

משרד 1662
נובמבר 2013

אדוונים נכבדים,

**הנדון: מיסוי מקרקעין - החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים
(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013**

1. כללי

ביום 29.7.2013 נכנס לתוקפו החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן: "חוק ההסדרים"). במסגרת חוק ההסדרים, תוקן, בין היתר חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בתיקון מס' 76 וכן תוקנו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 וזאת בנושאים הבאים:

א. שינוי מודל המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה

- ביטול הפטור ממס שבח אחת ל-4 שנים במכירת דירות מגורים מזכות.
- קביעת זכאות לפטור ממס שבח במכירת דירה יחידה וזאת עד לתקרת שווי של 4.5 מיליון ₪ לדירה.
- מיסוי דירות יוקרה.
- מיסוי תושבי חוץ ברכישת ובמכירת דירות מגורים.
- הגבלת הפטור הניתן במכירת שתי דירות לרכישת דירה גדולה, לתא משפחתי המחזיק ב-2 דירות בלבד.
- שינוי תקופות הצינון הקבועות בסעיף 149 לחוק בנוגע למכירת דירת מגורים שהתקבלה במתנה.
- בעסקאות קומבינציה – קביעת הזכאות לפטור רק לחלק הזכות הנמכרת בדירת מגורים כפי שיעור המכר החלקי.
- קביעת הוראות מיוחדות למיסוי דירות השקעה בתקופת מעבר (החל מיום ה-1.1.2014 ועד ליום ה-31.12.2017).

ב. צמצום הפטור ממס שבח לגבי העברה בין קרובים

ביטול הפטור בהעברה ללא תמורה לאחים/גיסים למעט במקרה של מתנה בין אחים אם מקורה במתנה או בירושה מהורה.

ג. מיסוי חלוקת ריווחי שערך מקרקעין – קביעת אירוע מס במועד חלוקת דיבידנדים מרווחי שערך מקרקעין (רווחים חשובנאיים).

ד. **פיני בינוי** – מיסוי התמרה הכספית הנוספת במכירת יחידה אחרת במתחם.

ה. **הגדלת שיעורי מס הרכישה והרחבת בסיסו**

הגדלת שיעורי מס הרכישה על דירות השקעה, דירות יוקרה ונכסים אחרים. הטלת מס רכישה על הקצאה של זכויות באיגוד מקרקעין.

ו. **קביעת עילות נוספות להטלת קנס גרעון**

ז. **הגשת דיווח מקוון במסמ"ק**

תחילתו של התיקון לחוק, כפי שנקבע בחוק ההסדרים מיום 1.8.2013, יחד עם זאת, לעניין הסדר המס החדש שנקבע למיסוי מכירת דירות מגורים נקבע כי תחילתו תהא החל מיום ה-1.1.2014. **בשל תחילתו המיידית של התיקון, הרינו להביא לידיעתכם את תוכן התיקונים שתחילתם ביום 1.8.2013 והוראות לפעולה בנוגע אליהם.**

2. **פירוט התיקונים שתחילתם ביום 1.8.2013 וההוראות שיחולו לגביהם:**

2.1 **מס רכישה**

2.1.1 **הטלת מס רכישה על הקצאה של זכויות באיגוד מקרקעין**

עד לתיקון בחוק ההסדרים מועטה מהגדרת "פעולה באיגוד" שבסעיף 1 לחוק, פעולה של הקצאת זכויות באיגוד אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי המניות במישרין או בעקיפין ופעולה זו לא חויבה במס שבח ובמס רכישה. מיעוט פעולת ההקצאה מהגדרת "פעולה באיגוד" גרמה לכך שרכישת זכויות במקרקעין בעקיפין על דרך הקצאת מניות באיגוד מקרקעין לא התחייבה במס רכישה בעוד שברכישת הזכות במקרקעין במישרין חלה החבות במס רכישה. בכך נוצר אי שוויון בהטלת מס רכישה על פעילות כלכלית שמהותה זהה.

במסגרת חוק ההסדרים, תוקן סעיף 9(ב1) לחוק ונקבע בו שלעניין מס רכישה המונח "פעולה באיגוד" כולל גם הקצאה של זכויות באיגוד.

לפיכך, החל מיום 1.8.2013 פעולה של הקצאת מניות באיגוד מקרקעין תחייב את בעל הזכויות באיגוד לו הוקצו זכויות כאמור, בתשלום מס רכישה. יובהר כי בנסיבות בהן בעקבות פעולת ההקצאה לא שונו שיעורי ההחזקה בחברה, קרי, בוצעה הקצאה פרורטה, לא תקום חבות במס רכישה.

יובהר, כי התיקון האמור חל רק לגבי החבות במס רכישה וכי לעניין מס שבח, פעולת ההקצאה אינה מהווה אירוע מס.

2.1.2 **העלאת שיעור מס הרכישה ל-6% ברכישת זכות אחרת**

שיעור מס הרכישה החל על הרוכש במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, למעט בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים (להלן: "זכות אחרת") עומד על 5% משווי המכירה בהתאם לתקנה 12(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

במסגרת התקנות החדשות תוקנה תקנה 12(1) כך ששיעור מס הרכישה החל ברכישת זכות אחרת במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, עלה לשיעור של 6%.

בנוסף, נקבע בפסקת משנה (א1) שהוספה לתקנה 2 בתקנות החדשות, כי רוכש היה זכאי להחזר שישית ממס הרכישה ששילם (קרי, ישלם מס רכישה של 5%), בצירוף ריבית והפרשי הצמדה מיום התשלום ועד יום ההחזר ובלבד שהתקיימו כל התנאים הבאים:

- א. ביום המכירה של הזכות במקרקעין קיימת תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, המתירה בנייה של דירת מגורים אחת לפחות על הקרקע.
- ב. ישנו היתר בניה כמשמעו בחוק התכנון והבניה בתוקף המתיר לבנות דירת מגורים אחת לפחות במקרקעין או שבתוך 24 חודשים מיום המכירה של הזכות במקרקעין, התקבל היתר בניה המתיר לבנות דירת מגורים אחת לפחות במקרקעין.
- ג. מס הרכישה ששולם בגובה 6% לא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

2.1.3 שיעור מס הרכישה החל ברכישת "דירת מגורים"

2.1.3.1 מס הרכישה ברכישת דירת מגורים שאינה זירה יחידה בתקופת הוראת השעה (1.8.13-31.12.14)

בתקופה הוראת השעה החלה מיום 1.8.2013 ועד ליום 31.12.2014 ייוספו למדרגות המס החלות ברכישת דירת מגורים, מדרגות נוספות בגובה של 8% ו-10%.

לפיכך, בתקופה זו, בעת רכישת דירת מגורים ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כדלקמן:

- מס בשיעור 5% - עד לתקרת שווי של 1,089,350 ₪
- מס בשיעור 6% - על חלק השווי העולה על 1,089,350 ₪ ועד לתקרת שווי של 3,268,040 ₪
- מס בשיעור 7% - על חלק השווי העולה על 3,268,040 ₪ ועד לתקרת שווי של 4,500,000 ₪
- מס בשיעור 8% - על חלק השווי העולה על 4,500,000 ₪ ועד לתקרת שווי של 15,000,000 ₪
- מס בשיעור 10% - על חלק השווי עולה על 15,000,000 ₪

2.1.3.2 מס רכישה ברכישת "דירת מגורים יחידה" ע"י יחיד תושב ישראל בתקופת הוראת השעה (1.8.13-21.12.14)

חוק ההסדרים הטיל שיעורי מס גבוהים ומדרגות מס נוספת בשיעור של 8% ו-10% גם ברכישת דירות יחידות שהן דירות יוקרה וצמצם את ההקלה שהיתה קבועה בחוק ברכישת דירה יחידה רק לרוכש שהוא יחיד תושב ישראל.

בהתאם לכך, בתקופת הוראת השעה – החל מיום 1.8.2013 ועד ליום 31.12.2014 – ברכישת דירת מגורים יחידה ע"י יחיד תושב ישראל, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- על חלק השווי שעד 1,470,560 ₪ - לא ישלם מס
- מס בשיעור 3.5% - על חלק השווי העולה על 1,470,560 ₪ ועד לתקרת לשווי של 1,744,270 ₪
- מס בשיעור 5% - על חלק השווי העולה על 1,744,270 ₪ ועד לתקרת לשווי של 4,500,000 ₪
- מס בשיעור 8% - על חלק השווי העולה על 4,500,000 ₪ ועד לתקרת שווי של 15,000,000 ₪
- מס בשיעור 10% - על חלק השווי שמעל 15,000,000 ₪

בעקבות התיקון, תנאי הזכאות לשיעורי מס הרכישה המופחתים ברכישת דירת מגורים יחידה **הינם**:

- א. הרוכש הוא "תושב ישראל" כהגדרתו של מונח זה בפקודת מס הכנסה.
לתושב ישראל יחשב גם מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה. ככל שנתקיימו ברוכש תנאים אלה בפרק הזמן שנקבע, תתוקן השומה ויוחזר לו עודף המס בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.
- ב. הדירה הנרכשת היא "דירה יחידה".

בהתאם לחוק טרם תיקונו בחוק ההסדרים, דירה יחידה נחשבה דירה שהיא דירתו היחידה כפשוטו וכן דירה חליפית לדירתו הישנה ובלבד שמכר את הישנה בפרק הזמן שנקבע וכן דירה שיש לו בנוסף עליה דירת מגורים בשכירות מוגנת (לפי יום 1.1.1997) או שיש לו בנוסף חלק בדירה אחרת וחלקו בה אינו עולה על 25%.

חוק ההסדרים הרחיב הגדרה זו בשני אופנים:

האחד – נקבע כי גם רוכש שהדירה הנרכשת אצלו מהווה דירה חלופית לעניין סעיף 49(א) לשתי דירות קיימות יחשב כרוכש דירה יחידה. בהתאם לכך, החל מיום 1.8.2013, רוכש דירת מגורים שבבעלותו שתי דירות מגורים נוספות יוכל לשלם מס רכישה לפי השיעורים הקבועים לדירה יחידה ובלבד ששתי הדירות הישנות יימכרו בתנאי סעיף 49(א) לחוק והדירה הנרכשת תענה לתנאי הדירה החלופית הקבועים בסעיף 49 לחוק.

השני – תוקן החלק שיש לרוכש בדירה אחרת מפחות מ-25% לשליש ומטה. כך, אם יש לרוכש, בנוסף לדירה הנרכשת, דירה שחלקו בה אינו עולה על שליש תיחשב עדיין הדירה הנרכשת כדירתו היחידה.

2.1.3.3 מס הרכישה ברכישת דירת מגורים בתקופת הוראת הקבע (מיום 1.1.15 ואילך)

כאמור במסגרת חוק ההסדרים הוסף סעיף 9(ג1) הקובע את הסדר הקבע במס הרכישה ואשר יחול עם תום הוראת השעה, קרי מיום 1.1.2015 ואילך. לפיכך, החל מיום 1.1.2015, ברכישת דירת מגורים ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כדלקמן:

- מס בשיעור 3.5% - עד לתקרת שווי של 1,055,935 ₪
- מס בשיעור 5% - על חלק השווי העולה על 1,055,935 ₪ ועד לתקרת שווי של 4,500,000 ₪
- מס בשיעור 8% - על חלק השווי העולה 4,500,000 ₪ ועד לתקרת שווי של 15,000,000 ₪
- מס בשיעור 10% - על חלק השווי שמעל 15,000,000 ₪

ברכישת דירת מגורים יחידה ע"י יחיד תושב ישראל החל מיום 1.1.2015 ישולם מס רכישה באותם שיעורים ובאותם סכומים כפי שנקבעו בהוראת השעה לאותו עניין:

- על חלק השווי שעד 1,470,560 ₪ - לא ישולם מס
- מס בשיעור 3.5% - על חלק השווי העולה על 1,470,560 ועד לתקרת לשווי של 1,744,270 ₪
- מס בשיעור 5% - על חלק השווי העולה על 1,744,270 ועד לתקרת לשווי של 4,500,000 ₪
- מס בשיעור 8% - על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד לתקרת שווי של 15,000,000 ₪
- מס בשיעור 10% - על חלק השווי שמעל 15,000,000 ₪

לעניין "תושב ישראל" ו"דירה יחידה" יחול האמור לעיל. מדרגות מס הרכישה לדירות מגורים יעודכנו אחת לשנה בתאריך 16/1, בהתאם לשיעורי עליית המדד.

2.2 עסקאות קומבינציה – קביעת הזכאות לפטור רק לחלק הזכות הנמכרת בדירת מגורים כפי שיעור המכר החלקי – תיקון סעיף 49א(ב) לחוק

סעיף 49א(ב) לחוק טרם תיקונו בחוק ההסדרים כפי שיפורט להלן, קבע נוסחה לכימות הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים במסגרת עסקת קומבינציה.

בפסק הדין בעניין נפתלי שדמי (ע"א 8789/02) נקבע כי מתן פטור במכירת דירת המגורים בהתאם להוראה הקבועה בסעיף זה משמעה כי יש לקבוע יום ושווי רכישה חדשים לדירות התמורה שמקבל בעל המקרקעין על החלק הנתר בבעלותו במסגרת עסקת הקומבינציה. משמעות הלכה זו הינה, בין היתר, קביעת שווי רכישה חדש (step-up) בלא תשלום מס רכישה.

חוק ההסדרים קבע כי יש ליתן את הפטור במכירת דירת מגורים בעסקת קומבינציה רק בגובה חלק הזכות הנמכרת כפי שיעור המכר החלקי בעסקת הקומבינציה.

2.3 פינוי בינוי – מיסוי התמורה הכספית הנוספת במכירת יחידה אחרת במתחם – תיקון מבהיר לסעיף 49כז לחוק

בתיקון מס' 55 לחוק נוספה הקלה לדיירים במתחם "פינוי בינוי" לפיה יחול הפטור במכירת דירת מגורים לזום גם אם בנוסף לדירה החליפית קיבל הדייר תמורה כספית נוספת ובלבד וסך כל התמורה (דירה + כסף) לא עלתה על תקרת השווי הקבועה בחוק.

סעיף 49כז לחוק קבע כי הוראות הפטור אשר נקבעו ביחס ליחידת מגורים יחולו, בשינויים המחויבים, גם על מכירת יחידות שאינן דירות מגורים, קרי, - יחידה אחרת.

בחוק ההסדרים תיקן את סעיף 49כז באופן המבהיר כי הפטור הקבוע במכירת דירת מגורים שתמורתה בדירה חליפית ובכסף לא יחול על התמורה הכספית הנוספת במכירת "יחידה אחרת" לזום.

2.4 צמצום הפטור ממס שבח במכירה ללא תמורה בין קרובים – תיקון סעיף 62 לחוק

א. צמצום הפטור למתנות בין אחים

חוק ההסדרים תיקן את סעיף 62(א) לחוק באופן שבו החל מיום 1.8.2013, העברה ללא תמורה בין אחים או לבני זוגם של אלו, אינה מזכה בפטור ממס שבח לפי הסעיף, אלא אם מדובר בהעברה של זכות אשר התקבלה אצל נותן המתנה מהורה או מהורי הורה ללא תמורה או בירושה.

יודגש כי הגדרת "קרוב" נותרה בעינה, הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה וכי צמצום הפטור במתנות בין אחים כאמור, הינו נכון לעכשיו לעניין הפטור ממס שבח לפי סעיף 62 בלבד.

ב. ביטול ההוראה המיוחדת בדבר העברות בין בני זוג ידועים בציבור

הוראות סעיף 62(ב) לחוק נקבעו כהוראות מיוחדות לעניין העברות בין בני זוג ידועים בציבור, בעקבות ההלכה בעניין עליזה לבנון (ע"א 2622/01) אשר בה נקבע כי לעניין מס שבח ומס רכישה מכוח עקרון השוויון יש לפרש את המונח "בן זוג" להגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק ככולל גם ידועים בציבור, ובעקבות חוות דעתו של היועמ"ש לפיה, יש לפרש את המונח ככולל גם בני זוג ידועים בציבור מאותו המין, התייטר הצורך בסעיף קטן (ב) ומכאן ביטולו. ההסדר הקבוע בסעיף קטן (א) יחול גם לגבי ידועים בציבור.

2.5 מיסוי חלוקת רווחי שערך נדל"ן

תקני החשבונאות המקובלים מאפשרים לחברה להציג בדוחות הכספיים את המקרקעין להשקעה שבבעלותה בערכי שווי שוק (להלן: "שערך נדל"ן").

רווחי השערך נזקפים בדוחות הכספיים כנגד "עודפים" ובכך מהווים מקור לחלוקת רווחים לבעלי המניות, מבלי ששולם עליהם מס ברמת החברה.

במסגרת חוק ההסדרים, נקבע כי חברה אשר ביצעה חלוקה מרווחי שערך כאמור בסעיף 1א100 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), יראו, לעניין מס שבח, את הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד מקרקעין, שבשלה נרשמו בדוחות הכספיים של החברה המחלקת רווחי השערך, כאילו נמכרה ביום החלוקה ונרכשה מחדש ביום האמור, ויחולו לעניין זה ההוראות לפי סעיף 1א100 לפקודה, בשינויים המחויבים.

הוראה מפורטת בנושא תוצא בהמשך. במידה ומוגשת במשרד מיסי מקרקעין הצהרה בהתאם לסעיף 5(ה) לחוק (שלאחר התיקון), יש ליידע באופן מיידי את מחלקת שומת מקרקעין והמחלקה המקצועית בנושא.

2.6 הוספת תנאי סף להטלת קנס גירעון בנסיבות של תכנון מס חייב בדיווח

במסגרת חוק ההסדרים תוקן סעיף 95(ב1) לחוק כך שניתן להטיל קנס גירעון במקרה של נישום שלא דיווח על פעולה שנקבע בסעיף 131(ז) לפקודה כפעולה החייבת בדיווח, או במקרה שהנישום פעל בניגוד להחלטת מיסוי שניתנה לו, או במקרה של תכנון מס המהווה עסקה מלאכותית, והכל בתנאי שגובה הגירעון עולה על 500,000 שקלים חדשים לשנה.

3. הוראות לפעולה

3.1 מס רכישה

הטלת מס רכישה על הקצאה של זכויות באיגוד

בעת הקצאת זכויות באיגוד, הרוכש יגיש הצהרה ע"ג טופס 7002 כולל עריכת שומה עצמית. שומת מס הרכישה תשודר עם סוג חישוב חדש:

77 – הקצאה חייבת
78 – הקצאה מיטיבה חייבת

המוכר ימשיך בנוהל הקיים ויגיש הודעה למנהל על ההקצאה. ההודעה תיבחן בהתאם לכללים הקיימים ובסיום הבדיקה יקבע המנהל באם מדובר בהקצאה או בפעולה באיגוד (אם מדובר בהקצאה תשודר שומה עם סוג חישוב 75 או 76 – הקצאה/הקצאה מיטיבה שאינה פעולה).

יובהר כי מועד החתימה על הסכם ההקצאה הינו "יום המכירה" לעניין החוק ולעניין מועד הדיווח לפי סעיף 74(ב) לחוק.

העלאת שיעור מס הרכישה ל-6% ברכישת זכות אחרת

1. בעת תקצור שומת מס רכישה לגבי זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין למעט בניין או חלק ממנו שהם דירת מגורים (סוג נכס 90, 80, 70, 60), המערכת הממוכנת תבצע את חיוב מס הרכישה לפי שיעור של 6% לגבי מכירות שנעשו מיום 1.8.13 ואילך.

2. בהתקיים כל התנאים הבאים, תתוקן שומת מס הרכישה דלעיל, לפי שיעור מס של 5% ויוחזר לרוכש 1/6 ממס הרכישה ששילם בצירוף ריבית והפרשי הצמדה מיום התשלום ועד ליום ההחזר:

- המכירה הינה של מקרקעין (או חלק ממקרקעין) לגביהם קיימת תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, המתירה בניה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים.

- היתר לבניית דירה אחת לפחות התקבל תוך 24 חודשים מיום המכירה.

- מס הרכישה לא הותר בניכוי לפי הוראות פקודת מס הכנסה.

- הרוכש הגיש בקשה לתיקון השומה תוך המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק.

בקשות לתיקון שומה כאמור יועברו לטיפול רכו החוליה האורגנית ולאחר אישור קיומם של התנאים דלעיל, תתוקן השומה וינתן לה סוג חישוב חדש:

28 – קרקע עם היתר

29 – קרקע עם היתר ללא תמורה

3. היתה הזכות במקרקעין הנרכשת מיועדת לשימוש מעורב (מגורים + מסחר ו/או משרדים), יש לתקן את השומה כאמור, תוך הפרדה בין השומות לשומה ראשית ושומה נלווית, בהתאם לשווי המכירה היחסי שישויך לכל סוג שימוש.

שיעור מס הרכישה החל ברכישת "דירת מגורים"

בעת תקצור שומת מס רכישה לפי סוג נכס 30, המערכת הממוכנת תבצע את החישוב ע"פ המדרגות החדשות לגבי מכירות שנעשו ביום 1.8.13 ואילך.

שיעור מס הרכישה "דירת מגורים יחידה"

1. החל מיום 1.8.13 שיעור מס הרכישה החל על דירת מגורים יחידה יחול על יחיד שהינו "תושב ישראל" בלבד.

בכל מכירה שנעשתה מיום 1.8.13 ואילך, רוכש המבקש חישוב מס רכישה ל"דירת מגורים יחידה" של תושב ישראל יצרף להצהרת הרוכש, טופס מס' 7912 (העתקו מצי"ב), בו יצהיר כי הינו "תושב ישראל" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה. רוכש שלא יגיש טופס זה יתמסה כרוכש דירה שאינה דירה יחידה. בכל מקרה אין לחייב הגשת הטופס בנסיבות אלה.

לאור סד הזמנים הקצר, הטופס יהא זמין בימים הקרובים רק באתר האינטרנט של רשות המסים, בחודשים הקרובים יוכנסו לשימוש טופס מש"ח אשר יכללו בתוכם את ההצהרה האמורה. עד אז, על רוכש דירה יחידה שהינו "תושב ישראל" למלא את הטופס האמור ולצרפו למש"ח.

אם לרוכש תעודת זהות ישראלית והוא צירף טופס הצהרה חתום ומלא על תושבות בישראל יש לראות בו, לעניין מס רכישה, כתושב ישראל ויש להמשיך ולבדוק זכאותו לחישוב מס הרכישה לפי המדרגות המיועדות לדירת מגורים יחידה (מספר הדירות בבעלות התא משפחתי).

יחד עם זאת, רק במקרים בהם מתעורר חשד כי למרות הצהרתו של הנישום הוא אינו "תושב ישראל" (למשל כתובת מגוריו המופיעה על חוזה הרכישה הינה בחו"ל וכו') יש לפנות למנהל המשרד או לסגן, אשר יפנה בנושא ליחידה למיסוי בינ"ל וייועץ עמה האם לקבל את הצהרתו של הנישום.

בכל מקרה בו לרוכש אין תעודת זהות ישראלית, והוא חתם על טופס הצהרה על תושבות, יש לפנות למנהל המשרד או לסגנו, אשר יפנו בנושא ליחידה למיסוי בינ"ל ברשות המסים וייועצו עמה האם לקבל את הצהרתו של הנישום.

הוראות לתקופה הקרובה: על מנת ליתן שהות למייצגים ולנישומים להפנים את התיקון האמור ואת הצורך לצרף את טופס הצהרת התושבות, יש לפעול כדלקמן לגבי עסקאות שנעשו החל מיום 1.8.13 בהם נדרש ע"י הרוכש לשלם מס רכישה כ"דירת מגורים יחידה" ולא צורף טופס הצהרת התושבות:

- במידה והרוכש נושא תעודת זהות ישראלית יש לחייבו במס רכישה כתושב ישראל.
- במידה והרוכש אינו בעל תעודת זהות ישראלית ובמש"ח נדרשו מדרגות של דירת מגורים יחידה, יש לפנות למייצג ולדרוש הגשה של טופס תושבות כאמור. במידה ובתוך 14 ימים לא יצורף הטופס יש להוציא שומה לפי דירת מגורים נוספת.

על שינוי ההוראה הזמנית לעיל תבוא הודעה בהמשך.

2. מובהר בזאת, כי קביעת התושבות תעשה במשרדי מס הכנסה בלבד ובתיאום עם המחלקה למיסוי בינלאומי. לאור זאת, במקרים בהם מתעורר ספק לגבי תושבותו של הנישום ולנישום תיק פעיל במס הכנסה, יש לפנות בנושא גם לפקיד השומה בו מתנהל תיקו של הנישום ולעדכן את המחלקה למיסוי בינלאומי.
3. בעת תקצור שומת מס רכישה לפי סוג נכס 50/32 המערכת הממוכנת תבצע את החישוב ע"פ המדרגות החדשות לגבי מכירות שנעשו מיום 1.8.13 ואילך.
4. לעניין דירה אשר נרכשה כדירה חליפית לעניין סעיף 49ה: יש לשדר שומה לפי מדרגות לדירת מגורים ולהקפיד את ההפרש (בין חיוב לפי דירה יחידה לחיוב לפי דירת מגורים) עד להתקיימות התנאים הקבועים בסעיף 49ה.

3.2 עסקאות קומבינציה – קביעת הזכאות לפטור רק לחלק הזכות הנמכרת בדירת מגורים כפי שיעור המכר החלקי – תיקון סעיף 49א(ב) לחוק

בעקבות תיקונו של סעיף 49א(ב) לחוק כך שהפטור לדירת מגורים בעסקת קומבינציה ניתן רק לחלק מהדירה (המשקף את החלק הנמכר במקרקעין) יש להבהיר כדלקמן:

- א. בשומת מס השבח של בעל הקרקע בעסקת הקומבינציה יקבע "שווי המכירה" ללא תוספת מרכיב הקרקע אשר נותר בידי בעל הקרקע (התיקון מבטל את ההלכה שנקבעה בע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יונה יוניזדה).
- ב. בעת המכירה העתידית של דירות התמורה (אשר התקבלו אצל בעל הקרקע בעקבות עסקת הקומבינציה) יקבע יום ושווי הרכישה בהתאם ליום ושווי הרכישה המקורי של המקרקעין אצל בעל הקרקע.

3.3 צמצום הפטור ממס שבח במכירה ללא תמורה בין קרובים

לאור תיקונו של סעיף 62 לחוק העברה ללא תמורה בין אחים תהא פטורה רק במקרה בו הנכס המועבר התקבל בידי המעביר בדרך של מתנה או הורשה מהורה או מהורי הורה. לאור העובדה כי החל מיום 1.8.13 העברה בין אחים לעיתים תתחייב במס שבח ולעיתים תהא פטורה ממס שבח, יש להקפיד על בדיקת הקשר המשפחתי בין המוכר לרוכש בעת בקשת פטור לפי סעיף 62. בהמשך, המערכת הממוכנת תתריע בפני המשדר כי המדובר בהעברה בין אחים המחייבת בדיקת הפטור כאמור.

לעניין תקנה 20 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ה-1974: על אף התיקון בסעיף 62 לחוק, אזי לגבי מס הרכישה אשר משלם האח מקבל המתנה תמשיך לחול תקנה 20 לתקנות מס הרכישה, זאת עד לתיקון שיעשה בתקנה. כמו כן, לאור הביטול של סעיף 62(ב) יובהר כי תקנה 21 לתקנות מס רכישה חלה על על ידועים בציבור.

3.4 תיקון סעיף 95(ב1) לחוק – קנס גרעון

החל מיום 1.8.13 ניתן יהיה להטיל קנס גרעון בכל אחת מהעילות המוזכרות בסעיף 2.6 להוראת הביצוע, זאת במקרה בו גובה הגרעון עולה על 500,000 ₪ לשנה.

יצוין כי ביתר העילות להטלת קנס גרעון (התרשלות/מזיד) לא חל שינוי. עוד יצוין כי קנס הגרעון יכול ויוטל הן בשומת מס שבח והן בשומת מס רכישה.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון