

חוק ההתייעלות הכלכלית, התשפ"ג – 2023 פרק המיסים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
5 ביוני 2023

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- רקע;
- תיקונים 264, 265 ו- 265 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה);
- תיקון מס' 63 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975 (להלן: "חוק מע"מ");
- תיקונים 100, 101 ו- 102 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"א-1961 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין");

רקע

- חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023 (להלן: "חוק ההתייעלות") התקבל ביום 24 במאי 2023.
- **פרק ג' – מיסוי בשוק הדיור**
 - סימן א' – התחדשות עירונית
 - סימן ב' - מיסוי מקרקעין
 - סימן ג' - שכירות
- **פרק ו' - מיסים**
 - סימן א' – בעל עסק זעיר
 - סימן ב' – הקצאת מספרי חשבוניות
 - סימן ג' – הוראות שונות
- [הצעות חוק הממשלה – 1612, מיום 23 במרץ 2023 \(להלן: "הצעת החוק"\).](#)

**– תיקון פקודת מס הכנסה –
שכירות (תיקון מס 264)**

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

- **הצעת החוק:** "כדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר (להלן - הדירה המושכרת), שבאותה תקופה הוא משלם דמי שכירות לצורך שכירת דירת מגורים אחרת למגוריו או שמשלם תשלום בעד מגוריו בבית אבות (להלן - הוצאות שכירות), מוצע לקבוע **אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת הדירה המושכרת את הוצאות השכירות שהוא משלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה להקל על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת או, אם מדובר באדם קשיש, לגור בבית אבות."**

- תחולה – החל משנת המס 2023

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

נוסח סעיף 122 לפקודה טרם תיקון 264 –

"122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175...

(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 השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או הפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א)."

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

- "על אף האמור בסעיף קטן (ג), לעניין חישוב ההכנסה מדמי שכירות שהופקה על ידי היחיד מהשכרת דירתו היחידה, רשאי היחיד לנכות מהכנסתו כאמור את סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך, ובלבד שהתשלום ששילם, או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או אדם אחר;"

- "דמי שכירות מוטבים" - דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוגו המתגורר עימו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין או בבית חולים גריאטרי כהגדרתו בסעיף 29ג לפקודת בריאות העם, 1940, בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי, לפי העניין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88;

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

- יחיד המדווח על הכנסות השכירות שלו מהשכרת דירה יחידה במסלול הרגיל ומשלם בגין הכנסות השכירות מס שולי, רשאי לנכות כחלק מהוצאותיו את דמי השכירות ששילם בעד דירה ששכר לעצמו או לבן זוגו למגורים או בעבור מגורים בבית אבות או בבית חולים גריאטרי.
- הניכוי יהיה עד לתקרה של 90 אלף ₪ או סכום ההכנסה מדמי השכירות – לפי הנמוך.
- הוצאות השכירות אינן משולמות ל"קרוב" – "קרוב" – "בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה; צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה"; לכאורה ניתן לשלם לחברה בבעלות השוכר.

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

"דירה יחידה" - "כהגדרתה בסעיף 9(ג1ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין" –

"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 ולגבי דירה שהתקבלה בירושה - אינו עולה על מחצית (סעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין).

חזקת התא המשפחתי - "יראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, לפי העניין, של בן זוג המתגורר עימו או של ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים המתגורר עימו, ויראו יחיד ובן זוגו כאמור, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כבעלים אחד; לעניין זה, "בן זוג" - כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין.

כלומר - יראו במאוחד, כהוצאה או כהכנסה, דמי שכירות ששילם או קיבל היחיד, בן/ בת זוגו וילדיהם הקטינים. "בן זוג" – כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, קרי לרבות ידוע/ידועה בציבור

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

ארבעה מסלולים חלופיים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה –

- פטור לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (להלן: "חוק הפטור")
- שיעור מס של 10% לפי סעיף 122(א) לפקודה
- שיעור מס שולי
- שיעור מס שולי בניכוי דמי שכירות מוטבים לפי סעיף 122(ו) לפקודה

דגשים נוספים:

- הכנסה מעל התקרה של 90,000 ₪ תהיה זכאית לשיעור של 10% לפי סעיף 122(א) לפקודה. האם ניתן להחיל מסלול רגיל של מס שולי?
- התקרה של 90,000 ₪ הינה תקרה שנתית (השוו לחוק הפטור שקובע הכנסה חודשית).
- מה לגבי נישום מייצג בחברה משפחתית שמקבל דמי שכירות ברמת החברה (ע"א 2256/96)?

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

דוגמה מספרית לארבעת סוגי החישוב במסלולים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה –

נתונים:

- בעל הכנסה משכר דירה יחידה של 10,000 ₪ בחודש
- שוכר דירה חלופית בשכר דירה של 9,000 ₪ בחודש
- היחיד בשיעור מס שולי של 50%
- הוצאות פחת שנתיות 80,000 ₪
- אין הוצאות נוספות
- תקרה לפי חוק הפטור 5,471 ₪

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

דוגמה מספרית לארבעת סוגי החישוב במסלולים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה –

חבות המס השנתית(₪)	שכר הדירה החייב	
18,116	$9,058 * 12 - 72,464 = 36,232$	חוק הפטור (תקרה מתואמת)
12,000	120,000	122(א) לפקודה (10%)
20,000	$120,000 - 80,000 = 40,000$	מס שולי
3,000	$120,000 - 90,000 = 30,000$	122(ו) לפקודה

תיקון פקודת מס הכנסה - קרן להשקעות במקרקעין (קרנות ריט)

התכלית: במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין (קרנות ריט) להשקיע במקרקעין לצורכי דיור להשכרה, בוצעו תיקוני חקיקה שיסייעו לכדאיות הכלכלית לפעילות קרנות הריט ובהסרת חסמים.

תיקון סעיף 3א64 לפקודה

הארכת התקופה בה ניתן לרשום את מניותיה של קרן להשקעות במקרקעין למסחר בבורסה **מ-36 חודשים ל-48 חודשים**, ככל ששווי נכסי הקרן שהם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה לא פחת מ-30% משווי כלל נכסיה.

תיקון פקודת מס הכנסה - קרן להשקעות במקרקעין

תיקון סעיף 2א64 לפקודה – מקרקעין לצרכי דיור להשכרה

- קיצור תקופת ההחזקה, מ- 15 שנים ל- 10 שנים, של קרן המבצעת "מכירה למשכיר" כהגדרתה בסעיף. קרי, קרן המוכרת מכירה מרוכזת של כלל הדירות להשכרה במקרקעין המוגדרים כ"מקרקעין לצרכי דיור להשכרה" לרוכש אחד שהתחייב להשכיר את הדירות הנרכשות לתקופה של 10 שנים נוספות לפחות.
- הרחבת ההגדרה של "מקרקעין לצרכי דיור להשכרה" כך שתכלול גם מקרקעין אשר התקבל לגביהם אישור מראש ואישור שנתי של החברה הממשלתית לדיור להשכרה (להלן: "החברה לדיור") כי כלל יחידות הדיור הבנויות על המקרקעין שימשו וישמשו להשכרה לטווח ארוך. זאת בהתקיים אחד התנאים הקבועים לעניין זה בסעיף.

תיקון פקודת מס הכנסה - קרן להשקעות במקרקעין

תיקון סעיף 2א64 לפקודה – מקרקעין לצרכי דיור להשכרה - המשך

פירוט התנאים:

- נרכשו על ידי הקרן **20 יחידות דיור לפחות**, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו יחידות כאמור בתוך **5 שנים מיום שרכשה הקרן את המקרקעין**. במקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך **שנתיים מיום הרכישה**, בתוך **שבע שנים**.
- נבנו על ידי הקרן **20 יחידות מגורים לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין** ובלבד שנרכשו במכרז של המדינה או של החברה לדיור והוכח שלא ניתן היה להוציא היתר בניה בתוך תקופה של **30 חודשים מיום רכישת המקרקעין**.
- נרכשו על ידי הקרן או נבנו על ידה **15 יחידות למגורים**, במתחם מקרקעין רצוף, עד **תום שבע שנים מיום הרכישה** ובלבד שהמקרקעין מצויים באיזור הנגב או הגליל.

תיקון מס' 61 לחוק מע"מ – קרן להשקעות בנדל"ן

הוספת סעיף 31(ב1) לחוק מע"מ בו נקבע פטור ממע"מ במכירת "מקרקעין לצרכי דיור" על ידי הקרן ובתנאי שהמקרקעין שימשו לצרכי השכרה במשך חמש שנים, בהתאם להוראות חלק ד', פרק שני 1 לפקודה:

"(ב1) מכירת מקרקעין לצורכי דיור להשכרה על ידי קרן להשקעות במקרקעין, ובלבד ששימשו לצורכי השכרה במשך חמש שנים לפחות בהתאם להוראות ולתנאים שנקבעו לפי חלק ד', פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה, ושהכנסה ממכירתם לא הייתה הכנסה חריגה; לעניין זה, "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", "קרן להשקעות במקרקעין" ו"הכנסה חריגה" - כהגדרתם בסעיף 2א64 לפקודת מס הכנסה";

- אי יכולת לנכות מס תשומות.

**תיקון פקודת מס הכנסה –
בעל עסק זעיר (תיקון מס 265)**

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

רקע:

- בחודש נובמבר 2020 הקים מנהל רשות המסים ועדה, אשר מטרתה הייתה להמליץ על צעדים לשיפור הממשקים בין רשות המסים לבעלי עסקים זעירים, ולפעול ליישומם.
- הוועדה מצאה שהקושי העיקרי שקיים לבעלי עסק זעיר, בהיבט המיסוי, נוצר בשל הכללים שחלים על הכרה בהוצאות לצורכי מס. דיני המס שחלים על הכרה בהוצאות מסובכים, ובמקרים רבים דורשים סיוע של איש מקצוע לצורך מילוי החובות ומיצוי הזכויות, הכרוך בעלויות ובזמן. נוסף על כך, בשל הצורך לעקוב אחר הוצאותיהם ולדווח עליהן, עוסקים אלה נדרשים להגיש דוחות ומסמכים שונים, כגון דוח שנתי מלא, דוח רווח והפסד והצהרות הון, וכן לשמור את כל המסמכים הרלוונטיים.
- הועדה המליצה כי עוסקים זעירים יהיו זכאים לנכות מהכנסותיהם **שיעור הוצאה קבוע** חלף דרישת ניכוי הוצאות בפועל (ניכוי נורמטיבי).

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ב לפקודה :

"בעל עסק זעיר" - יחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד ומתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (107,692 ₪ לשנת 2023 ואמור לעלות משנת 2024 ל- 120,000 ₪ בשנה – תיקון מס' 62 לחוק מע"מ);

(2) פקיד השומה רשם אותו לפי סעיף 87ג;

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ג לפקודה - רישום כבעל עסק זעיר (רישום וולונטרי):

(א) יחיד המבקש להירשם כבעל עסק זעיר יגיש בקשה לכך לפקיד השומה לא יאוחר ממועד הגשת הדוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור; ואולם אם היה היחיד עוסק פטור כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, ירשום אותו פקיד השומה כבעל עסק זעיר אף בלא הגשת בקשה כאמור; רשם פקיד השומה עוסק פטור כבעל עסק זעיר בלא הגשת בקשה כאמור, יודיע על כך לעוסק הפטור, ויציין בהודעתו כי העוסק הפטור רשאי לבקש כי רישומו כבעל עסק זעיר יבוטל כאמור בסעיף קטן (ב)."

(ב) רשם פקיד השומה יחיד כבעל עסק זעיר, יהיה הוא רשאי לבקש מפקיד השומה, עד המועד שבו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור, לבטל את רישומו כאמור."

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ד לפקודה - חישוב ההכנסה לבעל עסק זעיר (הניכוי הנורמטיבי):

(א) על אף האמור בפקודה זו, לשם בירור הכנסתו החייבת של בעל עסק זעיר בשנת מס, ינוכה מהכנסתו מהעסק או ממשלח היד סכום השווה ל-30% ממחזור העסקאות שלו באותה שנה (בפרק זה - סכום הניכוי), ובלבד שהתקיימו בבעל העסק הזעיר התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה; דגש: הניכוי הנורמטיבי - ניתן רק להכנסה מעסק או משלח יד, ולא מהכנסה מעבודה.

"על ההכנסה החייבת של בעל עסק זעיר מעסק או ממשלח יד לא יחולו הוראות סעיפים 17 עד 27 למעט סעיף 17(א5) (תשלומים לקרן הון לעצמאים) לעניין הוראות פרק זה וכן לא תחול הוראת סעיף 47א לעניין תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל".

דגש: בעל עסק זעיר יהיה זכאי לקבל את הטבות המס הניתנות בשל הפקדות פנסיוניות.

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87 לפקודה - תנאים לניכוי:

- (א) בעל עסק זעיר לא יהיה רשאי לנכות את סכום הניכוי כאמור בסעיף 87ד אם מתקיים אחד מאלה:
- (1) הוא מעסיק עובדים;
 - (2) הוא אינו מנהל פנקסים קבילים;
 - (3) הייתה לו בשנת המס הכנסה מעסק או ממשלח יד שלא הופקה מיגיעה אישית;
 - (4) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבל מאדם שהוא מעסיקו בשנת המס (חלק זניח?);
 - (5) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד יוחס אליו מתאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64(א);
 - (6) יותר מ-25% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבלו מאחד מאלה:
 - (א) מ"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88; (ב) ממי שהיה מעסיקו במועד כלשהו בשלוש שנות המס הקודמות;
 - (7) הוא בעל שליטה בחברה כאמור בסעיף 32(9);

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 187 לפקודה - פטור ממקדמות:

"פקיד השומה רשאי לפטור בעל עסק זעיר ממקדמות כמשמעותן בחלק י' לפרק שני בסימן א', ובלבד שסבר שהתועלת מגביית המקדמות מאותו בעל עסק נמוכה, בהתחשב בסכום המס שצפוי שישלם ובסיכון שלא יהיה ניתן לגבות את המס בסוף השנה."

סעיף 187ד(ב) לפקודה - חישוב רווח ההון/ שבח ממכירת נכס בעסק (הוספת הפחת)

(ב) לעניין חישוב מס רווח הון או מס שבח החלים במכירת נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה מהעסק או ממשלח היד, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שהיה ניתן לנכותו לפי כל דין, אילולא הוראות סעיף קטן (א), לשנות המס שבהן ניכה את סכום הניכוי.

מניעת כפל הטבה

יתווסף לשווי המכירה?

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ד(ג) לפקודה - שינוי סיווג במהלך השנה

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), יחיד שהיה רשום בתחילת שנת המס כבעל עסק זעיר וחדל להיות בעל עסק זעיר באותה שנת מס, רשאי לנכות את סכום הניכוי לשם בירור הכנסתו החייבת באותה שנת מס, אף אם לא התקיימו לגביו התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה, ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על 30% מהסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, ושלא התקיימו לגביו התנאים שבסעיף 87ה(א)(2), (4) ו-(6) ו-(ב).

סעיף 87ה(ב) לפקודה - שינוי סיווג בין השנים (תקופת אי תחולה)

"בעל עסק זעיר שניכה את סכום הניכוי בשנת מס מסוימת, ובשנת המס שלאחריה הייתה לו הכנסה מעסק או ממשלח יד, ולא ניכה את סכום הניכוי, לא יוכל לנכות את סכום הניכוי גם בשתי שנות המס שלאחר אותה שנת מס; לעניין זה, יראו מי שהיה זכאי לנכות את הניכוי רק בשל הוראות סעיף 87ד(ג) כאילו לא ניכה את הניכוי."

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

סעיף 87ג (ג) לפקודה - ביטול הרישום:

פקיד השומה יבטל את רישומו של יחיד כבעל עסק זעיר באחת מאלה:

(1) הוא לא עומד בתנאי כאמור בפסקה (1) להגדרה "בעל עסק זעיר" (דרישת המחזוריים);

(2) הוא לא עומד בתנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה;

(3) הוא הגיש בקשה כאמור בסעיף קטן (ב) (בקשה יזומה).

• תחולה התיקון – החל מיום 1 ינואר 2024

תיקון פקודת מס הכנסה – בעל עסק זעיר

דגשים נוספים:

- בעל עסק זעיר אינו בהכרח עוסק פטור
- מקצועות שחייבים בפתיחת עוסק מורשה לפי תקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו - 1976 יכולים להיות בעל עסק זעיר
- ניתן להיות בעל הכנסת עבודה ובעל עסק זעיר
- התיקון יהיה רלוונטי בעיקר לבעלי הכנסה עד התקרה הקבועה בחוק
- תהיה חובת הגשת דוח מס בדומה לדוח להחזר מס של שכיר

**תיקון פקודת מס הכנסה –
החזר מהמוסד לביטוח לאומי
(תיקון מס 266)**

תיקון פקודת מס הכנסה – החזר מהמוסד לביטוח לאומי

הוספת סעיף 47א(ב1) לפקודה

(א) יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס מקביל לפי חוק מס מקביל, התשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179(א) לחוק הביטוח, ובלבד שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי יחיד שמעבידו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו או בתשלום דמי ביטוח לאומי בעדו והוא חייב בתשלום לגבי הכנסת העבודה שלו. תיקון מס' 110, משנת מס 1996.

(ב1) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), קיבל יחיד בשנת מס מסוימת החזר מהמוסד לביטוח לאומי בשל תשלום ביתר של דמי ביטוח ששילם בשנת מס קודמת, כאמור בסעיף 362 לחוק הביטוח (בסעיף קטן זה - החזר), יותר לו ניכוי של 52% מסכום דמי הביטוח ששילם בשנת המס המסוימת לאחר שהופחת מהם סכום ההחזר שקיבל באותה השנה; עלה סכום ההחזר שקיבל יחיד בשנת מס מסוימת על סכום דמי הביטוח ששילם באותה שנת מס, יראו 52% מההפרש, לעניין פקודה זו, כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של מי שקיבל אותם, בעת שקיבל אותם; לעניין זה, "סכום ההחזר" - למעט תוספת ששולמה לפי סעיף 362 לחוק הביטוח. (בעקבות ע"מ 624/20 מנחם קירשבלום נגד מדינת ישראל).

**תיקונים בחוק מע"מ
(תיקון מס' 63)
הקצאת מספרי חשבוניות**

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

הצעת החוק

בישראל קיימת בשנים האחרונות תופעה רחבת היקף של הפצת חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. תופעה זו גורמת לנזק הנאמד במיליארדי שקלים חדשים בשנה לקופת המדינה. כדי להתמודד עם התופעה ולמנוע מראש הוצאה של חשבוניות מס שלא כדין, מוצע לבצע תיקונים בחוק מע"מ ולהקים מערך בקרה על הוצאת חשבוניות מס שסכומן, בלא המס, עולה על סכום מסוים שייקבע בהוראת שעה. מוצע לעשות זאת באמצעות **הקצאת מספרים לחשבוניות** בטרם הוצאת החשבוניות מהעוסקים ללקוחותיהם.

תחולת הוראת השעה

סעיף 38(א) לחוק מע"מ: בתקופה שמיום 1 בינואר 2024 ועד יום 31 בדצמבר 2028, או עד מועד הפקיעה הראשון או מועד הפקיעה השני, כאמור בסעיף קטן (ד), לפי העניין:

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 38 (א) לחוק מע"מ בנוסחו הקיים -

עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך.

סעיף 38(א1) לחוק מע"מ בהוראת השעה:

"(א1) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית מס שסכומה, בלא המס, עולה על 5,000 שקלים חדשים ושאינה כוללת מספר שהקצה לה המנהל לפי סעיף 47(א2) או (א3)(1) או (א4) (להלן - מספר שהקצה המנהל)."

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 38(ג)(1) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), בתקופה שמיום 1 בינואר 2024 ועד 31 בדצמבר 2024 יקראו את חוק מס ערך מוסף, כנוסחו בסימן זה, כך:

סעיף 38(ג)(1) לחוק	מעל 25,000 ₪, קרי הגבלת ניכוי מס תשומות רק מעל 25,000 ש"ח
סעיף 38(ג)(1) לחוק	הקצאת המספרים תעשה רק לפי סעיף 47(א)(2) לחוק מע"מ, כמפורט להלן.

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

הוראת מעבר - סעיף 38(ב) - על אף האמור בסעיף קטן (א), בתקופות שלהלן יקראו את סעיף 38(א1) לחוק מס ערך מוסף, כנוסחו בסימן זה, כך:

מיום 1 בינואר 2025 ועד 31 דצמבר 2025	מעל 25,000 ש"ח או מעל 20,000 ש"ח (יקבע עד סוף 2024)
מיום 1 בינואר 2026 ועד 31 בדצמבר 2026	מעל 15,000 ש"ח
מיום 1 בינואר 2027 ועד 31 בדצמבר 2027	מעל 10,000 ש"ח

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 38(ד)(1) – הוראות תחולה (מועד הפקיעה הראשון) –

מועד הפקיעה הראשון - עד 31 בדצמבר 2024.

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך בצו את התקופה האמורה בסעיף קטן (ג) כך שתחול שנה נוספת, ויחולו פסקאות (1) ו-(2) לסעיף קטן (ג), או לקבוע בצו שיחולו הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב); לא קבע שר האוצר צו כאמור עד יום ל" בכסלו התשפ"ה (31 בדצמבר 2024), או לא אישרה ועדת הכספים את הצו האמור עד אותו מועד, יפקע תוקפם של סעיפים קטנים (א) ו-(ב) (בסעיף זה - מועד הפקיעה הראשון)."

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 38(ד)(2) - האריך שר האוצר בצו את התקופה כאמור בפסקה (1), רשאי הוא, בתום אותה תקופה, לקבוע בצו, באישור ועדת הכספים, שיחולו הוראות סעיף קטן (א), ויקראו את סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף כך בתקופות שלהלן:

מעל 15,000 ש"ח	מיום 1 בינואר 2026 ועד יום 31 בדצמבר 2026
מעל 10,000 ש"ח	מיום 1 בינואר 2027 ועד יום 31 בדצמבר 2027

- כלומר, אם הוארכה תקרת ה- 25,000 ₪ גם לשנת 2025, רשאי הוא להחיל את התקרות לעיל על שנות 2026 ו- 2027.

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 38(ד)(3) לחוק מע"מ (מועד הפקיעה השני)

מועד הפקיעה השני: עד 31 בדצמבר 2025

"לא קבע שר האוצר צו כאמור עד יום 31 בדצמבר 2025, או לא אישרה ועדת הכספים את הצו האמור עד אותו מועד, יפקע תוקפם של סעיפים קטנים (א) ו-(ב) (בסעיף זה - מועד הפקיעה השני)."

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 40א לחוק מע"מ בנוסחו הקיים (מס תשומות של עסק בהקמה)

"על אף האמור בסעיפים 38 ו-40, מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין יהיה ניתן לניכוי, ובלבד שהוכח להנחת דעתו של המנהל שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו, והכל אף אם חשבונית המס, הצהרת הייבוא או מסמך אחר שאישר המנהל על פי סעיף 38(א) לא הוצאו על שם העוסק"

סעיף 40(א) בהוראת השעה

"40א. על אף האמור בסעיפים 38 ו-40, מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין יהיה ניתן לניכוי, ובלבד שמתקיימים שני אלה, לפי העניין:

(1) הוכח להנחת דעתו של המנהל, שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו;

(2) אם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), היא כוללת מספר שהקצה לה המנהל; והכול אף אם חשבונית המס, הצהרת הייבוא או מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 38(א), לא הוצאו על שם העוסק.

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

הקלה:

סעיף 40 ב בהוראת השעה בחוק מע"מ – סמכות המנהל לאשר ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית שלא הוקצה לה מספר

"נוכח המנהל כי התקיימו נסיבות חריגות בקשר למערכות המחשוב של רשות המסים, שבעטיין מסיבות טכנולוגיות לא התאפשרה הקצאת מספר על ידי המנהל, רשאי הוא להורות, על אף האמור בסעיפים 38(א1), 40(א2) ו-43א, שיותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית מס שלא הוקצה לה מספר."

לא הופיע במסגרת הצעת החוק

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 43א לחוק מע"מ בנוסחו בהוראת השעה (ניכוי במכירת מקרקעין)

(א) במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין והשבחתם (בסעיף זה - הרכישה) אם יש בידו, בשל הרכישה האמורה, חשבונית מס ובלבד שאם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), היא כוללת מספר שהקצה לה המנהל או מסמך אחר שאישר המנהל המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכה."

(ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול במכירת מקרקעין כאמור בסעיף 30(א)(16), אולם מלכ"ר או מוסד כספי שהוא חברה קולטת במיזוג או חברה חדשה בפיצול, לפי הענין, יהיה זכאי לנכות, בעת שימכור את המקרקעין, מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין בידי החברה המתמזגת או החברה המתפצלת, לפי הענין, אם יש בידו חשבונית על המס ששילמה והמס לא נוכה, ובלבד שאם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), היא כוללת מספר שהקצה לה המנהל."

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 47 (א) לחוק מע"מ - כנוסחו בהוראת השעה

"47. (א) עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה.

(א1) על אף האמור בסעיף קטן (א) או (א2), הקונה לא ידרוש חשבונית מס כאמור באותו סעיף קטן קודם לתשלום התמורה או חלקה, לפי העניין, אם המועד לחיוב במס בשל העסקה חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

(א2) (1) עוסק מורשה המוציא חשבונית מס כאמור בסעיף קטן (א), רשאי לבקש מהמנהל להקצות מספר לחשבונית המס (בסעיף קטן זה - המבקש), ובעסקה שסכומה, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), חייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה; הוראות סעיף קטן זה יחולו לעניין חשבונית מס שהוצאה בשל עסקה שהמס שחל לגביה אינו בשיעור אפס.

(2) המבקש יגיש את הבקשה כאמור בפסקה (1) באופן מקוון כפי שיורה המנהל; הקצה המנהל מספר לחשבונית המס, יציין המבקש את המספר על גבי חשבונית המס, לרבות בכתב יד.

• דגש: לא חל על עסקאות עם אנשים פרטיים ולא חל בעסקאות בשיעור מע"מ אפס

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 47(א2) לחוק מע"מ - כנוסחו בהוראת השעה - המשך

(3) היה למנהל יסוד סביר לחשש שחשבונית המס שלגביה הוגשה הבקשה תוצא שלא כדין, רשאי הוא להחליט שלא להקצות מספר לחשבונית המס (להלן - החלטה מקדמית); החליט המנהל כאמור - ישלח למבקש את ההחלטה המקדמית באופן מיידי, בהודעה מקוונת, ויאפשר למבקש לפעול בהתאם למפורט בה; ההודעה המקוונת תכלול את אלה:"

(א) העילה להחלטה המקדמית שלא להקצות מספר לחשבונית המס;

(ב) המועד שבו המבקש רשאי להביא לפני המנהל את טענותיו, אשר יהיה בתוך שני ימי עסקים מיום שליחת ההודעה המקוונת (בסעיף זה - השימוע);

(ג) אפשרות המבקש לסמן באופן מקוון את בחירתו באחת מאלה:

(1) המנהל ישלח הודעה מקוונת לקונה, אם הוא עוסק, שבה יוצע לקונה לקבל על עצמו את תשלום המס בשל העסקה; הודעה כאמור תכלול מספר בעבור חשבונית המס שיוציא הקונה, אם יבחר לקבל על עצמו את תשלום המס ויאשר זאת באופן מקוון;

(2) המבקש יוציא לקונה חשבונית מס בלי שהוקצה לה מספר, והוראות סעיף 38(א1) יחולו לעניין זה. " – אינה ברת ניכוי.

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 47 (א3) לחוק מע"מ - כנוסחו בהוראת השעה – לא חל לפחות בשנת 2024

(א3) קיבל הקונה על עצמו את תשלום המס כאמור בסעיף קטן (א2)(ג)(1), יחולו הוראות אלה:

(1) הקונה יוציא חשבונית מס ערוכה על שמו הוא ויצוין בה את המספר שהקצה לה המנהל; הקונה ידווח על העסקה בדוח שעליו להגיש בשל עסקאותיו לפי פרק י"א;

(2) המבקש יוציא חשבונית מס שבה תדווח העסקה כאילו היה חל עליה מס בשיעור אפס, יצוין בה את המספר שהוקצה לחשבונית המס כאמור בפסקה (1) וכן כי היא הוצאה מכוח סעיף קטן זה.

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 47(א) לחוק מע"מ - כנוסחו בהוראת השעה – לא חל לפחות בשנת 2024 (הליך השימוע)

(4א) על שימוע לפי סעיף קטן (א2)(3)(ב) יחולו הוראות אלה:

(1) עד קיומו של השימוע המבקש לא יקבל מספר לאותה חשבונית מס, אלא אם כן החליט המנהל להקצות מספר לחשבונית;

(2) המנהל רשאי לקיים את השימוע באמצעות היוועדות חזותית; לעניין פסקה זו, "היוועדות חזותית" - תקשורת בין כמה מוקדים המאפשרת העברת תמונה וקול בזמן אמת;

(3) בחר המבקש שלא להתייצב לשימוע, יראו את ההחלטה המקדמית כהחלטה שלא להקצות מספר כאמור בפסקה (4) רישה;

(4) החליט המנהל לאחר קיום השימוע כי הוצאה של חשבונית המס בנסיבות העניין תהיה שלא כדין - לא יקצה לה מספר; המנהל יחליט בבקשה בתוך יום עסקים אחד מתום השימוע; לא החליט המנהל בבקשה בתוך פרק הזמן כאמור, יראו את הבקשה להקצאת מספר כאילו התקבלה והמנהל יקצה לחשבונית המס מספר;

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 47(א) לחוק מע"מ - כנוסחו בהוראת השעה – לא חל לפחות בשנת 2024 (הליך השימוע)

המשך – הליך השגה

(5) על ההחלטה שלא להקצות לחשבונית המס מספר לפי פסקה (4) רשאי העוסק להשיג לפני המנהל בתוך שלושים ימים לאחר קיום השימוע או במועד מאוחר יותר שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים; על השגה לפי פסקה

זו יחולו הוראות אלה:

(א) המנהל יחליט בהשגה בתוך 21 ימי עסקים מיום הגשתה; לא החליט המנהל בהשגה בתוך התקופה האמורה,

יראו את ההשגה כאילו התקבלה; (ב) הודעה על החלטת המנהל בהשגה ועל נימוקיה, תומצא למבקש; (ג) מי

שקיבל את ההחלטה לאחר קיום השימוע, לא יחליט בהשגה עליה;

(6) רשאי העוסק **לערער** לפני בית המשפט המחוזי, והוראות סעיף 83(ב) ו-(ג) יחולו לעניין זה."

תיקון חוק מע"מ – הקצאת מספרי חשבוניות (הוראת שעה)

סעיף 69א(ב) לחוק מע"מ - אחרי "הרישום של הקונה" יבוא "ולגבי כל חשבונית מס הכוללת מספר

שהקצה לה המנהל – יצוין המספר;

סעיף 113 לחוק מע"מ -

(א) סעיף קטן (א1) - לא ייקרא;

(ב) בסעיף קטן (ב) פסקה (2) - לא תיקרא;

(ג) בסעיף קטן (ג), המילים "על אי-הקצאה או על ההקצאה בתנאים, לפי העניין," - לא ייקראו.

תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין
(תיקון מס' 101 + תיקון מס' 102)

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – דירת מעטפת

תיקון סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין

"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 הבניה והכול למעט דירה המנויה בפסקה (3);

...(2)

(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה,

אם יש עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה כדירת מעטפת; לעניין זה, "דירת מעטפת" -

דירה, בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם הסתיימה, שאין עימה התחייבות מצד המוכר

לסיים את הבנייה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה."

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – דירת מעטפת

תיקון סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין

הרחבת ההגדרה ל"דירת מגורים" לעניין תחולת הוראות מס רכישה כך שתכלול גם "דירת מעטפת".

- **דירת מעטפת** מוגדרת בתיקון החדש כדירה המיועדת לשמש למגורים **שבמועד המכירה הסתיימה** בניית קירותיה החיצוניים והקבלן לא התחייב לסיים את הבניה בה מעבר לכך. **או לחילופין**, דירה המיועדת לשמש למגורים **שבמועד המכירה לא** הסתיימה בניית קירותיה החיצוניים אך הקבלן התחייב לסיים את בנייתה כ"דירת מעטפת".

- לאור התיקון יראו בדירת מעטפת כדירת מגורים כך שיחולו גם על **דירות מעטפת** שיעורי מס הרכישה החלים על רוכשי דירות השקעה ורוכשי דירות מגורים יחידות.

תחולה – החל מיום 1 לינואר 2024

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – צמצום תחולת מס לינארי מוטב

תיקון סעיף 48א לחוק

שלילת הטבת פיצול לינארי מוטב (סעיפים 48(ב2) ו(ב3) לחוק מיסוי מקרקעין) מנישום אשר התקיימו לגביו התנאים המצטברים הבאים:

- הנישום רכש את המקרקעין **קודם** ליום 1 לינואר 2014;
- הן ביום רכישת המקרקעין והן ביום 1 ביולי 2023 **לא הייתה** בנויה על המקרקעין דירת מגורים;
- בניית דירת המגורים הושלמה רק **לאחר** יום 31 בדצמבר 2030.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – שחלוף דירות (הוראת שעה)

תיקון סעיפים 9(ג1)(2)(ב) ו- 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין

קיצור תקופת השיחלוף, בה ניתן להחזיק בשתי דירות ועדיין ליהנות משיעורי מס רכישה מוטבים לדירה יחידה ברכישת הדירה החדשה (סעיף 9(ג1)(3) לחוק) ופטור ממס שבח במכירת דירה יחידה (סעיף 49(ב)(2) לחוק) ל- 18 חודשים.

תחולה – שנתיים החל מיום 1 ביוני 2023.

- לעניין מס רכישה - יחול על דירת מגורים שנרכשה מיום 1 ביוני 2023.
- לעניין מס שבח – יחול על דירת מגורים שנרכשה מיום 1 ביוני 2023 כתחליף לדירה הנמכרת.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה עידוד מכירת מקרקעין שנרכשו בין 1 באפריל 1961 ועד ליום 6 בנובמבר 2001

הוראת שעה, הקובעת הטבת מס שבח בשיעור של 25% על השבח הריאלי במכירת מקרקעין על ידי יחיד, חברת משפחתית או חברה בית, במסגרת עסקת מזומן או קומבינציה, כאשר על המקרקעין חלה תוכנית בניה המתירה לבנות עליהן 8 דירות לפחות. הטבת המס מחושבת כדלקמן:

<u>אחוז התחולה של ההטבה על השבח הריאלי במכירה</u>	<u>תקופת הבניה עד לסיום בניית כל הדירות (קבלת טופס 4)</u>
100%	48 חודשים החל ממועד המכירה
80%	60 חודשים החל ממועד המכירה
70%	72 חודשים החל ממועד המכירה
60%	84 חודשים החל ממועד המכירה
50%	96 חודשים החל ממועד המכירה
0%	יותר מ- 96 חודשים החל ממועד המכירה

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה עידוד מכירת דירות

הוראת שעה - המשך

- ההטבה לא תחול על מכירה שנעשתה ללא תמורה, מיחיד לחברה בשליטתו או על מכירה שחל לגביה, באופן מלא או חלקי פטור ממס או שיעור מס מופחת.
- ניתן ליהנות מההטבה מראש בהעמדת ערבות למשרד מיסוי מקרקעין עד התקיימות תנאי ההטבה (סיום הבניה וקבלת טופס 4) או לקבל החזר של המס ששולם על ידי המוכר ביתר, לאחר התקיימות התנאים.
- תחולת הוראת השעה – מיום 1 ביוני 2023 ועד ליום 31 בדצמבר 2027.

תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין - התחדשות עירונית (תיקון 100)

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

התכלית – הצעת החוק

בשנים האחרונות התעוררו סוגיות בקשר ליישומן של הטבות מס הניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית:

- עסקאות שנעשות עם דייר שהוא "קשיש"
- עסקאות שבהן ניתנת לדייר תמורה נוספת במזומן
- עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין
- מכירת זכויות ליזם ממשיך בתקופה שבין הסכם המכירה ליום המכירה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין (איווגה)
- הטבות המס להסדר התכנוני שיחליף את תמ"א 38

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

הרחבת הגדרת "קשיש"

"קשיש" - כל אחד מאלה:

(1) מי שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף התגורר

ביחידת המגורים הנמכרת וכן התגורר דרך קבע באותה יחידה במועד החתימה על ההסכם עמו והתקיים בו אחד מאלה:

(א) במועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף מלאו לו 70 שנים,

ובאותו מועד הוא התגורר ביחידת המגורים הנמכרת שנתיים רצופות לפחות;

(ב) הוא נזקק לשירותי סיעוד; לעניין זה, "נזקק לשירותי סיעוד" - אדם שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה

ראשון כאמור בסעיף 49כ על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף ובמועד החתימה על ההסכם עימו היה

זכאי לגמלת סיעוד לפי סעיף 224(א)(5) או (6) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

הטבות לחולים סיעודיים

הרחבת ההגדרה בסעיף 49ט(א) לחוק ל"קשיש" הזכאי להטבות במסגרת הפרק כך שתכלול גם יחיד הנזקק לשירותי סיעוד, ללא מגבלת גיל, ככל שיעמוד בתנאים הבאים:

א- במועד חתימתו על הסכם הפינוי בינוי, היחיד התגורר דרך קבע ביחידת המגורים הנמכרת והיה זכאי לגמלת סיעוד;

ב- היחיד היה זכאי לגמלת סיעוד במועד בו נחתם הסכם הפינוי הבינוי הראשון בפרויקט.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

קשישים

• **סעיף 49כב1(ב)** לחוק מעניק פטור ממס שבח לקשיש המוכר **לצד שלישי** את כל זכויותיו בדירת תמורה חלופית שקיבל במסגרת עסקת הפינוי הבינוי ובלבד שהתקיימו התנאים הקבועים בסעיף. במסגרת התיקון נוסף **תנאי חדש** לפיו על מנת להיות זכאי לפטור האמור על הקשיש למכור את הדירה החלופית תוך שישה חודשים מיום שנדרש לפנות את הדירה הנמכרת.

• **סעיף 49כב2** לחוק מעניק פטור ממס שבח לקשיש וממס רכישה ליזם ככל שהקשיש מוכר את כל הזכויות שיש לו ביחידת מגורים חלופית שקיבל במסגרת עסקת הפינוי הבינוי **ליזם**. התיקון החדש קבע **מגבלת זמן** לעסקה האמורה עד למועד בו **"בקשה להיתר בנייה מכוח תוכנית לפינוי ובינוי לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת נקלטה במוסד התכנון המוסמך לפי חוק התכנון והבנייה"**

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מגבלות הפטור – יחידת התמורה החלופית

תיקון סעיף 49כב(ב) כך שיקבע שחלקו של המוכר בדירת התמורה החלופית יהא שווה לחלקו בדירה הנמכרת במסגרת הסכם הפינוי בינוי.

זאת למעט, כאשר מדובר במוכר אשר קיבל את מלוא זכויותיו בדירה הנמכרת **בירושה**, לגביו נותרה ההוראה כי חלקו בדירת התמורה **לא יפחת** מחלקו בדירה הנמכרת.

תכלית התיקון: למנוע את המצב הקיים ערב החקיקה במסגרתו מי שיש בבעלותו לפני תחילת הפרויקט זכויות רק בחלק מיחידת מגורים יכול להגדיל את שיעור הזכויות שלו בדירת התמורה, בפטור ממס.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מגבלות הפטור - תמורה במזומן

- תיקון סעיף 49כב לחוק כך שפטור פינוי בינוי עד תקרת השווי, כהגדרתה בסעיף (להלן: "תקרת השווי"), יחול ביחס לתמורה הכוללת גם רכיב מזומן, בנוסף ליחידות מגורים חלופית, ביחס לדירה אחת בלבד שמכר יחיד במסגרת עסקת פינוי בינוי או כאשר המוכר הוא קשיש.
- שיעור מס השבח שיחול על רכיב מזומן ששולם ליחיד בגין מכירת דירה שניה או יותר במסגרת הסכם פינוי בינוי, יהא:
 - א- עד תקרת השווי - 25%.
 - ב- מעל תקרת השווי - מס לינארי בהתאם להוראות בסעיף 48א לחוק (מכירת זכויות בנייה).

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מגבלות הפטור - תמורה במזומן - המשך

- על מנת שלא לאפשר לעקוף את המגבלות החדשות באמצעות העברה לקרוב בפטור ממס החל מ-24 החודשים שקדמו למועד החתימה על הפינוי בינוי, הוסף במסגרת התיקון סעיף 49כב(ג) לחוק, הקובע שהמעביר וקרובו (לרבות איגוד ובעל השליטה ב-20% או יותר מהזכויות באיגוד או הזכאות ל-20% או יותר מההכנסות באיגוד) יראו כמוכר אחד לעניין הדירות שהועברו ללא תמורה.
- תחולה – עסקאות שנעשו תוך 4 חודשים מיום תחולת החוק המתקן (החל מ-1 לאוקטובר 2023)

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מסלול הטבות חדש – "מתחם מזכה"

• הוספת הגדרה ל"מתחם מזכה" בסעיף 49כב(א4) לחוק כדלקמן:

"מתחם מזכה - מתחם פינוי בינוי הכולל גם מבנים המיועדים לעיבוי בנייה ונמצא באזור מוטב כהגדרתו

בסעיף 49לב או מתחם פינוי בינוי הכולל גם מבנים המיועדים לעיבוי בנייה שהמנהל, לאחר שהתייעץ עם

מנהל הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, אישר לעניין זה מטעמים מיוחדים בהחלטה מנומקת

בכתב;

• קביעת פטור ממס שבח ליחיד המוכר את זכויותיו בדירה במבנה המיועד לעיבוי בתמורה ל"שירותי

בניה" ופטור ממס שבח ורכישה ליחיד המוכר זכויות בדירה במבנה כאמור במסגרת עסקת פינוי בינוי.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מסלול הטבות חדש - מתחם מזכה - המשך

"שירותי בניה" בסעיף כוללים:

- (1) חיזוק המבנה המיועד לעיבוי הבניה;
- (2) הרחבת יחידת דיור הקיימת במבנה בתוספת של 25 מ"ר או עד 120 מ"ר בסך הכול, לפי הגבוה;
- (3) התקנת מעלית במבנה;
- (4) עיצוב המבנה ושיפוצו;
- (5) תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בניה כפי שיקבע המנהל.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית פינוי בינוי

מסלול הטבות חדש - מתחם מזכה - המשך

- בדומה לקבוע בחוק לעניין עסקאות פינוי בינוי ותמ"א 38 נקבע כי גם לגבי "מתחם מזכה" הוצאות שהוצאו במסגרת העסקה עם היזם, לא יוכרו בניכוי בעת מכירת הדירה המורחבת (בעסקת שירותי בניה) או דירת התמורה החלופית (בעסקת פינוי בינוי).
- יראו תמורה שניתנה שלא בשירותי בנייה, כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין. שווי הרכישה שלה יהיה החלק היחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין התמורה האמורה לבין שווי הזכות הנמכרת ובהתאם לכך ייחוסו גם הניכויים והתוספות.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

- תחולה - הארכת תוקף הוראות פרק חמישי 5 עד ליום 31 בדצמבר 2033
- הרחבת הטבות המס במסגרת פרק חמישי 5 לחוק גם על "תכנית חיזוק" מכוח "חוק החיזוק" - חוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008;

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

בסעיף **49 לב** לחוק נוספה הגדרת "אזור פריפריאלי":

"אזור הנמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב–1991 או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג–1993";

נזכיר כי בסעיף **49 לב** לחוק כבר קיימת הגדרה "אזור מוטב":

"אזור שמתקיים בו אחד מאלה: (1) הוא נמצא בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב–1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג–1993; (2) הוא מסווג ברמה חברתית-כלכלית באשכול 1 עד 6 בדירוג הרמה החברתית-כלכלית לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה";

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

הרחבת פטור התמ"א לשתי דירות בבניין

הוספת סעיף 49לג1(א)(ג)(1) לחוק במסגרתו הורחב הפטור ממס שבח במסגרת פרק חמישי 5 (להלן: "פטור תמ"א") גם ליחיד המוכר זכויות בשתי דירות מגורים בבניין.

- ההרחבה של הפטור לשתי דירות הותנתה בכך שחלקו של המוכר בדירת התמורה החלופית יהא **שווה** לחלקו בדירה הנמכרת במסגרת הסכם התמ"א.
- זאת למעט, כאשר מדובר במוכר אשר קיבל את מלוא זכויותיו בדירה הנמכרת בירושה, לגביו נקבע כי חלקו בדירת התמורה **לא יפחת** מחלקו בדירה הנמכרת.
- תחולה – עסקאות שנעשו תוך 4 חודשים מיום תחולת החוק המתקן (החל מיום 1 לאוקטובר 2023).

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית

תמ"א 38

הרחבת פטור התמ"א – המשך:

- במכירת זכות על ידי יחיד המתגורר ב"איזור מוטב", כהגדרתו בסעיף 49ל"ב לחוק, יחול פטור התמ"א גם אם בתמורה לדירה הנמכרת בפרויקט יקבל היחיד שתי דירות תמורה חלופיות.
- מוכר יחיד המתגורר ב"איזור מוטב" והדירה הנמכרת היא דירתו היחידה, יהא זכאי לקבל במסגרת פטור התמ"א, בנוסף לדירת תמורה חלופית גם תמורה נוספת כספית.
- במכירת זכויות בדירה ציבורית (כהגדרתה בחוק הדיור הציבורי, התשנ"ח-1998) או במכירת זכויות בדירת מגורים המצויה ב"איזור פריפריאלי" כהגדרתו בסעיף 49ל"ב לחוק, אין מגבלה של כמות הדירות הנמכרות תוך ניצול פטור התמ"א.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית תמ"א 38

קשישים

הוספת סעיף 49לג1(ג) לחוק - הטמעת ההטבות לקשישים הקבועות בפרק חמישי 4 (פינוי בינוי) גם בפרק חמישי 5 לעניין פטור תמ"א:

א- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי לקבל במסגרת עסקת התמ"א בפטור שתי דירות חדשות בפרויקט, או דירה תמורה חלופית וסכום כספי, כנגד דירה אחת שמכר.

ב- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" בחוק מיסוי מקרקעין זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החדשה שיקבל במסגרת עסקת התמ"א לצד ג' בפטור ממס שבח – במידה ורכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית

ג- יחיד העומד בהגדרת "קשיש" או "חולה סיעודי" בחוק זכאי למכור את זכויותיו בדירת המגורים החלופית ליזם הפרויקט בפטור ממס שבח, אם רכש דירה חדשה לעצמו או יחידת דיור בבית אבות ששוויה לפחות 75% משווי הדירה החלופית הנמכרת. היזם יהיה זכאי לפטור ממס רכישה בגין העסקה

תיקון חוק מע"מ [סעיף 31(ב2) לחוק] – החלת מע"מ אפס גם על עסקת מכירה כאמור.

והכל בכפוף להתקיימות התנאים הקבועים לעניין ההטבות לקשישים בפרק חמישי 4 לחוק (פינוי בינוי).

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית "יזם ממשיך"

בעקבות פסק הדין בעניין איווגה (ו"ע 60313-05-17) נוספו סעיפים 49כה1(א) ו- 49לב3(א) לחוק, הקובעים הוראות לעניין עסקאות בין יזמים למכירת זכויות שרכשו במסגרת הסכמי פינוי בינוי או תמ"א 38 (בהתאמה) בין יום החתימה על ההסכם ועד ליום המכירה.

- הגדרת הזכויות הנרכשות על ידי יזם מבעלי זכויות במסגרת הסכמי פינוי בינוי או תמ"א 38 (להלן: "ההסכם המקורי") כ"זכויות במקרקעין" מיום החתימה על ההסכם (ולא מ"יום המכירה" כהגדרתו הן בפרק חמישי 4 והן בפרק חמישי 5 לחוק)
- הגדרת "יזם ממשיך":
 - א- מי שרוכש זכות במקרקעין מיזם יחד עם כלל התחייבויות היזם המוכר כלפי בעלי הזכויות במתחם במסגרת ההסכם המקורי.
 - ב- מי שרוכש זכויות באיגוד מקרקעין כאשר האיגוד מהווה יזם במסגרת ההסכם המקורי.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין – התחדשות עירונית "יזם ממשיך"

המשך

- ברכישת זכויות במקרקעין מיזם או את האיגוד המהווה יזם בתקופה שבין מועד החתימה על ההסכם המקורי ועד "מועד המכירה" מס הרכישה יחושב לפי התמורה המשולמת בפועל בעסקה על יד היזם הממשיך.
- עסקת הקצאת זכויות באיגוד מקרקעין המהווה יזם במסגרת ההסכם המקורי תדווח לפי שווי אפס.

דגשים -

- היזם מהווה איגוד מקרקעין גם טרם מועד המכירה כהגדרתו בפרקי ההתחדשות העירונית
- כיצד מחושב אירוע המס בפעולה באיגוד אשר מחזיק באיגוד מקרקעין?

תיקון חוק מע"מ – התחדשות עירונית (תיקון משלים)

- **הוספת סעיף 31א(ב2) לחוק מע"מ** בו נקבע מע"מ בשיעור אפס עד "תקרת השווי", ליזם הרוכש זכות ביחידה אשר נועדה לשמש לעסק במסגרת הסכם פינוי בינוי או תמ"א 38 בפרויקט הממוקם ב"איזור מוטב" (כהגדרתו בסעיף 49לג לחוק מיסוי מקרקעין). זאת בתנאי ששיעור השטחים המשמשים לעסק בבניין קטן מ- 25%.
- **הוספת סעיף 31ב(ב1) לחוק מע"מ** אשר קובע מע"מ בשיעור אפס במכירת זכות בדירת מגורים חלופית, שחלות עליה הוראות סעיף 49לג1(ו1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (מכירה של זכות בדירת מגורים חלופית ליזם על ידי קשיש או נזקק שירותי סעד).

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן