



תוכן עניינים

2	תזכיר חוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשפ"ב - 2022
2	א. שם החוק המוצע
2	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים
4	ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות
5	ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר
6	1. תיקון סעיף 9 חוק מיסוי מקרקעין
7	2. תיקון סעיף 48א
7	3. תיקון סעיף 49א
8	4. תיקון סעיף 49ג
8	5. תיקון סעיף 76א
8	6. תיקון פקודת מס הכנסה
8	7. תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)
8	8. תיקון חוק מיסוי מקרקעין - תחולה
9	9. חוק מיסוי מקרקעין – הוראת שעה
11	דברי הסבר

תזכיר חוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשפ"ב -

2022

א. שם החוק המוצע

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון), התשפ"ב-2022.

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

בתזכיר זה מוצעים מספר תיקונים בחוקי המס, שמטרתם מניעת עיוותים שונים במיסוי דירות מגורים, מניעת תכנוני מס וביטול פטורים שאינם מוצדקים. תיקונים אלה, שעיקרם בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), צפויים להביא להגדלת הכנסות המדינה ממסים. כמו כן, התיקונים המוצעים צפויים לעודד מכירת דירות מגורים בטווח הקרוב, ולהפחית את התמריץ המיסוי לרכישה והחזקה של דירות מגורים, ובכך לתרום להגדלת היצע הדירות והורדת מחירי הדירות.

1. קיצור תקופת שחלוף דירת מגורים לעניין שיעורי מס החלים על בעלי דירה יחידה

הנושא הראשון אשר מוצע לתקן, עניינו בתקופה בה משפרי דיור יכולים להחזיק בשתי דירות מגורים, ועדיין להיחשב כבעלים של דירה יחידה, לצורך הטבות המס הניתנות בחוק מיסוי מקרקעין לבעלי דירה יחידה. כיום תקופה זו עומדת על תקופה ארוכה של 24 חודשים. התקופה הארוכה הקיימת כיום בחוק, מיטיבה עם משקי בית בעלי הכנסות גבוהות ופוגעת בזוגות צעירים המעוניינים לרכוש דירה לאור ההשפעה השלילית על מחירי הדירות. לפיכך מוצע לקצר את התקופה ל-12 חודשים.

2. עדכון מדרגות מס רכישה החלות ברכישת דירה יחידה

התיקון השני אשר מוצע בתזכיר זה הוא תיקון מדרגות מס הרכישה ברכישת דירה יחידה. מוצע לרווח את מדרגות המס הנמוכות, כך שיקטן נטל המס על מי שרוכש דירות בשווי בינוני. כמו כן, מוצע להגדיל את נטל המס ברכישת דירה יחידה בסכומים גבוהים, וזאת לטובת מציאת מקור תקציבי לריווח מדרגות המס הנמוכות יותר כאמור. מדובר באיזון ראוי המאפשר להקל על רוכשי דירות יחידות בסכומים בינוניים, באמצעות הכבדת נטל המס על רוכשי דירות בסכומים גבוהים מאוד.

3. סגירת עיוות מס לעניין פטור ממס שבח החל על מוכרי דירת מגורים אשר נבנתה על קרקע שהיתה בבעלותם לפני שנת 2014

התיקון השלישי המוצע בתזכיר, הוא ביטול ההטבה לחישוב הלינארי המוטב במכירת דירת מגורים שנבנתה על זכות במקרקעין שהייתה קרקע פנויה במועד רכישתה. החל משנת 2014 מכירה של דירת מגורים שאיננה דירתו היחידה של המוכר חייבת במס שבח. אך, עם ביטול הפטור ממס שבח בשנת 2014 כאמור, נקבע כי יחושב מס השבח במכירת דירה שנרכשה לפני התיקון לפי "חישוב הלינארי המוטב", כך ששבח שיוחס לתקופה שעד יום תיקון החוק (1 בינואר 2014), בחלוקה לינארית, יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שיוחס לתקופה

שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין. יחד עם זאת, התיקון לא הגביל את החישוב הליניארי המוטב כך שיחול רק על זכות במקרקעין שהייתה דירת מגורים במועד כניסת החוק לתוקף. על כן, גם מי שבמועד התיקון היה בעלים של זכות במקרקעין שהיא קרקע (אשר לא היה יכול לקבל פטור במכירתה לפני התיקון) יכול ליהנות במכירת הזכות מהחישוב הליניארי המוטב, ובלבד שבונה על הקרקע דירת מגורים לפני המכירה. מוצע לתקן את חוק מיסוי מקרקעין כך שמכירות מהסוג האמור יחויבו במס שבח בהתאם לתקופת ההחזקה בזכות במקרקעין. יחד עם זאת, מוצע לאפשר תקופת מעבר של 4 שנים על מנת להאיץ בנייה בקרקע פרטית בשנים אלו.

4. החלת שיעור מס על הכנסות גבוהות לעניין רווח ממכירת דירת מגורים

נושא נוסף אשר מוצע לתקן הוא בעניין מס נוסף על הכנסות משבח מקרקעין לפי סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה. כיום מוטל מס נוסף על יחיד שהכנסותיו החייבות עולות על כ-650 אלפי ₪ בשנה. שיעור המס הנוסף הוא בגובה של 3% על הכנסות היחיד מעל הסכום האמור. כיום, הכנסות משבח ממכירה של דירות מגורים עד לתקרה של כ- 4.75 מיליון ₪ אינן נכללות בבסיס המס שעליו מוטל המס הנוסף, על אף שמדובר בהכנסה החייבת במס ככל הכנסה אחרת. מוצע להכליל את ההכנסות משבח של דירות מגורים בבסיס המס שעליו מוטל המס הנוסף, ובלבד שההכנסה איננה פטורה ממס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין. כמו כן, מוצע לקבוע כי המס הנוסף ייגבה במסגרת שומת המס במכירת הזכות במקרקעין. זאת כדי להקל על הגבייה ולמנוע מקרים שבהם המוכר לא מגיש דוח שנתי למס הכנסה ואיננו משלם את המס הנוסף אשר חייב בו.

5. ביטול פטור למי שאינו תושב ישראל ממס שבח במכירת דירת מגורים וממס על השכרת דירת מגורים

מוצע לבטל פטורים והנחות מסוימים למי שאינם תושבי ישראל המוכרים דירות מגורים בישראל. על פי נתוני רשות המסים 83 אלף דירות מגורים בקירוב מצויות בבעלות תושבי חוץ. הנתון אינו כולל דירות מגורים שנרכשו בידי ישראלים שהיגרו. 40 אלף דירות בקירוב מצויות בתל אביב וירושלים. כיום, תושבים זרים יכולים ליהנות מהפטור הסוציאלי הניתן במכירת דירת מגורים יחידה של המוכר, וכן מהחישוב הליניארי המוטב, במכירת דירת מגורים בישראל, ומפטור על השכרת דירות מגורים, וזאת בדומה לתושבי ישראל. ביחס למצב הקיים במדינות אחרות מדובר בפטורים חריגים אשר אין להם הצדקה, במיוחד כיום, בהינתן היצע מצומצם של דירות מגורים לתושבי ישראל ורמות מחירים גבוהות. מוצע לבטל הטבות אלה כך שהכנסות של תושבים זרים מבעלותם בדירות מגורים בישראל ימוסו על ידי מדינת ישראל, בלא מתן ההקלות אשר ניתנו לתושבי ישראל. מוצע ששינוי משטר המס כאמור יחל רק מתחילת שנת 2024 בכדי לאפשר לתושבים הזרים תקופה של שנתיים שבה יוכלו למכור את הדירות שלהם תוך קבלת הטבת המס הקיימת, אם ברצונם בכך.

6. הבהרה לעניין מיסוי דירות מעטפת

נושא נוסף אשר מוצע להסדיר בתזכיר הוא תיקון עיוות במיסוי דירות מעטפת. כיום ישנם מקרים שדירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות על ידי הקבלן ללא שנעשה בהם שיפוץ הפנים בדירה ("דירת מעטפת"). מבחינת נוסח החוק הקיים, קיימת מחלוקת בשאלה אם דירת מעטפת היא דירת מגורים לצורך החבות במס רכישה, ואם הרוכש של הדירה חייב בשיעורי מס הרכישה הגבוהים יותר המוטלים ברכישת דירת מגורים להשקעה.

מבחינה מהותית, אין הצדקה לכך שרוכשים של דירות מעטפת ייהנו מיתרון המיסוי, ויתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים. על כן, מוצע לקבוע בחוק באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כדירת מגורים.

7. הפחתה בשיעור מס שבח על קרקעות אשר נרכשו לפני 7 בנובמבר 2001

לבסוף, כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני כ"א בחשון התשס"ב (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, בתקופה של שלוש שנים, יחול שיעור מופחת של מס שבח, על השבח הריאלי עד יום כ"א בחשון התשס"ב (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 התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.

החל משנת 2022, בשל התיקונים המוצעים לגבי קיצור התקופה לשחלוף דירות מגורים, מיסוי דירות מעטפת והוספת הכנסות מדירות מגורים בבסיס המס הנוסף, צפוי גידול בהכנסות המדינה בכ-100 מיליון שקלים חדשים בשנה. מנגד, בשל התיקון המוצע לשינוי מדרגות מס הרכישה צפויה הפחתה של הכנסות המדינה בכ-70 מיליון שקלים חדשים בשנה.

נוסף על האמור, החל משנת 2024 צפוי גידול בהכנסות המדינה בכ-100 מיליון שקלים חדשים נוספים בשל ביטול הפטורים והטבות המס לתושבים זרים.

לבסוף, הוראת השעה בעניין שיעורי מס מוטבים על השבח הריאלי עד יום התחילה, צפי להביא להפחתת הכנסות המדינה ממסים בכ-30 מיליון שקלים חדשים בשנים 2022 ו-2023, ולהפחתת הכנסות המדינה ממסים בשנת 2024 בכ-90 מיליון שקלים חדשים.

לסיכום, ממכלול הצעדים המוצעים בתזכיר זה, צפוי שבשנת 2022 ושנת 2023 ההצעה תהיה מאוזנת מבחינה תקציבית, בשנת 2024 צפויה תוספת להכנסות המדינה ממסים בגובה של כ-40 מיליון שקלים חדשים, ובשנת 2025 ואילך צפויה תוספת להכנסות המדינה ממסים בגובה של כ-130 מיליון שקלים חדשים.

יצוין, שהתיקון המוצע לפיו תבוטל ההטבה של החישוב הלינארי המוטב במכירת דירת מגורים שנבנתה על זכות במקרקעין שהייתה קרקע פנויה במועד רכישתה, אינו צפוי להביא לגידול בהכנסות המדינה בשנים הקרובות בשל הוראת המעבר שנקבעה, אך בטווח ארוך יותר היא גם צפויה להגדיל את הכנסות המדינה ממסים.

ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר :

תזכיר חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון), התשפ"ב-2022

תיקון סעיף 9 חוק 1. בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963¹ (להלן – החוק מיסוי מקרקעין העיקרי) –

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

"(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, ובדירת מעטפת שבנייתה טרם נסתיימה, למעט אם אין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את בניית דירת המעטפת; לענין זה, "דירת מעטפת" – דירה, בבניין המיועד למגורים, שבנייתה טרם נסתיימה, שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, ובלבד שהסתיימו בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה".

(2) בסעיף קטן (ג1) –

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

(ב) במקום פסקה (3) יבוא :

"(3) (א) על חלק השווי שעד 1,930,000 שקלים חדשים – לא ישולם מס.

(ב) על חלק השווי העולה על 1,930,000 שקלים חדשים ועד 2,330,000 שקלים חדשים – 3.5%.

(ג) על חלק השווי העולה על 2,330,000 שקלים חדשים ועד 3,100,000 שקלים חדשים – 5%.

(ד) על חלק השווי העולה על 3,100,000 ועד 5,300,000 שקלים חדשים – 8%.

(ה) על חלק השווי העולה על 5,300,000 שקלים חדשים – 10%."

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התש"ף, עמ' 331.

(3) בסעיף קטן (ג2), בהגדרה "המדד הבסיסי", במקום "בסעיף קטן (ג1)" יבוא "בסעיף קטן (ג1ג1)" ובסופה יבוא "לעניין תיאום הסכומים הנקובים בסעיף קטן (ג1ג3) – המדד שפורסם ביום ב' בשבט התשפ"א (15 בינואר 2021)";

2. תיקון סעיף 48 א בסעיף 48 לחוק העיקרי-

(1) בסעיף קטן (ב1), אחרי "דירת מגורים מזכה" יבוא "שלא חלים לגבי מכירתה סעיפים (ב2) ו-(ב3)";

(2) בסעיף קטן (ב2) אחרי "דירת מגורים מזכה" יבוא "שעשה יחיד תושב ישראל";

(3) בסעיף קטן (ב3) אחרי "במכירת דירת מגורים מזכה" יבוא "שעשה יחיד תושב ישראל";

(4) אחרי סעיף קטן (ב3) יבוא:

"(4ב) על אף האמור בסעיפים קטנים (ב2) ו-(ב3), במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, ומתקיימים שני התנאים המפורטים להלן, יחול סעיף קטן (ב1) ולא יחולו סעיפים קטנים (ב2) ו-(ב3);

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

(2) הושלמה בניית דירת המגורים המזכה לאחר יום יא' בטבת התשפ"ו (31 בדצמבר 2025)";

(5) אחרי סעיף קטן (ד1) יבוא:

"(2ד) נוסף על האמור בסעיפים (ב) עד (ד), במכירת זכות במקרקעין על ידי יחיד, יהיה חייב היחיד לשלם מס נוסף לפי סעיף 121ב לפקודה כפי שיקבע המנהל בכללים".

3. תיקון סעיף 49 א בסעיף 49 לחוק העיקרי –

(1) בסעיף קטן (א), האמור בו יסומן (1), המילים "או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב" – יימחקו, במקום הסיפה החל במילים "לענין סעיף קטן זה" יבוא "לענין זה, "תושב ישראל" – לרבות מי שרכש את דירת המגורים המזכה כאשר היה תושב ישראל, ובלבד שמועד המכירה היה בתוך 5 שנים מהיום שחדל להיות תושב ישראל".

- (2) בסעיף קטן (ב), במקום "בסעיף קטן (א)", יבוא "בסעיף קטן (א) לעניין מכירת כל הזכויות במקרקעין בדירת המגורים המזכה",
4. תיקון סעיף 49ג 4 בסעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, במקום "ב-24 החודשים שקדמו למכירה" יבוא "ב-12 החודשים שקדמו למכירה";
5. תיקון סעיף 76א בסעיף 76א(ב) לחוק העיקרי, במקום "הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76, כולן או חלקן, בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85, הודעת השגה לפי סעיף 87 ומסמכים כאמור בסעיף 96" יבוא "הצהרות, מסמכים או טפסים שיש להגיש למנהל לפי חוק זה".
6. תיקון פקודת מס הכנסה 121ב לפקודת מס הכנסה,² במקום "ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור - רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין" יבוא "אך למעט שבח שהיה פטור ממס לפי אותו חוק".
7. תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990³, בסעיף 2, בכל מקום, במקום "יחיד שהיתה לו" יבוא "יחיד תושב ישראל שהיתה לו".
8. תיקון חוק מיסוי מקרקעין - תחולה (א) סעיף 9 לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, יחולו על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו.
- (ב) סעיף 48א(2ד) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 2 לחוק זה, יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה ביום התחילה או לאחריו.
- (ג) סעיפים 48א(2ב) ו-(3ב) לחוק העיקרי, כנוסחן בסעיף 2 לחוק זה, וסעיף 49 לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 3 לחוק זה, יחולו על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה מיום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) ואילך.
- (ד) סעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 4 לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שעליה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.
- (ה) תחילתו של סעיף 7 לחוק זה ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024), והוא יחול לגבי הכנסתו של יחיד בשנת המס 2024 ואילך.

² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; התשפ"ב, עמ' 248.

³ ס"ח התש"ן, עמ' 148; התשס"ז, עמ' 65.

חוק מיסוי
מקרקעין –
הוראת שעה

10. (א) על אף האמור בפסקה (1)(א) של סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה שמיום התחילה עד יום ל' בכסל"ו התשפ"ה (31 בדצמבר 2024) (להלן – בתקופה הקובעת), יהיה היחיד חייב במס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק האמור. לענין 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; לענין סעיף קטן זה יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה;

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

(6) אם לא התקיים האמור באף אחד מפסקאות (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 הכנסה, או על מכירה שחלות לגביה הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

(ג) במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה הקובעת, רשאי המוכר לבחור באחד מאלה:

(1) תשלום מס השבח לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, ובהשלמת התנאים האמורים בסעיף קטן (א)(3) – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם ביתר, 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(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין;

(ד) במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף זה, יקראו את סעיף 48ב(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שבסופו יבוא "ובלבד ששיעור המס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, כהגדרתו בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון), התשפ"ב-2022, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1)".

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

(ו) בסעיף זה –

"היתר בנייה" – כמשמעותו בחוק התכנון והבנייה;

"חוק התכנון והבנייה – חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 ;

"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, אולם, המונח "שליטה" בהגדרה האמורה יפורש כאמור בסעיף 19(4)(ב)(3) לחוק האמור ;

"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.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף 1

לפסקה (1)

כיום ישנם מקרים שדירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות על ידי הקבלן ללא שנעשה בהם שיפוץ הפנים בדירה ("דירת מעטפת"). בשל נוסח הסעיף יש מחלוקת לגבי אם דירות מעטפת מוגדרות כדירת מגורים לצורך מיסוי מקרקעין, ואם הרוכש של הדירה חייב בשיעורי מס הרכישה הגבוהים יותר המוטלים ברכישת דירת מגורים להשקעה. מבחינה מהותית אין הצדקה לכך שרוכשים של דירות מעטפת ייהנו מיתרון המיסוי, ויתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים. על כן, מוצע לקבוע בחוק באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כדירת מגורים.

לפסקה (2)

לפסקת משנה (א)

ביום י"ט באדר ב' התשע"ו (29 במרס 2016) התקבל תיקון 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (ס"ח התשע"ו, עמ' 694), אשר קבע בהוראת שעה קיצור ל-18 חודשים של משך הזמן שמשפרי דיור יכולים להחזיק במקביל בשתי דירות להיחשב כבעלי דירה יחידה לפני שמכרו את דירתם הישנה. הוראת השעה פגה תוקף ביום כ"ו בתמוז התשפ"א (6 ביולי 2021) (לאחר שהוארך תוקפה מכוח סעיף 38 לחוק יסוד : הכנסת), ולאחר מכן משך התקופה חזר לתקופה של 24 חודשים כלשון החוק. מתן האפשרות ליהנות מהטבות המיסוי לדירה יחידה תוך החזקה בשתי הדירות לתקופה ממושכת מתמרצת 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 בממוצע לכפי שתיים ממשק בית ממוצע בישראל. זאת האיתנות הפיננסית הנדרשת

כדי להחזיק לפרק זמן ארוך בשתי דירות מגורים.

מכאן שהתקופה הארוכה הקיימת כיום בחוק המאפשרת ליהנות מהטבות המיסוי המיועדות לבעלי דירה יחידה, גם לבעלי דירות המחזיקים בשתי דירות למשך שנתיים, 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(ג1ג)2(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כך שרק מי שימכור את 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 שיעורי מס שבה, כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 4.

לפסקת משנה (ב)

בסעיף 9(ג1ג)3 לחוק מיסוי מקרקעין קבועים שיעורי מס הרכישה לרוכשי דירת מגורים יחידה. מוצע להקל את נטל מס הרכישה המוטל על רוכשים של דירות יחידות בשווי בינוני. בהתאם, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1ג)3(א) האמור, ולרווח את מדרגות המס הנמוכות, כך שיקטן נטל המס על מי שרוכש דירות בשווי בינוני. כמו כן, מוצע להגדיל את נטל המס ברכישת דירה יחידה בסכומים גבוהים, וזאת לטובת מציאת מקור תקציבי לריווח מדרגות המס הנמוכות יותר כאמור. מדובר באיזון ראוי המאפשר להקל על רוכשי דירות בסכומים בינוניים, באמצעות הכבדת נטל המס על רוכשי דירות בסכומים גבוהים מאוד.

לסעיף 2

פסקאות (1) ו-(4)

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-ג-2013 (ס"ח התשע"ג, עמ' 116, 154) (להלן – תיקון 76). בסעיף 43 לחוק האמור תוקן חוק מיסוי מקרקעין. במסגרת אותו תיקון בוטלה הוראת הפטור ממס שבה למשקיעים שהייתה קבועה בסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, 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 ה"חישוב הליניארי המוטב", כך ששבח שייחוס לתקופה שעד יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) יהיה פטור ממס שבה, ואילו שבח שייחוס לתקופה שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבה בשיעור שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין.

למרות שמטרתו של התיקון היה להקל עם מי שהיו בעלי דירות מגורים במועד התיקון כך שיהיו פטורים ממס על השבח שנצבר לפני התיקון, 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 החוק לתוקף. על כן, גם מי שבמועד התיקון היה בעלים של זכות במקרקעין שהיא קרקע (שלא היה יכול לקבל פטור במכירתה לפני התיקון) יכול ליהנות במכירת הזכות מהחישוב הליניארי המוטב, ובלבד שבונה

על הקרקע דירת מגורים לפני המכירה. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין כך שייקבע כי מוכר זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים שנרכשה לפני כניסת תיקון 76 לתוקף, לא יוכל להנות מהחישוב הליניארי המוטב, אם במועד הרכישה על המקרקעין לא הייתה בנויה דירת מגורים. מוצע להקל על מי שבנו דירה על הקרקע לפני תחילת 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 יא' בטבת התשפ"ו (31 בדצמבר 2025), ייהנה המוכר מהחישוב הליניארי המוטב במכירת הדירה.

לפסקאות (2) ו-(3)

כאמור בדברי ההסבר לפסקה הקודמת, נקבע בתיקון 76 חישוב ליניארי מוטב על שבח במכירת דירת מגורים שנרכשה לפי שנת 2014. בלא הוראה סותרת, החישוב המוטב חל גם במכירת דירת מגורים מזכה על ידי תושב חוץ, בדומה לאופן שבו הוא חל על תושב ישראל. מתן פטור לתושב חוץ על מכירה של זכות במקרקעין בישראל הוא חריג לעקרונות המיסוי הבין לאומי, שבהן זכות המיסוי נשמרת למדינת המקור ביחס להכנסות שנובעות מהמקרקעין שלה. בהקשר זה, יצוין שבמקרים רבים פטור ממס שניתן על ידי מדינת ישראל לתושב זר אינו מקטיף את נטל המס המוטל עליו, מכיוון שאינו פוטר אותו מהמס אשר מוטל עליו מכוח תושבות במדינת החוץ, ובכך הפטור מהווה מעין סובסידיה שניתנת על ידי מדינת ישראל למדינת התושבות. מוצע לתקן את החוק כך שייקבע שתושב זר אשר מוכר דירת מגורים שנרכשה לפני שנת 2014 יידרש לשלם מס על כלל השבח אשר נוצר במכירת הדירה בלא לקבל את החישוב הליניארי המוטב.

לפי סעיף התחולה, תיקון זה יחול על מכירות המתבצעות החל משנת המס 2024, כך שיהיה לתושב זר הבוחר למכור את דירת המגורים המזכה אשר בבעלותו, תקופת מעבר בו יוכל למכור את הדירה. אם ייעשה כן בתקופת המעבר חישוב המס במכירה ייעשה לפי החישוב הליניארי המוטב.

לפסקה (5)

בסעיף 121ב לפקודת מס הכנסה נקבע שיחיד יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על הסכום הקבוע באותו סעיף, בשיעור של 3%. לעניין זה, ככלל, הכנסות ממכירות זכויות במקרקעין נכללות כחלק מההכנסה החייבת של היחיד לצורך הטלת המס הנוסף כאמור. יחיד שחייב במס נוסף אינו זכאי לפטור מהגשת דו"ח שנתי ועל כן מחויב להגיש בסוף שנת המס דו"ח ולשלם את המס הנוסף אשר חייב בו (ראו תקנה 3(א)(8) ו-5(ב) לתקנות תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988). כדי לטייב את גביית המס הנוסף ממי שחייב במס נוסף בשל מכירת זכות במקרקעין, מוצע לקבוע כי המס הנוסף יתווסף לחבות מס השבח, וישולם כבר במסגרת שומת מס השבח. תיקון זה צפוי להקל על גביית המס הנוסף, ולהביא לכך שהמס הנוסף ישולם בקירוב למועד הפקת ההכנסה בפועל.

מכיוון שבמועד הדיווח על מכירת המקרקעין לא ניתן לדעת את החבות המדויקת של המס הנוסף

שיחויב בו המוכר (שכן, כדי לחשב את החבות המדויקת במס נוסף יש צורך בחישוב כלל ההכנסה החייבת השנתית של המוכר), מוצע להסמיך את מנהל רשות המסים לקבוע בכללים את אופן החישוב של סכום המס שיגבה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.

יובהר כי בהתאם לסעיף 48ב, לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק מיסוי מקרקעין, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה. על כן, כאשר יגיש המוכר את הדוח השנתי בסוף השנה הוא יעשה את החישוב הסופי של המס הנוסף שחייב בו באותה שנה, וישלם את חבות המס בהתאם. ככל שלפי חישוב זה הוא נדרש להוסיף תוספת מס הוא ישלם אותו במועד הקבוע לתשלום המס הנוסף בפקודת מס הכנסה, וככל ששילם ביתר במסגרת שומת המקרקעין, יהיה זכאי לקבל החזר.

לסעיף 3

לפסקה (1)

משקיעים זרים הרוכשים דירת מגורים בישראל יכולים ליהנות מהפטורים במס שבח הקבועים בפרק חמישי 1, אם עומדים בתנאים הקבועים בפרק ובלבד שמצהירים כי אין בבעלותם דירת מגורים נוספת במדינתם. הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 הם פטורים סוציאליים אשר מטרתם להיטיב עם מי שבבעלותו דירת מגורים אחת, וזו מתוך תפיסה כי ראוי לפטור ממס עליית ערך בדירת מגוריו של היחיד. ככלל, מדינת ישראל איננה מקנה הטבות סוציאליות לתושבים זרים, ומוצע לקבוע כי תושב זר גם לא יהיה זכאי לפטורים הקבועים בפרק חמישי 1. מעבר לעלות הכלכלית של מתן הפטור לתושב הזר, השלכה שלילית נוספת של מתן פטורים לתושבים זרים על השקעה במקרקעין בישראל היא שהדבר מתמרץ תושבים זרים לרכוש דירות מגורים בישראל, ובכך מביא לעלייה בביקוש לדירות מגורים ועליית מחירי הדירות.

בכדי שלא לפגוע בתושבי ישראל אשר נוסעים לתקופה קצרה למדינה זרה, ומנתקים את תושבותם למספר קטן של שנים, על אף שמתכוונים לחזור, מוצע לקבוע כי מי שרכש דירה בהיותו תושב ישראל, ומכר את אותה הדירה פחות מ-5 שנים לאחר שהפך להיות תושב חוץ, יהיה זכאי לפטורים ממס הקבועים בפרק בדומה לתושבי ישראל. סעיף זה אף צפוי לעזור לתושב ישראל אשר נאלץ לנתק תושבות באופן מהיר, ולאפשר לו למכור את דירת המגורים שלו לאחר שכבר ניתק את תושבותו בלא לאבד את הפטור ממס אשר היה זכאי לו.

לפסקה (2)

סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין נועד לאפשר למוכר לקבל את ההטבות הניתנות במכירת דירת מגורים גם בעסקת קומבינציה שבה מוכר רק חלק מהזכויות שלו בדירת המגורים. וזאת, בהתגבר על האמור בסעיף 49א(א), שם נקבע כי הפטורים הקבועים בפרק יינתנו רק "למי שמוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה". כדי להבהיר שסעיף קטן (ב) נועד להתגבר על סעיף קטן (א), הוא מתחיל במילים "על אף האמור בסעיף קטן (א)". מוצע להבהיר כי הכוונה היא שהסעיף מתגבר רק על ההוראה הקובעת כי לצורך קבלת הפטור יש למכור את כל הזכויות במקרקעין בדירת המגורים המזכה, בכדי שיובן שהסעיף לא נועד להתגבר על התנאים האחרים בסעיף 49א(א). כך יהיה ברור, בין השאר, כי

ההוראה אשר מוצע לקבוע בסעיף קטן (א), לפיה יש להיות תושב ישראל לצורך קבלת הפטורים הקבועים בפרק, חלה גם בעסקאות קומבינציה.

לסעיף 4

סעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין 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.

במטרה להאיץ את מכירת הדירות הראשונות ולהביא להגדלת היצע הדירות למגורים, מוצע לתקן את סעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שהפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק יינתן רק למי שמכר את הדירה הראשונה בתוך 12 חודשים (במקום 24 חודשים היום). תיקון דומה מוצע בסעיף 1 לעניין פטור ממס רכישה.

יובהר כי לאור ההגדרה "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ברכישת דירה חלופית מקבלן שבנייתה טרם הסתיימה, תימנה התקופה שבמהלכה אפשר למכור את הדירה הראשונה בפטור רק מהמועד שבו נסתיימה בנייתה של הדירה החלופית.

לסעיף 5

סעיף 76א לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי שר האוצר באישור וועדת הכספים רשאי לקבוע כי הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76, כולן או חלקן, בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85, הודעת השגה לפי סעיף 87 ומסמכים כאמור בסעיף 96, יוגשו באופן מקוון. ישנם הצהרות וטפסים נוספים שיש להגיש לפי סעיפים אחרים בחוק, אבל לפי נוסח הסעיף היום, אין חובה להגישם באופן מקוון.

יתר על כן, לפי נוסח הסעיף, שר האוצר, באישור וועדת הכספים, לא יכול לקבוע חובה להגשת המסמכים באופן מקוון. זאת בניגוד לסעיפים המקבילים בשאר חוקי המס (כדוגמת פקודת מס הכנסה, וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976), שבהם שר האוצר באישור וועדת הכספים, רשאי לקבוע שכל אחד מההצהרות והטפסים שיש להגיש לפי החוקים האמורים יוגשו באופן מקוון. 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. ויובהר, שבעת התקנת התקנות לקביעה כי טופס מסויים יוגש באמצעים מקוונים, הקביעה תיבחן לאור אמות המידה הקבועות בהנחיית היועץ 1.2500 לעניין גיבוש הסדרים דיגיטליים.

לסעיף 6

כאמור, בסעיף 121ב לפקודת מס הכנסה נקבע שיחיד יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על הסכום הקבוע באותו סעיף, בשיעור של 3%. לעניין זה, ככלל, שבח הנצמח כתוצאה ממכירת זכות במקרקעין נכלל כחלק מההכנסה החייבת של היחיד לצורך הטלת המס הנוסף כאמור, אולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, השבח ייכלל רק אם שווי מכירת הדירה עולה על 4,754,280 שקלים חדשים (נכון לשנת 2021) והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין. סעיף זה, מחד, כולל הכנסות רבות מדי בבסיס המס, ומאידך אינו מכניס לבסיס המס הכנסות שאין סיבה שלא יוטל עליהן המס הנוסף. מחד,

לכאורה, לפי לשון הסעיף, מס נוסף יוטל על שבח פטור ממס ממכירת זכות במקרקעין שאיננה דירת מגורים. מאידך, שבח שנוצר ממכירת דירות מגורים שאיננה דירת יוקרה אינו נכלל בבסיס המס על אף שמדובר בהכנסה החייבת במס ככל הכנסה אחרת. למעשה, מדובר בהקלה במס על משקיעים בדירות לעומת השקעה באפיקים אחרים, וזאת בניגוד למדיניות הממשלתית למיסוי הכנסות משקיעים בדירות מגורים. על כן, מוצע להחיל מס ייסף על כלל ההכנסות משבח, לרבות ממכירת דירות מגורים, ובלבד שההכנסה איננה פטורה ממס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין. ויובהר, כי מכיוון שלרוב מכירת דירת מגורים יחידה של המוכר פטורה ממס שבח אם עומדת בהוראות סעיף 49ב(2), שבח פטור שנצמח ממכירת דירה יחידה לא ייכלל גם לאחר התיקון בבסיס המס לעניין מס נוסף לפי סעיף 121ב.

לסעיף 7

לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, יחיד שמשכיר דירה או דירות למגורים יכול לקבל פטור מלא ממס על הכנסותיו משכר הדירה בכל חודש שבו הכנסות אלה אינן עולות על 5,070 ש"ח באותו חודש (נכון ל-2021), ופטור חלקי אם הכנסותיו משכר דירה גבוהות במקצת מסכום זה. מוצע לקבוע כי הפטור לפי החוק יחול רק לגבי הכנסותיו של תושב ישראל, כך שתושב חוץ שמשכיר דירות בישראל יהיה חייב במס על הכנסותיו משכר דירה בלא שיהיה זכאי לפטור לפי החוק האמור.

לסעיף 8

מוצע לקבוע כי התיקון המוצע של סעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין, בסעיף 1(2) 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 לקבוע כי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין כתיקונו המוצע בסעיף 4 להצעת החוק, יחול רק על דירה שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שבשלה הופעלה החזקה כאמור בסעיף 49(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.

כמו כן, מוצע לקבוע כי ההוראות המבטלות את הפטור של משקיעים זרים לפי פרק חמישי 1 לחוק, וההוראה המבטלת את החישוב הליניארי המוטב במכירת דירות על ידי משקיעים זרים, יחולו על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה מיום 1 בינואר 2024 ואילך. זאת כדי לאפשר לתושבים הזרים זמן מספק למכור את דירותיהם תוך שיחול עליהם הדין הישן.

לסעיף 9

לסעיף קטן (א)

סעיף 48(ב1)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי סכום מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו עד יום כ'

בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מחושב באופן ליניארי, כך שעל השבח הריאלי עד יום כ' בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מוטל מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה (ראו פסקת משנה (א) של סעיף 48א(ב1)(1) לחוק), ועל השבח הריאלי שמיום כ"א בחשון 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(ד1) לחוק מיסוי מקרקעין 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' בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מוטל על השבח הריאלי שנצמח עד יום כ' בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה. 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' בחשון 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 בחשון 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 ל' בכסלו התשפ"ה (31 בדצמבר 2024) – 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(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על 25% (בהמשך יפורט כיצד יקבע החלק מהשבח שיזכה בשיעור המס המופחת). 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 (ה) 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 בסעיף זה – 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.

התנאי הנוסף 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 לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה.

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 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.

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 בכך.

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 מיסוי מקרקעין, או במכירה שנעשתה בין קרובים.

לסעיף קטן (ג)

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 מיסוי מקרקעין) 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 (ד)

לפי הוראות סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין, 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 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין.

מוצע לקבוע כי במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות הסעיף המוצע, שיעור המס לפי פקודת מס הכנסה על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה שנקבע לפי הוראות סעיף זה, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כך שההטבה בשיעור המס, תיזקף לזכות המוכר גם לעניין הוראות פקודת מס הכנסה.

לסעיף קטן (ה)

מוצע לקבוע שהמונחים בסעיף זה יפורשו, אם לא הוגדרו באופן פרטני, כפי משמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, למעט המונח "יחיד" אשר יכלול לעניין הוראות הסעיף גם חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, ושותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה האמורה. כאמור בדברי ההסבר לסעיף קטן (א), מוצע להגדיר, לצורך פסקה (2) של אותו סעיף קטן, מהי תכנית בנייה.