



כ"ד תמוז תשס"ט  
16 יולי 2009  
00728508

### הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 9/2009

הנדון: אי תחולת הוראות סעיף 149' כאשר דירת המגורים הנמכרת התקבלה במתנה ונותן המתנה ניצל בשלה פטור לפי הוראות פרק חמישי 1

סעיף 149' לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") קובע כי מוכר דירה שנתקבלה במתנה כפוף למגבלות של תקופות "צינון" שונות בטרם יהא רשאי למוכרה בפטור ממס לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק. תקופות הצינון משתנות בהתאם לזהות נותן המתנה, מצבו המשפחתי של מקבל המתנה ולשימוש שנעשה בדירה, והכל כמפורט בהוראות הסעיף.

הו"ב זו מטרתה להנחות באופן אחיד את המשרדים כי במקרה בו דירת המגורים הועברה במתנה תוך ניצול פטור לפי פרק חמישי 1 בידי נותן המתנה לא יחולו הוראות סעיף 149' לחוק על מקבל המתנה.

הו"ב זו מבטלת את סעיף 6(ג) להו"ב 33/88 – אשר קבעה, בטרם תיקון מס' 34 לחוק כי דירת מגורים שהועברה במתנה פטורה (לרבות לפי פרק חמישי 1) יחולו עליה הוראות הצינון הקבועות בסעיף 149'.

כפי שיובהר להלן עם תיקון מס' 34 לחוק נסתמה הפירצה של שכפול פטורים באמצעות העברה במתנה בפטור לפי פרק חמישי 1 ולפיכך בטלה בזאת הוראות סעיף 6(ג) להו"ב 33/88.

תקופת הצינון שנקבעה בסעיף 149' נועדה למנוע עקיפתן של המגבלות השונות הקבועות בחוק לעניין ניצול הפטור במכירת דירת מגורים בין היתר, כך שבאמצעות מתנות הפטורות ממס לקרוב, יגדיל המוכר בעקיפין את מספר הפטורים להם הוא זכאי תוך ניצול קרוביו לענין ותוך ניצול הפטור בעסקאות מתנה.

במקרה בו בשל עסקת המתנה **שולם המס** ע"י נותן המתנה, ברור שאין כל רציונאל בתחולת סעיף 149' ולא לכך הוא נועד.

מששולם מלוא המס ע"י נותן המתנה או שנוצל על ידו בשל ההעברה פטור לפי פרק חמישי 1, אין כל צורך בהוראת סעיף 149' כהוראה אנטי תכנונית. מצד נותן המתנה – הוא לא עקף את מגבלות הפטור אצלו שכן או שהוא שילם את מלוא המס או שהוא ניצל פטור, שלאחר תיקון 34 לחוק בא



במניין הפטורים לעניין סעיף 49ב(1) ואילו מצד מקבל המתנה – הוא ממילא יכול למכור את הדירה ללא חיוב במס (או בחיוב במס זניח) גם ללא ניצול הפטור לדירת המגורים, זאת מהטעם, שלאחר תשלום המס או ניצול פטור ע"י נותן המתנה – יש למקבל המתנה "יום ושווי רכישה" חדשים.

יוצא איפוא, שהטלת מגבלות של "תקופת צינון" על מקבל המתנה במקרים אלו – היא חסרת נפקות, ומשום שאין חזקה על המחוקק שהוא משחית מילותיו לריק, אין לפרש את תחולת סעיף 149' ככזה שחל על אותם מקרים.

לאור האמור לעיל הרי שבאותם מקרים בהם נותן המתנה מנצל פטור לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק בשל עסקת המתנה לא יחולו הוראות סעיף 149' לחוק על מקבל המתנה. במקרה בו מקבל המתנה מעוניין למכור את הדירה בחיוב, יקבעו "יום ושווי הרכישה" ליום קבלת המתנה ולשוויה באותו יום בהתאם לשומת מס הרכישה בעסקת המתנה.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**