אופן חישוב מס רכישה ברכישת דירה ע"י זוג שלאחד מהם דירה משלו

לאחרונה בפרשת ברייר (ע"א 4006/13, ניתן ב- 1/8/16) עסק בית המשפט העליון בסוגיה הנוגעת לרבים. מדובר במצב בו אחד מבני הזוג נכנס לקשר כאשר יש בבעלותו דירה. במצב דברים כאמור, כאשר בני הזוג ירכשו דירה יחדיו, נשאלת השאלה: איך יחושב מס הרכישה? שהרי אצל אחד מבני הזוג מדובר ב"דירה יחידה" ואצל האחר מדובר ב"דירה נוספת". הסוגיה הופכת מהותית לאור ההכבדה שנעשתה לאחרונה במס הרכישה לרוכש שבבעלותו "דירה נוספת".

העובדות הרלוונטיות:

1. בני הזוג ברייר, הנשואים זה לזו (להלן: "המערערים" או "בני הזוג"), רכשו דירת מגורים בסך – 3,000,000 ש"ח.
2. בבעלות המערער 1, מצויה דירה נוספת, אשר נרכשה על ידיו, במימון הוריו (להלן: "הדירה הנוספת"), עוד טרם שנישא למערערת 2.
3. הצדדים אינם חלוקים על כך, שהזכויות בדירה הנוספת שייכות למערער 1 בלבד, וכי למערערת 2 אין כל זיקה אליה: בני הזוג מעולם לא התגוררו יחד בדירה הנוספת, ודמי השכירות בגינה – אינם מועברים לחשבון הבנק המשותף שלהם.
4. לאור האמור לעיל, אין מחלוקת בין הצדדים כי ביחס לרכישת הדירה, מושא ערעור זה, יש לראות את המערערת 2 כרוכשת "דירה יחידה", במשמעות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ואת המערער 1 כרוכש דירת מגורים שאיננה יחידה במשמעות סעיף 9(ג1א)(1) לחוק.
5. המערערים דיווחו על העסקה לרכישת הדירה למנהל מיסוי המקרקעין ואף צירפו לדיווח שומה עצמית (להלן: "השומה העצמית") של חישוב מס הרכישה.
6. בחישוב חבות מס הרכישה, המערערים יצאו מנקודת מוצא, כי הם רכשו את הנכס בחלקים שווים, כך שכל אחד מהם מחזיק ב-50% מן הזכויות בו, בשווי 1,500,000 ש"ח. בהתאם לכך, המערערים גזרו את החבות ושיעור מס הרכישה שיש להטיל עליהם, לשיטתם,

משווי הזכויות, בנפרד, של כל אחד מהם בדירה.

7. כך יצא שהמערערים פיצלו את אופן חישוב חבות המס הרכישה באופן הבא:
לגבי המערער 1 – ראו בו כרוכש דירה בסך – 1.5 מיליון ש"ח וחישבו מהי החבות כרוכש "דירה נוספת".
לגבי מערערת 2 – ראו בה כרוכשת דירה בסך – 1.5 מיליון ש"ח, וחישבו מהי החבות כרוכשת "דירה יחידה".

8. מנהל מס שבח התנגד לאופן חישוב מס הרכישה וחישב אותו באופן הבא:
שלב ראשון – חישוב מס רכישה על מלוא התמורה (3 מיליון) כאילו היתה "דירה יחידה", את סכום המס שיצא – חילק ב- 2, זה חלקה של מערערת 2 במס הרכישה.
שלב שני – חישוב מס רכישה על מלוא התמורה (3 מיליון) כאילו היתה "דירה נוספת", סכום המס שיצא – חילק ב- 2, זה חלקו של המערער 1 במס הרכישה.
סיכום – סכומים שחושבו כך, הם המהווים את חבות מס הרכישה לשיטתו של מנהל מס שבח.

9. ועדת הערר שליד ביהמ"ש המחוזי בחיפה לא קיבלה ערערם של המערערים על החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין, שלא קיבל השגתם על שומות מס הרכישה, ולכן הם הגישו ערעורם לבית המשפט העליון.

השאלה המשפטית שנדונה:

במקרה המתואר, נשאלה השאלה: במקרה הנדון, מהי הדרך הנכונה לחישוב חבות מס הרכישה? האם הדרך בה חישבו המערערים או שמא בדרך בה נקט מנהל מס שבח?

האם יש לערוך את חבות מס הרכישה בהתאם לגישת המערערים: חלוקת התמורה בין המערערים, כאילו כל אחד קנה חצי דירה ב- 1.5 מיליון ש"ח וחישוב מס הרכישה לכל אחד מהם בנפרד בהתאם להיותו בעלים של "דירה יחידה", או "דירה נוספת".

או שמא, החישוב צריך להיעשות לפי גישת מנהל מס שבח:

חישוב אחד כאשר מלוא התמורה מחויבת לפי "דירה יחידה" וחלוקה ל- 2,
בתוספת חישוב נוסף שמלוא התמורה מחוייבת במס רכישה כ"דירה נוספת"

וחלוקה ל-2.

דיון בסוגיות:

כבוד השופט מלצר מפצל הדיון לשתי סוגיות:

סוגיה ראשונה – דיון בהוראות סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את חיובם של רוכשי זכויות במקרקעין במס רכישה, ובחינת הדרך הראויה לבחון חיובם של בני הזוג האמורים.

סוגיה שני – דיון בהוראות שנקבעו בתקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, העוסקת באופן חישוב מס הרכישה החל במקרים של רכישת חלק מדירה.

ניתוח הסוגיה הראשונה – הוראות סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין:

כבוד השופט הזכיר והתבסס על ההלכה הנהוגה בהקשר זה, ואשר נקבעה בעניין פלם, הלכה שפירשה את התא המשפחתי בצמצום. בהתאם להלכה, הוראות סעיף 9 לחוק חלות, על פי לשונן ותכליתן, רק על רכישות שנעשו במהלך הנישואין, ולא על כאלה שקדמו להיווצרות התא המשפחתי.

לאור הלכה זו, בבואם של בני-זוג לרכוש דירה, בן הזוג שאין בבעלותו דירה נוספת, ייחשב לרוכש "דירה יחידה" במשמעות סעיף 9 לחוק, ויהיה זכאי ליהנות משיעור מס רכישה מופחת.

הווה אומר, בעלותו של אחד מבני הזוג בדירה נוספת, איננה גורעת מזכותו של בן הזוג השני ליהנות מהטבת מס הרכישה לרוכש "דירה יחידה". כתוצאה מכך, באותם מקרים בהם רק לאחד מבני הזוג יש דירה נוספת – לא יראו את בני הזוג כ"רוכש אחד" לצורך רכישת דירת המגורים המשותפת.

ניתוח הסוגיה השנייה – תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין:

כבוד השופט מצטט התקנה:

"נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה."

כבוד השופט מסביר, כי התקנה מגדירה את אופן חישוב מס הרכישה כאשר עסקינן ברכישה של חלק מדירה.

במקרה כאמור , חישוב מס הרכישה לא יגזר משוויו של החלק הנרכש אלא , כדברי ביהמ "ש –

"מסכום מס הרכישה שהיה על הרוכש לשלם , אילו היתה הדירה נרכשת במלואה ".

הווה אומר , במקרה של רכישת חלק מדירה , מס הרכישה משקף את חלקו היחסי של הרוכש מסך המס שהיה מוטל אם וכאשר הדירה היתה נרכשת בשלמותה .

הכרעת בית המשפט

בית המשפט העליון דחה את הערעור , וקבע – כי דרך החישוב שנקט מנהל מס שבח היא הדרך הנכונה , שכן היא מישמת הלכה למעשה את כוונת המחוקק במקרים מעין אלו .

סיכום הנקודות החשובות והמעניינות העולות מניתוח פסק הדין:

1 – בן - זוג שהינו בעל דירה מלפני הנישואין – אינו פוגע בזכאות בן הזוג האחר ליהנות מההטבה של שיעורי מס רכישה ל "דירה יחידה " כאשר בני הזוג רוכשים דירה יחדיו .

2 – במקרה שכזה חישוב מס הרכישה בגין הדירה הנרכשת על ידם יעשה בשני שלבים :

שלב 1 – עבור בן הזוג שלו זו "דירה יחידה ":

מחשבים את סה "כ מס הרכישה , כולל ההטבה לרוכש דירה יחידה , בגין כל התמורה ומהתוצאה גוזרים את חלקו בדירה שנרכשה על ידי בני הזוג .

שלב 2 – עבור בן הזוג שלו זו "דירה נוספת ":

מחשבים את סה "כ מס הרכישה , בגין כל התמורה , כרוכש "דירה נוספת ", ומהתוצאה גוזרים את חלקו בדירה שנרכשה על ידי בני הזוג .

סיכום התוצאות של שלב 1 יחד עם שלב 2 נותן את סה "כ חבות מס הרכישה של הזוג .

© כל הזכויות שמורות לעו "ד ורו "ח יוסי קורן