



תוכן עניינים

- א. שם החוק המוצע 2
- ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים 2
- ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על החוק הקיים 3
- ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקציב המדינה 3
- ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המנהלי 3
- ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר 3
- פרק ____ : מיסוי מקרקעין 4
1. תיקון חוק מיסוי מקרקעין 4
2. תחילה 5
3. חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה 5
- דברי הסבר 8

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024)

2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____ : מיסוי מקרקעין

תזכיר זה כולל תיקוני חקיקה שצפויים להיכלל במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024, ואשר מפורטים בטיטוט הצעת החלטה לממשלה, אשר הופצה להערות הציבור ביום 15 בפברואר 2023 ביחד עם יתר הצעות ההחלטה לעניין התכנית הכלכלית האמורה.

עוד יצוין כי תזכיר דומה הופץ כחלק מגיבוש התכנית הכלכלית לשנים 2021 ו-2022, והתיקונים המוצעים הוצעו גם במסגרת הצעת חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 100), התשפ"ב-2022.

א. שם החוק המוצע

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____ : מיסוי מקרקעין.

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

בתזכיר זה מוצעים מספר תיקונים, שמטרתם מניעת עיוותים שונים במיסוי דירות מגורים, מניעת תכנוני מס וביטול פטורים שאינם מוצדקים. התיקונים המוצעים צפויים לעודד מכירת דירות מגורים בטווח הקרוב, ולהפחית את התמריץ המיסויי לרכישה והחזקה של דירות מגורים, ובכך לתרום להגדלת היצע הדירות והורדת מחירי הדירור.

התיקון הראשון, מבקש לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, כך שרק מי שימכור את דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים (ולא 24 חודשים – כפי שהחוק מאפשר היום), ייחנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על רוכש דירה הדירה החלופית, ומהפטור ממס שבח במכירת הדירה הראשונה. זאת במטרה להאיץ את מכירת הדירות הראשונות ובכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים דבר שיכול לגרום להורדת מחירי הדירות בשוק.

לצד התיקון דלעיל, בכדי לעודד בניית דירות על קרקע פנויה, מוצע לתקן את החוק כך שיקבע כי מוכר זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים, לא יוכל ליהנות מהחישוב הליניארי המוטב, אלא אם סיים את בניית הדירה עד 30 ביוני 2027.

כמו כן, ישנם מקרים בהם דירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות על ידי הקבלן ללא שנעשה בהם שיפוץ הפנים בדירה ("דירת מעטפת"). על מנת למנוע מצב בו רוכשים של דירות יוקרה יתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים, מוצע לקבוע בחוק באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כמו דירת מגורים.

בנוסף, מוצע להתאים את נוסח חוק מיסוי מקרקעין לשאר חקיקת המס ולקבוע ששר האוצר, באישור

וועדת הכספים, יהיה רשאי לקבוע אילו טפסים יוגשו באופן מקוון מבין כלל הטפסים שבחוק.

לבסוף, כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני יום 7 בנובמבר 2001 לצורך בניית דירות מגורים, קרי קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח גבוה, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין המיועדים לבנייה למגורים, בידי יחיד, עד 30 ביוני 2027, יחול שיעור מופחת של מס שבח, על השבח הריאלי עד יום 7 בנובמבר 2001 (להלן – **השבח הריאלי עד יום התחילה**), ובלבד שבמהלך 8 השנים שלאחר הרכישה נבנו על הקרקע דירות המגורים שניתן לבנות לפי התכנית החלה עליהן. ככל שהרוכש יסיים את בניית דירות המגורים בתקופה קצרה, יהיה זכאי המוכר לשיעור המס המופחת על חלק גדול יותר מהשבח הריאלי עד יום התחילה. כך, מוצע לקבוע כי אם הרוכש ישלים את בניית הדירות בתוך 4 שנים מיום המכירה, המוכר יהיה זכאי לשיעור מס של 25% על כלל השבח הריאלי על יום התחילה. מהשנה החמישית ועד השמינית חלק השבח הריאלי עד יום התחילה שיהיה זכאי לשיעור המס של 25%, יפחת בצורה הדרגתית. אם הרוכש לא יבנה את דירות המגורים עד תום 8 שנים מיום המכירה, המוכר לא יהיה זכאי לשיעור המס המופחת על אף חלק מהשבח הריאלי עד יום התחילה. כאמור, נועדה ההפחתה המוצעת לשמש תמריץ למכירת הקרקעות וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על החוק הקיים

יתוקן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקציב המדינה

אובדן הכנסות בסך 30 מיליון ₪ בשנה, החל משנת 2024.

ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המנהלי

אין.

ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____: מיסוי מקרקעין

פרק ____: מיסוי מקרקעין

תזכיר זה מיועד להיכלל כחלק מתיקוני החקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024 אשר יוחלט עליהן בישיבת הממשלה שעתידה להתקיים ביום 23 בפברואר 2023, והוא צפוי לעלות על סדר יומה של ועדת השרים המיוחדת לעניין התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024, לאחר המועד האחרון למתן הערות הציבור.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין
1. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963¹ (להלן – חוק מיסוי מקרקעין)

(1) בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין -

(א) בסעיף קטן (ג), בהגדרה "דירת מגורים", אחרי פסקה (2) יבוא:

"(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, ובדירת מעטפת שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה כאמור שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה; לעניין זה, "דירת מעטפת" – דירה, בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם נסתיימה, שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה."

(ב) בסעיף קטן (ג1) –

בפסקה (2)(ב), במקום "ב-24 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים";

(2) בסעיף 48א לחוק העיקרי-

(א) בסעיף קטן (ב1), אחרי "דירת מגורים מזכה" יבוא "שחלות לגבי מכירתה הוראות סעיפים קטנים (2) ו-(3)";

(ב) אחרי סעיף קטן (3) יבוא:

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשפ"ב, עמ' 460.

"(4ב) על אף האמור בסעיפים קטנים (2ב) ו-(3ב), במכירת דירת מגורים מזכה בידי יחיד תושב ישראל שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, ומתקיימים לגביה שני אלה, יחולו הוראות סעיף קטן (1ב) ולא יחולו הוראות סעיפים קטנים (2ב) ו-(3ב):

(1) במועד רכישת הזכות במקרקעין עליה בנויה דירת המגורים המזכה, לא הייתה בנויה על המקרקעין דירת מגורים;

(2) בניית דירת המגורים המזכה הושלמה לאחר יום כ"ה בסיוון התשפ"ז (30 ביוני 2027).";

(3) בסעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, במקום "ב-24 החודשים שקדמו למכירה" יבוא "ב-12 החודשים שקדמו למכירה".

(4) בסעיף 76א לחוק העיקרי -

(א) בכותרת השוליים, במקום "הגשת הצהרה" יבוא "הגשה";

(ב) בסעיף קטן (ב), במקום הקטע החל במילים "הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76" עד המילים "כאמור בסעיף 96" יבוא "הצהרות, מסמכים או טפסים שיש להגיש למנהל לפי חוק זה".

תחילה

.2

(1) בסעיף 9 לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1(1)(ב) לחוק זה, יחול על זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים שנרכשה ביום תחילתו של חוק זה (להלן – יום התחילה) או לאחריו.

(2) סעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1(3) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שלגביה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.

חוק מיסוי

.3

מקרקעין – הוראת שעה

(א) על אף האמור בפסקה (1)(א) של סעיף 48א(1ב) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה, במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, שהייתה בבעלותו הקרקע במלואה, בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ה בסיוון התשפ"ז (30 ביוני 2027) (להלן – התקופה הקובעת), יהיה היחיד חייב במס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(1)(ב) לחוק האמור; לעניין זה, "החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה" –

(1) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, עד תום 48 חודשים מיום המכירה – 100% מהשבח הריאלי עד יום התחילה;

(2) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (1) ועד תום 60 חודשים מיום המכירה – 80% מהשבח הריאלי עד יום התחילה;

(3) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (2) ועד תום 72 חודשים מיום המכירה – 70% מהשבח הריאלי עד יום התחילה;

(4) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (3) ועד תום 84 חודשים מיום המכירה – 60% מהשבח הריאלי עד יום התחילה;

(5) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (4) ועד תום 96 חודשים מיום המכירה – 50% מהשבח הריאלי עד יום התחילה.

(6) אם לא התקיים האמור בפסקאות (1) עד (5) – 0% מהשבח הריאלי עד יום התחילה.

(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 פקודת מס הכנסה², או על מכירה שחלות לגביה הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשפ"ב, עמ' 746.

(ג) לעניין פסקאות (1) עד (6) להגדרה "החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה" שבסעיף קטן (א), יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה.

(ד) במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה הקובעת, שאינה מכירה כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי המוכר לבחור באחד מאלה:

(1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק העיקרי, ואם התקיים האמור בפסקאות (1), (2), (3), (4) או (5) להגדרה "החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה" שבסעיף קטן (א) – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם ביתר, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;

(2) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף קטן (א) ומתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה יתרת מס השבח שהיה עליו לשלם לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק העיקרי.

(ה) במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף זה, יקראו את סעיף 48ב(1) לחוק העיקרי כך שבסופו יבוא "ובלבד ששיעור המס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, כהגדרתו בסעיף X לחוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1)".

(ו) לכל מונח בסעיף זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.

(ז) בסעיף זה –

"היתר בנייה" – כמשמעותו בחוק התכנון והבנייה;

"חוק התכנון והבנייה – חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965³;

"יחיד" – לרבות חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, ולרבות שותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה האמורה;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ואולם, המונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש כאמור בסעיף 19(4)(ב)(3) לחוק האמור;

³ ס"ח התשכ"ה עמ' 307; התשפ"ב, עמ' 692.

"השבח הריאלי עד יום התחילה" – כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין;

"תכנית בנייה" – תכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, או תכנית

כמשמעותה באותו חוק, שתנאי לאישורה הוא אישור תכנית איחוד

וחלוקה כמשמעותה בסימן ז' לפרק ג' בחוק האמור.

דברי הסבר

סעיף 1

לפסקה (1) סעיף קטן (א)

סעיף 9 לחוק קובע שבמכירת זכות במקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה. בסעיפים קטנים (ג1) ו-(ג1ו) נקבעים שיעורי המס החלים ברכישת דירת מגורים, ששונים משיעורי המס המשולמים ברכישת זכות במקרקעין שאיננה דירת מגורים. כיום ישנם מקרים שבהם דירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות בידי הקבלן בלא שנעשה בהן שיפוץ הפנים בדירה. דירות אלה נקראות בעגה המקצועית דירות מעטפת. בשל נוסח הסעיף כיום, יש מחלוקת בשאלה האם דירות מעטפת מהוות דירות מגורים לצורכי מיסוי מקרקעין, והאם רוכש הדירה חייב בשיעורי מס הרכישה, הגבוהים, המוטלים ברכישת דירת מגורים להשקעה. ההבדלים בין דירות מעטפת לדירות שהושלמה בנייתן מינוריים, ואינם רלוונטיים לתכלית הסעיף. על כן, מבחינה עניינית, אין הצדקה לכך שרוכשים של דירות מעטפת ייהנו מיתרון המיסוי, ויתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים. באותו האופן, אין הצדקה לכך שמי שרוכשים דירת מעטפת שהיא דירתם הראשונה, לא ייהנו משיעורי מס הרכישה, הנמוכים יותר, המוטלים על מי שרוכש דירה ראשונה. על כן, מוצע להוסיף להגדרה "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק את פסקה (3) ולקבוע באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כדירת מגורים.

יובהר, כי לפי נוסח הסעיף המוצע, גם אם במועד הרכישה טרם נבנתה דירת המעטפת, אך במסגרת הסכם הרכישה התחייב המוכר לספק לרוכש דירת מעטפת (דירת מעטפת מקבלן), הזכות לקבלת דירת מעטפת תחשב כדירת מגורים לעניין סעיף 9. כלל זה דומה לכלל הקבוע היום בפסקה (1) להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג), לגבי רכישת דירת מגורים מושלמת מקבלן, שנחשבת כדירת מגורים אף אם במועד הרכישה טרם הושלמה בנייתה.

לפסקה (2) סעיף קטן (ב)

סעיף 9(ג1)(ב) לחוק קובע את התקופה שבמהלכה משפרי דיור יכולים להחזיק במקביל בשתי דירות ולהיחשב לבעלי דירה יחידה (לפני שמכרו את דירתם הישנה) לצורך שיעור מס הרכישה שהם חבים בו. בנוסחו כיום, עומדת התקופה האמורה על 24 חודשים. ביום י"ט באדר ב' התשע"ו (29 במרס 2016) התקבל בכנסת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 85 והוראת שעה), התשע"ו-2016 (ס"ח התשע"ו,

עמ' 694), אשר קבע, בהוראת שעה, קיצור של משך התקופה האמורה ל-18 חודשים. הוראת השעה פקעה ביום כ"ו בתמוז התשפ"א (6 ביולי 2021), לאחר שתוקפה הוארך מכוח סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת. עם פקיעתה, שב משך התקופה האמורה לעמוד על תקופה של 24 חודשים, כלשון החוק. מתן האפשרות ליהנות מהטבות המיסוי לדירה יחידה תוך החזקה בשתי הדירות לתקופה ממושכת, מתמצת את משפרי הדיור להמתין לעליית מחירי הדיור לפני שהם מוכרים את דירתם הישנה. דבר זה מביא למלאי גדול של "דירות בהמתנה", מקטין את היצע הדירות הזמינות בשוק ומביא לעליית מחירי הדירות. לצד זאת, ככלל, משפרי דיור המחזיקים ב-"דירה בהמתנה" מאופיינים בהכנסה גבוהה מאוד למשק בית, שמגיעה במוצא לפי שתיים לערך מההכנסה של משק בית ממוצע בישראל. מכאן שהתקופה הארוכה הקבועה כיום בחוק, המאפשרת גם לבעלי דירות המחזיקים בשתי דירות למשך שנתיים ליהנות מהטבות המיסוי המיועדות לבעלי דירה יחידה, מיטיבה עם משקי בית בעלי הכנסות גבוהות ופוגעת בזוגות צעירים המעוניינים לרכוש דירה, כתוצאה מההשפעה השלילית של דירות בהמתנה על מחירי הדירות.

על כן, ובמטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק ולקצר את משך התקופה שבה יכולים רוכשים כאמור ליהנות משיעורים מופחתים של מס רכישה. כך, משפר דיור המוכר דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים, ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה מאפשר היום, ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על רוכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית. לצד התיקון המוצע, מוצע לערוך תיקון דומה לעניין החבות במס שבח, כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 1(3) לתזכיר זה.

לפסקה (2)

ביום כ"ט באב התשע"ג (5 באוגוסט 2013), פורסם חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (ס"ח התשע"ג, עמ' 116, 154)(להלן – תיקון 76). בסעיף 43 לחוק האמור תוקן החוק. במסגרת אותו תיקון בוטלה הוראת הפטור ממס שבח למשקיעים שהייתה קבועה בסעיף 49ב(1) לחוק, וחלה על מוכר דירה שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת אם המכירה עמדה במספר תנאים שהיו קבועים בחוק. מנגד, נקבע באותו תיקון, לגבי דירת מגורים שנרכשה לפני כניסת תיקון 76 לתוקף, שלמי שבבעלותם יותר מדירת מגורים אחת יחושב מס השבח במכירת דירה כאמור לפי החישוב הליניארי המוטב, כך ששבח שיוחס לתקופה שעד יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שיוחס לתקופה שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק.

למרות שמטרתו של התיקון הנזכר לעיל הייתה להקל עם מי שהיו בעלי דירות מגורים במועד כניסתו לתוקף, כך שיהיו פטורים ממס על השבח שנצבר לפני אותו מועד, ובדומה למצב החוקי שחל לפני תיקון מס' 76, התיקון לא הגביל את החישוב הליניארי המוטב כך שיחול רק על זכות במקרקעין שהייתה דירת מגורים במועד כניסת התיקון לתוקף. על כן, כיום, גם מי שבמועד האמור היה בעלים של זכות במקרקעין שהיא קרקע, שלא היה יכול לקבל פטור במכירתה לפני כניסתו לתוקף של התיקון, יכול ליהנות במכירת

הזכות מהחישוב הליניארי המוטב, ובלבד שבנה על הקרקע דירת מגורים לפני המכירה. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 48א לחוק כך שייקבע כי מוכר זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים שנרכשה לפני כניסת תיקון 76 לתוקף, לא יוכל ליהנות מהחישוב הליניארי המוטב, אם במועד הרכישה לא הייתה בנויה על המקרקעין דירת מגורים. עם זאת, מוצע להקל על מי שבנו דירה על הקרקע לפני תחילתו של התיקון המוצע, שהייתה להם ציפייה ממשית ליהנות מהחישוב הליניארי המוטב, ולאפשר להם לממש את ציפיותם זו, בכך שיוכלו למכור את הדירה ולקבל את החישוב הליניארי המוטב.

נוסף על האמור, ובשל הרצון לעודד בניית דירות על קרקע פנויה, מוצע לתת פרק זמן למי שבבעלותו קרקע כאמור לסיים בניית דירת מגורים על הקרקע, ואם יעשה כן, יקבל במכירתה את המסלול הליניארי המוטב. על כן, מוצע לקבוע שאם הושלמה בניית דירת המגורים המזכה לפני יום כ"ה בסיוון התשפ"ז (30 ביוני 2027), ייהנה המוכר מהחישוב הליניארי המוטב במכירת הדירה (ראו סעיף קטן (ב) בנוסחו המוצע).

לפסקה (3)

סעיף 49ג(1) לחוק מעניק למי שבבעלותו דירת מגורים יחידה, הרוכש דירה חליפית, פרק זמן שבמהלכו הוא יכול להיחשב לבעלים של דירה יחידה לצורך קבלת הפטור ממס שבח הניתן לבעלי דירה יחידה (לפי סעיף 49ב(2) לאותו חוק), הגם שבפועל בבעלותו שתי דירות. פרק הזמן האמור עומד כיום על 24 חודשים. במטרה להאיץ את מכירת הדירות הראשונות ולהביא להגדלת היצע הדירות למגורים, מוצע לתקן את סעיף 49ג(1) לחוק כך שהפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק יינתן רק למי שמכר את הדירה הראשונה בתוך 12 חודשים, במקום 24 חודשים. תיקון דומה מוצע בסעיף 1 להצעת החוק לעניין פטור ממס רכישה. יובהר כי לאור ההגדרה "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, ברכישת דירה חלופית מקבלן שבנייתה טרם הסתיימה, תימנה התקופה שבמהלכה אפשר למכור את הדירה הראשונה בפטור רק מהמועד שבו נסתיימה בנייתה של הדירה החלופית.

לפסקה (4)

סעיף 76א לחוק בנוסחו היום קובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76 לחוק, כולן או חלקן, בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, הודעת השגה לפי סעיף 87 לחוק ומסמכים כאמור בסעיף 96 לחוק, יוגשו באופן מקוון. ישנם הצהרות וטפסים נוספים שיש להגיש לפי סעיפים אחרים בחוק, אבל כיום, אין חובה להגישם באופן מקוון. יתר על כן, לפי נוסח סעיף 76א האמור, שר האוצר, באישור ועדת הכספים, אינו מוסמך לקבוע חובה כללית להגשת מסמכים באופן מקוון. זאת בניגוד להוראות המקבילות בשאר חוקי המס (כדוגמת הפקודה וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976), שלפיהן רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, לקבוע שכל אחד מהצהרות והטפסים שיש להגיש לפי החוקים האמורים יוגשו באופן מקוון. על כן, מוצע לתקן את סעיף 76א לחוק, בהתאם לשאר חקיקת המס, ולקבוע ששר האוצר, באישור ועדת הכספים, יהיה רשאי לקבוע אילו טפסים יוגשו באופן מקוון מבין כלל הטפסים שבחוק. יובהר, שבעת התקנת תקנות הקובעות כי טופס מסוים יוגש באמצעים מקוונים, הקביעה תיבחן לאור אמות המידה הקובעות ב"כללים מנחים לגיבוש הסדרים דיגטליים" הנחיית היועץ המשפטי לממשלה 1.2500 (התש"ף).

סעיף 2

בסעיף קטן (א) מוצע לקבוע כי התיקון המוצע של סעיף 9 לחוק, בסעיף 1 להצעת החוק, יחול רק על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו. כך, לבעליה של דירת מגורים יחידה שרכש דירה נוספת (חלופית) לפני יום התחילה, יהיו 24 חודשים מיום רכישת הדירה הנוספת שבמהלכם יוכל למכור את הדירה שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה הנוספת, וליהנות ברכישת הדירה הנוספת משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש דירה יחידה.

כמו כן מוצע, בסעיף קטן (ד), לקבוע כי סעיף 1ג49(1) לחוק, כתיקונו המוצע בסעיף 3 להצעת החוק, יחול רק על דירה שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שבשלה הופעלה החזקה כאמור בסעיף 1ג49(1) האמור. כך, מי שרכש דירה חלופית כאמור לפני יום התחילה, יוכל למכור את דירתו הראשונה (שהייתה דירתו היחידה לפני רכישת הדירה החלופית) בפטור ממס שבח הניתן לבעל דירה יחידה, בתוך 24 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.

יובהר כי על אף שתחילתו של סעיף 48א(ב4) כנוסחו המוצע בסעיף 2(2) להצעת החוק, היא ביום הפרסום של החוק, הרי שמבחינה אופרטיבית תהיה לכך משמעות רק לגביי דירות שנמכרות החל מתחילת שנת 2026. זאת כיוון שכל דירה שתימכר לפני המועד האמור, לא יחול לגביה האמור בסעיף 48א(ב4)(2) המוצע, ולכן יחול במכירתה החישוב הליניארי המוטב.

סעיף 3

לסעיף קטן (א)

סעיף 48א(ב1)(1) לחוק קובע כי סכום מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מחושב באופן ליניארי, כך שעל השבח הריאלי עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מוטל מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודה (ראו פסקת משנה (א) של סעיף 48א(ב1)(1) לחוק), ועל השבח הריאלי שמיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום המכירה מוטל מס העומד, נכון להיום, על שיעור של עד 25% ליחיד (ראו פסקאות משנה (ב) ו-(ג) של הסעיף האמור). סעיף 48א(ד)(1) לחוק מסייג את האמור וקובע ששיעור מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו בתקופה שעד יום ט"ו בניסן התשכ"א (1 באפריל 1961) לא יעלה על 12% אם יום הרכישה היה עד סוף שנת המס 1948, ואם יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960, לא יעלה שיעור המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד שנת הרכישה.

מהאמור עולה, כי במכירת מקרקעין שנרכשו בתקופה שמיום ט"ו בניסן התשכ"א (1 באפריל 1961) עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מוטל על השבח הריאלי שנצמח עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודה. סעיף זה קובע על הכנסותיו של היחיד שיעור מס שולי מקסימלי של 47%. שיעור זה הוא כמעט כפול משיעור המס המוטל על מוכר זכות במקרקעין שנרכשו לאחר יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001). שיעור זה יוצר תמריץ שלילי למכור את המקרקעין, ומעכב מכירת קרקעות לגורמים אשר יכולים לפתח את הקרקע וכך להגדיל את היצע הדירות.

כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), קרי קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח גבוה, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת

זכות במקרקעין המיועדים לבנייה למגורים, בידי יחיד, בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ה בסיוון התשפ"ז (30 ביוני 2027) – יחול שיעור מופחת של מס שבת, על חלק מהשבח הריאלי שנצבר עד יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), שיהיה בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על 25%. כאמור, זהו שיעור המס המשולם על השבח הריאלי שנצמח כיום, והוא נמוך משמעותית משיעור המס המוטל על השבח שנצבר לפני יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ואשר היה נגבה במכירת המקרקעין לולא ההוראה המוצעת. כאמור, נועדה ההפחתה המוצעת לשמש תמריץ למכירת הקרקעות וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

שיעור המס המופחת כאמור יינתן על פי המוצע רק אם המכירה היא של זכות במקרקעין שהיא קרקע שקיימת לגביה תכנית בנייה (המוגדרת על פי המוצע בסעיף קטן (ו) כתכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה התשכ"ה-1965, או תכנית כמשמעותה באותו חוק שתנאי לאישורה הוא אישור תכנית לאיחוד וחלוקה כמשמעותה בסימן ז' בפרק ג' לחוק האמור) (להלן – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות מגורים לפחות. תנאי זה מגשים את מטרת ההוראה המוצעת, קרי הגדלת היצע הדירות, בכך שיתמרץ מכירה של קרקעות שפוטנציאל הבנייה עליהן גבוה.

תנאי נוסף שמוצע לקבוע לזכאות לשיעור המס המופחת הוא שבתוך תקופה קצובה הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה. תנאי זה נועד לתמרץ את רוכש הקרקע להוציא לפועל את בניית הדירות במהירות, וכך להגדיל את היצע הדירות (מאחר שההקלה ניתנת למוכר, התמריץ לרוכש יופעל באמצעות חוזה המכר, שיתייחס לתוצאות אי-עמידתו בתנאי סיום הבנייה). מוצע שלעניין תנאי זה, יראו כמועד סיום הבנייה את המועד שבו התקבל אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה (ראו סעיף קטן (ג)).

ככל שהרוכש יסיים את בניית דירות המגורים בתקופה קצרה, יהיה זכאי המוכר לשיעור המס המופחת על חלק גדול יותר מהשבח הריאלי עד יום התחילה. כך, מוצע לקבוע כי אם הרוכש ישלים את בניית הדירות בתוך 4 שנים מיום המכירה, המוכר יהיה זכאי לשיעור מס של 25% על כלל השבח הריאלי עד יום התחילה. מהשנה החמישית ועד השמינית, חלק השבח הריאלי עד יום התחילה שיהיה זכאי לשיעור המס של 25%, יפחת בצורה הדרגתית כמפורט בסעיף. אם הרוכש לא יבנה את דירות המגורים עד תום 8 שנים מיום המכירה, המוכר לא יהיה זכאי לשיעור המס המופחת על אף חלק מהשבח הריאלי עד יום התחילה (ראו פסקאות (1) עד (6)).

לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי ההקלה במס שבח שמוצע לקבוע כהוראת שעה בסעיף קטן (א), לא תחול על מכירת קרקע שנהנית מפטור ממס, מלא או חלקי, או שחל לגביה שיעור מס מופחת, זאת כדי שלא יינתן כפל הטבה. יצוין עם זאת, כי נישום המעוניין שיחולו עליו הוראות הסעיף המוצע, במקום ההקלות האחרות שלהן הוא זכאי, רשאי לבחור כך שההקלות בחוק מיסוי מקרקעין הן לבחירת המוכר.

נוסף על כך, כדי למנוע שימוש לרעה בהקלה, מוצע לקבוע, כי הוראות הסעיף המוצע לא יחולו במכירת דירה בלא תמורה, בהעברת המקרקעין למלאי עסקי שנחשבת למכירה לפי הוראות סעיף 5(ב) לחוק, או במכירה שנעשתה בין קרובים.

לסעיף קטן (ד)

במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה הקובעת, לא ניתן לדעת, במועד המכירה, אם יתקיים התנאי הדורש בנייה למגורים בתוך תקופה מסוימת מיום המכירה (להלן בסעיף זה – התקופה לבנייה), אלא רק בדיעבד. מוצע על כן לאפשר למוכר זכות במקרקעין כאמור, לבחור אם לשלם את המס כפי שהיה מוטל עליו לולא הוראת השעה (כלומר, לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק) ולקבל החזר בגובה ההפרש שבין המס שבו חויב לבין המס שבו הוא חייב לפי הוראות סעיף זה אם וכאשר תעמוד המכירה גם בתנאי של סיום הבנייה בתוך התקופה לבנייה; או לשלם את המס בשיעור המופחת בהתאם לסעיף זה ולהמציא ערובה מתאימה להבטחת תשלום יתרת המס, שתפקע אם וכאשר תעמוד המכירה בתנאי של סיום הבנייה בתוך התקופה כאמור. במועד תום הבנייה, ייעשה חישוב של איזה חלק מהשבח הריאלי לפני יום התחילה זכאי לשיעור המס המופחת ואיזה חלק לא זכאי לשיעור המס המופחת, וישולם יתרת המס או יבוצע החזר מס, לפי העניין.

לסעיף קטן (ה)

לפי הוראות סעיף 48ב לחוק, במכירת זכות במקרקעין שנרכשה לפני יום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, ועל השבח הריאלי יחולו בין השאר הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי העניין. מוצע לקבוע כי במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף 9 להצעת החוק, שיעור המס לפי הפקודה על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה שנקבע לפי הוראות סעיף זה, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק, כך שההטבה בשיעור המס תיזקף לזכות המוכר גם לעניין הוראות הפקודה.

לסעיפים קטנים (ו) ו-ז)

מוצע לקבוע שהמונחים בסעיף 9 להצעת החוק יפורשו, אם לא הוגדרו באופן פרטני, כפי משמעותם בחוק, למעט המונח "יחיד" אשר יכלול לעניין הוראות הסעיף גם חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה, ושותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה. כאמור בדברי ההסבר לסעיף קטן (א), מוצע להגדיר מהי תכנית בנייה לצורך אותו סעיף קטן.