היבטי מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ - בעסקאות קומבינציה, תמ"א 38 ופינוי בינוי

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

תוכן עניינים

1. היבטי המס בעסקאות קומבינציה.
2. תמ"א 38 - מבוא, עקרונות מיסוי, דחיית יום המכירה.
3. מיסוי תמ"א 38/1 – חיזוק.
4. מיסוי תמ"א 38/2 – הריסה ובניה.
5. תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין.
6. מע"מ בעסקאות תמ"א 38 – תיקון 47 לחוק מע"מ.
7. פינוי בינוי - מבוא, עקרונות מיסוי, דחיית יום המכירה.
8. תנאי הפטור ממס שבח וממס רכישה
9. מע"מ בעסקאות פינוי בינוי – תיקון 47 לחוק מע"מ.

עסקאות קומבינציה

- עסקאות קומבינציה מתחלקות ל-2: עסקאות מכר מלא ועסקאות מכר חלקי.

מכר מלא

- הבעלים של המקרקעין מוכר את מלוא זכויותיו בהם לקבלן ובתמורה הקבלן מוכר לבעלים דירה אחת או יותר מתוך כלל הדירות אותן הוא בונה על המקרקעין.
- הבעלים משלם מס שבח בגין מכירת **מלוא המקרקעין**, כאשר שווי המכירה של המקרקעין לצורך קביעת סכום השבח מורכב, בדרך כלל, משווי דירות התמורה אותן מקבל הבעלים מהקבלן, **לרבות רכיב המקרקעין הצמודים לדירות אלו**.
- כל אחת משתי עסקאות המכר חייבת במס רכישה.
- יום הרכישה שיקבע לדירות התמורה שהתקבלו מהקבלן, כאשר ימכור אותן הבעלים - הינו יום ביצוע עסקת הקומבינציה.

עסקאות קומבינציה

קומבינציה מכר חלקי

בעסקה זו מוכר הבעלים של המקרקעין לקבלן רק חלק מזכויותיו במקרקעין ואילו יתרת הזכויות במקרקעין נותרת בבעלותו, כאשר בתמורה בונה הקבלן עבור הבעלים דירת תמורה אחת או יותר על החלק אשר נותר בבעלות הבעלים.

- בעסקת מכר חלקי משולם, מס שבח רק בגין אותו חלק מהמקרקעין אשר נמכר לקבלן.
- מאחר שעסקת מכר חלקי מורכבת מעסקה אחת בלבד - מחויבת במס רכישה פעם אחת.

הדין לפני תיקון 76 לחוק – 01/08/2013

- עקרון חשוב בפרק חמישי 1 – "כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה"
- **"הלכת יוניזדה" - אם נדרש פטור בגין דירת המגורים, יש לכלול בשווי התמורה את שווי המקרקעין הצמודים לדירות התמורה. – לא רלוונטי החל מתאריך 01/08/2013**
- מהו יום הרכישה שיקבע לדירות התמורה שהתקבלו מהקבלן בעסקת מכר חלקי, שבה נדרש פטור בגין דירת מגורים , כאשר ימכור אותן הבעלים?
- **דנ"א 6811/04 נפתלי שדמי - יום הרכישה הינו יום עסקת הקומבינציה, המשמעות: קביעת יום ושווי רכישה חדש – ללא תשלום מס רכישה.**

עסקאות קומבינציה

תיקון 76 – תוקן סעיף 49א(ב) לחוק

על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, **זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א) לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה.**";

המשמעויות:

1. הפטור בעסקת קומבינציה יינתן רק לחלק מהדירה (בניגוד לעקרון של מכירת מלוא הזכויות).
2. ביטול של הלכת יוניזדה – שווי המכירה יקבע ללא גילום הקרקע שנותרה בידי הבעלים.
3. ביטול הלכת שדמי – יום ושווי הרכישה יקבעו בהתאם ליום ושווי המקורי אצל בעל הקרקע.

עסקאות קומבינציה

מה קובע סעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין?

סעיף 49 ז' קובע כפל פטור בגובה שווי הדירה ללא זכויות בניה עד לתקרה של 2,042,500 ₪ (2018) (התקרה מתעדכנת כל תחילת שנה).

הפטור הנ"ל מתייחס לזכויות בניה ללא קשר מהו מקורן...

לדוגמא:

תמורת המכירה: 1,600,000 ₪

שווי הדירה ללא זכויות בניה: 500,000 ₪

הסכום הפטור: 1,000,000 ₪

הסכום החייב: 600,000 ₪.

- אם שווי הדירה ללא זכויות בניה היה: 1,100,000 ₪ - מלוא התמורה הייתה פטורה.
- אם תמורת המכירה הייתה 2,600,000 ₪ , כפל הפטור היה מוגבל בתקרה 2,042,500 ₪ ולכן יתרת הסכום **בסך 557,500 ₪ - היתה חייבת במס.**

עסקאות קומבינציה

דוגמא לחישוב הפטור עד 01/08/2013

- בית פרטי – שווי ללא זכויות בניה 1,600,000 ₪, נרכש בסכום של 600,000 ₪.
- עסקת קומבינציה של 60% לקבלן, שווי שירותי הבניה שמקבלים הדיירים (הו"ב 23/98) הינו 2,000,000 ₪, ללא תמורה נוספת.
- הבעלים מעוניינים לקבל פטור ממס במכירת בית המגורים, תקרת הפטור סעיף 49ז – 1,935,300 ₪.

התמורה לפי "יוניזדה" : $\frac{2,000,000}{60\%}$=3,333,333 ₪

הסכום הפטור: 1,935,300 ₪ < 2*1,600,000

הסכום החייב: 1,398,033 ₪

יחס חלק חייב תמורה: $\frac{1,398,033}{3,333,333} = 42\%$

שווי מכירה: 1,398,033 ₪

שווי רכישה: 600,000 * 42% = 252,000 ₪

שבח: 1,146,033 ₪

עסקאות קומבינציה

דוגמא לחישוב הפטור לאחר 01/08/2013

- בית פרטי – שווי ללא זכויות בניה 1,600,000 ₪, נרכש בסכום של 600,000 ₪.
- עסקת קומבינציה של 60% לקבלן, שווי שירותי הבניה שמקבלים הדיירים (הו"ב 23/98) הינו 2,000,000 ₪, ללא תמורה נוספת.
- הבעלים מעוניינים לקבל פטור ממס במכירת בית המגורים, תקרת הפטור סעיף 49ז – 1,935,300 ₪.

התמורה: 2,000,000 ₪

הסכום הפטור: $\min(2 \times 1{,}600{,}000\ ,\ 1{,}935{,}300) \times 60\% = 1{,}161{,}180$

הסכום החייב: 838,820 ₪

יחס חלק חייב תמורה: $\frac{838{,}820}{2{,}000{,}000} = 42\%$

שווי מכירה: ₪838,820

שווי רכישה: 60% * 42% * 600,000 = ₪ 152,200

שבח: ₪ 687,620

תמ"א 38 – מבוא

- תמ"א 38 פורסמה ביום 18.05.05 והיא חלק מהערכות כוללת להתמודדות עם רעידות אדמה, ובאה לעודד חיזוק של מבנים קיימים ישנים שלא נבנו ע"פ התקן לרעידות אדמה.
- הרעיון הכללי הוא הענקת זכויות בניה נוספות לבעלי הקרקע, אשר מכירתן תממן את שיפוץ וחיזוק הבניין ותאפשר בנוסף הרחבת הדירות הקיימות (בדרך כלל על ידי תוספת ממ"ד).
- כצעד משלים, בוצעו מספר תיקוני חקיקה: חוק המקרקעין, חוק התכנון והבניה, חוק מיסוי מקרקעין, חוק מע"מ, ועוד.

תמ"א 38 – מבוא

- התוכנית מעניקה זכויות בניה למבנים שההיתר לבנייתם ניתן לפני 1/1/1980, שגובהם עולה על שתי קומות.
- מדובר במבנים אשר על פי רוב נבנו שלא ע"פ התקן המחמיר לרעידות אדמה (40%)
- למבנים ששטחם פחות מ- 400 מ"ר וגובהם פחות משלוש קומות מעניקה התוכנית זכויות בניה מצומצמות יותר (סעיף 12)
- בהתאם לסעיף 14 לתוכנית ניתן יהיה להתיר תוספת בניה של קומה אחת או תוספת אגף גם למבנים שאינם לצורכי מגורים (בכפוף למגבלות מסוימות)
- והכל בתנאי שהמבנים יחוזקו עם התוספת.

תמ"א 38 – מבוא

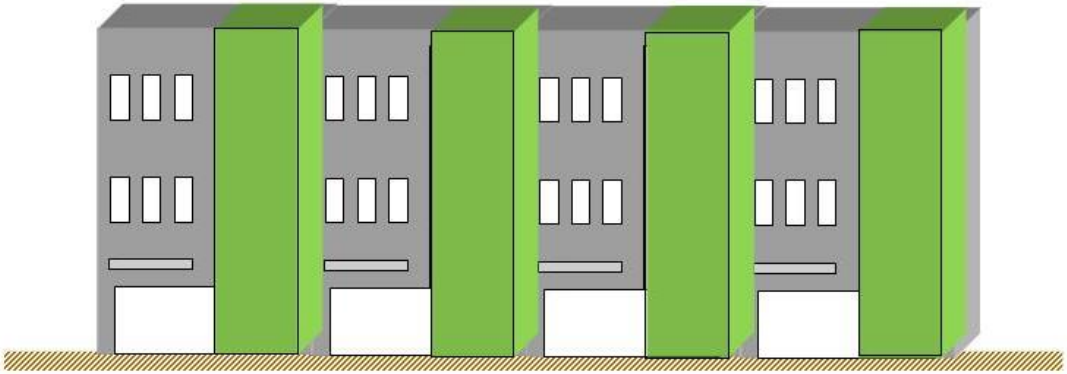
- תוכנית תמ"א 38 גוברת על כל התוכניות האחרות בנושאים בהם היא עוסקת, אלא אם נאמר בה אחרת.
- הוראות שנקבעו בתוכניות מאושרות בנושא "פינוי בינוי" – עדיפות על הוראות תוכנית תמ"א 38.

תמ"א 38 – מבוא

- מתן זכויות בניה בבנייני מגורים כוללות אחת מהחלופות הבאות:
  - הרחבת יחידות דיור קיימות עד 25 מ"ר ליחידה - כולל ממ"ד.
  - תוספת יחידות מגורים ע"י סגירת קומת עמודים (קומה מפולשת).
  - תוספת אגף למבנה.
  - תוספת קומה אחת (עד לשטח כולל של קומה רגילה).
  - שילוב בין התוספות הנ"ל
- בנוסף, התוכנית מעודדת חיזוק של מבנים ע"י תוספת מרחבים מוגנים ומעליות.
- סעיף 23 לתוכנית מאפשר מתן זכויות נוספות בשל תנאים ייחודיים של יישוב או חלקים ממנו.(בעיקר כאשר אין כדאיות כלכלית)

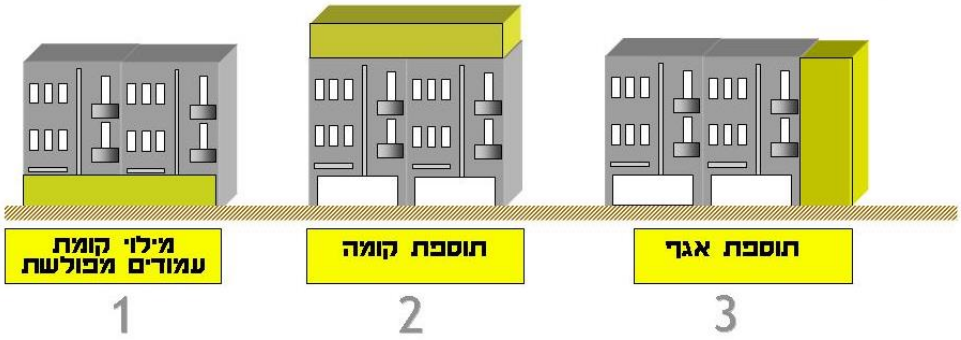
תמ"א 38 – מבוא

הרחבת יחידות הדיור הקיימות במבנה



תותר תוספת שטח כוללת של עד 25 מ"ר ליחידת דיור כולל ממ"ד

תוספת יחידות דיור (חדשות) למבנה



תמ"א 38 – מבוא

- 04/02/2010 – אושר תיקון 2 לתמ"א 38.

<u>עיקרי תיקון 2:</u>

- נוסף סעיף 14א הקובע שהועדה המקומית רשאית להתיר הריסת מבנה שהוצא היתר לבנייתו לפני 01/01/1980 – והקמתו מחדש בתוספת זכויות בניה.
- הבהרת הוראות התכנית בדבר שילוב בין האפשרויות השונות לתוספות בניה המותרות ע"פ התכנית העיקרית.

תמ"א 38 – מבוא

- 20/05/2012 – אושר תיקון 3 לתמ"א 38.

<u>עיקרי תיקון 3:</u>

- תוספת זכויות בניה בהיקף של עד 2.5 קומות סה"כ.
- עידוד נוסף להריסת מבנים שזקוקים לחיזוק – ובנייתם מחדש בתוספת זכויות בניה מכח התמ"א (חריגה מקווי בניין, שילוב תוכניות).
- ניוד זכויות – מתן זכויות במגרש אחר לצורך חיזוק מבנה הזקוק לכך.
- היתר בניה שיתקבל כיום תוך ניצולן של כל זכויות הבניה המוקנות עפ"י התמ"א, יתקבל מכוח התמ"א ולא מכוח תב"ע מקומית, גם במקרים בהם קיימת חפיפה בין הזכויות המוענקות על פי התמ"א ועל פי התב"ע.

תמ"א 38 – מבוא

- 13/12/2016 – אושר תיקון 3א לתמ"א 38.
- מטרתו העיקרית של תיקון 3א, הינה לקבוע באופן ברור את היקף הזכויות המרבי שניתן לאשר מכוח התמ"א במסלול הריסה, בנוסף על הזכויות החלות במגרש מכוח תכניות מפורטות.

תמ"א 38 – מבוא

האינטרס של הדיירים

- קבלת זכויות בניה אותם יוכלו למכור לקבלן בתמורה לחיזוק המבנה, שיפוצו והעלאת ערך הדירות.

האינטרס של הקבלן

- רווח ממכירת דירות חדשות בניכוי הוצאות הבניה וחיזוק המבנה.

האינטרס של העירייה

- שיפוץ מקיף והענקת מראה רענן לתוואי הבניין מחדשת את הרקמה העירונית ומעניקה שיפור משמעותי לחזות העיר. (ארנונה)

האינטרס של המדינה

- חיזוק מבנים ושיפור מוכנות העורף בפני רעידת אדמה ללא מימון ישיר.

מיסוי תמ"א 38 – מבוא

- פרק חמישי 5 לחוק נוסף בתיקון 62 בתאריך 6/3/08 ועוסק בפטור ממס שבח לדיירים על מכירת זכות במקרקעין, שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38. תחולה רטרואקטיבית מיום 18/5/05.
- סעיף 49לג לחוק – עוסק בתמ"א 38/1.
- סעיף 49לג1 לחוק – עוסק בתמ"א 38/2 (נוסף בתיקון 72 - 2012) **חל על עסקאות שיום המכירה נקבע לגביהן החל מיום 01/01/13.**

מיסוי תמ"א 38 – מבוא

תיקון 68 (2010) - הוספת סעיפים 49לב1 ו-49לב2

- דחיית יום המכירה בעת תנאי מתלה או בעת מתן אופציה (כפי שמופיע בפרק חמישי 4), למוקדם מבין אלה:
  - המועד שבו התקיים התנאי או מומשה האופציה.
  - המועד שבו הוחל במתן שירותי הבניה לפי תוכנית החיזוק.
- בתנאי שנמסרה הודעה למנהל תוך 30 ימים מיום ההסכם ע"ג טופס שקבע המנהל.
- לעניין ההצהרה על הזכות הנמכרת לפי הפרק – יחולו הוראות החוק החל מיום המכירה.
- בשלב זה לא ניתן למסור הודעה באופן מקוון.

7738

הודעה על דחיית יום המכירה במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תמ"א 38

הודעה ע"פ סעיף 49ב2(א) לחוק מסוי מקרקעין

(עסקה שיום המכירה שלה ייקבע לפי סעיף 49ב1 לחוק)

א. פרטי העסקה

פרטי הנכס

חלקה	גוש	כתובת

פרטי המוכרים

שם	מספר זהות	שם	מספר זהות

פרטים נוספים

תאריך		שטח יכולת הבניה המוקנית שהוקנו מכוח תוכנית אחרות	שטח יכולת הבניה המוקנית שהוקנו מכוח תמ"א 38
החתכם	סיום בנייה צפוי		
/ /	/ /		

ב. אני הח"מ מודיע/ה על חתימת הסכם למכירת זכויות במסגרת תוכנית חיזוק. המכירה:

☐ מותנת בתנאי מתלה

☐ מהווה מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (אופציה)

ג. ידוע לי כי יום המכירה ייקבע לפי המוקדם מבין אלה:

הנקיימות התנאי המתלה/או מימוש האופציה

המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תוכנית החיזוק

ד. הצהרה המוכר/ת

ידוע לי כי עלי למסור הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין לפי יום המכירה שנקבע כמועד המוקדם בין החלופות בסעיף ג לעיל.

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן, אני מצהיר/ה כדלהלן: כל הפרטים עליהם הצהרתי בהצהרתי זו נכונים ושלמים ואני מאשרם בחתימת ידי.

תאריך _____ שם המוכר/ת _____ חתימת המוכר/ת _____

ה. הצהרה הרוכש/ת

ידוע לי כי עלי למסור הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין לפי יום המכירה שנקבע כמועד המוקדם בין החלופות בסעיף ג לעיל.

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן, אני מצהיר/ה כדלהלן: כל הפרטים עליהם הצהרתי בהצהרתי זו נכונים ושלמים ואני מאשרם בחתימת ידי.

תאריך _____ שם הרוכש/ת _____ חתימת הרוכש/ת _____

ו. אזהרת המצהירים ואיטות החתימות ע"י עורך דין

אני, _____ (שם, מספר זהות), עו"ד, מאשר/ת בזה כי הופיעו בפני:

בתאריך / / 1. _____ (שם, מספר זהות) 2. _____ (שם, מספר זהות)

בתאריך / / 1. _____ (שם, מספר זהות) 2. _____ (שם, מספר זהות)

לאחר שהזהרתי את הצדדים לעסקה כי עליהם לומר את האמת, והבאתי לידיעתם כי הודעה זו אינה מהווה הצהרה לפי סעיף 73 לחוק, הם חתמו בפני.

תאריך _____ חתימה _____

ז. המסמכים שיש לצרף לטופס

- הסכם המכר
- צו ירושה/ בית משותף
- אישור מהנדס בכתב, שהוגש למהנדס הועדה המקומית, הקובע כי בחן את עמידות המבנה בפני רעידות אדמה וקבע שיש צורך (ואפשרות) לחיזוק המבנה (סעיפים 8 - 9 בתמ"א)

עיין הוראות מילוי ושאלות מילוי מפורטים ב - [illegible]

תמ"א 38/1 – חיזוק

סעיף 49לג

מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תוכנית החיזוק – תהא פטורה ממס עד גובה שווין של זכויות הבניה כאמור, ובלבד שהתקיימו שניים אלה:

1) התמורה ניתנה בשירותי בניה לפי התמ"א (ולא במזומן או בשווה מזומן ולא בשירותי בניה אחרים).

2) בוצע חיזוק במבנה לפי הוראות התמ"א.

תמורה בעד המכירה, שניתנה שלא בשירותי בניה כאמור – יראו אותה כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין (והמס בגינה יחושב באופן יחסי)

? **מהו שווי הרכישה של זכויות אלו? – סוגיה לדיון בהמשך...**

תמ"א 38/1 – חיזוק

מה נכלל במסגרת תמורה בשירותי בנייה לפי תוכנית החיזוק המזכה בפטור?

- שירותי בנייה לפי תוכנית החיזוק (עבודות לחיזוק המבנה)
- הרחבת יחידות הדיור הקיימות בבניין - עד 25 מ"ר
- התקנת מעלית
- עיצוב הבניין ושיפוצו - הרכוש המשותף
- הסדרת חניות, מחסנים, מרפסות שמש
- תשלום היזם לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בנייה כפי שהוכרו לפטור ע"י מנהל מס שבח כגון:

  דמי שכירות, שכר יועצים, עו"ד, מפקח בנייה, הובלת ריהוט וציוד והוצאות נוספות הקשורות במישרין בהוראות התמ"א

תמ"א 38/1 – חיזוק

מתי יחול חיוב במס שבח בגין מכירת זכויות הבנייה?

אפשרות ראשונה

כאשר התמורה שהוענקה לבעלי הדירות בגין הזכויות אינה בגדר "שירותי בניה לפי תוכנית החיזוק".

לדוגמא:

במקרה של תמורה כספית המשולמת ע"י היזם/קבלן לבעלי הדירות בתמורה לזכויות, יחול חיוב בתשלום מס שבח על התמורה הכספית הניתנת לבעלי הדירות.

במצב בו בונה היזם ממ"דים לדירות הקיימות רק בצידו האחד של הבניין ואילו בצד האחר לא, הרי שתשלום תמורה כספית כתחליף לממ"ד, תחויב בתשלום מס שבח.

תמ"א 38/1 – חיזוק

אפשרות שנייה (חלה לגבי פרויקטים שההיתר ניתן לפני 21/08/16)

כאשר עסקת תמ"א 38 מערבת מכירת זכויות בנייה מכוח התמ"א מכירת זכויות בנייה מכוח תב"ע.

במקרה זה, מנהל מס שבח מבצע פיצול:

- מכירת הזכויות מכח התמ"א תהא פטורה ממס.
- מכירת זכויות הבנייה מכוח התב"ע, תחויב בתשלום מס שבח.

תמ"א 38

קביעת שווי המכירה

כיצד נחשב את שווי התמורה (היזם לבעלי הדירות) בעסקה?

- בפרקטיקה, עמדת רשויות המס הינה כי קובעים את שווי התמורה בעסקה לפי שווי זכויות הבנייה שמוכרים בעלי הדירות ליזם.
- לפי עמדה זו, שווי זכויות הבנייה = שווי קרקע למ"ר מבונה.
- עמדת המייצגים והיזמים - שווי התמורה הינו שווי שירותי הבנייה וכלל התמורות הניתנות לבעלי הדירות הקיימים.
- הפער בין רשויות המס והיזמים בשאלת השווי הוא גדול ועלול להגיע למיליוני ₪ ולכן, נתון לוויכוח במסגרת דיון בשומות בעסקאות תמ"א.

תמ"א 38

הלכת סטפן כהנא (ע"א 3289/12)

"שווי הזכות הנמכרת בעסקת קומבינציה ייקבע לפי שווי השוק של הקרקע או של שירותי הבניה, וזאת לפי קביעת פקיד השומה, ותוך שעל המשיג על כך להציג ראיות מתאימות לעניין עלויות הבניה, והנטל עליו, ולא בהכרח די בהצגת חשבונית".

הלכת קמחי (ע"א 6351/12)

בעסקת קומבינציה "מדובר בשווי הבניה אשר יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה ומע"מ אך ללא מרכיב הקרקע".

תמ"א 38

ו"ע 24859-01-16 + ו"ע 28728-01-16, מנחם שוורץ ואח' נ' מיסוי מקרקעין חיפה

"בעסקאות קומבינציה, התמורה המוסכמת היא קבלת שירותי הבנייה לבניית יחידות התמורה עבור המוכר. בהתאם, מקום שהתמורה, כלומר שירותי הבנייה, נקבעה בתום לב וללא יחסים מיוחדים, ייקבע שווי הזכות הנמכרת על פי שווים של שירותי הבנייה."

(ניתן ביום 30/11/2017)

תמ"א 38

מס רכישה

- על הקבלן חל חיוב במס רכישה בגין רכישת זכויות הבנייה מבעלי הדירות (ללא הקלה כמו בפרויקט פינוי בינוי).
- על הדיירים לא חל חיוב במס רכישה – (מדובר למעשה בעסקת קומבינציה במכר חלקי ומשכך הזמנת שירותי בניה אינה מהווה מכירת זכויות במקרקעין).

תמ"א 38

מיסוי היזם במכירת הדירות הגמורות

- במרבית המקרים מדובר בקבלן שהדירות הגמורות נחשבות אצלו כמלאי עסקי.
- סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין מעביר את מקור החיוב לפקודת מס הכנסה.
- סעיף 8א קובע את עיתוי ההכרה בהכנסה.
- סעיף 18(ד) קובע את עיתוי וייחוס הכנסות הנה"כ וריבית.
- בהתאם לפסיקה בעבר (די-רום), ניתן לראות לכאורה את היזם בעסקאות קומבינציה כ"קבלן מבצע" עבור הבעלים וכ"קבלן בונה" עבור הדירות החדשות, אולם בפועל רשות המיסים נוהגת למסות יזם כאמור כקבלן בונה בלבד.

תמ"א 38

הוראות נוספות

- הפטור לא יינתן למי שהמקרקעין אצלו הם מלאי עסקי.
- תמ"א 38/1/3 - תחולה רטרואקטיבית לעסקאות שנעשו מיום 18 במאי 2005, יום פרסום התמ"א ועד ליום 31/12/2021 (הוארך מסוף 2016 - בתיקון 88).
- פטור לפי הפרק הנ"ל **לא** פוגע בזכאות לפטור אחר, כולל פטור לפי פרק חמישי 1.
- סעיף 49לד קובע כי שינויים בהצמדות הרכוש המשותף בין הדיירים שמכרו את זכויות הבניה לפי התמ"א, יהיו פטורים ממיסים אם השינויים נעשו:
  1. לצורך התמ"א
  2. ללא תמורה כספית
  3. בסמוך למכירת הזכויות לפי התמ"א.

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

- עד לתיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין עמדת הרשות הייתה לראות בהריסה ובניה – כעסקת קומבינציה רגילה (החלטת מיסוי 5887/11)
- ביום 07/08/12 פורסם ברשומות תיקון מס' 74 לחוק ונוסף לפרק חמישי 5 - סעיף 49לג1.

עמדת הרשות

- אין חובה לבחור בפטור מכוח פרק חמישי 5 על עסקאות שנעשות במסגרת תמ"א 38/2.
- ניתן לבחור במקומו בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק.
- לא ניתן לשלב בין שני המסלולים באותה עסקה.

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

סעיף 49לג1

מכירת זכות במקרקעין במסגרת תמ"א 38/2 תהא פטורה ממס (המילים **עד לגובה שווין של זכויות הבניה** נמחקו בתיקון 88) ובלבד שהתקיימו התנאים הבאים:

(1) ניתנה למוכר, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית, ובאזור מוטב - שתי דירות חלופיות, לכל היותר, שמתקיים בהן אחד מאלה:

(א) שטח דירת התמורה – עד תוספת של 25 מ"ר ביחס לדירה הנמכרת.

(ב) שווי דירת התמורה - אינו עולה על סכום 2,042,500 ₪ (2018) או על שוויה של הדירה הנמכרת, ללא הזכויות לבנייה נוספת, לפי הגבוה;

והכל בתוספת תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת הריסת המבנה ובנייתו מחדש ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל;

(2) בוצעה הקמתו מחדש של המבנה שנהרס בהתאם לתכנית החיזוק בדרך של הריסה;

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

רלוונטי עד לתיקון 88 - שילוב של תמ"א ותב"ע

- הפטור ניתן רק מכח תמ"א – זכויות מכח תב"ע יהיו חייבות במס.

עמדת הרשות

- לא ניתן לצבוע את הזכויות הנמכרות וליחסן אך ורק לתמ"א.
- בכל מקרה בו יש זכויות גם מכוח תב"ע, המכירה תיוחס גם לזכויות מכוח התב"ע וגם מכוח התמ"א באופן יחסי.

(במילים אחרות: אי אפשר לטעון מכרתי ליזם רק את זכויותיי מכח תמ"א ומגיע לי פטור מלא)

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

<u>פתרון אפשרי לגבי החיוב - שימוש בפטור אישי של בעל הדירה</u>

היזם ידרוש בהסכם כי בעל הדירה יתחייב לעשות שימוש בפטור אישי ככול וקיים לו, במס שבח על מנת לקבל פטור מלא או חלקי גם בגין מכירת הזכויות החייבות מכוח תב"ע ליזם תוך שימוש בסעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין (זאת במקום שימוש בפטור המוענק בסעיף 49 לג'1).

- **המשמעות: מיסוי העסקה כעסקת קומבינציה רגילה תוך בקשת פטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק (הסבר בהמשך)**
- **לאחר תיקון 76 – אפשרות 3: סעיף 48א(ב2) + (ב3).**

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין – 21/08/2016

- נמחקו המילים **"עד גובה שווין של זכויות הבנייה כאמור".**
- לגבי עסקת תמ"א 38/2 שיום המכירה החל לגביה יהיה החל מיום זה, יינתן פטור ממס שבח בכפוף לתקרות ולתנאים, **בין אם מקורן של הזכויות הנמכרות הוא תמ"א 38 ובין אם מקורן בתכנית בנין אחרת שבתוקף**, ובלבד ששולמה תמורה בשירותי חיזוק בלבד, דהיינו, דירה חדשה בשטח דירת המקור בתוספת שטח של עד 25 מ"ר, או לפי חלופת השווי, כמפורט בסעיף 49לג1 לחוק.

תמ"א 38/2 – הריסה ובניה

מס רכישה – תמ"א 38/2

- על הקבלן חל חיוב במס רכישה בגין רכישת זכויות הבנייה מבעלי הדירות
- לגבי בעלי הדירות, אף שהדירות נהרסו והבניין נבנה מחדש, מדובר במכר חלקי ולכן, לא מוטל מס רכישה על בעלי הדירות.
- בעלי הדירות מקבלים שירותי בנייה בלבד ואינם רוכשים זכויות נוספות במקרקעין.

תמ"א 38 – מס ערך מוסף

- עסקת קומבינציה מורכבת משתי עסקאות שונות:
  1. עסקת מכר של המקרקעין שבה מועברים המקרקעין של הבעלים ליזם.
  2. עסקת מתן שירותי בניה על ידי הקבלן לבעלים, על חלק המקרקעין שנותרו בידו.
- לפי חוק מע"מ קמה חבות במע"מ בגין מכירת זכויות הבנייה וכן קיימת חבות במע"מ בגין שירותי הבנייה שמעניק היזם. (התקנת מעלית, חיזוק ושיפוץ הבניין)
- תקנה 6ב: "(א) במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס." (חשבונית עצמית).

תמ"א 38 – מס ערך מוסף

שיעור מע"מ אפס - בתמ"א 38 (תיקון 47 – החל מתאריך 25/11/14)

- סעיף 31ב: "על מתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק בתמורה למכירת הזכות הנמכרת הפטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 49לג ו-49לג1לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה מס בשיעור אפס." (המשמעות היא שניתן לקזז את כל מע"מ התשומות בעסקה)
- עד לתיקון 47 – נאמר פטור ממס ורק לגבי תמ"א 38/1 ואז מכיוון שהיה מדובר בפטור ולא בשיעור מע"מ אפס, על הקבלן היה להפריד בין התשומות ששימשו אותו לצורך שירותי בניה אלו, ולא היה יכול לקזז את מע"מ התשומות עליהן.

תמ"א 38 – מס ערך מוסף

עמדתנו הינה, כי בעסקאות של התחדשות עירונית יחול מע"מ בשיעור אפס, במגבלות ובתנאים הקבועים בסעיף 31א ו 31ב לחוק מע"מ, ללא כל תלות בפטור ממס שבח שבחר הדייר, וזאת כל עוד היה זכאי הדייר לאותו הפטור אליו מפנים הסעיפים בחוק מע"מ, גם אם לא בחר בו.

יובהר, כי מע"מ בשיעור אפס יחול בסיטואציה זו במגבלות תקרות הפטור הקבועות בפרק חמישי 4 ובפרק חמישי 5 לחוק, כך ששווי שירותי החיזוק עליהם יחול מע"מ בשיעור אפס, וכן שווי הדירה החלופית עליה יחול מע"מ בשיעור אפס, לא יעלה על תקרות אלו. כל השירותים הניתנים מעל לתקרת הפטור הקבועה בפרק חמישי 4 ובפרק חמישי 5 לחוק יחויבו במע"מ בשיעור מס מלא.

תמ"א 38 – החלטות מיסוי

- החלטת מיסוי 5285/13 – שילוב של ת"א חיזוק ותמ"א הריסה – בשל מבנה המיוחד של הבניין, לצורך חיזוקו יש צורך להרוס את 2 דירות הפנטהאוז כאשר הדיירים ישלמו כ-900,000 ₪ עבור שירותי הבניה בגין הדירות החדשות.
- הוחלט כי ככל שיומצא אישור מהנדס כי לא ניתן לבצע את תוכנית החיזוק ללא הריסת דירות הפנטהאוז, ניתן יהיה להחיל הוראות סעיף 49לג1 על דירות אלו , בהתאם למגבלות הסעיף.
- ככל ששטח דירות הפנטהאוז החדשות יעלה על 25 מ"ר נוספים, יתכן שתקום חבות לדיירים במס רכישה.

תמ"א 38 – החלטות מיסוי

- החלטת מיסוי 8293/17 – החלפת דירות בעסקאות תמ"א 38/2
- החלטת המיסוי דנה במקרה שבו, במסגרת הסכם תמ"א 38/2 שחתמו דיירים מול היזם, ניתנה אפשרות לדיירים, להחליף את דירת התמורה שהוקצתה להם בתמורה לתשלום הפרש השווי בין דירת התמורה לדירה החדשה שברצונם לקבל.
- בניגוד לעסקת רכישה מול קבלן, שבה ניתן לראותה כמבוטלת בהתאם להחלטת מיסוי 20/97, הרי שבעסקאות תמ"א 38/2, התחייבות הדייר למכור את זכויותיו ליזם, איננה מתבטלת ורק התמורה המתקבלת ע"י הדייר – משתנה.

תמ"א 38 – החלטות מיסוי

- החלטת מיסוי 8293/17 המשך – החלפת דירות בעסקאות תמ"א 38/2
- ניתן יהיה להחיל את החלטת מיסוי 20/97 גם על ההסכם שיחתם בין היזם לבין דייר להחלפת דירת התמורה בדירה חדשה, בתנאים הבאים:

1. **ההסכם ייחתם לכל המאוחר עד לסיום בנייתה של הדירה או בסמוך לאחר שבנייתה נסתיימה.**
2. **ההסכם ידווח למנהל מיסוי בהתאם לסעיף 73 לחוק.**
3. **המנהל ישתכנע כי החלפת הדירה בוצעה בתום לב ואין בה משום מכירה חוזרת של דירת התמורה, ממנה הפיק הדייר שבח ריאלי כלשהו.**
4. **ככל ששווי הדירה החדשה יהיה זהה לשווי דירת התמורה – לא ישולם מס.**
5. **מקום שבו יהיה הפרש שווי בין דירת התמורה לדירה החדשה – הפרש השווי ימוסה כעסקה נפרדת שיום מכירתה הוא יום חתימת ההסכם.**
6. **בעת מכירת דירת המגורים החדשה בידי הדייר, לצורך חישוב השבח והמס ייקבע יום רכישה נוסף בגין הפרש השווי נשוא ההסכם.**

תמ"א 38 – החלטות מיסוי

- החלטת מיסוי 2203/18 – קבלת מתנה 24 החודשים לפני הסכם התמ"א
- סעיף 49לג(1)(ד) לחוק קובע שאם הועברה דירה לקרוב בפטור ממס לפי החוק, בתקופה של 24 חודשים שלפני הסכם התמ"א – לא יחול במכירתה פטור ממס לפי סעיף זה.
- הסעיף נועד למנוע הגדלה מלאכותית של מספר הפטורים להם זכאי מוכר, באמצעות שימוש בקרובים.
- נקבע שככל שהדיירים המעבירים, ניצלו פטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק בהעברת הדירה או שולם בהעברה זו מס, אין משמעות לרציונאל האנטי תכנוני ולכן לא ייפגע הפטור.
- כמו כן הודגש כי תקופת הצינון של 24 החודשים, נבחנת ביחס **ליום חתימת ההסכם עם היזם** ולא ביחס ליום המכירה הנדחה.
- לאחר ההתקשרות הראשונית עם היזם, אין משמעות לתקופת הצינון, שכן מי שזכאי לפטור הינו הדייר המקורי.

פינוי בינוי - מבוא

- פינוי בינוי הינו באופן כללי כינוי למיזם בו רוכש יזם זכות לבנות על מקרקעין מבונים ומיושבים.
- היזם מתחייב לפנות את הדיירים המתגוררים במתחם, להרוס את המבנים הקיימים, ולבנות במקומם מבנים חדשים, בד"כ בצפיפות בניה גדולה יותר ואיכות גבוהה יותר אותם הוא יכול לשווק ולמכור.
- הדיירים מקבלים בתמורה דירות מגורים, חנויות וכו' בבניינים החדשים שיבנו במתחם ו/או מחוץ למתחם או תמורה אחרת כפי שיסוכם עם היזם.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

לפרויקטים של פינוי בינוי יש חשיבות ציבורית הבאה לידי ביטוי ב:

1. שיפור מרכזי ערים.
2. שיקום אזורים מוזנחים.
3. שימוש יעיל בתשתיות ומוסדות ציבור.
4. ניצול שטחים מבונים לצורך ציפוף הבניה במקום לבנות בשטחים פתוחים שהולכים ונגמרים.
5. ניוד אוכלוסיות חזקות לאזורים חלשים.

- ללא הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין היה ניתן לראות בכך עסקת חליפין עתירת מס.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

פרק חמישי 4 לחוק

- הפרק חוקק תחילה כהוראת שעה מיום 07.11.01 ועד ליום 31.12.03 במסגרת תיקון מס' 50. לאחר מכן הוראת השעה הוארכה עד 31.12.06. החל מיום 01.01.07 הפרק הפך להוראת קבע.
- הפרק מעניק פטור לדייר שמוכר את זכויותיו ליזם ומקבל יחידה חלופית.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

הוראות הפרק חלות על "מתחם" - ישנן 3 חלופות:

1. מתחם שחל עליו צו הכרזה מכוח סעיף 33א לחוק התכנון והבניה.
2. מתחם שחל עליו צו הכרזה מכוח סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין – "מסלול מיסוי".
3. הכרזות ממשלה – מתחמי התחדשות עירונית (סעיף 49ל לחוק מיסוי מקרקעין)

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

- הפרק יחול רק על "מתחם" פינוי בינוי או על מתחם התחדשות עירונית. (תקנות מיסוי מקרקעין (תנאים להכרזה על מתחם פינוי בינוי במסלול מיסוי) התשס"ד – 2004)
- הפטור מתייחס הן ל-"יחידת מגורים" והן ל-"יחידה אחרת" (הגדרה שונה מדירת מגורים, יחידה אחרת - לא מלאי עסקי).
- הפטור יחול גם על שוכר, פולש, דייר מוגן, תחול חזקת התא המשפחתי – וללא פגיעה בזכאות לפטור לפי פרק חמישי 1.
- הקלה ליזם בתשלום מס הרכישה.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

סעיף 15(ג) לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית (התקבל ביום 4/8/16)

על אף האמור בסעיף קטן (ב), בתקופה שעד יום י"ט בטבת התשפ"ד (31 בדצמבר 2023), השר רשאי, לבקשת יזם, בהמלצת הוועדה, ועל פי הכללים האמורים באותו סעיף קטן, להכריז בצו הכרזה במסלול מיסוי על שטח שיש בו 12 יחידות לפחות כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי, ובלבד שהן כלולות בתכנית לפינוי ובינוי שהופקדה, הכוללת 24 יחידות לפחות (בסעיף זה – השטח המתוכנן), ויראו את כל השטחים שהוכרזו עליהם כמתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי שהם חלק מהשטח המתוכנן, כמתחם אחד.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

במכירה של כל הזכויות ביחידה במתחם או בשטח שלגביו הוגשה בקשה להכרזה במסלול מיסוי שמותנית בתנאי מתלה או באופציה, יום המכירה (בניגוד להלכת "אלדר שרון") הינו המוקדם מבין:

1. מועד התקיימות התנאי המתלה.
2. מועד מימוש האופציה.
3. מועד בו החלה בניה במתחם.

- יש להודיע למנהל תוך 30 יום מהחתימה.

פינוי בינוי – מבוא, עקרונות ודחיית יום המכירה

- הפרק עוסק בפרויקטים של פינוי בינוי או עיבוי בינוי:
  - פינוי בינוי – פינוי, הריסה ובנייה מחדש
  - עיבוי בינוי – הרחבת דירות קיימות והוספת דירות נוספות
- יינתן פטור ממס שבח למי שמוכר ליזם את הזכויות שיש לו (ולעניין פינוי בינוי – כל הזכויות שיש לו) ביחידת מגורים נמכרת במתחם - בתנאים מסוימים.
- יינתן פטור ממס רכישה למוכר, בעת רכישת הזכות החלופית.

תנאי הפטור - סעיף 49כב

סעיף 49כב – פטור ממיסים (לאחר תיקון 67)

- הפטור ממס שבח יינתן עד "**תקרת השווי**" (הגבוה מבין 3 חלופות):

1. 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת בניכוי שווים של זכויות בניה נוספות ביחידה.
2. שווי דירת מגורים חדשה באותו מתחם ששטחה 120 מ"ר.
3. שווי דירת מגורים חדשה באותו מתחם ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ- 200 מ"ר.

(מדובר בשטח דירה נמכרת שנבנה כחוק בלבד)

- **לא יינתן פטור כאשר התמורה ניתנה בכסף בלבד!**

תנאי הפטור במכירת יחידת מגורים

- הפטור חל על מכירת יחידת מגורים במתחם ליזם.
- בשונה מסעיף 1 לחוק, יחידת מגורים יכולה להיות גם מלאי עסקי וגם בבעלות חברה.
- בתמורה הדייר קיבל רק זכות ביחידת מגורים חלופית (לאו דווקא באותו מתחם) + תמורה כספית אחרת (אם קיימת) שאינה עולה (שניהם ביחד) על **"תקרת השווי"** הגבוהה מבין 3 החלופות הבאות:
  - 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת בניכוי שוויין של זכויות לבניה נוספות ביחידה הנמכרת.
  - שווי דירת מגורים חדשה באותו מתחם (גם אם מקבל במקום אחר) ששטחה 120 מ"ר.
  - שווי דירת מגורים חדשה באותו מתחם ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ- 200 מ"ר.

תנאי הפטור במכירת יחידת מגורים

סעיף 49כב(א1) – החלפת דירת מגורים במתחם, בזכות למגורים בבית אבות.

- התמורה ניתנה בכסף בלבד.
- בתוך 12 חודשים שלפני המכירה או 12 חודשים שלאחריה רכש המוכר בכספי התמורה (או בחלקם) זכות למגורים בבית אבות, לו או לבן זוגו.
- מלאו לאחד מהם 60 שנים או שאחד מהם נזקק לשירותי סיעוד

"בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים אנשים או יותר, שהם או בני זוגם בני 60 שנים לפחות או שהם נזקקים לשירותי סיעוד, שהוא אחד מאלה: (1) דיור מוגן; (2)מקום המעניק שירותי סיעוד לנזקקים, שניתן לו רישיון על פי חוק הפיקוח על המעונות, התשכ"ה-1965;

תנאי הפטור במכירת יחידת מגורים

- "תקרת השווי" לא כוללת תשלום עבור דמי שכירות בתקופת בניית יחידת המגורים החלופית ולכיסוי הוצאות כרוכות שקבע המנהל.
- אם קיבל יותר מתקרת השווי ניתן לפצל לחלק הפטור (עד התקרה) ולחלק חייב.
- הפטור לפי הפרק הינו **בנוסף** לכל פטור אחר, כולל פרק חמישי 1.
- הפטור ניתן רק בגין מכירת יחידת מגורים אחת במתחם (מוכר מוגדר כתא משפחתי).
- פולשים – ראו הו"ב 6644/12

תנאי הפטור במכירת יחידת מגורים החלטת מיסוי 5586/17

ניתן להחיל את הוראות פרק חמישי 4 לחוק גם על עסקת הקומבינציה (המהווה כאמור מכר חלקי ולא מכר מלא כנדרש לפי הוראות פרק חמישי 4 לחוק), בהתאם לתנאים הבאים:

- שווי המכירה בעסקה בין בעלי הזכויות ליזם, יקבע בהתאם להוראת ביצוע 23/98 (לפי שווי שירותי הבניה שמעניק היזם לבעלי הזכויות) בהתחשב בתמורה הבסיסית וכן התמורה הכספית המוערכת.
- **חלופות "תקרת השווי" 1** ו- **3 יחולו באופן יחסי** בהתאם שיעור המקרקעין הנמכרים ליזם.
- **חלופה 2 ל"תקרת השווי",– תחול במלואה.**
- כל תמורה החורגת מהתקרות הנ"ל, תחויב במס שבח כדמי מכר של "זכות אחרת".
- בכל מקרה, הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 4 לחוק, לא יחול על יותר מדירת מגורים אחת לכל בעל זכות.
- שווי המכירה של היזם לצורך מס רכישה, יחושב לפי סעיף 49כה לחוק, דהיינו, על פי עקרון צירוף כלל התמורות, ללא שווי מרכיב הקרקע של הדירה החלופית שמעניק היזם לבעלי הזכויות - בהתאם לחלק היחסי הנרכש.

פטור ממס רכישה

- הדייר פטור ממס רכישה בגין יחידת המגורים החלופית.
- הפטור ניתן גם אם הדירה החלופית ניתנה במקום אחר, והוא אינו כפוף לתקרת שווי או שטח.
- אם הדייר הוסיף ליזם כסף אז בגין חלק זה לא יחול פטור ממס רכישה.

פטור ליחידה אחרת

- **במכירת <u>יחידה אחרת</u> <u>במתחם</u> <u>ליזם</u> יינתן הפטור באותם תנאים (בשינויים המחויבים) כמו ביחידת מגורים אך:**
  - הפטור לא יחול במכירת יחידה אחרת **<u>שהיא מלאי עסקי</u>**.
  - במכירת היח' החלופית (גם אם מדובר ביח' מגורים חלופית) לא יינתן פטור ממס (מלא או חלקי), שיעור מס מופחת, או דחיית מס לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין או הפקודה.
  - התקרה עדיין תחושב לפי שוויה של **<u>דירת מגורים</u>** בהתאם ל-3 התקרות.
  - עם זאת, הפטור לפי סעיף 49כב **"לא יחול על תמורה כספית נוספת, אם ניתנה..."** החל מ 01/08/2013 - הפטור הקבוע במכירת דירת מגורים שתמורתה בדירה חליפית ובכסף לא יחול על התמורה הכספית הנוספת במכירת "יחידה אחרת" ליזם.
  - עמדת הרשות – מדובר בתיקון מבהיר.

מע"מ –לפני תיקון 47 לחוק

- הקלה נוספת שניתנה בעבר ליזם בפרויקט פינוי בינוי, הינה בהתאם לסעיף 31א לחוק מע"מ, הפוטר ממע"מ את מכירת הזכות ביחידת המגורים החלופית ע"י היזם או את מתן שירותי הבניה הניתנים על ידו, בתמורה לרכישת זכות על ידיו ביחידת מגורים במתחם, כאשר גובה הפטור ממע"מ יהא עד ל"לתקרת השווי" כהגדרתה בסעיף 49כב לחוק.
- ואולם, לאור העובדה שמרכיב זה של הפרויקט פטור ממע"מ, הרי שהיזם לא היה רשאי לנכות את התשומות שבהן עמד לצורך בניית מרכיב זה ועליו לפצל את החשבוניות ולדרוש בניכוי רק את יתרת התשומות.

מע"מ – תיקון 47 לחוק (25/11/2014)

31א. (א) למונחים המופיעים בסעיף זה תהא המשמעות הנודעת להם בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (בסעיף זה - חוק מיסוי מקרקעין).

(ב) במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, וכן במתן שירותי בניה במתחם, על ידי יזם, בתמורה לרכישת זכות על ידיו **ביחידת מגורים** במתחם, שנעשתה בהתאם להוראות סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין – **יהיה המס על אותו חלק** במחירים שאינו עולה על תקרת השווי, **בשיעור אפס**.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו גם לענין מכירה ומתן שירותי בניה, כאמור בסעיף קטן (ב), במתחם להתחדשות עירונית, כהגדרתו בסעיף 49ל(א).

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים והוראות לענין סעיף זה.

ההקלה ליזם בדמות **מס בשיעור אפס** במקום פטור ממע"מ, מאפשרת ליזם לנכות את מלוא התשומות ששימשו בידיו בבניית הפרויקט.

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 ■ ATz.tax@gmail.com