

סדר הקדימויות במכירת דירה בפטור ממס שבח

1. מתנה ל"קרוב" כמשמעותו בסעיף 62(א) לחוק - לפני מכירת דירת מגורים מזכה

סעיף 62(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - **החוק**) קובע, כי במכירת דירת מגורים מזכה, המוכר יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה אם הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים ולא מכר במשך 18 החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת בפטור ממס, לפי סעיף 62(ב) לחוק.

יוצא אם כן, כי במקרה של מוכר, בעלים של 2 דירות, שנתן דירה א' במתנה **לקרוב לפני** מכירת דירת מגורים מזכה ב', יהיה המוכר זכאי לפטור ממס במכירת דירה מזכה ב', לפי סעיף 62(ב) לחוק. ערב המכירה המוכר הוא בעל דירה יחידה, הלא היא דירה ב'.

הפטור לפי סעיף 62(ב) ניתן אם ב-18 החודשים שקדמו לא מכר דירה בפטור לפי פסקה זו. אמנם המתנה לקרוב כמוה כמכירה בפטור, אולם הפטור ניתן לפי סעיף 62(א) לחוק ולא **"לפי פסקה זו"**.

מיהו אותו "קרוב" לפי סעיף 62(א) לחוק? אותו "קרוב" יכול ויהיה על פי סעיף 1 לחוק בהגדרת **"קרוב"**: הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה; אח או אחות ייחשבו ל"קרוב" לפי סעיף 62(א) לחוק, רק לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה.

לפיכך, אם אדם רוצה ליהנות מן הפטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה ובמקביל מעוניין לתת לקרוב דירה במתנה, **טוב יעשה אם יתן תחילה את דירת המגורים במתנה לקרוב ורק לאחר מכן (ללא צורך בתקופת המתנה), ימכור את הדירה המזכה (השניה) שאותה התכוון למכור בפטור ממס.**

אם ימכור תחילה את דירה ב' לגורם חיצוני, יתחייב במס במכירתה ולא יזכה לפטור, לפי סעיף 62(ב), שכן אין זו "דירה יחידה".

מגבלות התכנון:

1. למקבל הדירה במתנה יש דירה ובתוכניתו למוכרה בפטור בשנים הקרובות. כעת נוצר קושי בהיותו בעל 2 דירות.
2. למקבל הדירה במתנה אין דירה, אולם, הוא מתכוון למכור את דירת המתנה בתקופת הצינון.

2. במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה בהתאם לסעיף 49(5) ניתן למכור בפטור כל אחת מהדירות ללא סדר קדימות מגביל

סעיף 49(5) לחוק קובע כי מוכר דירת מגורים מזכה, שזו דירתו היחידה, יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה אם הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות, מהיום

שהיתה דירת מגורים, ולא מכר משך 18 חודש שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס, לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

ס"ק (5) לסעיף 49ב לחוק קובע כי מוכר דירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה אם הדירה הנמכרת הינה דירה שקיבל המוכר בירושה ואם נתקיימו בה שלושת התנאים המפורטים בסעיף. הפטור ניתן גם למרובה דירות וללא תלות במכירת דירה אחרת בפטור.

סעיף 49ג(4) לחוק קובע שדירת מגורים שלצדה דירה שנתקבלה בירושה ונתקיימו לגביה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב) תיחשב לדירה יחידה.

לאור האמור לעיל, אין חשיבות מהיבט המס, איזו מכירה תהיה קודמת - דירת הירושה על פי סעיף 49ב(5) לחוק או דירה אחרת על פי סעיף 49ב(2) לחוק.

3. מי שבבעלותו, בנוסף לדירה מזכה, חלק שאינו עולה על 1/3 בדירה נוספת - אדיש לגבי איזו מהדירות ימכור ראשונה

כידוע, קיימת חזקת דירה יחידה גם למי שבבעלותו חלק בדירה נוספת שאינו עולה על שליש, בהתאם לסעיף 49ג(3) לחוק¹. כלומר, הוא זכאי למכור את הדירה שבבעלותו המלאה בפטור, בהתאם לסעיף 49ב(2) לחוק.

כאשר ימכור את הדירה שחלקו בה אינו עולה על שליש, בכל עת שהיא, יתחייב במס במכירתה, בכל מקרה, אף אם זו נותרה דירתו היחידה. זאת, כיוון שסעיף 49ב(2) אינו פוטר מכירה של דירה מעין זו ממס².

המסקנה היא, שאין זה מעלה או מוריד איזו מהדירות תימכר תחילה. הדירה ה"מלאה" תימכר בפטור והדירה שרק בחלקה בבעלות המוכר, תחוייב במס בעת מכירתה³.

4. מי שבבעלותו 2 דירות - האחת עתירת מס שבח מקרקעין והשניה דלת מס שבח מקרקעין - ימכור תחילה את הדירה דלת המס

תכנון זה עוסק במי שבבעלותו שתי דירות מזכות, האחת עתירת מס והשניה דלת מס, והוא מתכוון למכור את שתיהן. יתכן בהחלט שייווצר פער זמן במכירת שתי הדירות. כל עוד הינו בעלים של 2 דירות והוא מוכר אחת מהן, הוא חייב במס שבח מקרקעין במכירת הדירה הראשונה. אם כך, מוטב למכור תחילה את הדירה דלת המס. לאחר מכירת הדירה הראשונה, דלת המס, יישאר עם הדירה עתירת המס כדירה יחידה וככזו הוא זכאי למוכרה בפטור ממס. באופן זה, החסכון באי תשלום מס שבח יהיה גבוה יותר משמכר את הדירה עתירת המס בפטור.

אם הדברים התגלגלו כך, שמכר בו זמנית את 2 הדירות, הוא זכאי לפטור במכירת אחת מהדירות, כפי שיבחר, גם אם זו הדירה עתירת המס⁴.

¹ הוא הדין לגבי דירת מגורים נוספת שבבעלותו שהושכרה בשכירות מוגנת לפני 1.1.97.
² הסיפא של סעיף 49ב(2) לחוק ממעט מגדר הפטור חלק מדירה שאינו עולה על שליש, שהוחלה לגבי החזקה לפי סעיף 49ג(3). כלומר, הדירה השלמה נמכרה בפטור כדירה יחידה, על אף החזקה בחלק הדירה הנוספת. יתכן מצב שהדירה השלמה לא נמכרה בפטור לפי סעיף 49ב(2) [לא הוחלה החזקה שבסעיף 49ג(3)], אלא נמכרה בפטור לפי הוראה אחרת. במקרה זה ניתן למכור את חלק הדירה שלא עולה על שליש כדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.
³ ראו גם ה"ב מ"ש 5/2013 (26.12.13) [סעיף 3.3]. פסקה (ה) בנושא: "הרפורמה במיסוי דירות מגורים", האתר המשפטי מסטקס.
⁴ ראו ה"ב מ"ש 5/2013 (26.12.13) [סעיף 3.3]. פסקה (ב) בנושא: "הרפורמה במיסוי דירות מגורים", האתר המשפטי מסטקס.