# חבויות מס הרכישה ומס השבח בעת החלפת דירה שנרכשה מקבלן

כידוע, המציאות מזמנת לנו מיני מצבים, שחוקים בכלל וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"), בפרט, לא נתנו דעתם לגביהם, אך בכל זאת יש לתת להם מענה.

הלדוגמא, בעסקאות מקרקעין, עשוי להיות מקרה בו אדם רוכש דירה מקבלן, "על הנייר" או בבנין המצוי בהליך הבניה (או "בסמוך לאחר" שבנייתו הסתיימה) הוא מחליט לשנות בחירתו ולהחליף הדירה בדירה אחרת באותו בנין (או באותו פרויקט). במצב שכזה עולות כמה שאלות, לדוגמא: האם מדובר בביצוען של שתי עסקאות, מכירה של הדירה הראשונה ורכישת הדירה החדשה? ואם כך, האם יחוייב במס שבח בגין המכירה ומס רכישה בגין הרכישה? ומהו "יום הרכישה" של הדירה השניה – המועד בו נרכשה הדירה הראשונה או המועד בו נרכשה הדירה השניה? ואם בין מועד רכישת הדירה הראשונה לרכישת הדירה השניה חל שינוי בחוק מיסוי מקרקעין, מה הדין?

מקרה שכזה הובא לאחרונה להכרעתה של ועדת הערר 50652-11-17, אברהם ישי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, אשר פסק הדין ניתן על ידה ב-1/9/19 (להלן: "פרשת ישי").

פסיקת ועדת הערר בפרשת ישי עשויה לסייע לנו כמיצגים להבין את הדרכים בהן יש לפעול וכך נוכל לייעץ בצורה מקצועית ללקוחותינו.

## העובדות

1. אברהם ישי ואח' (להלן: "העוררים") רכשו דירת מגורים (שטרם קיבלה טופס 4) מחברה קבלנית בתאריך 23/6/15 (להלן: "הדירה הראשונה"). מס הרכישה ששולם בגין הדירה הראשונה לא חושב לפי המדרגות המוטבות של "דירה יחידה" (כנראה היו בעלים של עוד דירה/ות).
2. בתאריך 23/11/16 העוררים ביקשו להחליף הדירה הראשונה בדירה זהה אך בקומה גבוהה יותר, ששוויה היה גבוה יותר משווי הדירה הראשונה (להלן: "הדירה השניה").
3. לאור זאת העוררים הודיעו למנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

(להלן: “המשיב” או “המנהל”) על ביטול עסקת רכישת הדירה הראשונה ועל רכישתה של הדירה השניה, וביקשו כי תשלום מס הרכישה בגין הדירה הראשונה ישמש לתשלום מס הרכישה בגין הדירה השניה.

4. בין המועד בו נרכשה הדירה הראשונה למועד בו נרכשה הדירה השניה תוקן חוק מיסוי מקרקעין ונקבע בו כי מס הרכישה בגין דירה שאינה “דירה יחידה” יהא 8% מהשקל הראשון (להלן: “התיקון”).
5. המשיב הוציא למערערים שומת מס רכישה בהתאם לשיעורי המס שנקבעו בתיקון.
6. העוררים הגישו השגה ובה טענו כי חישוב מס הרכישה צריך להיעשות בהתאם לדין שחל במועד רכישת הדירה הראשונה (6%).
7. המשיב דחה ההשגה וקבע, כי הוא פעל בהתאם להוראות ביצוע מס שבח 20/97 (להלן: “הוראת הביצוע”) שם נקבע – כי לא יחול מס שבח אך יחול מס רכישה “עם יום מכירה חדש ושווי מכירה חדש”.



## הסוגיה שבמחלוקת

מה המתווה הנכון לחיוב מס הרכישה של הדירה שניה – האם לפי גישת העוררים, בהתאם ליום הרכישה של הדירה הראשונה (לפני התיקון) או שרק ההפרש בין שווי הדירות יחושב לפי מס הרכישה שלאחר התיקון? או שמא לפעול לפי גישת המשיב – מס השבח יחושב לפי יום הרכישה של הדירה השניה (לאחר התיקון).

## ניתוח הסוגיה שבמחלוקת

1. בעקרון, החלפת דירה כרוכה למעשה בפעולה של מכירתה ורכישת דירה אחרת במקומה, כך מתהוות שתי עסקאות שונות ונפרדות במקרקעין, לרבות היבטי החבות במס. הווה אומר, לכאורה היה צריך למסות את החלפת הדירה כשני אירועי מס נפרדים: האחד – מס שבח בגין מכירת הדירה הראשונה. אירוע המס השני – מס רכישה בגין רכישת הדירה החלופית.
2. ואולם, רשויות המס היו ערות למצב הדברים במציאות הנהוגה, וכדי לאפשר גמישות של רכישת דירה מקבלן, קבעו בהוראת הביצוע מסלול המיטיב עם הרוכשים, כך שבמקרה של "החלפת דירה" לא יראו בכך כשני אירועי מס, אלא כעסקת רכישת דירה אחת המחויבת במס רכישה אחד (וללא חבות במס שבח).
3. ברור לכל כי החלפת הדירה, כפי שאכן אירע במקרה הנדון, כרוכה בביטול עסקת המקור ורכישת זכויות חדשות בנכס מקרקעין אחר. נובע מכך, כי "החלפת" דירה אינה מהווה "שדרוג" דירה, אלא מדובר בהסכם מכר המקנה לרוכש זכויות חדשות במקרקעין אחרים.
4. משכך, יש לפנות לאופן חישוב מס הרכישה, וכך נקבע בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין – "...מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה ...". והמונח "שווי מכירה" לפי הוראות סעיף 17(א) לחוק המיסוי "הוא שווי ביום הְמכיִרהָ שְׁלֶ הִזכוּת במקרקעין הנמכרת".
5. אי לכך, ביום החתימה על הסכם הרכישה בוחנים את "שווי המכירה" ועל פיו מחשבים את מס הרכישה, בהתאם לדין הקיים נכון ל-יום הרכישה.

## נִפְסַק

1. הערר נדחה.
2. במקרה של "החלפת" דירה, יש לחשב את מס הרכישה על הדירה החדשה באופן הבא:
   א. יום הרכישה – יום הרכישה של הדירה "החדשה".
   ב. שווי רכישה – שווי הרכישה של הדירה החדשה.
   ג. חישוב מס הרכישה יעשה בהתאם לדין החל במועד הרכישה של הדירה החדשה.

   כמובן, שיש לציין, כי בחבות המס ילקח בחשבון סכום מס הרכישה ששולם בעסקת המקור.

## סִיכוּם, נִיתּוּחַ וְיִישּׁוּם....

1. בעת רכישת דירה מקבלן ניתן לבצע החלפה בין הדירות ללא חבות במס שבח אלא רק חבות במס רכישה, אם ישנה כזו (בהתאם להוראת הביצוע).
2. ההחלפה יכולה להיעשות לאו דווקא בדירה באותו בנין אלא גם "באותו פרויקט" (תוספת 1 להוראת הביצוע).
3. ההחלפה יכולה להיעשות "גם בסמוך לאחר שבנייתה נסתיימה, ולאו דווקא על החלפתה בשלבי הבניה" (תוספת 1 להוראת הביצוע).
4. לאור העובדה כי חישוב מס הרכישה נעשה נכון ל"יום הרכישה" של הדירה החדשה, אם וככל שנתוני הרוכש משתנים ומשנים את חבות מס הרכישה, הם ילקחו בחשבון, לדוגמא: ממחזיק בכמה דירות הוא הפך לבעל דירה יחידה, היא הדירה החדשה.
5. כתמיד, סוף מעשה במחשבה תחילה, כיועצים ו/או כמלווים את העסקאות, עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות, כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות.

* אין לראות באמור במאמר זה כהמלצה לפעול כאמור בו, ובכל מקרה מומלץ כי לפני עשיית פעולה יש להיוועץ ולקבל חוות דעת מקצועית מאיש מיסים.