שיעורי המס במכירת זכות במקרקעין

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
www.atz-law.co.il ■ 03-9333252 :פקס ■ 03-9047294/050-6209895 :טל' ■ משה דיין 14, פתח-תקוה

תוכן עניינים

- פרק חמישי לחוק : סכום המס
- סעיף 48א(א) – השבח הריאלי במכירה ע"י חברה
- סעיף 48א(ב) ו-(ב1) - השבח הריאלי במכירה ע"י יחיד
- סעיף 48א(ב2) ו-(ב3) – השבח הריאלי במכירת דירת מגורים מזכה ע"י יחיד
- סעיף 48א(ג) – המס על הסכום האינפלציוני
- סעיף 48א(ד) – שיעורי מס היסטוריים
- סעיף 48א(ד1) – הנחות מיוחדות בחישוב המס
- סעיף 10 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2015-2016

סעיף 47 לחוק – הגדרות

- **יתרת שווי רכישה -** "שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת..."
- **יתרת שווי רכישה מתואמת –** "יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה: ..."
- **סכום אינפלציוני –** "חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה;"
- **שבח ריאלי –** "השבח פחות הסכום האינפלציוני"
- **יום התחילה –** "כ"א בחשון תשס"ב (7 בנובמבר 2001);"
- **מועד השינוי** – "ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012);"

סעיף 47 לחוק – הגדרות

שווי המכירה	X	
יתרת שווי הרכישה	(Y)	
שבח	Z	
סכום אינפלציוני	(W)	
שבח ריאלי	V	
<u>יתרת שווי הרכישה</u>		
שווי הרכישה		
הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א		
ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה		
(פחת)		

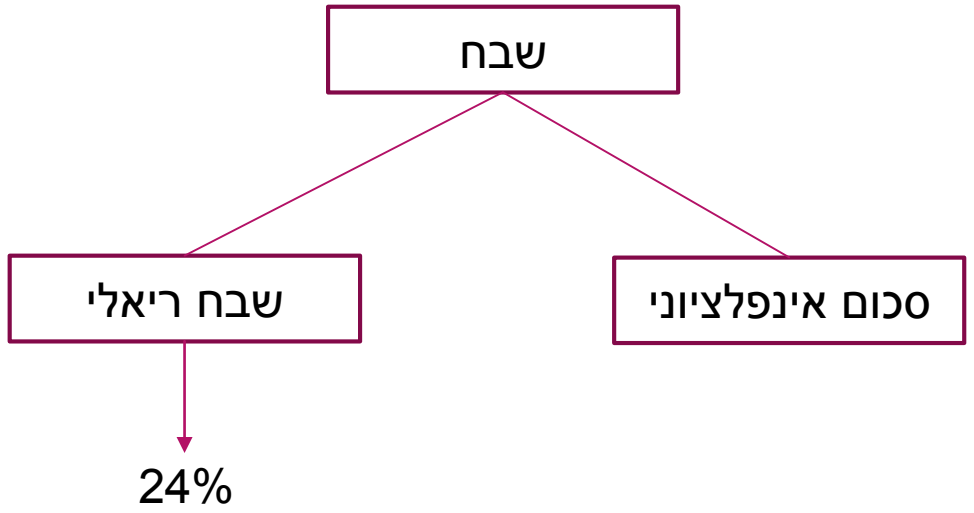
יתרת שווי רכישה מתואמת

<u>(יתרת שווי רכישה)</u>

סכום אינפלציוני

סעיף 48א(א) – מס על השבח הריאלי לחברה

- "חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה."
- סעיף 126(א) לפקודה – "על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 24%."



סעיף 48א(ב) – מס על השבח הריאלי ליחיד

(1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור של **<u>עד</u>** 25%;

(1א) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה בשיעור של **<u>עד</u>** 30%, בפעולה באיגוד מקרקעין, אם הוא בעל מניות מהותי באיגוד המקרקעין במועד הפעולה באותו איגוד, או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לפעולה כאמור; לעניין זה, "בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;

(2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(1א) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (1א), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.

סעיף 48א(ב) – מס על השבח הריאלי ליחיד

<u>סעיף 88 לפקודה</u>

"**בעל מניות מהותי**" – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם;

סעיף 48א(ב1) – מס על השבח הריאלי ליחיד

<u>כאשר הנכס נרכש לפני 07/11/2001</u>

- על השבח הריאלי עד ליום 07/11/2001 (יום התחילה) – שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה.
- על השבח הריאלי לאחר 07/11/2001 ועד 01/01/2012 – עד 20%.
- על יתרת השבח הריאלי לאחר 01/01/2012 – עד 25% (או עד 30% בפעולה באיגוד ע"י בעל מניות מהותי).

<u>כאשר הנכס נרכש לאחר 07/11/2001</u>

- על השבח הריאלי לאחר 07/11/2001 ועד 01/01/2012 – עד 20%.
- על יתרת השבח הריאלי לאחר 01/01/2012 – עד 25% (או עד 30% בפעולה באיגוד ע"י בעל מניות מהותי).
- כאשר הנכס נרכש לאחר 01/01/2012 - עד 25% (או עד 30% בפעולה באיגוד ע"י בעל מניות מהותי).
- החל מתאריך 01/01/2014 – הסעיף לא חל יותר על **<u>מכירת דירת מגורים מזכה.</u>**

סעיף 48א(ב1) – חישוב מס לינארי רגיל

דוגמא

קרקע שנרכשה בתאריך 01/01/1980 בסכום של 1,000,000 לירות (100 ₪)

נמכרה בתאריך 01/01/2016 בסכום של 1,500,000 ₪.

- שבח: 1,499,900 ₪
- סכום אינפלציוני: 370,163 ₪
- סכום אינפלציוני חייב 10%: 173,528 ₪
- שבח ריאלי: 1,129,737 ₪
- שבח ריאלי עד יום התחילה 48%: 685,712 ₪
- שבח ריאלי עד מועד השינוי 20%: 318,498 ₪
- יתרת השבח הריאלי 25%: 125,527 ₪

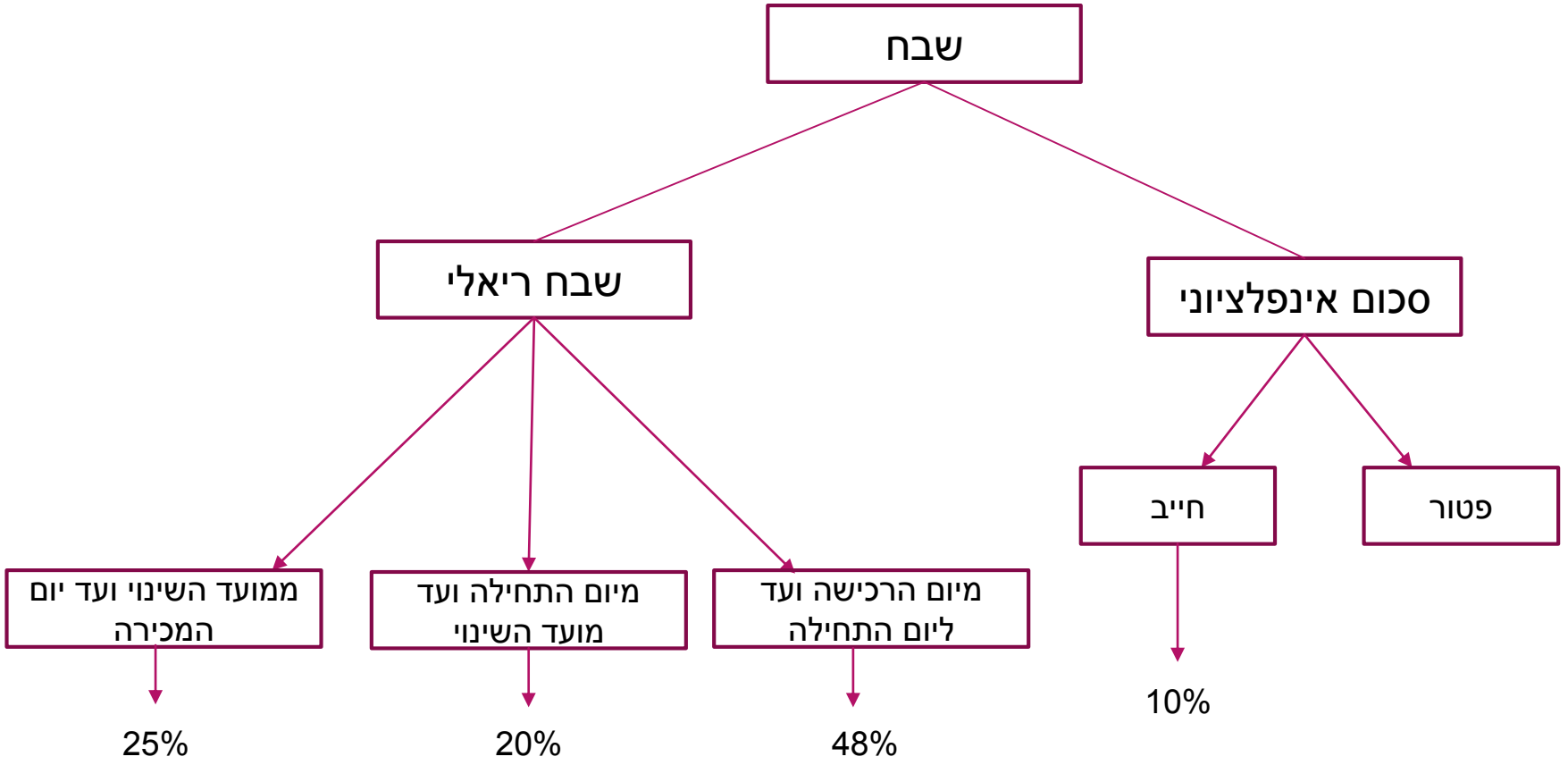
סה"כ מס שבח לשלם: 441,577 ₪

מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד יום המכירה

$\frac{7,981}{13,149}$ מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד יום 6/11/2001

$\frac{3,707}{13,149}$ מספר הימים שעברו מיום 7/11/2001 ועד 31/12/2011

סעיף 48א(ב)(1) – כאשר הנכס נרכש לפני 31/12/93



סעיף 47 לחוק – הגדרות נוספות 01/01/2014

- **"דירת מגורים מזכה"** – כהגדרתה בסעיף 49(א).
- **"יום המעבר"** – כ"ט טבת התשע"ד (1 בינואר 2014).
- **"שבח ריאלי עד יום המעבר"**– לעניין מכירת דירת מגורים מזכה שנעשתה לאחר יום המעבר , כשהזכות במקרקעין נרכשה לפני יום המעבר – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המעבר, לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה;
- יחס תקופות ולא יחס שווי!
- **"יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר"** – ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר".

סעיף 48א(ב2) – חישוב מס לינארי מוטב

(ב2) (1) 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) (עד 25%).

(2) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה. *(הכוונה - סמכות המנהל להקטנת החיוב במס על השבח הריאלי)*

- *מה לגבי השבח האינפלציוני? – החל מתיקון 82 (12/10/2015) הסכום האינפלציוני החייב יהיה פטור ומבוצע תיקון יזום רטרואקטיבי.*

סעיף 48א(ב2) – חישוב מס לינארי מוטב

דוגמא

דירת מגורים שנרכשה בתאריך 01/01/1980 בסכום של 1,000,000 לירות (100 ₪)

נמכרה בתאריך 01/01/2016 בסכום של 1,500,000 ₪.

I. **שבח: 1,499,900 ₪**

II. **סכום אינפלציוני: 370,163 ₪**

III. **סכום אינפלציוני חייב 10%: 173,528 ₪ - החל מתיקון 82 פטור!**

IV. **שבח ריאלי: 1,129,737 ₪**

V. **שבח ריאלי עד יום המעבר 0%: 1,067,017 ₪**

VI. **יתרת השבח ריאלי לאחר יום המעבר 25%: 62,720 ₪**

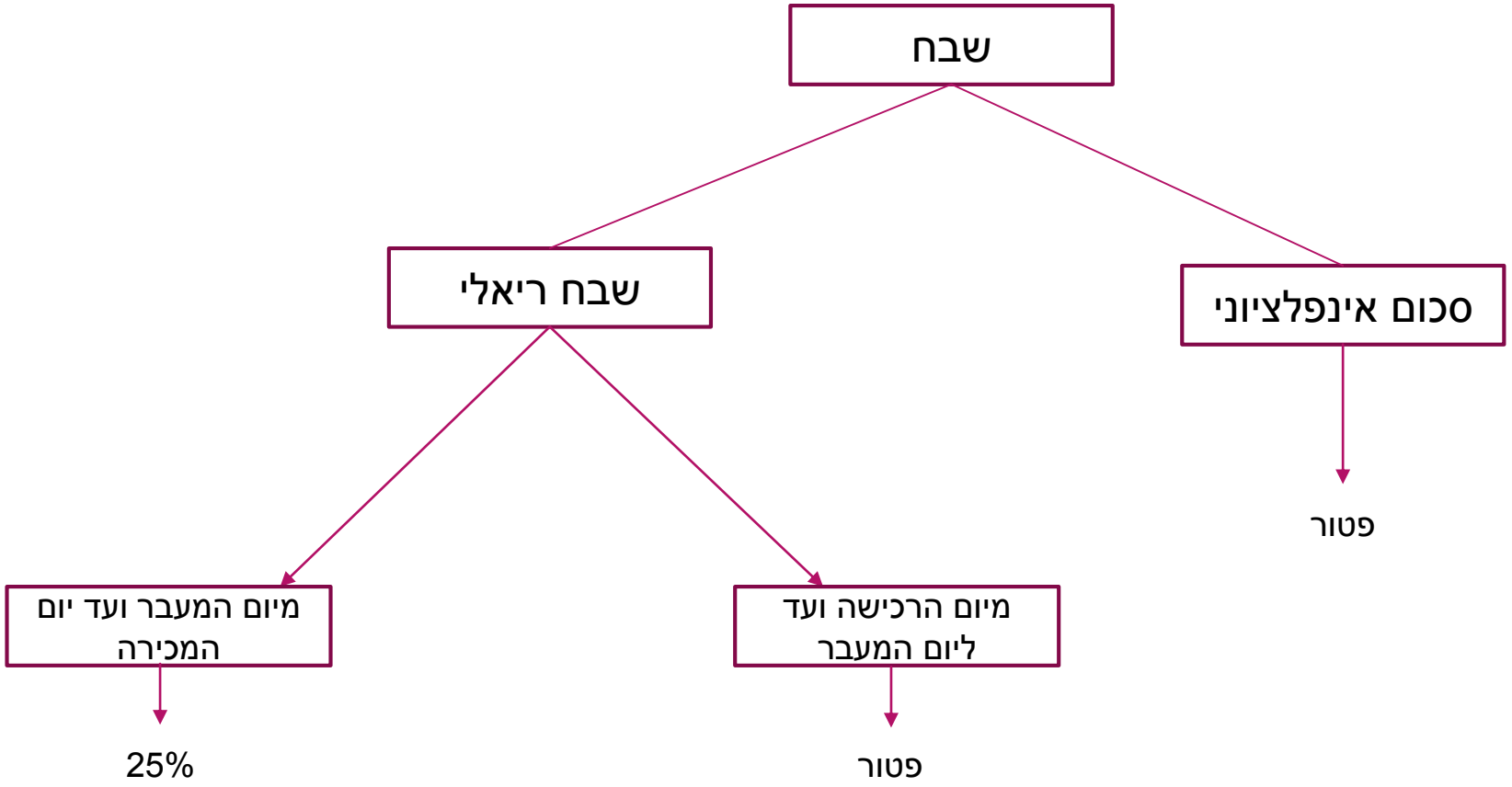
סה"כ מס שבח לשלם: 15,680 ₪

$$\frac{12{,}419}{13{,}149}$$

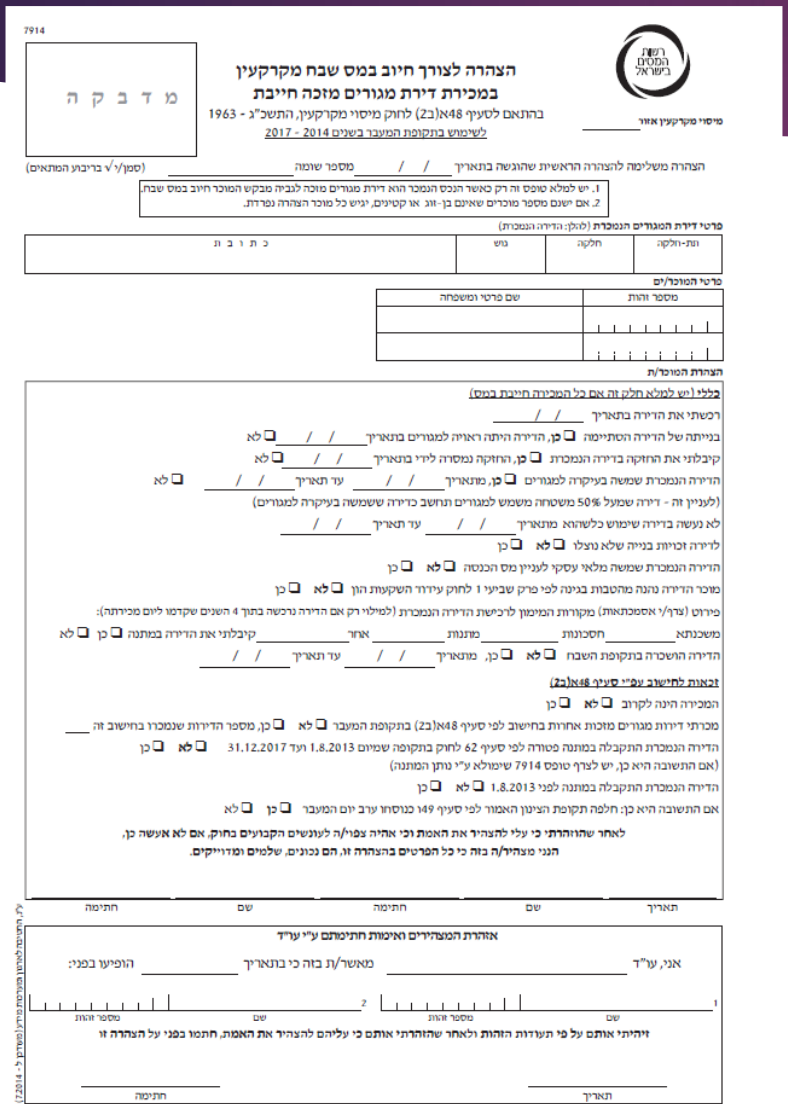
מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד ליום 01/01/2014

מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד יום המכירה

סעיף 48א(ב2) – תרשים שיעורי המס



סעיף 48א(ב2) – חישוב מס לינארי מוטב



7914

מ ד ב ק ה

הצהרה לצורך חיוב במס שבח מקרקעין
במכירת דירת מגורים מזכה חייבת
בהתאם לסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג - 1963
לשימוש בתקופת המעבר בשנים 2014 - 2017

רשות המסים בישראל

מיסוי מקרקעין אזור _____

הצהרה משלימה להצהרה הראשית שהוגשה בתאריך __/__/____ מספר שומה _____ (סמן/י √ בריבוע המתאים)

1. יש למלא טופס זה רק כאשר הנכס הנמכר הוא דירת מגורים מזכה לגביה מבקש המוכר חיוב במס שבח.
2. אם ישנם מספר מוכרים שאינם בן-זוג או קטינים, יגיש כל מוכר הצהרה נפרדת.

פרטי דירת המגורים הנמכרת (להלן: הדירה הנמכרת)

גוש/חלקה	חלקה	גוש	כ ת ו ב ת

פרטי המוכר/ים

מספר זהות	שם פרטי ומשפחה

הצהרת המוכר/ת

כללי (יש למלא חלק זה אם כל המכירה חייבת במס)

רכשתי את הדירה בתאריך __/__/____
בנייתה של הדירה הסתיימה ☐ כן, הדירה היתה ראויה למגורים בתאריך __/__/____ ☐ לא
קיבלתי את החזקה בדירה הנמכרת ☐ כן, החזקה נמסרה לידי בתאריך __/__/____ ☐ לא
הדירה הנמכרת שמשה בעיקרה למגורים ☐ כן, מתאריך __/__/____ עד תאריך __/__/____ ☐ לא
(לעניין זה - דירה שמעל 50% משטחה משמש למגורים ונחשב כדירה ששמשה בעיקרה למגורים)
לא נעשה בדירה שימוש כלשהוא מתאריך __/__/____ עד תאריך __/__/____
לדירה זכויות בנייה שלא נוצלו ☐ **לא** ☐ כן
הדירה הנמכרת שמשה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה ☐ **לא** ☐ כן
מוכר הדירה נהנה מהטבות בגינה לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון ☐ **לא** ☐ כן
פירוט (צרף/י אסמכתאות) מקורות המימון לרכישת הדירה הנמכרת (למילוי רק אם הדירה נרכשה בתוך 4 השנים שקדמו ליום מכירתה):
משכנתא _____ חסכונות _____ מתנות _____ אחר _____ קיבלתי את הדירה במתנה ☐ כן ☐ לא
הדירה הושכרה בתקופת השבח ☐ **לא** ☐ כן, מתאריך __/__/____ עד תאריך __/__/____

זכאות לחישוב עפ"י סעיף 48א(ב2)

המכירה הינה לקרוב ☐ **לא** ☐ כן
מכרתי דירות מגורים מזכות אחרות בחישוב לפי סעיף 48א(ב2) בתקופת המעבר ☐ לא ☐ כן, מספר הדירות שנמכרו בחישוב זה ____
הדירה הנמכרת התקבלה במתנה פטורה לפי סעיף 62 לחוק בתקופה שמיום 1.8.2013 ועד 31.12.2017 ☐ **לא** ☐ כן
(אם התשובה היא כן, יש לצרף טופס 7914 שימולא ע"י נותן המתנה)
הדירה הנמכרת התקבלה במתנה לפני 1.8.2013 ☐ לא ☐ כן
אם התשובה היא כן: חלפה תקופת הצינון האמור לפי סעיף 149 כנוסחו ערב יום המעבר ☐ כן ☐ לא

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהיר/ה בזה כי כל הפרטים בהצהרה זו, הם נכונים, שלמים ומדוייקים.

תאריך | שם | חתימה | שם | חתימה

אזהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י עו"ד

אני, עו"ד _____ מאשר/ת בזה כי בתאריך _____ הופיעו בפני:

1 שם _____ מספר זהות _____
2 שם _____ מספר זהות _____

זיהיתי אותם על פי תעודות הזהות ולאחר שהזהרתי אותם כי עליהם להצהיר את האמת, חתמו בפני על הצהרה זו

תאריך _____ חתימה _____

(7.2014 - התיקונים לאחרון מעדכנת מדור) (משקל 2 ק"ג)

הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה חייבת תוגש

בטופס 7002 + טופס 2990/א + הצהרה בטופס 7914

סעיף 48א(ב3) – כאשר ישנן זכויות בניה

- **כאשר לדעת המנהל התמורה המשתלמת הושפעה מזכויות לבנייה נוספת - החלת סעיף 48א(ב2) רק על מרכיב דירת מגורים בתוספת הפטור הנוסף לפי סעיף 49ז - ולא על זכויות הבניה.**

<u>דוגמא</u>

דירת מגורים עם זכויות בניה שנרכשה בתאריך 01/01/1980 בסכום של 1,000,000 לירות (100 ₪), נמכרה בתאריך 01/01/2016 בסכום של 1,500,000 ₪. שווי הדירה ללא זכויות בניה: 600,000 ₪.

- **דמי מכר של דירת מגורים מזכה: 1,200,000 ₪ (כפל פטור 49ז(א)(2)) – חישוב לינארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2).**
- **דמי מכר של זכות אחרת במקרקעין: 300,000 ₪ – חישוב לינארי רגיל בהתאם לסעיף 48א(ב1).**

הסכום האינפלציוני

- השבח האינפלציוני איננו מייצג רווח או התעשרות אמיתית ולכן אין הצדקה למסותו.
- חישוב הסכום האינפלציוני מבוצע ע"י הפחתת "יתרת שווי הרכישה" מ-"יתרת שווי רכישה מתואמת".

<u>מהי יתרת שווי רכישה מתואמת?</u>

החל מתיקון 70 - מדד ידוע

יתרת שווי הרכישה	
y1	שווי הרכישה
y2	הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א
y3	ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה
y4	(פחת)

יתרת שווי רכישה מתואמת				
y1-y4	**x**	**<u>מדד יום המכירה</u>**		
		מדד יום הרכישה		
	+			
y2	**x**	**<u>מדד יום המכירה</u>**	<u>למעט החריגים הבאים:</u>	
		מדד יום ההוצאה	הוצאות לפי סעיף 39(8)	
	+		הוצאות ריבית לפי סעיף 39א	
y3				

המס על הסכום האינפלציוני החייב

- הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס אילו נמכרה זכות במקרקעין או נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, לפי העניין, ביום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כששווי המכירה הוא יתרת שווי רכישה מתואמת;
- המדד הידוע ביום 31/12/1993 (בסיס 1951) - 15,805,361.66
- הסכום האינפלציוני החייב – ימוסה ב-10%.

המס על הסכום האינפלציוני החייב

<u>לדוגמא:</u>

דירת מגורים שנרכשה בתאריך 01/01/1980 בסכום של 1,000,000 לירות (100 ₪) נמכרה בתאריך 01/01/2016.

הסכום האינפלציוני: $100 \times \frac{33,705,015.13}{9102.99} - 100 = 370,163$

הסכום האינפלציוני החייב: $100 \times \frac{15,805,361.66}{9102.99} - 100 = 173,528$

שיעורי מס היסטוריים

סעיף 48א(ד) – קובע תקרות מס נמוכות לעסקאות שיום הרכישה לגביהם היה עד ליום 31/03/61.

הסעיף המקורי קבע כדלקמן:

"לגבי מכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה;"

- **"לא יעלה המס על..." – תקרת המס ולא אפשרות יחידה.**
- **"מהשבח" – מדובר בשיעור מס על <u>כל השבח</u> לפני החלוקה לאינפלציוני וריאלי.**

שיעורי מס היסטוריים – הוראת הקבע

לגבי חברה שהכנסתה מעסק או לגבי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה - החל משנת 2005 מתווסף לשיעור המס 1% לכל שנת מס ועד לשנת המכירה עד לשיעור המקסימלי בסעיפים 48א(א) או (ב).

לגבי חברה שהכנסתה אינה מעסק ולגבי יחיד רגיל - בשנת 2011 מתווסף לשיעור המס 1%, בשנת 2012 מתווסף עוד 1% והחל משנת 2013, מתווספים עוד 2% לכל שנת מס ועד לשנת המכירה עד לשיעור המקסימלי בסעיפים 48א(א) או (ב).

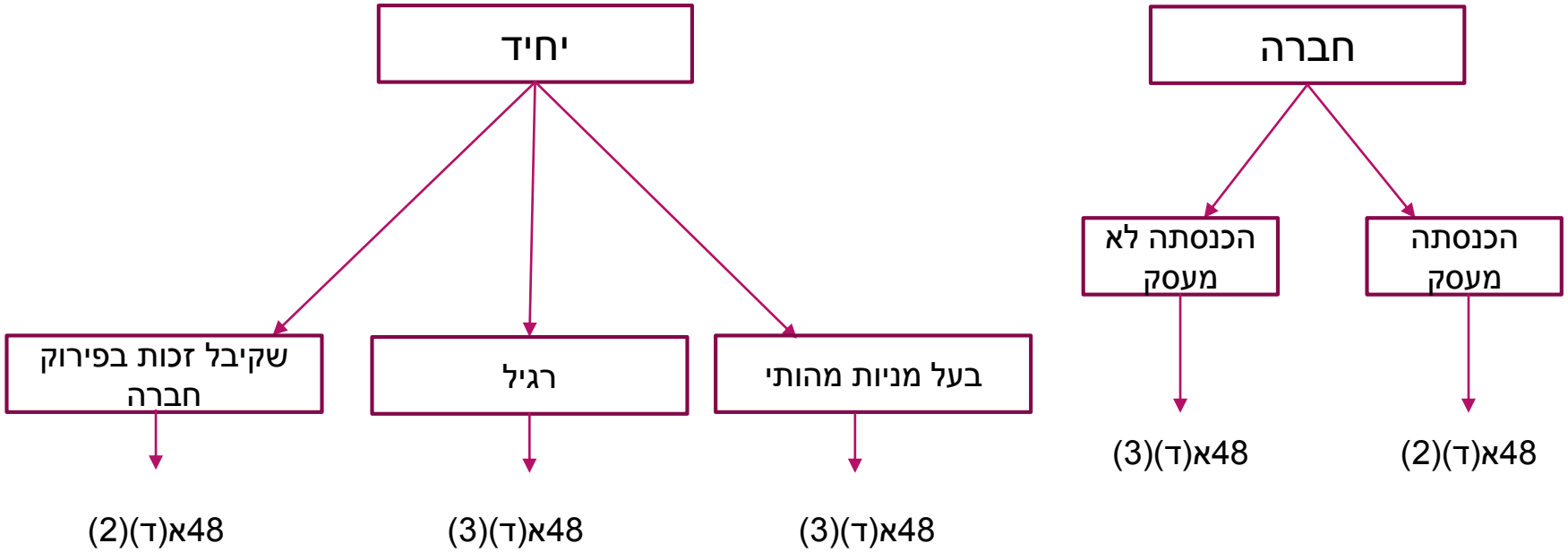
שיעורי מס היסטוריים – הוראת השעה לגבי יחיד

בין השנים 2012-2017

לגבי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה שהכנסתה מעסק - החל משנת 2005 מתווסף לשיעור המס 1% לכל שנת מס ועד לשנת המכירה, אולם אם שיעור המס בשנת 2012, עולה על 20% - יחויב השבח בשנת המכירה בתוספת הבאה, עד לשיעור המקסימלי המחושב לפי הוראת הקבע: **בשנת 2012 – 1%, משנת 2013-2017 – 2% נוספים לכל שנת מס.**

לגבי יחיד אחר – ייווספו בשנת 2012 – 1%, משנת 2013-2017 – 2% נוספים לכל שנת מס.
ואולם אם שיעור המס בשנת 2012, עולה על 20% - יחויב השבח בשנת המכירה בתוספת הבאה, עד לשיעור המקסימלי המחושב לפי הוראת הקבע: **בשנת 2012 – 1%, משנת 2013-2017 – 2% נוספים לכל שנת מס.**

שיעורי מס היסטוריים – תרשים



שיעורי מס היסטוריים – טבלאות

חישוב לפי סעיף 48א(ד)(3)

יחיד - זכות במקרקעין ויחיד שאינו בעל מניות מהותי

שנת מס	שעור מקורי	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1948	12	13	13	15	17	19	21	23	25
1949	13	14	14	16	18	20	22	24	25
1950	14	15	15	17	19	21	23	25	25
1951	15	16	16	18	20	22	24	25	25
1952	16	17	17	19	21	23	25	25	25
1953	17	18	18	20	22	24	25	25	25
1954	18	19	19	21	23	25	25	25	25
1955	19	20	20	22	24	25	25	25	25
1956	20	20	21	23	25	25	25	25	25
1957	21	20	21	23	25	25	25	25	25
1958	22	20	21	23	25	25	25	25	25
1959	23	20	21	23	25	25	25	25	25
1960	24	20	21	23	25	25	25	25	25

שיעורי מס היסטוריים – טבלאות

לפי הוראת הקבע

לפי הוראת השעה

יחיד בעל מניות מהותי

2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	שעור מקורי	שנת מס
30	28	26	23	21	19	17	15	13	13	12	1948
30	29	27	24	22	20	18	16	14	14	13	1949
30	30	28	25	23	21	19	17	15	15	14	1950
30	30	29	26	24	22	20	18	16	16	15	1951
30	30	30	27	25	23	21	19	17	17	16	1952
30	30	30	28	26	24	22	20	18	18	17	1953
30	30	30	29	27	25	23	21	19	19	18	1954
30	30	30	30	28	26	24	22	20	20	19	1955
30	30	30	30	29	27	25	23	21	20	20	**1956**
30	30	30	30	29	27	25	23	21	20	21	**1957**
30	30	30	30	29	27	25	23	21	20	22	**1958**
30	30	30	30	29	27	25	23	21	20	23	**1959**
30	30	30	30	29	27	25	23	21	20	24	**1960**

שיעורי מס היסטוריים – טבלאות

חישוב לפי סעיף 48א(ד)(3)

חברה

שנת מס	שעור מקורי	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1948	12	13	14	16	18	20	22	24	25
1949	13	14	15	17	19	21	23	25	25
1950	14	15	16	18	20	22	24	25	25
1951	15	16	17	19	21	23	25	25	25
1952	16	17	18	20	22	24	25	25	25
1953	17	18	19	21	23	25	25	25	25
1954	18	19	20	22	24	26	25	25	25
1955	19	20	21	23	25	26.5	25	25	25
1956	20	21	22	24	26	26.5	25	25	25
1957	21	22	23	25	26.5	26.5	25	25	25
1958	22	23	24	25	26.5	26.5	25	25	25
1959	23	24	25	25	26.5	26.5	25	25	25
1960	24	24	25	25	26.5	26.5	25	25	25

הנחות מיוחדות בחישוב המס

<u>סעיף 48א(ד1) (1)</u> - במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) זכאי המוכר להנחה בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף זה;

<u>סעיף 48א(ד1) (2)</u> - במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2003), זכאי המוכר להנחה בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף זה;

- **הסעיפים הללו נועדו לעודד את ענף הנדל"ן שהיה אז במיתון, בכך שנתנו הנחה מהמס לנדל"ן שיירכש בשנים אלו - ללא קשר לתקופה בה ימכר הנדל"ן בעתיד.**

הנחות מיוחדות בחישוב המס

התנאים לקבלת ההנחות

(3) **אם נרכשה קרקע, חייבים היו להתקיים כל אלה:**

(א) קיימת תכנית, כמשמעותה בחוק התכנון והבניה (בסעיף זה - התכנית), המתירה בניה על הקרקע;

(ב) לא יאוחר מתום 5 שנים מיום הרכישה, נבנה על הקרקע בנין ששטחו לפחות 70% מהשטח הכולל הניתן לבניה לפי התכנית החלה על הקרקע במועד שבו ראוי הבניין לשימוש או במועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור טלפון - לפי המוקדם;

(4) **האמור בסעיף קטן זה לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שהתקבלה בידי המוכר באחד מאלה:**

(א) לפי סעיף 70 או לפי חלק ה'2 לפקודה;

(ב) בלא תמורה;

(ג) במסגרת חילוף זכויות במקרקעין לפי פרק חמישי 3;

(ד) הזכות הועברה מקרוב; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש לפי אותו סעיף;

(ה) הזכות היא במקרקעין שהיו מלאי עסקי בעסק והפכו לנכס קבוע באותו העסק כאמור בסעיף 85 לפקודה.

סעיף 10 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2015-2016

הוראת שעה למשך 3 שנים (2016-2018) , המעניקה ליחיד (לרבות "שותפות" ו"חברה משפחתית") מס שבח מופחת - עד 25% על השבח הריאלי עד יום התחילה (במקום שיעור מס שולי מרבי), בעת מכירות שיעמדו בתנאים הבאים:

1. מכירה של זכות במקרקעין, שקיימת לגביה תכנית המתירה בניה למגורים על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, או מכירה של חלק מזכות במקרקעין כאמור, שתמורתה הינה בניה על יתרת המקרקעין (להלן: "**עסקת קומבינציה**")
2. המכירה היא מיחיד לקבלן או למי שעסקו או חלק מעסקו, בניית דירות על קרקע שבבעלותו, ע"י קבלן, לשם מכירתן, והקרקע הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידיו לגבי אלה:

- זכות במקרקעין בקרקע, שכלולה בשטח שתוכנית הבנייה לגביה מתירה בניה של 1,000 דירות לכל הפחות – וביום המכירה ניתנו היתרי בנייה ל-10% לכל היותר מהדירות המותרות לבנייה בשטח שחלה עליו התוכנית.
- מכירה של זכות במקרקעין שתוכנית הבנייה לגביה מתירה בניה של 1,000 דירות לכל הפחות.

סעיף 10 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2015-2016

3. לגבי זכות במקרקעין שאינה עומדת בתנאי סעיף 2, נקבע כי הפחתת שיעורי המס יחולו רק אם עד תום **"התקופה הקובעת"** הסתיימה הבניה של **כל** הדירות המיועדות לשמש למגורים, לפי תוכנית הבניה החלה על הקרקע במועד סיום הבניה, כאשר אם מדובר עסקת קומבינציה ישנו תנאי נוסף, שעד תום **"התקופה הקובעת"** הסתיימה בנייתן על הקרקע של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים על הזכות במקרקעין או ביתרת המקרקעין.

4. "התקופה הקובעת" לעניין זה, תלויה בכמות הדירות שמתירה תוכנית הבניה, כדלקמן:

פחות מ 251 דירות	251 דירות או יותר
42 חודשים מיום המכירה	**48 חודשים מיום המכירה**

5. אם לא התקיים התנאי האמור בסעיף 3 לעיל, הפחתת שיעורי המס תחול לגבי החלק היחסי של שווי המכירה של הזכות שנמכרה, כיחס שבין מספר הדירות שהסתיימה בנייתן, למספר הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבניה לפי תוכנית הבניה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבניה.

סעיף 10 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2015-2016

6. הוראת השעה לא תחול על מכירה שנעשתה בלא תמורה, או בין קרובים, או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת לפי החוק או לפי פקודת מס הכנסה, או שהיא שינוי ייעוד לפי סעיף 5(ב) לחוק.

7. כמו כן מאפשרת הוראת השעה למוכר זכות במקרקעין בתנאים מסוימים לבחור בין תשלום מלא של המס, וקבלת החזר לאחר עמידה בתנאים, או תשלום מס מופחת ומתן ערובה בגבוה יתרת המס, היה ולא יעמוד בתנאי הוראת השעה וכן כוללת הגדרות ודגשים נוספים.

תודה רבה על ההקשבה!

אהרון צ'יסמדיה עורך דין (רו"ח)
Aharon Tzismadia Adv. (c.p.a)
משה דיין 14, פתח-תקוה ■ טל': 03-9047294/050-6209895 ■ פקס: 03-9333252 ■ www.atz-law.co.il