



ה' שבט תשפ"א

18 ינואר 2021

תוספת מספר 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/20

בנושא: דחיית תקופות ומועדים – נגיף הקורונה החדש

1. רקע כללי

ביום 21.7.20 פורסם ברשומות חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בעניין הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש – הוראת שעה – תיקוני חקיקה), התש"ף – 2020¹. החוק מסדיר הארכת תקופות שונות הנוגעות להליכים בחוקי המס השונים. כך גם, במסגרתו הוארכו תקופות מסוימות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963² (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

ביום 29.12.20 פורסם ברשומות החוק לדחיית מועדי תשלומי מסים והוראות לעניין מענקים בשל נגיף הקורונה החדש (תיקוני חקיקה), התשפ"א – 2020³ (להלן: "חוק הארכת מועדים"), אשר האריך את המועדים שנקבעו בחוק הארכת תקופות ודחיית מועדים מיום 21.7.2020⁴.

כמו כן, ביום 6.12.2020 פורסמו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה)(הוראת שעה), התשפ"א – 2020⁵ (להלן: "תקנה 2(א1) הוראת שעה") אשר קובעות דחיית מועד הקבוע בתקנה 2(א1)(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

¹ ספר חוקים 2830, כ"ט בתמוז תש"ף 21.7.20.

² ספר חוקים התשכ"ג, עמוד 156.

³ ספר חוקים 2892, י"ד בטבת התשפ"א 29.12.20.

⁴ במסגרת חוק הארכת מועדים, אושרו מרבית ההוראות אשר נכללו בתקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), התש"ף – 2020 אשר פקעו ביום ה- 27.6.2020 (להלן: "תקנות שע"ח") וכן אושרה דחיית מועדים נוספים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין.

⁵ קובץ תקנות 8964, ב' בכסלו התשפ"א 6.12.20.

תוספת זו להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/20 באה לפרט ולהבהיר את המועדים בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות מס רכישה אשר הוארכו במסגרת חוק הארכת מועדים ותקנה 2(א) הוראת שעה.

2. הוראות בחוק מיסוי מקרקעין אשר נקבע לגביהן הוראת דחיית מועדים במסגרת החוק

להארכת מועדים

בהתאם לסעיף 2 לחוק הארכת מועדים נקבע כי בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות חוק מיסוי מקרקעין כפי שיובאו להלן, לא תבוא במניין התקופה שמיום ה- 1 במרץ 2020 ועד ליום ה- 30.6.2021 (להלן: "התקופה שלא תובא בחשבון") זאת, בתנאי כי מועד סיומן של התקופות המקוריות הקבועות בהוראות חוק מיסוי מקרקעין, חלים באותה תקופה שלא תובא בחשבון.

הארכות האמורות מתייחסות למועדים הנוגעים להקלות במס רכישה ולפטור במס שבח ביחס לדירת מגורים יחידה.

להלן יפורטו הסעיפים האמורים והארכות:

הוראות בחוק מיסוי מקרקעין המתייחסות למס רכישה:

2.1 סעיף 9(ג1)(2)(ב) – הסעיף קובע כי יחיד תושב ישראל אשר הינו בעלים של דירת מגורים יחידה להלן: "הדירה היחידה" ורוכש דירת מגורים חדשה יהיה זכאי בגין רכישת הדירה החדשה למדרגות מס רכישה של דירה יחידה, ובלבד שבתוך התקופות הנקובות בסעיף (18 חודשים או 12 חודשים, לפי הענין) מכר את דירת מגורים שהיתה כאמור, דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה החדשה.

יחיד אשר המועד למכירת הדירה היחידה מסתיים בתקופה שלא תובא בחשבון כאמור לעיל, התקופה האמורה לא תובא בחשבון במניין המועדים.

לדוגמא:

- יחיד כאמור שרכש דירה (דירה יד שניה) ביום 1.4.19 (להלן: "דירה ב") ובבעלותו דירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (להלן: "דירה א"), היה נדרש למכור את דירה א' עד ליום 1.10.2020. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יהיה רשאי למכור את הדירה הישנה עד ליום 1.2.22 (התקופה שמיום ה- 1.10.20 + 16 חודשים).

- יחיד כאמור שרכש דירה מקבלן ביום 1.1.18 (להלן: דירה ב') שמועד מסירתה נקבע ל – 1.4.2019, ובבעלותו דירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (להלן: דירה א'), היה נדרש למכור את דירה א' עד ליום 1.4.2020. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יהיה רשאי למכור את דירה א' עד ליום 1.8.21.

- יחיד כאמור שרכש דירה יד שניה ביום 1.2.20 (להלן: "דירה ב'") ובבעלותו דירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה (להלן: "דירה א'"), נדרש למכור את דירה א' עד ליום 1.8.21. מאחר ומועד זה לא חל בתקופה שלא תלקח בחשבון (התקופה שמיום 1.3.20 ועד 30.6.21), אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא לא יהיה זכאי להארכת התקופה והוא נדרש למכור את דירתו הישנה עד ליום 1.8.21 על מנת להיות זכאי למדרגות מס רכישה של דירה יחידה.

2.2 סעיף 9(ג1)(2)(ב1)(2)(ב) – בהתאם לסעיף שהוסף במסגרת תיקון 93 לחוק, יחיד שרכש דירה במסגרת קבוצת רכישה, שהיא דירתו היחידה, יהיה זכאי לשיעורי מס הרכישה לדירה יחידה ברכישת דירת מגורים חדשה, אם מכר את זכויותיו בדירת המגורים הישנה שבקבוצת הרכישה תוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה של הדירה בקבוצת הרכישה.

יחיד אשר המועד למכירת הדירה בקבוצת הרכישה מסתיימת בתקופה שלא תובא בחשבון תיווסף לו התקופה האמורה (16 חודשים) לצורך מכירת הדירה בקבוצת הרכישה.

לדוגמא:

- יחיד כאמור שרכש דירה (להלן: "דירה ב'") ולו דירה קודמת בקבוצת רכישה (העומדת בתנאים הקבועים בתיקון 93 לחוק) (להלן: "דירה א'") ומועד סיום הבניה של הדירה בקבוצת הרכישה היה ב – 1.2.19, היה נדרש למכור את דירתו בקבוצת הרכישה עד ליום 1.8.20. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יהיה רשאי למכור את הדירה בקבוצת הרכישה עד ליום 1.12.21.

2.3 סעיף 9(ג1)(4)(ב) – הסעיף קובע כי יחיד ייחשב ל"תושב ישראל" גם אם בתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היחידה, היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

ותיק כמשמעותו בסעיף 14(א) לפקודה וזאת לצורך קבלת מדרגות מס רכישה של דירה יחידה.

יחיד אשר תקופת השנתיים האמורות מסתיימת בתקופה שלא תלקח בחשבון, תיוספ לתקופת השנתיים, התקופה האמורה.

לדוגמא:

- יחיד שרכש דירה ביום 1.4.18 בהיותו תושב חוץ, היה נדרש להיחשב תושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק עד ליום 1.4.20, זאת על מנת להינות משיעורי המס לדירת מגורים יחידה. אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יוכל להיחשב לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק עד ליום 1.8.21.

הוראות בחוק מיסוי מקרקעין המתייחסות למס שבח

2.4 סעיף 49ג(1) – הסעיף קובע כי לענין "חזקת דירת מגורים יחידה" לצורך הפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק, יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים יחידה גם אם למוכר יש דירת מגורים נוספת שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בתקופה של עד 18 חודשים שלפני המכירה של הדירה הנמכרת. בהתאם להוראות החוק להארכת מועדים, ככל שתקופת ה – 18 חודשים מסתיימת בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי תיוספ לו התקופה האמורה לצורך מכירת הדירה הנמכרת.

לדוגמא:

- יחיד כאמור שרכש דירה חליפית ביום 1.1.19 ובבעלותו דירה ישנה אותה הוא מבקש למכור בפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, אזי בהתאם להוראות סעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין, היה נדרש למכור את דירתו הישנה עד ליום 1.7.20 על מנת שהיא תחשב כדירה יחידה לעניין סעיף 49ב(2). אולם מאחר ומועד זה חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא יהיה רשאי למכור את הדירה הישנה עד ליום 1.11.21 והיא עדיין תחשב לדירה יחידה לצורך הוראות הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (כמובן בהנחה שאין לו דירות נוספות).

- יחיד כאמור שרכש דירה חליפית ביום 1.2.2020 ובבעלותו דירה ישנה אותה הוא מבקש למכור בפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין.

בהתאם להוראות סעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין הוא היה נדרש למכור את דירתו הישנה עד ליום 1.8.2021 על מנת שהיא תחשב כדירה יחידה לעניין סעיף 49ב(2). מאחר ומועד זה לא חל בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי בהתאם להוראות חוק הארכת מועדים הוא לא יהיה זכאי להארכת התקופה והוא נדרש למכור את דירתו הישנה עד ל- 1.8.2021 על מנת שהיא תחשב לדירה יחידה לצורך הוראות הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (כמובן בהנחה שאין לו דירות נוספות).

2.5 סעיף 49ה – על פי הוראת הסעיף, מי שברשותו שתי דירות מגורים ומוכר את שתיהן בסכומים ובתקופות המנויות בסעיף, ורוכש דירה אחרת בתקופה ובסכומים הנקובים בסעיף, יהיה פטור ממס שבח (מלא או חלקי בהתאם לתקרות בסעיף) על מכירת שתי הדירות ובתנאי שעמד במועדים הקבועים בסעיף למכירת/רכישת הדירה הנוספת והדירה האחרת בהתאם לסעיף.

בהתאם להוראות החוק להארכת מועדים, ככל שהתקופות הקבועות בסעיף מסתיימות בתקופה שלא תלקח בחשבון, אזי תיווסף לתקופות שבסעיף התקופה האמורה.

יודגש כי מאחר ומוארכת גם התקופה לרכישת הדירה החליפית כהגדרתה בסעיף 49ה(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, הרי הארכה זו משפיעה גם על הזכאות למדרגות מס רכישה לדירה יחידה לפי הוראות סעיף 9ג(1)(2)(ג) לחוק.

לדוגמא:

נישום הינו בעלים של 2 דירות מגורים (להלן: דירה א' ודירה ב'), ביום 1.1.20 מכר את דירה א' בחיוב במס, ביום 1.11.20 רכש הנישום את דירה ג'. במידה וברצונו של המוכר לקבל פטור לפי סעיף 49ה לחוק בגין מכירת דירה א', הרי שלפי נוסח הסעיף הוא היה נדרש למכור את דירה ב' עד ליום 1.1.2021 (שנה ממועד מכירת דירה א'), ואולם לאור חוק הארכת מועדים, הרי שבמידה וימכור את דירה ב' עד ליום 1.5.22, ויקבל בגין מכירת הדירה פטור לפי סעיף 49ב(2), הרי שיהיה זכאי לקבל בגין מכירת דירה א' פטור לפי סעיף 49ה⁶.

והכל בכפוף לעמידה בכל תנאי הוראות סעיף 49ה לחוק לרבות התקרות הקבועות בו.

3. הוראה בתקנות מס רכישה שהארכה

כאמור, תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה)(הוראת שעה), התשפ"א – 2020 מאריכות את התקופה הקבועה בתקנה 2(א1)(2) לתקנות מס רכישה.

תקנה 2(א1)(2) לתקנות מס רכישה קובעת כי נישום אשר רכש קרקע שביום הרכישה חלה לגביה תכנית בניין עיר המייעדת את הקרקע למגורים ובתוך תקופה של עד 24 חודשים ממועד הרכישה ימציא היתר בניה לדירת מגורים אחת לפחות, יוחזר לו אחוז אחד ממס הרכישה (משמע, ישלם סך הכל 5 אחוז מס רכישה).

בתקנות הוראת השעה האמורות, נקבע כי לצורך חישוב התקופה של 24 החודשים לא תימנה התקופה מיום 22.3.20 ועד ליום 2.5.20 (סך הכל 42 ימים). זאת בכפוף לתנאים להלן:

- רכישת המקרקעין הייתה לפני ה- 2.5.20.
- מועד הסיום של 24 החודשים חל החל מיום 22.3.20 ועד ליום 2.7.20.

דוגמא א':

נישום רכש ביום 1.5.18 קרקע שחלה עליה תכנית בניין עיר לבניה למגורים. מועד סיום התקופה בת 24 החודשים לשם הוצאת היתר בניה הינו ביום 1.5.20. ואולם, לאור תקנות הוראת השעה תסתיים התקופה רק ביום 12.6.20.

דוגמה ב':

נישום רכש קרקע ביום 1.8.2018 על הקרקע חלה תכנית בניין עיר למגורים. מועד סיום התקופה בת 24 חודשים לשם הוצאת היתר בניה הינו ביום 1.8.2020. במקרה זה התקופה של 24 חודשים לא תוארך.

4. יישום החוק במשרדים

במס רכישה

לעניין סעיף 2.1 ו- 2.2 משודר בשומת מס הרכישה סוג נכס 32 כולל הקפאת אכיפת הגביה לבקשת הרוכש עד סמוך לתום המועד למכירת הדירה הנוספת. המערכת הממוכנת תוסיף באופן אוטומטי תקופת הקפאה בת 16 חודשים מהמועד האחרון למכירת הדירה במקרים עליהם חלה תקופת ההארכה.

בעת מכירת הדירה הנוספת וטיפול בבקשת תיקון שומת מס הרכישה יבחן המפקח עמידה בתנאי החוק ויערוך תיקון שומה בהתאם.

לעניין סעיף 2.3 יבחן המפקח עמידה בתנאי החוק בעת קבלת בקשה לתיקון שומה לגבי מי שטוען שעומד לאחר רכישת הדירה בהגדרת תושב ישראל – תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.

במס שבח

לעניין סעיף 2.4 יבדוק המפקח עמידה בתנאי החוק לעניין דירה חלופית בעת טיפול בשומה עצמית הכוללת בקשה לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק כאשר למוכר דירה נוספת.

לעניין סעיף 2.5 יבחן המפקח עמידה בתנאי החוק בעת קבלת בקשה לתיקון שומה במועד שכל תנאי הוראות סעיף 49 חלים.

5. יישום החוק ע"י ציבור המייצגים

עורכי הדין מתבקשים לציין בשומה העצמית ובבקשות לתיקון השומה במקרים בהם חל החוק כי "המועדים בעניין הליכי המס כפופים להוראות החוק להארכת תקופות ודחית מועדים בעניין הליכי מס" וזאת לצורך מיקוד הטיפול בבקשה.

בברכה,

רשות המסים בישראל