

פרק חמישי : סכום המס

הוראת מעבר לתיקון מס' 76 לחוק, לתקופה מיום 1.1.2014 עד 31.12.2017 (תקופת המעבר)
ראו להלן לפני סעיף 49ב

הגדרות

47. בפרק זה -

"מדד" - מדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ולגבי התקופה שלפני שנת 1951 - המדד שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, והכל כפי שפורסם לאחרונה לפני היום שבו מדובר, זולת אם היום נקוב בתאריך; ואולם מי שבהיותו תושב חוץ כמשמעותו בפקודת מס הכנסה רכש זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין במטבע חוץ כדין, רשאי לבקש שיראו את שער המטבע שבו נרכשו כמדד;

[תוקן: תשל"ה-1975 (מס' 6); תשע"א-2011 (מס' 70) - תחילה מיום 31.3.2011]

"פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;

"ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה" - סכום השווה להוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 ששולמו לאחר יום המכירה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה אם שולמו עליהן, בשל התקופה שמיום המכירה ועד יום תשלום ההוצאה, כשהוא מוכפל במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום תשלום ההוצאה;

[תוקן: תשמ"ב-1982 (מס' 12)]

"פחת מתואם" - בוטל. [לגבי נכסים בני פחת שנרכשו לפני 1.4.73, קביעת יתרת שווי הרכישה המתואמת לענין הפחת תיעשה על פי הוראות החוק לפני תיקון מס' 12]

"יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת; ולענין זכות חלופית, כהגדרתה בסעיף 49א - גם לאחר ניכוי הפחת בשל הזכות הנמכרת הפטורה, ובשל יתרת הזכות הנמכרת, כהגדרתן באותו סעיף; האמור בהגדרה זו לענין זכות חלופית, יחול, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות, כמשמעותם בפרק חמישי 3.

[תוקן: תשמ"ב-1982 (מס' 12); תשס"ב-2002 (מס' 50); תשס"ה-2005 (55) - הוספת הסיפה, תחילה מיום 7.11.2001]

"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: [תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 50); ראה לענין זה גם חוק התיאומים בחוברת 10]

(1) המסים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(8) כשהם מתואמים כך:

(א) מחצית המסים ששולמו מיום הרכישה ועד יום 31 במרס 1972, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה;

(ב) המסים ששולמו מיום 1 באפריל 1972 ועד יום י"ט בטבת התשמ"ו (31 בדצמבר 1985) כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד הממוצע;

לענין זה, **"מדד ממוצע"** - סיכום המדדים שפורסמו ב-15 לחודש יולי בכל אחת מהשנים החל בשנת 1972 או בשנה הראשונה שבה שולם מס רכוש עבור הזכות במקרקעין, לפי המאוחר, ועד לשנה שהסתיימה ביום י"ט בטבת התשמ"ו (31 בדצמבר 1985), מחולק במספר השנים שהובאו בחשבון לענין הסיכום האמור.

[תוקן: תשנ"ז-1997 (מס' 35) - תחילה מיום 9.4.97]

(ג) המסים ששולמו מיום כ"י בטבת התשמ"ו (1 בינואר 1986) ועד ליום המכירה כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב-15 לחודש יולי בשנת המס שבה שולמו המסים. [תוקן:

תשנ"ז-1997 (מס' 35) - תחילה מיום 9.4.97]

(2) הוצאות אחרות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה או גמר ההשבה, לפי הענין; ולענין זה יראו כגמר השבה בבנין חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה; [ראה לענין זה סעיף 31 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, אשר מקדים את יום הרכישה].

(2א) הוצאות ריבית ריאלית המותרות בניכוי לפי סעיף 39א, שהוצאו לפני יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד שהתפרסם ב-15 בחודש יולי בשנת המס שבה שולמו; [הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

(3) ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה;

"סכום אינפלציוני" - חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה; [תוקן: תשמ"ב-1982 (מס' 112)]

"סכום אינפלציוני חייב" - הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס אילו נמכרה זכות במקרקעין או נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, לפי הענין, ביום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כששווי המכירה הוא יתרת שווי רכישה מתואמת; [תוקן: תשנ"ד-1994 (מס' 25)]

"שבח ריאלי" - השבח פחות הסכום האינפלציוני; [תוקן: תשמ"ב-1982 (מס' 112)]

"יום התחילה" - כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001); [הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

"שבח ריאלי עד יום התחילה" - לענין מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו לאחר יום התחילה כשהזכות במקרקעין או באיגוד נרכשה לפני יום התחילה - החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות; [הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

"מועד השינוי" - ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012); [הוסף: תשע"ב-2011 (מס' 72), בתוקף מיום 1.1.2012]

"שבח ריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי" - שבח ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום התחילה או מיום הרכישה, לפי המאוחר, ועד ליום שקדם למועד השינוי, לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות; [הוסף: תשע"ב-2011 (מס' 72), בתוקף מיום 1.1.2012]

"יתרת שבח ריאלי לאחר מועד השינוי" - ההפרש שבין שבח ריאלי לבין הסכום המתקבל מצירוף שבח ריאלי עד יום התחילה ושבח ריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי; [הוסף: תשע"ב-2011 (מס' 72), בתוקף מיום 1.1.2012]

"שנת מס" - תקופת שנים עשר חדשים שתחילתה באחד בינואר; [משנת המס 1987; ראו סעיף 29 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), התשמ"ז-1986 מיום 16.10.86, עמ' 2]; [תוקן: תש"ם-1980 (מס' 8)]

"הפסד במכירת זכות במקרקעין" - הסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה על שווי המכירה. [תוקן: תשמ"ב-1982 (מס' 112)]

"דירת מגורים מזכה" - כהגדרתה בסעיף 49(א); [הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014 עד 31.12.2017) תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.ב.]

"יום המעבר" - כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014); [הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76)]

"שבח ריאלי עד יום המעבר" - לענין 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; [הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014 עד 31.12.2017) תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.ב.]

"**יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר**" - ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר.
[הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014 עד 31.12.2017) תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.]

[תוקן: תשל"ה-1975 (מס' 6); תשע"ג-2013 (מס' 76)]

48. בטל.

[בוטל: תשס"ח-2008 (מס' 64)]

נוסח סעיף 48 עד 31.12.07

מכירות קצרות מועד [סעיף זה לא יחול משנת המס 1982 - בתקופת חוקי האינפלציה]

48. (א) במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין לגבי זכויות במקרקעין תוך שנה מיום הרכישה יראו את כל השבח כשבח ריאלי; במכירה או בעשיית פעולה כאמור תוך השנה השניה יחושב הסכום האינפלציוני כאילו יום הרכישה היה מאוחר מיום הרכישה הממשי במספר חדשים שהוא כמספר החדשים השלמים שמיום המכירה עד תום שנתיים מיום הרכישה הממשי.

(ב) הוראות סעיף זה לא יחולו על מכירת דירת מגורים, על הפקעה ועל מכירה של זכות שהגיעה למוכר בדרך הורשה.

[תוקן: תשל"ה-1975 (מס' 6), תש"ם-1980 (מס' 8), תשמ"א-1981 (מס' 9), תשמ"ד-1984 (מס' 15)]

המס על השבח

48א.

(א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה. [תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחרי; תשס"ה-2005 (56) - תיקון 147 לפקודת מס הכנסה), עד התיקון נאמר: "בשיעור של 25%", תחילת התיקון: 1.1.07]

(ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה, בשיעור של עד 25%. [תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחרי; עד תיקון 50 - השיעור הוא 50%; תשס"ה-2005 (56) - תיקון 147 לפקודת מס הכנסה), עד התיקון נאמר: "בשיעור של 25%", תחילת התיקון: 1.1.07; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012, עד התיקון נאמר: "20%"]

(א1) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה בשיעור של עד 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.
[הוסף: תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

(2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.
[הוחלף: תשנ"ח-1998 (מס' 42) - תחולה לגבי מכירת זכות במקרקעין או נכס, לפי הענין, שנעשו אחרי 21.1.98; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

(ב1) על אף האמור בסעיף קטן (ב)1, במכירת זכות במקרקעין למעט במכירת דירת מגורים מזכה או בפעולה באיגוד מקרקעין שעשה יחיד, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי [עד תיקון 72 נאמר: לפני יום התחילה], יחולו הוראות אלה: [תוקן: תשע"ג-2013 (מס' 76): הוספת המילים "למעט במכירת דירת מגורים מזכה". תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והתיקון יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014 עד 31.12.2017) תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.]

(1) נרכש הנכס לפני יום התחילה, יחויב השבח הריאלי במס בשיעורים כמפורט להלן:

(א) על השבח הריאלי עד יום התחילה - בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;

(ב) על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי - בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה עד 20%;

(ג) על יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי - בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) או (א1), לפי העניין ;

[הוחלף: תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012.]

(2) נרכש הנכס לאחר יום התחילה יחויבו השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקה (1)(ב) ו-(ג).

[הוחלף: תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012.]

נוסח פסקאות (1)-(2) עד החלפתן בתיקון 72

(1) השבח הריאלי עד יום התחילה יחויב במס כאמור בסעיף 121 לפקודה ;

(2) על יתרת השבח הריאלי יחול מס בשיעור של הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) עד 20% ;

(3) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-(2) ;

[תוקן: תשס"ה-2005 (מס' 56) - תחילה מיום 1.1.07; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012; תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014) עד 31.12.2017 תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.]

(1) (2א) 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) ;

(2) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה.

[הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014) עד 31.12.2017 תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.]

(3א) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(2), במכירת דירת מגורים מזכה שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת ויום רכישתה קדם ליום המעבר יחולו הוראות אלה :

(1) יראו את סכום שווי המכירה עד לסכום שווי הדירה בצירוף סכום הפטור הנוסף לפי סעיף 49א(2) או (3), לפי העניין, כדמי מכר של דירת מגורים מזכה ועל השבח הריאלי בשלה יחולו הוראות סעיף קטן (ב)(2) ;

(2) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים שנקבעו כדמי מכר של דירת מגורים מזכה כאמור בפסקה (1) כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין ועל השבח הריאלי בשלה יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) או סעיף קטן (ב)(1), לפי העניין ;

(3) בקביעת השבח הריאלי כאמור בפסקאות (1) ו-(2) יחולו הוראות סעיף 49א(4), בשינויים המחויבים.

בסעיף קטן זה, "זכויות לבנייה נוספת" ו"סכום שווי הדירה" - כהגדרתם בסעיף 49א(1).

[הוסף: תשע"ג-2013 (מס' 76), תחילה ביום המעבר (1.1.2014) והוא יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום המעבר ואילך. על אף מועד תחילה זה, בתקופת המעבר (1.1.2014) עד 31.12.2017 תחול הוראת המעבר המתפרסמת להלן, לפני סעיף 49ב.]

הוראת שעה

חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011; תחילה ביום 15.11.10.

הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים

5. (א) על אף האמור בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על השבח הריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ב) :

(1) יום הרכישה של הזכות במקרקעין חל בתקופה שמיום ט"ו בניסן התשכ"א 1 באפריל 1961 עד יום כ" בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) ;

(2) יום המכירה של הזכות במקרקעין חל בתקופה שמיום ח' בכסלו התשע"א 15 בנובמבר 2010 עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) ;

[התקופה הקבועה בסעיף 5(א)(2) הארכה בשנה אחת נוספת, עד ליום 31.12.2012 בק"ת 7081 התשע"ב, מיום 19.1.12, עמ' 671.]

	<p>(3) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 (בסעיף קטן זה - תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים;</p> <p>(4) לא יאוחר מתום 36 חודשים מיום המכירה, הסתיימה בנייתן על הקרקע של 80% לפחות מהדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה החלה על הקרקע במועד סיום הבנייה או של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים, לפי הגבוה; לענין פסקה זו יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, כסיום הבנייה.</p> <p>(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על מכירה שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים, על מכירה שחל לגביה פטור מהמס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי הפקודה, או על מכירה שחלות לגביה הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.</p> <p>(ג) המוכר זכות במקרקעין שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים בסעיף קטן (א)1 עד (3), רשאי לבחור באחד מאלה:</p> <p>(1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, ובהתקיים האמור בסעיף קטן (א)4 - יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם, ויחולו לענין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;</p> <p>(2) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין ומתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה יתרת מס השבח שהיה עליו לשלם לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין; תוקפה של ערובה כאמור יפוג בהתקיים האמור בסעיף קטן (א)4.</p> <p>(ד) מכירת זכות במקרקעין לפי הוראות סעיף זה תחויב במס שבח ריאלי כאמור בסעיף 48ב(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לענין סעיף 48ב(ב1) אחרי "הוראות סעיפים 121" יקראו "עד שיעור מס של 20%".</p> <p>(ה) בסעיף זה, "יחיד" - לרבות חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה.</p>
--	--

(ג) המס על הסכום האינפלציוני החייב יהיה 10% ושיעור זה יהיה גם השיעור לענין השומה על פי פקודת מס הכנסה.
[תוקן: תשמ"ד-1984 (מס' 15), תשנ"ד-1994 (מס' 25)]

(ד) **(1)** 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. [בתיקון 72 נמחקה הסיפא: "ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס לפי הוראות אותם סעיפים קטנים, לפי הענין."]
[הוספת הסיפא: תשס"ח-2008 (מס' 60); תחילה מיום 1.1.2007; מחיקת הסיפא: תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

(2) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי חברה כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, שהכנסתה מעסק (בסעיף זה - חברה) או בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, החל בשנת המס 2005 ייווסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות סעיף קטן זה עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח בשיעורים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב), לפי הענין;
[תוקן: תשס"ה-2005 (מס' 56) - תחילה מיום 1.1.07; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

הוראת שעה לענין סעיף 48א(ד)
(סעיף 7 בחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011, ס"ח 2324 התשע"ב,
מיום 6.12.11, עמ' 42)

פסקאות (2) ו-(3) של סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין ייקראו לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין כאמור באותו סעיף, בידי יחיד, בשנה מהשנים 2012 עד 2017, כך:

"(2) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק חברה כהגדרתה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, שהכנסתה מעסק, החל בשנת המס 2005 ייווסף לשיעור המס לפי סעיף קטן זה 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת המכירה, ואולם אם שיעור המס בשנת המס 2012, לפי הוראות סעיף קטן זה, עולה על 20%, יחויב השבח בשנת המכירה בשיעור של 20% בתוספת השיעורים המפורטים להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד שנת המכירה, או שיחויב השבח בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם:

(א) בשנת המס 2012 - 1% ;

(ב) משנת המס 2013 עד שנת המס 2017 - 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א), לכל שנת מס ;

בפסקה זו ובפסקה (3), "הוראת הקבע" - הוראת פסקה זו, כנוסחה אחרי יום תחילתו של חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011, אילולא הוראת השעה שבסעיף 7 לחוק האמור.

(3) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי יחיד שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייווספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב) להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה עד לשנת המכירה; ואולם אם שיעור המס בשנת 2012 לפי הוראות פסקה זו עולה על 20%, יחויב השבח בשנת המכירה בשיעור של 20% בתוספת השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד לשנת המכירה, או שיחויב השבח בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם:

(א) בשנת המס 2012 - 1% ;

(ב) משנת המס 2013 עד שנת המס 2017 - 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א), לכל שנת מס."

(7) על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי מי שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייווספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) להלן, לכל שנת מס; ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס בשיעורים לפי הוראות אותם סעיפים קטעים, לפי העניין:

(א) בשנת המס 2011 - 1% ;

(ב) בשנת המס 2012 - 1% נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א) ;

(ג) בשנות המס 2013 ואילך - 2% נוסף על השיעורים האמורים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס עד לשנת המכירה.

[הוספת פסקה (3): תשס"ח-2008 (מס' 60); תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012.]

(1ד) (1) 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 ;

(2) 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 ;

(3) האמור בפסקאות (1) ו-(2) לא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין במקרקעין שהיו ביום רכישתם קרקע, אלא אם כן התקיימו [עד תיקון 55 נאמר: במקרקעין שהם קרקע, ובלבד שנתקיימו] 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 הבנין לשימוש או במועד קבלת אישור לאספקת שירותים כמשמעותו בסעיף 19(4)(ב), 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 ה2 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.

[הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו; תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

(ה)

(1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב [עד תיקון 55 נאמר: ביתר] בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);

הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה, למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות;

לענין פסקה זו -

"**תקופת הבעלות בנכס**" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי;

"**הכנסה חייבת**" - לרבות שבח;

"**ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס**" - ההכנסה החייבת במס בשנת המס כפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא נקבעה בשומה סופית, כפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף 131 לפקודה; לגבי שנת מס שהמועד להגשת דוח כאמור לגביה טרם חלף, יראו כהכנסה החייבת במס את ההכנסה החייבת במס בשנת המס האחרונה שלגביה הוגש דוח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי שנת המס המאוחרת;

"**שומה סופית**" - שומה שאין עליה זכות להשגה או לערעור.

"**המוכר**" - מוכר שהוא תושב ישראל.

[הוחלף: התשנ"ח-1998 (42) - תחולה לגבי מכירת זכות במקרקעין או מכירת נכס, לפי הענין, שנעשו ביום 1.1.98 או לאחריו. ראה במקביל לענין פריסת המס את תיקון סעיף 91 לפקודת מס הכנסה; תוקן: תשס"ה-2005 (55)]

(א1) במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיוס הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי [עד תיקון 72 נאמר: לפני יום התחילה], יחולו הוראות פסקה (1), בשינויים האלה:

(א) השבח הריאלי עד יום התחילה השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי [עד תיקון 72 נאמר: ויתרת השבח הריאלי] יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו לא הגיש המוכר בקשה כאמור בפסקה (1);

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב1), וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר וביתרת נקודות הזיכוי שלהם הוא זכאי, כאמור בפסקה (1);

(ג) בשנה שבה נבע הרווח, יחושב המס על חלק השבח המיוחס למכירת הזכות במקרקעין או לפעולה באיגוד מקרקעין, לפי האמור בסעיף קטן (ב1).

(2) התברר לאחר עשיית השומה על פי סעיף 91(ד) לפקודת מס הכנסה שהסכום המגיע על פי אותה שומה גבוה מהמס המגיע על פי סעיף זה, יהיה המוכר חייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודת מס הכנסה על הפרש שבין המס שחוייב בו על פי פסקה זו לבין המס המגיע על פי סעיף זה לתקופה שמהמועד לתשלום המס על פי חוק זה ועד ליום התשלום.

[תק"ס: תש"ס-1980 (8 'מס)]

הפחתת שיעור מס שבח במכירת מקרקעין בתקופה
הקובעת - הוראת שעה

148.

(א) במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, שיום הרכישה שלה היה לפני יום התחילה, זכאי המוכר להנחה ממס כמפורט להלן:

(1) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) - בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף 48א;

(2) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) - בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף 48א.

(ב) **(1)** במכירת זכות במקרקעין, בתקופה הקובעת, בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, לדייר המחזיק באותו הנכס בשכירות לפי החוק האמור יחולו הוראות אלה:

(א) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 15%;

(ב) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003), המס על השבח הריאלי יהיה בשיעור שלא יעלה על 20%.

(2) הוראות פסקה (1) יחולו רק אם התקיימו כל אלה:

(א) ביום התחילה החזיק הדייר בנכס בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;

(ב) לאחר המכירה לא חל חוק הגנת הדייר על שכירות באותו הנכס.

(3) בסעיף קטן זה, "דייר" ו"נכס" - כהגדרתם בחוק הגנת הדייר.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק זה, או לפי הפקודה; לענין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 19(4) והמונח "שליטה" יפורש לפי אותו סעיף.

[הוסף כהוראת שעה: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו]

השבח - חלק מההכנסה החייבת

348. (א) לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף 91(ג), (ד)(א3), (ה) ו-(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי לא יעלה על 25% לענין חבר-בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב)(1) או (א1), לפי הענין [עד תיקון 72 נאמר: ו-20%] - לענין יחיד (עד תיקון 56 נאמר: "25%"); על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם -

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

(2) במכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שמועד תשלום המס עליהן נקבע לפי סעיפים 51 או 52, ייחשב מועד זה כמועד התשלום גם לענין פקודת מס הכנסה.

יראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

[תק"ס: תשל"ז-1977 (מס' 7), התשמ"ח-1998 (מס' 42), תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריו. תשס"ב-2002 (מס' 51), תחילה מיום 1.1.2003; תוקן: תשס"ה-2005 (56), תחילה: 1.1.07; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי [עד תיקון 72 נאמר: לפני יום התחילה] יחולו הוראות אלה:

(1) על השבח הריאלי עד יום התחילה יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד)3א, (ה) ו-ז, וכן הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין;

(2) על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ועל יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי יחול האמור בסעיף קטן (א) ובלבד ששיעור המס לא יעלה על 25% - לענין חבר בני אדם ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב)1 או (א), לפי הענין - לענין יחיד;

[תוקן: תשס"ה-2005 (56), תחילה: 1.1.07; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

נוסח פסקה (2) עד תיקון 72, 1.1.2012

(2) על יתרת השבח הריאלי יחול האמור בסעיף קטן (א) ובלבד ששיעור המס לא יעלה על 25% - לענין חבר בני אדם ו-20% - לענין יחיד (עד תיקון 56 נאמר: "25%");

[תוקן: תשס"ה-2005 (56), תחילה: 1.1.07]

(3) על שבח שחלות לגביו הוראות סעיף 48א(ג) או (ד), או סעיף 48א(ב), יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד)3א, וכן הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על המס החל לפי סעיף 48א(ג) או (ד) או סעיף 48א(ב) לפי הענין;

(4) על שבח שחלות לגביו הוראות סעיף 48א(ד) או 48א(א), יחולו הוראות סעיפים 91(ג), (ד)3א, (ה) ו-ז, וכן הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי הענין, ובלבד שתינתן ההנחה מהמס לפי הקבוע בסעיף 48א(ד)1 או בסעיף 48א(א), לפי הענין.

(5) לענין פסקאות (1) עד (4), יראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת. [הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 51), תחילה מיום 1.1.2003]

[הוסף: תשס"ב-2002 (מס' 50), בתוקף מיום 24.5.02, יחול על עסקאות שנעשו ביום 7.11.01 ולאחריה. תוקן: תשס"ב-2002 (מס' 51), תחילה מיום 1.1.2003; תשע"ב-2011 (מס' 72), תחילה: 1.1.2012]

שיעור מיוחד להפקעה

ג.48

(א) במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין - לגבי החלק האמור - יינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:

הזיכוי	סכום המס
100%	על 0.10 ש"ח
75%	על 0.10 ש"ח נוספים
66 $\frac{2}{3}$ %	על 0.10 ש"ח נוספים
50%	על כל סכום נוסף

(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף 9. [תוקן: תש"ם-1980 (מס' 8)]

(ג) במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים יינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות.

[תוקן: תשל"ה-1975 (מס' 6), תשמ"ד-1984 (מס' 15)]