



הנדון : סעיף 15(ב)-(ה) לחוק מיסוי מקרקעין - תשלום "מקדמה" ע"י הרוכש

1. כללי

ביום 07/03/2011 אושר בכנסת תיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג - 1963 (להלן - החוק). במסגרת התיקון נוספו סעיפים 15 (ב) - (ה) שעניינם תשלום מקדמה ע"י רוכש זכות במקרקעין על חשבון מס השבח שהמוכר חייב בו.

מטרת התיקון הינה לאפשר לרוכש זכות במקרקעין להבטיח קבלת אישור מס שבח לטאבו לרישום זכויותיו ובזמן קצר וזאת מבלי שיהיה תלוי בגמר הטיפול בתיק המכירה במשרד האזורי ובתשלום מס השבח ע"י המוכר.

הוראה זו סוקרת את סעיפים 15(ב) - (ה) ומטווה הוראות לפעולה.

2. מהי מקדמה

סעיף 15(ב) קובע כדלקמן :

"(ב) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד, ואינה דירת מגורים מזכה שהתבקש בשלה פטור לפי פרק חמישי 1, יהיה הרוכש חייב להעביר למנהל תשלום על חשבון המס שהמוכר חייב בו, בשיעורים כמפורט להלן מהתמורה שנקבעה בהסכם ביניהם (בסעיף זה - מקדמה):

(1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה הוא לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) - 15% מהתמורה;

(2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה מיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ואילך - 7.5% מהתמורה; "

הסעיף מגדיר מקדמה כתשלום על חשבון מס השבח והיא מחושבת לפי שיעור מהתמורה שנקבע בהסכם שבין המוכר לרוכש.

שיעור המקדמה נקבע לפי מועד רכישת הזכות הנמכרת:

אם יום הרכישה הוא לפני 07/11/2001 השיעור יהיה בגובה 15%
אם יום רכישתה הוא מיום 07/11/2001 ואילך השיעור יהיה בגובה 7.5%

בנוסף נקבע כי חובת תשלום המקדמה תחול רק במכירה של זכות במקרקעין, שתמורתה במזומן בלבד, והיא איננה מכירה של דירת מגורים מזכה שהתבקש בגינה פטור לפי פרק חמישי 1.

מכאן שהמקדמה לא תחול על עסקאות כגון: מכר ללא תמורה, קומבינציה, פעולה באגוד מקרקעין והקצאה.

מכיוון שחובת תשלום המקדמה לא תחול כאמור על עסקאות אלה, הרי שהרוכש לא יקבל בהן אישור מס שבח לטאבו.



3. מועד תשלום המקדמה והסכום לתשלום

סעיף 15(ג) קובע כדלקמן :

”(ג) סכום על חשבון המקדמה כאמור בסעיף קטן (ב), יועבר למנהל מכל תשלום שעל הרוכש לשלם למוכר על פי המועדים שנקבעו בחוזה ביניהם, לאחר ששולמו למוכר 40% מהתמורה; עלה סך התשלום ששילם הרוכש למוכר על 40% מהתמורה במסגרת תשלום שעל הרוכש לשלם למוכר במועד מסוים, יועבר למנהל אותו חלק מהתשלום העולה על 40%, הכל עד גובה המקדמה.”

הסעיף קובע, כי מועד חובת תשלום המקדמה, הוא לאחר שהרוכש העביר למוכר 40% מסך התמורה הנקובה בחוזה ביניהם. במועד התשלום בו נקבע כי הרוכש יעביר מעל 40% מהתמורה, יועבר התשלום כמקדמה למנהל מס שבח.

עוד נקבע בסעיף, כי במידה והתשלום אינו מכסה את גובה המקדמה כפי שנקבע בסעיף 15(ב), תועבר המקדמה בתשלומים בכפוף ללוח הסילוקין בחוזה. לאחר תשלום המקדמה יקבל הרוכש אישור מס שבח.

דוגמאות לסכום המקדמה שיש להעביר:

1. שווי מכירה 1,000,000

התשלומים שנקבעו בהסכם:

בתאריך 1/4/2011 ישלם הרוכש 100,000 ₪

בתאריך 1/5/2011 ישלם הרוכש 300,000 ₪

בתאריך 1/6/2011 ישלם הרוכש 300,000 ₪

בתאריך 1/7/2011 ישלם את יתרת התמורה

הנכס הנמכר נרכש בתאריך 01/01/1990 ולכן שיעור המקדמה יהיה 15% וסכום המקדמה 150,000 ₪ (15% מהתמורה).

לפי הנתונים הנ"ל על הרוכש להעביר למנהל מס שבח מקדמה בסכום של 150,000 ₪ בתאריך 1/6/2011 (באותו תאריך יעביר עוד 150,000 ₪ למוכר).
(בעת תשלום המקדמה יקבל הרוכש אישור מס שב לטאבו).

2. אותה דוגמה רק שהתשלום של תאריך 1/6/2011 יהיה 100,000 ₪

במקרה זה יעביר הרוכש למנהל מקדמה בשיעור 100,000 ₪ בתאריך 1/6/2011 וישלם עוד 50,000 ₪ בתאריך 1/7/2011.

(אישור לטאבו למס שבח יינתן לרוכש רק לאחר תשלום מלוא המקדמה דהיינו בתאריך 1/7/2011).

4. מעמד המקדמה

סעיף 15 (ד)(1) ו-(2) קובע כדלקמן :

”(ד) על תשלום מקדמה יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את המקדמה כאילו שולמה למנהל על ידי המוכר על חשבון המס שהוא חייב בו;

(2) על אף האמור בכל דין ובהסכם בין המוכר והרוכש, יראו את המקדמה כאילו שולמה למוכר מאת הרוכש על חשבון התמורה שנקבעה בהסכם ביניהם;”



סעיף קטן (1) קובע, כי מעמד תשלום המקדמה הוא כמעמד תשלום ששולם ע"י המוכר לטובת מס השבח שהוא חייב בו.

סעיף קטן (2) קובע כי המקדמה הינה חלק מהתשלומים ששילם הרוכש למוכר במסגרת ההסכם ביניהם.

5. יתרת זכות

סעיף 15 (ד)(3)(א) קובע כדלקמן :

” (א) היתה המקדמה גבוהה מסכום המס שהמוכר חייב בו לפי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב)(1) או (2), על פי החלטה של המנהל בהשגה שניתנה לפי סעיף 87 או על פי החלטה של ועדת ערר שניתנה לפי סעיף 89, יוחזר עודף הסכום למוכר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום על ידי הרוכש עד יום ההחזר. ”

הסעיף קובע כי יתרת זכות בשומת מס השבח שנוצרה לאחר שהמנהל ערך את שומתו או לאחר החלטה בהשגה/ערר ובה שולמה מקדמה, תוחזר למוכר וזאת לאור העיקרון שנקבע בסעיף קטן (1) שקובע כי המקדמה היא בעצם תשלום של המוכר.

6. החזר המקדמה

סעיף 15 (ד)(3)(ב) קובע כדלקמן :

” (ב) שוכנע המנהל כי מכירת זכות במקרקעין לא הושלמה בשל נסיבות התלויות במוכר בלבד, באופן שהחזקה במקרקעין לא נמסרה לרוכש או לא ניתנה לפקודתו כמתחייב לפי הסכם המכירה, רשאי הרוכש לבקש מהמנהל כי סכום המקדמה שלא הוחזר למוכר לפי הוראות פסקת משנה (א) יוחזר לו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום על ידי הרוכש עד יום ההחזר; אין באמור כדי לפגוע בזכויות הצדדים להסכם לפי כל דין; ”

הסעיף קובע כי אם השתכנע המנהל כי הופרו תנאי ההסכם בין הצדדים באופן חד צדדי ע"י המוכר בדרך של אי מסירת החזקה לרוכש או שלא העמידה לפקודתו, יוחזר סכום המקדמה לרוכש, ככל שנותר, לאחר שהוחזר סכום כלשהו כאמור בסעיף קטן (3)(א).

על הרוכש להגיש בקשה להחזר בכתב, מנומקת לה יצרף מסמכים תומכים להוכחת העובדות והנסיבות.

7. אישור לטאבו

סעיף 15 (ד)(4) קובע כדלקמן :

” לעניין הוראות סעיף 16, יראו את תשלום המקדמה כאילו שולם המס שחייב בו המוכר ובלבד שהמקדמה, כולה או חלקה, לא הוחזרה לרוכש לפי הוראות פסקה (3)(ב); ”

רוכש ששילם את כל סכום המקדמה ולא קיבל את התשלום בחזרה כאמור בסעיף 15(ד)(3)(ב) לעיל, יקבל אישור לטאבו למס שבח.



8. סכום לתשלום - קרן

” על תשלום המקדמה לא יחולו הוראות סעיפים 94 ו-94ב. ”

על חובת תשלום המקדמה לא יחולו הפרשי הצמדה, ריבית וקנס אי תשלום ולכן הסכום יהיה רק 15%/7.5% או שיעור מס אחר שקבע המנהל מהתמורה.

9. הקטנת שיעור המקדמה

סעיף 15 (ה) קובע כדלקמן :

” המוכר או הרוכש רשאים לבקש מהמנהל, במועד הגשת ההצהרה שהוגשה לפי סעיף 73, להקטין את השיעורים הקבועים בסעיף קטן (ב)(1) או (2); הבקשה תהיה מנומקת בכתב ויצורפו לה מסמכים להוכחת סכום המס שיחול על המכירה; המנהל ייתן תשובה מנומקת בכתב לבקשה במסגרת הודעתו בדבר סכום המס לפי סעיף 78(א), במועד הקבוע בסעיף האמור; הוראות סעיף 88 לא יחולו על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה.”

המוכר או הרוכש רשאים לבקש להקטין את שיעור "המקדמה". הבקשה תוגש על טופס 7155, תצורף להצהרה, תהיה מנומקת ותכלול מסמכים תומכים, שיוכחו את סכום המס שנקבע בשומה העצמית. אם לא הוגשו המסמכים האמורים או שהבקשה הוגשה לאחר הגשת ההצהרה, לא תתאפשר הגשת הבקשה והמנהל יוציא לפונה מכתב דחייה. הוגשה בקשה כחוק, ישיב המנהל לבקשה תוך 20 ימים מיום הגשתה.

על החלטת המנהל אין זכות ערעור ולכן לא ניתן לפנות לוועדת ערר כמי שרואה את עצמו מקופח בהחלטת המנהל כאמור בסעיף 88 לחוק.