

משרד 1811
אוקטובר 2016

אדונים נכבדים,

הנדון: הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2.2016 – תיקון מס' 85 והוראת שעה

1. כללי

ביום 6.4.2016 פורסם ברשומות¹ חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 85 והוראת שעה), התשע"ו-2016 (להלן – "החוק" או "התיקון" או "תיקון 85" – לפי העניין).
במטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הישנות שהיו דירות יחידות עד למועד הרכישה, נקבעה, במסגרת התיקון, הוראת שעה לתקופה של 5 שנים, לפיה קוצר פרק הזמן הקבוע בסעיף 9(ג)(2)(ב) לחוק למכירת דירתו האחרת של הרוכש מ-24 חודשים ל-18 חודשים.
עוד נקבע כהקלה, כי גם דירה שהתקבלה בירושה שחלקו של המוכר או הרוכש בה, לפי העניין, אינו עולה על מחצית, לא תבוא במניין הדירות, הן לעניין הפטור לפי סעיף 49(2) לחוק והן לעניין מדרגות מס רכישה לדירה יחידה.

2. הגדרת דירה יחידה למס רכישה

2.1 תקופת מכירת הדירה הנוספת
סעיף 9(ג)(2)(ב) לחוק העניק לרוכש עד לתיקון פרק זמן של 24 חודשים מיום רכישת הדירה החלופית למכירת דירתו האחרת, שהיתה עד למועד הרכישה דירתו היחידה, וליהנות משיעורי מס רכישה מופחתים לדירה יחידה.

במסגרת התיקון נקבעה הוראת שעה לפיה ברכישת דירה חלופית, החל ביום 1.5.2016 ועד ליום 30.4.2021, פרק הזמן למכירת הדירה הראשונה יעמוד על 18 חודשים במקום 24 חודשים.

יובהר, כי הוראות החוק בקשר לרכישת דירת מגורים מקבלן או קבוצת רכישה (מכירה תוך שנה מיום מסירת החזקה בדירה, בהתאם לחוזה או בפועל, כמפורט בסעיף) נותרו על כנן.

לאור האמור, בתקופה זו, על מנת שדירה שנרכשה מקבלן תהנה משיעור מס רכישה החל על דירה יחידה, על הרוכש למכור את דירתו הישנה תוך 12 חודשים ממועד המסירה, או תוך 18 חודשים מיום רכישת הדירה מהקבלן, לפי המאוחר.

2.2 מניין הדירות בהגדרת דירה יחידה
סעיף 9(ג)(4)(א) לחוק קובע חזקה, לפיה יראו את דירת המגורים הנרכשת כדירת מגורים יחידה גם אם יש למוכר, בנוסף על הדירה הנרכשת, דירה או חלק מדירה כמפורט בסעיף. לעניין זה תוקן הסעיף כך שדירה שהתקבלה בירושה ושחלקו של הרוכש בה אינו עולה על מחצית (50% ומטה) לא תבוא בחשבון במניין דירותיו של הרוכש (זאת ללא קשר לזהות המוריש ולמניין דירות המוריש ביום פטירתו). יובהר כי לגבי דירות שלא התקבלו בירושה לא בוצע שינוי, כלומר החזקה של עד 1/3 (כולל) מדירה לא תחשב לדירה נוספת.
תחילת התיקון מיום פרסום החוק, והוא יחול על רכישות שנעשו מיום 6.4.2016 ואילך.

3. חזקת דירה יחידה למס שבח:

3.1 מניין הדירות שבבעלות המוכר עפ"י סעיף 49
סעיף 49 לחוק קובע חזקה לפיה במקרים מסויימים בהם למוכר זכויות בדירה נוספת, הן לא תבואנה במניין דירותיו של המוכר בבואו למכור דירה בפטור לפי סעיף 49(2) לחוק. במסגרת התיקון נוספה גם דירה שהתקבלה בירושה כאמור בסעיף 2.2 לעיל וחלקו של המוכר בבעלותה אינו עולה על 50%.

תחילת התיקון מיום פרסום החוק, והוא יחול על מכירות שנעשו מיום 6.4.2016 ואילך.

יובהר כי אין שינוי במקרה שמדובר בדירת ירושה שעומדת בתנאים שבסעיף 49ב(5)(א) ו-(ב) לחוק, כלומר במקרה זה אין מגבלה לחלק שבבעלות המוכר.

עוד יובהר כי גם לצורך בחינת חזקת דירה יחידה ביום המעבר (1.1.14), במכירת דירת מגורים מזכה החל מיום 6.4.16 ועד לתום תקופת המעבר (31.12.17), תחול החזקה שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם להוראות התיקון.

3.2 מניין הדירות שבבעלות המוכר עפ"י סעיף 49
כצעד משלים לתיקון המפורט בסעיף 3.1 לעיל תוקן סעיף 49 לחוק, כך שלעניין סעיף 49ב(2) לחוק, יראו כדירה נוספת גם דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה שהיא בבעלותו של איגוד, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה, אם יש למוכר, באמצעות זכויותיו באיגוד שהתקבלו בירושה, חלק העולה על מחצית בבעלות בה. תחילת התיקון מיום פרסום החוק, והוא **יחול על מכירות שנעשו מיום 6.4.2016 ואילך**.

3.3 הגבלת מכירת דירות שהיו בבעלות מוכר שקיבל פטור לפי סעיף 49ב(2)
בסעיף 49ב(2) לחוק נקבע כי דירה בשכירות מוגנת ודירה שחלקו של המוכר בה אינו עולה על שליש לא יוכלו ליהנות מפטור לפי 49ב(2) לחוק בעתיד אם היו בבעלות המוכר, בעת שקיבל פטור על דירה אחרת לפי סעיף זה.

באופן דומה נקבע כי גם דירה שהתקבלה בירושה וחלקו של המוכר בה אינו עולה על מחצית, לא תוכל להימכר בפטור לפי סעיף 49ב(2) לו המוכר מכר דירה אחרת בפטור ממש לפי סעיף זה, בעת שהחזיק בדירה כאמור.

תחילת התיקון מיום פרסום החוק, והוא **יחול על מכירות שנעשו מיום 6.4.2016 ואילך**.

3.4 דירה חליפית
סעיף 49ג(1) לחוק מעניק למי שבבעלותו דירת מגורים יחידה, הרוכש דירת מגורים חליפית, פרק זמן של 18 חודשים במהלכו יכול להיחשב לבעלים של דירה יחידה לצורך קבלת הפטור ממש שבח הניתן לבעל דירה יחידה, הגם שבפועל בבעלותו שתי דירות.

התיקון קובע כי **בתום תקופת הוראת השעה** (רכישות החל מיום 1.5.2021) פרק הזמן במהלכו יכול המוכר להיחשב כבעלים של דירה יחידה יעמוד על פי האמור בסעיף 49ג(1) על 24 חודשים במקום 18 חודשים.

כמפורט בהוראת ביצוע 5/13, במקרה שנרכשה דירה על הנייר, התקופה תימנה מיום סיום הבנייה של הדירה החליפית שנרכשה.

כתוצאה מן התיקון, כאמור, בתקופה שמיום 1.5.2016 ועד 30.4.2021, תקופת ההמתנה למכירת הדירה הישנה, לצורך עמידה בחזקת דירת מגורים יחידה, הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה, תעמוד על תקופה של 18 חודשים.

לאחר תום התקופה, דהיינו מיום 1.5.2021 ואילך, תקופת ההמתנה כאמור תעמוד על 24 חודשים, הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה.

4. הוראות לפעולה:
4.1 לגבי מס רכישה המערכת הממוכנת תקפא את ההודעות על חוב בשומה ששודר בה סוג נכס 32 למשך 18 חודשים, וזאת לגבי עסקאות שיום הרכישה הוא בתקופת הוראת השעה. בתום תקופת הוראת השעה ההקפאה תחזור להיות למשך 24 חודשים.

4.2 ככל שנדרש לבדוק את מניין הדירות יש לפעול בהתאם להוראות התיקון בכל הקשור לדירות ירושה.

4.3 טפסי ההצהרה הותאמו לתיקון החקיקה. נא לוודא הגשת הצהרה בטופס המתאים.

בכבוד רב,

קרלמן רואי חשבון