

הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 71), התשע"א-2011

1. תיקון סעיף 29 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – החוק העיקרי). בסעיף 29, במקום "יהיה שוויה" יבוא "או שהתשלום בעד יתרת תקופת השבח נדחה כאמור בסעיף 1ג49(א)(2), יהיה שוויה".
2. תיקון סעיף 48א בחוק העיקרי – בסעיף קטן (1) (ב), אחרי "במכירת זכות במקרקעין" יבוא "שאינה דירת מגורים מזכה כהגדרתה בסעיף 49 (בסעיף זה – דירת מגורים מזכה)";

ד ב ר י ה ס ב ר

לשנות את הסדר המיסוי החל במכירת דירות בידי מי שיש לו כמה דירות, משנת 2013 ואילך. על פי הוראות החוק בנוסחו היום, ככלל, ניתן למכור דירת מגורים מזכה, שאינה דירה יחידה בבעלות המוכר, בכל ארבע שנים בלא חיוב במס שבח. מצב חוקי זה, מעכב כניסת דירות לשוק משיקולי מיסוי, ואף יוצר אפיק השקעה פטור לנדל"ן, במובחן ממסלולים אחרים (כגון השקעה בשוק ההון).

לאור האמור מוצע בהצעת חוק זו להעניק פטור ממס שבח במכירתה של דירת מגורים מזכה אחת בלבד בכל תקופת זמן נתונה שתהא תקופת השבח הנבחרת, בהתאם לבחירתו של המוכר, כמפורט בהצעת החוק. תקופת השבח הנבחרת תהיה פטורה ממס כאמור בידי המוכר. שאר הדירות שהיו בבעלות המוכר בתקופת השבח הנבחרת יחויבו במס שבח לגבי התקופה הזו.

בנוסף מוצע להשוות את התקופה המינימלית בין מכירה פטורה אחת לאחרת לתקופה המינימלית של מכירת דירת מגורים יחידה בפטור, קרי – 18 חודשים לפחות.

סעיף 1 סעיף 29 לחוק קובע כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה על ידי המוכר בלא תמורה הוא שוויה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי סעיפים 62, 63, 66 ו-69 לחוק, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק שלישי לחוק אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה. מוצע להוסיף לרשימת הנסיבות המכניסות את המוכר לנעליו של מי שמכר לו את הדירה בפטור ממס, גם מוכר שקיבל דירת מגורים מזכה בלא תמורה מקרובו, כאשר המעביר ביקש כי תשלום המס בעד יתרת השבח בידי יורחה למכירה החייבת בתשלום המס, הכל לפי סעיף 1ג49(א)(2) לחוק, בנוסחו המוצע בסעיף 7 להצעת החוק.

סעיף 2 לפסקה (1)

לאור השינוי המוצע בהסדר המס הקיים שלפיו לא יהיה ניתן למכור דירת מגורים בפטור כל 4 שנים, וכן כדי ליצור פשטות ויעילות בהסדר המס החדש, מוצע לשנות את חישוב המס החל כיום על דירת מגורים מזכה שנרכשה לפני יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001)

כללי בשל העלייה הניכרת במחירי הדירות בשנים האחרונות, בעיקר באזורי הביקוש, עקב מחסור בהיצע דירות למגורים, נקבעו בתקופה האחרונה כמה צעדים להגדלת ההיצע: הרפורמה במינהל מקרקעי ישראל, קידום הרפורמה בתחום התכנון והבנייה והקלות ביישום תכניות להתחדשות עירונית. צעדים אלה חיוניים להגדלת היצע הדירות אך תוצאותיהם יורגשו רק בטווח הבינוני והארוך.

לצד צעדים אלה, נקבעה הוראת שעה בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן – הוראת השעה), לתקופה שערך יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012), שבה נקבעו, נוסף על הפטורים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – החוק), פטור ממס שבח במכירת שתי דירות מגורים מזכות כהגדרתן בחוק, ששווי כל אחת מהן עד 2,200,000 שקלים חדשים, הפחתה של שיעורי מס שבח במכירת קרקע המיועדת לבניית דירת מגורים, הפחתה של שיעורי מס רכישה ברכישת דירת מגורים יחידה וכן העלאת שיעורי מס רכישה ברכישת דירת מגורים שאינה דירה יחידה.

בהצעת חוק זו מוצעים תיקונים נוספים שמטרתם להגדיל את היצע הדירות למגורים במטרה להביא להוזלת המחירים בשוק הנדל"ן למגורים כבר בטווח הקרוב, בין השאר על ידי עידוד מכירת דירות שאינן משמשות כיום למגורים, ואשר ישמשו למגורים לאחר מכירתן.

במסגרת זו, מוצע כי תורחב הוראת השעה וינתן פטור ממס גם לגבי מכירת דירת מגורים שאינה דירת מגורים מזכה, בין אם משום ששימשה שלא למגורים בהתאם להיתר לשימוש חורג ובין אם שימשה למגורים אך אינה עומדת בתנאים הקבועים ל"דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49 לחוק. דירה כאמור, אשר במכירתה תוסב למגורים וייעשה בה שימוש כאמור לתקופה שנקבעה בהצעת החוק ובכפוף לעמידה בתנאים נוספים, תזכה לפטור במכירתה. מוכר יהיה זכאי לפטור כאמור במכירתן של עד שלוש דירות, ובלבד שלא ניצל פטורים אחרים לדירות מגורים.

זאת ועוד, כדי להשוות את מסלול המיסוי של השקעה בנדל"ן למסלולי המיסוי של אפיקי השקעה אחרים, מוצע

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"א, עמ' 402

- (2) בסעיף קטן (ג), בסופו יבוא "הוראת סעיף קטן זה לא תחול במכירת דירת מגורים מזכה".
3. בסעיף 49 לחוק העיקרי, בסעיף קטן (א), בסופו יבוא:
- "יום פרסום תיקון 71" – יום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 71), התשע"א-2011 ;
- "יתרת תקופת השבח" – תקופת השבח הכוללת בהפחתת תקופת השבח הנבחרת;
- "תקופת השבח הכוללת" – התקופה שמיום הרכישה של דירת המגורים עד יום המכירה שלה;
- "תקופת שבח נבחרת" – כמשמעותה בסעיף 49א(א).
4. במקום סעיף 49 לחוק העיקרי יבוא:
- "תנאים לפטור 49א. (א) מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי במכירתה, לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת.
- (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), מוכר המוכר חלק מהזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת לגבי אותו חלק, בהתקיים אחד מאלה:
- (1) התמורה בעד המכירה כוללת שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה;

ד ב ר י ה ס ב ר

- סעיף 4 סעיף 49 לחוק, כנוסחו היום קובע לאמור:
- "תנאים לפטור"**
- 49א. (א) מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה היא זכויות במקרקעין בבנין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר לבחור באחת מאלה:
- (1) קבלת פטור לגבי חלק משווי התמורה, כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות בניה, בסכום שווי הדירה הנמכרת, וכאשר התמורה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת) – בסכום כאמור בסעיף 49א; את יתרת סכום שווי התמורה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס ליזכות או למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחס גם הניכויים והתוספות;
- (יום התחילה" כהגדרתו בסעיף 47), כך שלא יחול חישוב המס הליניארי על השבח הריאלי שנצמח לפני היום האמור במכירת דירת מגורים מזכה כאמור, אלא יחול שיעור המס הקבוע של 20% בהתאם לאמור בסעיף 48א(ב)(1) לחוק.
- לפסקה (2)**
- בהשלמה למוצע בפסקה (1), מוצע לקבוע כי ההסדר הקיים, ולפיו השבח האינפלציוני המחושב עד יום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) חייב במס, לא יחול במכירת דירת מגורים מזכה. לאור האמור, הסכום האינפלציוני במכירת דירת מגורים מזכה לא יחויב במס.
- סעיף 3** מוצע להגדיר את התקופות הרלוונטיות להסדר הפטור החדש המוצע. כאמור לעיל בחלק הכללי לדברי ההסבר, על פי הסדר זה יהיה ניתן למכור דירת מגורים מזכה אחת בלבד בפטור ממס בתקופת זמן נתונה, בהתאם לבחירתו של המוכר ("תקופת השבח הנבחרת"). תקופת השבח הנבחרת יכול שתהיה "תקופת השבח הכוללת" קרי – מיום רכישת הדירה עד מכירתה, ויכול שתהיה חלק ממנה, הכל במגבלות הקבועות בסעיף 49א לחוק, כנוסחו בסעיף 5 להצעת החוק.
- "יתרת תקופת השבח", שהיא תקופת השבח הכוללת בהפחתת תקופת השבח הנבחרת, תמוסה בהתאם להוראות סעיף 31א, כנוסחו בסעיף 12 להצעת החוק.

- (2) המכירה היא בלא תמורה לקרובו של המוכר.
- (ג) המוכר חלק מהזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שמתקיימות לגביו הוראות סעיף קטן (ב), יראו אותו לענין פרק זה כמוכר דירת מגורים מזכה.
- (ד) המוכר ימסור למנהל בקשה לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת לפי פרק זה, במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73.
- (ה) על יתרת תקופת השבח לגבי דירת המגורים המזכה, יהיה המוכר חייב במס לפי סעיף 3149.

הוספת סעיף 1א49 .5. אחרי סעיף 49א לחוק העיקרי יבוא:

”תקופת השבח הנבחרת”
 1א49. (א) מוכר דירת מגורים מזכה זכאי לבחור את תקופת השבח שבעדה יהיה פטור ממס בכפוף להוראות פרק זה (להלן – תקופת שבח נבחרת); תקופת השבח הנבחרת יכול שתהיה תקופת השבח הכוללת או חלק ממנה, ובלבד שהחלק שייבחר כאמור לא יפחת מחמש שנים.

ד ב ר י ה ס ב ר

פטור ממס בגין תקופת השבח הנבחרת גם במכירת חלק מהזכויות בדירת המגורים שבעסקת הקומביניציה.

המצב השני נוגע למוכר המוכר בלא תמורה לקרובו חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה. מוצע כי גם בנסיבות אלה יוכל המוכר לבקש פטור בעד תקופת שבח נבחרת.

לסעיפים קטנים (ג) עד (ה)

מוצע להבהיר כי המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה כאמור בסעיף קטן (ב) המוצע יראוהו, לענין הוראות פרק חמישי 1, כמי שמכר דירת מגורים מזכה, ויחולו עליו הוראות הפרק האמור, בהתאם.

עוד מוצע לקבוע כי על המוכר המבקש פטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת, להגיש את בקשתו כאמור למנהל כהגדרתו בסעיף 1 לחוק (להלן – המנהל), במועד מסירת ההצהרה על מכירת דירת המגורים לפי סעיף 73 לחוק.

כמו כן מוצע להבהיר כי המוכר יהיה חייב במס על יתרת תקופת השבח לפי סעיף 3149 לחוק, בנוסחו המוצע בסעיף 12 להצעת החוק.

סעיף 5 כאמור לעיל, בחלק הכללי לדברי ההסבר, מוצע לשנות החל בשנת המס 2013 את הסדר הפטור החל במכירת דירת מגורים מזכה בידי מי שיש לו כמה דירות, כך שיוענק פטור ממס שבח במכירתה של דירת מגורים מזכה אחת בלבד לגבי תקופת זמן נתונה. בסעיף 5 להצעת החוק מוצע להוסיף את סעיף 1א49 לחוק ולקבוע בו את ההוראות לבחירת תקופת שבח נבחרת ואת המגבלות החלות על בחירה של תקופה כלשהי.

בסעיף קטן (א) של הסעיף המוצע, מוצע לקבוע כי תינתן הבחירה בידי המוכר לבחור כתקופת שבח נבחרת את תקופת השבח הכוללת במכירת דירת מגורים מזכה, או לבחור חלק מהתקופה האמורה ובלבד שהחלק שייבחר כאמור לא יפחת מחמש שנים.

(2) תשלום מלוא המס בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות.”

מוצע להחליף את הוראות הסעיף האמור כך שיתאימו להסדר הפטור החדש המוצע.

לסעיף קטן (א) המוצע

סעיף קטן (א) של סעיף 49א לחוק, בנוסחו הקיים, קובע כי עמידה בהוראות פרק חמישי 1 לחוק תזכה את המוכר בפטור ממס במכירה אם מכר את כל זכויותיו בדירת המגורים המזכה. מוצע להתאים את הוראת סעיף קטן (א) ולקבוע כי פטור ממס בהתאם להוראות פרק חמישי 1 לחוק יינתן רק בגין תקופת השבח הנבחרת ובלבד שנמכרו כל זכויותיו של המוכר בדירת המגורים המזכה.

לסעיף קטן (ב) המוצע

סעיף 49א(ב) לחוק, בנוסחו היום, עניינו בעסקת קומביניציה והוא קובע את המנגנון לחיוב במס בעסקה שבה לא נמכרות כל הזכויות שיש למוכר בדירת המגורים המזכה. בנוסחו של הסעיף היום, על אף שמדובר משפטית וכלכלית במכר חלקי, נקבע כי כאשר מבוקש הפטור בשל מכירת דירת מגורים מזכה תוודה העסקה לצורכי הפטור ממס כמכר זכויות מלא.

מוצע להתאים את הסעיף לשיטת הפטור החדשה לענין תקופת שומה נבחרת ולכלול את המצבים שבהם ניתן למכור חלק מהזכויות בדירת המגורים המזכה.

המצב הראשון נוגע לעסקת קומביניציה. מוצע לשנות את מנגנון הפטור הקבוע לדירת מגורים בעסקת קומביניציה ולהתאים אותו למהות הכלכלית והמשפטית של העסקה כמכר חלקי, כך שהפטור יינתן רק על אותו חלק מהזכויות בדירה הנמכר בעסקת הקומביניציה. בנוסף, מוצע להתאים מנגנון זה להסדר הפטור המוצע, כך שניתן יהיה לקבל

(ב) המוכר יודיע למנהל על תקופת השבח הנבחרת בבקשה שימסור כאמור בסעיף 49א(ד); היה למוכר בן זוג יצרף להודעה כאמור את הסכמת בן הזוג לבחירת תקופת השבח הנבחרת; לא צורפה הסכמת בן הזוג כאמור יראו את המוכר כמי שלא בחר בתקופת שבח נבחרת.

(ג) הודיע המוכר על תקופת השבח הנבחרת כאמור בסעיף קטן (ב), או לא הודיע כלל על בחירתו, לא יהא רשאי לשנות את בחירתו או לבחור תקופת שבח נבחרת, לפי העניין, לאחר שנערכה לו שומה לפי סעיף 78 או לאחר תום שמונה חודשים מהמועד למסירת ההודעה לפי סעיף 49א(ד), לפי המוקדם מביניהם.

(ד) המוכר לא יהיה זכאי לבחור, כתקופת שבח נבחרת לגבי דירת המגורים הנמכרת, תקופה שאותה בחר כתקופת שבח נבחרת לגבי דירת מגורים מזכה אחרת שמכר.

(ה) על אף הוראות סעיף קטן (ד) –

(1) המוכר יהיה רשאי לבחור כתקופת שבח נבחרת, תקופה שבוחר לגבי דירת מגורים מזכה אחרת שמכר, אם הדירה האחרת היתה דירה בבעלותו של בן זוגו של המוכר שנה לפחות לפני היותו בן זוג כאמור או שהתקבלה בידי בן הזוג בירושה, וחלפו שש שנים או יותר מיום שנמכרה הדירה האחרת, ובלבד שהדירה הנמכרת בידי המוכר היתה נחשבת כדירתו היחידה לפי סעיף 49ב(2) אילו לא הובאה בחשבון לעניין זה, הדירה האחרת כאמור;

ד ב ר י ה ס ב ר

בסעיף קטן (ה) של הסעיף המוצע, לאפשר למוכר לבקש תקופת שבח חופפת ליותר מדירה אחת:

– בני זוג יהיו זכאים לפטור ממס על תקופת שבח חופפת במכירת דירת מגורים מזכה אם תקופה זו היתה תקופת השבח הנבחרת במכירתה של דירה שנרכשה על ידי אחד מבני הזוג שנה לפחות לפני היותם בני זוג או שנתקבלה על ידו בירושה, ובלבד שחלפו שש שנים לפחות מהמכירה של הדירה האחרת, ושהדירה הנמכרת בידי המוכר היתה נחשבת כדירתו היחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק, כנוסחו בסעיף 6 להצעת החוק, אם לא היו מביאים בחשבון לעניין זה את הדירה האחרת כאמור.

– במקרה של מוכר שרכש קרקע לבניית דירת מגורים, רואים את יום רכישת הקרקע כיום רכישת דירת המגורים. עד לסיום תקופת הבנייה ייתכן שהמוכר עדיין לא ימכור את דירת המגורים שבה הוא מתגורר, שכן עדיין אינו יכול לעבור ולהתגורר בדירה הנבנית. במקרה כזה תהיה למוכר תקופת שבח חופפת שבה היו בבעלותו הן קרקע והן דירת מגורים. מוצע לקבוע כי בנסיבות האמורות המוכר יהיה זכאי לתקופת שבח נבחרת חופפת לגבי התקופה שבה טרם סיים את הבנייה, וזאת בהתקיים התנאים המפורטים בסעיף.

בסעיף קטן (ו) של הסעיף המוצע, מוצע לקבוע הוראות מיוחדות לעניין בחירת תקופת השבח הנבחרת, שיחולו בנסיבות כמפורט באותו סעיף קטן, ובכלל זה להגביל בחלק מהמקרים את האפשרות לבחור תקופת שבח נבחרת. בין

בסעיף קטן (ב) של הסעיף המוצע, מוצע לקבוע כי בעת הדיווח למנהל על מכירת דירה מזכה יודיע המוכר אם בחר כי יחושב לגביה פטור ממס שבח בשל תקופת שבח נבחרת ואת בחירתו. עוד מוצע לקבוע כי במכירת דירת מגורים מזכה שבה מבקש מוכר, יש לו בן זוג, תקופת שבח נבחרת, עליו לצרף את הסכמת בן זוגו לבחירה האמורה. מוכר שלא יצרף הסכמה כאמור יראוהו כמי שלא בחר בתקופת שבח נבחרת. הסכמה זו נדרשת מכיוון שבני זוג נחשבים כמוכר אחד לעניין פרק חמישיו (סעיף 49ב) לחוק ומכיוון ש"תקופת שבח נבחרת" בדירה אחת תמנע את בחירתה בדירה אחרת של בני הזוג או של מי מהם ותביא לחיובה במס. לפיכך על בני הזוג להסכים לניצול תקופת שבח נבחרת במכירת כל דירה של מי מהם בתקופת הזוגיות.

בסעיף קטן (ג) מוצע להבהיר כי מוכר לא יהיה זכאי לשנות את בחירתו לאחר מועד קביעת שומת המנהל למכירת הדירה או לאחר שמונה חודשים מהמועד הקבוע למסירת ההודעה על הבחירה למנהל, לפי המוקדם. כך גם לא יהא רשאי מוכר שלא בחר כלל תקופת שבח נבחרת, לבחור תקופה כאמור לאחר המועדים הקבועים כאמור.

תקופת השבח הנבחרת הפטורה ממס תתאפשר כאמור לגבי דירה אחת בלבד ועל כן מוצע לקבוע, בסעיף קטן (ד) של הסעיף המוצע, כי המוכר לא יהיה זכאי לפטור על תקופת שבח כלשהי אם זו נבחרה כבר לגבי דירה אחרת. עם זאת בנסיבות מיוחדות כמפורט להלן, מוצע,

(2) רכש המוכר את זכויותיו במקרקעין שעליהן נבנתה דירת המגורים הנמכרת, בטרם היו המקרקעין דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג), רשאי המוכר לבחור בתקופה שמיום רכישת זכויותיו במקרקעין כאמור עד יום סיום בניית דירת המגורים הנמכרת, כתקופת שבח נבחרת, גם אם בחר את התקופה האמורה כתקופת שבח נבחרת לגבי דירת מגורים מזכה אחרת, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

(א) דירת המגורים האחרת נמכרה בידי המוכר לאחר יום סיום הבנייה של הדירה הנמכרת;

(ב) הדירה הנמכרת נמכרה בידי המוכר ששנים לפחות לאחר יום סיום בנייתה;

לעניין זה, "יום סיום הבנייה" – המועד שבו ניתן אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לדירה, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה.

(1) על אף הוראות סעיף קטן (א) –

(1) במכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2), יראו את תקופת השבח הכוללת כתקופת השבח הנבחרת למעט התקופות שאינן ניתנות לבחירה כאמור בפסקאות (2) עד (5);

ד ב ר י ה ס ב ר

– מכיוון שבמכירת דירת מגורים בלא תמורה לקרוב כאמור בסעיף 62 לחוק יהא המוכר פטור ממס לפי אותו סעיף, המס המתחייב על השבח שמיום הרכישה עד יום ההעברה כאמור יחויב בידי המקבל בעת שימכור הוא את הדירה. לפיכך מוצע לקבוע כי במכירת דירת מגורים מזכה שהתקבלה במתנה לפי סעיף 62 לחוק יחויב המוכר במס על תקופת השבח שמיום הרכישה עד יום העברתה אליו ולא יוכל לבחור תקופה זו כתקופת שבח נבחרת (פסקה (3) המוצעת).

– במכירת דירת מגורים מזכה שהגיעה למוכר מאיגוד בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק, מוצע לקבוע כי המוכר לא יהיה זכאי לתקופת שבח נבחרת לגבי תקופת השבח שמיום רכישתה עד ליום העברתה אליו כאמור, מכיוון שהאיגוד לא היה זכאי לפטור ממס בשל שבח זה לפי פרק חמישי (פסקה (4) המוצעת).

– בנוסף מוצע לקבוע, בפסקאות (5) ו-(6), הוראות מיוחדות באשר לבחירת תקופת שבח נבחרת לגבי דירות מגורים שהיו בידי המוכר ביום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013) ואשר נמכרו לאחר מכן בהיותן דירות מגורים מזכות, כלהלן:

דירה שלא היתה בבחינת דירת מגורים מזכה ביום האמור – תחויב במס בשל כל תקופת השבח שמיום רכישתה עד יום פרסום התיקון המוצע. המוכר לא יוכל לבחור את התקופה האמורה כתקופת שבח נבחרת בעת מכירת הדירה.

השאר מתייחס הסעיף הקטן המוצע לנסיבות כמפורט להלן:

– במכירה של דירת מגורים מזכה יחידה, בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק, כנוסחו בסעיף 6(3) להצעת החוק, מוצע לקבוע כי יראו את תקופת השבח הכוללת כתקופת שבח נבחרת, למעט תקופות שאינן ניתנות לבחירה כמוצע בשאר הפסקאות של סעיף קטן (1) המוצע (פסקה (1) המוצעת).

– במכירת דירת מגורים מזכה שהועברה למוכר בלא תמורה בפטור ממס לפי סעיף 49ב לחוק, ותשלום המס בעד יתרת תקופת השבח נדחה כאמור בסעיף 1049א(2), כנוסחו בסעיף 7 להצעת החוק, לא יהא המוכר זכאי לבחור כתקופת שבח נבחרת את יתרת תקופת השבח שנקבעה כבר בידי המעביר ככזו ושבעדה נדחה תשלום המס כאמור. לעניין זה נכנס מקבל הדירה בלא תמורה לנעליו של נותן הדירה ומכיוון שהאחרון בחר לפחות לגבי חלק מתקופת השבח, כי יראו אותה כיתרת תקופת שבח החייבת במס, קביעה זו תחול גם על מקבל הדירה. לעניין זה מובהר כי גם בשרשרת העברות במתנה לקרובים תוך דחיית תשלום המס בשל יתרת תקופת השבח תחול ההוראה המוצעת, כך שהמוכר את הדירה שלא בנסיבות המקנות את דחיית המס כאמור בהוראה המוצעת, יחויב במס על יתרת תקופת השבח כפי שהיו בידי המעבירים לפניו שעליהם הוחלה ההוראה ושבשלהן נדחה תשלום המס לאורך שרשרת ההעברות כאמור (פסקה (2) המוצעת).

- (2) במכירת דירת מגורים מזכה שהועברה למוכר בלא תמורה בפטור ממס לפי סעיף 49ב, ותשלום המס בעד יתרת תקופת השבח נדחה כאמור בסעיף 1ג49(א)2. לא יהא המוכר זכאי לבחור כתקופת שבח נבחרת את יתרת תקופת השבח שבעדה נדחה תשלום המס כאמור;
- (3) במכירת דירת מגורים מזכה שהועברה למוכר בלא תמורה בפטור ממס לפי סעיף 62, לא יהא המוכר זכאי לבחור כתקופת שבח נבחרת את התקופה שמיום רכישת הדירה עד ליום שהדירה הועברה אליו כאמור;
- (4) במכירת דירת מגורים מזכה שהועברה למוכר בלא תמורה בפטור ממס לפי סעיף 71, לא יהא המוכר זכאי לבחור כתקופת שבח נבחרת את התקופה שמיום רכישת הדירה עד ליום שהדירה הועברה אליו כאמור;
- (5) במכירת דירת מגורים מזכה שלא התקיים לגביה האמור בהגדרה "דירת מגורים מזכה" ביום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013), לא יהא המוכר זכאי לבחור כתקופת שבח נבחרת את התקופה שמיום רכישת הדירה עד יום פרסום תיקון 71;
- (6) במכירת דירת מגורים מזכה שהתקיים לגביה האמור בהגדרה "דירת מגורים מזכה" ביום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013), יראו את התקופה שמיום רכישת הדירה עד יום פרסום תיקון 71 כתקופת שבח נבחרת, אשר תצטרף לכל תקופת שבח נבחרת שיבחר המוכר לפי סעיף זה, והוראות סעיף קטן (ד) לא יחולו לגביה.

תיקון סעיף 49ב

6. בסעיף 49ב לחוק העיקרי –

- (1) ברישה, במקום "לפטור ממס במכירתה" יבוא "במכירתה לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת";
- (2) בפסקה (1), במקום "בארבע השנים" יבוא "בשמונה עשר החודשים" ואחרי "בפטור חלקי" יבוא "ומכירה בפטור בעד תקופת שבח נבחרת כלשהי";

ד ב ר י ה ס ב ר

מזכה אחת בלבד בכל תקופת זמן נתונה, ועל כן אין עוד טעם בהמתנה של ארבע שנים בין מכירת דירה אחת לאחרת. בנוסף, תנאי זה גרם לעיכוב בכניסה לשוק של דירות מגורים משיקולי מס. עם זאת, מכיוון שהפטור ממס לדירת מגורים יחידה הוא במכירה של דירה כאמור כל 18 חודשים, מוצע להשוות את ההסדר שבסעיף 49ב(1) לחוק, אשר חל במכירה של דירת מגורים מזכה בידי מי שיש לו כמה דירות מגורים, להסדר שבסעיף 49ב(2) לחוק, החל במכירת דירת מגורים יחידה, בשינויים המחויבים. לאור האמור, מכירה בפטור בגין תקופת שבח נבחרת מותנית בכך שהמוכר לא מכר ב-18 החודשים שקדמו למכירה דירת מגורים אחרת, בפטור ממס, מלא או חלקי, לרבות פטור בעד תקופת שבח נבחרת כלשהי.

דירה שהיתה דירת מגורים מזכה ביום האמור – תיהנה במכירתה מפטור ממס של תקופת שבח נבחרת לתקופה שמיום רכישתה עד ליום פרסום התיקון המוצע.

סעיף 6 לפסקה (1)

סעיף 49ב לחוק קובע את הנסיבות שבהתקיימן זכאי מוכר דירת מגורים מזכה לפטור ממס במכירתה. מוצע להתאים את הרישה של הסעיף האמור להסדר המוצע, שלפיו פטור ממס יינתן רק בגין תקופת שבח נבחרת.

לפסקה (2)

לפי סעיף 49ב(1) לחוק, כנוסחו היום, ניתן למכור דירת מגורים מזכה בפטור ממס כל ארבע שנים. מוצע לבטל הסדר זה ולהחליפו בהסדר של פטור לדירת מגורים

(3) במקום פסקה (2) יבוא:

"(2) הדירה הנמכרת היתה, מיום רכישתה עד יום מכירתה, דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר לא מכר במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים מזכה אחרת בפטור ממס לפי פסקה זו; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא פחות מ-25% ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997);"

(4) פסקה (5) – תימחק;

(5) בפסקה (6) (ב), פסקת משנה (4) – תימחק.

הוספת סעיפים 7. אחרי סעיף 149ג לחוק העיקרי יבוא:

"תשלום המס בעד 149ג. (א) במכירת דירת מגורים מזכה, בלא תמורה, מיחיד לקרוב, יתרת תקופת השבח, במכירה בלא תמורה לקרוב
בפטור ממס לפי סעיף 49ב, שתקופת השבח הנבחרת לגביה פחותה מתקופת השבח הכוללת, זכאי המוכר לבחור באחת מאלה, על פי הודעתו שתוגש למנהל במועד מסירת הבקשה לפי סעיף 49א(ד):"

ד ב ר י ה ס ב ר

"(5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה."

לאור השינוי בהסדר הקיים וההתאמות הנדרשות, מוצע לקבוע לגבי מכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה, הסדר חדש, בסעיף 149ג לחוק, כנוסחו בסעיף 7 להצעת החוק. לפיכך מוצע למחוק את פסקה (5) האמורה.

לפסקה (5)

פסקה (6) של סעיף 49ב לחוק קובעת את התנאים שבהתקיימם תהא פטורה ממס, מכירה של דירת מגורים מזכה שקיבל בירושה מוכר שהוא מוסד ציבורי. פסקת משנה (ב)(4) של הפסקה האמורה קובעת כי אחד התנאים לפטור הוא ש"אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל מכירתה". הואיל ועל פי ההסדר המוצע לא נדרשת "תקופת צינון" למוסד הציבורי במכירת דירת מגורים מזכה שהתקבלה בירושה (בעקבות ביטול פסקה (5) של סעיף 49ב, כאמור לעיל), אין עוד צורך בהוראה הדוחה את בחינת הזכאות לפטור, מיום הפטירה ליום המכירה בידי המוסד הציבורי.

סעיף 7 לסעיף 149ג המוצע

מוצע להוסיף את סעיף 149ג לחוק, שעניינו תשלום המס בעד תקופת השבח במכירה בלא תמורה לקרוב. לפי החוק המוצע, במכירת דירת מגורים בלא תמורה לקרוב (ולפי ההלכה הפסוקה – לרבות ידוע בציבור), בפטור ממס

לפסקה (3)

סעיף 149ב(2) לחוק, כנוסחו היום קובע לאמור:

"(2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר לא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו, ובארבע השנים שקדמו למכירה לא היתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת כאמור; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא פחות מ-25% ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997)."

במצב הקיים היום, ניתן למכור דירת מגורים יחידה כל 18 חודשים בפטור ממס, ובלבד שבארבע השנים שקדמו למכירה לא היתה למוכר בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת. מכיוון שמוצע לבטל את הפטור ממס כל ארבע שנים ולתת פטור רק לדירת מגורים אחת בכל תקופת זמן נתונה, מוצע כי תנאי למתן פטור במכירת דירת מגורים יחידה הוא שדירת המגורים תהיה יחידה מיום רכישתה עד יום מכירתה, הואיל ובמצב שבו היתה חפיפה בינה לבין דירת מגורים אחרת, יחול ההסדר המוצע בפסקה (1) של סעיף 49ב. לאור האמור, אין עוד משמעות לדרישה שבארבע השנים האחרונות לא היתה בבעלות המוכר יותר מדירה אחת, ומוצע לבטל דרישה זו. לעניין זה יובהר כי במכירת דירת מגורים יחידה בתנאים הקבועים בפסקה (2) המוצעת של סעיף 49ב יינתן פטור מלא ממס, כפי שנקבע בהוראה המוצעת בסעיף 149א(1)(1) לחוק, כנוסחה בסעיף 5 להצעת החוק, ולפיה במקרה כזה יראו את תקופת השבח הכוללת כתקופת שבח נבחרת.

לפסקה (4)

פסקה (5) של סעיף 49ב לחוק, כנוסחה היום, קובעת לאמור:

(1) תשלום המס בעד יתרת תקופת השבח, על ידי;

(2) דחיית תשלום המס בעד יתרת תקופת השבח עד למכירת הדירה בידי מוכר שאינו מבקש לדחות עוד את תשלום המס לפי פסקה זו.

(ב) מוכר שלא הגיש למנהל הודעה על בחירתו לפי סעיף קטן (א), תחול עליו הוראת פסקה (1) של הסעיף הקטן האמור.

(א) על אף הוראות סעיף 49ב, במכירה של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, יהא המוכר זכאי לפטור ממס בעד תקופת שבח שאותה היה זכאי המוריש לבחור אילו היה מוכר את הדירה ערב פטירתו.

פטור במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה, בעד תקופת שבח עד לפטירת המוריש

(ב) (1) על אף הוראות סעיף קטן (א) היו בידי המוריש, ערב פטירתו, שתי דירות מגורים מזכות או יותר, זכאי המוכר לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת החלה בתקופת ההחזקה החופפת, אם בחר בה מנהל העיזבון, ובאין מנהל עיזבון – אם בחרו בה כל היורשים, בהסכמה; הודעה על בחירה כאמור בידי מנהל העיזבון או היורשים, לפי העניין, תימסר למנהל עד למועד מסירת ההודעה לפי סעיף 49א(ד).

(2) לא נמסרה הודעה לפי פסקה (1) לא יהיה זכאי המוכר לפטור ממס בעד תקופת ההחזקה החופפת.

(3) על בחירת תקופת השבח הנבחרת בידי מנהל העיזבון או בידי היורשים, כאמור פסקה (1), יחולו הוראות פרק זה כפי שהיו חלות על המוריש אילו מכר את דירת המגורים ערב פטירתו, בשינויים המחויבים.

ד ב ר י ה ס ב ר

המוריש. במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל אדם בירושה לא תחול מגבלת חלוקת התקופה במכירתה כאמור בסעיף 49ב(1) לחוק, כנוסחו המוצע בסעיף 6 להצעת החוק (18 חודשים), והמוכר יהיה זכאי לפטור ממס לגבי תקופת השבח שעד לפטירת המוריש כפי שהיה זכאי המוריש אילו היה מוכר את הדירה ערב פטירתו.

אם היו למוריש כמה דירות ערב פטירתו יודיע מנהל העיזבון מהי תקופת השבח הנבחרת בתקופת ההחזקה החופפת של הדירות. אם אין מנהל עיזבון יודיעו היורשים בהסכמה את בחירתם כאמור. הבחירה תימסר עד למועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק, אם לא נמסרה הודעה על בחירה כאמור לא יהיה זכאי המוכר לפטור ממס בגין תקופת שבח נבחרת בתקופת ההחזקה החופפת כאמור. בחירת תקופת השבח הנבחרת בידי מנהל העיזבון או היורשים תיעשה בהתאם להוראות פרק חמישי לחוק כפי שהיו חלות על המוריש אילו מכר את הדירה ערב פטירתו.

לפי סעיף 49ב לחוק, כנוסחו המוצע, יוכל המעביר לבחור תקופת שבח נבחרת, זאת כמובן בכפוף לתנאי הבחירה הקבועים בחוק המוצע. לגבי החיוב במס על יתרת תקופת השבח החייבת מוצע לקבוע כי המעביר יוכל לבחור אחד מאלה:

(1) תשלום המס המתחייב על ידי;

(2) דחיית מועד תשלום המס המתחייב על פי בחירתו כאמור לעיל בעד יתרת תקופת השבח למועד מכירת הדירה לראשונה שלא בפטור ממס לקרוב לפי הפסקה המוצעת.

אם לא בחר המוכר כאמור לפי אחת החלופות, יחויב בתשלום המס המתחייב במכירה בלא דחיית תשלום המס.

לסעיף 2149 המוצע

מוצע לקבוע הוראות לעניין פטור ממס במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה, על שבח שנצבר עד לפטירת

(ג) הוראות סעיף 49א(ד) לא יחולו על תקופת השבח הנבחרת לפי סעיף זה בידי המוכר.

(ד) בסעיף זה, "תקופת ההחזקה החופפת" – תקופה שבה היו בידי המוריש שתי דירות מגורים או יותר:

8. ביטול סעיף 49ד. סעיף 49ד לחוק העיקרי – בטל.

9. החלפת סעיף 49ה. במקום סעיף 49ה לחוק העיקרי יבוא:

"פטור חדי-פעמי – 49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, תושב ישראל המוכר דירת מגורים מזכה (בסעיף זה – הדירה הנמכרת), יהא זכאי במכירתה לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת, בהתקיים כל אלה:

(1) המוכר מכר, בתוך השנה שקדמה למכירת הדירה הנמכרת, עד שתי דירות מגורים מזכות אחרות, בפטור ממס לפי פרק זה (בסעיף זה – הדירות הראשונות);

(2) סכום השווי של הדירות הראשונות ושל הדירה הנמכרת, יחד, לא עלה על שני מיליון ומאתיים אלף שקלים חדשים;

(3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנמכרת או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה ל-90% לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (2);

ד ב ר י ה ס ב ר

לפרק את האיגוד ולמכור דירה נוספת בפטור ובכך להתגבר על התנאי הקבוע בסעיף 49ב(2). בהתאם לסעיף 49א(1)(4) לחוק, כנוסחו בסעיף 5 להצעת החוק, במכירת דירת מגורים מזכה שהועברה למוכר בלא תמורה בפטור ממס לפי סעיף 71 לא יהיה זכאי המוכר לבחור כתקופת שבח נבחרת את התקופה שעד להעברת הדירה אליו. לאור האמור, מתייתר האמור בסעיף 49ד, ומוצע למחקר.

סעיף 9 סעיף 49ה לחוק, כנוסחו היום, קובע לאמור:

"פטור חדי-פעמי – הוראה מיוחדת

49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, תושב ישראל המוכר דירת מגורים מזכה, יהא זכאי לפטור ממס במכירתה, אם נתקיימו כל אלה:

(1) המוכר מכר בפטור ממס דירה אחרת לפי פרק זה בתוך שנים עשר החודשים שקדמו למכירה נושא הפטור (להלן – הדירה הראשונה);

(2) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנמכרת (להלן – הדירה השנייה), ביחד, לא עלה על מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים;

(3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירה

עוד מוצע להבהיר כי בחירת תקופת שבח נבחרת בידי המוכר כאמור בסעיף המוצע לתקופה שעד לפטירת המוריש, לא תגרע מזכותו של המוכר לבחור בתקופה שבח חופפת במכירת דירה אחרת שבבעלותו.

לבסוף יצוין כי הסעיף המוצע עניינו בתקופת שבח החלה עד למועד פטירת המוריש. על שבח שנצמח לאחר פטירת המוריש יהיה זכאי המוכר לבחור תקופת שבח נבחרת לפי שאר ההוראות שבפרק חמישי 1 על כל המגבלות החלות לגביו.

סעיף 8 סעיף 49ד לחוק הקיים קובע לאמור:

"חוקת דירת מגורים נוספת

49ד. לענין סעיף 49ב(2) יראו כדירת מגורים נוספת גם דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה שהיא בבעלותו של איגוד, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה, אך למוכר יש באמצעות זכויותיו באיגוד, במישרין או בעקיפין, 25% לפחות בבעלות בה והיא לא הושכרה בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997); לענין זה, "זכויות" – כל אחת מאלה: הזכות לקבלת נכסי האיגוד בעת פירוקו, הזכות לקבל רווחים והזכות למנות מנהלים."

סעיף 49ד לחוק, כנוסחו היום, קובע כי לענין סעיף 49ב(2) לחוק יראו כדירת מגורים נוספת גם דירת מגורים בבעלותו של איגוד. זאת, הואיל ובלא הסעיף היה ניתן

(4) הדירה האחרת כאמור בפסקה (3) לא נמכרה בידי המוכר שש שנים לפחות לאחר רכישה (בפסקה זו – תקופת ההחזקה הנדרשת) והיתה נחשבת כדירתו היחידה לפי סעיף 49ב(2) אילו נמכרה על ידו בתום תקופת ההחזקה הנדרשת; לעניין היות הדירה האחרת דירה יחידה כאמור בפסקה זו, לא יבואו בחשבון הדירות הראשונות והדירה הנמכרת.

(ב) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו לגבי תושב ישראל, המוכר את הדירה הנמכרת, הוראות סעיף קטן (א)(1), (3) ו-(4), וסכום השווי של הדירות הראשונות והדירה הנמכרת, יחד, עלה על שני מיליון ומאתיים אלף שקלים חדשים, והא המוכר זכאי, במכירת הדירה הנמכרת, לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת, על סכום השווה להפרש שבין שני מיליון ומאתיים שקלים חדשים לבין סכום השווי הכולל של הדירות הראשונות; את יתרת סכום השווי של הדירה האחרונה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(ג) הסכומים הנקובים בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(ד) הוראות סעיף זה יחולו גם אם תקופת השבח הנבחרת לגבי הדירה הנמכרת נבחרה בידי המוכר, כולה או חלקה, לגבי אחת מהדירות הראשונות או שתיהן.

ד ב ר י ה ס ב ר

(א2) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום י"ג בטבת התשנ"ט (1 בינואר 1999) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.

(ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת.

מוצע להחליף את ההסדר הקבוע היום בסעיף 49ה לחוק, בהסדר חדש שיעניק פטור חריפי בנסיבות של מכירת כמה דירות (ולא יותר משלוש) בעלות שווי נמוך יחסית, לצורך רכישה דירה חלופית אחת, זאת בהתקיים תנאים אלה:

– בתוך שנים עשר חודשים נמכרו בידי המוכר עד שלוש דירות מגורים;

– התמורה הכוללת של הדירות הנמכרות לא עלתה על 2.2 מיליון שקלים חדשים (להלן – סך התמורות);

אחרת כהגדרתה בסעיף 9ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (2); (4) (נמחקה).

(א1) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו לגבי תושב ישראל, המוכר דירה שניה, הוראות סעיף קטן (א)(1) ו-(3), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה השניה, יחד, לא עלה על שני מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים, והא המוכר זכאי לפטור ממס במכירה של הדירה השניה, על סכום השווה להפרש שבין מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הראשונה; את יתרת סכום השווי של הדירה השניה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(ה) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת.

10. בסעיף 149(ג) לחוק העיקרי, בפסקה (1), במקום "50%" יבוא "90%".
11. בסעיף 149(א) לחוק העיקרי –
- (1) בפסקה (1), במקום "לפטור, בכפוף להוראות סעיפים 49 ו-47" יבוא "לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת, בכפוף להוראות פרק זה";
- (2) בפסקה (2), במקום "לפטור נוסף בשל הזכויות לבנייה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש" יבוא "לפטור נוסף בעד אותה תקופת שבח נבחרת שבחר לפי פסקה (1), גם בשל הזכויות לבנייה הנוספת כאמור ששוויין כסכום שווי הדירה או כסכום ההפרש" ובסופה יבוא "(בסעיף זה – שווי הזכויות המזכות בפטור)";
- (3) בפסקה (3), אחרי "סכום הפטור הכולל" יבוא "בעד תקופת שבח נבחרת שהיא תקופת השבח הכוללת" ובסופה יבוא "היתה תקופת השבח הנבחרת קצרה מתקופת השבח הכוללת, לא יפחת סכום הפטור הכולל כאמור מהסכום הנקוב בפסקה זו כשהוא מוכפל ביחס שבין תקופת השבח הנבחרת לבין תקופת השבח הכוללת";
- (4) אחרי פסקה (3) יבוא:
- "(א3) בעד יתרת תקופת השבח בשל מרכיבי הדירה הפטורים היא המוכר חייב במס לפי סעיף 3149; לענין זה, "מרכיבי הדירה הפטורים" – סכום שווי הדירה בתוספת שווי הזכויות המזכות בפטור, ואם חלות הוראות פסקה (3) – הסכום המחושב לפי אותה פסקה";
- (5) בפסקה (4), במקום "הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3)" יבוא "מרכיבי הדירה הפטורים כהגדרתם בפסקה (א3)".

ד ב ר י ה ס ב ר

סעיף 10 סעיף 149 לחוק קובע כי כדי לקבל פטור ממס במכירת דירה שהתקבלה במתנה, נדרש המוכר להמתין תקופה מסוימת, בהתאם לקבוע בסעיף. לפי סעיף קטן (ג)(1) של הסעיף האמור רואים כדירה שהתקבלה במתנה, ואשר דורשת תקופת צינון כאמור, גם דירה שנרכשה בידי המוכר, ובלבד ש-50% לפחות ממחירה ניתן במתנה בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתה. מוצע להקל על הנישומים ולקבוע שיראו כמתנה כאמור רק הענקה של 90% ממחירה, בתוך שלוש שנים כאמור.

סעיף 11 סעיף 149 לחוק עניינו במכירת דירת מגורים מזכה אשר התמורה בעדה הושפעה מהאפשרות לתוספת בנייה. מוצע להתאים את הוראות הסעיף האמור להסדר המיסוי המוצע. לפיכך מוצע לקבוע כי הפטור המוענק בעד תקופת השבח הנבחרת בלבד יחושב על מרכיבי הדירה הפטורים (כלומר על סכום שווי הדירה ועל הזכויות לבנייה המזכות בפטור). בעד יתרת תקופת השבח של מרכיבי הדירה הפטורים יחויב המוכר במס לפי סעיף 3149 לחוק, כנוסחו בסעיף 12 להצעת החוק.

– המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנמכרת האחרונה, או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירה אחרת בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16 לחוק, בסכום השווה ל-90% לפחות מסך התמורות;

– הדירה האחרת תהיה דירת מגורים יחידה בבעלותו של המוכר במשך 6 שנים לפחות מיום רכישתה.

בהתקיים התנאים לפטור ממס כאמור, תתוקן השומה בהתאם, זאת על אף מגבלת המועדים לתיקון שומה הקבועה בסעיף 85 לחוק.

ההסדר המוצע מאפשר מכירת דירה נוספת על השתיים שאותן ניתן למכור כיום לפי הסעיף, ועל פי המוצע גם סכום השווי של שלוש הדירות הנמכרות יהיה גבוה יותר מסכום השווי הקבוע כיום לשתי הדירות. עם זאת מוצע להוסיף את התנאי ולפיו על המוכר להחזיק את הדירה שנרכשה חלף השלוש במשך תקופה של שש שנים לפחות.

12. אחרי סעיף 1149 לחוק העיקרי יבוא:

הוספת סעיפים
2149 ו-3149

"גובה הפטור ממס 2149. הפטור ממס בעד תקופת השבח הנבחרת, לפי הוראות פרק זה, יהא בגובה סכום המס המתקבל מהכפלת היחס שבין תקופת השבח הנבחרת לבין תקופת השבח הכוללת, בסכום המס שהיה על המוכר לשלם אלמלא הפטור כאמור.

סכום המס בעד יתרת תקופת השבח 3149. במכירת דירת מגורים מזכה שלגביה זכאי המוכר לפטור ממס בעד תקופת שבח נבחרת, לפי פרק זה, יחויב המוכר במס בעד יתרת תקופת השבח, בסכום המתקבל מהכפלת היחס שבין יתרת תקופת השבח לבין תקופת השבח הכוללת, בסכום המס שהיה עליו לשלם אלמלא הפטור כאמור."

13. בסעיף 62 לחוק העיקרי –

(1) סעיף קטן (ב) – בטל;

(2) בסופו יבוא:

"ג) אין בהוראות סעיף קטן (א) כדי לגרוע מזכותו של יחיד המוכר דירת מגורים מזכה כהגדרתה בסעיף 49, בלא תמורה, לקרובו, לבקש פטור ממס לפי פרק חמישי במקום הפטור לפי הסעיף הקטן האמור."

14. סעיף 72 לחוק העיקרי – בטל. ביטול סעיף 72

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (2)

מוצע להבהיר כי העברת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים מזכה, בלא תמורה, מיחיד לקרובו יכול שתיעשה בפטור ממס על פי סעיף 62 לחוק, כשהשבח שנצמח מיום הרכישה עד ליום ההעברה חייב במס בידי הנעבר ולא יוכל להיבחר כתקופת שבח נבחרת בידי (ר' סעיף 1049(ו)3) כנוסחו המוצע בסעיף 5 להצעת החוק, או שתיעשה בפטור ממס לפי פרק חמישי לחוק, שלפיו זכאי המעביר לבחור תקופת שבח נבחרת החלה בתקופה שמיום הרכישה עד ליום העברה ולבחור אם לשלם את המס או לדחותו כך שישולם בידי המוכר האחרון שלא בפטור לפי סעיף 1149 לחוק, כנוסחו בסעיף 7 להצעת החוק.

סעיף 14 סעיף 72 לחוק, כנוסחו היום, קובע לאמור:

"שליטת פטור לזכות במקרקעין שנתקבלה אגב פירוק איגוד

72. (א) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, לפי הוראות סעיף 71, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין והמוכר, הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1, ביקש פטור, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב); לענין זה –

"מוכר" – מי שהיה בעל זכות באיגוד ורכש את הזכות במקרקעין אגב פירוק האיגוד, או מי שיום הרכישה שנבקע לגביו הוא יום הרכישה שהיה נקבע לבעל הזכות באיגוד אילו הוא היה מוכר את הזכות במקרקעין;

סעיף 12 לסעיף 2149 המוצע

מוצע לקבוע הוראות לענין גובה הפטור מהמס. על פי המוצע, חישוב הפטור מהמס בשל תקופת השבח הנבחרת, יהיה החלק היחסי מהמס שהיה משתלם על מלוא השבח במכירת הדירה, אלמלא הפטור, בהתאם ליחס שבין תקופת השבח הנבחרת לתקופת השבח הכוללת.

לסעיף 3149 המוצע

מוצע להוסיף הוראות שעניינן סכום המס המתחייב בעד יתרת תקופת השבח. על פי המוצע, חישוב המס בשל יתרת תקופת השבח החייבת במס, יהיה החלק היחסי מהמס שהיה משתלם על מלוא השבח במכירת הדירה, אלמלא הפטור, בהתאם ליחס שבין יתרת תקופת השבח לתקופת השבח הכוללת.

סעיף 13 לפסקה (1)

סעיף 62 לחוק עניינו ב"מתנות לקרובים".

"(ב) מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס; לענין זה, "בן זוג המתגורר יחד אתו בדירה" – מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה."

בע"א 2622/01, מנהל מס שבח מקרקעין נ' עליזה לבנון, פד"י נ"ו 5(309). קבע בית המשפט העליון כי יש לפרש את סעיף 62(א) לחוק כך שיחול גם על ידועים בציבור. לאור הפסיקה כאמור מתייתרת הוראת סעיף קטן (ב) האמור ומוצע לבטלו.

15. בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011² –
- (1) בסעיף 6(ג), בסופו יבוא "ואולם אם קיבל המוכר פטור ממס, מלא או חלקי, לפי הוראות סעיף 6א(ב), יובא הפטור האמור במניין לעניין סעיף זה";
- (2) אחרי סעיף 6 יבוא:

"פטור במכירת דירת 6א. (א) בסעיף זה –
מגורים שאינה מזכה

"דירת מגורים שאינה מזכה" – דירה או חלק מדירה, שאינה דירת מגורים מזכה ואינה דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה, שבנייתה הסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד ומיועדת למגורים לפי תכנית; "היתר לשימוש חורג" ו"תכנית" – כמשמעותם בחוק התכנון והבנייה.

(ב) מוכר המוכר בתקופה שמיום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 71), התשע"א-2011, עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים שאינה מזכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות פסקאות (1) עד (4) של סעיף 6א(א), ובלבד שמתקיימים כל אלה:

(1) ערב יום המכירה שימשה הדירה למגורים, או שימשה לשימוש אחר בהתאם להיתר לשימוש חורג;

ד ב ר י ה ס ב ר

כנוסחה בסעיף 5 להצעת החוק, ולפיה המוכר של דירת מגורים מזכה שהגיעה אליו מאיגוד בפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק העיקרי, לא יהיה זכאי לתקופת שבח נבחרת לגבי התקופה שעד יום העברתה אליו כאמור, הואיל והאיגוד לא היה זכאי לפטור ממס בשל שבח זה לפי פרק חמישי 1. לפיכך אין נחיצות עוד בהוראה של שלילת הפטור ליחיד בנסיבות אלה.

סעיף 15 לפסקה (1)

סעיף 6 להוראת השעה עניינו בפטור במכירת דירת מגורים מזכה. מוצע לתקן את סעיף 6(ג) להוראת השעה כך שבמניין הפטורים הקבוע בסעיף יבוא גם פטור ממס, מלא או חלקי, שקיבל המוכר בשל מכירת דירת מגורים שאינה מזכה, לפי הוראות סעיף 6א(ב) להוראת השעה, שמוצע להוסיפו בסעיף 15(2) המוצע, כפי שיפורט להלן.

לפסקה (2) לסעיף 6א המוצע

לסעיפים קטנים (א) ו-(ב)

כאמור בחלק הכללי לדברי ההסבר, מוצע להרחיב את הוראת השעה כדי להגדיל את היצע דירות המגורים, במטרה להביא להפחתת המחירים בשוק הנדל"ן למגורים

"איגוד" – למעט איגוד שהיה איגוד מקרקעין במשך כל התקופה שמיום תחילת פעילותו או מיום ח' בטבת תשמ"ה (1 בינואר 1985), לפי המאוחר, ועד ליום פירוקו.

(א1) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין על ידי איגוד לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד לפי הוראות סעיף 71, כאשר המקרקעין האמורים הגיעו לאיגוד בפטור ממס לפי חלק ה'2 לפקודה, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין, והמוכר הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1 ביקש פטור ממס, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב); לענין זה, "מוכר" – כהגדרתו בסעיף קטן (א).

(ב) המס שבו יחויב המוכר לפי הוראות סעיף קטן (א) הוא המס שהיה חל במועד מכירת הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה היתה חייבת במס או המס שהיה חל לפי הפקודה, אילו הועברה זכות כאמור כדיבדנד מיד לפני תחילת הפירוק, לפי הגבוה מביניהם, והכל בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, עד ליום התשלום בפועל.

הוראת הסעיף האמור מתייתרת לאור הסדר המיסוי המוצע ובכלל זה לאור הוראת סעיף 49(1)(4) לחוק,

² ס"ח התשע"א, עמ' 358.

(2) במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין הוכיח המוכר, להנחת דעתו של המנהל, כי אין לגבי הדירה הנמכרת היתר לשימוש חורג תקף;

(3) במשך שנתיים רצופות לפחות שתחילתן לא יאוחר מתום שישה חודשים מיום קבלת החזקה בדירה בידי הרוכש או מתום שנה מיום המכירה, לפי המוקדם מביניהן, שימשה הדירה למגורים.

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו בהתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר קיבל את דירת המגורים בלא תמורה בתקופה שמיום ג' בסיוון התשע"א (5 ביוני 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012);

(2) מכירת דירת המגורים שאינה מזכה היא מכירה לקרוב כהגדרתו בסעיף 6(ב)(2).

(ד) פטור ממס, מלא או חלקי, לפי הוראות סעיף קטן (ב), לא יינתן למוכר אחד יותר משלוש פעמים, ואולם אם קיבל המוכר פטור ממס, מלא או חלקי, לפי הוראות סעיף 6(א) או לפי הוראות סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין, החל ביום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011), יובא הפטור האמור במניין לעניין סעיף זה.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ג)

מוצע לקבוע, בפסקה (1) של סעיף קטן (ג) המוצע, כי הפטור לפי סעיף קטן (ב) המוצע לא יחול אם המוכר קיבל את דירת המגורים בלא תמורה בתקופה שמיום ג' בסיוון התשע"א (5 ביוני 2011) – הוא יום החלטת הממשלה לעניין הגדלת היצע הדירות בשוק הנדל"ן באמצעות שינוי הוראות המס (החלטה מס' 3281), עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) – הוא יום סיום תחולתה של הוראת השעה. הוראה זו באה למנוע "שכפולים" של הפטור המוצע בדרך של העברת דירות בלא תמורה.

עוד מוצע לקבוע, בפסקה (2) של סעיף קטן (ג) המוצע, כי הפטור ממס לא יחול במכירה לקרוב, בדומה לקבוע בסעיף 6(ב)(2) להוראת השעה.

לסעיף קטן (ד)

מוצע לקבוע כי פטור ממס, מלא או חלקי, לפי הוראות סעיף 6(א)(ב) להוראת השעה, כנוסחו המוצע, לא יינתן למוכר אחד יותר משלוש פעמים. בנוסף מוצע לקבוע כי פטורים שקיבל המוכר לפי הוראות סעיף 6(א) להוראת השעה או לפי סעיף 49(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, החל ביום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) – הוא יום תחילתו של סעיף 6 להוראת השעה, יובאו במניין הפעמים המרבי הקבוע בסעיף המוצע. התנאי המוצע נועד למעשה להשוות את מצב הזכאות לפטורים של דירת המגורים הלא

כבר בטווח הקרוב, זאת על ידי עידוד מכירת דירות שאינן דירות מגורים מזכות, שישמשו למגורים לאחר מכירתן.

לאור האמור, מוצע להוסיף את הוראת סעיף 6א, כך שבתקופה שמיום פרסומו של החוק המוצע עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012), יינתן פטור ממס שבח גם בעת מכירת דירת מגורים שאינה דירת מגורים מזכה. הפטור יינתן למכירת דירה בהתאם להוראות פסקאות (1) עד (4) של סעיף 6(א) להוראת השעה, כלומר מכירת דירת המגורים תהיה כפופה לתקרה של 2,200,000 שקלים חדשים ולשאר ההוראות הקבועות בפסקאות אלה. בנוסף, כדי שהמוכר יהיה זכאי לפטור במועד המכירה, על הדירה לשמש למגורים או לשימוש אחר בהתאם להיתר לשימוש חורג, ועל המוכר לעמוד בתנאים נוספים אשר מטרתם להבטיח כי הדירה תשמש למגורים בעתיד – על המוכר להוכיח, במועד ההצהרה על מכירת הדירה, כי לא קיים לגביה היתר לשימוש חורג בתוקף, ועל הדירה לשמש למגורים במשך שנתיים רצופות מתום שישה חודשים ממועד קבלת החזקה בידי הרוכש או מתום שנה מיום המכירה, לפי המוקדם.

יצוין, כי מי שלא ימכור דירת מגורים בבעלותו שאינה דירת מגורים מזכה, בתקופת הוראת השעה, יהיה חייב במכירתה במס שבח לגבי התקופה שמיום רכישה ועד יום פרסום החוק, וזאת בהתאם לסעיף 49(א)(5) לחוק, כנוסחו בסעיף 5 להצעת החוק.

(ה) לעניין סעיף זה, יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד.

(ו) המוכר דירת מגורים שאינה מזכה שמתקיים לגביה האמור בסעיף קטן (ב)(1) ו-(2) רשאי לבחור באחד מאלה:

(1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב) או 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, ובהתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(3) – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;

(2) מתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה מס השבח שהיה עליו לשלם לפי הוראות פסקה (1); תוקפה של ערובה כאמור יפוג בהתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(3).

16. (א) תחילתו של חוק זה, למעט סעיף 15, ביום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013) (בסעיף זה – יום התחילה).

(ב) חוק זה יחול על מכירת זכות במקרקעין ביום התחילה או לאחריו, ולעניין סעיף 15 – על מכירת זכות במקרקעין ביום פרסומו של חוק זה ואילך.

ד ב ר י ה ס ב ר

הסעיף המוצע, מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד.

לסעיף קטן (ו)

מכיוון שלא ניתן לדעת במועד המכירה אם יתקיים בעתיד התנאי המוצע בסעיף 48א(ב)(3) להוראת השעה, שלפיו נדרשת תקופת מגורים של שנתיים כמפורט בו, מוצע להבהיר כי המוכר יחויב במס בעת המכירה כפי שהיה מחויב לולא הוראות הסעיף המוצע. אם וכאשר יתקיימו תנאי הסעיף, יהיה המוכר זכאי להחזר המס ששילם. לחלופין יהיה רשאי המוכר להפקיד ערובה להבטחת תשלום כאמור להנחת דעתו של המנהל.

סעיף 16 מוצע לקבוע כי תחילתו של החוק המוצע תהא ביום י"ט בטבת התשע"ג (1 בינואר 2013). זאת כדי לאפשר לציבור הנישומים ולרשות המסים להתארגן להסדר החדש המוצע בו.

עם זאת מוצע כי תחילתו של סעיף 15, המתקן את הוראת השעה, תהיה באופן מיידי עם פרסומו של החוק המוצע, הואיל ומדובר בהסדר מס מיטיב אשר נועד להגדיל את היצע הדירות למגורים בטווח המידי.

מזכה למצב הזכאות לפטורים הקיים לגבי דירת מגורים מזכה, אשר ניתן לקבל בגינה שני פטורים מכוח סעיף 6(א) להוראת השעה ופטור נוסף, בהתאם לנסיבות, מכוח סעיף 49ב(1) לחוק. הואיל ובמכירת דירת מגורים שאינה מזכה לא ניתן לקבל פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק, ניתן לדירה כאמור פטור נוסף על אלה הקבועים לדירת מגורים מזכה בסעיף 6(א), ואולם במקביל מוצע כי פטורים שכבר ניצל המוכר החל ביום התחילה של סעיף 6(א) להוראת השעה, לפי הסעיף האמור או לפי סעיף 49ב(1) לחוק, יובאו כאמור במניין בספירת הפטורים.

במקביל, כאמור לעיל בדברי ההסבר לפסקה (1) של סעיף 15 המוצע, מוצע לתקן את סעיף 6(ג) להוראת השעה, כך שאם קיבל המוכר פטור ממס, מלא או חלקי, לפי הוראות סעיף 6א(ב) להוראת השעה, כנוסחו המוצע, הוא יובא במניין הפטורים הקבוע לפי סעיף 6(ג) להוראת השעה, במכירת דירת מגורים מזכה.

לאור האמור, שילוב של הוראת השעה וסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין מביא לכך כי ניתן למכור לכל היותר שלוש דירות בפטור ממס, בין אם הן מזכות ובין שאינן מזכות.

לסעיף קטן (ה)

מוצע לקבוע, בדומה לקבוע בפרק חמישי 1 לחוק (סעיף 49(ב) ובסעיף 6(ה) להוראת השעה, כי יראו, לעניין