

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 28.2013**

א.ג.ב.,

## **הנדון: החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים- היבטי מיסוי מקרקעין**

### **1. כללי**

ביום 5 באוגוסט 2013 פורסם בספר החוקים 2405 **חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013** ("התיקון" או "החוק לשינוי סדרי עדיפויות").

התיקון כולל נושאים רבים ומגוונים ובהם גם נושאי מס רבים. **בחוזר מיסים 27.2013 של משרדנו** מיום 7.8.2013, סקרנו את עיקרי שינויי המס הבולטים שנקבעו בתיקון: בפקודת מס הכנסה, בחוק מס ערך מוסף, בחוק לעידוד השקעות הון, בחוק לעידוד התעשייה (מיסים), בחוק אזור סחר חופשי באילת, חוק הבלו על הדלק ובחוק קיזוז מיסים.

בחוזר זה נתאר את עיקרי שינויי החקיקה שבוצעו בתחום מיסוי המקרקעין, במסגרת תיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן- "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"). בין היתר, נקבע כדלקמן:

### **מס רכישה**

- יוטל גם בגין הקצאה של מניות באיגוד מקרקעין;
- הוספת מדרגות מס נוספות לדירות יוקרה;
- השיעורים המופחתים בגין דירה יחידה יינתנו רק לתושב ישראל;
- העלאת שיעור מס הרכישה ל-6% בגין זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים;

### **מס שבח על דירות מגורים**

- ביטול הפטור על מכירת דירת מגורים שאינה יחידה (המס יחול רק על החלק היחסי המיוחס לינארית לתקופת ההחזקה בנכס החל מיום 1/1/2014) וקביעת הוראות לתקופת מעבר המאפשרות פטור חלקי למכירה של עד שתי דירות;
- צמצום הפטורים על מכירת דירה יחידה: פטור רק למי שהחזיק בבעלות על הדירה 18 חודשים לפחות, פטור רק למוכר תושב ישראל או תושב חוץ שהוכיח שאין לו דירת מגורים במדינת תושבותו, הגבלת הפטור עד לשווי של 4.5 מיליון ₪;
- שינוי נוסח הסעיף המאפשר פטור חד פעמי למשפר דיור;
- שינוי נוסח הסעיף לגבי עסקת קומבינציה כאשר החלק הנמכר כולל חלק מהזכויות בדירת מגורים;

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

- הרחבת תחולת הסעיף העוסק במכירת דירת מגורים שהתמורה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת;

### נושאים נוספים

- צמצום הפטורים לעסקאות מתנה וצמצום מספר תקופות הצינון הנדרשות לקבלת פטור ממכירת דירות מגורים שהתקבלו במתנה;
- חלוקת רווחי שערור שנרשמו בגין זכות במקרקעין;
- מתן סמכות לדרישת הגשת הצהרה באופן מקוון;
- אפשרות לקיזוז מס שנוכה במקור לפי תקנות ניכוי במקור משירותים ונכסים בשל עסקת מקרקעין מחבות מס השבח;
- הרחבת המקרים לגביהם יוטל קנס גירעון

באופן כללי נקבע, שתחילתו של החוק לשינוי סדרי עדיפויות ביום 1 באוגוסט 2013 ("יום התחילה"), אלא אם נקבע בו אחרת. לגבי השינויים בחוק מיסוי מקרקעין, נקבע כי הם יחולו על מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבע אחרת.

### מס רכישה

#### 2. מס רכישה בגין הקצאה של מניות באיגוד מקרקעין

הוספה הגדרה של "פעולה באיגוד" בסעיף 9(ב)(1), שעל פיה, מעתה יוטל מס רכישה בגין הקצאה של מניות באיגוד מקרקעין, שכן הקצאה תיחשב כפעולה באיגוד לצורך מס רכישה. תוקף תיקון זה החל מיום 1.8.2013.

#### 3. מס רכישה לגבי דירות מגורים

3.1 נוספו שתי מדרגות מס רכישה נוספות לדירות יוקרה: לגבי דירות בשווי שבין 4.5 מיליון ש"ח ל- 15 מיליון ש"ח נקבעה מדרגת מס רכישה בשיעור של 8%, ומעל 15 מיליון ש"ח נקבעה מדרגת מס רכישה בשיעור של 10%.

3.2 שיעורי מס הרכישה המופחתים ברכישה של דירה יחידה לא יחולו על תושבי חוץ (למעט תושב חוץ שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה).

3.3 נקבעו שיעורי מס רכישה שונים לשתי התקופות הבאות: (א) תקופת ביניים - סעיף 9(ג1) : 1 באוגוסט 2013 עד 31 בדצמבר 2014; (ב) הוראת הקבע - סעיף 9(ג1ד): החל מיום 1.1.2015. למעשה, לגבי דירת מגורים יחידה אין הבדל בשיעורי מס הרכישה בין שתי התקופות.

3.4 כפי שנקבע גם ערב התיקון, ההטבה של שיעורי מס מופחתים תינתן לא רק לרכישת דירת מגורים יחידה, אלא לרכישת דירת מגורים על ידי יחיד תושב ישראל (לפני התיקון, לא היה כאמור התנאי של תושב ישראל), בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

- א. הדירה שרכש היא דירתו היחידה<sup>1</sup>.  
 ב. במידה והדירה שרכש היא דירה שנייה בבעלותו, דירת המגורים הראשונה (דירה יחידה) תימכר תוך 24 חודשים מיום רכישת הדירה השנייה ואם רכש את הדירה השנייה מקבלן - תוך 12 חודשים ממועד קבלת החזקה בדירה.  
 ג. הדירה שרכש היא דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49ה(א) לחוק (תנאי זה לא היה לפני התיקון).

לעניין זה: (1) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי- כרוכש אחד; (2) שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.

**לשם הנוחות בלבד, נכנה את כל המקרים לעיל, המקנים את שיעורי מס הרכישה המופחתים, כ "דירה יחידה".**

3.5 להלן שיעורי מס הרכישה המעודכנים לפי תקופות:

דירה אחרת		דירה יחידה בידי יחיד (לרבות תושב חוץ)		יום הרכישה
5%	:1,089,350 - 0	0%	: 1,470,560 - 0	עד ליום 31/07/2013
6%	:3,268,040 - 1,089,350	3.5%	:1,744,270 - 1,470,560	
7%	: 3,268,040 ומעלה :	5%	:1,744,270 ומעלה:	
דירה אחרת		דירה יחידה בידי יחיד תושב ישראל		31/12/2014 - 01/08/2013
5%	:1,089,350 - 0			
6%	:3,268,040 - 1,089,350			
7%	:4,500,000 - 3,268,040			
8%	:15,000,000 - 4,500,000	0%	: 1,470,560 - 0	
10%	מעל 15,000,000 :	3.5%	:1,744,270 - 1,470,560	
דירה אחרת		5%	:4,500,000 - 1,744,270	החל מיום 01/01/2015
3.5%	:1,055,935-0	8%	:15,000,000 - 4,500,000	
5%	: 4,500,000 – 1,055,935	10%	:15,000,000 מעל	
8%	:15,000,000 – 4,500,000			
10%	מעל 15,000,000 :			

<sup>1</sup> חל גם אם לרוכש יש בנוסף עליה: דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 1.1.1997, או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא פחות מ-25%.

**4. העלאת שיעור מס רכישה לגבי זכות אחרת במקרקעין (שאינה בדירת מגורים) ל- 6%**

על פי תיקון לתקנות מס רכישה שבוצע במקביל לתיקון לחוק מיסוי מקרקעין<sup>2</sup>, רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים תגרוור עמה חבות במס ברכישה בשיעור 6%, במקום 5%. תחולה החל מ- 1.8.2013. עם זאת, נקבע כי כאשר מדובר ברכישת זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית בנייה המתירה בניה של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים, יוחזר לרוכש שישית (1%) ממס הרכישה - ובלבד שלא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות.

**מס שבח על דירות מגורים**

**5. ביטול הפטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים שאינה יחידה**

5.1 בוטל הפטור ממס שבח לדירת מגורים נוספת (דירת מגורים שאינה דירה יחידה בבעלותו של המוכר) אחת לארבע שנים, כפי שנקבע בסעיף 49(ב)(1) לחוק. החל מיום 1/1/2014 יוטל מס בשיעור 25% במכירת כל דירת מגורים מזכה שאינה דירה יחידה.

5.2 במידה ויום רכישתה של דירת המגורים הנוספת הוא לפני יום 1/1/2014, יחול מס המחושב באופן לינארי לפי יחס תקופות ההחזקה בדירה, כדלקמן:

- על השבח הריאלי עד יום 1/1/2014 – פטור ממס שבח;
- על יתרת השבח הריאלי לאחר יום 1/1/2014 יחול מס בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור של עד 25%.

5.3 בתקופה שבין 1/1/2014-31/12/2017 ("תקופת המעבר") יחולו הוראות מעבר, כך שהנישום ייחנה מחיוב מס ליניארי (חלק פטור וחלק חייב ב- 25% מס) רק לגבי שתי דירות שנרכשו לפני 1.1.14<sup>3</sup>, בהתאם לתנאים המצטברים הבאים:

- במכירה של לפחות אחת משתי דירות המגורים בתקופת המעבר, המוכר היה זכאי לפטור לפי סעיף 49(ב)(1) אלמלא בוטל הסעיף, קרי המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה דירה אחרת בפטור ממס.
- עומדים בתקופת הצינון הנדרשת לגבי דירה שנתקבלה במתנה, על פי הוראות סעיף 49 טרם תיקונו.
- המכירות אינן לקרוב<sup>4</sup>, בין בתמורה ובין ללא תמורה.

<sup>2</sup> תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה)(תיקון), התשע"ג-2013. פורסם בקובץ התקנות 7275 מיום 1 באוגוסט 2013.

<sup>3</sup> ללא קביעת הוראות מעבר, היתה ניתנת למעשה הטבה לבעלי מספר דירות, שכן הם יכלו לממש את השקעותיהם בדירות המגורים מיד לאחר 1.1.2014 לפי הדין החדש בלא כל חיוב במס שבח (או בחיוב זניח, לגבי הזמן הקצר שחלף מיום 1.1.2014), וזאת בלא מגבלת כמות או פרק זמן כלשהו בין מכירה למכירה. לפיכך נקבעה המגבלה של מכירת שתי דירות בלבד בפטור.

<sup>4</sup> כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כלומר: בן-זוג; הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-הזוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה; אח או אחות ובני-זוגם; איגוד שהוא בשליטתו;

כל מכירה נוספת תמוסה במלואה ללא חלוקה ליניארית של פטור וחייב במס, ובמידה ורלוונטי יחולו שיעורי מס גבוהים בהתאם לחלוקה ליניארית (מס שולי לגבי נכסים שנרכשו לפני 7/11/2011).

## **6. הגבלת הפטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים יחידה**

- 6.1 בעניין הפטור במכירת דירת מגורים יחידה, עודכן מסלול הפטור שניתן אחת ל-18 חודשים ותידרש בעלות בדירת המגורים הנמכרת במשך 18 חודשים לפחות.<sup>5</sup>
- 6.2 הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא שלישי (לפני התיקון-25%, ראה גם בהמשך) או פחות, ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997) שבשלם חלה החזקה שבסעיף 49ג במכירה אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו.
- 6.3 נוסח הסעיף קובע כי **רק מוכר שהוא תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב** יהא זכאי לקבלת פטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה (כמובן, בכפוף לעמידה ביתר התנאים לפטור). תחולת ההוראה החל מיום 1/1/2014. (תושב החוץ יצטרך להמציא אישור משלטונות המס במדינת תושבתו כי אין לו דירת מגורים).
- 6.4 בתקופת המעבר, הפטור לפי נוסחו החדש, לא יחול על מי שביום המעבר הייתה לו יותר מדירת מגורים אחת (לעניין מניין הדירות תחול החזקה שבסעיף 49ג לחוק), אלא יחולו הוראות המעבר, כאמור לעיל.
- 6.5 **דירות יוקרה** - תוקן סעיף 49א לחוק, כך שבמכירת דירות יוקרה תמורת סך העולה על 4.5 מיליון ש"ח – יוטל מס שבח בגין הסכום העולה על 4.5 מיליון ש"ח, אף אם זו דירתו היחידה של המוכר. יודגש, כי ככל שהמוכר זכאי לפטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה – הפטור יינתן עד לסך של 4.5 מיליון ש"ח. הסכום העודף יתחייב ב-25% בהתאם לסעיף 48א(ב)(1). תחולת ההוראה מיום 1/1/2014.
- 6.6 **חזקת דירת מגורים יחידה** – ערב התיקון הפטור ממס בגין דירת מגורים יחידה חל גם כאשר יש למוכר, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:
- (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה;
  - (2) היא הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום 1 בינואר 1997;
  - (3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ-25%.

החל מיום 1/1/2014 הפטור יחול גם כאשר למוכר עד 33% מדירה אחרת (במקום 25%) וכן לגבי דירה שנתקבלה בירושה והמוריש ערב פטירתו היה בעליה של "דירה יחידה"<sup>6</sup> – במקרה כזה יהא זכאי היורש לפטור נוסף ועצמאי במכירת דירת הירושה.

## **7. פטור חד פעמי למשפר דיור**

סעיף 49ה לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב התיקון איפשר באופן חד פעמי מכירה של שתי דירות קטנות בפטור ממס ולרכוש תחתן דירה אחת (משפרי דיור). הפטור מוענק עד לתקרה סכום הנקוב בסעיף.

<sup>5</sup> התנאי החדש נועד למנוע ממשקיעים לעשות שימוש בפטור לדירת מגורים יחידה, כך שלא יהיה ניתן למכור דירה שהתקבל בשלה טופס 4 בסמוך לקבלתו, כפי שנעשה, לדוגמה, בקבוצות רכישה שבהן נרכשות דירות לצורכי השקעה ונמכרות מיד לאחר קבלת טופס 4.

<sup>6</sup> דהיינו, התקיימו בדירה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב).

סעיף זה עודכן כך, שהחל מיום 1 בינואר 2014, הפטור ממס מכוח סעיף זה יינתן במכירת הדירה הראשונה, ואילו מכירה הדירה השנייה תיהנה מפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק, קרי דירה יחידה. כמו כן, נדרש בתיקון, כי למוכר תהיינה בבעלותו שתי דירות מגורים בלבד, למעט הדירה החלופית הנרכשת כמובן.

#### **8. עסקת קומבינציה כאשר החלק הנמכר כולל חלק מהזכויות בדירת מגורים**

התיקון מחליף את סעיף קטן (ב) שבסעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין, באופן שנקבע מנגנון שונה לחישוב השבח הפטור בעסקת קומבינציה כאשר החלק הנמכר בעסקה כולל חלק מהזכויות בדירת מגורים. עסקת קומבינציה היא מכירה של חלק מהמקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בנייה על יתרת המקרקעין. כדי לאפשר את ניצול הפטור לדירת מגורים בעסקאות מסוג זה, גם כאשר על מקרקעין הנמכרים קיים בית מגורים, נקבעה הוראה מקילה בחוק, שלפיה למרות שלא נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים כנדרש בסעיף 49א(א), אלא מדובר במכר חלקי בלבד, יינתן פטור בגובה מלוא שווי דירת מגורים.

בע"א 8789/02 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' נפתלי שדמי, נקבע, כי בשל נוסחת הפטור הקבועה היום בסעיף האמור, ייקבע שווי רכישה ויום רכישה חדש לדירות התמורה שמקבל בעל המקרקעין על החלק הנותר בבעלותו, זאת אף שלא רכש דירות אלה ולא שילם בשלהן מס רכישה, אלא רק קיבל שירותי בנייה על קרקע שנותרה בבעלותו. ההלכה האמורה משמעותה פגיעה ברצף המס על החלק הנותר בידי בעל הקרקע וקבלת יום רכישה ושווי רכישה חדשים בלא תשלום מס רכישה.

לפיכך, תוקן נוסח הסעיף ונקבע כי מאחר שעסקת קומבינציה היא מכר חלקי של הזכויות במקרקעין, אף הפטור בשל מכירת הזכויות בדירת המגורים יינתן בגובה החלק הנמכר בדירת המגורים בלבד, וזאת על אף האמור בסעיף 49א(א).

#### **9. מכירת דירת מגורים מזכה כשהתמורה הושפעה מזכויות לבניה נוספת**

סעיף 49א לחוק קובע את אופן חישוב הפטור ותקרת הפטור במקרה של מכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבניה נוספת.

התיקון מרחיב את תחולת ההוראה לגבי כל מקרה בו התמורה מושפעת "מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר".

**10. מתנות בין קרובים**

10.1 צומצם הפטור בעסקאות מתנה בין קרובים הקבוע בסעיף 62 לחוק. כמקודם, הפטור ימשיך לחול על העברה לקרוב שהוא בן-זוג; הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-הזוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה; ואולם, החל מיום התחילה (1/8/2013) הפטור לגבי מתנה לאח או אחות, יחול רק לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

10.2 צומצם מספר תקופות הצינון הקבועות בסעיף 49 על מנת ליהנות מפטור על מכירת דירת מגורים, כך שתידרש (בתוקף מיום 1/1/2014) לגבי דירה יחידה שנתקבלה במתנה תקופת צינון של 4 שנים מיום קבלת המתנה, ואם התגורר המוכר בדירה דרך קבע תידרש תקופת צינון של 3 שנים<sup>7</sup>.

10.3 **הוראות מעבר:** במכירת דירת מגורים מזכה במהלך התקופה 1/1/2014-31/12/2017 ("תקופת המעבר"), תחול הוראה אנטי-תכנונית לפיה במכירה על ידי מוכר שקיבל את הדירה במתנה פטורה לפי סעיף 62 לחוק בתקופה שמיום התחילה (1/8/2013) ועד תום תקופת המעבר (31/12/2017) – יראו לענין החלת הוראות המעבר (ראה סעיף 5.3 לעיל) את נותן המתנה כאילו הוא המוכר (קרי, לענין הטלת מס שבח בשיעור 25% על החלק היחסי מהשבח שנצבר החל מיום 1/1/2014 לפי סעיף 48א(2), לענין מניין המכירות בתקופת המעבר ולענין החלת החישוב הלינארי הישן באם נמכרות יותר משתי דירות).

**11. חלוקת רווחי שערור שנרשמו בגין זכות במקרקעין**

סעיף 5 לחוק מיסוי מקרקעין קובע פעולות נוספות שייחשבו למכירת זכות במקרקעין. סעיף 5(ה) החדש קובע כי בניסיונות בהן מחולקים רווחי שערור שנרשמו בגין זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כדיבידנד, אזי יראו לצורך מס שבח את הזכות שבגינה נוצרו רווחי השערור כאילו נמכרה ונרכשה מחדש ביום החלוקה, ויחולו לענין זה הוראות סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה<sup>8</sup>.

**12. מתן סמכות לדרישת הגשת הצהרה באופן מקוון**

לחוק התוסף סעיף 76א הקובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76, כולן או חלקן, יוגשו באופן מקוון, בדרך שיקבע, וכן חריגים להגשת הצהרות כאמור, ורשאי הוא לקבוע בדרך האמורה מקרים שבהם מי שלא הגיש הצהרה באופן מקוון כפי שקבע, יראו אותו כמי שלא הגיש הצהרה לענין ההוראות לפי חוק זה. קביעת שר האוצר לגבי חובת ההגשה באופן מקוון טרם נקבעה.

**13. אפשרות לקיזוז מס שנוכה במקור לפי תקנות ניכוי במקור משירותים ונכסים בשל עסקת מקרקעין**

**מחבות מס השבח**

7 לפיכך, תקופת הצינון הקצרות יותר שנקבעו באם המתנה ניתנה על ידי הורה, או אם המקבל נשוי או הורה יחיד, בוטלו בעקבות התיקון.

8 ראה סעיף 5 לחוזר מס' 27.2013 של משרדנו לגבי החוק לשנוי סדרי עדיפות לאומיים.

סעיף 164 לפקודת מס הכנסה קובע חובת ניכוי במקור מהכנסה ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע בצו. צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977, קובע חובת ניכוי מס במקור במכירת נכס, לרבות מקרקעין. בהתאם לזה, בעסקאות מקרקעין החוסות תחת צו זה, יש לנכות מס הכנסה בהתאם לצו. נוסף על כך, באותה עסקת מקרקעין נקבעת חבות במס גם מכוח חוק מיסוי מקרקעין.

כיום, לא קיים סעיף המאפשר לקזז בין התשלומים האמורים, ועל כן עד לבירור חבות המס הסופית של המוכר, הוא חשוף לתשלום של כפל מס. לאור האמור, תוקן סעיף 94ד לחוק מיסוי מקרקעין, כך שיתאפשר קיזוז של ניכוי מס במקור שנוכה בעסקת מקרקעין מכוח הפקודה והתקנות לפיה, מחבות מס השבח של המנכה לפי חוק מיסוי מקרקעין.

#### **14. הרחבת המקרים לגביהם יוטל קנס גירעון**

בדומה לתיקונים מקבילים שבוצעו בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ, תוקן גם סעיף 95(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, שנוסחו החדש קובע כי נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי המנהל להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) לפקודה כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב לפקודה, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הצהרה לפי הפרק השביעי, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
- (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה, לפי סעיף 84;

תוקף התיקון של סעיף זה, יחול לגבי גירעון שנקבע בשל הצהרה שהוגשה לפי הפרק השביעי, לשנת המס 2013 ואילך.



אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים נוספים ניתן לפנות ל:

רו"ח אלי גורנשטיין, דירקטור, מנהל מחלקת מיסוי נדל"ן ומוסדות פיננסיים בחטיבת המס  
בטלפון: 03-6085539 או בדוא"ל: [egorenstein@deloitte.co.il](mailto:egorenstein@deloitte.co.il)

דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס  
בטלפון 03-6085532 : או בדוא"ל: [dqabbay@deloitte.co.il](mailto:dqabbay@deloitte.co.il)

עו"ד יפתח שמחוני, מנהל במחלקת מיסוי נדל"ן בחטיבת המס  
בטלפון 03-7181670 : או בדוא"ל: [isimhoni@deloitte.co.il](mailto:isimhoni@deloitte.co.il)

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין  
מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.**

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'  
רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited