



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי: 8838/21 תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין

הנושא: פטור ממס שבח במכירת דירה יחידה לאחר רכישת קרקע ובניית דירת מגורים - החלטת מיסוי בהסכם

1. העובדות

בשנת 2011 נרכשה דירה כחלק מקבוצת רכישה. בשנת 2019 התקבל טופס 4 והדירה אוכלסה (להלן: "הדירה הראשונה" ו/או "הדירה הנמכרת"). בשנת 2017 נרכשה קרקע ונחתם הסכם עם קבלן לקבלת שירותי בנייה. טופס 4 צפוי להתקבל בשנת 2021 (להלן: "הדירה השנייה").

2. פרטי הבקשה

האם ניתן יהיה למכור את הדירה הראשונה בפטור ממס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") לאחר קבלת טופס 4 לדירה השנייה ובהתאם לתקופה המנויה בסעיף 49ג(1) לחוק?

3. החלטת המיסוי ותנאיה

3.1 סעיף 48א(ב2) לחוק קובע שיעור מס ליניארי במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישתה היה לפני 1.1.14. ככל שהדירה הראשונה עומדת בהגדרת דירת מגורים מזכה לפי סעיף 49 לחוק, יחול שיעור המס הליניארי הקבוע בסעיף 48א(ב2) לחוק.

3.2 סעיף 49ב(2) לחוק עוסק בפטור ממס שבח לבעלים של דירת מגורים יחידה. הסעיף מונה מספר תנאים, בהתקיימם יהיה זכאי המוכר ליהנות מפטור ממס שבח במכירת דירתו היחידה.

3.3 בסעיף 49ג לחוק נקבעה חזקת דירת מגורים יחידה, לפיה יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת, ב-18 החודשים שקדמו למכירה (בהתאם למצב החוקי נכון למועד כתיבת החלטה זו).

3.4 הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק כוללת דירת מגורים שבנייתה נסתיימה. דירה שנרכשה "על הנייר" לא תיכנס להגדרה זו, ולא תיחשב כדירת מגורים נוספת, עד לסיום בנייתה, לצורך סעיף 49ב(2) לחוק. לפיכך, התקופה הקבועה בסעיף 49ג לחוק תימנה מיום סיום בנייתה של הדירה השנייה (החליפית), שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת. האמור תואם את הוראת ביצוע 05/2013 – הרפורמה במיסוי דירות מגורים.

3.5 מכאן, כי גם במקרה ובו נרכשה קרקע לצורך בניית דירת מגורים עליה, יש למנות את התקופה המנויה בסעיף 49ג לחוק ממועד סיום הבנייה (קבלת טופס 4). דהיינו, ככל שדירת המגורים הראשונה תימכר במסגרת התקופה המנויה בסעיף 49ג לחוק, אשר



החטיבה המקצועית

- תימנה ממועד קבלת טופס 4 של הדירה השנייה, ניתן יהיה להשקיף על דירת המגורים הראשונה כעומדת בסעיף 49ג(1) לחוק.
- 3.6 יובהר כי סדר הרכישות והמכירות, כפי שפורט בפסקה 1 לעיל, הינו תנאי בסיסי ומהותי להחלטת המיסוי.
- 3.7 במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים.