



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 7706/22 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: מיסוי מכירת דירת מגורים שנרכשה במסגרת חילוף זכויות במקרקעין - החלטת מיסוי שלא בהסכם

1. העובדות

- 1.1 מר X היה בעל זכויות בדירת מגורים א' (להלן: "דירת המגורים הישנה"), אשר זכויותיו בה נמכרו על ידו בשנת 2006.
- 1.2 בשנת 2007 רכש מר X זכויות בדירת מגורים ב' (להלן: "דירת המגורים החדשה").
- 1.3 במסגרת מיסוי מכירת דירת המגורים הישנה ומיסוי רכישת דירת המגורים החדשה, הצהיר מר X כי רכש את דירת המגורים החדשה כ"דירת מגורים חלופית" לדירת המגורים הישנה, בהתאם להוראות פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן ובהתאמה: "פרק חמישי 3" ו-"החוק"), והוענק לו פטור חלקי ממס שבח במכירת דירת המגורים הישנה מכוח סעיף 49יב לחוק ופטור חלקי ממס רכישה ברכישת דירת המגורים החדשה מכוח סעיף 49יז לחוק.
- 1.4 בכוונתו של מר X למכור כעת את דירת המגורים החדשה.

2. פרטי הבקשה

- 2.1 לאשר כי במכירת דירת המגורים החדשה יהיה מר X זכאי לחישוב מס שבח בהתאם להוראות סעיף 48א(ב2) לחוק (להלן: "חישוב לינארי מוטב"), וזאת על אף ההגבלות מכוח סעיף 49טז לחוק.
- 2.2 לאשר כי במכירת דירת המגורים החדשה יהיה מר X זכאי לחישוב מס השבח בדרך של פריסה בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק.

3. החלטת המיסוי ותנאיה

חישוב לינארי מוטב

- 3.1 פרק חמישי 3 לחוק, העוסק במיסוי "חילוף זכויות במקרקעין", הוסף לחוק כהוראת שעה במסגרת תיקון 50 משנת תשס"ב - 2002.
בסעיף 49טז לחוק נקבע מפורשות כי במכירת הזכות החלופית במקרקעין (כהגדרתה בסעיף) לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית מס.
זאת ועוד, נקבע כי מי שרכש דירת מגורים חלופית כאמור בסעיף 49יב לחוק לא יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה לפי פרק חמישי 1.
תכלית המגבלות בסעיף 49טז לחוק הינה להבטיח את מנגנון דחיית המס ותשלומו המאוחר, שכן בעת מכירת הזכות החלופית ישולם המס על השבח שנצבר מיום רכישת הזכות הנמכרת ועד ליום מכירת הזכות החלופית.



החטיבה המקצועית

- 3.2 סעיף 48א(ב2) לחוק הוסף במסגרת תיקון 76 לחוק, וזאת במסגרת רפורמה כוללת בנושא מיסוי מכירת דירות מגורים.
- החישוב הלינארי המוטב נועד להקל במיסוי מכירת דירת מגורים מזכה על ידי יחיד שניתן היה למכור אותה בפטור ממס בהתאם למדיניות שהייתה ערב תיקון 76 לחוק - פטור אשר בוטל בעקבות תיקון 76 לחוק. על כן, מקום בו מוכר דירת מגורים לא היה זכאי ממילא לפטור דירת מגורים טרם תיקון 76 לחוק, לא יהא זכאי ליהנות מחישוב לינארי מוטב.
- 3.3 נישום שביצע חילוף של דירות מגורים ובחר ליהנות מהטבות המס מכוח פרק חמישי 3 לחוק, כדוגמת מר X, לא היה זכאי למכור את הדירה החלופית בפטור ממס שבח, מלא או חלקי, ולכן בהתאם ללשון ולתכלית הוראת סעיף 49טז לחוק אינו זכאי לחישוב לינארי מוטב.
- 3.4 לפיכך, נקבע כי הוראות החישוב הלינארי המוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק לא חלות במכירה של דירת המגורים החדשה.
- חישוב בדרך של פריסה
- 3.5 סעיף 48א(ה) לחוק מאפשר למוכר זכות במקרקעין לפרוס את השבח הריאלי, אשר נצמח בין המועד בו רכש את הזכות במקרקעין לבין המועד בו מכר אותה, על פני תקופה שלא תעלה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בזכות במקרקעין, לפי הקצרה שבהן (להלן: "פריסת המס").
- 3.6 פריסת המס הקבועה בסעיף 48א(ה) לחוק אינה מנגנון למתן פטור או הטבה במס, במובן בו עוסק סעיף 49טז לחוק.
- 3.7 לפיכך, נקבע כי במכירת דירת המגורים החדשה ניתן לבקש את חישוב המס בדרך של פריסה מכוח הוראות סעיף 48א(ה) לחוק, זאת תוך התחשבות בנתוני מר X ובכפוף לתנאי הסעיף.
- 3.8 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים.