

# הרפורמה במס שבח בעניין דירה שאינה יחידה

## הקדמה

בסוף חודש יולי 2013 בוצע תיקון מהותי בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 להלן: "החוק"). במסגרת התיקון לחוק בוצעו **מספר שינויים** ביחס למסלול הפטור הקיים לפיו ניתן למכור דירת מגורים מזכה יחידה כהגדרתה בחוק בפטור ממס. כך למשל הסכום הפטור ממס שבח הוגבל ל-4,500,000 ₪ בלבד. התיקונים ייכנסו לתוקפם ביום **1.1.2014** להלן: "יום המעבר".

## ביטול הפטור ממס במכירת דירה שאינה יחידה

על פי התיקון לחוק **בוטל** מסלול הפטור העיקרי ביחס לדירת מגורים מזכה **שאינה יחידה**, אשר לפיו ניתן היה למכור דירה בפטור בכל 4 שנים ובכך יתמקד מאמר זה. תיקון זה ייכנס לתוקפו ביום המעבר ועד אז מי שברשותו מספר דירות ואשר לא מכר דירה בפטור ממס ב-4 השנים שלפני המכירה יוכל לנצל את מסלול הפטור הנ"ל.

## מכירת דירה שתרכש לאחר יום המעבר

על פי התיקון לחוק כל מכירה של דירת מגורים שתרכש החל מיום המעבר ואילך תחייב את רוכש הדירה לשלם בעת מכירתה מס בשיעור 25% מהשבח הריאלי שנצבר (ממועד הרכישה עד מועד המכירה) ככל שבעת המכירה הדירה לא תהיה דירה יחידה אותה ניתן למכור בפטור ממס, בכפוף לתנאי החוק בעניין זה, וככל שהמכירה לא תהיה מכירה ללא תמורה לקרוב הפטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק (למעט מכר לקרוב בין בתמורה ובין ללא תמורה בתקופת המעבר אשר יחייב תשלום מס).

## שיעורי המס על השבח הריאלי החלים על דירות שנרכשו לפני יום המעבר

מאחר שבוטל מסלול הפטור המחוקק החליט כי עבור התקופה שממועד רכישת הדירה ועד ליום המעבר שיעור המס על השבח הריאלי יהיה 0% ושיעור המס ביחס לתקופה שמיום המעבר ועד ליום מכירת הדירה יהיה 25%. נוסחת חישוב המס תהיה ליניארית. (פירוט בעניין זה בהמשך).

## הגבלות על מכירה בתקופת המעבר

כדי שלא תיווצר פרצה שתאפשר מכירת דירות רבות בפטור הלכה למעשה או בתשלום מס נמוך במיוחד **מיד** לאחר יום המעבר או בסמיכות לכך, המחוקק החליט על תקופת מעבר בת 4 שנים החל מיום 1.1.14 ועד ליום 31.12.17, בה ניתן יהיה למכור שתי דירות מזכות בלבד בשיעורי המס החדשים הנ"ל 0% ו-25% ובתנאי שיתקיימו כל התנאים הבאים:

- א. במכירה של לפחות אחת מ-2 הדירות המוכר היה עומד בקריטריונים למתן פטור לפי סעיף 49 ב (1) כנוסחו לפני התיקון בחוק, דהיינו חלפו 4 שנים מאז שהמוכר מכר דירה אחרת שלו בפטור ממס. חשוב להדגיש כי בסעיף 49 ב (1) כנוסחו לפני התיקון מפורטים מקרים בהם מכירה בפטור ממס לא תחשב כמכירה בארבע השנים שקודמות למכירה הנוכחית, למשל מכירת דירת ירושה הפטורה ממס לפי הוראות סעיף 49 ב (5) לחוק ועוד.
- ב. במכירה של דירת מגורים שהתקבלה במתנה לפני יום המעבר מתקיימים תנאי סעיף 49 ו לחוק, דהיינו חלפו תקופות הצינון (בין שנה ל-4 שנים) לפי הוראות הסעיף הנ"ל ממועד קבלת הדירה במתנה ועד למועד מכירתה.
- ג. המכירות אינן ל- "קרוב" כהגדרתו בחוק בין בתמורה ובין שלא בתמורה.

מכירת דירה מזכה בתקופת המעבר שלא יתקיימו בה התנאים הנ"ל תחייב את המוכר בתשלום מס שבח על פי שיעורי המס הרגילים וביחס לכל תקופת השבח. מדובר בשיעורי מס גבוהים ביחוד ביחס לדירות שנרכשו לפני 7.11.2001.

### **מהי נוסחת החישוב הליניארית**

בע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נגד פוליטי קבע בית המשפט העליון כי אין חשיבות למועד בו נוצר השבח (עלה ערך המקרקעין) ובהתאם לכך רואים את שבח המקרקעין כאילו הוא נפרס באופן אחיד על פני כל תקופת ההחזקה בנכס. נוסחת החישוב הליניארית נועדה למנוע ויכוחים ומחלוקות בשאלה אם השבח נוצר/צמח לפני היום הקובע או לאחריו. אם בתקופת השבח - התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה - חלים שיעורים שונים של מס שבח לפי המועדים השונים בהם תוקן החוק ושונו שיעורי המס, הרי שהשבח יחולק בהתאם לכך למספר תקופות על ציר הזמן ולכל תקופה ייוחס חלק יחסי מתאים של השבח אשר לגביו יחול שיעור המס המתאים.

### **דוגמא לחישוב מס ליניארי**

בענייננו אם פלוני רכש דירת מגורים מזכה 4 שנים לפני יום המעבר והוא ימכור את הדירה (אם אינה דירה יחידה הזכאית לפטור כמובן) 6 שנים לאחר יום המעבר, הרי שעבור 40% מהשבח המיוחס לתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המעבר שיעור המס יהיה 0% וביחס ל- 60% מהשבח המיוחס לתקופה שמיום המעבר ועד ליום המכירה הוא ישלם מס בשיעור 25%.

### **מגבלה בתקופת המעבר על דירות שהתקבלו במתנה**

מוכר של דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, אשר קיבל אותה מקרובו במתנה פטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק החל מיום 1.8.13 ועד ליום 31.12.17 לא ייחשב כמוכר הדירה לצורך מנין 2 המכירות בפטור בתקופת המעבר כפי שפורט לעיל, ובמכירה זו יראו את נותן המתנה כאילו הוא המוכר.

אין באמור במאמר זה כדי להוות תחליף לייעוץ משפטי. יש לקבל ייעוץ משפטי פרטני ביחס לכל אירוע מס לגופו, כל מקרה על פי עובדותיו ועל פי הוראות החוק הרלבנטיות לגביו.

עופרה מור, עו"ד ייצוג בעסקאות מקרקעין

03-6726318

[morofra@zahav.net.il](mailto:morofra@zahav.net.il)

המאמר פורסם באתר מאמרים ביום 14.8.13