

תזכיר חוק התוכנית הכלכלית לשנות הכספים 2015-2016 (תיקוני חקיקה), התשע"ה-2015

פרק __': מיסוי מקרקעין

תזכיר זה מיישם את החלטות הממשלה מיום 5 באוגוסט, והוא צפוי לעלות על סדר יומה של ועדת השרים המיוחדת לעניין התכנית הכלכלית לשנים 2015 ו-2016 ביום 16 באוגוסט 2015.

א. שם החוק המוצע

חוק התוכנית הכלכלית לשנת הכספים 2015-2016 (תיקוני חקיקה), התשע"ה-2015 פרק __': מיסוי מקרקעין.

ב. עיקרי החוק המוצע

כללי

במסגרת המאמצים להגדלת היצע יחידות הדיור ולהורדת מחירי הדיור, בוצעו מספר תיקונים במסגרת מערכת המס אשר נועדו להשפיע לטובת מיתון הביקוש להשקעה במגורים. כצעדים משלימים לצעדים אלו מוצע לבצע מספר תיקונים נוספים, אשר יובילו ליעול השימוש בהיצע יחידות הדיור הקיים ולפיכך להגדלת היצע יחידות הדיור.

לסעיף 1

לפסקה (1)

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), מעניק למי שהוא בעלים של דירת מגורים יחידה (להלן: הדירה הראשונה), הרוכש דירה חליפית, פרק זמן של 24 חודשים, בו יכול למכור את הדירה הראשונה, ואם יעשה כן, ייחשב כבעלים של דירה יחידה לצורך הטבות מס הרכישה לבעלי דירה יחידה אשר יינתנו לו על רכישת הדירה החליפית. במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת ההחזקה בדירות לאחר רכישת דירות חלופיות. התארכות זו מוסברת גם על רקע הציפייה להמשך עליית מחירי הדיור ויצירת רווח נוסף על הדירה. לאור זאת, מוצע לתקן את סעיף 9(א1)(2), כך שרק אם הדירה הראשונה תימכר תוך "12 חודשים", במקום "24 חודשים" לפי נוסח הסעיף כיום, ייחנה משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש דירה יחידה, בגין רכישת הדירה החליפית. תיקון זה מצטרף לתיקון דומה המוצע לעניין מס שבח, להלן בפסקה 5.

לפסקה (2)

ביום 21 בדצמבר 2014, קיבלה ממשלת ישראל את החלטה מספר 2365, במסגרתה הוחלט להקים צוות שיגבש בתוך 120 ימים מיום קבלת ההחלטה, תכנית לטיפול בסוגיות דיור ביישובי המיעוטים. הצוות זיהה כי ברבים מן היישובים חלק ניכר מעתודות הקרקע לפיתוח הן קרקעות פרטיות אשר בעליהן אינם מעוניינים ליזום בה בנייה או מתקשים לעשות כן. אחת הסיבות לתופעה זו, היא שביישובים במגזר המיעוטים, ישנם מקרקעין אשר אינם רשומים בפנקס המקרקעין על שם הבעלים שלהם בפועל, אלא על

שם בעלים קודמים של המקרקעין. מצב זה מקשה על השגת מימון לביצוע פעולות בניה נוספות, אשר יכולות לפתח את הקרקעות ולהגדיל את היצע הדירות.

אחד החסמים לרישום הוא קיומם של סעיפי חוק המתנים את הרישום באישור המנהל כי שולם המס המגיע מבעל הקרקע וכי שולם המס המגיע בגין מכירות קודמות אשר נעשו במקרקעין. קונים המבקשים לרשום את המקרקעין נתקלים לעיתים בקשיים לרישום בשל העובדה שבעלים קודמים של הנכס לא דיווחו על עסקאות קודמות במקרקעין או לא שילמו את המס אשר הם חייבים בו. לשם תמרוץ רישום זכויות במקרקעין בתחומי ישובי מיעוטים בפנקס המקרקעין, מוצעות מספר הקלות, אשר יאפשרו רישום מקרקעין כאמור, על אף שלא שולם המס, ובהתקיים התנאים המפורטים להלן.

סעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, קובע שתוקפה של עסקה במקרקעין ופעולה באיגוד מקרקעין החייבות במס מותנה בתשלום המס, וכמו גם כי מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין, אלא אם כן המנהל אישר שהיא פטורה ממס, ששולם המס בשלה, או שניתנה ערובה כאמור בסעיף. מוצע לקבוע, בסעיף 16(א)(2)(א) המוצע, שתקפה של מכירת זכות במקרקעין המצויים בתחומי יישוב מיעוטים (לצורך הסעיף, ישוב מיעוטים מוגדר כישוב ש-80% מתושביו אינם יהודים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה), אשר נעשתה לפני יום 1 בינואר 2016, לא תותנה בתשלום המס או במילוי התנאים האחרים המופיעים בסעיף 16(א)(1). לעומת זאת, התנאים לרישום מכירת הזכות במקרקעין הקבועים בסעיף 16(א)(2) יישארו בעינם. כמו כן, ידרש המבקש לרשום לדווח על שרשרת העסקאות שקדמו לעסקה אותה הוא מבקש לרשום וזאת כתנאי למתן אישור המסים.

כך, הרוכש אשר מבקש להירשם, יצטרך להמציא לרשם המקרקעין את אישור המנהל על תשלומי המס המתחייבים מהעסקה אשר ביצע בעצמו, אך רישום המקרקעין על שמו לא יותנה בתשלום כל חובות המס בגין עסקאות קודמות אשר נעשו באותה זכות במקרקעין. בפועל, במקרים אלה מנהל רשות המסים ייתן למי שמבקש להירשם אישור מיוחד, אשר מאשר ששולמו המסים בגין מכירת הזכות אשר העבירה את הזכות לידי, ושניתן לבצע את הרישום על אף שלא ניתנו אישורי מסים על מכירות קודמות של הזכות במקרקעין. רשם המקרקעין אשר יובא לפניו אישור מיוחד זה, יבצע את הרישום לאחר שווידא שמבחינה קניינית הזכות אכן עברה אל המבקש להירשם.

סעיף 16(א)(3), מבהיר כי תיקון זה לא יגרע מחובת הצדדים לעסקאות הקודמות להגיש את ההצהרות המתחייבות על פי הוראות הפרק השביעי לחוק מיסוי מקרקעין לגבי כלל העסקאות שנעשו במקרקעין, ולא יגרע מסמכות רשות המסים לגבות את החובות בגין עסקאות אלה, אם ישנן, באמצעי הגבייה הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודת המסים (גביה).

בהתאם לסעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה), מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין. בע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומס שבח מקרקעין ת"א נ' אלי ושושנה שמש ואח' (פורסם בנבו), נקבע כי החבות במס הרכישה קמה, בקשר לזכויות החדשות שנרכשו במקרקעין, ועל כן, מס הרכישה בא בגדרו של סעיף 11א(1) לפקודת המיסים (גביה), היינו, הוא רובץ כשעבוד ראשון על הקרקע.

מוצע לקבוע כי אם נרשמה מכירת זכות במקרקעין בפנקס המקרקעין לפי הוראות הסעיף המוצע, לא יהיה מס הרכישה שלא שולם במכירה קודמת, שעבוד על אותה זכות במקרקעין כלל. מטרת התיקון, הינה לאפשר לרוכש זכות במקרקעין לרשום זכות נקייה משעבודים בגין חובות מס רכישה הרובצים על המקרקעין בגין העברות קודמות שלא היה מעורב בהן. יודגש, כי על פי ההסדר המוצע, מעת רישום הזכות בפנקס המקרקעין לא ירצו על הקרקע שעבודים, בגין חובות מס רכישה שנוצרו במכירות קודמות שאינן רשומות.

מוצע לקבוע בסעיף 16(א1)(5), שהוראות הסעיף המוצע יחולו על אף האמור בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה), הקובע כי שום פעולת העברה במקרקעין השייכים לסרבן לא תירשם בפנקסי המקרקעין בטרם הוברר ששולם המס המגיע עליהם, אלא בהסכמת הממונה על הגביה. על כן, רישום זכות במקרקעין כאמור בסעיף המוצע לא ידרוש את הסכמת הממונה על הגביה.

לפסקה (3)

ביום 5 באוגוסט 2013, נחקק החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013. במסגרת חוק זה, בסעיף 43, התקבל תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: תיקון 76). בתיקון האמור, בוטלה הוראת הפטור ממס שבח שהייתה קבועה בסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר חלה על מוכר דירה שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת. בעקבות התיקון נוצרה הבחנה משמעותית בין בעלי מספר דירות לבין בעלי דירה יחידה, שכן נקבע שרק בעלי דירה יחידה ייהנו מפטור ממס שבח במכירת דירה, ואילו לבעלי כמה דירות יחושב מס השבח במכירת דירה, בצורה לינארית, כך ששבח שיוחס לתקופה שעד יום 1 בינואר 2014 יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שיוחס לתקופה שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין.

בדומה ליתר הסעיפים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעים פטור ממס, קבע גם סעיף 49ב(1) לחוק האמור, לפני ביטולו בתיקון מס' 76, פטור ממס הן על השבח הריאלי והן על השבח האינפלציוני החייב. בתיקון מס' 76 בוטל כאמור הפטור שבסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, אולם לצד זאת נקבע במסגרת סעיף 48א(ב2), כי יחול חישוב מס מיוחד, שהוא חישוב לינארי מוטב, שחל על השבח הריאלי בדירת מגורים מזכה חייבת.

כתוצאה מכך, סעיף 48א(ב2) האמור, כפי שנחקק בתיקון מס' 76, פוטר ממס רק את השבח הריאלי שנצמח עד יום 31 בדצמבר 2013, אך לא את השבח האינפלציוני. בהתאם לסעיף 48א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, שבח אינפלציוני שנצמח עד שנת 1993 חייב במס בשיעור של 10%, בעוד שבח אינפלציוני שנצמח לאחר מכן פטור ממס. מכאן, למרות שמטרת תיקון 76 הייתה לפטור ממס שבח את השבח, הן הריאלי והן האינפלציוני, שנוצר עד יום 31 בדצמבר 2013 (בדומה למצב החוקי לפני תיקון מס' 76), ולמסות את עליית ערך הדירות מיום כניסת תיקון מס' 76 לתוקף ואילך, התיקון לא קבע הוראה כאמור לגבי המס המוטל על השבח האינפלציוני. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 48א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כך שגם השבח האינפלציוני החייב במס על פי הסעיף האמור כנוסחו היום, בגין חלק השבח הריאלי שזוכה לפטור ממס בנוסחת החישוב הלינארי, יהא פטור ממס, בדומה לפטור שניתן על השבח הריאלי. בנוסף,

מוצע כי גם השבח האינפלציוני בגין חלק השבח הריאלי שחל עליו סעיף (ב3)1, יהיה פטור.

לפסקה (4)

מוצע כי הפטור ממס שבח, על פי סעיף 49ב(5) לחוק, הניתן במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה מקרובו כאמור בסעיף, יינתן לתקופה מוגבלת. כיום, על פי הסעיף האמור, קיים פטור מוחלט עבור מכירת דירות אלו ללא הגבלת זמן, בהינתן שאילו היה המוריש עדיין בחיים, ומוכר את דירת המגורים, היה זכאי לפטור הניתן למוכר דירה יחידה בעבורה (להלן: דירת ירושה). מוצע לקצוב פטור זה, ולהעמיד אותו על תקופה של שנתיים. קציבה זו, צפויה לעודד יורשים למכור את דירת הירושה שהיא דירה נוספת בידם, ובכך להביא להגדלת היצע יחידות הדור.

בכדי שלא לפגוע בבני הזוג, בילדי המוריש אשר מונה להם אפוטרופוס, ובילדי המוריש שלא מלאו להם 21, אשר לרוב גרים בדירת הירושה או נהנים מפירותיה, מוצע לקבוע הסדרים מיוחדים לדירה שיש בין יורשיה יורש כאמור. מוצע להחריג מגדר ההגבלה המוצעת מכירה של דירת ירושה אשר בין יורשיה בן זוג המוריש, עד לשנתיים ממותו של בן הזוג היורש. כך שאם דירת ירושה הורשה לבן זוג המוריש, כל היורשים ייהנו מפטור ממס שבח עד שנתיים ממועד פטירת בן הזוג. לגבי דירת ירושה שיש בין יורשיה יורש שהוא חסוי על פי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, מוצע לקבוע כי הפטור במכירת דירת הירושה יינתן לכל היורשים עד שנתיים מהמועד בו היורש מפסיק להיות חסוי. אם היה בין היורשים מי שטרם הגיע לגיל 21, מוצע להתחיל לספור את השנתיים האמורות רק מרגע שכל ילדי המוריש אשר יש להם חלק בירושת הדירה הגיעו לגיל 21. במקרה שבו יש מספר יורשים כאמור, התקופה תסתיים במועד המאוחר ביותר.

להשלמת התיקון, מוצע לתקן את סעיף 49ב(2), אשר קובע פטור ממס שבח במכירת דירה, שהיא דירתו היחידה של המוכר, בתנאים האמורים בסעיף. תיקון סעיף זה נדרש לאור הוראת סעיף 49ג(4), לפיה יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים יחידה שבבעלות המוכר לצורך הפטור הניתן במכירת דירה יחידה, על אף שבבעלות המוכר גם דירת ירושה. אם לא יתוקן הסעיף יוכל יורש שהוא בעל דירת מגורים יחידה (להלן: הדירה היחידה), שירש דירת ירושה שהיא דירתו הנוספת, שלא מכר את דירת הירושה בפרק הזמן הניתן לו למכור את דירת הירושה, למכור את דירתו היחידה תוך שימוש בפטור הניתן למוכר דירה יחידה, תוך שימוש בחזקה לפיה יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר לצורך הפטור הניתן במכירת דירה יחידה על אף שבבעלות המוכר גם דירת הירושה, ולאחר מכן למכור את דירת הירושה, אשר נשארה כדירתו היחידה, בפטור ממס הקבוע לדירת מגורים יחידה לפי סעיף 49ב(2). בכדי למנוע זאת, מוצע לקבוע כי יורש שלא מכר את דירת הירושה תוך שימוש בפטור ממס לפי סעיף 49ב(5), לא יוכל למכור אותה בעתיד בפטור ממס למוכר דירה יחידה, ככל שזו אפשרה לו לשמר את הפטור ממס למוכר דירה יחידה במכירת הדירה הנוספת, באמצעות שימוש בחזקה הקבועה בסעיף 49ג(4) לחוק. אם היורש מכר את דירתו היחידה, בלא לבקש עליה פטור ממס למוכר דירה יחידה, התיקון לא ימנע ממנו למכור את דירת הירושה בפטור ממס למוכר דירת יחידה.

לפסקה (5)

סעיף 49ג(1) מעניק למי שהוא בעלים של דירת מגורים יחידה הרוכש דירה חליפית, פרק זמן בו יכול להיחשב כבעלים של דירה יחידה לצורך הפטור מס שבח הניתן לבעלי דירה יחידה, הגם שבפועל בבעלותו שתי דירות. כאמור לעיל, במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת החזקה בדירות לאחר רכישת דירות חלופיות. התארכות זו מוסברת גם על רקע עליית מחירי הדיור והציפייה, בין היתר, ליצירת רווח נוסף על הדירה אשר ערכה צפוי לעלות. לאור זאת, מוצע לתקן את סעיף 49ג(1), כך שרק אם הדירה הראשונה תימכר תוך "12 חודשים" במקום "18 חודשים" לפי נוסח הסעיף היום, ייחנה המוכר מהפטור ממס הניתן למוכר דירה יחידה, במכירת הדירה. תיקון זה יצטרף לתיקון דומה אשר מוצע, לעיל בפסקה 1, לעניין מס רכישה.

לסעיף 2

לסעיף קטן (א) – מוצע להחיל את התיקון של סעיף 9ג(1), כאמור בסעיף 11(1) של חוק זה, רק על דירת מגורים שנרכשה מיום תחילתו של חוק זה. כך, שאם בעלים של דירת מגורים יחידה, רכש דירה נוספת לפני תחילת החוק, יהיו לו 24 חודשים מיום רכישת הדירה הנוספת, בהן יוכל למכור את הדירה שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה הנוספת, ואם יעשה זאת ייחנה משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש של דירה יחידה, בגין רכישת הדירה הנוספת.

לסעיף קטן (ב) - מוצע לקבוע, כי תחילתו של התיקון המוצע לסעיף 48א(ג) יהיה ביום 1 בינואר 2014, כך שגם מי שמכר דירת מגורים מזכה במהלך שנת המס 2014 לא יהא חייב במס בגין השבח האינפלציוני. יובהר, כי מס שנגבה בשל סעיף זה טרם תיקונו בחוק זה, יוחזר לאחר תיקון החקיקה.

לסעיף קטן (ג)- מוצע שלא להחיל את התיקון לסעיף 49ב(2), כנוסחו בסעיף 1(4)א לחוק זה, על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, החזקה שבסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר לצורך הפטור הניתן במכירת דירה יחידה, על אף שבבעלות המוכר גם דירת הירושה. כך שאם ביום תיקון החוק, הייתה בידי המוכר, דירת מגורים שהתקבלה בירושה, יוכל למכור את הדירה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) אם היא דירתו היחידה, אפילו אם הוחלה החזקה שבסעיף 49ג לפני התיקון במכירת דירה אחרת, וכל עוד לא הוחלה החזקה האמורה לאחר מועד התיקון.

לסעיף קטן (ד) – סעיף 49ב(5), כנוסחו בסעיף 1(4) לחוק זה קובע כי הפטור במכירת דירת ירושה לפי הסעיף האמור יחול רק אם המכירה בוצעה בתוך שנתיים ממועד פטירת המוריש. כהוראת מעבר, אשר תסדיר את הפטור ממס במכירת דירת ירושה שקיבל המוכר ממוריש שנפטר לפני יום התחילה, מוצע לקבוע שבמכירת דירת מגורים כאמור, התקופה למכירת הדירה בפטור לפי אותו סעיף לא תסתיים לפני תום שנתיים מיום התחילה. יובהר, כי אם התקיימו ביום התחילה התנאים בפסקאות (1) עד (4) לסעיף 49ב(5)ד) כנוסחו בהצעת החוק, ייקבע המועד ממנו תחל ספירת התקופה, בהתאם להוראות הפסקאות האמורות.

לסעיף קטן (ה) – מוצע להחיל את התיקון של סעיף 49ג בנוסחו בסעיף 1(5) לחוק זה, רק על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שעליה חלה החזקה כאמור באותו סעיף. בכך לאפשר למי שקנה דירה חלופית, כאמור בסעיף 1(ג), לפני יום התחילה, ליהנות מהפטור ממס שבח לבעלי דירה יחידה במכירת הדירה אשר הייתה דירתו היחידה טרם רכישת הדירה החלופית, אם תימכר תוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.

לסעיף 3

סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי סכום מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו בתקופה שמיום 1 באפריל 1961 עד יום 6 בנובמבר 2001, מחושב באופן ליניארי, כך שעל השבח הריאלי עד ליום 6 בנובמבר 2001 מוטל מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, ועל השבח הריאלי שמיום 7 בנובמבר 2001 ועד ליום המכירה, מוטל מס העומד נכון להיום על שיעור של עד 25% ליחיד.

לסעיף קטן (א)

כדי לעודד מכירת קרקעות שיאפשרו להגדיל את היצע הדירות, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין, המיועדת לבנייה למגורים, בידי יחיד, בתקופה שמיום 1 בינואר 2016 עד יום 31 בדצמבר 2018, יינתן שיעור מס שבח מופחת, על השבח הריאלי עד יום 7 בנובמבר 2001, שיהיה בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על 25%. כאמור, שיעור זה הוא שיעור המס המשולם על השבח הריאלי שנצמח מיום 7 בנובמבר 2001, שהוא נמוך מהשיעור המוטל על השבח שנצבר לפני מועד זה ואשר היה נגבה במכירת המקרקעין לולא הוראת השעה, ועל כן שיעור זה מהווה תמריץ למכירת הקרקע בתנאים המופיעים בהוראת השעה.

שיעור המס המופחת כאמור יינתן, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

- הקרקע נרכשה בתקופה שמיום 1 באפריל 1961 עד יום 6 בנובמבר 2001. לגבי קרקע שנרכשה לפני חודש אפריל 1961 לא עולה שיעור המס על 12%, לפי סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, ולגבי קרקע שנרכשה ביום 7 בנובמבר 2001 ואילך, חל שיעור מס של 25%, לפי סעיף 48א(ב) לחוק.

- המכירה היא של זכות במקרקעין שהיא קרקע שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, המתירה בנייה למגורים על הקרקע של 10 דירות מגורים לפחות.

א. לגבי זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-1000 דירות – בתוך התקופה שנקבעה בסעיף, הסתיימה בנייתן של 10 דירות מגורים או של 80% לפחות מדירות המגורים לפי התכנית החלה על הקרקע. תנאי זה נקבע בכדי לתמרץ את הקונה להוציא לפועל את בניית הדירות במהירות, וכך להגדיל את היצע הדירות. לעניין הסעיף, יראו את מועד תום הבנייה, במועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה.

ב. לגבי זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 1000

דירות או יותר - המכירה היא מיחיד לקבלן לעבודות הנדסה בנאיות כהגדרתו בחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969, הרשום בפנקס כמשמעותו באותו חוק, והקרקע הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידי הקבלן. במכירת זכות במקרקעין לקבלן, הנחת המוצא היא כי יש לקבלן הן הכישורים להוציא לפועל את עבודת הבנייה, והן תמריץ כלכלי לסיים את הבנייה במהירות האפשרית. לפיכך, במכירת זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 1000 דירות או יותר, מוצע שלא להגביל את הקבלן לתקופת בנייה, כך שיתאפשר לו לקנות זכויות במקרקעין ממספר רב של יחידים, ולסיים את הבנייה כאשר מצטבר אצל הקבלן קרקע המתאימה לפרויקט בנייה בסדר גודל גדול.

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי ההקלה לא תחול על מכירת קרקע שנהנית מפטור ממס, מלא או חלקי, וזאת כדי שלא להקנות כפל הטבה. עם זאת, נישום רשאי לבחור אם ברצונו שיחולו עליו הוראות הסעיף המוצע או ההקלות האחרות שלהן הוא זכאי. נוסף על כך, כדי למנוע שימוש לרעה בפטורים, מוצע לקבוע, כי הוראות הסעיף המוצע לא יחולו במכירת דירה שנתקבלה בלא תמורה או כמכירה בין קרובים.

לסעיף קטן (ג)

במכירת זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-1000 דירות, לא ניתן לדעת, במועד המכירה, אם יתמלא התנאי הדורש בנייה למגורים בתוך תקופה מסוימת מיום המכירה אלא בדיעבד. על כן מוצע להבהיר כי במועד המכירה יחויב המוכר בתשלום המס כפי שהיה מוטל עליו לולא הוראות הסעיף המוצע. אם וכאשר תעמוד המכירה גם בתנאי זה, יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם בגובה ההפרש שבין המס שבו חויב לבין המס שבו הוא חייב לפי הוראות הסעיף המוצע. עם זאת מוצע להסמיך את מנהל רשות המסים לדחות את מועד תשלום המס, כולו או חלקו, אם המוכר המציא ערובה מתאימה להבטחת התשלום.

לסעיף קטן (ד)

על פי סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, יראו את השבח, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, ועל השבח הריאלי יחולו הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי העניין. מוצע לקבוע כי במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות הסעיף המוצע, שיעור המס על השבח הריאלי עד יום התחילה לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1), כך שהטבה בשיעור המס, תיזקף לזכות המוכר גם לעניין הוראות פקודת מס הכנסה.

לסעיף קטן (ה) – מוצע לקבוע שהמונחים בסעיף זה יפורשו כפי משמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, מלבד המונח "יחיד" אשר יכלול לעניין הוראות הסעיף גם חברה משפחתית.

כאמור בדברי ההסבר לסעיף 1(2) לעיל, אחד החסמים לרישום מקרקעין בישובי מיעוטים (ישוב מיעוטים מוגדר כישוב ש-80% מתושביו אינם יהודים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה), הוא שכיום מותנה רישום בפנקס המקרקעין, בין היתר, בכך שלא קיימים חובות מס בגין הנכס, ובהצגת אישור רשות המסים כי אין חובות כאמור. סעיף 54 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן - חוק מס רכוש), קובע שלא תירשם בפנקסי המקרקעין כל פעולה בקרקע בטרם הומצא אישור מהמנהל על תשלום המס המגיע מבעל הקרקע. כאמור לעיל, קביעה דומה, קיימת גם בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה) שם נקבע כי שום פעולת העברה במקרקעין השייכים לסרבן לא תירשם בפנקסי המקרקעין בטרם הוברר ששולם המס המגיע עליהם, אלא בהסכמת הממונה על הגבייה. על מנת להקל על רישום הקרקעות, וכהסדר משלים לתיקון המוצע בסעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין, מוצע להוסיף את סעיף קטן (ג) לסעיף 54 לחוק מס רכוש, כך שייקבע בו שעל אף האמור בסעיף 54 לחוק האמור, ועל אף האמור בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה), יוכלו להירשם בפנקסי המקרקעין פעולות במקרקעין המצויים בתחומי ישובי מיעוטים, על אף שלא הומצא אישור מהמנהל על תשלום המס המגיע מבעל הקרקע.

על חלק מהזכויות במקרקעין בישובים במגזר המיעוטים, רובצים חובות מס רכוש כבדים, ואין בכוונת התיקון לפטור את החייבים מתשלומם, או לבטל את השעבוד הסטטוטורי הקיים על המקרקעין בגין חובות מס הרכוש בהתאם לסעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה), הקובע שמס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין. בכדי לוודא שהמרשם ישקף את שעבודי מס הרכוש הרובצים על המקרקעין אשר נרשמו מכוח הסעיף המוצע, מוצע לקבוע שברישום פעולות כאמור, רשם המקרקעין ירשום שעבוד לטובת המנהל שיהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין על פי הודעת גובה מסים כהגדרתו בפקודה האמורה. בפועל, באישור המסים אשר יינתן לרוכש המבקש להירשם בפנקס המקרקעין בו יאושר תשלום המס המגיע בגין מכירת הזכות, יודיע גובה המס לרשם המקרקעין כי יש לרשום שעבוד על המקרקעין שיהיה שעבוד ראשון על אותם מקרקעין, ורשם המקרקעין ירשום את השעבוד האמור במקביל לרישום. מובן, שאם משולם חוב המס, גובה המס יודיע זאת לרשם המקרקעין אשר ימחק את השעבוד.

ג. השפעת החוק המוצע על החוק הקיים

תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961.

ד. השפעת החוק על תקציב המדינה

כתוצאה מתיקון סעיף 48א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כך שגם השבח האינפלציוני החייב במס, יהא פטור, צפוי הפסד בהכנסות המדינה של 60 מיליון ש"ח, החל משנת 2014 (היות שמוצע תיקון רטרואקטיבי). בשנת 2016 לא צפויה תוספת הכנסות מכלל הצעדים המוצעים בתזכיר זה בשל הוראות המעבר, אולם בטווח הארוך יותר, בשל השינויים המוצעים בתזכיר, ובכלל זה: קציבת הפטור ממס על דירות ירושה על פי סעיף 49ב(5), וקיצור התקופה המזכה בפטור ממס בהחלפת דירה יחידה, צפויה תוספת הכנסות המוערך ב-50 מיליון ש"ח כל שנה החל משנת 2017.

ה. השפעת החוק המוצע על התקן המנהלי

אין.

ו. נוסח החוק המוצע:

להלן נוסח החוק המוצע:

תזכיר חוק התוכנית הכלכלית לשנת הכספים 2015-2016 (תיקוני חקיקה), התשע"ה-2015 פרק __':
מיסוי מקרקעין

1. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) 1963-ג¹ (בפרק זה – חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה))

(1) בסעיף 9(ג1)(2)(ב), במקום "ב-24 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים";

(2) בסעיף 16, אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(א1) בסעיף קטן זה, "יישוב מיעוטים" – יישוב ש-80% לפחות מתושביו אינם יהודים, לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

(2) נמכרה זכות במקרקעין המצויים בתחומי יישוב מיעוטים, ומכירה קודמת של אותה זכות, שנעשתה לפני יום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) ושלא מתקיימים לגביה התנאים שבסעיף קטן (א), לא נרשמה בפנקסי המקרקעין (בסעיף קטן זה – מכירה קודמת שאינה רשומה), יחולו הוראות אלה:

(א) על אף הוראות סעיף קטן (א1), תוקפה של המכירה הקודמת שאינה רשומה לא יותנה בקיום התנאים המפורטים באותו סעיף קטן;

(ב) מכירת הזכות במקרקעין תירשם בפנקס המקרקעין, בהתקיים האמור בסעיף קטן (א2), על אף המכירה הקודמת שאינה רשומה. ובלבד שאישר המנהל כי המבקש להירשם דיווח לו, ביחס לכל מכירה קודמת שאינה רשומה, על פרטי הזכות, פרטי העסקה והצדדים לה.

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"ה, עמ' 190.

(3) אין בהוראות פסקה (2) כדי לגרוע מחובתו של צד למכירה קודמת שאינה רשומה להצהיר עליה על פי הוראות הפרק השביעי ולשלם את המס החל בשלה.

(4) על אף הוראת סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה)², נרשמה מכירת זכות במקרקעין בפנקס המקרקעין לפי הוראות סעיף קטן זה, לא יהיה מס הרכישה שלא שולם במכירה קודמת שאינה רשומה, שעבוד על אותה זכות במקרקעין.

(5) הוראות סעיף קטן זה יחולו על אף האמור בסעיף 12 לפקודת המסים (גבייה)."

(3) בסעיף 48א(ג), האמור בו יסומן "1" ואחריו יבוא :

"(2) על אף האמור בפסקה (1), במכירת דירת מגורים מזכה שחלות עליה הוראות סעיף קטן (ב2), ובכלל זה בנסיבות האמורות בסעיף קטן (ב3)(1), יהיה המס על הסכום האינפלציוני החייב, בשיעור 0%";

(4) בסעיף 49ב -

(א) בפסקה (2), בסיפה, במקום "שליש ממנה, ועל מכירת דירה" יבוא "שליש ממנה, על מכירת דירה" ואחרי "1 בינואר 1997" יבוא "ועל מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה";

(ב) בפסקה (5), אחרי פסקת משנה (ג), יבוא :

"(ד) המכירה בוצעה בתוך שנתיים ממועד פטירת המוריש, ואולם אם התקיים האמור בפסקה מהפסקאות שלהלן – בתוך שנתיים מהמועד כמפורט בה :

(1) אם היה בין היורשים בן זוגו של המוריש או שניתנה לבן זוג כאמור זכות למגורים בדירה – מועד פטירתו של בן הזוג;

(2) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שטרם מלאו לו 21 שנים - המועד שבו מלאו לו 21 שנים;

² חוקי א"י, כרך ב', עמ' (ע) 1374, (א) 1399.

(3) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שמונה לו אפוטרופוס לפי כל דין עד תום שנתיים מיום פטירת המוריש/ שהיה לחסוי עד תום שנתיים מיום פטירת המוריש - המועד שבו פקעה האפוטרופסות או סיים האפוטרופוס את תפקידו/ שבו חדל להיות חסוי;

(4) קיבלו את הדירה בירושה כמה יורשים שמתקיים לגביהם האמור בפסקאות (1), (2) או (3) – המועד המאוחר מבין המועדים האמורים באותן פסקאות;”;

(5) בסעיף 49ג, בפסקה (1), במקום "ב-18 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים".

2. תיקון חוק מיסוי מקרקעין – תחילה, תחולה והוראות מעבר

(א) סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 1(1) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום תחילתו של חוק זה (בסעיף זה – יום התחילה) או לאחריה.

(ב) תחילתו של סעיף 48א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה, ביום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014).

(ג) סעיף 49ב(2) סיפה לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 1(3)(א) לחוק זה, לא יחול על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, החזקה שבסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ובלבד שלא הוחלה החזקה האמורה בשלה, לאחר יום התחילה.

(ד) על אף הוראות סעיף 49ב(5)(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 1(3)(ב) לחוק זה, במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה ממוריש שנפטר לפני יום התחילה, התקופה למכירת הדירה בפטור לפי אותו סעיף לא תסתיים לפני תום שנתיים מיום התחילה.

(ה) סעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 1(4) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריה, כתחליף לדירה הנמכרת שעליה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.

3. חוק מיסוי
מקרקעין - הוראת
שעה

(א) על האמור בפסקה (1)(א) של סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, בתקופה שמיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018), שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק האמור:

(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) המכירה היא של זכות במקרקעין בקרקע שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965³ (בסעיף זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של 10 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים;

(3) לגבי זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 1000 דירות או יותר - המכירה היא מיחיד לקבלן לעבודות הנדסה בנאיות כהגדרתו בחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969⁴, הרשום בפנקס כמשמעותו באותו חוק, והקרקע הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידיו כמשמעותו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה⁵;

(4) לגבי זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-1000 דירות - עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של 80% לפחות מהדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה החלה על הקרקע במועד סיום הבנייה, או של 10 דירות המיועדות לשמש למגורים, לפי הגבוה; לעניין פסקה זו יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, כסיום הבנייה; בפסקה זו, "התקופה הקובעת" – כמפורט להלן, לפי העניין:

(א) לגבי קרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-25 דירות - 28 חודשים מיום המכירה;

³ ס"ח התשכ"ה, עמ' 307.
⁴ ס"ח התשכ"ט, עמ' 218.
⁵ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

(ב) לגבי קרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 25 עד 250 דירות - 36 חודשים מיום המכירה;

(א) לגבי קרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של 251 עד 1,000 דירות - 48 חודשים מיום המכירה;

(ב) הוראות סעיף זה 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 פקודת מס הכנסה, או על מכירה שחלות לגביה הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

(א) המוכר זכות במקרקעין בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של פחות מ-1000 דירות, ומתקיים האמור ברישה ובפסקאות (1) ו-(2) של סעיף קטן (א), רשאי לבחור באחד מאלה:

(1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ובהשלמת התנאים האמורים בסעיף קטן (א)4(4) – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;

(2) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף זה ומתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה יתרת מס השבח שהיה עליו לשלם לפי הוראות סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין; תוקפה של ערובה כאמור יפוג בהתקיים האמור בסעיף קטן (א)4(4).

(ד) במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף זה, יקראו את סעיף 48ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שבסופו יבוא "ובלבד ששיעור המס על השבח הריאלי עד יום התחילה לא יעלה על שיעור מס הקבוע בסעיף 48א(1)".

(ה) בסעיף זה -

(1) לכל מונח תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם כן נקבע אחרת;

(2) "יחיד" – לרבות חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה.

4. תיקון חוק מס רכוש וקרן פיצויים
בחוץ מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961,⁶ בסעיף 54, אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

⁶ ס"ח התשכ"א, עמ' 100; התשס"ו עמ' 387.

”(ג) (1) על אף הוראות סעיף קטן (א), רישום פעולה בקרקע המצויה בתחומי יישוב מיעוטים, בפנקסי המקרקעין, לא יותנה בהמצאת אישור המנהל על תשלום המס כאמור באותו סעיף קטן; לעניין זה, ”יישוב מיעוטים” – יישוב ש-80% לפחות מתושביו אינם יהודים, לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

(2) נרשמה בפנקסי המקרקעין, לפי הוראות פסקה (1), פעולה בקרקע כאמור באותה פסקה, בלי שהומצא אישור המנהל כאמור בסעיף קטן (א), לא יפגע הרישום בתוקפו של שעבוד לפי סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גבייה), ורשם המקרקעין ירשום את השעבוד על פי הודעת גובה מסים כהגדרתו בפקודה האמורה; שולם המס שלגביו נרשם השעבוד, ימחק רשם המקרקעין השעבוד על פי הודעת גובה המסים כאמור.

(3) הוראות סעיף קטן זה יחולו על אף הוראות סעיף 12 לפקודת המסים (גבייה).”