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 \_\_\_\_\_

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 מאולמי 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.

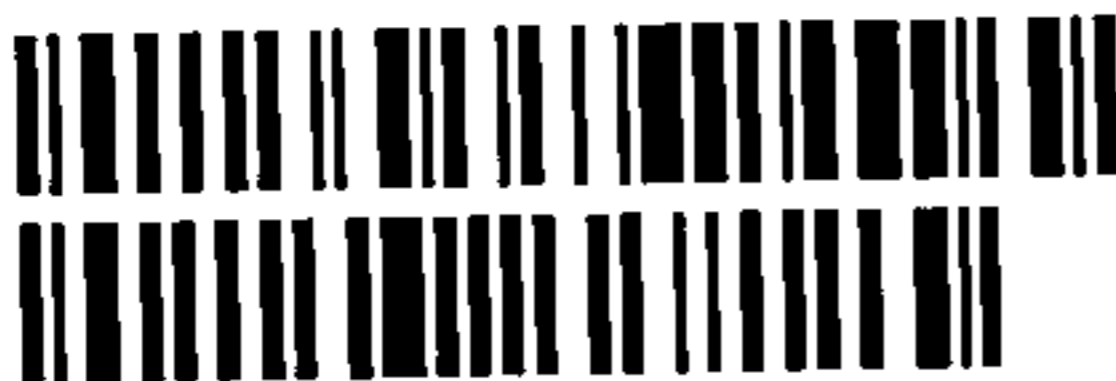
בהצלחה

יש לסמן מעבר לקו המסומן משני צדי הדף.

יש לכתוב את הבחינה בעט (כחול / שחור) בלבד.

ציון		אחדות	עשרות	מאות
1	9	4	2	<input type="checkbox"/>
2	1	8	7	<input type="checkbox"/>
3		9	1	<input type="checkbox"/>
4		0	3	<input type="checkbox"/>
5				<input type="checkbox"/>
6				<input type="checkbox"/>
7				<input type="checkbox"/>
8				<input type="checkbox"/>
9				<input type="checkbox"/>
0				<input type="checkbox"/>

שנה ל - תש 18  
 סמסטר א מועד א  
 ביה"ס (נצ"ר) מס' הקורס 82-210-0  
 שם המרצה אילן מילר  
 שם הקורס א"ס' נצ"ר  
 מבחן חלק  
 תאריך הבחינה 26-1-2016



שים לב! השוליים יחתכו לפני הסריקה. לכן, חל איסור מוחלט לכתוב כאן.

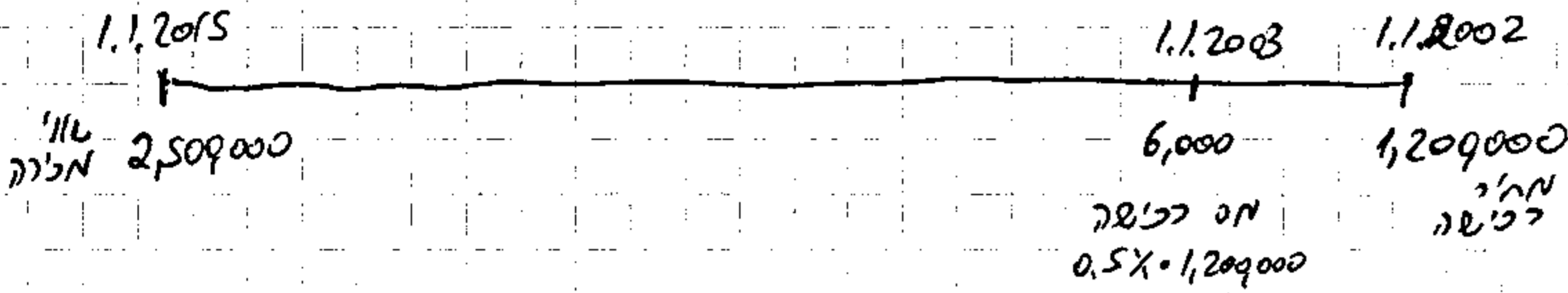


שאלה 3

א. אופסבורג 1 : לפי הישג אינצ'י מוטב/חזק

אופסבורג 2 : לפי שיטת הישג אינצ'י רפיל

לפני הישג אינצ'י רפיל :



1 - מיצ'וק

$$\frac{6,000}{110} \cdot 100 = 5,454$$

ב. קמחה שבכ'נה לא ה'ת'ה מ'ט'ת'ה ולא ת'ק'ו ח'ת'ה ח'מ'ס ח'כ'ס'ה או'י

או צ'י'ק א'ר'ב'ה א'ר' ח'ט'ה ח'ט'ו'ו ח'כ'ט'ה

ל'פ'ן ש'ו'י כ'ט'ה א'י'ת 1.1.2002

$$1,200,000 + 5,454 = 1,205,454$$

~~1.1.2012~~

$$\frac{1,205,454}{100} \cdot 120 = 1,446,545$$

ש'ו'י ו'כ'ט'ה א'י'ת 1.1.2015

$$\frac{1,205,454}{100} \cdot 140 = 1,687,636$$

ט'ו'מ'ר ש'מ'ה א'י'נ'כ'ל'צ'י'ו'ן =

$$1,687,636 - 1,446,545 = 241,091$$

~~20% ע'ז א'ת'ק'ו'ב'ה 1.1.2012~~

~~1,446,545 - 1,205,454 = 241,091~~

~~241,091 \cdot 10\% = 24,109~~

ש'מ'ה א'י'נ'כ'ל'צ'י'ו'ן כ'ו'ו'ו א'פ'ן 31.12.1993 ל'פ'ן לא ח'י'ב ח'מ'ס

ש'מ'ה כ'ט'ו'י :

$$2,500,000 - 1,687,636 = 812,364$$

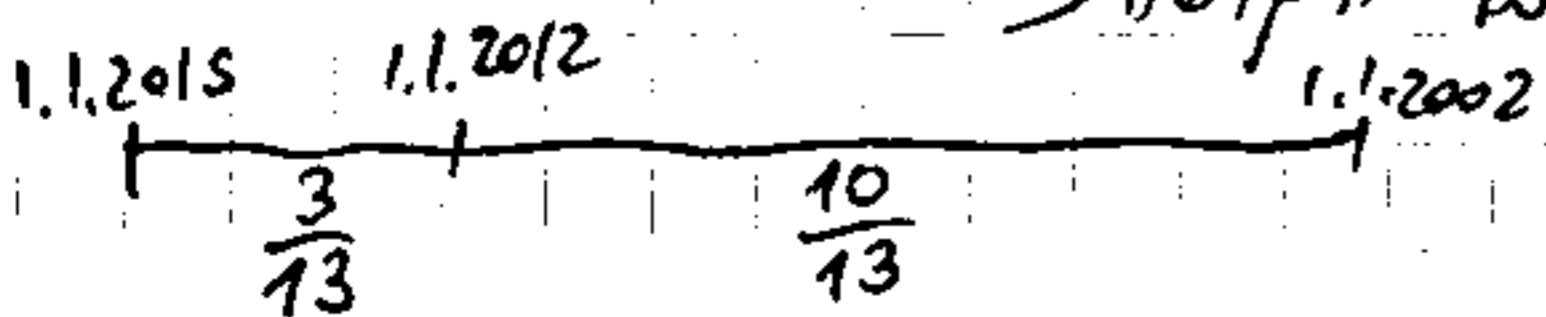
(נ'י'ת ח'מ'ס'ה ח'ז ח'ז)

$$2,500,000 - 1,205,454 - 482,182$$

א'י'נ'כ'ל'צ'י'ו'ן י'ג'י'ת ש'ו'י ו'כ'ט'ה ש'ו'י מ'ל'כ'ה

ש'מ'ה כ'ט'ו'י ח'מ'ס'ה ח' 20% ע'ז 1.1.2012 ו' 25% א'ת'ו'ן (צ'י'ק ח'ק'ת'ה א'ת'ו'ן)

ל'פ'ן ע'מ'ש ח'י'ש'ב'ה א'י'נ'צ'י'ה ש'א ח'ת'ק'ו'ב'ה



המכללה האקדמית נתניה

$$812,364 \cdot \frac{10}{13} = 624,895$$

$$482,482 \cdot \frac{10}{13} = 371,139$$

$$624,895 - 371,139 = 253,756$$

שנת כ"א  
בחג' ה'תש"א  
1.1.2012  
20% על

$$812,364 \cdot \frac{3}{13} = 187,468$$

$$482,482 \cdot \frac{3}{13} = 111,229$$

$$187,468 - 111,229 = 76,239$$

בחג' ה'תש"א  
25% על

$$6,189 + 2,781 = 8,970$$

סך חס' א"כ

$$124,980 + 46,867 = 171,847$$

לפני ח'שב' א"כ

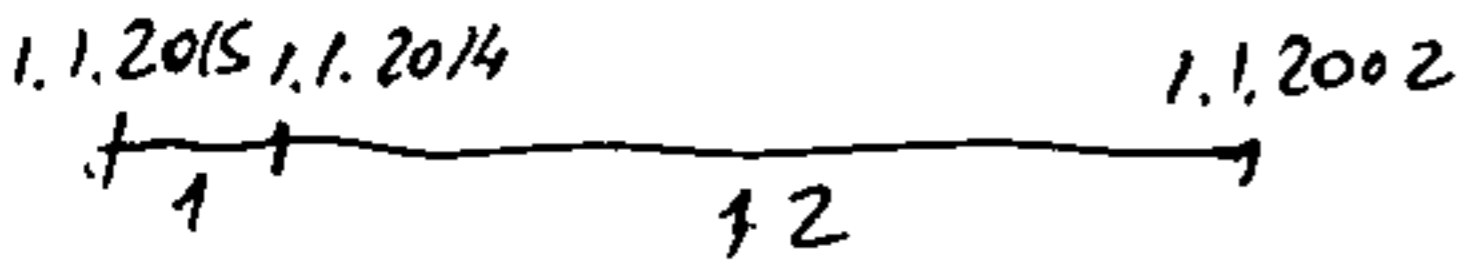


ח'שב' השב' הא"כ

25% על

1.1.2014 חס' 25%

ח'שב' ה'תש"א



נחג' א"כ

$$812,364 \cdot \frac{1}{13} = 62,489$$

שנת כ"א

$$15,622$$

25% על

א"כ ח'שב' א"כ

ח'שב' ה'תש"א

ח'שב' ה'תש"א

ח'שב' ה'תש"א

ח'שב' ה'תש"א

ח'שב' ה'תש"א

24

שאלה 1 - חס'ס והס

1.4

האנדר לא איב בהס כטיס ה הור מטיס ופי  
סר 1 לחק מיסוי מקרקען השפיר "ככל מקרקען"  
עמא במקרה של חכירה היא אמך כחולה זא 25 שנים  
סומר זנהי לא זסקה במקרקען.



ובה סק ס המקולה בלל האופציה היא 15 שנים בלבד.  
למתיין העקדה, 15 כטיס זלסן 15 פאולה שלל מחוייבה בהס זא  
לפי המקובל.

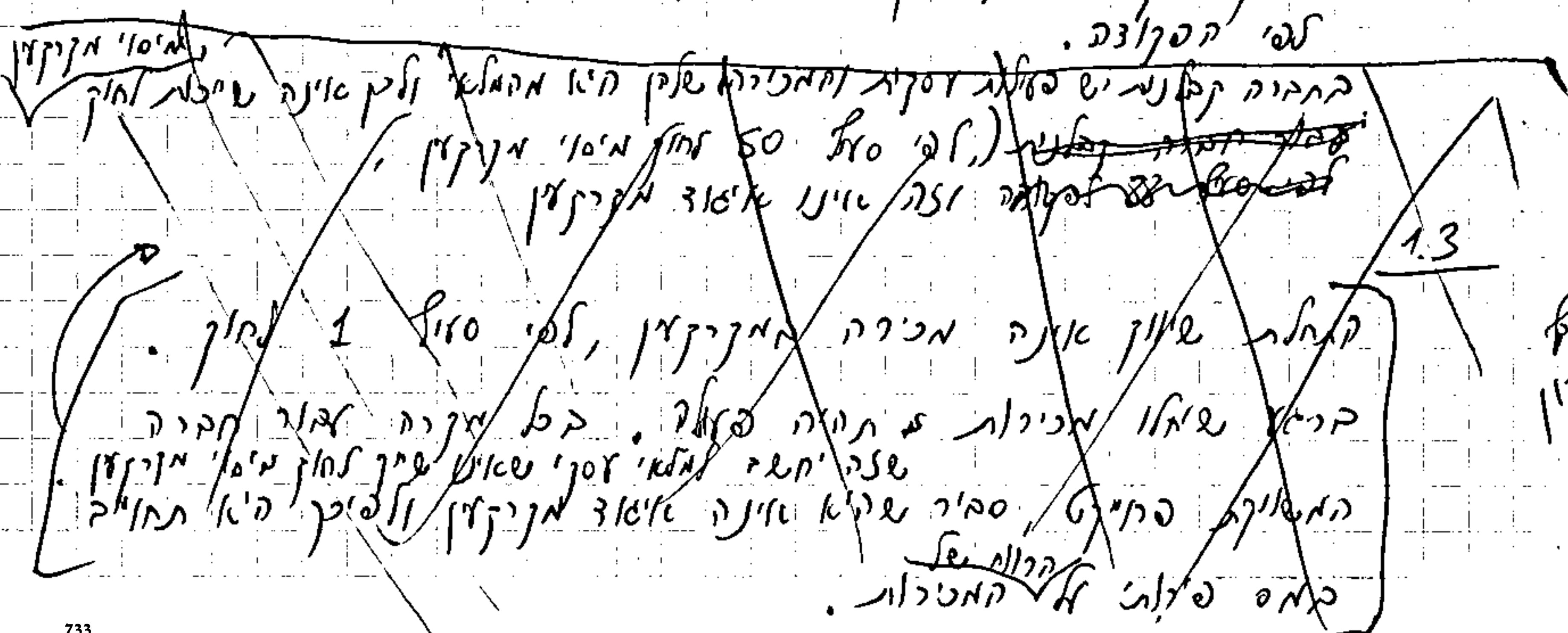
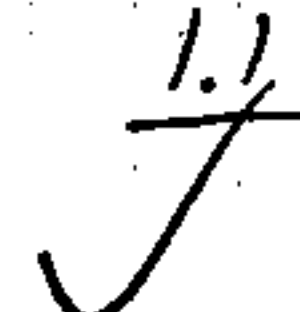
1.2

זמני הדיונה באונדון - היא אינה נחשבת ל"ככל מקרקען"  
לפי סר 1 ל חק מיסוי מקרקען (היא לא במחויי  
המדינה או האזורי) ולפיכך ~~היא מחויי~~  
הואל במחוייבה מחוייב לפי העקדה (לפי סא  
המדינה) <sup>והמדינה</sup> כואל הון או כואל פיולה) - קדש זא כואל הון.  
לפי הדיונה בהס אביב - הני שטי נחשבת למחוייבה של  
"ככל מקרקען" ולפיכך חל עליה חס לפי חוק  
מיסוי מקרקען



1.1

לפי סר 4 לחק הונסה אינה מחוייבה ולפיכך  
אינה ~~מחוייבה~~ <sup>חייבת בהס</sup> לפי חוק מיסוי מקרקען.  
למתיין העקדה, אין כון כואל לפיכך אהפאולה לא חייבת זא  
לפי המקובל.



1.3

1.3 קס  
האמון

המכללה האקדמית תל אביב

18

# שאלה 2 - יום ושני המכירה

2.1 ~~יום המכירה 19 לחודש~~ הוא  $19.12.2014$  שכן אין שם התניה שתלויה בהשגת שיטת וכו'.

לכונסאן סס"ב אלכז שנון - המוכר התחייב להשיג התיב בניה  
תוך חצי שנה - יום המכירה תקבל כאז המוצג  
התקווה שזי המטוי לא היה לתקומ אז המוצג היה  
מתבטל.

מוצה למקרה מותנה במטוי שאינו מוכר זין, תקף מקהינה  
זינו המס מרזז כריתא.

2.2 שו"י הצבא המכיר הוא  $401,500,000 = 1,500,000 + 400,000,000$   
שכן אם <sup>סס"ב</sup> ~~הוא~~  $258,750,000$  האוצר צנוס - נ מנהל מסתק יואלטי

"כונסאן האוסטורא לנתק בתג ומתני מתקומא וכו' שאין בקב אופק  
ואתג אמלאלטין". יש את מתין הכוננה, ולא מתין המוכר  
בניץ בן 40 קומא מתקוד משהולט (אזופיו שש נמתק ממנו  
את המוליר, אפיקן וצדכו הטלטי ירד. איסיכ  
המאית היא חלק מהמקנה, ואזניה (משבת אמלאלטין.  
ופינה כסין חלק מהמקנה.

2.3 שו"י המכירה ציין לבלול את הנכס ואת הווצואר שמחוייב  
לקצון ע' המוכר או שכר הוצא (כמו פיתח) והנכס

משלם את תמורת. אם הרכישו אינו נכלל בשו"י היכשנה  
שכן הוא מס שמלאלט על כונס כמס צקול א צקנת המכר.  
כזומר אם 200,000 יק צדור פיתח שכר הוצ' , הני שש  
מכילת אסכס המכירה.

סס"ב שחט - האזין צטה המנהל למי סלאל הקינדז הוא המכירה,  
אז הקינדז לא מפתח אז אלא הפיתח לא תלול  
למחיל הקינדז לענין שו"י היכשנה.

המכללה האקדמית נתניה

חינה בוני המצק היא חכמה קבלנית שיש לה כחולצת זסקיה  
 וניכוח במלוא זסקי, שמחולצת חוק משמאלת מינים,  
 אפיכך היא אינה נוסלת להצטרף "איטאז מקינצין"  
 בקסטר 1 לחוק מיסוי מקינצין.



(מחלוצת שלפן זק לאן נכסיים שמינץ מקינצין, שאינן  
 ספליים, שמחמטת איצויה נוספה ...)

ולכן הפתולה ~~עצמה~~, לפי סגולת פ לחוק מיסוי מקינצין,  
 שבה הכולל נולד בפני הנושען לחלק ק של הפקודה -  
 סאור מס א ל כולל פינאלי, <sup>לפי הפקודה</sup> שפארה מס  
 לפי חוק מיסוי מקינצין.

המכללה האקדמית נתניה המכללה האקדמית נתניה