

תאריך: 9 באוגוסט, 2011  
סימוכין: 40664

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 28.2011**

א.ג.ב.,

**הנדון: שינויים מהותיים במיסוי דירות מגורים**

**1. כללי**

ביום 1 באוגוסט 2011 התקבל בכנסת בקריאה שניה ושלישית תיקון לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: "התיקון"). התיקון מרחיב את הוראת השעה, אשר נחקקה בפברואר 2011 במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: "הוראת השעה") ([ראה חוזר מיסים 12.2011 של משרדנו](#)), כדי להגדיל את היצע דירות המגורים, במטרה להביא להפחתת המחירים בשוק הנדל"ן למגורים כבר בטווח הקרוב, זאת על ידי עידוד מכירת דירות שאינן דירות מגורים מזכות בתקופה 1.8.2011 – 30.6.2013, שימשו למגורים לאחר מכירתן. באם הדירה הנמכרת לא תשמש למגורים במשך שנתיים לפחות, יוטל על הרוכש מס רכישה של 15%.

עוד נקבע, תיקון לחוק מיסוי מקרקעין ולפיו פטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה לפי הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין יינתן אחת לשמונה שנים במקום אחת לארבע שנים, וזאת לתקופה שמיום 1 בינואר 2013 ועד ליום 1 בינואר 2021.

להלן עיקרי התיקון:

**2. פטור בגין מכירת "דירת מגורים שאינה מזכה" (להלן: "הפטור החדש")**

2.1. התיקון קובע כי במכירת דירת מגורים שאינה מזכה יינתן פטור ממס, מלא או חלקי, בהתאם להוראות שנקבעו בסעיפים 6(א)(1) – (4) להוראת השעה (כלומר, המכירה כפופה לתקרה של 2.2 מיליון שקלים חדשים ולשאר ההוראות הקבועות בתתי סעיפים אלה), בהתקיים התנאים הבאים:

2.1.1. המכירה תתבצע בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2011 ועד ליום 30 ביוני 2013;

2.1.2. הוגשה בקשה על ידי המוכר לקבלת הפטור ממס במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

2.1.3. הדירה לא התקבלה במתנה בתקופה שמיום 5 ביוני 2011 עד ליום 30 ביוני 2013;

2.1.4. הדירה אינה נמכרת לקרוב, כהגדרתו בהוראת השעה;

2.1.5. בהסכם המכירה נקבע כדלקמן:

2.1.5.1. על הדירה לשמש למגורים במשך שנתיים רצופות לפחות שתחילתן לא יאוחר מתום שישה חודשים מיום קבלת החזקה בדירה בידי הרוכש או מתום שנה מיום המכירה, לפי המוקדם;

2.1.5.2. לרוכש ידוע כי יחויב בתשלום מס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה של

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיית עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

הזכות הנמכרת, במידה והדירה לא תשמש למגורים במשך שנתיים רצופות כאמור לעיל.

(\* רוכש אשר בחר לשלם את מלוא מס הרכישה (15%) והדירה שימשה למגורים במשך שנתיים כאמור, יהיה זכאי להחזר המס ששילם בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום ועד ליום ההחזר.

לחילופין, בהתאם לתיקון, רוכש רשאי ליתן ערובה בגובה ההפרש בין מס הרכישה בשיעור של 15% לבין מס הרכישה שיהיה עליו לשלם אם תשמש הדירה למגורים במשך שנתיים כאמור. במקרה זה, תוקפה של הערובה יפוג אם הדירה שימשה למגורים כאמור.

2.2 הפטור החדש לא יינתן למוכר אחד יותר משלוש פעמים. במנין זה תובא מכירה בפטור לפי סעיף 6(א) להוראת השעה ו/או לפי סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין (מכירה בפטור ממס אחת לארבע שנים), אשר התבצעה החל מיום 1 בינואר 2011.

2.3 סעיף 6 להוראת השעה עניינו בפטור במכירת דירת מגורים מזכה. התיקון קובע כי במנין הפטורים הקבוע בסעיף הנ"ל (מוכר אחד לא יקבל פטור יותר מפעמיים) יבוא גם פטור ממס, מלא או חלקי, שקיבל המוכר בשל מכירת דירת מגורים שאינה מזכה בהתאם להוראות התיקון.

2.4 מכירה בפטור החדש לא תיחשב כמכירה בפטור ממס לענין סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין, ובלבד שדירת המגורים המזכה תמכר בפטור לפי הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2011 ועד ליום 30 ביוני 2013. ואולם, לא יינתן פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין, אם ניתן פטור לשלוש דירות מכוח התיקון בתקופה הקבועה בו או מכוח הוראת השעה והתיקון בסך התקופות הקבועות בו.

לדוגמא: בבעלותו של יחיד 4 דירות, כאשר אחת מהן אינה משמשת למגורים. היחיד החליט למכור שלוש דירות מתוך הארבע שבבעלותו בספטמבר 2011, לרבות הדירה שאינה משמשת למגורים. במקרה זה, היחיד יכול לקבל פטור ממס שבח בגין מכירת 2 דירות אשר שימשו למגורים: פטור אחד מכוח הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין, אם היחיד לא מכר דירת מגורים אחרת בפטור ממס שבח בארבע השנים שקדמו למכירה הנוכחית; פטור שני מכוח סעיף 6 להוראת השעה (בכפוף לעמידה בתנאים לקבלת הפטור שבהוראת השעה). בנוסף, היחיד יכול לקבל פטור ממס שבח בגין מכירת הדירה שאינה משמשת למגורים מכוח הוראות התיקון (בכפוף לעמידה בתנאים לקבלת הפטור האמור).

לאור האמור, שילוב של הוראת השעה וסעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין מביא לכך כי ניתן למכור לכל היותר שלוש דירות בפטור ממס, בין אם הן מזכות ובין שאינן מזכות.

יצוין, כי במידה והיחיד יחליט למכור במהלך שנת 2014 את דירת המגורים שנותרה לו, הרי שלא יוכל להינות מפטור ממס שבח מכוח הוראת השעה והתיקון (אם היה מדובר בדירה שלא שימשה למגורים), שכן המכירה תתבצע לאחר פקיעת תוקפן של הוראת השעה והתיקון. כמו כן, היחיד לא יוכל להינות מפטור ממס מכוח הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין, מאחר וכאמור להלן, טרם יחלפו 8 שנים ממועד מכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס.

### 3. תיקון סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין (תיקון מס' 71 לחוק)

פטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה לפי הוראות סעיף 49ב(1) לחוק מסוי מקרקעין יינתן אחת לשמונה שנים במקום אחת לארבע שנים, וזאת לתקופה שמיום 1 בינואר 2013 ועד ליום 1 בינואר 2021.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים נוספים ניתן לפנות ל:

רו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס  
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: [dgabbay@deloitte.co.il](mailto:dgabbay@deloitte.co.il)

רו"ח (עו"ד) זמירה יוסף, חטיבת המס  
בטלפון: 03-6085235, או בדואר אלקטרוני: [zjoseph@deloitte.co.il](mailto:zjoseph@deloitte.co.il)

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבכם לאמור בו.**

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited