

## עסקת קומבינציה והפטור לדירת מגורים – שינויים בעקבות הרפורמה

### מאת עורכת הדין אפרת סולומון, מאיר מזרחי ושות'

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין שנכנס לתוקף ביחס לעסקאות הקומבינציה כבר ביום 1/8/2013, כולל שינוי מהפכני באופן השימוש בפטור ממס לדירת מגורים מזכה בעסקת קומבינציה. שינוי זה משליך גם על חישוב המס במכירת דירות התמורה המתקבלות בעסקת הקומבינציה.

על פי סעיף 49א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו לפני תיקון 76, היה רשאי המוכר דירת מגורים מזכה במסגרת עסקת קומבינציה, אשר זכאי לפטור ממס במכירתה, לבחור באחת משתי חלופות: החלופה הראשונה, כפי שפורשה על ידי בית המשפט העליון בהלכת **יוניזדה**, הינה קבלת הפטור בגין הדירה אך מנגד ייקבע שווי תמורה גבוה למוכר, כאילו מלוא הזכויות במקרקעין נמכרו לחברה הקבלנית. במילים אחרות, למרות שעסקינן בעסקה מסוג "מכר חלקי" של חלק מהזכויות בתמורה לשירותי בנייה תחושב התמורה כאילו נעשה "מכר מלא" והמשמעות היא הכללת רכיב הקרקע של הדירות המתקבלות בתמורה וזאת במקום קביעת התמורה על בסיס שווי שירותי הבניה בלבד. החלופה השניה הינה וויתור של המוכר על השימוש בפטור וקביעת שווי המכירה בהתאם לשירותי הבנייה המתקבלים בלבד.

הטעם לקביעת עסקה מסוג "מכר מלא" במקרה שבו המוכר חפץ להשתמש בפטור לדירת מגורים מזכה הינו שבעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", הבעלים אינו מוכר את כל זכויותיו לחברה הקבלנית בעסקת הקומבינציה, ולכן לא מתקיים אחד מתנאי היסוד של הפטור – מכירת כל הזכויות בדירת המגורים. לפיכך, הגיע המחוקק למסקנה כי תנאי לניצול הפטור הינו מכירה פיקטיבית של כל הזכויות במקרקעין בעסקת הקומבינציה.

במקרים רבים הלכה זו ביטלה את היתרון המיסוי בשימוש בפטור לדירת מגורים מזכה בעסקת קומבינציה, והמוכר בחר לוותר על הפטור ובלבד שלשווי המכירה של עסקת הקומבינציה לא יוסף מרכיב הקרקע שנותר בידו.

כפועל יוצא מהוראה זו, קבע בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין **שדמי** כי יום הרכישה של דירות התמורה שהתקבלו במסגרת עסקת קומבינציה, שבה המוכר ניצל פטור לדירת מגורים מזכה, ייקבע בהתאם ליום כריתת עסקת הקומבינציה. כלומר, ה"מכר המלא" הפיקטיבי השליך על תוצאות המס של מכירת דירות התמורה.

במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין תוקנה הוראת סעיף 49א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, ונקבע בה כי במסגרת עסקת קומבינציה זכאי המוכר להשתמש בפטור לדירת מגורים מזכה ביחס לחלק הנמכר בדירת המגורים.

המשמעות של הוראה זו הינה כי המוכר יוכל לנצל את הפטור לדירת מגורים מזכה בעסקה מסוג "מכר חלקי", אף שלא מכר את כל זכויותיו בעסקת הקומבינציה לחברה הקבלנית. בהתאמה, הוא יוכל לנצל חלק יחסי מהפטור בהתאם לחלק מזכויותיו שנמכרו במסגרת עסקת הקומבינציה. למעשה, המחוקק ויתר בהקשר של עסקת הקומבינציה על התנאי היסודי לפטור שיימכרו כל הזכויות של המוכר בדירה.

הוראה זו הופכת את ההלכה שנקבעה בפסק הדין **יוניזדה** ומאפשרת למוכר לנצל חלק יחסי מהפטור לדירת מגורים מזכה בעסקת קומבינציה, מבלי שיוסף לשווי המכירה של עסקת הקומבינציה מרכיב הקרקע שנותר בידי הבעלים.

שינוי זה מאפשר למוכרים ליהנות מהפטור לדירת מגורים מזכה בעסקת קומבינציה, גם במקרים שנמנעו בעבר מהשימוש בפטור.

כפועל יוצא מהשנוי הזה, יבוטלו גם ההשלכות של פסק דין **שדמי**, הנוגעות לקביעת יום בדירות התמורה המתקבלות בעסקת קומבינציה. כיוון שניצול הפטור יכול להיעשות במסגרת עסקה מסוג "מכר חלקי", בה חלק מהקרקע נותר בידי הבעלים, אזי יום ושווי הרכישה של דירות התמורה ייקבע בהתאם ליום הרכישה המקורי של המקרקעין בידי בעליהם ולא ליום כריתת הסכם הקומבינציה.

# הלכה ומעשה

22\8\13\15669

15669\6\51