



## **הנדון: תיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין - הצהרות**

### **1. כללי**

ביום 7/3/2011 התקבל בכנסת תיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - החוק) שקבע, בין היתר, כללים חדשים לגבי אופן הגשת הצהרה.

סעיפים 73 ו-75 לחוק קובעים חובת הצהרה בהתקיים אירוע מס. במסגרת תיקון 70, בוטלו המסלולים של הצהרה ושומה עצמית שהיו קבועים בחוק טרם התיקון, ונקבע **מסלול הצהרה אחיד של שומה עצמית** אשר יאפשר הוצאת שומה המבוססת על כל המידע הנדרש, כבר בשלב הראשוני, שומה שתשקף בתוצאת המס שלה את עובדות העסקה.

מטרת התיקון היא, בין היתר, לקצר, לייעל ולפשט את תהליך המיסוי של העסקה ולצמצם, במידת האפשר, את החיכוך עם האזרח.

לפיכך, הוחלט לשנות את שיטת הדיווח הקבועה בחוק, כך שייקבע מסלול הצהרה אחיד של שומה עצמית, כאמור, שתוגש תוך 40 ימים מיום העסקה.

**תחולת התיקון הינה לגבי עסקאות שיום המכירה/פעולה באיגוד הוא החל מתאריך 31/3/2011.**

להלן סקירה של התיקונים הנוגעים להצהרות, והנחיות לתפעולם.

### **2. החייב בהגשת הצהרה**

אלה הם החייבים בהגשת הצהרה עפ"י החוק:

- א. מוכר זכות במקרקעין (סעיף 73(א)).
- ב. עושה פעולה באיגוד במקרקעין (סעיף 73(ב)).
- ג. רוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד במקרקעין (סעיף 73(ג)).
- ד. איגוד או בעלי זכויות באיגוד בגין פעולה שנעשתה באיגוד במקרקעין (סעיף 75(א)).
- ה. המדינה במכירה או ברכישה של זכות במקרקעין (סעיף 73(ד1)).

### **3. הטפסים להגשת הצהרה**

סעיף 112 קובע כי המנהל רשאי לקבוע טפסים הדרושים לביצוע החוק, ומשקבע טפסים כאמור, לא ישתמש אדם אלא בהם. לפיכך, מובאים להלן טפסי הדיווח שנקבעו:

א. טופס מספר 7000 (טופס ורוד) - המיועד להגשת הצהרה על מכירה/רכישה של דירת מגורים מזכה פטורה שאינה כוללת זכויות בנייה בלתי מנוצלות.

ב. טופס מספר 7000/ב (טופס ירוק) - המיועד להגשת הצהרה על מכירת/רכישת זכות במקרקעין שהריווח ממכירתה נתון לשומת מס הכנסה ואשר בגין מכירתה מבוקש פטור לפי סעיף 50 לחוק (הטופס מיועד לדיווח על מכירת/רכישת נכס מקבלן).

ג. טופס מספר 7002 (טופס כחול) - המיועד להגשת הצהרה על מכירת/רכישת כל זכות במקרקעין שאינה מנויה על הנכסים המפורטים בסעיפים א ו-ב לעיל ודיווח על פעולה באיגוד.



#### 4. מועד הגשת ההצהרה

הדיווח על מכירה/רכישה/פעולה באיגוד מקרקעין יתבצע בתוך 40 ימים מיום המכירה/הפעולה.

#### 5. מה כוללת הצהרה עפ"י החוק

5.1 הצהרת המוכר תכלול עפ"י סעיף 73(א) לחוק את הפרטים הבאים:

- (1) פרטי הזכות;
  - (2) פרטי העסקה;
  - (3) התמורה בעד מכירת הזכות ותאריך מכירתה;
  - (4) התמורה בעד רכישת הזכות ותאריך רכישתה;
  - (5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;
  - (6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;
  - (7) זכאות לפטור או להנחה מהמס החל.
- 5.1.1 פרטי הזכות - כמפורט בחלק ג' לטופס ההצהרה הכולל בין היתר את:
- (א) מהות הזכות הנמכרת (בעלות/חכירה/חכירת משנה/זכות אחרת)
  - (ב) הגוף שבו רשומה הזכות והתייחסות לכך שהזכות כפופה לשכירות מוגנת
  - (ג) סוג הנכס הנמכר ותיאורו
  - (ד) תיאור המבנה שבו ממוקמת הזכות/נתוניו התכנוניים
  - (ה) החלק הנמכר והחלקים המועברים מהמקרקעין על פי נסח הטאבו
- 5.1.2 פרטי העסקה - כמפורט בחלק ד' לטופס ההצהרה הכולל בין היתר את:
- (א) הצהרת הצדדים כי אין הסכמים נוספים במישרין או בעקיפין מעבר לחוזה המכר. אם קיימים הסכמים נוספים, כאמור, יש לדווח על קיומם ומהותם ולצרף את כל מערכת ההסכמים.
  - (ב) מועדי קבלת התמורה ומסירת הזכות במקרקעין.
  - (ג) הצדדים לעסקה יודיעו למיסוי מקרקעין על המועד שבו קיימת חובת תשלום המס עפ"י הוראות סעיף 51 לחוק, קרי, המוקדם מבין: קבלת החזקה במקרקעין, תשלום של מעל 50% מהתמורה לעניין מס הרכישה או 40% לעניין מס שבח או מתן יפויי כוח בלתי חוזר לרישום הזכויות על שם הרוכש.
- 5.1.3 התמורה בעד מכירת הזכות ותאריך מכירתה -
- על הצדדים לציין את יום ושווי המכירה, הכולל את כל הסכומים שהרוכש התחייב לשלם במישרין או בעקיפין. יש לדווח על קיומם של הסכמים נוספים, במידה וקיימים, ולצרפם להצהרה.
- הדיווח יתבצע הן בחלק ד' לטופס ההצהרה והן בטופס שומה עצמית - מספר 2990.
- 5.1.4 התמורה בעד רכישת הזכות ותאריך רכישתה -
- על המוכר לציין את יום ושווי רכישת הזכות כדלקמן:
- במכירה חייבת, יצוין יום ושווי הרכישה בטופס 2990 - שומה עצמית. אם הזכות התקבלה בדרך של מתנה או ירושה - יש לציין בנוסף, את תאריך קבלת המתנה או את תאריך פטירת המוריש וזאת בשדה ההערות הקיים בטופס.
  - במכירה פטורה של דירת מגורים מזכה, המוגשת בטופס 7000, יצוין יום הרכישה בחלק ה' לטופס.



5.1.5 הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח -

על המוכר לפרט לגבי כל ניכוי את מהותו, הסכום הנתבע ומועד ההוצאה. הניכויים ידרשו בטופס 2990.

5.1.6 סכום המס המגיע ודרך חישובו -

לטופס ההצהרה יש לצרף טופס שומה עצמית למס שבח - 2990 שיכלול בין היתר את הנתונים הבאים:

- (א) יום ושווי המכירה, יום ושווי הרכישה, הניכויים והפחת שניתן היה לתבוע עפ"י סעיף 21 לפקודה (אם למוכר טופס י"א יש לצרפו להצהרה).
- (ב) חישוב השבח.
- (ג) חישוב של הסכום האינפלציוני.
- (ד) חישוב של השבח הריאלי וחלוקה לריאלי עד תחילה ויתרת ריאלי.
- (ה) חישוב של הסכום האינפלציוני החייב.
- (ו) הפסדים (עסקיים או הפסדי הון) שיש למוכר, במידה וקיימים, ואופן בקשתו לקיזוזם (מהשבח הריאלי או מהאינפלציוני החייב).
- (ז) שיעור המס החל.
- (ח) הנחה מהמס החל בגין רכישה בתקופה הקובעת.
- (ט) פטורים חלקיים או זיכויים, במידה וקיימים.
- (י) המס לתשלום.

5.1.7 זכאות לפטור או להנחה מהמס החל-

במידה ומתבקש פטור כלשהוא או הנחה מהמס יש לציין זאת בחלק ה' לטופס ההצהרה ולצרף טופס בקשה מתאים כולל מסמכים תומכים כנדרש.

5.2 הצהרת הרוכש תכלול עפ"י סעיף 73(ג) לחוק את הפרטים הבאים:

- (1) פרטי הזכות;
- (2) פרטי העסקה;
- (3) התמורה בעד הזכות;
- (4) סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו;
- (5) זכאות לפטור מהמס החל;
- (6) פרטי כלל הזכויות במקרקעין וכלל הזכויות באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד ושוויים.

5.2.1 פרטי הזכות -

כפי שנדרש המוכר (חלק ג' לטופס ההצהרה) - ראה הסבר בסעיף 5.1.1 לעיל.

5.2.2 פרטי העסקה -

כפי שנדרש המוכר (חלק ד' לטופס ההצהרה) - ראה הסבר בסעיף 5.1.2 לעיל.

5.2.3 התמורה בעד הזכות -

התמורה תכלול את כל הסכומים שהרוכש התחייב לשלם במישרין או בעקיפין - ראה הסבר בסעיף 5.1.3 לעיל. במכר ללא תמורה ידווח שווי הזכות המועברת.

5.2.4 סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו -



הרוכש ידווח בחלק ו' לטופס ההצהרה, את שיעורי המס והמדרגות החלים על הרכישה בהתאם לסוג הנכס הנרכש והשימוש שנעשה בו ויציין את סה"כ סכום המס לתשלום.

#### 5.2.5 זכאות לפטור מהמס החל -

כאמור לעיל, במידה ומתבקש פטור כלשהוא או הנחה מהמס יש לצרף טופס בקשה לפטור מתאים - ראה הסבר בסעיף 5.1.7 לעיל.

5.2.6 לגבי רוכש זכות באיגוד מקרקעין נקבעו הוראות ייחודיות נוספות בכל הקשור להצהרה. על הרוכש לציין את פרטי הזכויות במקרקעין/באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד בו התבצעה הפעולה ואת שוויים (אם נעשו הערכות שווי לזכויות יש לצרפם להצהרה).

נתונים אלו יפרט הרוכש בטופס 7086 בסעיפים ב' ו- ג'

#### 5.3 הצהרת עושה הפעולה באיגוד מקרקעין תכלול עפ"י סעיף 73(ב) לחוק את הפרטים הבאים:

- (1) הפעולה שנעשתה;
- (2) תאריך עשיית הפעולה;
- (3) התמורה בעד הפעולה;
- (4) התמורה בעד רכישת הזכות באיגוד ותאריך רכישתה;
- (5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;
- (6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;
- (7) זכאות לפטור מהמס החל;

**להצהרה יצורף מאזן של איגוד המקרקעין לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו.**

#### 5.3.1 הפעולה שנעשתה -

יש לפרט את סוג הפעולה שנעשתה כהגדרתה בסעיף 1 לחוק: "פעולה באיגוד" - הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה, או ויתור עליה, או שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד - בין בתמורה ובין בלא תמורה".

את פרוט סוג הפעולה יש לדווח בסעיף ח' בטופס 7086.

#### 5.3.2 תאריך עשיית הפעולה -

יש לפרט מהו יום הפעולה בכפוף לאמור בסעיף 19 לחוק ובהתאם להוראות הדין הכללי, לרבות דיני החוזים.

תאריך עשיית הפעולה ידווח בסעיף ד בטופס ההצהרה 7002.

#### 5.3.3 התמורה בעד הפעולה -

לצורך חישוב השבח, יש לקבוע את שווי הזכות הנמכרת באיגוד. קביעת התמורה תקבע בהתאם להגדרת "תמורה" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.

את התמורה בעד הפעולה ידווח עושה הפעולה בחלק ד בטופס ההצהרה וכן בטופס שומה עצמית למס שבח - 2990.



5.3.4 התמורה בעד רכישת הזכות באיגוד ותאריך רכישתה -

סעיף 7א(א) לחוק קובע כי שווי הרכישה של הזכות באיגוד המקרקעין, יהא המחיר המקורי לפי הוראות חלק ה' וחלק ה2 לפקודה.

יום הרכישה יקבע כיום רכישת המנייה על ידי עושה הפעולה, בהתאם להוראות חלק ה' וחלק ה2 לפקודה.

את נתוני שווי הרכישה ויום הרכישה ידווח עושה הפעולה בטופס השומה העצמית במס שבח - 2990.

5.3.5 הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח -

לעניין הניכויים המותרים בחישוב השבח בפעולה באיגוד מקרקעין ראה האמור בהוראת ביצוע 9/2003.

את נתוני הניכויים והתוספות כולל: פרטיהם, סכומם ומועד הוצאתם, ידווח עושה הפעולה בטופס השומה העצמית במס שבח - 2990.

5.3.6 סכום המס המגיע ודרך חישובו -

ראה לעניין זה, הסבר בסעיף 5.1.6 לעיל.

5.3.7 זכאות לפטור מהמס החל-

ראה לעניין זה, הסבר בסעיף 5.1.7 לעיל.

5.3.8 על המוכר לצרף להצהרה את המאזן של איגוד המקרקעין לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו. המאזן חייב להיות מאושר ע"י רו"ח (ראה סעיף 131ג) לפקודת מס הכנסה).

5.4 הצהרת איגוד מקרקעין בו התבצעה הפעולה:

סעיף 75(א) לחוק קובע כי נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, יגיש גם האיגוד הצהרה שתכלול את הפרטים הבאים:

- (1) זכויותיו במקרקעין וזכויותיו באיגוד מקרקעין אחר;
- (2) תיאור סוגי הזכויות באיגוד;

להודעה יצורף מאזן של האיגוד לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה או יום רכישת הזכות באיגוד, לפי העניין, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו.

הסעיף קובע, כי בעת פעולה באיגוד, ימסור האיגוד הצהרה לגבי נתונים שיש בידו והם נדרשים לצורך חישוב המס וזאת מכיוון שבידי עושה הפעולה אין תמיד מידע מלא על נתונים אלה. את הצהרת האיגוד יש להגיש בטופס 7086 ולצרפו להצהרת עושה הפעולה או רוכש הזכות.



## 6. הצהרה שאינה מלאה

סעיף 73(ד) קובע כדלקמן:

**”מוכר, עושה פעולה או רוכש כאמור, לפי העניין, שלא פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג), לפי העניין, יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה; הוראה זו לא תחול אם שוכנע המנהל כי הפרטים האמורים אינם מצויים בידיעת המצהיר; עושה פעולה שלא צירף להצהרתו מאזן של איגוד המקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה, זולת אם יגיש מאזן כאמור במועד אחר שהתיר לו המנהל או אם האיגוד הגיש מאזן כאמור לפי הוראות סעיף 75(א).”**

סעיף 82 קובע כי במקרה בו לא נמסרה הצהרה כחוק והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת הצהרה. משלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו.

לאור הוראות הסעיף, מי שלא יעמוד בחובת הגשת הצהרה כנדרש כולל דיווח כל הנתונים הנדרשים, יראו אותו לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה גם אם הגיש דיווח חלקי.

סייג להוראה זו היא במקרים הבאים:

1. שוכנע המנהל, כי פרטי ההצהרה אינם מצויים בידיעת המצהיר, ובלבד שהמצהיר צירף הסברים ומסמכים תומכים לאי המצאת פרטי ההצהרה שאינם ברשותו, המעידים שעשה את כל המאמצים לאתר המידע והדבר לא עלה בידו.
2. עושה פעולה באיגוד מקרקעין שלא צירף להצהרתו מאזן של האיגוד, יוכל להגיש מאזן, במועד אחר שהתיר לו המנהל, ובלבד ששוכנע המנהל כי העיכוב נובע מסיבות שאינן תלויות בעושה הפעולה, או אם האיגוד הגיש מאזן לפי הוראות סעיף 75(א), ככל שהוא חייב בעריכתו.

## 7. אי הגשת הצהרה במועד

(1) מי שלא הגיש הצהרה במועד יוטל עליו קנס על אי הגשת הצהרה לפי סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין בסך 250 ₪ לכל 14 יום של פיגור ואין נפקא מינה אם העסקה חייבת או פטורה.

(2) אדם שלא הגיש הצהרה במועד בלי סיבה מספקת עובר עבירה לפי סעיף 98(א) לחוק מיסוי מקרקעין, לפיכך, יש לשקול הטלת קנס מינהלי בהתאם להנחיות.