



Tidhar – Rogovin tower, Ramat-Gan  
11 Menachem-Begin, zip code 5268104  
Tel: 03 - 6236130; Fax: 03 - 6850043  
E-mail: [office@ailaw.co.il](mailto:office@ailaw.co.il)

מגדל תדהר - רוגובין, רמת-גן  
דרך מנחם בגין 11, מיקוד 5268104  
טל': 03-6236130; פקס': 03-6850043  
דוא"ל: [office@ailaw.co.il](mailto:office@ailaw.co.il)

[WWW.AILAW.CO.IL](http://WWW.AILAW.CO.IL)

**Amitai Aviad, adv& notary \***

**אמיתי אביעד, עו"ד ונוטריון \***

**David Itach, adv \***

**דוד איטח, עו"ד \***

Amit Mazor, adv \*\*

עמית מזור, עו"ד \*\*

Ron Zbaida, adv&cpa

רון זבידה, עו"ד ורו"ח

Tom Lifshitz, adv \*

תם ליפשיץ, עו"ד \*

**of counsel: Sharon Ribak, adv&cpa**

**יועץ חיצוני: שרון ריבק, עו"ד ורו"ח**

\*LL.M.

LL.M\*

\*\*B.A. & LL.B.

12 מרץ, 2014

\*\*בוגר מנהל עסקים

**מזכר לקוחות ועמיתים – מכירת דירת מגורים מזכה שבנייתה נסתיימה זה מכבר**

**א. רקע**

1. בחוזר שפורסם על ידינו ביום 28.8.2013 (**קישור לחוזר**) דנו בהרחבה ברפורמה שנערכה במיסוי מקרקעין אשר במסגרתה נתבצעו שינויים מרחיקי לכת במיסוי המקרקעין בישראל. כך, בין השאר, בוטל הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים למי שמחזיק יותר מדירת מגורים אחת ונקבעה תקרת שווי עליה יתקבל פטור בעת מכירת דירת מגורים יחידה ומעבר לה ישולם מס שבח, והכל כמפורט בחוק לשינוי סדרי עדיפויות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג – 2013.
2. במזכר זה ברצוננו להביא לידיעתכם את האפשרות ליהנות מהטבות המס הקיימות בעקבות הרפורמה בחוק **במקרה הספציפי** שלפיו בעלים של **דירת מגורים מזכה שבנייתה נסתיימה זה מכבר** מעוניין למכור את דירת המגורים כאמור ולשלם מס מינימאלי. זאת כפי שיפורט בהדגמת המקרה כדלקמן:
  - 2.1. אחד מהשינויים בסעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "החוק") אשר עניינו פטור ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים יחידה הינו הוספת התנאי לפיו על המוכר להיות בעל הזכות בדירה 18 חודשים מיום שהפכה לדירת מגורים מזכה.
  - 2.2. במצב דברים זה בו מדובר במוכר שרכש קרקע ובנה עליה בית מגורים ובנייתו של בית המגורים נסתיימה וכעת הוא רוצה למכור את בית המגורים, הוראות סעיף 49ב(2) יחולו רק לאחר שהמוכר יתגורר בדירה במשך 18 חודשים ומעלה. לשון אחר, לגבי התקופה שעד לתום 18 החודשים כאמור לא יוכל המוכר לקבל פטור על תשלום מס שבח בהתאם לסעיף 49ב(2) לחוק.
- השאלה שתיבחן במסגרת מזכר קצר זה הינה מה יקרה במצב בו יבקש המוכר למכור את הדירה מיד או בסמוך לאחר סיום הבניה - האם עליו לשלם מס מלא על מלוא השבח שנצבר או לחילופין לבחון האם הינו זכאי למס שבח "מוטב".
- 2.3. פתרון אפשרי למצב זה הינו שימוש בהוראות סעיף 48א(ב) לחוק ולפיו ישלם המוכר מס "מוטב" אשר יחושב כשבח הריאלי עד ליום 31.12.2013 כחלק פטור ממס והשבח הריאלי החל מיום 1.1.2014 ועד ליום המכירה כחלק החייב במס בשיעור 25%.
- 2.4. ואולם, לכאורה, מתעורר קושי בחישוב התקופה הליניארית, האם החישוב יתחיל כבר מיום רכישת הקרקע או שמא יחל ממועד מאוחר יותר [כמו למשל מתן היתר הבניה; קבלת טופס 4; וכיוב'], כאשר ידוע כי ככל ומועד הרכישה שייקבע יהיה מוקדם יותר הרי ששיעור המס המוטב יהיה בהתאם, נמוך יותר.



## אביעד, איטח ושות', משרד עורכי דין Aviad, Itach & CO, Law Office

- 2.5. במצב זה ברצוננו להביא לידיעתכם את הוראת הביצוע 5/2013 של מיסוי מקרקעין בה ניתנה הבהרה כי במקרה של מכירת דירת מגורים מזכה אשר ביום רכישתה לא נחשבה לדירת מגורים מזכה (לדוג' – קרקע) החישוב הליניארי יהיה **מיום רכישת הקרקע** ולא ממועד השלמת הבניה והפיכת הבית ל"דירת מגורים מזכה".
- 2.6. **לדוגמא מספרית:** כך יחושב מס השבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה אשר הקרקע עליה נבנתה הדירה נרכשה ביום 1.1.2005, בנייתה של הדירה על הקרקע החלה באמצע שנת 2013 והסתיימה באמצע שנת 2014 ונוצר בגינה שבח ריאלי בסך 1,000,000 ₪, בעת מכירתה ביום 1.1.2015:
- 2.6.1. תחילה יש לבצע חלוקה ליניארית בין התקופה שממועד הרכישה המקורי של הקרקע ועד ליום המעבר [1.01.2014], ולתקופה שמיום המעבר ועד ליום המכירה בפועל.
- 2.6.2. במקרה דנן, עברו 10 שנים מיום הרכישה ליום המכירה של הדירה, 9 שנים מתוכן עד יום המעבר ושנה אחת לאחר יום המעבר. בהתאם לאמור, השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה 900,000 ₪ (9 שנים מתוך 10 שנים \* 1,000,000 ₪) והוא יהיה פטור ממס שבח. ואילו יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר ועד ליום המכירה 1.1.2015 יהיה 100,000 ₪ (שנה אחת מתוך 10 שנים \* 1,000,000 ₪) והוא יחויב בשיעור מס 25%.
- 2.6.3. במקרה זה, על שבח ריאלי של 1,000,000 ₪ ישולם מס שבח "מוטב" בסך 25,000 ₪ (מובן שעל המוכר לעמוד בתנאים המנויים בחוק על מנת ליהנות משיעור מס השבח "המוטב").
- 2.7. יש להדגיש כי החוק מאפשר להשתמש במס המוטב בתקופה של בין ה-1.1.2014 לבין ה-31.12.2017 פעמיים בלבד, כאשר בפעם השנייה על המוכר יהיה לעמוד בתנאי לפיו לא מכר ב-4 שנים האחרונות דירה בפטור ו/או בפטור חלקי (ולא במס מוטב).
- 2.8. כמו כן, יצוין כי הטבת ה"מס המוטב" הינה הפתרון היחידי שיש למוכר שיש בבעלותו יותר מדירה אחת לאחר ה-1.1.2014 אשר רוצה למכור את הדירה באופן מיידי.

### ג. סיכום

3. במזכר זה ניתנה דוגמא אחת מיני רבות שיש לקחת בחשבון בעת ביצוע עסקאות במקרקעין.
4. מטרתו של מזכר זה הינה להוות תמרור אזהרה ללקוחותינו ועמיתינו בטרם ביצוע כל עסקה במקרקעין, אך יחד עם זאת, אין לראות באמור בו משום חוות דעת משפטית או ו/או ייעוץ משפטי בקשר עם ביצוע ו/או תכנון של עסקה במקרקעין. כמו כן, לא מן הנמנע כי במסגרת הרפורמה ו/או הוראות הביצוע העתידיות, תתרחבנה או תצומצמנה הוראות הרפורמה, ומשכך יש לקבל ייעוץ מתאים לפני ביצוע כל עסקה ועסקה.
5. יודגש כי אין באמור במזכר זה להבטיח באופן כלשהו כי האמור לעיל יהיה מקובל בהכרח על רשות המסים ו/או רשות שיפוטית כלשהי אם זו תידרש אליה.
6. יש לציין כי ברפורמה כאמור גלומים יתרונות מס אשר ניתן לנצלם במסגרת תכנון מס נכון בבחינת כל מקרה ומקרה לגופו.
- לפרטים נוספים אפשר לפנות לעו"ד דוד איטח ו/או לעו"ד (רו"ח) רון זבידה המתמחים בתחום המקרקעין והמיסים במשרדנו.**

בכבוד רב, ובברכה,

אביעד, איטח ושות', משרד עורכי דין